

المحاسبة عن الاستثمارات في المشاريع المشتركة وفقاً للمعيار المحاسبي الدولي (31) دراسة تطبيقية في الشركة العامة لتجارة المواد الغذائية

## The Accounting For Investments In Joint Projects Accounting to the International Accounting Standard (31) An Applied Study at the General Company for fod Stuff Trading

م.م. نور عبد الرزاق  
كلية التراث الجامعة

### المستخلص

نتيجة لدخول الشركات في العراق في الاستثمار في المشاريع المشتركة من خلال إجراء إتفاقيات وعقود في مشاريع إستراتيجية مهمة لمساعدتها في الحصول على الأموال اللازمة والخبرات المختلفة التي تتمتع بها الأطراف المشاركة الأجنبية التي يعد العراق بحاجة لها في الوقت الحاضر، ولعدم تلبية المعالجات المحاسبية الواردة في النظام المحاسبي الموحد وغياب قاعدة محاسبية محلية لمتطلبات القياس والإفصاح المحاسبي في القوائم المالية الخاصة بالمشاريع المشتركة ولقصور عقود المشاركة عن بيان الطرائق المحاسبية عن تلك المشاريع التي تعد من الأسس التي تمكن المحاسبين في القطاع العام من الاعتماد عليها لهذا اعتمد البحث على دراسة وتقويم المعالجات المحاسبية المتبعة في الشركة العامة لتجارة المواد الغذائية وفق المعيار المحاسبي الدولي (31) الخاص بالاستثمار بالمشاريع المشتركة ووضع إطار مقترح للمحاسبة عن الاستثمار في المشاريع المشتركة.

**الكلمات المفتاحية:** المشروع المشترك، السيطرة المشتركة، المعايير المحاسبية، النظام المحاسبي الموحد.

### ABSTRACT

As a result of the entry of multinationals companies in Iraq for investing in the joint projects through conducting agreements and contracts for work on important and strategic projects to get the necessary funds and various experiences which characterize the foreign participant sides that Iraq currently needs them and because of the non-applying the accounting processing stipulated in the unified accounting system in addition to the absence of a local accounting bases as well as the default of the participant contracts on indicating the accounting methods about those projects which are considered one of the bases that enables auditors in the public sector to depend on it, thus the research paper deals with studying and rectifying the current accounting processing in the State Company for Foodstuffs Trading according to the international accounting criterion No.(31) concerning the investment in the joint projects as well as setting up a proposed accounting framework about the investments in the Joint projects.

### مقدمة

إن التغيرات التي طرأت على البيئة المحلية في العديد من المجالات من بينها المجالات الاقتصادية، وتزايد النشاط الاقتصادي في المشاريع المشتركة التي فرضتها أسباب اقتصادية وتكنولوجية مختلفة ومن ثم أصبحت المشاريع المشتركة واحدة من إستراتيجيات النمو التي استخدمت في العراق حتى تتمكن من خلالها الحصول على التقنيات ورؤوس الأموال اللازمة لتحقيق النمو الاقتصادي والتطور التكنولوجي. وتعد المحاسبة من العمليات

الاقتصادية في هذا النوع من النشاط الاقتصادي واحدة من المواضيع التي اهتمت بها الأدبيات المحاسبية وذلك من أجل إثبات تلك العمليات وعرضها والإفصاح عنها بما يتسق وأهداف المحاسبة ولأهمية تحديد حصص المشاركين في المشاريع المشتركة فقد صدر المعيار الدولي ( ٣١ ) ليعبر عن تلك الأهمية لدى الهيئات والمنظمات الدولية المعنية بمهنة المحاسبة ، وعلية تضمن هذا البحث عدداً من المحاور إذ تناولنا في المحور الأول منهجية البحث وفي المحور الثاني إطار عام عن الاستثمار في المشاريع المشتركة والمحور الثالث المعايير المحاسبية الدولية المتعلقة بالمشاريع المشتركة وتناولنا في المحور الرابع واقع الاستثمار للمشاريع المشتركة والمحاسبة عنها في الشركة العامة لتجارة المواد الغذائية وتناولنا في المحور الخامس الاستنتاجات والتوصيات.

### المحور الأول / منهجية البحث

١-١ : مشكلة البحث: تتمثل بالاتي:

١. وجود قصور في المعالجات المحاسبية الخاصة بالاستثمارات في المشاريع المشتركة طبقاً للنظام المحاسبي الموحد المعتمد في الشركات العامة وعدم توافرها مع معايير المحاسبية الدولية.
٢. عدم وجود قاعدة محاسبية عراقية متعلقة بالمحاسبة عن الاستثمارات في المشاريع المشتركة لتحديد الاعتراف والقياس والعرض والإفصاح عن المشاريع المشتركة.

١-٢ : أهمية البحث: تمثل أهمية البحث بوصفه يتناول المشاريع المشتركة، إذ إن المشاريع المشتركة تلعب دوراً مهماً في التقدم الاقتصادي للدولة، من خلال إنعاش الاقتصاد الوطني ولاسيما في توظيف الاستثمار للادخار و رؤوس الأموال المحلية، عندما تتشارك مع الشركات الأجنبية أو متعددة الجنسيات، فضلا عن أهمية وجود معايير محاسبية تحقق التوافق المحاسبي وتوفر معلومات محاسبية تتفق بدقة عالية من الثبات والموثوقية وتوفر قوائم مالية للمستخدمين.

١-٣ : هدف البحث: يهدف البحث إلى تسليط الضوء على :

١. التعرف على المشاريع المشتركة ودراسة متطلبات القياس والإفصاح المحاسبي عن الاستثمارات في المشاريع المشتركة على وفق معايير المحاسبية الدولية ومدى التزام الشركات العامة بالمعايير المحاسبية الدولية.
٢. وضع إطار مقترح للمعالجات المحاسبية المتبعة بالاستثمارات في المشاريع المشتركة.

١-٤ : فرضية البحث: يتناول البحث الفرضيات الآتية:

١. إن النظام المحاسبي الموحد لا يوفر المعالجات المحاسبية الخاصة بالاستثمارات في المشاريع المشتركة وفق المعيار المحاسبي الدولي رقم (٣١) مما يؤثر على مصداقية القوائم المالية.
٢. وجود إطار مقترح للمعالجات المحاسبية الخاصة بالاستثمارات في المشاريع المشتركة يوفر أساس للاعتراف والقياس والعرض والإفصاح عن المشاريع المشتركة.

١-٥ : عينة البحث:

١. الحدود المكانية: تمثل الدراسة في الشركات العامة التي تطبق نوع من أنواع المشاركة التي جاء بها المعيار المحاسبي الدولي رقم (٣١) وبالتحديد في الشركة العامة لتجارة المواد الغذائية لغرض دراسة المعالجات المحاسبية المتعلقة بالمشاريع المشتركة ومقارنتها مع معايير المحاسبية الدولية.

٢. الحدود الزمنية: سيتم الاعتماد على المعلومات المتوفرة في الشركات العامة لتجارة المواد الغذائية للفترة من ٢٠١٢/١/١ ولغاية ٢٠١٢/١٢/٣١ لعدم توفر بيانات مالية للسنوات من ٢٠١٣ ولغاية ٢٠١٦ سبب عدم المصادقة التقارير المالية من قبل ديوان رقابة المالية.

#### ١-٦: أساليب جمع البيانات والمعلومات:

لغرض تغطية الجانب النظري والعملي في البحث تم الاعتماد على المصادر الآتية:

١. الجانب النظري: وفيه تم الاعتماد على الدوريات (العربية والأجنبية) والبحوث ورسائل الماجستير و اطاريح الدكتوراه وكذلك الشبكة الدولية (الانترنت) ذات العلاقة بموضوع البحث.
٢. الجانب العلمي: الوثائق والسجلات والتقارير من الجهات المعنية في الشركة عينة البحث.

#### المحور الثاني: إطار عام عن الاستثمار في المشاريع المشتركة:

#### ٢-١ / مفهوم وتعريف الاستثمار في المشاريع المشتركة:

إن المشروع بشكل عام هو نشاط تستخدم فيه موارد معينة وتتفق من أجله الأموال للحصول على منافع متوقعة خلال مدة زمنية معينة، وقد يكون المشروع زراعياً أو صناعياً أو سياحياً أو خدمياً وقد يكون مشروعاً كبيراً أو مشروعاً صغيراً أو متوسط الحجم، وقد يكون مشروعاً محلياً أو مشروعاً قومياً أو مشروعاً دولياً (الواسطي، 2011: 16) إما مفهوم المشاريع المشتركة فقد ظهر حديثاً إذ أشار القاموس الاقتصادي في عام (١٩٨٧) إلى ذلك بالصيغة الآتية " نظام لتجمع المتعاملين الاقتصاديين والاجتماعيين " وفي هذا الإطار فهو يقترح أشكال التعاون مابين المنظمات لمدة معينة وتقوية فاعلية المتعاملين من أجل تحقيق الأهداف. ( مهدي، 2012 : 17 ) وتمثل المشاريع المشتركة نوع من الاستثمار يتم الاتفاق عليه بين طرفين ، طرف محلي (خاص أو عام) والأخر غالباً ما يكون أجنبي يشتركان بينهما في مشروع معين وبنسب متفاوتة، تحدد وفقاً لاتفاق الشركاء وحسب القوانين المنظمة لتلك الدول التي يقام فيها المشروع المشترك وغالباً لا تتجاوز نسبة المستثمر الأجنبي عن (٤٩%) من رأس مال المشروع ، وذلك تقديراً للهيمنة الأجنبية على جانب من مشاريع الاقتصاد المحلي. والمشاركة لا تقتصر هنا على الحصة في رأس مال بل تمتد أيضاً إلى الإدارة والخبرة وبراءات الاختراع والعلامات التجارية ( المرزوقي، 2007: 5 ).

وتساعد المشاريع المشتركة على نقل التكنولوجيا إذ إن التقنيات الالكترونية وتقنيات الجودة العالية تساعد في ترشيد التكاليف، وتقلل الوقت اللازم لانجاز العمل، وان أهم مقومات نجاح المشاريع المشتركة هو توافر التكنولوجيا المناسبة والمتطورة (Muller & Schnitzer, 2006:4). وكما تساعد المشاريع المشتركة على تقسيم المخاطر التجارية، وهو عامل مهم بالأخص إذا كانت المشاريع عملاقة ويترتب عليها التزامات مالية ضخمة (Twarowska & Kakol, 2013:1007).

وهناك تعريف عدة للمشاريع المشتركة وكما يأتي:

عرف مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) المعيار الدولي ٣١ المشروع المشترك بأنه "ترتيب تعاقدى بين طرفين أو أكثر بنشاط اقتصادي يخضع لسيطرة مشتركة" (5 : 2006, IASB, IAS31).

إما المعيار المحاسبي الدولي في القطاع العام رقم (٨) بعنوان (الحصص في المشاريع المشتركة) عرف المشروع المشترك بأنه "ترتيب ملزم يلتزم بموجبه طرفان أو أكثر بالقيام بنشاط خاضع للسيطرة المشتركة"

(إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، 2011: 246). وعرف الرأي المحاسبي الأمريكي ( APB 18 ) الصادر عن مجلس مبادئ المحاسبة الأمريكية المشروع المشترك على أنه "شركة مملوكة من قبل مجموعة صغيرة من الأطراف المشاركة وتفصل بين المشروع ومالكة والحكومة ربما عضو في هذه المجموعة" إما المعيار المحاسبي البريطاني ( 9 FRS ) (المشاريع المشتركة والزميلة) عرف المشروع المشترك بأنه "ترتيب تعاقدى يقوم بموجبة شريك أو أكثر بامتلاك حصة في مشروع لمدة طويلة وهذا المشروع يخضع لسيطرة مشتركة" ( الشمري، 2010 : 91 - 94 ) وعرف حماد المشروع المشترك على أنه "وجود اثنين أو أكثر من المشاركين المرتبطين بترتيبات تعاقدية لتأسيس سيطرة مشتركة على مشروع معين" (حماد، 2008: 511). وكما عرف الجعازات على أنه "عقد مشترك يتم المساهمة والاشتراك به من قبل مستثمرين يمثلون أشخاصاً طبيعيين أو اعتباريين، ويمكن إن تكون هذه المساهمة بموجودات لازمة لتنفيذ العقد المشترك أو تكون المساهمة نقدية بحصص معلومة" (الجعازات، 2008 : 235). وكذلك عرف Yang المشاريع المشتركة على "إنها المساهمات المقدمة من قبل الأطراف المكونة للمشروع المشترك سواءً كانت أطراف محلية أم خارجية"، ويحتاج المشروع المشترك إلى رأس مال وموارد بشرية وتكنولوجيا ومعرفة (Yang,2006: 88). ترى الباحثة إن المشروع المشترك نوع من الاستثمار يتحقق عندما يجتمع اثنين أو أكثر من الشركات (محلية والأجنبية) وتكون المشاركة بالموجودات أو إنشاء مشروع جديد ويكون المشروع المشترك خاضع للسيطرة المشتركة.

## ٢-٢/ الخصائص الأساسية للمشاريع المشتركة:

- تتميز المشاريع المشتركة بمجموعة من الخصائص وكما يأتي: (Sridharan, 1995: 19)
١. ينبغي إن يكون هنالك ترتيب تعاقدى بين المشاركين، واتفاق على تأسيس مشروع مشترك محدد الهدف والمدة، وينبغي أن يكون هذا الاتفاق مكتوباً وموقفاً من أطراف المشروع .
  ٢. لا توجد تعاقدات فرعية أخرى تتعارض مع الاتفاق والعقد الأساس، إي لا توجد اتفاقات مبطنة وغير ظاهرة لجميع الأطراف المكونة للمشروع .
  ٣. إن المشاريع المشتركة تتضمن عملية المشاركة بالعمليات كالتصنيع و التشغيل والتطوير والتسويق أو المشاركة في رأس المال كشركات الأموال، وينعكس عن ذلك المشاركة في الأرباح و الخسائر كمحصلة نهائية وكل ذلك مثبت في أصل العقد ومتفق عليه .
  ٤. إن المشاريع المشتركة تتضمن تقاسم السيطرة بين المشاركين، والمشاركة في إدارة المشروع و الرقابة على أنشطته وإنها تتضمن المشاركة في تحمل التكاليف و المصاريف وأهمها الضريبة.

## ٢-٣/ أنواع المشاريع المشتركة:

تأخذ المشاريع المشتركة أنواعاً ونماذجاً مختلفة ويعد التعرف على هذه الأنواع مهماً لإغراض البحث لان نوع المشروع هو الذي يحدد الطريقة المحاسبية الملائمة له، لذا فمن الضروري التعرف على طبيعة تلك الأنواع وخواصها : (عمر، 2009: 32)

١. مشاريع مشتركة بين القطاع العام والخاص، ويتم الاستثمار المشترك في مجال تحويل البنى الإرتكازية ومشاريع الإسكان.

٢. مشاريع مشتركة يتم فيها التعاون بين القطاع العام والخاص وبصورة رسمية بتقديم بعض الخدمات العامة.

٣. مشاريع مشتركة عندما تقوم الحكومة بتأجير منشآت مشيدة ومنجزة لمستثمر خاص (أو العكس). وما يميز هذه الوسيلة هو بقاء الدولة مشرفة على إدارة المشروع ولها حق التدخل في السياسة العامة للشركة مع بقاء الحصة في الشركات المربحة أو ذات الأهمية الإستراتيجية .

ويحدد المعيار المحاسبي الدولي رقم (٣١) أنواع المشاريع المشتركة كالآتي:

#### ٢-٣-١/ العمليات تحت السيطرة المشتركة Jointly Controlled Operation

يتطلب هذا النوع استخدام الموجودات ومصادر أخرى للمشاركين بدلاً من تأسيس شركة مساهمة أو تضامنية أو شركة أخرى، ويستخدم كل مشارك الممتلكات والمصانع والمعدات الخاصة به ويحتفظ بالبضاعة الخاصة به، ويتحمل بالمصاريف الخاصة به والالتزامات ويحصل على تمويل الخاص به والتي تمثل أيضاً التزامات الخاصة به، ويمكن تنفيذ نشاطات المشروع المشترك بموظفي المشارك جنباً إلى جنب مع النشاطات المشابهة للمشارك وتشرط اتفاقية المشروع المشترك عادة وسائل بموجبها يتم اقتسام الإيراد من مبيعات المشروع المشترك وأية مصاريف مشتركة يتحملها المشاركون. (الجعارات، ٢٠٠٨: ٢٣٧)

وكمثال عن العمليات الخاضعة للسيطرة المشتركة ما يحدث عندما يقوم أكثر من مشارك بتجميع عملياتهم ومواردهم وخبراتهم بقصد تصنيع وتوزيع أكثر من مشارك وكذلك كما هو الحال في صناعة الطائرات إذ يتم تنفيذ أجزاء مختلفة من عمليات التصنيع من خلال كل المشاركين، ويتحمل كل مشارك نفقاته الخاصة ويستخدم موجوداته ومواده ويدبر احتياجاته ليأخذ بعد ذلك حصته من الإيراد المحقق من بيع الطائرة والذي يحدد وفق الترتيب التعاقدى ( حماد ، 2008: 517).

#### ٢-٣-٢/ الموجودات الخاضعة للسيطرة المشتركة Jointly Controlled Assets :

بعض المشاريع المشتركة تستلزم السيطرة المشتركة أو الملكية المشتركة لأحد أو أكثر من الموجودات المساهم به، أو التي تم شراؤها لهدف المشروع المشترك وتستخدم الموجودات للحصول على منافع للمشاركين، ويمكن إن يحصل كل مشارك على نصيبه من الموجودات ويتحمل المصاريف، ولا يتطلب هذا النوع تأسيس شركة مساهمة أو تضامنية أو شركة أخرى أو هيكلية مالية منفصلة عن المشاركين أنفسهم، إذ يمارس كل مشارك السيطرة على المنافع الاقتصادية المستقبلية من خلال حصته من الموجودات تحت السيطرة المشتركة. (إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، 2011: 250) وكمثال عن الموجودات الخاضعة للسيطرة المشتركة عندما تقوم مجموعة من الوحدات الاقتصادية بإنتاج النفط وبالسيطرة والتشغيل المشترك لخط أنابيب نفط، فيستخدم كل مشارك خط الأنابيب لينقل إنتاجه الخاص في مقابل ما يتحمله من نصيب متفق عليه من مصاريف تشغيل خط الأنابيب. (IFRS, 2004: 1147)

#### ٢-٣-٣/ الوحدات الخاضعة للسيطرة المشتركة Jointly Controlled Entities :

إن هذا النوع هو مشروع مشترك يتضمن تأسيس شركة مساهمة أو شركة تضامنية أو شركة أخرى يكون لكل مشارك حصة فيها. وتعمل الوحدة بالطريقة نفسها التي تعمل بها شركات أخرى ماعدا الترتيب بين المشاركين في المشروع المشترك الذي ينشئ سيطرة مشتركة على نشاط الشركة. (إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع

العام، 2011: 252) يسيطر المشروع الخاضع للسيطرة المشتركة على موجودات المشروع المشترك كما يتحمل مطلوباته ومصرفاته بنفسه وككيان قانوني كما إنه يدخل في تعاقدات ويقترض الأموال إلى جانب بعض الأنشطة الأخرى ، وبصفة عامة فإن كل مشارك سوف يشارك في النتائج الصافية حسب حصته في الملكية وكوحدة ذات هوية مميزة وهوية قانونية واقتصادية فإن الوحدات الخاضعة للسيطرة المشتركة سوف تفصح عن قوائمها المالية كما تعد التقارير لأغراض الضريبية والقانونية الأخرى. وكمثال عن الوحدات الخاضعة للسيطرة المشتركة قيام وحدتان بضم نشاطاتهما في مجال أعمال محددة بواسطة نقل بعض الموجودات والمطلوبات الخاصة بكل وحدة إلى وحدات خاضعة للسيطرة المشتركة. وكمثال آخر هو عندما يبدأ مشروع في بلد أجنبي بالاشتراك مع الحكومة أو وكالة أخرى في ذلك البلد، وذلك بإنشاء وحدة منفصلة مسيطر عليها بشكل مشترك من قبل المشروع والحكومة أو الوكالة ( ابو نصار وحמידات، 2008: 518).

### المحور الثالث: المعايير المحاسبية الدولية المتعلقة بالمشاريع المشتركة:

٣-١ / مفهوم وتعريف معايير المحاسبية: إن التطورات الاقتصادية الدولية أدت إلى ضرورة وضع معايير محاسبية دولية من أجل تنظيم ممارسة العمل المحاسبي وتصنيف البيانات المالية وكذلك إصدار القوائم المالية بشفافية وتنظيم عمليات الإفصاح المالي، وتعريف المعايير المحاسبية الدولية أداء التنظيم المالي والمحاسبي وذلك بمثابة القواعد الأساسية الواجب إتباعها والاسترشاد بها لتقييم نوعية تلك المعلومات ( الصوفي، 2011: 67).

ومن التعاريف الأخرى للمعايير المحاسبية ، فقد عرفت المعايير المحاسبية على أنها " تعد بمثابة قواعد عامة تشتق من الأهداف والمفاهيم النظرية للمحاسبة وتستخدم في تطوير الأساليب أو التقنيات المحاسبية " ( 163 Belkaoui , 2000 ).

كما عرفت المعايير المحاسبية على أنها "تعبّر عن أدوات قياس محاسبية تستخدم في مجال الإفصاح والقياس والتقييم المحاسبي، وهي تحظى بقبول عام من معظم الأطراف المستخدمة والمستفيدة من القوائم المالية " ( جبار، 2016 : 234 ).

وتعد المعايير المحاسبية كما يشير البعض بمثابة " بيانات كتابية يصدرها جهاز أو هيئة تنظيمية محاسبية رسمية كانت أو مهنية تتناول تنظيم الأسلوب المناسب لتحديد عنصر محدد من عناصر القوائم المالية للوحدة الاقتصادية قياساً وعرضاً وذلك لأغراض تحديد نتائج الأعمال وبيان المركز المالي لتلك الوحدة بدرجة مناسبة من الدقة والموضوعية " (نجم، 2008: 24) .

### ٣-٢ / المحاسبة عن الاستثمارات في المشاريع المشتركة على وفق المعيار المحاسبي الدولي(31):

يعد النظام المحاسبي الموحد الصادر في عام ١٩٨٣ وقانون الشركات العامة رقم ٢٢ لعام ١٩٩٧ من أهم الأنظمة والقوانين التي تنظم العمل المحاسبي في العراق والتي تساعد على توفير البيانات المالية والإحصائية لخدمة الجهات ذات العلاقة. إلا انه على الرغم من أهميتها برزت في الأفق عدد من المشكلات المحاسبية التي تتطلب وجود جهة مستقلة متخصصة لها القابلية على حل مثل هذه المشكلات. مما أدى إلى تأليف مجلس المعايير والقواعد المحاسبية في جمهورية العراق كجهة عليا. وبعد الاطلاع على جميع المعايير الصادرة من الدول التي تم دراسة معاييرها نجد إن تجربة إصدار القواعد المحاسبية العراقية التي خاضها مجلس المعايير والقواعد المحاسبية التابع لديوان الرقابة المالية، تشكل تجربة متعثرة قياساً بتجارب الدول الأخرى بالنظر إلى عدد

القواعد الصادرة عن المجلس والبالغة ١٤ قاعدة لحد الآن مقابل المعايير المحاسبية الدولية فضلا عن عدم اصدار معيار للمحاسبة عن المشاريع المشتركة في البيئية العراقية، وهذا بدوره أدى إلى قصور في المعالجات المحاسبية الخاصة بالاستثمارات في المشاريع المشتركة وعدم توافقها مع معايير المحاسبة الدولية.

وبناءً على ما سبق ترى الباحثة لابد من مواكبة المحاسبة للتطورات التي تحدث للوحدات الاقتصادية والمستجدات في قطاع الأعمال، ويعد المعيار المحاسبي الدولي رقم (31) المتعلق بالمشاريع المشتركة من المواضيع الحديثة وتطرق لها المعايير المحاسبية الدولية ، إذ يتناول المعيار المحاسبي الدولي رقم (31) المعالجات المحاسبية للاستثمار في المشاريع المشتركة، والمشروع المشترك هو سيطرة وحدة اقتصادية مع أخرى أو أكثر وبشكل مشترك على عمليات أو موجودات الوحدات الاقتصادية الأخرى.

ومما تقدم يمكن القول المحاسبة عن الاستثمارات في المشاريع المشتركة ما هي إلا عملية تحديد وقياس وتسجيل العمليات المتعلقة بالاستثمارات في المشاريع المشتركة ومن ثم تبويبها وعرضها في القوائم المالية الملحقه بها وكما يأتي:

### ٣-٢-١/ المعالجات المحاسبية عن الاستثمارات في المشاريع المشتركة:

إن أنواع المشاريع المشتركة على وفق المعيار المحاسبي الدولي (31) تنقسم إلى ثلاثة أنواع، سيتم تناول المعالجات المحاسبية على هذا الأساس وكما يأتي:

#### ٣-٢-١-١: العمليات الخاضعة للسيطرة المشتركة:

يقوم كل مشارك في هذا النوع باستخدام موجوداته و وحداته ومعداته وعقاراته وكذلك مخزونه، كما يتحمل أيضا مصروفاته ومطلوباته الخاصة، ويوفر كل مشارك أيضاً تمويله الخاص والذي يمثل ألتزامته الخاصة ( حماد، 2008: 217).

كما هو الحال عندما أن يضم اثنان أو أكثر من المشاركين عملياتهم ومصادرهم وخبراتهم لأجل تصنيع وتسويق منتج معين مشترك مثل (آله). إذ يتم تطوير المحرك محرك من قبل مشارك معين، ويقوم مشارك آخر بتطوير هيكل المحرك ، ويتحمل كل مشارك في المشروع المشترك التكاليف ويأخذ حصة من إيراد بيع الآلة وفقاً للاتفاقية ( مهدي، 2012: 47).

#### ٣-٢-١-٢: الموجودات الخاضعة للسيطرة المشتركة:

لا يتم إنشاء منشأة منفصلة في هذا النوع من أنواع المشاريع تحت السيطرة المشتركة وإنما يسيطر المشاركون في المشروع المشترك بصورة مشتركة على الموجودات التي تقدم للمشروع المشترك وتمتلك هذه الموجودات بشكل مشترك ، ولكل مشارك في المشروع المشترك ينبغي أن يأخذ حصة من ناتج الموجودات كما يتحمل حصة من المصاريف المتكبدة ( IFRS, 2004: 1174 ).

إن المعالجات المحاسبية للموجودات الخاضعة للسيطرة المشتركة تعكس جوهر وحقيقة المشروع المشترك، إما السجلات المحاسبية المنفصلة للمشروع المشترك نفسه تكون غير مقتصرة على المصاريف التي يتحملها المشاركين وحسب حصص متفق عليها.

### ٣-٢-١-٣: الموجودات الخاضعة للسيطرة المشتركة:

إن هذا النوع من المشاريع يتضمن تأسيس شركة لها كيان مستقل، ولها حقوق يتمثل جزء منها الموجودات المملوكة من قبلها، وعليها التزامات يتمثل جزء منها بالالتزامات التي تستحق للغير على الوحدة. لذلك تحتفظ الوحدات الخاضعة للسيطرة المشتركة بسجلات محاسبية وتقوم بإعداد القوائم المالية المستقلة، ويساهم كل مشترك عادة بنقدية أو موارد أخرى وتدخّل هذه المساهمات في السجلات المحاسبية للمشارك (الجعارات، 2008: 238). ويسمح المعيار المحاسبي الدولي 31 باستخدام طريقتين للمحاسبة عن هذا النوع من المشاريع المشتركة، الأول طريقة (التوحيد التناسبي) والثانية طريقة (حقوق الملكية) وعلى الرغم من إن الطريقتين تؤدي إلى النتائج نفسها في صافي الدخل وحقوق المالكين إلا أنها تحقق اختلافاً في فقرات القوائم المالية (Graham & other, 2001: 4). ويمكن عرض الطريقتين وكما يأتي:

#### أولاً: طريقة التوحيد التناسبي:

إن استخدام طريقة التوحيد التناسبي من الضروري إن يعكس المشارك الجوهر الاقتصادي للترتيب وليس البنية أو الشكل الخاص للمشروع المشترك، ففي الوحدات الخاضعة للسيطرة المشتركة يسيطر المشارك على نصيبه من المنافع الاقتصادية المستقبلية أو إمكانية الخدمة من خلال نصيبه في الموجودات والمطلوبات للمشروع. (إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، 2011: 253-254) ويتوقف المشارك عن استخدام التوحيد التناسبي من التاريخ الذي يتوقف فيه عن المشاركة في السيطرة على الوحدات الخاضعة للسيطرة المشتركة. وعلى سبيل المثال عندما يتخلص المشارك من استثماره أو عندما توضع قيود خارجية على الوحدات الخاضعة للسيطرة المشتركة بحيث لا يمكن من تحقيق أهدافها (الشمري، 2010: 97)

#### ثانياً: طريقة حقوق الملكية:

وهي طريقة محاسبية تستخدم كمعالجة بديلة مسموح بها عن تقرير الحصص في الوحدات المسيطر عليها بشكل مشترك وبموجب هذه الطريقة يتم تسجيل الاستثمارات في العقود المشتركة بالكلفة ثم تعدل لاحقاً لعكس حصة المتعاقد بالربح أو الخسارة في العقود المشتركة. (Hanetseder & Stockinger, 2014: 4) وعلى المشارك التوقف عن استخدام طريقة حق الملكية من التاريخ الذي يتوقف فيه عن السيطرة المشتركة أو التأثير المهم على الوحدات الخاضعة للسيطرة المشتركة (IFRS, 2004: 1177).

### ٣-٢-٢: تقويم الاستثمارات عن المشاريع المشتركة لغرض عرضها في القوائم المالية:

#### ٣-٢-٢-١: العمليات الخاضعة للسيطرة المشتركة:

يتطلب المعيار المحاسبي الدولي (31) من المشارك الاعتراف في قوائمه المالية المنفصلة ومن ثم في قوائمه المالية الموحدة الآتي:

١. الموجودات التي يسيطر عليها والمطلوبات التي يتحملها.

٢. المصروفات التي يتكبدها وحصته من الدخل الذي يكتسبه من السلع والخدمات التي يبيعها المشروع المشترك. وعليه المشارك يعترف في قوائمه المالية المنفصلة وقوائمه المالية الموحدة بالموجودات والمطلوبات والإيرادات والمصروفات، لذا لا يتطلب منة بشأن هذه البنود إجراء أي تعديل أو القيام بأي إجراء يخص توحيد القوائم المالية وذلك لدى قيام المشارك بعرض قوائمه المالية الموحدة، وقد لا يتطلب سجلات محاسبية منفصلة للمشروع



المشترك كما يمكن أيضاً إن لا تعد له قوائم مالية، ومع ذلك يمكن إن يعد المشاركين حسابات إدارية يمكنهم من تقييم أداء المشروع ( حماد، 2008: 516).

### ٣-٢-٢: الموجودات الخاضعة للسيطرة المشتركة:

يتطلب المعيار المحاسبي الدولي (31) من المشارك إن يعترف في قوائمه المالية المستقلة وقوائمه المالية الموحدة الآتي:

١. حصة من الموجودات الخاضعة للسيطرة المشتركة مصنفة حسب طبيعة الموجودات.
٢. حصة في أي مطلوبات يتحملها بشكل مشترك مع المشاركين الآخرين في المشروع المشترك.
٣. أي إيراد من بيع أو استخدام نصيبه من إنتاج المشروع المشترك مع نصيبه من أي مصروفات يتحملها من المشروع المشترك.

وقد لا تعد قوائم مالية للمشروع المشترك من إن المشاركين قد يعدون حسابات إدارية بحيث يمكنهم من تقييم أداء المشروع المشترك ( IFRS, 2004: 1174 ).

### ٣-٢-٢: الوحدات الخاضعة للسيطرة المشتركة:

وفقاً للمعيار المحاسبي الدولي (31) على الوحدات الخاضعة للسيطرة المشتركة ان تعد القوائم المالية المستقبلية على وفق الطرائق الآتية:

**أولاً: التوحيد التناسبي:** إن القوائم المالية التي تعود على وفق التوحيد التناسبي تتضمن حصة المشارك من الموجودات المسيطر عليها بشكل مشترك ونصيبه من المطلوبات المسؤول عنها بالمشاركة، وتتضمن قائمة الدخل للمشارك على نصيبه من الإيراد والمصروفات بالوحدات الخاضعة للسيطرة المشتركة واستناداً إلى ذلك يتم عرض القوائم المالية كآتي:

١. الدمج بين حصة المشارك في الموجودات والمطلوبات والإيرادات والمصروفات مع البنود المماثلة في قوائمه المالية.

٢. أو التقدير عنها كالفقرات منفصلة بحصة من الموجودات والمطلوبات والإيرادات والمصروفات في قوائمه المالية بمعزل عن البنود المماثلة ( الجعارات، 2008: 239).

**ثانياً: طريقة حقوق الملكية:** يتم التقرير عن الحصص المشاركين في الوحدات الخاضعة للسيطرة المشتركة باستخدام حق الملكية عندما لا يناسب دمج فقرات تحت السيطرة كاملة مع فقرات خاضعة للسيطرة المشتركة والتي تتم على وفق طريقة التوحيد التناسبي، وقد سمح المعيار المحاسبي الدولي (31) باستخدام طريقة الملكية كمعالجة بديلة ومسموح بها ولكن ليست المعالجة المفضلة. (إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، 2011: 254)

### ٣-٢-٣: الإفصاح المحاسبي عن الاستثمارات في المشاريع المشتركة:

#### ٣-٢-٣-١: مفهوم الإفصاح المحاسبي:

إن تطور المحاسبة عبر الزمن يكمن في كونها تفصح في قوائمها المالية والتقارير التي تعدها عن جميع الأحداث الاقتصادية ذات الصلة المالية لاسيما وإن غالبية مستخدمي القوائم المالية ليس لهم الحق أو لا يتمكنون من الاطلاع على متضمنات السجلات المحاسبية للوحدة الاقتصادية لذلك يعتمدون بشكل أساس على القوائم

المالية المنشورة للحصول والاطلاع على المعلومات اللازمة، ولكي تحقق تلك القوائم الفائدة المرجوة منها لا بد للوحدة من الإفصاح عن المعلومات الكافية والملائمة اللازمة لتحقيق المصالح الرئيسة لأغلب الأطراف ذات العلاقة (رشيد، 2011: 15).

يعد مبدأ الإفصاح المحاسبي أحد المبادئ المحاسبية المتبعة في إعداد القوائم المالية، وإن مادته الأساسية تُعتمد في اتخاذ القرارات، إذ إن الإفصاح قاعدة أساسية لنزاهة الأسواق الاقتصادية وصمام أمان لمستخدمي المعلومات المحاسبية. (kooymans and beckett, 2002: 129)

### ٣-٢-٣: طبيعة الإفصاح المحاسبي عن الاستثمارات في المشاريع المشتركة:

ينبغي إن يفصح المشارك في المشروع المشترك وفقاً لما جاء بالمعيار المحاسبي الدولي 31: (الشمري، 2010: 97-98)

- أ. معلومات محددة حول الالتزامات الطارئة (المحتملة) المتعلقة بحصته في المشروع المشترك.
- ب. الارتباطات الرأسمالية المتعلقة بحصته 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 إن يفصح عن قائمة وأوصاف حصصه في المشاريع المشتركة المهمة ونسبة الملكية في المنشآت تحت السيطرة المشتركة. وينبغي على المشارك الذي يقدم تقرير حصصه في المنشآت المشتركة باستعمال نموذج التقرير على أساس البنود الانفرادية في التوحيد التناسبي أو باستعمال طريقة حق الملكية والإفصاح عن المبالغ الإجمالية لكل من الموجودات المتداولة، والموجودات طويلة الأجل والالتزامات الجارية، والالتزامات طويلة الأجل، والدخل والمصروفات العائدة لحصصه في المشاريع المشتركة .
- د. الطريقة التي يتم استعمالها من قبل المشارك للاعتراف بحصته في المنشأة تحت السيطرة المشتركة.

وعليه ترى الباحثة إن استخدام المعيار المحاسبي الدولي (٣١) للاستثمار في المشاريع المشتركة يظهر تأثير المعايير المحاسبية على المعلومات المحاسبية المعدة على وفق معايير القياس والإفصاح المحاسبي في التقارير المالية يجعلها تمتاز بالملائمة والموثوقية وإمكانية الاعتماد عليها وإمكانية مقارنتها، فضلاً عن توفير الثقة للمستخدمين وإمكانية اتخاذ القرار المناسب.

### المحور الرابع: واقع الاستثمار في المشاريع المشتركة والمحاسبة عنها في الشركة العامة لتجارة المواد الغذائية

للشركة العامة لتجارة المواد الغذائية عقد مشاركة مع شركة فيتنامية لتأسيس شركة مشتركة في الجمهورية الفيتنامية وسميت الشركة بشركة (فوداتي) وتكون جنسيتها فيتنامية ، والغرض من تأسيسها إنشاء مزارع ومعامل لإنتاج الشاي الأسود وتسويق الإنتاج إلى الأسواق العالمية والمحلية، وقد تم اختيار العقد من قبل الباحثة لغرض دراسة وتحليل المعالجات المحاسبية المتبعة في الشركة العامة لتجارة المواد الغذائية على وفق النظام المحاسبي الموحد ومن ثم تقويم تلك المعالجات المحاسبية.

#### ٤-١/ تحليل ودراسة العقد وتحديد نوع المشاركة: (\*)

قامت جمهورية الفيتنامية في تسديد جزء من المديونية العراقية المترتبة بذمتها من خلال استحداث مشاريع مشتركة (عراقية - فيتنامية). ويتضمن العقد بين الطرفين الأتي:

(\*) تم الحصول على العقد التأسيسي بين الشركة العامة لتجارة المواد الغذائية وشركة فوداتي من الشركة العامة لتجارة المواد الغذائية.

١. إنشاء الشركة المشتركة ( phudatea company ) بتاريخ ١٩٩٩/١/٧ بموجب قانون الاستثمار الفيتنامي من خلال استثمار مشروع قائم لزراعة وإنتاج الشاي، وحصلت الموافقة من قبل الجمهورية العراقية على إنشاء الشركة المشتركة في ١٩٩٩ كمشروع مشترك ( Joint venture ) في جمهورية الفيتنامية وبما يتطابق مع قانون الاستثمار الأجنبي في فيتنام.

٢. للشركة كياناً قانونياً مستقلاً محدود الصلاحيات تعمل طبقاً للقوانين الفيتنامية وتنفذ المواد الواردة في قانون الاستثمار الأجنبي في فيتنام ( بند ٣ في العقد ).

٣. فترة عمل شركة المشروع ٥٠ عاماً في حال رغبة الطرفين تمديد هذه الفترة ( بند ٤ في العقد ).

٤. تقوم الشركة بتنفيذ التزاماتها المالية للحكومة الفيتنامية طبقاً لقانون الاستثمار الأجنبي والقرار 12/cp الصادر في ١٩٩٧/١٢/١٨ والأنظمة المالية الأخرى، وتخضع إرباح الشركة النهائية بعد دفع الضرائب المستحقة (إن وجدت) إلى استقطاع ٥% منها سنوياً والاحتفاظ به كميلغ احتياطي (لدعم صندوق الشركة) ويجرى استقطاع هذا المبلغ قبل تقسيم الإرباح بين الطرفين إلى إن يصل هذا المبلغ إلى نسبة ٢٥% من أصل رأس المال شركة التأسيس ( بند رقم ٢٩ في العقد ).

٥. تعمل الشركة على وفق مبدأ حسابها الخاص وتيسير أعمالها بصورة مستقلة وتكون مسؤولة عن إرباحها وخسائرها وسيكون النظام المحاسبي للشركة وفقاً للقوانين المحاسبية الفيتنامية وخاضعاً لإدارة السلطات المالية الفيتنامية ( بند رقم ٢٨ في العقد ).

٦. تتحمل الشركة دفع الأجور والمستحقات إلى المستخدمين كاملة والدفع للملاك العراقي في إدارة الشركة ينبغي إن يتم بالدولار الأمريكي، وتحويل إرباح الجانب العراقي ومدخلات ورواتب الأفراد العراقيين يتم حسب القانون الفيتنامي ( بند رقم ٣٦ في العقد ).

٧. إن الشركة العامة لتجارة المواد الغذائية تمتلك نسبة ٥٥% من رأس مال المدفوع لشركة فوداتي لزراعة وإنتاج الشاي وعليه فإن الإرباح المتحققة عن هذا النشاط تكون من حصة الشركة أعلاه.

٨. يتكون رأس مال الاستثمار والرأس المال القانوني للشركة بمقدار ( ١٥ ، ١ ) مليون دولار مقسم كما يأتي:

أ- يساهم الجانب العراقي المتمثل ب ( الشركة العامة لتجارة المواد الغذائية ) ب ٨,٣ دولار يسدد خلال ٦ سنوات.

ب- يساهم الجانب الفيتنامي المتمثل ب ( شركة فوداتي ) ب ٦,٨ دولار.

ويمكن عرض مقدار ونسبة مساهمة رأس المال للجانبين العراقي والفيتنامي وفق الجدول (١)

جدول (1)

نسبة مساهمة الجانبين العراقي والفيتنامي في رأسمال الشركة المشتركة

السنة	فيتنام		العراق		مجموع رأس المال (مليون دولار)
	مليون دولار	نسبة المساهمة %	مليون دولار	نسبة المساهمة %	
الاولى	٦,٨	٦٧,٣	٣,٣	٣,٣	١٠,١
الثانية		٦١,٣	١	٤,٣	١١,١
الثالثة		٥٦,٢	١	٥,٣	١٢,١
الرابعة		٥١,٩	١	٦,٣	١٣,١
الخامسة		٤٨,٢	١	٧,٣	١٤,١
السادسة		٤٥	١	٨,٣	١٥,١

المصدر : عقد تأسيس شركة فوداتي الفيتنامية

ترى الباحثة من تحليل ودراسة العقد المشترك بين العراق وفيتنام إن نوع المشروع هو الوحدات الخاضعة للسيطرة المشتركة على وفق المعيار المحاسبي الدولي (٣١) من خلال تأسيس شركة مشتركة بين الطرفين وهي شركة فوداتي وتبلغ نسبة العراق ٥٥% من رأس المال المدفوع للشركة على إن يكون مقر الشركة في فيتنام. ٤-٢/ تحليل المعالجات المحاسبية المتبعة في الشركة عينة البحث<sup>(\*)</sup>:

وتضمنت المعالجات المحاسبية المتبعة في عينة البحث (الشركة العامة لتجارة المواد الغذائية) والتي تعتمد في تسجيل عملياتها على وفق النظام المحاسبي الموحد، وتمثل المعالجات المحاسبية بالاتي:  
١. إن العقد المشترك بين الشركة العامة لتجارة المواد الغذائية وشركة فوداتي يتم معالجتها في سجلات الشركة العامة على انه استثمار ويتم تحميله على حساب الاستثمارات طويلة الأجل (استثمار خارجي) ونوع هذا الاستثمار زراعي وعند شراء الأسهم لتأسيس الشركة المشتركة يتم تسجيل القيد الآتي:

د/ الاستثمارات طويلة الأجل

١٥١٣

د/ نقدية لدى المصارف

١٨٣

(\*) تم الحصول على المعالجات المحاسبية الخاصة بالمشروع المشترك من خلال المقابلات مع الشركة العامة لتجارة المواد الغذائية.

٢. نلاحظ من العملية أعلاه يتم وصف المشروع المشترك بأنه استثمار وعليه عند تحقيق إرباح في شركة فوداتي يتم تحويل حصة الشركة العامة لتجارة المواد الغذائية من الإرباح السنوية ويتم تسجيلها في سجلات الشركة العامة قيد استلام الإرباح نتيجة المساهمة في شركة الشاي ويتم فتح الاعتماد المستندي عن طريق المصرف العراقي للتجارة ويسجل القيد الآتي:

د/ نقدية لدى المصارف ١٨٣

د/ إيرادات الاستثمارات المالية ٤٦٣

٣. يظهر في السجلات المالية للشركة العامة لتجارة المواد الغذائية قيامها بدفع مصاريف إلى شركة المعارض عن إيجار ارض في معرض بغداد الدولي نتيجة مشاركة شركة فوداتي بالمعرض ويسجل القيد الآتي:

د/ تأمينات لدى الغير ١٦٦١

د/ نقدية لدى المصارف ١٨٣

وتعد هذه المصاريف دين على شركة فوداتي وينبغي السداد ولم يتم معالجتها على أنها مصاريف مشتركة بين الطرفين وعند استلام مبلغ المصاريف من شركة فوداتي عن طريق المصرف العراقي للتجارة يتم تسجيل القيد الآتي:

د/ نقدية لدى المصارف ١٨٣

د/ حسابات دائنة متنوعة ٢٦٦

د/ تأمينات مستلمة ٢٦٦١

#### ٤-٣/ تقويم المعالجات المحاسبية المتبعة في الشركة عينة البحث:

نلاحظ من المعالجات المحاسبية أن الشركة العامة لتجارة المواد الغذائية تستلم الإرباح المتحققة من شركة فوداتي على وفق العقد بين الطرفين ، وبما أن الشركة العامة لتجارة المواد الغذائية تمتلك ٥٥% من رأس المال المدفوع لشركة فوداتي وعليه فأن الإرباح المتحققة عن هذا النشاط تكون من حق الشركة أعلاه. ويتم تسديد حصة الخزينة العامة من الإرباح بموجب النسب المحددة في المادة (١١) من قانون الشركات العامة رقم (٢٢) لسنة ١٩٩٧ (المعدل).

وتتفق الباحثة مع معالجة الإرباح وتثبيتها في السجلات المالية وهذا يتفق بما جاء به المعيار المحاسبي الدولي (٣١) عند تثبيت الإيراد في سجلات المشتركين. وإن شركة فوداتي تقوم بتجهيز الشركة العامة لتجارة المواد الغذائية بمادة الشاي مقابل حصتها من الإرباح المتحققة للسنوات (٢٠٠٩-٢٠٠٦) البالغ مجموعها (١,٤٠٩,٩٤٨,٣٢) دولار حيث بلغت كمية الشاي المستلمة (٤٩٢٥٠١) طن ، وبعدها تم إيقاف تجهيز الشركة العامة لتجارة المواد الغذائية بالشاي وتم تحويل حصة الشركة العامة لتجارة المواد الغذائية من الإرباح لسنة ٢٠١٠. استلمت الشركة العامة لتجارة المواد الغذائية حصتها من إرباح شركة فوداتي لسنة (٢٠١١/٢٠١٠)

البالغة (١,١٠١,٣٦٠,٩٠) دولار بما يعادل مبلغ (١,٢٨٨,٥٩٢,٣٠٠) دينار عراقي بسعر الصرف (١١٧٠) دينار/دولار). وبلغت حصة الشركة العامة لتجارة المواد الغذائية من الأرباح المتحققة للسنة المالية ٢٠١٢ (٤٤٤,٥٨٧,٨٣) دولار ، إلا أن كشف الأرباح لشركة فوداتي قد بين أن حصة الشركة العامة لتجارة المواد الغذائية تبلغ (٤٤٥,٩٦٢,٠٨) دولار إي بفارق (١٣٧,٤٢٥). ولم تقم الشركة العامة لتجارة المواد الغذائية بتثبيت الأرباح في سجلاتها المالية نتيجة عدم استلام هذه الأرباح لعدم المصادقة من قبل مجلس إدارة الشركة المشتركة، فضلاً عن عدم تسجيل قيد الاستحقاق عن حصتها من الأرباح لسنة ٢٠١٢.

وترى الباحثة أن يتم تثبيت قيد الاستحقاق السنوي بالأرباح على وفق النظام المحاسبي الموحد لغرض مطالبة شركة فوداتي بتحويل المبلغ وكما يلي :-

د/ إيرادات مستحقة ١٦٦٢

د/ إيرادات الاستثمارات المالية ٤٦٣

علما أن الشركة استلمت هذه الأرباح والمصادقة عليها سنة ٢٠١٥ (\*) وعليه ترى الباحثة أن يتم تسجيل قيد الأرباح المستحقة وغلق حساب الإيرادات المستحقة المسجل على وفق النظام المحاسبي الموحد وكما يلي :-

د/ نقدية لدى المصرف ١٨٣

د/ إيرادات مستحقة ١٦٦٢

وهذا الحساب يمكن من احتساب الأرباح السنوية وبأسعار الصرف المعتمدة في تلك السنة وعدم الانتظار لحين استلام تلك الأرباح وتثبيتها في السجلات وبسعر الصرف للسنة التي استلمت بها الأرباح والذي بدوره سوف يقلل من التفاوت الحاصل في التغيير بسعر الصرف وإظهار تلك الأرباح بصورتها الحقيقية.

كما سبق الإشارة إلى أن الشركة العامة لتجارة المواد الغذائية تثبت القيد بالمصارف المدفوعة عن إيجار ارض في معرض بغداد الدولي والذي يعد دين على شركة فوداتي، وقامت الشركة العامة لتجارة المواد الغذائية باستلام المبلغ (٤٣٤,٤٢١,٠٠٠) واحتسب بموجب سعر الصرف السائد بتاريخ الاستلام بسعر (١١٧٠ دينار/دولار).

وبالرجوع إلى متطلبات المعيار المحاسبي الدولي (٣١) يتطلب إن تتحمل الشركة العامة لتجارة المواد الغذائية وبشكل مشترك مع شركة فوداتي المصاريف وهذا لم تعكسه السجلات المالية على وفق النظام المحاسبي الموحد.

فضلاً عن ما سبق أن ظهر ضمن بنود العقد (بند ٣٦) إن تتحمل شركة فوداتي دفع الأجر والمستحقات للملاك العراقي وتحويل مدخولات ورواتب الأفراد العراقيين ويتم حسب القانون الفيتنامي، ولم يتم إثبات أي أجر أو مستحقات في السجلات المالية للشركة العامة.

وترى الباحثة هذا يتعارض مع المعيار المحاسبي الدولي (٣١) وبالعودة إلى متطلبات المعيار ينبغي إثبات المصاريف والرواتب ليعكس التسجيل والإثبات المحاسبي الموضوعي.

(\*) لم يتم الاعتماد على البيانات المالية لسنوات (٢٠١٣ إلى ٢٠١٦) بسبب عدم المصادقة على إعداد البيانات المالية من قبل ديوان الرقابة المالية ولهذا تم الاعتماد على بيانات سنة ٢٠١٢.

٤-٤ / تقويم البيانات المالية المتبعة في الشركة عينة البحث:

إن المحاسبة هي عملية تحديد وقياس وتوصيل المعلومات الاقتصادية لتمكين المستفيدين منها من التصرف في ظل رؤية واضحة، وبالرجوع إلى البيانات المالية للشركة العامة لتجارة المواد الغذائية والتي تعد مخرجات النظام المحاسبي الموحد لم تظهر الاستثمار في المشاريع المشتركة والتي تمثل نسبة ٥٥% من المشروع المشترك. وإنما تم تثبيت حصتها ضمن الميزانية العامة كمفردة من مفردات الاستثمارات المالية طويلة الأجل وحسب طبيعة الاستثمار على أنه زراعي وكما ظهرت في كشف ملحق بالميزانية العامة وكما يأتي في الجدول رقم (٢):

جدول (٢)

كشف الاستثمارات طويلة الأجل كما في ١٠١٢/١٢/٣١

رقم الدليل المحاسبي	طبيعة الاستثمار والأهم المشتراة	عدد الأسهم	القيمة الاسمية للأسهم	كلفة الشراء دينار	الجهة المستثمر بها
١٥١٣	زراعي	٢٣١٠٠٠٠٠٠٠ سهم	دينار واحد	٢٣١٠٠٠٠٠٠٠	الشركة العراقية لإنتاج وتسويق اللحوم
١٥١٣	زراعي	٣٠٠٠٠٠٠٠٠ سهم	دينار واحد	٣٠٠٧٥٠٠٠٠	الشركة العراقية لإنتاج وتسويق المنتجات الزراعية
١٥١٤	مصرفي	٣٩٣٥٨٣٠٦٢	دينار واحد	٣٩٣٥٨٣٠٦٢	شركة المتحد للاستثمار مصرف
١٥١٥	زراعي	٧٣٠٠٠٠٠٠٠ استثمار خارجي	دينار واحد	٣٥٣٠٠٠٠٠٠٠٠	الشركة الفيتنامية لإنتاج وتسويق الشاي
	المجموع			٤١٨٤٦٥٨٠٦٢	

المصدر : البيانات المالية للشركة العامة لتجارة المواد الغذائية

وبالرجوع إلى المعالجات المحاسبية التي قدمها النظام المحاسبي الموحد نجد أنه لم توحيد البيانات المالية وهذا بدوره لم يخالف متطلبات المعيار المحاسبي الدولي (٣١) بضرورة إن تعد بيانات مالية موحدة أو مستقلة ولكن ينبغي الاعتراف بالموجودات ومطلوبات والإيرادات والمصروفات للمشروع المشترك والإفصاح عن حصة الاستثمار في المشروع المشترك وبالأخص إن نسبة مشاركة الشركة العامة لتجارة المواد الغذائية تمثل النسبة الأعلى من الملكية.

وعلى تزي الباحثة إن قصور النظام المحاسبي الموحد عن توافر المعالجات المحاسبية التي تتلاءم مع المعايير الدولية يؤدي إلى قوائم مالية مضللة وقاصرة عن الإفصاح المناسب للشركة، ولا تعكس نتيجة النشاط الاستثمار في المشاريع المشتركة وانعكاس ذلك على المركز المالي للشركة. ومن خلال الاستفسار من الشركة العامة فإنها لا تعد قوائم مالية موحدة .

٤-٥ / إطار مقترح للمحاسبة عن الاستثمار في المشاريع المشتركة:

في ظل غياب قاعدة محلية تنظم هذا النشاط و على الرغم من التغييرات الواسعة التي حدثت في البيئة الاقتصادية تزداد الحاجة إلى تبني المعايير الدولية من خلال إصدار قواعد محاسبية محلية يتم من خلالها تضيق

الخلافاً بين التطبيقات المعمول بها في النظام المحاسبي الموحد وبين معايير المحاسبة الدولية، ولقد توصلت الباحثة إلى إطار مقترح للمعالجات المحاسبية للاستثمار في المشاريع المشتركة بالاسترشاد بالمعالجات المحاسبية للاستثمار في المشاريع المشتركة على وفق المعيار المحاسبي الدولي (٣١).

#### ٤-٥-١: الاعتراف والقياس **Recognition and Measurement** :

١. ينبغي على الشركة الاعتراف بالاستثمار في المشروع المشترك في الميزانية عندما تصبح طرفاً في عقد مشترك بغض النظر عن الهيكل أو الشكل الذي تتم بموجبه المشاريع المشتركة.

٢. ينبغي على الشركة إلغاء الاعتراف بالاستثمار في المشروع المشترك عندما ينتهي مدة العقد بين الطرفين.

٣. الاعتراف بالمكاسب والخسائر من عملية بيع الموجودات للمشروع المشترك.

٤. عندما يشتري مشارك موجودات من المشروع المشترك ينبغي عليه عدم الاعتراف بنصيبه من ربح المشروع المشترك من العملية حتى يعيد بيع الموجودات إلى طرف مستقل، والاعتراف بالخسائر عندما تمثل تخفيضاً لصافي القيمة القابلة للتحقق للموجودات الجارية.

٥. عندما يساهم المشترك أو يبيع موجودات للمشروع المشترك فإن الاعتراف بأي جزء من المكاسب أو الخسائر من العملية، وعندما يتم الاحتفاظ بالموجودات لدى المشروع المشترك فينبغي الاعتراف فقط بذلك الجزء من المكاسب التي تعود إلى حصص المشاركين الآخرين.

٦. حساب مخصص الاندثار السنوي الخاص بالموجودات تحت السيطرة المشتركة.

٧. المطلوبات التي تتحملها الشركة بشكل مشترك مع الطرف الثاني في العقد.

٨. كذلك الاعتراف بالمطلوبات المحتملة التي تنشأ في الترتيبات المشتركة.

٩. المصاريف التي تتحملها الشركة و الناتجة عن الدخول في الترتيبات المشتركة.

١٠. الاعتراف بالرواتب والحوافز للموظفين والتي يتحملها احد طرفي العقد المشترك.

١١. الاعتراف بأي دخل من بيع أو استخدام نصيبه من إنتاج المشروع المشترك أو الخدمات من قبل المشروع المشترك.

١٢. في حالة حدوث عملية استيراد ينبغي الاعتراف بفروقات الأسعار الناتجة عن المعاملات التي تتم بالعملية الأجنبية أي في حالة تغير سعر الصرف بين تاريخ العملية وتاريخ السداد أو تسوية أي بنود مالية متعلقة بها وتنتج عن ذلك فرق تحويل يعالج كربح أو خسارة إذا كان التسديد أو التسوية خلال الفترة المحاسبية التي تمت فيها العملية.



١٣. يقاس بالقيمة العادلة أي استثمار في الوحدات تحت السيطرة المشتركة والقيمة المسجلة للاستثمار في تاريخ فقدان السيطرة المشتركة.

#### ٤-٥-٢: العرض Presentation :

١. ينبغي على الشركة إن تظهر في البيانات المالية المنفصلة للمشارك أو البيانات المالية الموحدة الاستثمار في المشروع المشترك وحسب جوهر الاتفاق التعاقدى بين الطرفين.

٢. تظهر الموجودات حسب نوع المشروع المشترك لإغراض العرض في البيانات المالية إلى:

أ- فيما يتعلق بالموجودات الخاضعة للسيطرة المشتركة ينبغي على المشارك إن يظهر في البيانات المالية نصيب الشركة من الموجودات مصنفة حسب طبيعة الموجودات وأي التزامات يتحملها المشروع المشترك.

ب- يعترف في البيانات المالية للوحدات تحت السيطرة المشتركة كاستثمار في الوحدات تحت السيطرة المشتركة وتصنف إلى استثمارات طويلة الأجل.

ت- ينبغي على المشارك في العمليات الخاضعة للسيطرة المشتركة إن يظهر في بياناته المالية المنفصلة أو الموحدة الموجودات التي يسيطر عليها والمطلوبات التي أحدثها.

٣. ينبغي على المشارك في المشروع المشترك إن يظهر في بياناته المالية الموحدة عن حصصه في الوحدات تحت السيطرة المشتركة باستخدام حق الملكية.

٤. عند استخدام التوحيد التناسبي ينبغي ان تظهر البيانات المالية للمشارك نصيبه من الموجودات المسيطر عليها بشكل مشترك ونصيبه من الالتزامات المسؤول عنها بالمشاركة، ويظهر كشف الدخل للمشارك نصيبه من الدخل والمصروفات في الوحدات تحت السيطرة المشتركة.

٥. إن المستثمر في المشروع المشترك الذي لا توجد عليه سيطرة مشتركة ينبغي إظهار استثمارات في البيانات المالية الموحدة كاستثمارات في مشاريع مشتركة.

٦. إظهار إرباح الاستثمار في المشروع المشترك في كشف الدخل ضمن إيرادات الاستثمارات.

٧. يتم تحميل حساب الإرباح والخسائر بمبلغ فروقات العملة .

٨. يظهر في كشف الدخل أي مصاريف يتحملها المشارك ونصيب من الدخل من بيع البضائع أو الخدمات وأي دخل من بيع أو استخدام نصيبه من إنتاج المشروع المشترك.

#### ٤-٥-٣: الإفصاح Disclosure :

١. السياسات والأساليب المحاسبية بما في ذلك معيار الاعتراف وأساس القياس المستخدم.

٢. الإفصاح عن المكاسب والخسائر غير متحققة.

٣. الإفصاح عن الإرباح والخسائر الناتجة من فروقات العملية.

٤. نتيجة نشاط حصة الاستثمار في مشروع مشترك :

(صافي الربح (حصة المشتركة) = أيراد حصة مشتركة - مصروفات حصة مشتركة)

٥. إعداد بيانات مالية منفصلة على مستوى نشاط الاستثمار في العمليات المشتركة.

٦. ينبغي على الشركة إن تفصح عن المعلومات حول نوع المشروع المشترك بما فيها الشروط والإحكام في العقد التعاقدية التي تؤثر على التدفقات النقدية المستقبلية.

٧. الإفصاح عن التدفقات النقدية وظروف عدم التأكد المحيطة بها.

### المحور الخامس : الاستنتاجات والتوصيات

يتضمن هذا المحور أهم ما توصل إليه البحث من الاستنتاجات و التوصيات

#### ٥-١ / الاستنتاجات :

١- وجود قصور في عمل مجلس المعايير والقواعد المحاسبية العراقية بالنظر لعدم وجود قاعدة محاسبية محلية بشأن المحاسبة عن المشاريع المشتركة من حيث الاعتراف والقياس والإفصاح الخاصة بالعمليات المالية للمشاريع المشتركة في سجلات المشاركين مما خلف فجوة واسعة بينه وبين التطورات التي أنجزها مجلس المعايير المحاسبية الدولية.

٢- يتطلب الإفصاح المحاسبي أن يتم إعداد القوائم والتقارير المالية بحيث تصور بدقة الأحداث الاقتصادية التي أثرت في الشركة خلال سنة ، ولم تعكس البيانات المالية للشركة عينة البحث الإفصاح عن حصة الشركة في المشاريع المشتركة ونوع المشروع وعن موجوداتها والتزاماتها المترتبة عليها ونصيبيها من الإيرادات والمصروفات ومن ثم الإرباح أو الخسائر المتحققة وفق ما جاء به المعيار المحاسبي الدولي (٣١) وأن متطلبات الإفصاح التي أوردتها النظام المحاسبي الموحد لا ترقى إلى متطلبات المعايير الدولية.

٣- قصور النظام المحاسبي الموحد عن توفير المعالجات المحاسبية الملائمة للمشاريع المشتركة في سجلات المشاركين وذلك من خلال دراسة وتحليل معالجات النظام المحاسبية المعنية في عينة البحث نلاحظ عدم الالتزام بمتطلبات المعيار الدولي (٣١) الأمر الذي جعل البيانات المالية المثبتة لا تعكس العمليات الخاصة بالموجودات والمتطلبات والإيرادات والمصروفات المتعلقة بالمشاريع المشتركة وان البيانات المالية غير معبرة عن حقيقة النشاط الذي تمارسه الشركة نتيجة الاستثمار في المشاريع المشتركة.

٤- وجود ضعف في المؤهلات العلمية والعملية للملاك الوظيفي الموجود في الشركات العامة فيما يخص تطبيق المعايير المحاسبية وعدم وجود معرفة في اغلب المعايير المحاسبية الدولية.

## ٥-٢/ توصيات :

١- ضرورة إصدار قاعدة محاسبية عراقية متعلقة بالعمليات المالية للاستثمار في المشاريع المشتركة من خلال تفعيل عمل مجلس المعايير والقواعد المحاسبية العراقية لإصدار قواعد محاسبية تتلاءم مع التطور في مجلس المعايير المحاسبية الدولية.

٢- ضرورة إن تتضمن البيانات المالية لعينة البحث عن المعلومات التي تعكس حقيقة النشاط وذلك من خلال الإفصاح عن الموجودات والمطلوبات والإيرادات والمصروفات عن الإرباح أو الخسائر المتحققة بالإضافة إلى الإفصاح عن نوع المشاركة سواء كانت في عمليات أو موجودات أو وحدات خاضعة للسيطرة المشتركة وبما يتناسب مع متطلبات المعيار المحاسبي الدولي (٣١).

٣- العمل على تطوير المعالجات المحاسبية الواردة في النظام المحاسبي الموحد لمعالجة الاستثمار في المشاريع المشتركة وبما يتناسب مع المعالجات المحاسبية وفق المعيار المحاسبي الدولي.

٤- إقامة البرامج التعليمية والتدريبية وعقد الدورات والندوات للمحاسبين عن المعايير المحاسبية الدولية ليكونوا مؤهلين لتطبيق المعايير بالمستقبل بالتعاون مع المؤسسات الأكاديمية.

## المصادر:

### الكتب العربية:

#### أولاً: الكتب:

١. أبو نصار، محمد و حميدان، جمعة، "معايير المحاسبية والإبلاغ المالي الدولي - الجوانب النظرية والعملية"، دار وائل للنشر والطباعة، عمان، الأردن، 2008.
٢. إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، الجزء الأول، الاتحاد الدولي للمحاسبين، 2011.
٣. الجعارات، خالد جمال، "معايير التقارير المالية الدولية 2007"، الطبعة الأولى، دار إثراء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008.
٤. الصوفي، فارس جميل، "المعايير المحاسبية الدولية - الأداء المالي للشركات الصناعية المساهمة العامة"، الطبعة الأولى، دار جليس الزمان للنشر والتوزيع، عمان، 2011.
٥. حماد، طارق عبد العال، "دليل تطبيق معايير المحاسبة الدولية والمعايير العربية المتوافقة معها - حالات عملية"، الدار الجامعة، 2008.

#### ثانياً: الرسائل و الاطاريح:

١. أسماء، سهيل نجم، " دور المعايير المحاسبية في تعزيز كفاءة أسواق المال - دراسة ميدانية لتفعيل المسار المحاسبي في العراق"، ماجستير في علوم المحاسبية، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، 2008.
٢. الشمري، سعاد عدنان نعمان، "معايير المحاسبة عن المعاملات بالعملة الأجنبية وترجمة القوائم المالية ومشاكل تطبيقها في العراق - بالتطبيق على عينة من شركات القطاع العام"، ماجستير في علوم المحاسبية، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، 2010.
٣. الواسطي، ذكري جمعة سكر، "المحاسبة عن التحوط في المشاريع الاستثمارية المشتركة بالتطبيق على عينة من المصارف السعودية"، أطروحة في علوم المحاسبة، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، 2011.

٤. رشيد، رنا محمد، "برنامج تدقيق مقترح للتحقق من مصداقية إفصاح القوائم المالية الموحدة في ظل معيار المحاسبة الدولي رقم (27) ومعايير والتدقيق الدولية"، شهادة المحاسب القانونية، المعهد العربي للمحاسبين القانونيين، 2011.

٥. عمر، احمد عبد الدائم، "تحليل قرارات الخصخصة"، شهادة محاسبة قانونية، المعهد العربي للمحاسبين القانونيين، 2009.

٦. مهدي، زينب عبد الدائم، "تدقيق المعالجات المحاسبية للمشاريع المشتركة وفق المعيار المحاسبي الدولي رقم (31) - بحث تطبيقي في عينة من الشركات العامة"، شهادة المحاسبة القانونية، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، جامعة بغداد، 2012.

#### ثالثاً: الدوريات:

١. جبار، ناظم شعلان، "أهمية التوافق بين معايير المحاسبة الدولية والمحلية ومدى جاهزية البيئة العراقية للتطبيق دراسة مقارنة"، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 18، العدد 3، 2016.

#### رابعاً: الانترنت:

١. المرزوقي، عمر بن فنجان، "الاستثمار الأجنبي المباشر من منظور إسلامي"، جامعة الملك سعود، 2007.

#### المصادر الأجنبية:

#### A. Books

1. Belkaoui, Ahmmed Riahi, "Accounting Theory", 4<sup>th</sup> ed, Thomson Learning, USA, 2000.
2. International Financial Reporting Standards (IFRS), International Accounting Standards Board, 2004.

#### B. Periodicals

1. Graham, Roger C.& King, Raymond, J. Morrill, " Proportionate Consolidation vs. the Equity Method: A Decision Usefulness Perspective on Reporting Interests in Joint Ventures" College of Business Oregon State University, 2001.
2. Hanetseder, Susanne,& Stockinger, Markus, "HOW DOES THE ELIMINATION OF THE PROPORTIONATE CONSOLIDATION METHOD FOR JOINT VENTURE INVESTMENTS INFLUENCE EUROPEAN COMPANIES?", Journal of Financed Risk Perspectives, VOL 3, Issue 1, 2014.
3. International Accounting Standards Committee, IASC, NO, 31, 2006.
4. Kooymans, Mike and Beckett, Jan, "Corporate disclosure; Strengthening the financial reporting framework", canprint communications pty Ltd, common wealth of Australia, 2002.
5. Muller, Thomas, and Schnitzer, Monika, " Technology transfer and spillovers in international joint venture" Journal of International Economics, 2006.
6. Sridharan, Govindan, "DETERMINANTS OF JOINT VENTURE PERFORMANCE IN THE CONSTRUCTION INDUSTRY ", A thesis presented to the University of London, 1995.
7. Twarowska, Katarzyna, and Kąkol, Magdalena, "INTERNATIONAL BUSINESS STRATEGY REASONS AND FORMS OF EXPANSION INTO FOREIGN MARKETS" zadar, Croatia, 2013.
8. Yang, Min Li, " BARGAINING POWER , OWNERSHIP AND CONTROL OF INTERNATIONAL OF INTERNATIONAL IN TAIWAN", Faculty of Social Science School of Business & Mangement, 2006.