

المعيار الدولي للتقرير المالي ١١ "الترتيبات المشتركة"

اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين المعيار الدولي للتقرير المالي رقم ١١ "الترتيبات المشتركة"، الصادر عن مجلس المعايير الدولية للمحاسبة، كما صدر من غير أي تعديل.

المعيار الدولي للتقرير المالي ١١ الترتيبات المشتركة

الهدف

١ يهدف هذا المعيار إلى وضع مبادئ للتقرير المالي من قبل المنشآت التي تمتلك حصة في الترتيبات التي تخضع لسيطرة مشتركة (أي "ترتيبات مشتركة").

تحقيق الهدف

٢ لتحقيق الهدف الوارد في الفقرة ١، يعرف هذا المعيار السيطرة المشتركة ويتطلب من المنشأة التي تكون طرفاً في ترتيب مشترك أن تحدد نوع الترتيب المشترك الذي تشارك فيه عن طريق تقييم حقوقها وواجباتها وأن تحاسب عن تلك الحقوق والواجبات وفقاً لنوع ذلك الترتيب المشترك.

النطاق

٣ يجب أن تطبق هذا المعيار جميع المنشآت التي تكون طرفاً في ترتيب مشترك.

الترتيبات المشتركة

٤ الترتيب المشترك هو الترتيب الذي يكون لطرفين أو أكثر فيه سيطرة مشتركة.

٥ يكون للترتيب المشترك الخصائص الآتية:

(أ) الأطراف مُقيّدة بترتيب تعاقدي (انظر الفقرات ب٢-ب٤).

(ب) الترتيب التعاقدي يمنح طرفين أو أكثر من تلك الأطراف سيطرة مشتركة على الترتيب (انظر الفقرات ٧-١٣).

٦ الترتيب المشترك إما أن يكون "عملية مشتركة" أو "مشروعاً مشتركاً".

السيطرة المشتركة

٧ السيطرة المشتركة هي التقاسم المُتفق عليه تعاقدياً للسيطرة على ترتيب، ولا يتحقق ذلك إلا عندما تتطلب القرارات المتعلقة بالأنشطة ذات الصلة الموافقة بالإجماع من الأطراف التي تتقاسم السيطرة.

٨ يجب على المنشأة التي تكون طرفاً في ترتيب أن تُقَيِّم ما إذا كان الترتيب التعاقدي يمنح جميع الأطراف، أو مجموعة منهم، السيطرة بشكل جماعي على الترتيب. وتسيطر جميع الأطراف، أو مجموعة منهم، بشكل جماعي على الترتيب عندما يجب عليهم أن يتصرفوا معاً لتوجيه الأنشطة التي تؤثر بشكل جوهري على عوائد الترتيب (أي الأنشطة ذات الصلة).

٩ ما أن يُحدّد أن جميع الأطراف، أو مجموعة منهم، تسيطر بشكل جماعي على الترتيب، فإن السيطرة المشتركة لا تتحقق إلا عندما تتطلب القرارات بشأن الأنشطة ذات الصلة الموافقة بالإجماع من الأطراف التي تسيطر بشكل جماعي على الترتيب.

١٠ في الترتيب المشترك، لا يسيطر طرف واحد على الترتيب بمفرده. ويمكن لطرف لديه سيطرة مشتركة على ترتيب أن يمنع أيّاً من الأطراف الأخرى، أو مجموعة منهم، من السيطرة على الترتيب.

- ١١ يمكن أن يكون الترتيب ترتيباً مشتركاً حتى لو لم يكن لجميع أطرافه سيطرة مشتركة على الترتيب. ويميز هذا المعيار الأطراف التي لديها سيطرة مشتركة على ترتيب مشترك (مشاركون في عملية مشتركة أو مشاركون في مشروع مشترك) عن الأطراف التي تشارك في ترتيب مشترك، ولكن ليس لديها سيطرة مشتركة عليه.
- ١٢ سيلزم المنشأة أن تمارس الاجتهاد الشخصي عند تقييم ما إذا كانت جميع الأطراف، أو مجموعة منهم، لديها سيطرة مشتركة على أحد الترتيبات. ويجب على المنشأة أن تجري هذا التقييم عن طريق مراعاة جميع الحقائق والظروف (انظر الفقرات ٥-ب-١١).
- ١٣ إذا تغيرت الحقائق والظروف، فيجب على المنشأة أن تعيد تقييم ما إذا كانت لا تزال لديها سيطرة مشتركة على الترتيب.
- أنواع الترتيب المشترك**
- ١٤ يجب على المنشأة أن تحدد نوع الترتيب المشترك الذي تشارك فيه. ويعتمد تصنيف الترتيب المشترك على أنه عملية مشتركة أو مشروع مشترك على حقوق وواجبات الأطراف في الترتيب.
- ١٥ العملية المشتركة هي ترتيب مشترك يكون بموجبه للأطراف التي لها سيطرة مشتركة على الترتيب حقوق في الأصول، وواجبات تجاه الالتزامات، المتعلقة بالترتيب. وتُسمى تلك الأطراف بالمشاركين في عملية مشتركة.
- ١٦ المشروع المشترك هو ترتيب مشترك يكون بموجبه للأطراف التي لها سيطرة مشتركة على الترتيب حقوق في صافي أصول الترتيب. وتُسمى تلك الأطراف بالمشاركين في مشروع مشترك.
- ١٧ تمارس المنشأة الاجتهاد الشخصي عند تقييم ما إذا كان الترتيب المشترك هو عملية مشتركة أو مشروع مشترك. ويجب على المنشأة أن تحدد نوع الترتيب المشترك الذي تشارك فيه عن طريق مراعاة حقوقها وواجباتها الناشئة عن الترتيب. وتُقِيم المنشأة حقوقها والتزاماتها عن طريق مراعاة الهيكل والشكل النظامي للترتيب، والشروط التي اتفقت عليها الأطراف في الترتيب التعاقدية، وعند الاقتضاء، الحقائق والظروف الأخرى (انظر الفقرات ١٢-ب-٣٣).
- ١٨ تكون الأطراف أحياناً مُقيدة باتفاق إطاري يحدد الشروط التعاقدية العامة لمباشرة واحد أو أكثر من الأنشطة. وقد يحدد الاتفاق الإطاري أن تؤسس الأطراف ترتيبات مشتركة مختلفة للتعامل مع أنشطة محددة تشكل جزءاً من الاتفاق. ورغم أن تلك الترتيبات المشتركة تتعلق بالاتفاق الإطاري نفسه، فقد يكون نوعها مختلفاً إذا اختلفت حقوق وواجبات الأطراف عند مباشرة الأنشطة المختلفة التي تم تناولها في الاتفاق الإطاري. وبالتالي، يمكن أن توجد العمليات المشتركة والمشروعات المشتركة معاً عندما تباشر الأطراف الأنشطة المختلفة التي تشكل جزءاً من الاتفاق الإطاري نفسه.
- ١٩ إذا تغيرت الحقائق والظروف، فيجب على المنشأة أن تعيد تقييم ما إذا كان نوع الترتيب المشترك الذي تشارك فيه قد تغير.

القوائم المالية لأطراف في ترتيب مشترك

العمليات المشتركة

- ٢٠ يجب على المشارك في عملية مشتركة أن يثبت الآتي فيما يتعلق بحصته في العملية المشتركة:
- (أ) أصوله، بما في ذلك نصيبه من أي أصول مُحتفظ بها بشكل مشترك؛
- (ب) التزاماته، بما في ذلك نصيبه من أي التزامات تم تحملها بشكل مشترك؛
- (ج) إيراده من بيع نصيبه من المخرجات الناشئة عن العملية المشتركة؛
- (د) نصيبه في الإيراد من بيع المخرجات من قبل العملية المشتركة؛
- (هـ) مصروفاته، بما في ذلك نصيبه من أي مصروفات تم تحملها بشكل مشترك.
- ٢١ يجب على المشارك في عملية مشتركة أن يحاسب عن الأصول والالتزامات والإيرادات والمصروفات المتعلقة بحصته في العملية المشتركة وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي المنطبقة على أصول والتزامات وإيرادات ومصروفات بعينها.

١٢١ عندما تستحوذ المنشأة على حصة في عملية مشتركة يشكل فيها نشاط العملية المشتركة أعمالاً، حسب التعريف الوارد في المعيار الدولي للتقرير المالي ٣ "تجميع الأعمال"، فإن المنشأة يجب عليها أن تطبق، بقدر حصتها وفقاً للفقرة ٢٠، كافة مبادئ المحاسبة عن تجميع الأعمال الواردة في المعيار الدولي للتقرير المالي ٣ والمعايير الدولية الأخرى للتقرير المالي التي لا تتعارض مع الإرشادات الواردة في هذا المعيار، وأن توضح عن المعلومات المطلوبة في تلك المعايير فيما يتعلق بتجميع الأعمال. وينطبق هذا على الاستحواذ على كل من الحصص الأولية والحصص الإضافية في العملية المشتركة التي يشكل فيها نشاط العملية المشتركة أعمالاً. وتحدد الفقرات ب٣٣-أ - ب٣٣د المحاسبة عن الاستحواذ على حصة في مثل هذه العملية المشتركة.

٢٢ تم تحديد المحاسبة عن معاملات مثل بيع أصول، أو المساهمة بها أو شرائها، بين منشأة وعملية مشتركة تكون المنشأة مشاركة فيها، في الفقرات ب٣٤-ب-٣٧.

٢٣ يجب أيضاً على الطرف الذي يشارك في عملية مشتركة، ولكن ليست له سيطرة مشتركة عليها، أن يحاسب عن حصته في الترتيب وفقاً للفقرات ٢٠-٢٢ إذا كان لذلك الطرف حقوق في الأصول، وواجبات تجاه الالتزامات، المتعلقة بالعملية المشتركة. وإذا لم يكن للطرف الذي يشارك في عملية مشتركة، ولكن ليست له سيطرة مشتركة عليها، حقوق في الأصول، ولا واجبات تجاه الالتزامات، المتعلقة بتلك العملية المشتركة، فيجب عليه أن يحاسب عن حصته في العملية المشتركة وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي المنطبقة على تلك الحصة.

المشروعات المشتركة

٢٤ يجب على المشارك في مشروع مشترك أن يُثبت حصته في المشروع المشترك على أنها استثمار، ويجب عليه أن يحاسب عن ذلك الاستثمار باستخدام طريقة حقوق الملكية وفقاً للمعيار الدولي للمحاسبة ٢٨ "الاستثمارات في المنشآت الزميلة والمشروعات المشتركة" ما لم تكن المنشأة معفاة من تطبيق طريقة حقوق الملكية كما هو مُحدد في ذلك المعيار.

٢٥ يجب على الطرف الذي يشارك في مشروع مشترك، ولكن ليست له سيطرة مشتركة عليه، أن يحاسب عن حصته في الترتيب وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي ٩ "الأدوات المالية"، ما لم يكن له تأثير مهم على المشروع المشترك، ففي هذه الحالة يجب عليه أن يحاسب عنها وفقاً للمعيار الدولي للمحاسبة ٢٨ (المُعدل في ٢٠١١).

القوائم المالية المنفصلة

٢٦ يجب على المشارك في عملية مشتركة أو المشارك في مشروع مشترك أن يحاسب في قوائمه المالية المنفصلة عن حصته في:
(أ) العملية المشتركة وفقاً للفقرات ٢٠-٢٢؛

(ب) المشروع المشترك وفقاً للفقرة ١٠ من المعيار الدولي للمحاسبة ٢٧ "القوائم المالية المنفصلة".

٢٧ يجب على الطرف الذي يشارك في ترتيب مشترك، ولكن ليست له سيطرة مشتركة عليه، أن يحاسب في قوائمه المالية المنفصلة عن حصته في:

(أ) العملية المشتركة وفقاً للفقرة ٢٣؛

(ب) المشروع المشترك وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي ٩، ما لم يكن للمنشأة تأثير مهم على المشروع المشترك، ففي هذه الحالة يجب عليها أن تطبق الفقرة ١٠ من المعيار الدولي للمحاسبة ٢٧ (المُعدل في ٢٠١١).

الملحق أ المصطلحات المعرفة

يُعد هذا الملحق جزءاً لا يتجزأ من هذا المعيار.

الترتيب المشترك	ترتيب يكون لطرفين أو أكثر سيطرة مشتركة عليه.
السيطرة المشتركة	التقاسم المتفق عليه تعاقدياً للسيطرة على ترتيب، ولا يتحقق ذلك إلا عندما تتطلب القرارات المتعلقة بالأنشطة ذات الصلة الموافقة بالإجماع من الأطراف التي تتقاسم السيطرة.
العملية المشتركة	ترتيب مشترك يكون بموجبه للأطراف التي لها سيطرة مشتركة على الترتيب حقوق في الأصول، وواجبات تجاه الالتزامات، المتعلقة بالترتيب.
المشارك في عملية مشتركة	طرف في عملية مشتركة له سيطرة مشتركة على تلك العملية المشتركة.
المشروع المشترك	ترتيب مشترك يكون بموجبه للأطراف التي لها سيطرة مشتركة على الترتيب حقوق في صافي أصول الترتيب.
المشارك في مشروع مشترك	طرف في مشروع مشترك له سيطرة مشتركة على ذلك المشروع المشترك.
طرف في ترتيب مشترك	منشأة تشارك في ترتيب مشترك، بغض النظر عما إذا كانت لتلك المنشأة سيطرة مشتركة على الترتيب.
الكيان المنفصل	هيكل مالي قابل للتحديد بشكل منفصل، بما في ذلك المنشآت ذات الشخصية الاعتبارية المنفصلة أو المنشآت المعترف بها بموجب نظام، بغض النظر عما إذا كان لتلك المنشآت شخصية اعتبارية.

المصطلحات الآتية مُعرّفة في المعيار الدولي للمحاسبة ٢٧ (المُعدل في ٢٠١١) أو المعيار الدولي للمحاسبة ٢٨ (المُعدل في ٢٠١١) أو المعيار الدولي للتقرير المالي ١٠ "القوائم المالية الموحدة"، وهي مُستخدمة في هذا المعيار بالمعاني المُحددة لها في تلك المعايير:

- السيطرة على المنشأة المستثمر فيها
- طريقة حقوق الملكية
- السلطة
- حقوق الحماية
- الأنشطة ذات الصلة
- القوائم المالية المنفصلة
- التأثير المهم

الملحق ب إرشادات التطبيق

يُعد هذا الملحق جزءاً لا يتجزأ من هذا المعيار. وهو يوضح تطبيق الفقرات ١-٢٧، وله نفس القوة التي تحظى بها سائر أجزاء المعيار.

١ ب تصف الأمثلة الواردة في هذا الملحق حالات افتراضية. ورغم أن بعض جوانب هذه الأمثلة قد تكون حاضرة في أنماط الواقع الفعلي، فإن جميع الحقائق والظروف الخاصة بنمط واقع بعينه سيلزم تقويمها عند تطبيق المعيار الدولي للتقرير المالي ١١.

الترتيبات المشتركة

الترتيب التعاقدى (الفقرة ٥)

٢ ب يمكن الاستدلال على الترتيبات التعاقدية بطرق عديدة. فعالياً. ولكن ليس دائماً. ما يكون الترتيب التعاقدى الواجب النفاذ مكتوباً، عادةً في شكل عقد أو مناقشات موثقة بين الأطراف. ويمكن أيضاً أن تنشئ الآليات النظامية ترتيبات واجبة النفاذ، إما بعد ذاتها أو مقترنة بعقود بين الأطراف.

٣ ب عندما تُهيكل الترتيبات المشتركة من خلال كيان منفصل (انظر الفقرات ب١٩-ب٣٣)، فإن الترتيب التعاقدى، أو بعض جوانبه، سيتم تضمينه في بعض الحالات في النظام الأساسي أو الميثاق أو اللوائح الخاصة بالكيان المنفصل.

٤ ب يُحدد الترتيب التعاقدى الشروط التي تشارك بناءً عليها الأطراف في النشاط موضوع الترتيب. ويتناول الترتيب التعاقدى بشكل عام أموراً مثل:

(أ) غرض الترتيب المشترك ونشاطه وأمدته.

(ب) كيفية تعيين أعضاء مجلس الإدارة، أو الجهة الحاكمة المُعادلة له، في الترتيب المشترك.

(ج) عملية اتخاذ القرار: الأمور التي تتطلب قرارات من جانب الأطراف، وحقوق تصويت الأطراف، ومستوى الدعم المطلوب لتلك الأمور. وتحدد عملية اتخاذ القرار المنصوص عليها في الترتيب التعاقدى السيطرة المشتركة على الترتيب (انظر الفقرات ب٥-ب١١).

(د) رأس المال أو المساهمات الأخرى المطلوبة من الأطراف.

(هـ) كيفية تقاسم الأطراف للأصول أو الالتزامات أو الإيرادات أو المصروفات أو الربح أو الخسارة المتعلقة بالترتيب المشترك.

السيطرة المشتركة (الفقرات ٧-١٣)

٥ ب عند تقييم ما إذا كانت للمنشأة سيطرة مشتركة على ترتيب ما، يجب على المنشأة أن تُقيّم أولاً ما إذا كان جميع الأطراف، أو مجموعة منهم، يسيطرون على الترتيب. ويعرف المعيار الدولي للتقرير المالي ١٠ السيطرة، ويجب أن يُستخدم هذا التعريف عند تحديد ما إذا كان جميع الأطراف، أو مجموعة منهم، عرضة لعوائد متقلبة، أو لهم حقوق فيها، من ارتباطهم بالترتيب ولهم القدرة على التأثير على تلك العوائد من خلال سلطتهم على الترتيب. وعندما يكون جميع الأعضاء، أو مجموعة منهم، قادرين بشكل جماعي على توجيه الأنشطة التي تؤثر بشكل جوهري على عوائد الترتيب (أي الأنشطة ذات الصلة)، فإن الأطراف تسيطر بشكل جماعي على الترتيب.

٦ ب بعد استنتاج أن جميع الأطراف، أو مجموعة منهم، تسيطر على الترتيب بشكل جماعي، يجب على المنشأة أن تُقيّم ما إذا كان لديها سيطرة مشتركة على الترتيب. ولا تتحقق السيطرة المشتركة إلا عندما تتطلب القرارات بشأن الأنشطة ذات الصلة الموافقة بالإجماع من الأطراف التي تسيطر بشكل جماعي على الترتيب. وقد يتطلب تقييم ما إذا كان الترتيب يُسيطر عليه جميع أطرافه، أو مجموعة منهم، أو يُسيطر عليه طرف واحد من أطرافه بمفرده، اجتهاداً شخصياً.

٧ ب تؤدي أحياناً عملية اتخاذ القرار المُتفق عليها من قبل الأطراف في ترتيبهم التعاقدى - بشكل ضمني - إلى سيطرة مشتركة. فعلى سبيل المثال، افترض أن طرفين أسسا ترتيباً لكل منهما فيه ٥٠% من حقوق التصويت ويحدد الترتيب التعاقدى بينهما أن ٥١% على الأقل من حقوق

التصويت لازمة لاتخاذ القرارات بشأن الأنشطة ذات الصلة. في هذه الحالة، وافق الطرفان بشكل ضمني على أن تكون لهما سيطرة مشتركة على الترتيب لأن القرارات بشأن الأنشطة ذات الصلة لا يمكن اتخاذها بدون موافقة الطرفين.

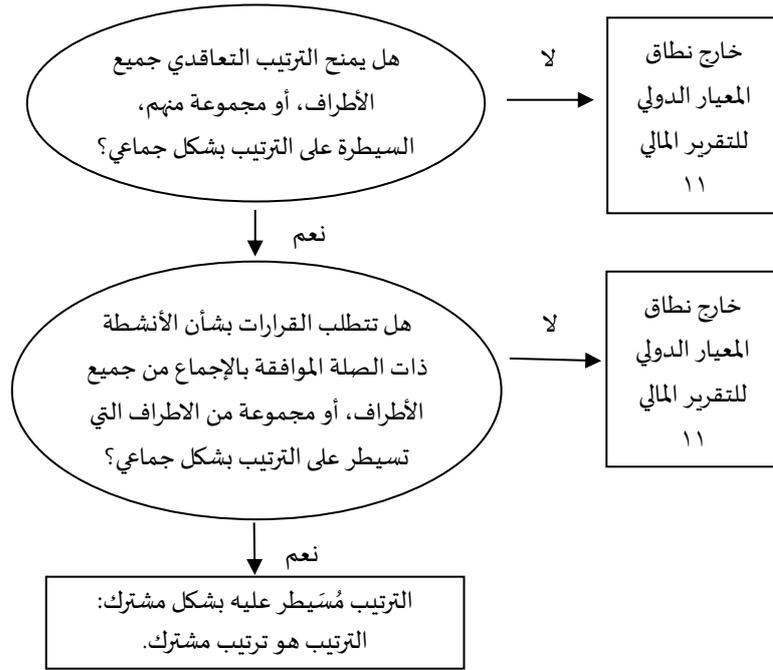
ب ٨ في ظروف أخرى، يتطلب الترتيب التعاقدى حداً أدنى من نسبة حقوق التصويت لاتخاذ القرارات بشأن الأنشطة ذات الصلة. وعندما يمكن تحقيق ذلك الحد الأدنى من نسبة حقوق التصويت المطلوبة من خلال الموافقة الجماعية لأكثر من توليفة واحدة من الأطراف، فإن ذلك الترتيب لا يُعد ترتيباً مشتركاً ما لم يحدد الترتيب التعاقدى الأطراف (أو توليفة الأطراف) التي يتعين أن توافق بالإجماع على القرارات المتعلقة بالأنشطة ذات الصلة بالترتيب.

أمثلة تطبيقية
<p>مثال ١</p> <p>افترض أن ثلاثة أطراف أسسوا ترتيباً: (أ) لديه ٥٠% من حقوق التصويت في الترتيب، و(ب) لديه ٣٠%، و(ج) لديه ٢٠%. ويحدد الترتيب التعاقدى بين (أ) و(ب) و(ج) أن ٧٥% على الأقل من حقوق التصويت لازمة لاتخاذ القرارات بشأن الأنشطة ذات الصلة بالترتيب. وبرغم أن (أ) يمكنه منع أي قرار، فإنه لا يسيطر على الترتيب لأنه يحتاج لموافقة (ب). فشروط ترتيبهم التعاقدى التي تتطلب على الأقل ٧٥% من حقوق التصويت لاتخاذ القرارات بشأن الأنشطة ذات الصلة تعني بشكل ضمني أن (أ) و(ب) لهما سيطرة مشتركة على الترتيب لأن القرارات بشأن الأنشطة ذات الصلة بالترتيب لا يمكن اتخاذها بدون موافقة كل من (أ) و(ب).</p>
<p>مثال ٢</p> <p>افترض ترتيباً بين ثلاثة أطراف: (أ) لديه ٥٠% من حقوق التصويت في الترتيب، ولدى كل من (ب) و(ج) ٢٥%. ويحدد الترتيب التعاقدى بين (أ) و(ب) و(ج) أن ٧٥% على الأقل من حقوق التصويت لازمة لاتخاذ القرارات بشأن الأنشطة ذات الصلة بالترتيب. وبرغم أن (أ) يمكنه منع أي قرار، فإنه لا يسيطر على الترتيب لأنه يحتاج لموافقة (ب) أو (ج). في هذا المثال، (أ) و(ب) و(ج) يسيطرون بشكل جماعي على الترتيب. وبالرغم من ذلك، هناك أكثر من توليفة واحدة من الأطراف يمكن أن تتفق معاً لتصل إلى ٧٥% من حقوق التصويت (أي إما (أ) و(ب) أو (أ) و(ج)). في مثل هذه الحالة، يلزم أن يحدد الترتيب التعاقدى بين الأطراف توليفة الأطراف التي يتعين أن توافق بالإجماع على القرارات المتعلقة بالأنشطة ذات الصلة بالترتيب ليكون ترتيباً مشتركاً.</p>
<p>مثال ٣</p> <p>افترض ترتيباً فيه (أ) و(ب) لدى كل منهما نسبة ٣٥% من حقوق التصويت في الترتيب، في حين أن الـ ٣٠% المتبقية مُتفرقة على نطاق واسع. وتتطلب القرارات بشأن الأنشطة ذات الصلة المصادقة من قبل أغلبية حقوق التصويت. تكون للطرفين (أ) و(ب) سيطرة مشتركة على الترتيب فقط إذا حدد الترتيب التعاقدى أن القرارات بشأن الأنشطة ذات الصلة بالترتيب تتطلب موافقة كل من (أ) و(ب).</p>

ب ٩ يعني مُتطلب الموافقة بالإجماع أن أي طرف له سيطرة مشتركة على الترتيب يستطيع أن يمنع أيّاً من الأطراف الأخرى، أو مجموعة منهم، من اتخاذ قرارات من جانب واحد (بشأن الأنشطة ذات الصلة) بدون موافقته. وإذا كان مُتطلب الموافقة بالإجماع يتعلق فقط بالقرارات التي تمنح طرفاً حقوق حماية وليس بقرارات حول الأنشطة ذات الصلة بالترتيب، فإن ذلك الطرف لا يكون طرفاً له سيطرة مشتركة على الترتيب.

ب ١٠ قد يتضمن الترتيب التعاقدى فقرات حول حل النزاعات، مثل التحكيم. وقد تسمح هذه الأحكام باتخاذ القرارات في غياب الموافقة بالإجماع بين الأطراف التي لها سيطرة مشتركة. ولا يحول وجود مثل هذه الأحكام دون السيطرة المشتركة على الترتيب، وبالتالي، دون أن يكون الترتيب ترتيباً مشتركاً.

تقييم السيطرة المشتركة



ب١١ عندما يكون الترتيب خارج نطاق المعيار الدولي للتقرير المالي ١١، فإن المنشأة تُحاسب عن حصتها في الترتيب وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي ذات الصلة، مثل المعيار الدولي للتقرير المالي ١٠ أو المعيار الدولي للمحاسبة ٢٨ (المعدل في ٢٠١١) أو المعيار الدولي للتقرير المالي ٩.

أنواع الترتيب المشترك (الفقرات ١٤-١٩)

- ب١٢ تؤسس الترتيبات المشتركة لأغراض متعددة (على سبيل المثال، كوسيلة لتقاسم الأطراف التكاليف والمخاطر، أو كوسيلة توفر للأطراف الوصول إلى تقنية جديدة أو أسواق جديدة)، ويمكن أن تُؤسس باستخدام هياكل وأشكال نظامية مختلفة.
- ب١٣ لا تتطلب بعض الترتيبات أن يتم مباشرة النشاط موضوع الترتيب في كيان منفصل. وبالرغم من ذلك، تنطوي ترتيبات أخرى على تأسيس كيان منفصل.
- ب١٤ يعتمد تصنيف الترتيبات المشتركة، المطلوب بموجب هذا المعيار، على حقوق الأطراف وواجباتها الناشئة عن الترتيب في السياق العادي للأعمال. ويصنف هذا المعيار الترتيبات المشتركة إما على أنها عمليات مشتركة أو مشروعات مشتركة. فعندما يكون للمنشأة حقوق في الأصول، وواجبات تجاه الالتزامات، المتعلقة بالترتيب، فإن الترتيب يكون عملية مشتركة. وعندما يكون للمنشأة حقوق في صافي أصول الترتيب، فإن الترتيب يكون مشروعاً مشتركاً. وتحدد الفقرات ب١٥-ب٣٣ التقييم الذي تجر به المنشأة عند تحديد ما إذا كانت تمتلك حصة في عملية مشتركة أو حصة في مشروع مشترك.

تصنيف الترتيب المشترك

- ب١٥ كما جاء في الفقرة ب١٤، يتطلب تصنيف الترتيبات المشتركة من الأطراف أن تُقِيم حقوقها وواجباتها الناشئة عن الترتيب. وعند إجراء ذلك التقييم، يجب على المنشأة أن تأخذ في الحسبان ما يلي:
- (أ) هيكل الترتيب المشترك (انظر الفقرات ب١٦-ب٢١).
- (ب) عند هيكل الترتيب من خلال كيان منفصل:
- (١) الشكل النظامي للكيان المنفصل (انظر الفقرات ب٢٢-ب٢٤)؛

(٢) شروط الترتيب التعاقدى (انظر الفقرات ب٢٥-ب٢٨)؛

(٣) الحقائق والظروف الأخرى، عند الاقتضاء (انظر الفقرات ب٢٩-ب٣٣).

هيكل الترتيب المشترك

الترتيبات المشتركة غير المهيكلة من خلال كيان منفصل

ب١٦ الترتيب المشترك الذي لم يُهيكل من خلال كيان منفصل هو عملية مشتركة. وفي مثل هذه الحالات، يحدد الترتيب التعاقدى حقوق الأطراف في الأصول، والواجبات تجاه الالتزامات، المتعلقة بالترتيب، وحقوق الأطراف في الإيرادات المقابلة وواجباتهم تجاه المصروفات المقابلة.

ب١٧ يصف الترتيب التعاقدى غالباً طبيعة الأنشطة موضوع الترتيب وكيف تنوي الأطراف معاً مباشرة تلك الأنشطة. فعلى سبيل المثال، يمكن أن توافق الأطراف في ترتيب مشترك على أن تُصنَّع معاً منتجاً، بحيث يكون كل طرف مسؤولاً عن مهمة محددة ويستخدم كل منهم أصوله ويتحمل التزاماته الخاصة به. ويمكن أن يحدد الترتيب التعاقدى أيضاً كيفية تقاسم الأطراف للإيرادات والمصروفات المشتركة فيما بينها. وفي مثل هذه الحالة، يُثبت كل مشارك في العملية المشتركة في قوائمه المالية الأصول والالتزامات المُستخدمة للمهمة المحددة، ويثبت نصيبه في الإيرادات والمصروفات وفقاً للترتيب التعاقدى.

ب١٨ في حالات أخرى، قد توافق الأطراف في ترتيب مشترك على سبيل المثال، على أن تتقاسم وتشغل معاً أحد الأصول. وفي مثل هذه الحالة، يحدد الترتيب التعاقدى حقوق الأطراف في الأصل الذي يتم تشغيله بشكل مشترك، وكيفية تقاسم مخرجات أو إيرادات الأصل وتكاليف التشغيل بين الأطراف. ويحاسب كل مشارك في العملية المشتركة عن نصيبه في الأصل المشترك ونصيبه المتفق عليه في أي التزامات، ويثبت نصيبه في المخرجات والإيرادات والمصروفات وفقاً للترتيب التعاقدى.

الترتيبات المشتركة المهيكلة من خلال كيان منفصل

ب١٩ يمكن أن يكون الترتيب المشترك، الذي يُحتفظ فيه بالأصول والالتزامات المتعلقة بالترتيب في كيان منفصل، إما مشروعاً مشتركاً أو عمليةً مشتركةً.

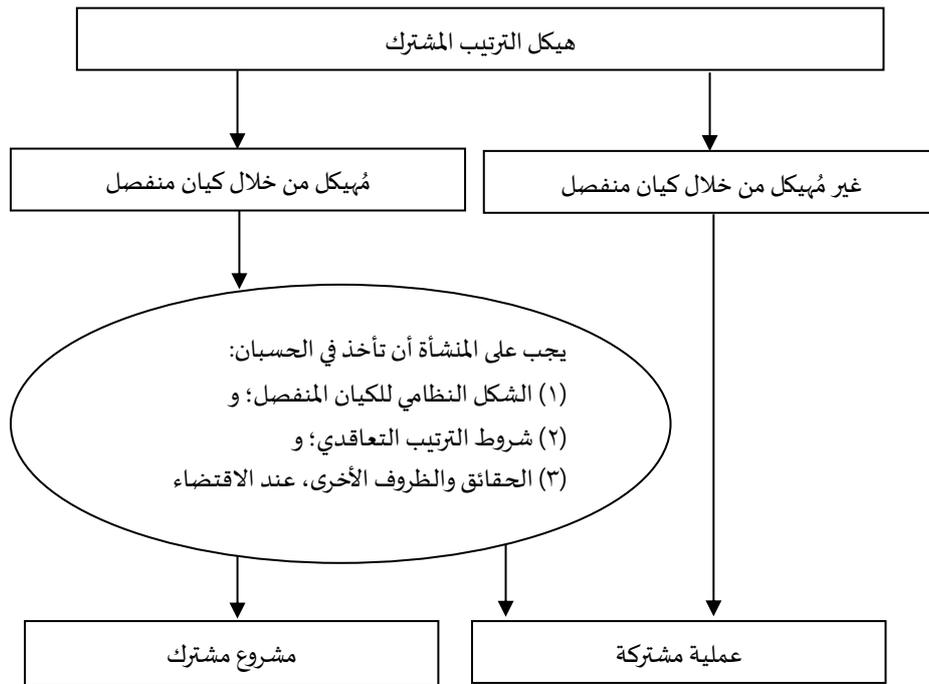
ب٢٠ يعتمد ما إذا كان الطرف يُعد مشاركاً في عملية مشتركة أو مشاركاً في مشروع مشترك على حقوق الطرف في الأصول، وواجباته تجاه الالتزامات، المتعلقة بالترتيب والمُحتفظ بها في الكيان المنفصل.

ب٢١ كما جاء في الفقرة ب١٥، فعندما يُهيكل الأطراف ترتيباً مشتركاً في كيان منفصل، يلزم أن تقيّم الأطراف ما إذا كان الشكل النظامي للكيان المنفصل، وشروط الترتيب التعاقدى، وعند الاقتضاء، أي حقائق وظروف أخرى تمنحها:

(أ) حقوقاً في الأصول، وواجبات تجاه الالتزامات، المتعلقة بالترتيب (أي أن الترتيب عملية مشتركة)؛ أو

(ب) حقوقاً في صافي أصول الترتيب (أي أن الترتيب مشروعاً مشتركاً).

تصنيف الترتيب المشترك: تقييم حقوق الأطراف وواجباتها الناشئة عن الترتيب



الشكل النظامي للكيان المنفصل

ب٢٢ يعد الشكل النظامي للكيان المنفصل ذا صلة عند تقييم نوع الترتيب المشترك. فالشكل النظامي يساعد في التقييم الأولي لحقوق الأطراف في الأصول وواجباتها تجاه الالتزامات المحتفظ بها في الكيان المنفصل، مثل ما إذا كانت الأطراف تمتلك حصصاً في الأصول المحتفظ بها في الكيان المنفصل أو ما إذا كانت ملزمة بالالتزامات المحتفظ بها في الكيان المنفصل.

ب٢٣ على سبيل المثال، قد تنفذ الأطراف الترتيب المشترك من خلال كيان منفصل، يتسبب شكله النظامي في أن يتم أخذه هو في حد ذاته في الحسبان (أي أن الأصول والالتزامات المحتفظ بها في الكيان المنفصل تُعد أصول والالتزامات الكيان المنفصل وليست أصول والالتزامات الأطراف). وفي مثل هذه الحالة، يبين تقييم الحقوق والواجبات الممنوحة للأطراف بموجب الشكل النظامي للكيان المنفصل أن الترتيب يُعد مشروعاً مشتركاً. ومع ذلك، يمكن أن تغطي الشروط المتفق عليها من قبل الأطراف في ترتيبهم التعاقدي (انظر الفقرات ب٢٥-ب٢٨)، وعند الاقتضاء، الحقائق والظروف الأخرى (انظر الفقرات ب٢٩-ب٣٣) على تقييم الحقوق والواجبات الممنوحة للأطراف بموجب الشكل النظامي للكيان المنفصل.

ب٢٤ يُعد تقييم الحقوق والواجبات الممنوحة للأطراف، بموجب الشكل النظامي للكيان المنفصل، كافياً لاستنتاج أن الترتيب يُعد عملية مشتركة فقط إذا كانت الأطراف تنفذ الترتيب المشترك في شكل كيان منفصل لا يفصل شكله النظامي بين الأطراف والكيان المنفصل (أي أن الأصول والالتزامات المحتفظ بها في الكيان المنفصل تُعد أصول والالتزامات الأطراف).

تقييم شروط الترتيب التعاقدي

ب٢٥ في كثير من الحالات، تتسق الحقوق والواجبات المتفق عليها بين الأطراف في ترتيباتهم التعاقدية، أو لا تتعارض، مع الحقوق والواجبات الممنوحة للأطراف بموجب الشكل النظامي للكيان المنفصل الذي يُهيكل فيه الترتيب.

ب٢٦ في حالات أخرى، تستخدم الأطراف الترتيب التعاقدي لعكس أو تعديل الحقوق والواجبات الممنوحة بموجب الشكل النظامي للكيان المنفصل الذي يُهيكل فيه الترتيب.

مثال تطبيقي
<p>مثال ٤</p> <p>افترض أن طرفين أنشأ ترتيباً مشتركاً في منشأة لها صفة اعتبارية. ويمتلك كل طرف حصة ملكية بنسبة ٥٠% في هذه المنشأة. وتتيح الصفة الاعتبارية فصل المنشأة عن مُلاكها، ونتيجة لذلك تُعد الأصول والالتزامات المُحتفظ بها في المنشأة أصول والتزامات المنشأة ذات الصلة الاعتبارية. وفي مثل هذه الحالة، يبين تقييم الحقوق والواجبات الممنوحة للأطراف بموجب الشكل النظامي للكيان المنفصل أن الأطراف لها حقوق في صافي أصول الترتيب.</p> <p>وبالرغم من ذلك، عدلت الأطراف سمات المنشأة من خلال ترتيبهم التعاقدية بحيث يمتلك كل منها حصة في أصول المنشأة ذات الصلة الاعتبارية، ويكون كل منها مُلزم بالتزامات المنشأة ذات الصلة الاعتبارية، بنسبة معينة. ويمكن أن تتسبب مثل هذه التعديلات التعاقدية في سمات المنشأة في أن يكون الترتيب عملية مشتركة.</p>

ب٢٧ يقارن الجدول الآتي بين الشروط الشائعة في الترتيبات التعاقدية للأطراف في عملية مشتركة والشروط الشائعة في الترتيبات التعاقدية للأطراف في مشروع مشترك. وأمثلة الشروط التعاقدية الواردة في الجدول الآتي ليست شاملة:

تقييم شروط الترتيب التعاقدية		
المشروع المشترك	العملية المشتركة	
يمنح الترتيب التعاقدية الأطراف في الترتيب المشترك حقوقاً في صافي أصول الترتيب (أي أن الكيان المنفصل، وليست الأطراف، هو الذي لديه حقوق في الأصول، وواجبات تجاه الالتزامات، المتعلقة بالترتيب).	يمنح الترتيب التعاقدية الأطراف في الترتيب المشترك حقوقاً في الأصول، وواجبات تجاه الالتزامات، المتعلقة بالترتيب.	شروط الترتيب التعاقدية
يحدد الترتيب التعاقدية أن الأصول المنقولة إلى الترتيب أو المُقتناة لاحقاً من قبل الترتيب المشترك هي أصول الترتيب. والأطراف ليس لها حصص (أي ليس لها حقوق أو صكوك ملكية أو تملك) في أصول الترتيب.	يحدد الترتيب التعاقدية أن الأطراف في الترتيب المشترك يتقاسمون جميع الحصص (مثلاً الحقوق أو صكوك الملكية أو التملك) في الأصول المتعلقة بالترتيب بنسبة محددة (مثلاً بالتناسب مع حصة ملكية الأطراف في الترتيب أو بالتناسب مع الأنشطة المنفذة من خلال الترتيب والتي تُعزى للأطراف بشكل مباشر).	الحقوق في الأصول
يحدد الترتيب التعاقدية أن الترتيب المشترك يكون ملزماً بديون وواجبات الترتيب.	يحدد الترتيب التعاقدية أن الأطراف في الترتيب المشترك تتقاسم جميع الالتزامات والواجبات والتكاليف والمصروفات بنسبة محددة (مثلاً بالتناسب مع حصة ملكية الأطراف في الترتيب أو بالتناسب مع الأنشطة المنفذة من خلال الترتيب والتي تُعزى للأطراف بشكل مباشر).	الواجبات تجاه الالتزامات
يحدد الترتيب التعاقدية أن الأطراف في الترتيب المشترك ملزمون أمام الترتيب فقط بقدر استثمارات كل منهم في الترتيب أو بقدر واجبات كل منهم بالمساهمة في الترتيب بأي رأس مال غير مدفوع أو إضافي، أو بكليهما.		

تقييم شروط الترتيب التعاقدية		
المشروع المشترك	العملية المشتركة	
ينص الترتيب التعاقدية على أن دائني الترتيب المشترك ليس لهم حق الرجوع على أي طرف فيما يتعلق بديون أو واجبات الترتيب.	يحدد الترتيب التعاقدية أن الأطراف في الترتيب المشترك ملزمون بالمطالبات المرفوعة من قبل أطراف ثالثة	
يحدد الترتيب التعاقدية نصيب كل طرف في الربح أو الخسارة المتعلقة بأنشطة الترتيب.	يحدد الترتيب التعاقدية تخصيص الإيرادات والمصروفات على أساس الأداء النسبي لكل طرف في الترتيب المشترك. فعلى سبيل المثال، قد يحدد الترتيب المشترك أن تُخصص الإيرادات والمصروفات على أساس الطاقة الإنتاجية التي يستخدمها كل طرف في مصنع يتم تشغيله بشكل مشترك، والتي يمكن أن تختلف عن حصة ملكيتهم في الترتيب المشترك. وفي حالات أخرى، قد تتفق الأطراف على تقاسم الربح أو الخسارة المتعلقة بالترتيب على أساس نسبة محددة مثل حصة ملكية الأطراف في الترتيب. ولا يحول هذا دون أن يكون الترتيب عملية مشتركة إذا كان للأطراف حقوق في الأصول، وواجبات تجاه الالتزامات، المتعلقة بالترتيب.	الإيرادات والمصروفات والربح أو الخسارة
	تُطالب الأطراف في الترتيب المشترك غالباً بأن تقدم ضمانات إلى أطراف ثالثة تتلقى، على سبيل المثال، خدمة من الترتيب أو تقدم تمويلاً له. ولا يحدد تقديم مثل هذه الضمانات، أو تعهد الأطراف بتقديمها، في حد ذاته، أن الترتيب المشترك يُعد عملية مشتركة. والسمة التي تحدد ما إذا كان الترتيب المشترك يُعد عملية مشتركة أو مشروعاً مشتركاً هي ما إذا كان على الأطراف واجبات تجاه الالتزامات المتعلقة بالترتيب (والتي ربما تكون الأطراف قد قدمت أو لم تقدم ضماناً لبعضها).	الضمانات

ب٢٨ عندما يحدد الترتيب التعاقدية أن للأطراف حقوقاً في الأصول، وعليها واجبات تجاه الالتزامات، المتعلقة بالترتيب، فإنها تُعد أطرافاً في عملية مشتركة ولا يلزمها أن تأخذ في الحسبان الحقائق والظروف الأخرى (الفقرات ب٢٩-ب٣٣) لأغراض تصنيف الترتيب المشترك.

تقييم الحقائق والظروف الأخرى

ب٢٩ عندما لا تحدد شروط الترتيب التعاقدية أن للأطراف حقوقاً في الأصول، وعليها واجبات تجاه الالتزامات، المتعلقة بالترتيب، يجب على الأطراف أن تأخذ في الحسبان الحقائق والظروف الأخرى لتقييم ما إذا كان الترتيب يُعد عملية مشتركة أو مشروعاً مشتركاً.

ب٣٠ قد يُبيّن ترتيب مشترك في كيان منفصل يفصل شكله النظامي بين الأطراف والكيان المنفصل. وقد لا تحدد الشروط التعاقدية المُتفق عليها بين الأطراف حقوق الأطراف في الأصول وواجباتها تجاه الالتزامات، لكن أخذ الحقائق والظروف الأخرى في الحسبان يمكن أن يؤدي إلى تصنيف مثل هذا الترتيب على أنه عملية مشتركة. وسيكون هذا هو الحال عندما تمنح الحقائق والظروف الأخرى الأطراف حقوقاً في الأصول، وترتب عليها واجبات تجاه الالتزامات، المتعلقة بالترتيب.

ب٣١ عندما تُصمم أنشطة الترتيب بشكل رئيسي لتوفير مخرجات للأطراف، فإن هذا يبين أن للأطراف حقوقاً فيما يقارب جميع المنافع الاقتصادية لأصول الترتيب. ويضمن غالباً أطراف مثل هذا الترتيب حصولهم على المخرجات المُقدمة من قبل الترتيب من خلال منع الترتيب من بيع المخرجات إلى أطراف ثالثة.

ب٣٢ يتمثل أثر الترتيب الذي يمثل هذا التصميم والغرض في أن الالتزامات التي يتحملها الترتيب يتم الوفاء بها، في جوهر الأمر، بالتدفقات النقدية المُستلمة من الأطراف من خلال شرائهم للمخرجات. وعندما تكون الأطراف هي المصدر الوحيد تقريباً للتدفقات النقدية التي تسهم في استمرار عمليات الترتيب، فإن هذا يبين أن الأطراف عليها واجب تجاه الالتزامات المتعلقة بالترتيب.

مثال تطبيقي

مثال ٥

افتراض أن طرفين قاما بهيكله ترتيب مشترك في منشأة ذات شخصية اعتبارية (المنشأة (ج))، يمتلك كل طرف حصة ملكية فيها بنسبة ٥٠%. والغرض من الترتيب هو تصنيع مواد يحتاج إليها الطرفان لعمليات التصنيع الفردية الخاصة بهما. ويضمن الترتيب أن يشغل الطرفان المرفق الذي يُنتج المواد بالمواصفات الكمية والنوعية الخاصة بالأطراف.

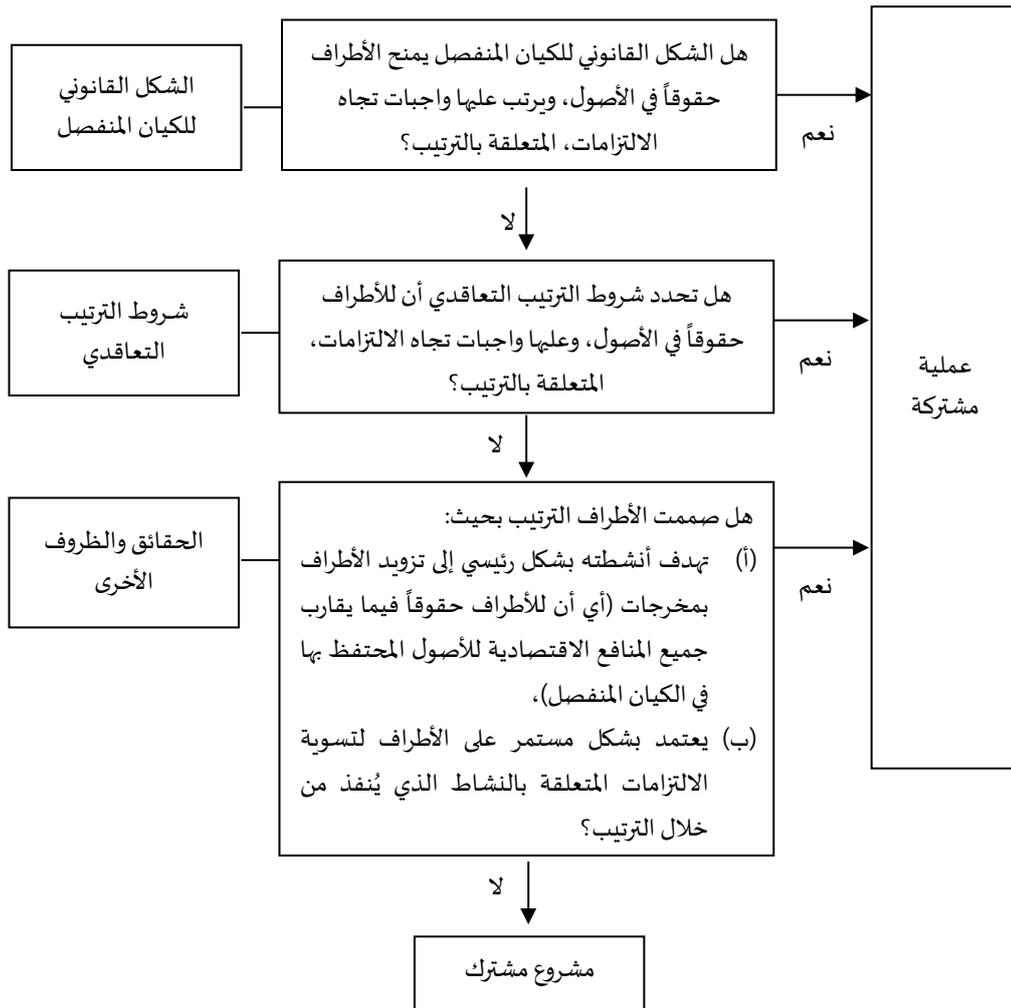
يبين مبدئياً الشكل النظامي للمنشأة (ج) (منشأة ذات شخصية اعتبارية) التي تُنفَّذ من خلالها الأنشطة أن الأصول والالتزامات المُحتفظ بها في المنشأة (ج) هي أصول والتزامات المنشأة (ج). ولا يحدد الترتيب التعاقدية بين الأطراف أن للأطراف حقوقاً في أصول المنشأة (ج)، أو عليها واجبات تجاه التزاماتها. ومن ثم، يبين الشكل النظامي للمنشأة (ج) وشروط الترتيب التعاقدية أن الترتيب يُعد مشروعاً مشتركاً.

وبالرغم من ذلك، تأخذ الأطراف في الحسبان أيضاً جوانب الترتيب الآتية:

- اتفق الطرفان على شراء جميع المخرجات التي تنتجها المنشأة (ج) بنسبة ٥٠:٥٠. ولا تستطيع المنشأة (ج) أن تباع أياً من المخرجات إلى أطراف ثالثة، ما لم يُصادق على هذا طرفاً بالترتيب. ونظراً لأن غرض الترتيب هو تزويد الطرفين بالمنتج الذي يحتاجان إليه، فمن المتوقع أن مثل هذه المبيعات للأطراف الثالثة لن تكون شائعة ولن تكون جوهرية.
 - يُحدد كلا الطرفين سعر المخرجات المُباعة إليهما بما يغطي تكاليف الإنتاج والمصروفات الإدارية التي تحملها المنشأة (ج). وعلى أساس هذا النموذج التشغيلي، فإن المقصود من الترتيب هو أن يعمل عند مستوى التعادل. من نمط الواقع أعلاه، تُعد الحقائق والظروف الآتية ذات صلة:
 - يعكس الواجب الذي على الطرفين بشراء جميع المخرجات التي تنتجها المنشأة (ج) اعتماد المنشأة (ج) الحصري على الطرفين في توليد التدفقات النقدية، وبالتالي يتحمل الطرفان واجباً بتمويل تسوية التزامات المنشأة (ج).
 - حقيقة أن الطرفين لهما حقوق في جميع المخرجات التي تنتجها المنشأة (ج) تعني أن الطرفين يستهلكان جميع المنافع الاقتصادية لأصول المنشأة (ج)، وبناءً عليه، لدهما حقوق فيهما.
- تبين تلك الحقائق والظروف أن الترتيب يُعد عملية مشتركة. ولن يتغير الاستنتاج المتعلق بتصنيف الترتيب المشترك في هذه الظروف إذا باع الطرفان نصيبهما من المخرجات إلى أطراف ثالثة، بدلاً من أن يقوموا باستخدامه بنفسهما في عملية تصنيع لاحقة. وإذا غير الطرفان شروط الترتيب التعاقدية بحيث كان الترتيب قادراً على بيع المخرجات إلى أطراف ثالثة، فإن هذا سيؤدي إلى تحمل المنشأة (ج) لمخاطر الطلب والمخزون والائتمان. وفي ظل ذلك التصور، سيتطلب مثل هذا التغيير في الحقائق والظروف إعادة تقييم تصنيف الترتيب المشترك. وستبين مثل هذه الحقائق والظروف أن الترتيب يُعد مشروعاً مشتركاً.

ب٣٣ يعكس المخطط الآتي التقييم الذي تتبعه المنشأة لتصنيف الترتيب عندما يكون مهيكلًا من خلال كيان منفصل:

تصنيف ترتيب مشترك مُهيكل من خلال كيان منفصل



القوائم المالية لأطراف في ترتيب مشترك (الفقرتين ٢١ و ٢٢)

المحاسبة عن الاستحواذ على حصص في العمليات المشتركة

ب٣٣ أ عندما تستحوذ المنشأة على حصة في عملية مشتركة يشكل فيها نشاط العملية المشتركة أعمالاً، حسب التعريف الوارد في المعيار الدولي للتقرير المالي ٣، يجب عليها أن تطبق، بقدر حصتها وفقاً للفقرة ٢٠، كافة مبادئ المحاسبة عن تجميع الأعمال الواردة في المعيار الدولي للتقرير المالي ٣، والمعايير الدولية الأخرى للتقرير المالي التي لا تتعارض مع الإرشادات الواردة في هذا المعيار، وأن توضح عن المعلومات المطلوبة وفقاً لتلك المعايير فيما يتعلق بتجميع الأعمال. وتتضمن مبادئ المحاسبة عن تجميع الأعمال التي لا تتعارض مع الإرشادات الواردة في هذا المعيار، على سبيل المثال لا الحصر، ما يلي:

(أ) قياس الأصول القابلة للتحديد والالتزامات بالقيمة العادلة، بخلاف البنود التي وردت استثناءات لها في المعيار الدولي للتقرير المالي ٣ والمعايير الأخرى؛

(ب) إثبات التكاليف المتعلقة بالاستحواذ على أنها مصروفات في الفترات التي تم فيها تكبد التكاليف والحصول على الخدمات، باستثناء أن تكاليف إصدار أوراق الدين أو الملكية يتم إثباتها وفقاً للمعيار الدولي للمحاسبة ٣٢ "الأدوات المالية: العرض" والمعيار الدولي للتقرير المالي ٩؛^١

(ج) إثبات أصول والتزامات الضريبة المؤجلة الناتجة من الإثبات الأولى للأصول والالتزامات، باستثناء التزامات الضريبة المؤجلة الناتجة من الإثبات الأولى للشهرة، وفقاً لما يتطلبه المعيار الدولي للتقرير المالي ٣ والمعيار الدولي للمحاسبة ١٢ "ضرائب الدخل" لتجميع الأعمال؛

(د) إثبات الزيادة في العوض المنقول عن صافي المبالغ في تاريخ الاستحواذ للأصول المقتناة القابلة للتحديد والالتزامات التي تم تحملها، إن وجدت، على أنها شهرة؛

(هـ) اختبار الهبوط في قيمة وحدة توليد النقد التي تم تخصيص الشهرة لها، على الأقل مرة في السنة ومتى كان هناك مؤشر على احتمال حدوث هبوط في قيمة الوحدة، وفقاً لما يتطلبه المعيار الدولي للمحاسبة ٣٦ "الهبوط في قيمة الأصول" للشهرة المستحوذ عليها في تجميع أعمال.

ب٣٣ ب تنطبق الفقرات ٢١ أ و ٣٣ أ أيضاً على إنشاء عملية مشتركة إذا ساهم أحد الأطراف المشاركة في العملية المشتركة عند إنشائها بأعمال قائمة، حسب التعريف الوارد في المعيار الدولي للتقرير المالي ٣. ومع ذلك، فإن تلك الفقرات لا تنطبق على إنشاء العملية المشتركة إذا كانت كافة الأطراف المشاركة في العملية المشتركة تسهم فقط في العملية المشتركة عند إنشائها بأصول أو مجموعات أصول لا تشكل أعمالاً.

ب٣٣ ج قد يزيد المشاركون في عملية مشتركة حصته في عملية مشتركة لا تشكل أنشطتها أعمالاً، حسب التعريف الوارد في المعيار الدولي للتقرير المالي ٣، وذلك بالاستحواذ على حصص إضافية في العملية المشتركة. في هذه الحالات، لا يتم إعادة قياس الحصة المحتفظ بها سابقاً في العملية المشتركة إذا كان المشاركون في العملية المشتركة يحتفظ بالسيطرة المشتركة.

ب٣٣ ج أ قد يكتسب طرف مشارك في عملية مشتركة، لكن ليست له سيطرة مشتركة عليها، سيطرة مشتركة على العملية المشتركة التي يشكل فيها نشاط العملية المشتركة أعمالاً حسب التعريف الوارد في المعيار الدولي للتقرير المالي ٣. وفي مثل هذه الحالات، لا يُعاد قياس الحصص المحتفظ بها سابقاً في العملية المشتركة.

ب٣٣ د لا تنطبق الفقرات ٢١ أ و ٣٣ ب-٣٣ ج على الاستحواذ على حصة في عملية مشتركة عندما تكون الأطراف التي تتشارك السيطرة، بما في ذلك المنشأة المستحوذ على الحصة في العملية المشتركة، واقعة تحت سيطرة واحدة من نفس الطرف أو الأطراف النهائية المسيطرة قبل وبعد الاستحواذ، وتلك السيطرة ليست عرضية.

المحاسبة عن مبيعات الأصول إلى عملية مشتركة أو المساهمات بأصول في عملية مشتركة

ب٣٤ عندما تدخل المنشأة المشاركة في عملية مشتركة في معاملة مع العملية المشتركة، مثل بيع أصول أو المساهمة بها، فإنها تجري المعاملة مع الأطراف الأخرى في العملية المشتركة، ولهذا، يجب على المشاركين في العملية المشتركة أن يثبت المكاسب والخسائر الناتجة عن مثل هذه المعاملة فقط بقدر حصص الأطراف الأخرى في العملية المشتركة.

ب٣٥ عندما توفر مثل هذه المعاملات دليلاً على حدوث انخفاض في صافي القيمة القابلة للتحقق للأصول التي سيتم بيعها إلى العملية المشتركة، أو التي سيتم المساهمة بها في العملية المشتركة، أو دليلاً على حدوث خسارة هبوط في قيمة تلك الأصول، فإن تلك الخسائر يجب إثباتها بالكامل من قبل المشاركين في العملية المشتركة.

المحاسبة عن مشتريات الأصول من عملية مشتركة

ب٣٦ عندما تدخل المنشأة المشاركة في عملية مشتركة في معاملة مع العملية المشتركة، مثل شراء أصول، فلا يجوز للمنشأة أن تُثبت نصيبها من المكاسب والخسائر حتى تعيد بيع تلك الأصول إلى طرف ثالث.

^١ إذا طبقت المنشأة هذه التعديلات ولكنها لم تطبق بعد المعيار الدولي للتقرير المالي ٩، فإن الإشارة الواردة في هذه التعديلات إلى المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ يجب أن تُقرأ على أنها إشارة إلى المعيار الدولي للمحاسبة ٣٩ "الأدوات المالية: الإثبات والقياس".

ب٣٧ عندما توفر مثل هذه المعاملات دليلاً على حدوث انخفاض في صافي القيمة القابلة للتحقق للأصول التي سيتم شراؤها، أو على حدوث خسارة هبوط في قيمة تلك الأصول، فإن المشارك في العملية المشتركة يجب عليه إثبات نصيبه من تلك الخسائر.

الملحق ج

تاريخ السريان والتحول وسحب المعايير الدولية الأخرى للتقرير المالي

يُعد هذا الملحق جزءاً لا يتجزأ من هذا المعيار وله نفس القوة التي تحظى بها سائر أجزائه.

تاريخ السريان

ج ١ يجب على المنشأة أن تطبق هذا المعيار للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠١٣ أو بعد ذلك التاريخ. ويُسمح بالتطبيق الأسبق. وعندما تطبق المنشأة هذا المعيار في تاريخ أسبق، فيجب عليها أن تفصح عن تلك الحقيقة وأن تطبق المعيار الدولي للتقرير المالي ١٠ والمعيار الدولي للتقرير المالي ١٢ "الإفصاح عن الحصص في منشآت أخرى" والمعيار الدولي للمحاسبة ٢٧ (المُعدل في ٢٠١١) والمعيار الدولي للمحاسبة ٢٨ (المُعدل في ٢٠١١) في الوقت نفسه.

ج ١أ عدّل الإصدار "القوائم المالية الموحدة والترتيبات المشتركة والإفصاح عن الحصص في المنشآت الأخرى: إرشادات التحول" (تعديلات على المعيار الدولي للتقرير المالي ١٠ والمعيار الدولي للتقرير المالي ١١ والمعيار الدولي للتقرير المالي ١٢)، الصادر في يونيو ٢٠١٢، الفقرات ج-٢-٥، وج-٧-١٠، وج-١٢، وأضاف الفقرات ج ١ ب، وج ١٢ أ، وج ١٢ ب. ويجب على المنشأة أن تطبق تلك التعديلات للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠١٣ أو بعد ذلك التاريخ. وإذا طبقت المنشأة المعيار الدولي للتقرير المالي ١١ لفترة أسبق، فيجب عليها أن تطبق تلك التعديلات لتلك الفترة الأسبق.

ج ١أأ عدّل الإصدار "المحاسبة عن الاستحواذ على حصص في العمليات المشتركة" (تعديلات على المعيار الدولي للتقرير المالي ١١)، الصادر في مايو ٢٠١٤، العنوان بعد الفقرة ب ٣٣ وأضاف الفقرات ٢١ أ، وب ٣٣ ب-د، وج ١٤ أ والعناوين المتعلقة بها. ويجب على المنشأة أن تطبق تلك التعديلات بأثر مستقبلي في الفترات التي تبدأ في ١ يناير ٢٠١٦ أو بعد ذلك التاريخ. يسمح بالتطبيق الأسبق. وإذا طبقت المنشأة تلك التعديلات في فترة أسبق، فيجب عليها أن تفصح عن تلك الحقيقة.

ج ١ ب أضافت التحسينات السنوية على المعايير الدولية للتقرير المالي، دورة ٢٠١٥-٢٠١٧، الصادرة في ديسمبر ٢٠١٧، الفقرة ب ٣٣ ج أ. ويجب على المنشأة أن تطبق تلك التعديلات على المعاملات التي تكتسب فيها سيطرة مشتركة في أو بعد بداية فترة التقرير السنوية الأولى التي تبدأ في ١ يناير ٢٠١٩ أو بعد ذلك التاريخ. ويُسمح بالتطبيق الأسبق. وفي حالة قيام المنشأة بتطبيق تلك التعديلات على فترة أسبق، فيجب عليها أن تفصح عن تلك الحقيقة.

التحول

ج ١ ب على الرغم من متطلبات الفقرة ٢٨ من المعيار الدولي للمحاسبة ٨ "السياسات المحاسبية والتغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء"، عند تطبيق هذا المعيار لأول مرة، يلزم المنشأة فقط أن تعرض المعلومات الكمية المطلوبة بموجب الفقرة ٢٨ (و) من المعيار الدولي للمحاسبة ٨ للفترة السنوية السابقة مباشرة للفترة السنوية الأولى التي يُطبق فيها المعيار الدولي للتقرير المالي ١١ (الفترة السابقة مباشرة). ويجوز للمنشأة أيضاً أن تعرض هذه المعلومات للفترة الحالية أو لفترات مقارنة سابقة، ولكنها ليست مطالبة بالقيام بذلك.

المشروعات المشتركة. التحول من طريقة التوحيد التناسبي إلى طريقة حقوق الملكية

ج ٢ عند التحول من طريقة التوحيد التناسبي إلى طريقة حقوق الملكية، يجب على المنشأة أن تثبت استثمارها في المشروع المشترك كما هو في بداية الفترة السابقة مباشرة. ويجب أن يقاس ذلك الاستثمار الأولي على أنه مجموع المبالغ الدفترية للأصول والالتزامات التي كانت المنشأة قد وحدتها سابقاً تناسبياً، بما في ذلك أية شهرة ناشئة عن الاستحواذ. وإذا ارتبطت الشهرة سابقاً بوحدة أكبر لتوليد النقد، أو بمجموعة من وحدات توليد النقد، فيجب على المنشأة أن تخصص الشهرة للمشروع المشترك على أساس المبالغ الدفترية النسبية للمشروع المشترك ووحدة أو مجموعة وحدات توليد النقد التي ارتبطت بها الشهرة.

٢ عندما أصدر مجلس المعايير الدولية للمحاسبة المعيار الدولي للتقرير المالي ١٨ "العرض والإفصاح في القوائم المالية" في أبريل ٢٠٢٤، غير المجلس اسم المعيار الدولي للمحاسبة ٨ إلى "أساس إعداد القوائم المالية".

- ج ٣ يُعد الرصيد الافتتاحي للاستثمار المحدد وفقاً للفقرة ج ٢ أنه التكلفة المفترضة للاستثمار عند الإثبات الأولى. ويجب على المنشأة أن تطبق الفقرات ٤٠-٤٣ من المعيار الدولي للمحاسبة ٢٨ (المعدل في ٢٠١١) على الرصيد الافتتاحي للاستثمار لتقييم ما إذا كانت قيمة الاستثمار قد هبطت، ويجب عليها أن تثبت أية خسارة هبوط على أنها تعديل للأرباح المبقاة في بداية الفترة السابقة مباشرةً. ولا ينطبق الاستثناء من الإثبات الأولى الوارد في الفقرتين ١٥ و ٢٤ من المعيار الدولي للمحاسبة ١٢ "ضرائب الدخل" عندما تُثبت المنشأة استثماراً في مشروع مشترك ناتج عن تطبيق متطلبات التحول للمشروعات المشتركة التي تم توحيدها سابقاً تناسبياً.
- ج ٤ إذا أدى تجميع جميع الأصول والالتزامات الموحدة سابقاً تناسبياً، إلى صافي أصول سالب، فيجب على المنشأة أن تُقِيم ما إذا كانت عليها واجبات نظامية أو ضمنية فيما يتعلق بصافي الأصول السالب، وإذا كان الأمر كذلك، فيجب على المنشأة أن تُثبت الالتزام المقابل. وإذا خلصت المنشأة إلى أنه ليست عليها واجبات نظامية أو ضمنية فيما يتعلق بصافي الأصول السالب، فلا يجوز لها أن تُثبت الالتزام المقابل ولكن يجب عليها أن تعدل الأرباح المبقاة في بداية الفترة السابقة مباشرةً. ويجب على المنشأة أن تفصح عن هذه الحقيقة - جنباً إلى جنب - مع نصيبها المتراكم غير المثبت من خسائر مشروعاتها المشتركة كما في بداية الفترة السابقة مباشرةً وفي التاريخ الذي يُطبَّق فيه هذا المعيار لأول مرة.
- ج ٥ يجب على المنشأة أن تفصح عن تفصيل الأصول والالتزامات التي جُمعت في بند مستقل واحد لرصيد الاستثمار كما في بداية الفترة السابقة مباشرةً. ويجب أن يُعد الإفصاح بطريقة مجمعة لجميع المشروعات المشتركة التي تطبق عليها المنشأة متطلبات التحول المشار إليها في الفقرات ج ٢-ج ٦.
- ج ٦ بعد الإثبات الأولى، يجب على المنشأة أن تحاسب عن استثمارها في المشروع المشترك باستخدام طريقة حقوق الملكية وفقاً للمعيار الدولي للمحاسبة ٢٨ (المعدل في ٢٠١١).

العمليات المشتركة. التحول من طريقة حقوق الملكية إلى المحاسبة عن الأصول والالتزامات

- ج ٧ عند تحول المنشأة من طريقة حقوق الملكية إلى المحاسبة عن الأصول والالتزامات فيما يتعلق بحصتها في عملية مشتركة، يجب عليها، في بداية الفترة السابقة مباشرةً، أن تلغي إثبات الاستثمار الذي تمت المحاسبة عنه سابقاً باستخدام طريقة حقوق الملكية وأي بنود أخرى شكلت جزءاً من صافي استثمار المنشأة في الترتيب وفقاً للفقرة ٣٨ من المعيار الدولي للمحاسبة ٢٨ (المعدل في ٢٠١١) وأن تُثبت نصيبها من كل من الأصول والالتزامات فيما يتعلق بحصتها في العملية المشتركة، بما في ذلك أية شهرة ربما تكون قد شكلت جزءاً من المبلغ الدفترى للاستثمار.
- ج ٨ يجب على المنشأة أن تحدد حصتها في الأصول والالتزامات المتعلقة بالعملية المشتركة على أساس حقوقها وواجباتها بنسبة محددة وفقاً للترتيب التعاقدى. وتقيس المنشأة المبالغ الدفترية الأولية للأصول والالتزامات عن طريق فصلها عن المبلغ الدفترى للاستثمار في بداية الفترة السابقة مباشرةً على أساس المعلومات التي تستخدمها المنشأة عند تطبيق طريقة حقوق الملكية.
- ج ٩ فيما يتعلق بأي فرق ناشئ عن الاستثمار الذي تمت المحاسبة عنه سابقاً باستخدام طريقة حقوق الملكية مع أي بنود أخرى شكلت جزءاً من صافي استثمار المنشأة في الترتيب وفقاً للفقرة ٣٨ من المعيار الدولي للمحاسبة ٢٨ (المعدل في ٢٠١١)، وصافي مبلغ الأصول والالتزامات المثبتة، بما في ذلك أية شهرة، فإن هذا الفرق يجب أن:
- (أ) تتم المقاصة بينه وبين أية شهرة تتعلق بالاستثمار مع تعديل أي فرق متبقي مقابل الأرباح المبقاة في بداية الفترة السابقة مباشرةً، إذا كان صافي مبلغ الأصول والالتزامات المثبتة، بما في ذلك أية شهرة، أكبر من الاستثمار (وأي بنود أخرى شكلت جزءاً من صافي استثمار المنشأة) الملغى إثباته.
- (ب) يُعدَّل مقابل الأرباح المبقاة في بداية الفترة السابقة مباشرةً، إذا كان صافي مبلغ الأصول والالتزامات المثبتة، بما في ذلك أية شهرة، أقل من الاستثمار (وأي بنود أخرى تشكل جزءاً من صافي استثمار المنشأة) الملغى إثباته.
- ج ١٠ يجب على أية منشأة تتحول من طريقة حقوق الملكية إلى المحاسبة عن الأصول والالتزامات أن تقدم مطابقة بين الاستثمار الملغى إثباته، والأصول والالتزامات المثبتة، مع تعديل أي فرق متبقي مقابل الأرباح المبقاة، في بداية الفترة السابقة مباشرةً.
- ج ١١ لا ينطبق الاستثناء من الإثبات الأولى الوارد في الفقرتين ١٥ و ٢٤ من المعيار الدولي للمحاسبة ١٢ عندما تُثبت المنشأة الأصول والالتزامات المتعلقة بحصتها في عملية مشتركة.

أحكام التحول في القوائم المالية المنفصلة للمنشأة

- ج ١٢ يجب على المنشأة التي كانت، وفقاً للفقرة ١٠ من المعيار الدولي للمحاسبة ٢٧، تحاسب سابقاً عن حصتها في عملية مشتركة في قوائمها المالية المنفصلة على أنها استثمار بالتكلفة أو وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي ٩ أن:
- (أ) تُلغى إثبات الاستثمار وتُثبت الأصول والالتزامات فيما يتعلق بحصتها في العملية المشتركة بالمبالغ المحددة وفقاً للفقرات ج ٧-ج ٩.
- (ب) تقدم مطابقة بين الاستثمار الملغى لإثباته، والأصول والالتزامات المثبتة، مع تعديل أي فرق متبقي في الأرباح المبقاة، في بداية الفترة السابقة مباشرة.
- ج ١٣ لا ينطبق الاستثناء من الإثبات الأولي الوارد في الفقرتين ١٥ و ٢٤ من المعيار الدولي للمحاسبة ١٢ عندما تُثبت المنشأة الأصول والالتزامات المتعلقة بحصتها في عملية مشتركة في قوائمها المالية المنفصلة الناتجة عن تطبيق متطلبات التحول للعمليات المشتركة المشار إليها في الفقرة ج ١٢.

الإشارات إلى "الفترة السابقة مباشرة"

- ج ١٣ أ على الرغم من الإشارات إلى "الفترة السابقة مباشرة" في الفقرات ج ٢-ج ١٢، يمكن أن تعرض المنشأة أيضاً معلومات مقارنة معدلة لأية فترات سابقة معروضة، ولكنها ليست مطلوبة بالقيام بذلك. وإذا عرضت المنشأة معلومات مقارنة معدلة لأية فترات سابقة، فيجب أن تُقرأ جميع الإشارات إلى "الفترة السابقة مباشرة" الواردة في الفقرات ج ٢-ج ١٢ على أنها "أسبق فترة مقارنة معدلة معروضة".
- ج ١٣ ب إذا عرضت المنشأة معلومات مقارنة غير معدلة لأية فترات سابقة، فيجب عليها أن تحدد بشكل واضح المعلومات التي لم تُعدل، وأن تبين أنها أُعدت على أساس مختلف، وأن توضح ذلك الأساس.

الإشارات إلى المعيار الدولي للتقرير المالي ٩

- ج ١٤ إذا طبقت المنشأة هذا المعيار ولكنها لم تطبق بعد المعيار الدولي للتقرير المالي ٩، فإن أية إشارة إلى المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ يجب أن تُقرأ على أنها إشارة إلى المعيار الدولي للمحاسبة ٣٩ "الأدوات المالية: الإثبات والقياس".

المحاسبة عن الاستحواذ على حصص في العمليات المشتركة

- ج ١٤ أ عدّل الإصدار "المحاسبة عن الاستحواذ على حصص في العمليات المشتركة" (تعديلات على المعيار الدولي للتقرير المالي ١١)، الصادر في مايو ٢٠١٤، العنوان بعد الفقرة ب ٣٣ وأضاف الفقرات ٢١ أ، وب ٣٣ أ-ب ٣٣ د، و ج ١١ أ والعناوين المتعلقة بها. ويجب على المنشأة أن تطبق تلك التعديلات بأثر مستقبلي للاستحواذ على حصص في العمليات المشتركة التي لا تشكل أنشطتها أعمالاً، حسب التعريف الوارد في المعيار الدولي للتقرير المالي ٣، لتلك الاستحواذات التي حدثت من بداية أول فترة تطبق فيها المنشأة تلك التعديلات. ونتيجة لذلك، فإن المبالغ المثبتة للاستحواذ على حصص في العمليات المشتركة التي حدثت في الفترات السابقة لا يجوز تعديلها.

سحب المعايير الدولية الأخرى للتقرير المالي

- ج ١٥ يحل هذا المعيار محل المعايير الدولية للتقرير المالي الآتية:
- (أ) المعيار الدولي للمحاسبة ٣١ "الحصص في المشروعات المشتركة";
- (ب) تفسير لجنة التفسيرات الدولية السابقة ١٣ "المنشآت الخاضعة لسيطرة مشتركة - المساهمات غير النقدية من قبل المشاركين في المشروعات المشتركة".