

الاستحقاق المحاسبي
Accrual Accounting



دليل مفاهيم ومعايير المحاسبة للقطاع العام في المملكة العربية السعودية

معييار المحاسبة للقطاع العام 37 "الترتيبات المشتركة"

وزارة المالية
Ministry of Finance



السجل التاريخي لمعيار المحاسبة للقطاع العام

صدر معيار المحاسبة للقطاع العام 37، *الترتيبات المشتركة* في 2022م.

English Version of Copyright Statement	Arabic Version of Copyright Statement
<p>This [Joint Arrangements] of the International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB) published by the International Federation of Accountants in [2022 May] in the English language, has been translated into Arabic in [2024 February], and is reproduced with the permission of IFAC. The process for translating the [Joint Arrangements] was considered by IFAC and the translation was conducted in accordance with "Policy Statement—Policy for Translating Publications of the International Federation of Accountants." The approved text of International Public Sector Accounting Standards is that published by IFAC in the English language. IFAC assumes no responsibility for the accuracy and completeness of the translation or for actions that may ensue as a result thereof.</p>	<p>إن هذا المعيار [الترتيبات المشتركة] الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSASB) المنشور من قبل الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) في [مايو 2022] باللغة الإنجليزية، قد تُرجم إلى اللغة العربية في [فبراير 2024]، وأعيد إخراجها بإذن من الاتحاد الدولي للمحاسبين. نظر الاتحاد الدولي للمحاسبين في عملية ترجمة [الترتيبات المشتركة] وأجريت الترجمة وفقا لـ "سياسة ترجمة منشورات الاتحاد الدولي للمحاسبين". النص المعتمد لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام هو ذلك المنشور من الاتحاد الدولي للمحاسبين باللغة الإنجليزية. لا يتحمل الاتحاد الدولي للمحاسبين أية مسؤولية عن دقة الترجمة واكتمالها أو عن أي تصرفات قد تترتب عليها.</p>
<p>English language text of [Joint Arrangements] © [insert year] by the International Federation of Accountants (IFAC). All rights reserved.</p>	<p>النص الإنجليزي لـ [Joint Arrangements] حقوق تأليفه ونشره [2022] للاتحاد الدولي للمحاسبين. جميع الحقوق محفوظة.</p>
<p>Arabic text of [الترتيبات المشتركة] © [2023] by the International Federation of Accountants (IFAC). All rights reserved.</p>	<p>النص العربي لـ [الترتيبات المشتركة] حقوق تأليفه ونشره [2023] للاتحاد الدولي للمحاسبين. جميع الحقوق محفوظة.</p>
<p>Original title: [Joint Arrangements:] ISBN: [978-1-60815-491-3]</p>	<p>العنوان الأصلي: [IPSAS Joint Arrangements]. ردمك 3-491-60815-1-978</p>
<p>"International Federation of Accountants", "International Public Sector Accounting Standards Board", "International Public Sector Accounting Standards", "Recommended Practice Guidelines", "IFAC", "IPSASB", "IPSAS", "RPG" and their respective logos are trademarks or registered trademarks of the International Federation of Accountants (IFAC).</p>	<p>إن الأسماء "الاتحاد الدولي للمحاسبين" و"مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام" و"معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام" و"إرشادات الممارسات الموصى بها" والاختصارات "IFAC" و"IPSASB" و"IPSAS" و"RPG" والشعارات الخاصة بكل منها هي علامات تجارية أو علامات تجارية مسجلة للاتحاد الدولي للمحاسبين.</p>

الفهرس

الفقرة	الموضوع
	تقديم
2-1	الهدف
6-3	النطاق
8-7	تعريفات
8	الترتيب الملزم
22-9	الترتيبات المشتركة
18-12	السيطرة المشتركة
22-19	أنواع الترتيب المشترك
28-23	القوائم المالية للأطراف في ترتيب مشترك
26-23	العمليات المشتركة
28-27	المشاريع المشتركة
30-29	القوائم المالية المنفصلة
أ41-31	أحكام انتقالية
36-32	المشاريع المشتركة - الانتقال من طريقة التوحيد التناسبي إلى طريقة حقوق الملكية
40-37	العمليات المشتركة - الانتقال من طريقة حقوق الملكية إلى المحاسبة عن الأصول والالتزامات
41	أحكام انتقالية في القوائم المالية المنفصلة للجهة
أ41	المحاسبة عن الاستحواذ على حصص في عمليات مشتركة
43-42	تاريخ السريان
44	سحب وإطلال معيار المحاسبة للقطاع العام 8 (ديسمبر 2006)
	الدراسة المرفقة بالمعيار

تقديم

ورد معيار المحاسبة للقطاع العام 37 "الترتيبات المشتركة" في الفقرات 1-44. وتتساوى جميع الفقرات في قوة النفاذ. ويجب أن يُقرأ معيار المحاسبة للقطاع العام 37 في سياق هدفه، وتقديم دليل مفاهيم ومعايير المحاسبة للقطاع العام، وإطار مفاهيم التقارير المالية ذات الغرض العام لجهات القطاع العام. ويوفر معيار المحاسبة للقطاع العام 3 "السياسات المحاسبية، والتغيرات في التقديرات المحاسبية، والأخطاء" أساساً لاختيار وتطبيق السياسات المحاسبية في حال عدم وجود إرشادات صريحة.

روعي عند إعداد معيار المحاسبة للقطاع العام 37 أن يكون متوافقاً مع معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام 37 (طبعة 2022)، وأُقييَ على تسلسل وأرقام فقرات المعيار كما وردت في معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام وذلك لسهولة المقارنة والتحديث مستقبلاً، وقد تم إيضاح الاختلافات عن معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام في الدراسة المرفقة بالمعيار.

تنطبق معايير المحاسبة للقطاع العام على البنود ذات الأهمية النسبية.

الهدف

1. هدف هذا المعيار هو وضع مبادئ للتقرير المالي من قبل الجهات التي تملك حصة في ترتيبات خاضعة لسيطرة بشكل مشترك (أي ترتيبات مشتركة).
2. لتحقيق الهدف المذكور في الفقرة 1، يُعرّف هذا المعيار السيطرة المشتركة ويتطلب من الجهة التي هي طرف في الترتيب المشترك أن تحدد نوع الترتيب المشترك الذي تشارك فيه من خلال تقويم حقوقها وواجباتها والمحاسبة عن تلك الحقوق والواجبات وفقاً لنوع ذلك الترتيب المشترك.

النطاق

3. يجب على الجهة التي تعد وتعرض القوائم المالية بموجب أساس الاستحقاق المحاسبي أن تطبق هذا المعيار في تحديد نوع الترتيب المشترك الذي تشارك فيه وكذلك في المحاسبة عن حقوق وواجبات الترتيب المشترك.
4. يجب أن يطبق هذا المعيار من قبل جميع الجهات التي تكون طرفاً في ترتيب مشترك.
5. [حذفت].
6. [حذفت].

تعريفات

7. تستخدم المصطلحات التالية في هذا المعيار وفقاً للمعنى المحدد قرين كل منها:
ترتيب ملزم: لأغراض هذا المعيار، الترتيب الملزم هو ترتيب يُوجد حقوقاً قابلة للإنفاذ لأطرافه وواجبات قابلة للإنفاذ عليهم كما لو كان في شكل عقد. ويتضمن حقوقاً ناشئة عن عقود أو حقوقاً نظامية أخرى.
ترتيب مشترك هو ترتيب يكون لطرفين أو أكثر سيطرة مشتركة عليه، وهو يكون إما "عملية مشتركة" أو "مشروع مشترك".
سيطرة مشتركة هي التقاسم المتفق عليه للسيطرة على ترتيب عن طريق ترتيب ملزم، وتكون هذه السيطرة المشتركة موجودة فقط عندما يتطلب اتخاذ القرارات حول الأنشطة ذات الصلة موافقة بالإجماع من قبل الأطراف التي تتقاسم السيطرة.
عملية مشتركة هي ترتيب مشترك يكون بموجبه للأطراف التي لديها سيطرة مشتركة على الترتيب حقوق في الأصول المتعلقة بالترتيب وواجبات عن الالتزامات المتعلقة بالترتيب.
المشارك في عملية مشتركة هو طرف في عملية مشتركة وله سيطرة مشتركة على تلك العملية المشتركة.
مشروع مشترك هو ترتيب مشترك يكون بموجبه للأطراف التي لها سيطرة مشتركة على الترتيب حقوق في صافي أصول الترتيب.
المشارك في مشروع مشترك هو طرف في مشروع مشترك له سيطرة مشتركة على ذلك المشروع المشترك.

طرف في ترتيب مشترك هو جهة مشاركة في ترتيب مشترك، بغض النظر عما إذا كان لدى تلك الجهة سيطرة مشتركة على الترتيب.

كيان منفصل هو هيكل مالي قابل للتحديد - بشكل منفصل، بما في ذلك جهات ذات كيان قانوني منفصل أو جهات معترف بها بموجب نظام، بغض النظر عما إذا كانت تلك الجهات لديها شخصية اعتبارية أم لا.

وفي هذا المعيار، تُستخدم المصطلحات المعرّفة في معايير المحاسبة للقطاع العام الأخرى بالمعنى نفسه الذي وردت به في تلك المعايير، كما عُرِضت هذه المصطلحات في قائمة المصطلحات المعرفة الواردة في نهاية دليل مفاهيم ومعايير المحاسبة للقطاع العام. عُرِفت المصطلحات التالية في معيار المحاسبة للقطاع العام 34، القوائم المالية المنفصلة، أو معيار المحاسبة للقطاع العام 35، القوائم المالية الموحدة، أو معيار المحاسبة للقطاع العام 36، الاستثمارات في الجهات الزميلة والمشاريع المشتركة: المنافع، السيطرة، طريقة حقوق الملكية، السلطة، حقوق الحماية، الأنشطة ذات الصلة، القوائم المالية المنفصلة، التأثير المهم.

الترتيب الملزم

8. يمكن أن يُدلل على الترتيبات الملزمة بعدة طرق. فغالباً - ولكن ليس دائماً - ما يكون الترتيب الملزم مكتوباً، في شكل عقد أو مناقشات موثقة بين الأطراف. ويمكن - أيضاً - أن تُوجد الآليات الدستورية، مثل السلطة التشريعية¹ أو التنفيذية، ترتيبات واجبة النفاذ، على غرار الترتيبات التعاقدية، إما بحد ذاتها أو مقترنة بعقود مبرمة بين الأطراف.

الترتيبات المشتركة (أنظر فقرات إرشادات التطبيق 2-33)

9. الترتيب المشترك هو الترتيب الذي يكون فيه لطرفين أو أكثر سيطرة مشتركة.
10. يكون للترتيب المشترك الخصائص التالية:
أ. تكون الأطراف مقيدة بترتيب ملزم (أنظر فقرات إرشادات التطبيق 2-4).
ب. يمنح الترتيب الملزم طرفين أو أكثر من تلك الأطراف سيطرة مشتركة على الترتيب (أنظر الفقرات 12-18).
11. الترتيب المشترك إما ان يكون "عملية مشتركة" أو "مشروعاً مشتركاً".

السيطرة المشتركة

12. السيطرة المشتركة هي تقاسم للسيطرة على ترتيب، والذي يوجد - فقط - عندما تتطلب القرارات بشأن الأنشطة ذات الصلة الموافقة بالإجماع من الأطراف التي تتقاسم السيطرة. وقد يكون تقاسم السيطرة قد أُتفق عليه من خلال ترتيب ملزم.
13. يجب على الجهة التي تكون طرفاً في ترتيب أن تُقوم ما إذا كان الترتيب الملزم يمنح جميع الأطراف، أو مجموعة من الأطراف، السيطرة - بشكل جماعي - على الترتيب. تسيطر جميع الأطراف، أو مجموعة من الأطراف - بشكل جماعي - على الترتيب عندما يجب عليهم أن

¹ إن معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام صممت بحيث تخاطب جميع الدول ولا تخاطب دولة واحدة بعينها، وفي المملكة، الشريعة الإسلامية هي المطبقة ولا توجد سلطة تشريعية في الدولة وإنما توجد سلطة تنظيمية، والمقام السامي هو مرجع جميع السلطات في الدولة، وتصدر الأنظمة ويتم تعديلها بموجب مراسيم ملكية.

يتصرفوا - سوياً - لتوجيه الأنشطة التي تؤثر - بشكل مهم - على المنافع من الترتيب (أي الأنشطة ذات الصلة).

14. ما أن يُحدد أن جميع الأطراف، أو مجموعة من الأطراف تسيطر - بشكل جماعي - على الترتيب، فإن السيطرة المشتركة توجد - فقط - عندما تتطلب القرارات بشأن الأنشطة ذات الصلة موافقة بالإجماع من الأطراف التي تسيطر - بشكل جماعي - على الترتيب.
15. 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 من الأطراف، من السيطرة على الترتيب.
16. يمكن أن يكون الترتيب ترتيباً مشتركاً حتى لو لم يكن لجميع أطرافه سيطرة مشتركة على الترتيب. يميز 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.
17. سوف يلزم الجهة أن تطبق الحكم عند تقييم ما إذا كانت جميع الأطراف، أو مجموعة من الأطراف، لديها سيطرة مشتركة على ترتيب. ويجب على الجهة أن تجرى هذا التقييم بالأخذ في الحسبان جميع الحقائق والظروف (انظر فقرات إرشادات التطبيق 5-11).
18. عندما تتغير الحقائق والظروف، فإنه يجب على الجهة أن تعيد تقييم ما إذا كانت - لا يزال - لديها سيطرة مشتركة على الترتيب.

أنواع الترتيب المشترك

19. يجب على الجهة 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.
20. تطبق الجهة الحكم عند تقييم ما إذا كان الترتيب المشترك هو عملية مشتركة أو مشروع مشترك. ويجب على الجهة أن تحدد نوع الترتيب المشترك الذي تشارك فيه بالأخذ في الحسبان حقوقها والتزاماتها الناشئة عن الترتيب. وتقوم الجهة بحقوقها والتزاماتها بالأخذ في الحسبان الهيكل والشكل النظامي للترتيب، والشروط التي اتفقت عليها الأطراف أو التي وُضعت من قبل السلطة التشريعية أو التنفيذية، وعندما يكون ملائماً، الحقائق والظروف الأخرى (انظر فقرات إرشادات التطبيق 12-33).
21. تكون الأطراف - أحياناً - مُقيدة باتفاق إطاري يحدد الشروط التعاقدية العامة للقيام بواحد أو أكثر من الأنشطة. قد 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 عندما تختلف حقوق وواجبات الأطراف عند القيام بالأنشطة المختلفة التي يتناولها الاتفاق الإطاري. وبالتالي، يمكن أن توجد العمليات المشتركة والمشاريع المشتركة - معاً - عندما تقوم الأطراف بالأنشطة المختلفة التي تشكل جزءاً من الاتفاق الإطاري نفسه.
22. عندما تتغير الحقائق والظروف، فإنه يجب على الجهة أن تعيد تقييم ما إذا كان نوع الترتيب المشترك الذي تشارك فيه قد تغير.

القوائم المالية للأطراف في ترتيب مشترك (انظر فقرات إرشادات التطبيق 33-37)

العمليات المشتركة

23. 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؛ و
- ب. التزاماته، بما في ذلك نصيبه من أي التزامات تم تكبدها - بشكل مشترك؛ و
- ج. إيراده من بيع نصيبه من المخرجات الناشئة عن العملية المشتركة؛ و
- د. نصيبه في الإيراد من بيع المخرجات من قبل العملية المشتركة؛ و
- هـ. مصروفاته، بما في ذلك نصيبه من أي مصروفات تم تكبده - بشكل مشترك.

24. يجب على المشارك في عملية مشتركة أن يحاسب عن الأصول، والالتزامات، والإيرادات، والمصروفات المتعلقة بحصته في عملية مشتركة وفقاً لمعايير المحاسبة للقطاع العام التي تنطبق على الأصول والالتزامات والإيرادات والمصروفات بعينها.

24أ. عندما تستحوذ الجهة على حصة في عملية مشتركة والتي يشكل فيها نشاط العملية المشتركة عملية، كما هي معرفة في معيار المحاسبة للقطاع العام 40، تجميع العمليات في القطاع العام، فإنه يجب أن على الجهة أن تطبق، وبقدر حصتها وفقاً للفقرة 23، جميع المبادئ المتعلقة بمحاسبة الاستحواذ في معيار المحاسبة للقطاع العام 40، ومعايير المحاسبة للقطاع العام الأخرى، التي لا تتعارض مع الإرشادات الواردة في هذا المعيار، وأن تفصح عن المعلومات المطلوبة في تلك المعايير المتعلقة بالاستحواذ. وهذا ينطبق على الاستحواذ على كل من الحصص الأولية والحصص الإضافية في العملية المشتركة التي يشكل فيها نشاط العملية المشتركة عملية. وتحدد فقرات إرشادات التطبيق 33-33د المحاسبة عن الاستحواذ على حصة في مثل هذه العملية المشتركة.

25. تحدد فقرات إرشادات التطبيق 34-37 المحاسبة عن معاملات مثل بيع أصول، أو المساهمة بها أو شرائها، بين جهة وعملية مشتركة تكون الجهة مشاركة فيها.

26. يجب - أيضاً - على الطرف الذي يشارك في عملية مشتركة، ولكن ليس لديه سيطرة مشتركة عليها، أن يحاسب عن حصته في الترتيب وفقاً للفقرات 23-25 عندما يكون لذلك الطرف حقوق في الأصول، وواجبات عن الالتزامات، المتعلقة بالعملية المشتركة. وعندما لا يكون للطرف الذي يشارك في عملية مشتركة، ولكن ليس لديه سيطرة مشتركة عليها، حقوق في الأصول، ولا واجبات عن الالتزامات، المتعلقة بالعملية المشتركة، فإنه يجب عليه أي يحاسب عن حصته في العملية المشتركة وفقاً لمعايير المحاسبة للقطاع العام التي تنطبق على تلك الحصة.

المشاريع المشتركة

27. يجب على المشارك في مشروع مشترك أن يثبت حصته في المشروع مشترك على أنها استثمار، ويجب عليه أن يحاسب عن ذلك الاستثمار باستخدام طريقة حقوق الملكية وفقاً لمعيار المحاسبة للقطاع العام 36، *الاستثمارات في الجهات الزميلة والمشاريع المشتركة*، ما لم تكن الجهة معفاة من تطبيق طريقة حقوق الملكية كما هو مُحدد في ذلك المعيار.

28. يجب على الطرف الذي يشارك في مشروع مشترك، ولكن ليس لديه سيطرة مشتركة عليه، أن يحاسب عن حصته في الترتيب وفقاً لمعايير المحاسبة للقطاع العام التي تتناول الأدوات المالية، وهي معيار المحاسبة للقطاع العام 28، *الأدوات المالية: العرض*، ومعيير المحاسبة للقطاع العام 30، *الأدوات المالية: الإفصاحات*، ومعيير المحاسبة للقطاع العام 41، *الأدوات المالية* ما لم يكن له تأثير مهم على المشروع المشترك، وفي هذه الحالة يجب عليه أن يحاسب عنها وفقاً لمعيير المحاسبة للقطاع العام 36.

القوائم المالية المنفصلة

29. في قوائمه المالية المنفصلة، يجب على المشارك في عملية مشتركة أو المشارك في مشروع مشترك أن يحاسب عن حصته في:
أ. عملية مشتركة وفقاً للفقرات 23-25؛ و
ب. مشروع مشترك وفقاً للفقرة 12 من معيار المحاسبة للقطاع العام 34.

30. في قوائمه المالية المنفصلة، يجب على الطرف الذي يشارك في ترتيب مشترك، ولكن ليس لديه سيطرة مشتركة عليه، أن يحاسب عن حصته في:
أ. عملية مشتركة وفقاً للفقرة 26؛ و
ب. مشروع مشترك وفقاً لمعيير المحاسبة للقطاع العام 41، ما لم يكن للجهة تأثير مهم على المشروع المشترك، وفي هذه الحالة يجب عليها أن تطبق الفقرة 12 من معيار المحاسبة للقطاع العام 34.

أحكام انتقالية

31. على الرغم من المتطلبات الواردة في الفقرة 33 من معيار المحاسبة للقطاع العام 3، *السياسات المحاسبية، والتغيرات في التقديرات المحاسبية، والأخطاء*، عند تطبيق هذا المعيار للمرة الأولى، يلزم الجهة فقط أن تعرض المعلومات الكمية المطلوبة بموجب الفقرة 33(و) من معيار المحاسبة للقطاع العام 3، للفترة السنوية السابقة مباشرة للفترة السنوية الأولى التي يُطبق فيها هذا المعيار ("الفترة السابقة مباشرة"). ويجوز أن تعرض الجهة - أيضاً - هذه المعلومات للفترة الحالية أو لفترات مقارنة سابقة، ولكنها ليست مطلوبة بفعل بذلك.

المشاريع المشتركة - الانتقال من طريقة التوحيد التناسبي إلى طريقة حقوق الملكية
32. عند الانتقال من طريقة التوحيد التناسبي إلى طريقة حقوق الملكية، فإنه يجب أن تثبت الجهة استثمارها في المشروع المشترك كما هو في بداية الفترة السابقة - مباشرة. ويجب أن يقاس ذلك الاستثمار الأولي على أنه المبلغ المجمع للقيم الدفترية للأصول والالتزامات التي وحدتها الجهة - سابقاً - تناسبياً، بما في ذلك أي شهرة ناشئة عن معاملات استحواذ. وإذا كانت الشهرة تنتمي - سابقاً - إلى وحدة أكبر مولدة للنقد، أو إلى مجموعة من وحدات مولدة للنقد، فإنه يجب على الجهة أن تخصص الشهرة للمشروع المشترك على أساس القيم الدفترية النسبية للمشروع المشترك والوحدة المولدة للنقد أو مجموعة الوحدات المولدة للنقد التي كانت تنتمي الشهرة إليها.

33. يُعد الرصيد الافتتاحي للاستثمار المحدد وفقاً للفقرة 32 التكلفة المفترضة للاستثمار عند الإثبات الأولي. ويجب على الجهة أن تطبق الفقرات 43-48 من معيار المحاسبة للقطاع العام 36 على الرصيد الافتتاحي للاستثمار لتقويم ما إذا كان الاستثمار قد هبطت قيمته، ويجب

عليها أن تثبت أي خسارة هبوط في القيمة على أنها تعديل للفائض أو العجز المتراكم في بداية الفترة السابقة - مباشرة.

34. عندما يؤدي تجميع جميع الأصول والالتزامات الموحدة - سابقاً - تناسيباً، إلى صافي أصول سالب، فإنه يجب على الجهة أن تقوم ما إذا كانت عليها واجبات نظامية أو ضمنية فيما يتعلق بصافي الأصول السالب، وإذا كان الأمر كذلك، فإنه يجب على الجهة أن تثبت الالتزام المقابل. وعندما تخلص الجهة إلى أنه ليس عليها واجبات نظامية أو ضمنية فيما يتعلق بصافي الأصول السالب، فلا يجوز لها أن تثبت الالتزام المقابل ولكن يجب عليها أن تعدل الفائض أو العجز المتراكم في بداية الفترة السابقة - مباشرة. ويجب على الجهة أن تفصح عن هذه الحقيقة - جنباً إلى جنب - مع نصيبها المتراكم غير المثبت من خسائر مشاريعها المشتركة كما في بداية الفترة السابقة - مباشرة - وفي التاريخ الذي يُطبق فيه هذا المعيار لأول مرة.

35. يجب على الجهة أن تفصح عن تفصيل الأصول والالتزامات التي جُمعت في بند مستقل واحد لرصيد الاستثمار كما في بداية الفترة السابقة - مباشرة. ويجب أن يُعد الإفصاح بطريقة مجمعة لجميع المشاريع المشتركة التي تطبق عليها الجهة متطلبات الانتقال المشار إليها في الفقرات 32-36.

36. بعد الإثبات الأولي، يجب على الجهة أن تحاسب عن استثمارها في المشروع المشترك باستخدام طريقة حقوق الملكية وفقاً لمعيار المحاسبة للقطاع العام 36.

العمليات المشتركة - الانتقال من طريقة حقوق الملكية إلى المحاسبة عن الأصول والالتزامات
37. عند الانتقال من طريقة حقوق الملكية إلى المحاسبة عن الأصول والالتزامات فيما يتعلق
بحصتها في عملية مشتركة، فإنه يجب على الجهة، في بداية الفترة السابقة - مباشرة، أن
تلغي إثبات الاستثمار الذي تمت المحاسبة عنه - سابقاً - باستخدام طريقة حقوق الملكية
وأي بنود أخرى شكلت جزءاً من صافي استثمار الجهة في الترتيب وفقاً للفقرة 41 من معيار
المحاسبة للقطاع العام 36 وأن تُثبت نصيبها في كل أصل والتزام فيما يتعلق بحصتها في
العلاقة المشتركة، بما في ذلك أي شهرة قد تكون شكلت جزءاً من القيمة الدفترية للاستثمار.

38. يجب على الجهة أن تحدد حصتها في الأصول والالتزامات المتعلقة بالعملية المشتركة على
أساس حقوقها وواجباتها بنسبة محددة وفقاً للترتيب الملزم، وتقيس الجهة القيم الدفترية
الأولية للأصول والالتزامات من خلال فصلها عن القيمة الدفترية للاستثمار في بداية الفترة
السابقة - مباشرة - على أساس المعلومات المستخدمة من قبل الجهة في تطبيق طريقة
حقوق الملكية.

39. 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 الجهة في الترتيب
وفقاً للفقرة 41 من معيار المحاسبة للقطاع العام 36، والمبلغ الصافي للأصول والالتزامات
المثبتة، بما في ذلك أي شهرة، فإنه يجب أن:

أ. يُخصم مقابل أي شهرة تتعلق بالاستثمار مع تعديل أي فرق متبقي مقابل الفائض أو
العجز المتراكم في بداية الفترة السابقة - مباشرة، عندما يكون المبلغ الصافي للأصول
والالتزامات المثبتة، بما في ذلك أي شهرة، أكبر من الاستثمار (وأي بنود أخرى شكلت
جزءاً من صافي استثمار الجهة) الملغى إثباته.

ب. يُعدل مقابل الفائض أو العجز المتراكم في بداية الفترة السابقة - مباشرة، عندما يكون
المبلغ الصافي للأصول والالتزامات المثبتة، بما في ذلك أي شهرة، أقل من الاستثمار
(وأي بنود أخرى شكلت جزءاً من صافي استثمار الجهة) الملغى إثباته.

40. يجب على الجهة التي تنتقل 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 الفائض أو العجز المتراكم، في بداية الفترة السابقة - مباشرة.

أحكام انتقالية في القوائم المالية المنفصلة للجهة
41. [حذفت هذه الفقرة من معيار المحاسبة للقطاع العام 37].

المحاسبة عن الاستحواذ على حصص في عمليات مشتركة
41. يجب أن تطبق الجهة الفقرات 24أ و 42ب وفقرات إرشادات التطبيق 33أ-33د بأثر مستقبلي
على الاستحواذ على حصص في العمليات المشتركة التي تشكل أنشطتها عمليات، كما هي
معرفة في معيار المحاسبة للقطاع العام 40، وذلك بالنسبة لتلك الاستحواذات التي تحدث
من بداية أول فترة تطبق فيها هذه الفقرات. ونتيجة لذلك فإن المبالغ المثبتة للاستحواذات
على حصص في العمليات المشتركة التي حدثت في فترات سابقة لا يجوز تعديلها.

تاريخ السريان

42. يجب على الجهة أن تطبق هذا المعيار على القوائم المالية السنوية التي تغطي فترات تبدأ
في 31 ديسمبر 2022 أو بعد ذلك التاريخ. ويشجع على التطبيق الأبرك. إذا طبقت الجهة هذا

المعيير على فترة تبدأ قبل 31 ديسمبر 2022، يجب أن تفصح عن تلك الحقيقة وأن تطبق معيير المحاسبة للقطاع العام 34، ومعيير المحاسبة للقطاع العام 35، ومعيير المحاسبة للقطاع العام 36، ومعيير المحاسبة للقطاع العام 38، *الإفصاح عن الحصص في الجهات الأخرى*، في الوقت نفسه.

42أ. [حذفت هذه الفقرة من معيير المحاسبة للقطاع العام 37].

42ب. [حذفت هذه الفقرة من معيير المحاسبة للقطاع العام 37].

42ج. [حذفت هذه الفقرة من معيير المحاسبة للقطاع العام 37].

42د. [حذفت هذه الفقرة من معيير المحاسبة للقطاع العام 37].

42هـ. [حذفت هذه الفقرة من معيير المحاسبة للقطاع العام 37].

43. عندما تُطبق الجهة معايير المحاسبة للقطاع العام المبنية على أساس الاستحقاق حسبما هي مُعَرَّقة في معيير المحاسبة للقطاع العام 33، *تطبيق معايير المحاسبة للقطاع العام المبنية على أساس الاستحقاق لأول مرة*، لأغراض التقرير المالي بعد تاريخ سريان هذا المعيار، فإن هذا المعيار ينطبق على القوائم المالية السنوية للجهة التي تغطي فترات تبدأ في تاريخ تطبيق معايير المحاسبة للقطاع العام أو بعد ذلك التاريخ.

سحب وإحلال معيير المحاسبة للقطاع العام 8 (ديسمبر 2006)

44. [حذفت هذه الفقرة من معيير المحاسبة للقطاع العام 37].

1. إرشادات التطبيق

إرشادات التطبيق

ملحق أ

يُعدُّ هذا الملحق جزءاً لا يتجزأ من معيار المحاسبة للقطاع العام 37.

1. توضح الأمثلة في هذا الملحق الحالات الافتراضية. على الرغم من أن بعض جوانب الأمثلة قد تكون موجودة في أنماط الوقائع الفعلية، إلا أنه ينبغي تقويم جميع الحقائق والظروف ذات الصلة لنمط واقع محدد عند تطبيق معيار المحاسبة للقطاع العام 37.

الترتيبات المشتركة

الترتيب الملزم (الفقرة 8)

2. اتساقاً مع تعريف الترتيبات الملزمة في هذا المعيار، فإن هذه المناقشة للترتيبات الملزمة تنطبق أيضاً على الترتيبات القابلة للإنفاذ التي أوجدتها سلطة تشريعية أو سلطة تنفيذية.

3. عند تنظيم الترتيبات المشتركة عبر كيان منفصل (انظر فقرات إرشادات التطبيق 19-33)، فإن الترتيب الملزم، أو بعض جوانب الترتيب الملزم، سُدَّرج في بعض الحالات ضمن نظام الكيان المنفصل في مواده، ميثاقه، أو لائحته الداخلية.

4. يحدد الترتيب الملزم الشروط التي تشارك بموجبها الأطراف في النشاط الذي هو موضوع الترتيب. يتناول الترتيب الملزم عمومًا مسائل مثل:
أ. غرض، نشاط ومدّة الترتيب المشترك.
ب. كيفية تعيين أعضاء مجلس الإدارة، أو الهيئة الحاكمة² المعادلة، في الترتيب المشترك.
ج. عملية اتخاذ القرار: الأمور التي تتطلب قرارات من الأطراف، حقوق الأطراف في التصويت ومستوى الدعم المطلوب لهذه الأمور. تؤدي عملية اتخاذ القرار الواردة في الترتيب الملزم إلى ممارسة سيطرة مشتركة على الترتيب (انظر فقرات إرشادات التطبيق 5-11).
د. رأس المال أو المساهمات الأخرى المطلوبة من الأطراف.
هـ. الكيفية التي يتقاسم فيها الأطراف في الأصول، الالتزامات، الإيرادات، المصروفات، أو الفائض أو العجز المتعلقة بالترتيب المشترك.

السيطرة المشتركة (الفقرة 12-18)

5. عند تقويم ما إذا كان لدى الجهة سيطرة مشتركة على الترتيب، يجب أن تُقوّم الجهة أولاً ما إذا كانت جميع الأطراف، أو مجموعة من الأطراف، تسيطر على الترتيب. ويُعرّف معيار المحاسبة للقطاع العام 35، *القوائم المالية الموحدة*، السيطرة ويجب أن يستخدم لتحديد ما إذا كانت جميع الأطراف، أو مجموعة من الأطراف، تتعرض للمنافع المتغيرة من ارتباطهم مع الترتيب أو لديها حقوق في تلك المنافع المتغيرة وما إذا كانت قادرة على التأثير على تلك المنافع من خلال سلطتها على الترتيب. عندما تكون جميع الأطراف، أو مجموعة من الأطراف، بشكل جماعي، قادرة على توجيه الأنشطة التي تؤثر بشكل مهم على المنافع المتحققة من الترتيب (أي الأنشطة ذات الصلة)، فإن الأطراف تسيطر على الترتيب بشكل جماعي.

6. بعد التوصل إلى أن جميع الأطراف، أو مجموعة من الأطراف، تسيطر على الترتيب بشكل جماعي، يجب أن تُقوّم الجهة ما إذا كان لديها سيطرة مشتركة على الترتيب. تكون السيطرة المشتركة قائمة فقط عندما تتطلب القرارات بشأن الأنشطة ذات الصلة موافقة بالإجماع من الأطراف التي تسيطر على الترتيب بشكل جماعي. يتطلب تقويم ما إذا كان الترتيب الذي يخضع لسيطرة مشتركة من قبل جميع أطراف، أو من قبل مجموعة من الأطراف، أو يخضع لسيطرة طرف واحد فقط من أطرافه، إصدار أحكام.

7. في بعض الأحيان تؤدي عملية اتخاذ القرار التي يُتفق عليها من قبل الأطراف في الترتيب الملزم إلى نشوء سيطرة مشتركة ضمنية. على سبيل المثال، افترض قيام طرفين بوضع ترتيب معين يملك

² يوضح معيار المحاسبة للقطاع العام 20 "الإفصاح عن الأطراف ذوي العلاقة" مصطلح "الهيئة الحاكمة".

إرشادات التطبيق

كل منهما فيه 50% من حقوق التصويت ويحدد الترتيب الملزم بينهما النصاب اللازم لاتخاذ قرارات بشأن الأنشطة ذات الصلة بـ 51% على الأقل من حقوق التصويت. في هذه الحالة، يوافق الطرفان ضمناً على أن لديهما سيطرة مشتركة على الترتيب لأنه لا يمكن اتخاذ قرارات حول الأنشطة ذات الصلة دون موافقة كلا الطرفين.

8. في ظروف أخرى، يتطلب الترتيب الملزم حدًا أدنى من حقوق التصويت لاتخاذ قرارات حول الأنشطة ذات الصلة. عندما يكون بالإمكان تحقيق الحد الأدنى المطلوب من حقوق التصويت عن طريق أكثر من مجموعة واحدة من الأطراف التي تتفق معًا، لا يكون ذلك الترتيب ترتيباً مشتركاً ما لم يحدد الترتيب الملزم الأطراف (أو مجموعة الأطراف) التي يجب أن توافق بالإجماع على القرارات المتعلقة بالأنشطة ذات الصلة في الترتيب.

أمثلة تطبيقية

مثال 1

نفترض أن ثلاثة أطراف قاموا بوضع ترتيب معين: يملك الطرف "أ" 50% من حقوق التصويت في الترتيب، يملك الطرف "ب" 30% في حين يملك الطرف "ج" 20%. ويحدد الترتيب الملزم بين الأطراف "أ"، "ب" و "ج" على أنه يجب أن يكون هناك اتفاق على الأقل 75% من حقوق التصويت لاتخاذ قرارات بشأن الأنشطة ذات الصلة في الترتيب. بالرغم من أن الطرف "أ" يمكنه منع أي قرار، إلا أنه لا يسيطر على الترتيب لأنه يحتاج إلى موافقة الطرف "ب". وتوضح شروط الترتيب الملزم الذي يتطلب 75% على الأقل من حقوق التصويت لاتخاذ قرارات بشأن الأنشطة ذات الصلة بأن الطرفين "أ" و"ب" يمكن سيطرة مشتركة على الترتيب لأنه لا يمكن اتخاذ قرارات حول الأنشطة ذات الصلة في الترتيب دون موافقة كل من الطرفين "أ" و"ب".

مثال 2

نفترض وجود ثلاثة أطراف في ترتيب معين: يملك الطرف "أ" 50% من حقوق التصويت في الترتيب في حين يملك الطرفان "ب" و"ج" 25%. ويحدد الترتيب الملزم بين الأطراف "أ"، "ب" و"ج" على أنه يجب أن يكون هناك اتفاق على الأقل 75% من حقوق التصويت لاتخاذ قرارات بشأن الأنشطة ذات الصلة في الترتيب. وعلى الرغم من أن الطرف "أ" يمكنه منع أي قرار، إلا أنه لا يسيطر على الترتيب لأنه يحتاج إلى موافقة الطرف "ب" أو الطرف "ج". في هذا المثال، تسيطر الأطراف "أ"، "ب"، و"ج" بشكل جماعي على الترتيب. بالرغم من ذلك، هناك أكثر من مجموعة واحدة من الأطراف التي يمكن أن توافق على الوصول إلى ما نسبته 75% من حقوق التصويت (أي، إما الطرفين "أ" و"ب" أو الطرفين "أ" و"ج"). في مثل هذه الحالة، حتى يكون الترتيب الملزم ترتيباً مشتركاً، ينبغي أن يحدد الترتيب الملزم بين الأطراف مجموعة من الأطراف التي يجب أن توافق بالإجماع على القرارات المتعلقة بالأنشطة ذات الصلة في الترتيب.

مثال 3

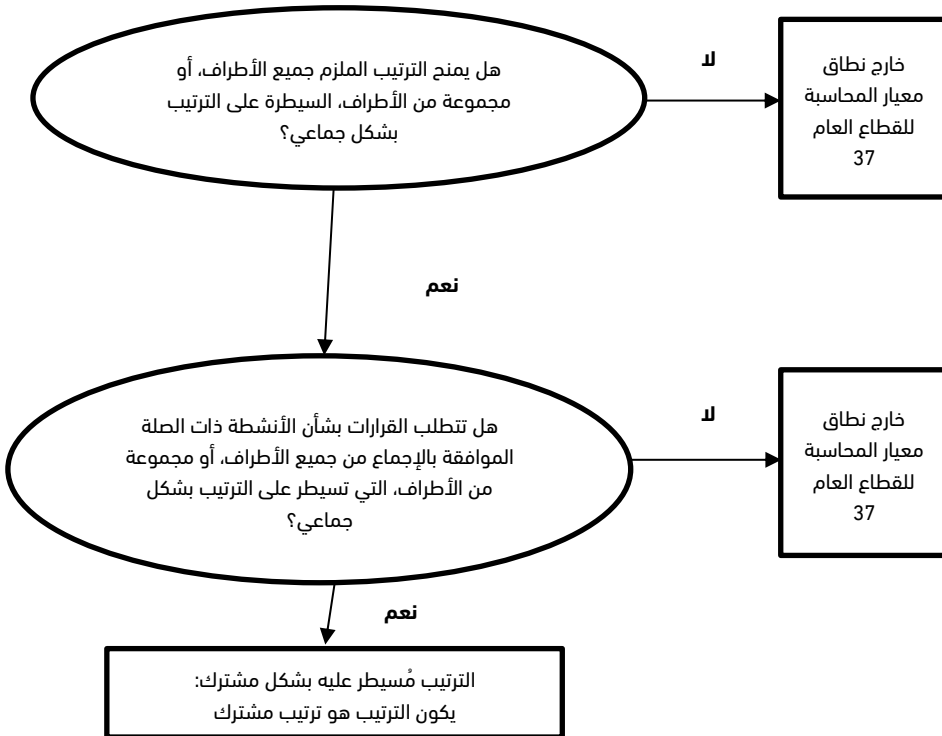
إرشادات التطبيق

نفترض وجود ترتيب يملك فيه كل من الطرفين "أ" و"ب" 35% من حقوق التصويت في الترتيب مع توزيع النسبة المتبقية وهي 30% على نطاق واسع. تتطلب القرارات حول الأنشطة ذات الصلة موافقة أغلبية حقوق التصويت. يملك الطرفان "أ" و"ب" سيطرة مشتركة على الترتيب فقط إذا نص الترتيب الملزم على أن القرارات حول الأنشطة ذات الصلة في الترتيب تتطلب موافقة كل من الطرفين "أ" و"ب".

9. إن متطلب الموافقة بالإجماع يعني أن أي طرف لديه سيطرة مشتركة على الترتيب يمكن أن يمنع أي طرف آخر، أو مجموعة من الأطراف، من اتخاذ قرارات من جانب واحد (بخصوص الأنشطة ذات الصلة) دون الحصول على موافقته. إذا كان متطلب الحصول على الموافقة بالإجماع يتعلق فقط بالقرارات التي تعطي طرفاً معيناً حقوق حماية ولا يتعلق بالقرارات حول الأنشطة ذات الصلة في الترتيب، لا يكون الطرف طرفاً ذي سيطرة مشتركة على الترتيب.

10. يمكن أن يتضمن الترتيب الملزم شروط حول تسوية النزاعات، مثل التحكيم. قد تسمح هذه الأحكام باتخاذ قرارات في حال عدم وجود موافقة بالإجماع بين الأطراف التي تملك سيطرة مشتركة. لا يمنع وجود مثل هذه الأحكام من أن يكون الترتيب خاضعاً لسيطرة مشتركة ولا يمنع، بالتالي، الترتيب من أن يكون ترتيباً مشتركاً.

تقويم السيطرة المشتركة



إرشادات التطبيق

11. عندما يكون الترتيب خارج نطاق معيار المحاسبة للقطاع العام 37، *الترتيبات المشتركة*، تقوم الجهة بالمحاسبة عن حصتها في الترتيب وفقاً لمعايير المحاسبة للقطاع العام ذات الصلة، مثل معيار المحاسبة للقطاع العام 35، معيار المحاسبة للقطاع العام 36، *الاستثمارات في الجهات الزميلة والمشاريع المشتركة*، أو معيار المحاسبة للقطاع العام 41، *الأدوات المالية*.

أنواع الترتيب المشترك (الفقرات 19-22)

12. توضع الترتيبات المشتركة لمجموعة متنوعة من الأغراض (على سبيل المثال، كوسيلة لكي تتفاسم الأطراف في التكاليف والمخاطر، أو كوسيلة لتزويد الأطراف بإمكانية الوصول إلى تقنية جديدة أو أسواق جديدة)، ويمكن إنشاؤها باستخدام هياكل وأشكال نظامية مختلفة.

13. لا تتطلب بعض الترتيبات تنفيذ النشاط الذي هو موضوع الترتيب عبر كيان منفصل. مع ذلك، بعض الترتيبات الأخرى تشمل إنشاء كيان منفصل.

14. يعتمد تصنيف الترتيبات المشتركة التي يتطلبها هذا المعيار على حقوق وواجبات الأطراف الناشئة عن الترتيب في السياق المعتاد للعمليات. ويصنف هذا المعيار الترتيبات المشتركة إما كعمليات مشتركة أو مشاريع مشتركة. وعندما يكون لدى الجهة حقوق في الأصول، وواجبات عن الالتزامات، المتعلقة بالترتيب، يكون الترتيب هو عملية مشتركة. وعندما يكون لدى الجهة حقوق في صافي أصول الترتيب، يكون الترتيب مشروعاً مشتركاً. تُبين فقرات إرشادات التطبيق 16-36 التقييم التي تجرّه الجهة لتحديد ما إذا كانت لديها حصة في عملية مشتركة أو حصة في مشروع مشترك.

تصنيف الترتيب المشترك

15. كما ورد في فقرة إرشادات التطبيق 14، يتطلب تصنيف الترتيبات المشتركة من الأطراف تقويم حقوقها وواجباتها الناشئة عن الترتيب. عند إجراء ذلك التقويم، يجب على الجهة أن تأخذ في الحسبان ما يلي:

أ. هيكل الترتيب المشترك (انظر فقرات إرشادات التطبيق 16-21).

ب. عندما يُهيكل الترتيب المشترك من خلال كيان منفصل:

(1) الشكل النظامي للكيان المنفصل (انظر فقرات إرشادات التطبيق 22-24)؛ و

(2) شروط الترتيب الملزم (انظر فقرات إرشادات التطبيق 25-28)؛ و

(3) حيث يكون ملائماً، الحقائق والظروف الأخرى (انظر فقرات إرشادات التطبيق 29-33).

هيكل الترتيب المشترك

ترتيبات مشتركة غير مُهيكلّة من خلال كيان منفصل

16. يكون الترتيب المشترك الذي لا يُهيكل من خلال كيان منفصل هو عبارة عن عملية مشتركة. في مثل هذه الحالات، ينص الترتيب الملزم على حقوق الأطراف في الأصول، وعلى واجباتهم عن الالتزامات، المتعلقة بالترتيب، وحقوق الأطراف في الإيرادات المقابلة والواجبات عن المصروفات المقابلة.

17. يصف الترتيب الملزم في الغالب طبيعة الأنشطة التي هي موضوع الترتيب وكيف تنوي الأطراف القيام بهذه الأنشطة معاً. على سبيل المثال، يمكن أن تتفق أطراف الترتيب المشترك على تقديم الخدمات أو تصنيع منتج معين معاً، حيث يكون كل طرف مسؤول عن مجالات محددة ويستخدم كل طرف أصوله الخاصة ويتكبد الالتزامات الخاصة به. يمكن أن يحدد الترتيب الملزم أيضاً كيف يمكن تقاسم الإيرادات والمصروفات التي تشترك فيها الأطراف فيما بينهم. في هذه الحالة، يثبت كل مشارك في العملية المشتركة في قوائمهم المالية الأصول والالتزامات المستخدمة لمهمة محددة، ويثبت حصته من الإيرادات والمصروفات وفقاً للترتيب الملزم.

18. في حالات أخرى، قد يتفق الأطراف في ترتيب مشترك، على سبيل المثال، على تقاسم الأصول وتشغيلها معاً. في مثل هذه الحالة، يحدد الترتيب الملزم حقوق الأطراف في الأصل الذي يُشغل بصورة مشتركة، وكيف يتم تقاسم المخرجات أو الإيراد من الأصول وتكاليف التشغيل بين الأطراف. ويقوم كل مشارك في العملية المشتركة بحساب حصته من الأصل المشترك وحصته المتفق عليها من أي التزامات، ويثبت حصته من المخرجات، الإيرادات والمصروفات وفقاً للترتيب الملزم.

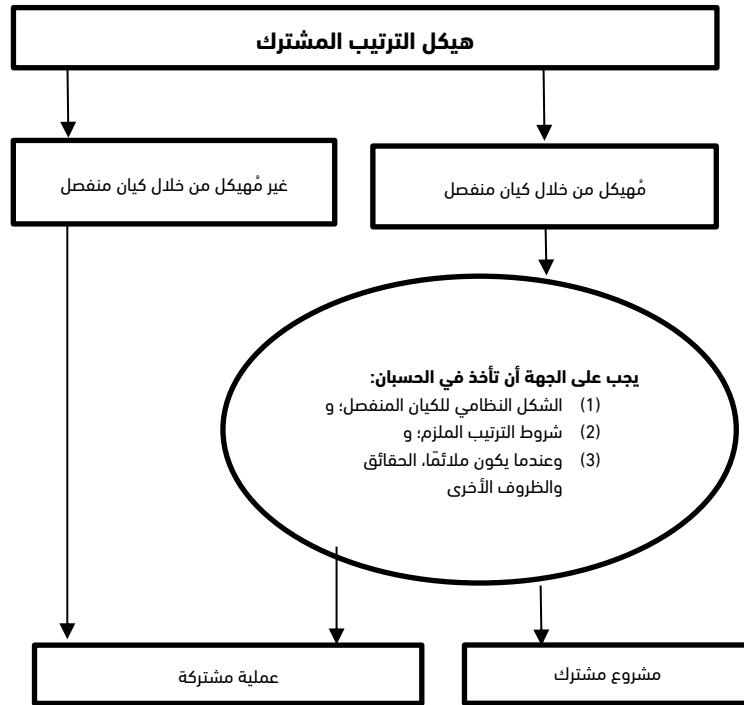
ترتيبات مشتركة مُهيكلّة من خلال كيان منفصل

19. إن الترتيب المشترك الذي يحتفظ فيه بالأصول والالتزامات المتعلقة بالترتيب ضمن كيان منفصل قد يكون إما مشروعاً مشتركاً أو عملية مشتركة.

20. إن تحديد ما إذا كان طرف معين مشاركاً في عملية مشتركة أو مشاركاً في مشروع مشترك يعتمد على حقوق الطرف في الأصول، وواجباته عن الالتزامات، المتعلقة بالترتيب، التي يحتفظ بها في الكيان المنفصل.

21. كما ذكر في فقرة إرشادات التطبيق 15، عندما تكون لدى الأطراف ترتيباً مشتركاً في كيان منفصل، يحتاج الأطراف إلى تقويم ما إذا كان الشكل النظامي للكيان المنفصل، وشروط الترتيب الملزم، وحيث يكون ملائماً، أي حقائق وظروف أخرى تمنحهم:
أ. حقوقاً في الأصول، وواجبات عن الالتزامات، المتعلقة بالترتيب (أي أن الترتيب هو عملية مشتركة)؛ أو
ب. حقوقاً في صافي أصول الترتيب (أي أن الترتيب هو مشروع مشترك).

تصنيف الترتيب المشترك: تقويم حقوق وواجبات الأطراف الناشئة عن الترتيب



الشكل النظامي للكيان المنفصل

22. يكون الشكل النظامي للكيان المنفصل أمراً ذا صلة في تقويم نوع الترتيب المشترك. ويساعد الشكل النظامي في التقويم الأولي لحقوق الأطراف في الأصول وواجباتهم عن الالتزامات التي يحتفظ بها في الكيان المنفصل، مثل ما إذا كانت الأطراف تملك حصصاً في الأصول المحتفظ بها في الكيان المنفصل وما إذا كانت مسؤولة عن الالتزامات المحتفظ بها في الكيان المنفصل.

23. على سبيل المثال، يمكن للأطراف إجراء الترتيب المشترك من خلال كيان منفصل، والذي يؤدي شكله النظامي إلى اعتبار الكيان المنفصل مستقلاً (أي أن الأصول والالتزامات المحتفظ بها في

<p>الكيان المنفصل هي أصول والتزامات الكيان المنفصل وليست أصول والتزامات الأطراف). في هذه الحالة، يشير تقويم الحقوق والواجبات الممنوحة للطرفين بالشكل النظامي للكيان المنفصل إلى أن الترتيب هو مشروع مشترك. مع ذلك، يمكن للشروط المتفق عليها من قبل الأطراف في ترتيبهم الملزم (انظر فقرات إرشادات التطبيق 25-28)، وحيث يكون ملائماً، الحقائق والظروف الأخرى (انظر فقرات إرشادات التطبيق 29-33) أن تتجاوز تقويم الحقوق والواجبات الممنوحة للأطراف بواسطة الشكل النظامي للكيان المنفصل.</p>		
<p>24. يُعد تقويم الحقوق والواجبات الممنوحة للأطراف بواسطة الشكل النظامي للكيان المنفصل كافيًا للاستنتاج بأن الترتيب هو عملية مشتركة فقط في حال نفذت الأطراف الترتيب المشترك في كيان منفصل والتي لا يؤدي شكلها النظامي إلى الفصل بين الأطراف والكيان المنفصل (أي أن الأصول والالتزامات المحتفظ بها في الكيان المنفصل هي أصول والتزامات الأطراف).</p>		
تقويم شروط الترتيب الملزم		
<p>25. في العديد من الحالات، تكون الحقوق والواجبات المتفق عليها من قبل الأطراف في ترتيباتهم الملزمة متسقة، أو لا تتعارض، مع الحقوق والواجبات الممنوحة للأطراف بواسطة الشكل النظامي للكيان المنفصل الذي تم بها هيكلة الترتيب.</p>		
<p>26. في حالات أخرى، تستخدم الأطراف الترتيب الملزم لعكس أو تعديل الحقوق والواجبات الممنوحة بواسطة الشكل النظامي للكيان المنفصل الذي تمت هيكلة الترتيب بناءً عليه.</p>		
مثال تطبيقي		
مثال 4		
	<p>افترض قيام طرفين بهيكلة ترتيب مشترك في جهة مسجلة. ويملك كل طرف حصة ملكية بنسبة 50% في الجهة المسجلة. هذا التسجيل يساعد على فصل الجهة عن مالكيها ونتيجة لذلك تكون الأصول والواجبات المحتفظ بها في الجهة هي أصول والتزامات الجهة المسجلة. في مثل هذه الحالة، يشير تقويم الحقوق والواجبات الممنوحة للأطراف بواسطة الشكل النظامي للكيان المنفصل إلى أن الأطراف تملك حقوقاً في صافي أصول الترتيب.</p> <p>مع ذلك، يعدل الأطراف صفات الشركة من خلال ترتيبها الملزمة بحيث يملك كل طرف حصة في أصول الجهة المسجلة ويكون كل طرف مسؤولاً عن التزامات الجهة المسجلة بنسبة محددة. مثل هذه التعديلات الملزمة على صفات الشركة يمكن أن تتسبب في أن يصبح هذا الترتيب هو عملية مشتركة.</p>	
<p>27. يقارن الجدول التالي الشروط الشائعة في الترتيبات الملزمة لأطراف العملية المشتركة مع الشروط الشائعة في الترتيبات الملزمة لأطراف المشروع المشترك. ولا تعتبر الأمثلة على الشروط الملزمة المقدمة في الجدول التالي حصرياً.</p>		
تقويم شروط الترتيب الملزم		
شروط الترتيب الملزم	عملية مشتركة	مشروع مشترك
	يقدم الترتيب الملزم للأطراف في الترتيب المشترك حقوقاً في الأصول، وواجبات عن الالتزامات، المتعلقة بالترتيب.	يقدم الترتيب الملزم للأطراف في الترتيب المشترك حقوقاً في صافي أصول الترتيب (أي أن الكيان المنفصل، وليست

<p>الأطراف، هو الذي لديه حقوق في الأصول، وواجبات عن الالتزامات، التي تتعلق بالترتيب).</p>			
<p>ينص الترتيب الملزم على أن الأصول التي أدرجت ضمن الترتيب أو التي تم لاحقاً تملكها من قبل الترتيب المشترك هي أصول الترتيب. ولا تملك الأطراف أي حصص (أي، لا حقوق، اسم أو ملكية) في أصول الترتيب.</p>	<p>ينص الترتيب الملزم على أن أطراف الترتيب المشترك يتشاركون في جميع الحصص (على سبيل المثال، الحقوق، الاسم أو الملكية) في الأصول المتعلقة بالترتيب بنسبة محددة (على سبيل المثال، بالتناسب مع حصة ملكية الأطراف في الترتيب أو بالتناسب مع النشاط الذي ينفذ من خلال الترتيب الذي ينسب بشكل مباشر إليهم).</p>	<p>الحقوق في الأصول</p>	
<p>ينص الترتيب الملزم على أن الترتيب المشترك يكون مسؤولاً عن ديون وواجبات الترتيب.</p>	<p>ينص الترتيب الملزم على أن أطراف الترتيب المشترك يتشاركون في جميع الالتزامات، الواجبات، التكاليف، والمصروفات بنسب محددة (على سبيل المثال، بالتناسب مع حصة ملكية الأطراف في الترتيب أو بالتناسب مع النشاط الذي ينفذ من خلال الترتيب الذي ينسب بشكل مباشر إليهم).</p>	<p>الواجبات عن الالتزامات</p>	
<p>ينص الترتيب الملزم على أن الأطراف في الترتيب المشترك مسؤولون عن الترتيب فقط إلى حد استثماراتهم في الترتيب أو بمقدار واجبات كل منهم للمساهمة بأي رأسمال غير مدفوع أو إضافي في الترتيب، أو بكليهما.</p>	<p>ينص الترتيب الملزم على أن الأطراف في الترتيب المشترك مسؤولون عن المطالبات التي يقدمها أطراف ثالثة.</p>		
<p>ينص الترتيب الملزم على أن دائني الترتيب المشترك لا يملكون حق الرجوع على أي طرف فيما يتعلق بديون أو واجبات الترتيب.</p>			

تقويم شروط الترتيب الملزم		
مشروع مشترك	عملية مشتركة	الإيرادات، المصروفات، الفائض أو العجز
ينص الترتيب الملزم على حصة كل طرف في الفائض أو العجز المتعلق بأنشطة الترتيب.	ينص الترتيب الملزم على تخصيص الإيرادات والمصروفات على أساس الأداء النسبي لكل طرف في الترتيب المشترك. على سبيل المثال، قد ينص الترتيب الملزم على تخصيص الإيرادات والمصروفات بناءً على الطاقة التي يستخدمها كل طرف في مصنع يُشغل بشكل مشترك، والتي يمكن أن تختلف عن حصة ملكيتها في الترتيب المشترك. في حالات أخرى، قد تتفق الأطراف على تقاسم الفائض أو العجز المتعلق بالترتيب على أساس نسبة محددة مثل حصة ملكية الأطراف في الترتيب. وهذا لا يمنع الترتيب من أن يكون عملية مشتركة إذا كانت الأطراف لديها حقوق في الأصول، وواجبات عن اللاتزامات، المتعلقة بالترتيب.	
	يطلب في الغالب من أطراف الترتيبات المشتركة تقديم ضمانات لأطراف ثالثة، مثلًا، تحصل على خدمة من، أو تقدم تمويلًا إلى، الترتيب المشترك. إن تقديم مثل هذه الضمانات، أو التزام الأطراف بتقديمها، لا يشير، بحد ذاته، إلى أن الترتيب المشترك هو عملية مشتركة. وتكمن الخاصية التي تحدد ما إذا كان الترتيب المشترك هو عملية مشتركة أو مشروع مشترك فيما إذا كان يترتب على الأطراف واجبات عن اللاتزامات المتعلقة بالترتيب (والتي تكون الأطراف قد قدمت أو لم تقدم ضمانات في بعضها).	الضمانات
28. عندما ينص الترتيب الملزم على أن الأطراف لديها حقوق في الأصول، وواجبات عن اللاتزامات، المتعلقة بالترتيب، فإنها تكون أطرافًا في عملية مشتركة وليست بحاجة لبحث الحقائق والظروف الأخرى (فقرات إرشادات التطبيق 29-33) لأغراض تصنيف الترتيب المشترك.		
تقويم الحقائق والظروف الأخرى		

<p>29. عندما لا تحدد شروط الترتيب الملزم بأن الأطراف لديها حقوق في الأصول، وواجبات عن الالتزامات، المتعلقة بالترتيب، يتعين على الأطراف بحث الحقائق والظروف الأخرى لتقويم ما إذا كان الترتيب عملية مشتركة أو مشروعاً مشتركاً.</p>				
<p>30. يمكن هيكلة الترتيب المشترك في كيان منفصل يتيح شكله النظامي فرصة الفصل بين الأطراف والكيان المنفصل. قد لا تحدد الشروط الملزمة التي يُتفق عليها بين الأطراف حقوق الأطراف في الأصول وواجباتهم عن الالتزامات، إلا أن أخذ الحقائق والظروف الأخرى في الحسبان يمكن أن يؤدي إلى تصنيف مثل هذا الترتيب كعملية مشتركة. سيكون هذا هو الحال عندما تمنح الحقائق والظروف الأخرى الأطراف حقوقاً في الأصول، وواجبات عن الالتزامات، المتعلقة بالترتيب.</p>				
<p>31. عند تصميم أنشطة الترتيب بشكل رئيس من أجل تقديم مخرجات إلى الأطراف، يدل هذا على أن الأطراف تملك حقوقاً بشكل جوهري في جميع الخدمات المتوقعة أو المنافع الاقتصادية لأصول الترتيب. يتأكد أطراف مثل هذه الترتيبات في الغالب من حصولهم على المخرجات التي يقدمها الترتيب عن طريق منع الترتيب من بيع المخرجات إلى أطراف ثالثة.</p>				
<p>32. يكمن تأثير الترتيب الذي يكون له مثل هذا التصميم والغرض في استيفاء الالتزامات التي يتكبدها الترتيب، بشكل جوهري، عبر التدفقات النقدية المستلمة من الأطراف من خلال مشترياتهم للمخرجات. وعندما تكون الأطراف بشكل جوهري هي المصدر الوحيد للتدفقات النقدية التي تسهم في استمرارية عمليات الترتيب، فإن هذا يشير إلى تحمل الأطراف واجبات عن الالتزامات المتعلقة بالترتيب.</p>				
<table border="1"> <thead> <tr> <th data-bbox="645 646 1585 694">مثال للتطبيق</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td data-bbox="645 694 1585 726"> <p>مثال 5</p> </td> </tr> <tr> <td data-bbox="645 726 1585 1093"> <p>افتراض قيام طرفين بهيكلة ترتيب مشترك في جهة مسجلة (الجهة "ج") حيث يمتلك فيها كل طرف حصة ملكية بنسبة 50%. ويتمثل الغرض من الترتيب في تصنيع مواد يتطلبها الطرفان في عمليات التصنيع المختلفة الخاصة بهما. ويؤكد الترتيب بأن يشغل الطرفان المعمل الذي ينتج المواد بالكمية والنوعية التي يحددها الطرفان. يشير الشكل النظامي للجهة "ج" (الجهة المسجلة) التي تُنفذ من خلالها الأنشطة أولياً إلى أن الأصول والالتزامات المحتفظ بها في الجهة "ج" هي أصول والتزامات الجهة "ج". ولا يحدد الترتيب الملزم بين الطرفين بأن لديهما حقوق في الأصول أو وواجبات عن الالتزامات في الجهة "ج". بناءً على ذلك، يشير الشكل النظامي للجهة "ج" وشروط الترتيب الملزم بأن الترتيب هو مشروع مشترك.</p> </td> </tr> <tr> <td data-bbox="645 1093 1585 1495"> <p>مع ذلك، يراعى الطرفان أيضاً الجوانب التالية من الترتيب:</p> <ul style="list-style-type: none"> • اتفق الطرفان على شراء مجمل المخرجات التي تنتجها الجهة "ج" بنسبة 50:50. ولا يمكن للجهة "ج" بيع أي من مخرجات إلى أطراف ثالثة، ما لم يُوافق على ذلك من قبل كلا طرفي الترتيب. ونظراً لأن الغرض من الترتيب هو تزويد الطرفين بالمخرجات التي يطلبونها، فإنه من المتوقع أن تكون مثل هذه المبيعات إلى الأطراف الثالثة هو أمر غير مألوف وليس ذو أهمية نسبية. • يُحدد سعر المخرجات التي تباع إلى الأطراف من قبل كلا الطرفين وفق مستوى مصمم لتغطية تكاليف الإنتاج والمصروفات الإدارية التي تتكبدها الجهة "ج". على أساس هذا النموذج التشغيلي، فإن الغرض من هذا الترتيب هو العمل عند مستوى التعادل. </td> </tr> </tbody> </table>	مثال للتطبيق	<p>مثال 5</p>	<p>افتراض قيام طرفين بهيكلة ترتيب مشترك في جهة مسجلة (الجهة "ج") حيث يمتلك فيها كل طرف حصة ملكية بنسبة 50%. ويتمثل الغرض من الترتيب في تصنيع مواد يتطلبها الطرفان في عمليات التصنيع المختلفة الخاصة بهما. ويؤكد الترتيب بأن يشغل الطرفان المعمل الذي ينتج المواد بالكمية والنوعية التي يحددها الطرفان. يشير الشكل النظامي للجهة "ج" (الجهة المسجلة) التي تُنفذ من خلالها الأنشطة أولياً إلى أن الأصول والالتزامات المحتفظ بها في الجهة "ج" هي أصول والتزامات الجهة "ج". ولا يحدد الترتيب الملزم بين الطرفين بأن لديهما حقوق في الأصول أو وواجبات عن الالتزامات في الجهة "ج". بناءً على ذلك، يشير الشكل النظامي للجهة "ج" وشروط الترتيب الملزم بأن الترتيب هو مشروع مشترك.</p>	<p>مع ذلك، يراعى الطرفان أيضاً الجوانب التالية من الترتيب:</p> <ul style="list-style-type: none"> • اتفق الطرفان على شراء مجمل المخرجات التي تنتجها الجهة "ج" بنسبة 50:50. ولا يمكن للجهة "ج" بيع أي من مخرجات إلى أطراف ثالثة، ما لم يُوافق على ذلك من قبل كلا طرفي الترتيب. ونظراً لأن الغرض من الترتيب هو تزويد الطرفين بالمخرجات التي يطلبونها، فإنه من المتوقع أن تكون مثل هذه المبيعات إلى الأطراف الثالثة هو أمر غير مألوف وليس ذو أهمية نسبية. • يُحدد سعر المخرجات التي تباع إلى الأطراف من قبل كلا الطرفين وفق مستوى مصمم لتغطية تكاليف الإنتاج والمصروفات الإدارية التي تتكبدها الجهة "ج". على أساس هذا النموذج التشغيلي، فإن الغرض من هذا الترتيب هو العمل عند مستوى التعادل.
مثال للتطبيق				
<p>مثال 5</p>				
<p>افتراض قيام طرفين بهيكلة ترتيب مشترك في جهة مسجلة (الجهة "ج") حيث يمتلك فيها كل طرف حصة ملكية بنسبة 50%. ويتمثل الغرض من الترتيب في تصنيع مواد يتطلبها الطرفان في عمليات التصنيع المختلفة الخاصة بهما. ويؤكد الترتيب بأن يشغل الطرفان المعمل الذي ينتج المواد بالكمية والنوعية التي يحددها الطرفان. يشير الشكل النظامي للجهة "ج" (الجهة المسجلة) التي تُنفذ من خلالها الأنشطة أولياً إلى أن الأصول والالتزامات المحتفظ بها في الجهة "ج" هي أصول والتزامات الجهة "ج". ولا يحدد الترتيب الملزم بين الطرفين بأن لديهما حقوق في الأصول أو وواجبات عن الالتزامات في الجهة "ج". بناءً على ذلك، يشير الشكل النظامي للجهة "ج" وشروط الترتيب الملزم بأن الترتيب هو مشروع مشترك.</p>				
<p>مع ذلك، يراعى الطرفان أيضاً الجوانب التالية من الترتيب:</p> <ul style="list-style-type: none"> • اتفق الطرفان على شراء مجمل المخرجات التي تنتجها الجهة "ج" بنسبة 50:50. ولا يمكن للجهة "ج" بيع أي من مخرجات إلى أطراف ثالثة، ما لم يُوافق على ذلك من قبل كلا طرفي الترتيب. ونظراً لأن الغرض من الترتيب هو تزويد الطرفين بالمخرجات التي يطلبونها، فإنه من المتوقع أن تكون مثل هذه المبيعات إلى الأطراف الثالثة هو أمر غير مألوف وليس ذو أهمية نسبية. • يُحدد سعر المخرجات التي تباع إلى الأطراف من قبل كلا الطرفين وفق مستوى مصمم لتغطية تكاليف الإنتاج والمصروفات الإدارية التي تتكبدها الجهة "ج". على أساس هذا النموذج التشغيلي، فإن الغرض من هذا الترتيب هو العمل عند مستوى التعادل. 				

بناءً على نمط الحقائق أعلاه، تُعد الحقائق والظروف التالية منطبقة:

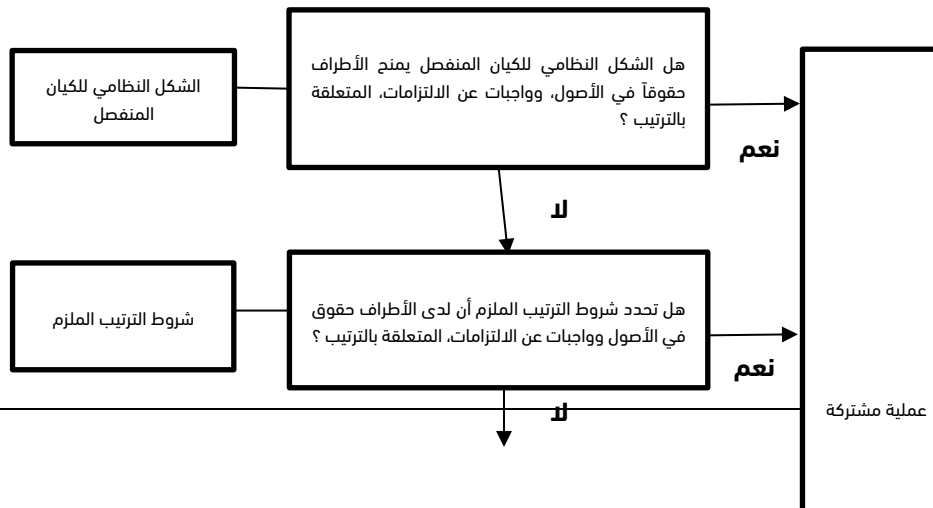
- يعكس واجب الأطراف بشراء مجمل المخرجات التي تنتجها الجهة "ج" الاعتماد الحصري للجهة "ج" على الطرفين لتوليد التدفقات النقدية، وبالتالي، يترتب على الأطراف واجب لتمويل تسوية التزامات الجهة "ج".
- إن حقيقة أن الطرفين يملكان حقوقاً في مجمل المخرجات التي تنتجها الجهة "ج" يعني أن الطرفين يستهلكان جميع الخدمات المتوقعة أو المنافع الاقتصادية لأصول الجهة "ج"، ويملكان بالتالي حقوقاً فيها.

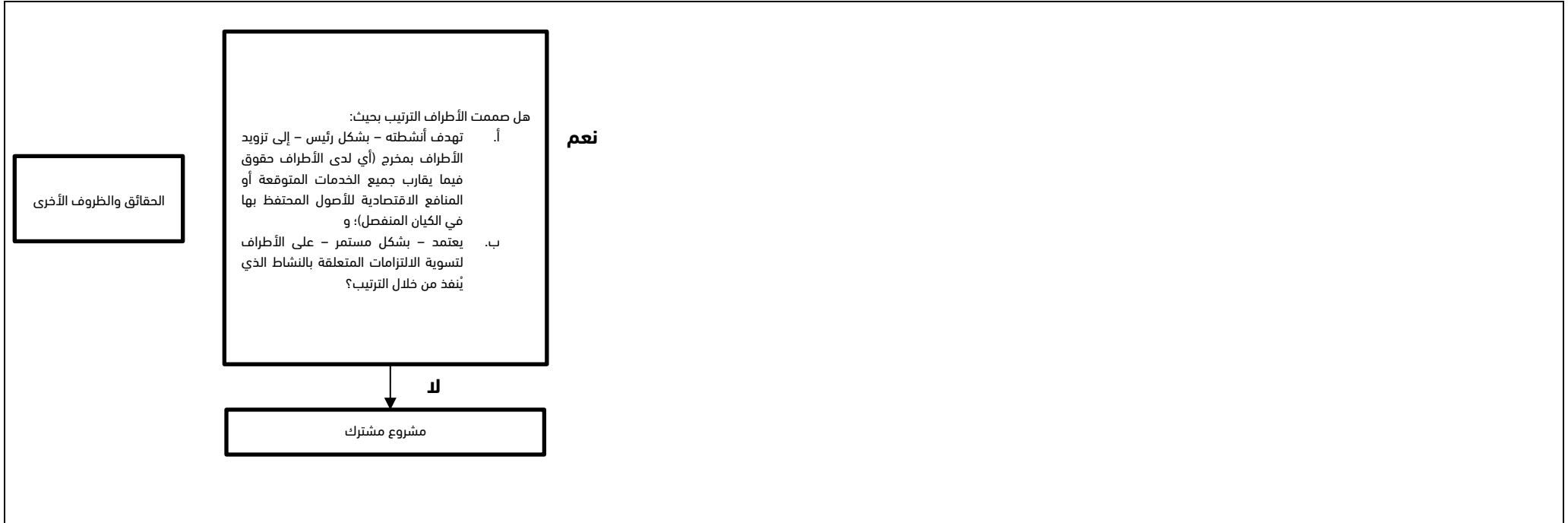
تشير هذه الحقائق والظروف إلى أن الترتيب هو عملية مشتركة. ولا ينبغي أن يتغير الاستنتاج الخاص بتصنيف الترتيب المشترك في هذه الظروف إذا باع الطرفان حصتهما من المخرجات لطرف ثالث، بدلاً من استخدام حصتهما من المخرجات في عملية تصنيع لاحقة.

إذا غيرت الأطراف شروط الترتيب الملزم بحيث يصبح الترتيب قادراً على بيع المخرجات إلى طرف ثالث، ينبغي أن يؤدي هذا إلى تعرض الجهة "ج" لمخاطر الطلب، المخزون والائتمان. في ظل ذلك السيناريو، يتطلب مثل هذا التغيير في الحقائق والظروف ضرورة إعادة تقويم لتصنيف الترتيب المشترك. وقد تشير تلك الحقائق والظروف إلى أن الترتيب هو مشروع مشترك.

33. يعكس الشكل التالي التقويم الذي تتبعه الجهة لتصنيف الترتيب عند هيكل الترتيب المشترك من خلال كيان منفصل:

تصنيف الترتيب المشترك المُهيكل من خلال كيان منفصل





القوائم المالية لأطراف الترتيب المشترك (الفقرات 23-28)

المحاسبة عن الاستحواذات على حصص في عمليات مشتركة

33أ. عندما تستحوذ جهة على حصة في عملية مشتركة يكون نشاطها في العملية المشتركة على شكل عملية، كما هو معرف في معيار المحاسبة للقطاع العام 40، يجب أن تطبق، إلى حد حصتها وفقاً للفقرة 23، جميع المبادئ المتعلقة بالمحاسبة عن الاستحواذ في معيار المحاسبة للقطاع العام 40، وغيرها من المعايير المحاسبية للقطاع العام، التي لا تتعارض مع الإرشادات الواردة في هذا المعيار وتفصح عن المعلومات المطلوبة في تلك المعايير المحاسبية للقطاع العام فيما يتعلق بعمليات الاستحواذ. تتضمن مبادئ المحاسبة عن الاستحواذ التي لا تتعارض مع الإرشادات الواردة في هذا المعيار على سبيل المثال لا الحصر:

- أ. قياس الأصول والالتزامات القابلة للتحديد بالقيمة العادلة، باستثناء البنود التي ترد استثناءات لها في معيار المحاسبة للقطاع العام 40 ومعايير المحاسبة للقطاع العام الأخرى؛ و
- ب. إثبات التكاليف المتصلة بالاستحواذ كمصروفات في الفترات التي يتم فيها تكبد التكاليف واستلام الخدمات، باستثناء أن تكاليف إصدار سندات دين أو أوراق حقوق ملكية مُنبئة وفقاً لمعيار المحاسبة للقطاع العام 28 ومعايير المحاسبة للقطاع العام 41؛ و
- ج. إثبات الفائض في العوض المحول على صافي مبالغ تاريخ الاستحواذ للأصول القابلة للتحديد المقتناة والالتزامات المحتملة، إن وجدت، كشهرة؛ و
- د. اختبار هبوط في القيمة للوحدة المولدة للنقد التي حُصصت الشهرة لها سنوياً على الأقل، وعندما يكون هناك مؤشر على أن الوحدة قد هبطت قيمتها، كما هو مطلوب في معيار المحاسبة للقطاع العام 26، *الهبوط في قيمة الأصول المولدة للنقد*، للشهرة المقتناة في عملية الاستحواذ.

33ب. تنطبق الفقرة 24 وفقرة إرشادات التطبيق 33أ - أيضاً - على تشكيل عملية مشتركة فقط إذا ما ساهمت عملية قائمة، كما هي معرفة في معيار المحاسبة للقطاع العام 40، في العملية المشتركة لتشكيلها من جانب أحد الأطراف المشاركة في العملية المشتركة. مع ذلك، تلك الفقرات لا تنطبق على تشكيل عملية مشتركة إذا لم تساهم جميع الأطراف المشاركة في العملية

المشتركة إلا بأصول أو مجموعات من الأصول لا تشكل عمليات للعملية المشتركة في تشكيلها.
33ج. قد يزيد المشارك في عملية مشتركة من حصته في العملية المشتركة التي يكون نشاطها على شكل عملية، كما هي معرفة في معيار المحاسبة للقطاع العام 40، عن طريق الاستحواذ على حصة إضافية في العملية المشتركة. في مثل هذه الحالة، لا يُعاد قياس حصص الملكية المحتفظ بها سابقاً في العملية المشتركة إذا احتفظ المشارك في العملية المشتركة بالسيطرة المشتركة.
33ج أ. الطرف الذي يشارك في عملية مشتركة، ولكن ليس لديه سيطرة مشتركة عليها، قد يحصل على سيطرة مشتركة على العملية المشتركة التي يُشكل نشاطها عملية كما هي مُعرّفة في معيار المحاسبة للقطاع العام 40. في مثل هذه الحالات، لا يُعاد قياس الحصص المحتفظ بها سابقاً في العملية المشتركة.
33د. لا تنطبق الفقرة 24 وأفقارات إرشادات التطبيق 33-33ج على الاستحواذ على حصة في عملية مشتركة عندما تكون الأطراف التي تتقاسم السيطرة المشتركة، بما في ذلك الجهة التي تستحوذ على حصة في العملية المشتركة، تحت السيطرة المشتركة لنفس الطرف المسيطر النهائي أو الأطراف المسيطرة النهائية سواء قبل أم بعد الاستحواذ، ولا تكون تلك السيطرة انتقالية.
المحاسبة عن مبيعات أو مساهمات بالأصول لعملية مشتركة
34. عندما تدخل الجهة في معاملة مع عملية مشتركة تكون فيها مشاركاً في عملية مشتركة، مثل بيع الأصول أو المساهمة بها، فإنها تنفذ المعاملة مع الأطراف الأخرى في العملية المشتركة، ولذلك، يجب أن يثبت المشارك في العملية المشتركة المكاسب والخسائر الناتجة عن مثل هذه المعاملة فقط إلى حد حصص الأطراف الأخرى في العملية المشتركة.
35. عندما تقدم مثل هذه المعاملات دليلاً على وجود انخفاض في صافي القيمة القابلة للتحقق للأصول التي سيتم بيعها أو المساهمة بها في العملية المشتركة، أو دليلاً على الخسارة من هبوط في قيمة تلك الأصول، فإنه يجب أن تثبت تلك الخسائر بالكامل من قبل المشارك في العملية المشتركة.
المحاسبة عن مشتريات الأصول من عملية مشتركة
36. عندما تدخل الجهة في معاملة مع عملية مشتركة تكون فيها مشاركاً في العملية المشتركة، مثل شراء الأصول، فإنها لا ينبغي أن تثبت حصتها من الأرباح والخسائر إلى أن تعيد بيع تلك الأصول إلى طرف ثالث.
37. عندما تقدم مثل هذه المعاملات دليلاً على وجود انخفاض في صافي القيمة القابلة للتحقق للأصول التي سيتم شراؤها أو دليلاً على الخسارة من هبوط في قيمة تلك الأصول، فإنه يجب على المشارك في العملية المشتركة أن يثبت حصته من تلك الخسائر.
ملحق ب
تعديلات على معايير المحاسبة للقطاع العام الأخرى
[حذفت].

2. أمثلة توضيحية

الفهرس

الموضوع	الفقرة
خدمات الإنشاء	8-2
تشغيل مركز خدمة بشكل مشترك	13-9
التقديم المشترك لخدمات المساعدة المعيشية	20-14
التصنيع والتوزيع المشترك لمنتج	35-21
تشغيل بنك بشكل مشترك	40-36
أنشطة التنقيب عن النفط والغاز وتطويره وإنتاجه	50-41
ترتيب الغاز الطبيعي المسال	59-51

أمثلة توضيحية

ترافق هذه الأمثلة معيار المحاسبة للقطاع العام 37 ولكنها لا تُشكل جزءاً منه.

1. توضح هذه الأمثلة الحالات الافتراضية التي تبين الأحكام التي يمكن استخدامها عند تطبيق معيار المحاسبة للقطاع العام 37 في حالات مختلفة. على الرغم من أن بعض جوانب الأمثلة قد تكون موجودة في أنماط الوقائع الفعلية، إلا أنه ينبغي تفويم جميع الحقائق والظروف ذات الصلة عند تطبيق معيار المحاسبة للقطاع العام 37.
مثال 1 – خدمات الإنشاء
2. الجهتان "أ" و"ب" (الطرفان) هما جهتان تتضمن أنشطتهما تقديم أنواع عديدة من خدمات الإنشاء العامة والخاصة. الجهة "أ" هي جهة في القطاع الخاص. الجهة "ب" هي جهة مملوكة للحكومة. وأُبرمت الجهتان ترتيباً ملزماً للعمل معاً من أجل إنجاز عقد مع حكومة لتصميم وإنشاء طريق بين مدينتين. ويحدد الترتيب الملزم حصص المشاركة للجهتين "أ" و"ب" وينص على السيطرة المشتركة على الترتيب، والذي يكمن موضوعه في تسليم الطريق. ولن يكون للترتيب المشترك أي ارتباط آخر ما أن يكتمل الطريق. وسيُحول الطريق إلى الحكومة في تلك المرحلة.
3. يقوم الطرفان بإنشاء كيان منفصل (الجهة "ج") يمكن من خلاله تنفيذ الترتيب. تدخل الجهة "ج"، نيابة عن الجهتين "أ" و"ب"، في عقد مع الحكومة. بالإضافة إلى ذلك، تكون الأصول والالتزامات المتعلقة بالترتيب محتفظ بها في الجهة "ج". وتمثل الخاصية الرئيسية للشكل النظامي للجهة "ج" في أن الطرفين، وليست الجهة "ج"، لديهما حقوق في الأصول، وواجبات عن الالتزامات، في الجهة.
4. بالإضافة إلى ذلك ينص الترتيب الملزم بين الجهتين "أ" و"ب" على ما يلي: أ. يتشارك الطرفان في الحقوق القائمة في جميع الأصول اللازمة لتنفيذ أنشطة الترتيب على أساس أسهم مشاركتهم في الترتيب؛ و ب. يكون الطرفان مسؤولين بشكل مشترك ومتعدد عن جميع الواجبات التشغيلية والمالية المتعلقة بأنشطة الترتيب على أساس حصص مشاركتهم في الترتيب؛ و ج. يتشارك الطرفان "أ" و"ب" في الفوائد أو العجز الناتج عن أنشطة الترتيب على أساس حصص مشاركتهم في الترتيب.
5. لأغراض تنسيق الأنشطة والإشراف عليها، تعين الجهتان "أ" و"ب" مديراً للمشروع، الذي سيكون موظفاً لدى أحد الطرفين. بعد فترة زمنية محددة، يتم تدوير دور مدير المشروع لموظف من الطرف الآخر، ووافقت الجهتان "أ" و"ب" على تنفيذ الأنشطة من قبل الموظفين على أساس "عدم تحقيق مكاسب أو خسائر".
6. وفقاً للشروط المحددة في العقد المبرم مع الحكومة، تصدر الجهة "ج" فواتير عن خدمات الإنشاء المقدمة للحكومة نيابةً عن الطرفين.
التحليل
7. يتم تنفيذ الترتيب المشترك من خلال كيان منفصل لا يتيح شكله النظامي إمكانية الفصل بين الطرفين والكيان المنفصل (أي أن الأصول والالتزامات المحتفظ بها في الجهة "ج" هي أصول والالتزامات الطرفين)، ويتم تعزيز ذلك من خلال الشروط المتفق عليها من قبل الطرفين في الترتيب الملزم، والتي تنص على أن الجهتين "أ" و"ب" لديهما حقوق في الأصول، وواجبات عن الالتزامات، المتعلقة بالترتيب الذي ينفذ من خلال الجهة "ج". الترتيب المشترك هو عملية مشتركة. وليس ترتيب امتياز تقديم الخدمات.
8. تثبت كل من الجهتين "أ" و"ب" في قوائمها المالية حصتها من الأصول (على سبيل المثال، العقارات، الآلات، والمعدات، والذمم المدينة) وحصتها من أي التزامات ناتجة عن الترتيب (على سبيل المثال، الذمم الدائنة لأطراف ثالثة) على أساس حصة مشاركتها المتفق عليها. ويثبت كل طرف أيضاً حصته من الإيرادات والمصروفات الناجمة عن خدمات الإنشاء المقدمة للحكومة من خلال الجهة "ج".
مثال 2 – مركز خدمة مشغّل بشكل مشترك
9. تقوم جهتان (الطرفان) بإنشاء كيان منفصل (الجهة "د") لغرض إنشاء وتشغيل مركز خدمة مشترك. وينص الترتيب الملزم بين الطرفين على السيطرة المشتركة على الأنشطة التي تنفذ في الجهة "د". وتكون الخاصية الرئيسية للشكل النظامي للجهة "د" في أن الجهة، وليس الطرفين، لديها حقوق في الأصول، وواجبات عن الالتزامات، المتعلقة بالترتيب. وتتضمن هذه الأنشطة تخصيص مساحات مكتبية للخدمات، إدارة مواقف السيارات، وصيانة المركز ومعداته، مثل المصاعد، بناء سمعة المركز وإدارة قاعدة عملاء المركز.
10. شروط الترتيب الملزم هي أن:

أمثلة توضيحية

- أ. تملك الجهة "د" مركز الخدمة. ولا يحدد الترتيب الملزم أن الطرفين يملكان حقوقًا في مركز الخدمة.
ب. لا يكون الطرفان مسؤولين عن ديون، أو التزامات أو واجبات الجهة "د". في حالة عدم تمكن الجهة "د" من سداد أي من ديونها أو التزاماتها أخرى أو لم تتمكن من الوفاء بواجباتها تجاه الأطراف الثالثة، فإن مسؤولية كل طرف تجاه أي طرف ثالث سوف تقتصر على المبلغ غير المدفوع من المساهمة الرأسمالية لذلك الطرف.
ج. يحق للطرفين بيع أو رهن حصصهما في الجهة "د".
د. يدفع كل طرف حصته من مصروفات تشغيل الخدمة وفقًا لحصته في الجهة "د".

التحليل

11. يُنفذ الترتيب المشترك من خلال كيان منفصل والذي يؤدي شكله النظامي إلى اعتبار الكيان المنفصل بحد ذاته (أي أن الأصول والالتزامات المحتفظ بها في الكيان المنفصل هي أصول والتزامات الكيان المنفصل وليس أصول والتزامات الطرفين). بالإضافة إلى ذلك، لا تقضى شروط الترتيب الملزم بأن الطرفين لديهما حقوق في الأصول، أو واجبات عن الالتزامات المتعلقة بالترتيب. بدلًا من ذلك، تنص شروط الترتيب الملزم على أن الطرفين يملكان حقوقًا في صافي أصول الجهة "د".
12. بناءً على الوصف أعلاه، لا توجد أي حقائق وظروف أخرى تشير إلى أن الطرفين يملكان حقوقًا بشكل جوهري في جميع الخدمات المتوقعة أو المنافع الاقتصادية للأصول المتعلقة بالترتيب، وأنه يترتب على الطرفين واجبات عن الالتزامات المتعلقة بالترتيب. الترتيب المشترك هو مشروع مشترك.
13. يثبت الطرفان حقوقهما في صافي أصول الجهة "د" كاستثمارات ويقومان بالمحاسبة عنها باستخدام طريقة حقوق الملكية.

مثال 3 - تقديم خدمات المساعدة المعيشية بشكل مشترك

14. قام مزود رعاية صحية في القطاع العام (الجهة "أ") ومطور عقاري كبير (الجهة "ب") بإبرام اتفاق للعمل معًا لتقديم خدمات المساعدة المعيشية للمسنين. تقوم الجهتان "أ" و"ب" بتأسيس شركة منفصلة (الجهة "ج"). ويمنح الشكل النظامي للشركة حقوقًا في الأصول وواجبات عن الالتزامات للشركة نفسها. ويتطلب الاتفاق بين الجهتين "أ" و"ب" باتخاذ جميع القرارات بشكل مشترك. ويؤكد الاتفاق أيضًا على ما يلي:
أ. تقدم الجهة "أ" خدمات المساعدة المعيشية. وتقوم الجهة "ب" بإنشاء المبنى.
ب. تعود ملكية أصول الترتيب إلى الجهة "ج"، أي الشركة. لن يكون أي طرف قادرًا على بيع، رهن، تحويل أو خلاف ذلك من رهن عقاري لأصول الجهة "ج".
ج. تقتصر مسؤولية الطرفين على أي رأسمال غير مدفوع للجهة "ج".
د. يدفع كل طرف حصته من مصروفات تشغيل الخدمة وفقًا لحصته في الجهة "ج".
هـ. ستوزع أرباح الجهة "ج" على الجهتين "أ" و"ب" بنسبة 40:60، التي تمثل حصص الأطراف المعنية في الترتيب.

التحليل

15. يُنفذ الترتيب المشترك من خلال كيان منفصل يؤدي شكله النظامي إلى اعتبار الكيان المنفصل بحد ذاته (أي أن الأصول والالتزامات المحتفظ بها في الكيان المنفصل هي أصول والتزامات الكيان المنفصل وليس أصول والتزامات الطرفين). بالإضافة إلى ذلك، لا تقضى شروط الترتيب الملزم بأن الطرفين لديهما حقوق في الأصول، أو واجبات عن الالتزامات، المتعلقة بالترتيب. بدلًا من ذلك، تنص شروط الترتيب الملزم على أن الطرفين يملكان حقوقًا في صافي أصول الجهة "ج".
16. بناءً على الوصف أعلاه، لا توجد أي حقائق أو ظروف أخرى تشير إلى أن الطرفين يملكان حقوقًا بشكل جوهري في جميع الخدمات المتوقعة أو المنافع الاقتصادية للأصول المتعلقة بالترتيب، أو أنه يترتب على الطرفين واجبات عن الالتزامات المتعلقة بالترتيب. الترتيب المشترك هو مشروع مشترك.
17. يثبت الطرفان حقوقهما في صافي أصول الجهة "ج" كاستثمارات ويقومان بالمحاسبة عنها باستخدام طريقة حقوق الملكية.

التباين

18. يقوم مزود رعاية صحية في القطاع العام (الجهة "أ") ومطور عقاري كبير (الجهة "ب") بإبرام اتفاق للعمل معًا لتقديم خدمات المساعدة المعيشية للمسنين. يتطلب الاتفاق بين الجهة "أ" والجهة

أمثلة توضيحية

"ب" باتخاذ جميع القرارات بشكل مشترك، ويؤكد الاتفاق أيضًا على ما يلي:

أ. توّرد الجهة "أ" الأصول التشغيلية بما في ذلك المعدات المكتبية، السيارات والأثاث والتجهيزات لمباني المساعدة المعيشية.

ب. تقوم الجهة "ب" بإنشاء المبنى وسوف تستمر في امتلاك المبنى. وتكون الجهة "ب" مسؤولة عن الصيانة المستمرة للمبنى. لا يكون بإمكان الجهة "ب" بيع المبنى دون أن تعرض أولًا على الجهة "أ" الحق في شراء المبنى. يحق للجهة "ب" الحصول على 100% من أي مكاسب عند بيع المبنى بشكل نهائي.

ج. تُقدم الخدمات من خلال جهة جديدة، هي الجهة "ج"، التي تُنشأ لهذا الغرض.

د. يدفع كل طرف 50% من مصروفات تشغيل الخدمات.

هـ. تتم مشاركة أي أرباح من تقديم خدمات المساعدة المعيشية بالتساوي بين الجهة "أ" والجهة "ب".

و. تكون الجهة "أ" مسؤولة عن إدارة الموظفين وعن أي التزامات تنشأ عن مطالبات التظلم الشخصي وقضايا الصحة والسلامة.

ز. تكون الجهة "ب" مسؤولة عن أي التزامات لإصلاح أي عيوب في المبنى أو إجراء التعديلات المطلوبة على المبنى لتلبية قواعد الصحة والسلامة والتغيرات في تلك القواعد.

تحليل التباين

19. على الرغم من أنه يتم تسليم الخدمات عبر كيان منفصل، تستمر الجهتان "أ" و"ب" في امتلاك الأصول المستخدمة لتقديم الخدمات. الترتيب المشترك هو عملية مشتركة.

20. تثبت كل من الجهتين "أ" و"ب" في قوائمها المالية الأصول والالتزامات الخاصة بها. كما تثبت حصتها من الإيرادات والمصروفات الناتجة عن تقديم خدمات المساعدة المعيشية من خلال الجهة "ج".

مثال 4 - التصنيع والتوزيع المشترك لمنتج

21. أبرمت الجهتان "أ" و"ب" (الطرفان) اتفاقًا استراتيجيًا وتشغيليًا (الاتفاق الإطاري) حيث اتفقتا بموجبه على الشروط التي ستعملان وفقًا لها لتصنيع وتوزيع منتج (المنتج "ج") في الأسواق المختلفة.

22. اتفق الطرفان على القيام بأنشطة التصنيع والتوزيع من خلال إنشاء ترتيبات مشتركة، كما هو موضح أدناه:

أ. النشاط الصناعي: اتفق الطرفان على تنفيذ النشاط الصناعي من خلال ترتيب مشترك (ترتيب التصنيع). ويُهيكل ترتيب التصنيع في كيان منفصل (الجهة "د") يؤدي شكله النظامي إلى اعتبار الكيان المنفصل بحد ذاته (أي أن الأصول والالتزامات المحتفظ بها في الجهة "د" هي أصول والالتزامات للجهة "د" وليست أصول والالتزامات للطرفين). بموجب الاتفاق الإطاري، ألزم الطرفان نفسيهما بشراء الإنتاج الكامل من المنتج "ج" المصنعة عبر ترتيب التصنيع وفقًا لحصص ملكيتها في الجهة "د". باع الطرفان في وقت لاحق المنتج "ج" إلى ترتيب آخر، يخضع لسيطرة الطرفين ذاتهما بشكل مشترك، والذي أنشئ حصريًا لتوزيع المنتج "ج" كما هو موضح أدناه. لا يحدد الاتفاق الإطاري ولا الترتيب الملزم بين الجهتين "أ" و"ب" الذي يتناول النشاط الصناعي على أن الطرفين لديهما حقوق في الأصول، وواجبات عن الالتزامات، المتعلقة بالنشاط الصناعي.

ب. نشاط التوزيع: اتفق الطرفان على تنفيذ نشاط التوزيع من خلال ترتيب مشترك (ترتيب التوزيع). قام الطرفان بهيكل ترتيب التوزيع في كيان منفصل (الجهة "و") والتي يؤدي شكلها النظامي إلى اعتبار الكيان المنفصل بحد ذاته (أي أن الأصول والالتزامات المحتفظ بها في الجهة "و" هي أصول والالتزامات للجهة "و" وليست أصول والالتزامات للطرفين). بموجب الاتفاق الإطاري، يقوم ترتيب التوزيع بتنظيم متطلباته من المنتج "ج" من الأطراف وفقًا للاحتياجات في الأسواق المختلفة التي يبيع فيها ترتيب التوزيع المنتج. ولا يحدد الاتفاق الإطاري ولا الترتيب الملزم بين الجهتين "أ" و"ب" الذي يتناول نشاط التوزيع على أن الطرفين لديهما حقوق في الأصول، وواجبات عن الالتزامات، المتعلقة بنشاط التوزيع.

23. بالإضافة إلى ذلك، ينص الاتفاق الإطاري على ما يلي:

أ. أن ترتيب التصنيع سوف ينتج المنتج "ج" لتلبية المتطلبات على المنتج "ج" التي وضعها ترتيب التوزيع على الأطراف؛

ب. الشروط التجارية المتعلقة ببيع المنتج "ج" بواسطة ترتيب التصنيع إلى الأطراف، وسوف يبيع ترتيب التصنيع المنتج "ج" إلى الأطراف بالسعر المتفق عليه من قبل الجهتين "أ" و"ب" والذي يغطي جميع تكاليف الإنتاج المتكبدة، في وقت لاحق، يبيع الطرفان المنتج إلى ترتيب التوزيع بسعر متفق عليه من قبل الجهتين "أ" و"ب".

أمثلة توضيحية

ج. إن أي نقص في النقد يجوز أن يتكبده ترتيب التصنيع سيمول من قبل الطرفين وفقاً لحصص ملكيتهما في الجهة "د".

التحليل

24. يبين الاتفاق الإطاري الشروط التي ستقوم بموجبها الجهتان "أ" و"ب" بتصنيع وتوزيع المنتج "ج". يتم تنفيذ هذه الأنشطة من خلال الترتيبات المشتركة التي تهدف إما لتصنيع أو توزيع المنتج "ج".
25. ينفذ الطرفان ترتيب التصنيع من خلال الجهة "د" والتي يتيح شكلها النظامي إمكانية الفصل بين الطرفين والجهة، بالإضافة إلى ذلك، لا يحدد الاتفاق الإطاري ولا الترتيب الملزم الذي يتناول نشاط التصنيع على أن الطرفين لديهما حقوق في الأصول، وواجبات عن الالتزامات، المتعلقة بنشاط التصنيع. مع ذلك، عند الأخذ في الحسبان الحقائق والظروف التالية استنتج الطرفان بأن ترتيب التصنيع هو عملية مشتركة:
- أ. ألزم الطرفان نفسيهما بشراء الإنتاج الكامل من المنتج "ج" المصنع بواسطة ترتيب التصنيع. نتيجة لذلك، تملك الجهتان "أ" و"ب" حقوقاً بشكل جوهري في جميع الخدمات المتوقعة أو المنافع الاقتصادية للأصول في ترتيب التصنيع.
- ب. يقوم ترتيب التصنيع بصناعة المنتج "ج" لتلبية الاحتياجات الكمية والنوعية للطرفين حتى يتمكنوا أن يفيوا بالطلب على المنتج "ج" من قبل ترتيب التوزيع. كما أن الاعتماد الحصري لترتيب التصنيع على الطرفين لتوليد التدفقات النقدية والتزامات الطرفين بتقديم الأموال عندما يتكبد ترتيب التصنيع أي نقص نقدي يشير إلى وجود واجب على الأطراف عن التزامات ترتيب التصنيع، لأنه سيتم تسوية هذه الالتزامات عن طريق مشتريات الطرفين من المنتج "ج" أو من خلال التقديم الفوري للأموال من قبل الطرفين.
26. ينفذ الطرفان أنشطة التوزيع من خلال الجهة "و"، التي يتيح شكلها النظامي إمكانية الفصل بين الطرفين والجهة، بالإضافة إلى ذلك، لا يحدد الاتفاق الإطاري ولا الترتيب الملزم الذي يتناول نشاط التوزيع على أن الطرفين لديهما حقوق في الأصول، وواجبات عن الالتزامات، المتعلقة بنشاط التوزيع.
27. لا توجد أي حقائق وظروف أخرى تشير إلى أن الطرفين يملكان حقوقاً بشكل جوهري في جميع الخدمات المتوقعة أو المنافع الاقتصادية للأصول المتعلقة بترتيب التوزيع أو أنه يترتب على الطرفين واجب عن الالتزامات المتعلقة بذلك الترتيب. وترتيب التوزيع هو مشروع مشترك.
28. تثبت كل من الجهتين "أ" و"ب" في قوائمها المالية حصتها من الأصول (على سبيل المثال، العقارات، الآلات والمعدات، والنقد) وحصتها من أي التزامات ناتجة عن ترتيب التصنيع (على سبيل المثال، الذمم الدائنة لأطراف ثالثة) على أساس حصة ملكيتها في الجهة "د". وتثبت كل جهة أيضاً حصتها من المصروفات الناجمة عن تصنيع المنتج "ج" التي يتكبدها ترتيب التصنيع وحصتها من الإيرادات المتعلقة بمبيعات المنتج "ج" إلى ترتيب التوزيع.
29. يثبت الطرفان حقوقهما في صافي أصول ترتيب التوزيع كاستثمارات ويقومان بالمحاسبة عنها باستخدام طريقة حقوق الملكية.

التباين

30. افترض أن الطرفين اتفقا على أن ترتيب التصنيع الموضح أعلاه يكون مسؤولاً ليس فقط عن تصنيع المنتج "ج"، ولكن أيضاً عن توزيعه على عملاء الأطراف الأخرى.
31. يتفق الطرفان أيضاً على إبرام ترتيب توزيع معين مثل ذلك المذكور أعلاه لتوزيع المنتج "ج" بشكل حصري للمساعدة في توسيع نطاق توزيع المنتج "ج" في أسواق محددة إضافية.
32. يبيع ترتيب التصنيع أيضاً المنتج "ج" بشكل فوري إلى ترتيب التوزيع. ولا يلتزم بشراء نسبة ثابتة من إنتاج ترتيب التصنيع من قبل ترتيب التوزيع، كما لا يلتزم بالاحتفاظ بنسبة ثابتة لترتيب التوزيع.

تحليل التباين

33. لم يؤثر التباين على الشكل النظامي للكيان المنفصل والذي ينفذ فيه النشاط التصنيع ولم يؤثر أيضاً على الشروط الملزمة المتعلقة بحقوق الأطراف في الأصول، وواجباتهم عن الالتزامات، المتعلقة بالنشاط التصنيع. مع ذلك، فإنه يؤدي إلى أن يكون ترتيب التصنيع هو ترتيب ذاتي التمويل لأنه قادر على المتاجرة بصورة مستقلة، توزيع المنتج "ج" على عملاء الأطراف الأخرى، و، بالتالي، مواجهة مخاطر الطلب، المخزون والائتمان. على الرغم من أن ترتيب التصنيع يمكن أيضاً أن يبيع المنتج "ج" إلى ترتيب التوزيع، إلا أنه في هذا السيناريو لا يعتمد ترتيب التصنيع على الطرفين حتى يتمكن من تنفيذ أنشطته بصورة مستمرة. في هذه الحالة، يكون ترتيب التصنيع مشروعاً مشتركاً.
34. لا يؤثر التباين على تصنيف ترتيب التوزيع كمشروع مشترك.
35. يثبت الطرفان حقوقهما في صافي أصول ترتيب التصنيع وحقوقهما في صافي أصول ترتيب التوزيع كاستثمارات ويقومان بالمحاسبة عنها باستخدام طريقة حقوق الملكية.

أمثلة توضيحية

مثال 5 - بنك مشغّل بشكل مشترك

36. اتفق البنك "أ"، وهو بنك مملوك للحكومة، والبنك "ب"، وهو بنك مملوك للقطاع الخاص، (الطرفان) على الجمع بين بعض الشركات، الخدمات المصرفية الاستثمارية، إدارة الأصول وأنشطة الخدمات عن طريق إنشاء كيان منفصل (البنك "ج"). ويتوقع الطرفان أن يحقق الترتيب منافع لهما بطرق مختلفة. يعتقد البنك "أ" بأن الترتيب يمكن أن يساعده في تحقيق خطته الاستراتيجية لتحسين الربحية عن طريق طرح المنتجات والخدمات على نطاق موسع. ويتوقع البنك "ب" بأن الترتيب سوف يعزز عروضه في تحقيق مدخرات مالية وتسويق المنتجات.
37. تكمن السمة الرئيسية للشكل النظامي للبنك "ج" في أنه يؤدي إلى اعتبار الكيان منفصلاً بحد ذاته (أي أن الأصول والالتزامات المحتفظ بها في الكيان المنفصل هي أصول والتزامات الكيان المنفصل وليست أصول والتزامات الطرفين). ويملك كل من البنكين "أ" و"ب" حصة ملكية بنسبة 40% في البنك "ج"، مع إدراج النسبة المتبقية في السوق المالية وهي 20% وامتلاكها على نطاق واسع. ينص الاتفاق بين البنك "أ" والبنك "ب" على السيطرة المشتركة على أنشطة البنك "ج".
38. بالإضافة إلى ذلك، أبرم البنكان "أ" و"ب" اتفاقاً غير قابل للنقض يتفقان بموجبه، حتى في حال وجود نزاع، على تقديم الأموال اللازمة بمبلغ مساوٍ، وإن تطلب الأمر، أن يعمل بشكل مشترك ومتعدد، لضمان أن يمثل البنك "ج" للتشريعات والأنظمة المصرفية المنطبقة، واستيفاء أي التزامات تقدم إلى السلطات المصرفية. يمثل هذا الالتزام تحمل كل طرف لما نسبته 50% من أي أموال لازمة لضمان امتثال البنك "ج" للتشريعات والأنظمة المصرفية.

التحليل

39. يُتقدّم الترتيب المشترك من خلال كيان منفصل يتيح شكله النظامي إمكانية الفصل بين الطرفين والكيان المنفصل. لا تقضى شروط الترتيب الملزم بأن الطرفين لديهما حقوق في أصول البنك "ج"، أو واجبات عن التزامات البنك "ج"، لكنه ينص على أن الطرفين لديهما حقوق في صافي أصول البنك "ج". إن التزام الطرفين بتقديم الدعم إذا لم يكن البنك "ج" قادراً على الالتزام بالتشريعات والأنظمة المصرفية المعمول بها لا يعتبر في حد ذاته عاملاً محدداً بأنه يترتب على الطرفين واجب عن التزامات البنك "ج". ولا توجد أي حقائق أو ظروف أخرى تشير إلى أن الطرفين يملكان حقوقاً بشكل جوهري في جميع المنافع الاقتصادية لأصول البنك "ج" وأنه يترتب على الطرفين واجب عن التزامات البنك "ج". الترتيب المشترك هو مشروع مشترك.
40. يثبت البنكان "أ" و"ب" حقوقهما في صافي أصول البنك "ج" كاستثمارات ويقومان بالمحاسبة عنها باستخدام طريقة حقوق الملكية.

مثال 6 - أنشطة التنقيب عن النفط والغاز وتطويره وإنتاجه

41. تقوم الجهتان "أ" و"ب" (الطرفان) بإنشاء كيان منفصل (الجهة "ج") وإبرام اتفاقية التشغيل المشترك للقيام بأنشطة التنقيب عن النفط والغاز وتطويره وإنتاجه في البلد "و". تكمن السمة الرئيسية للشكل النظامي للجهة "ج" في أنه يؤدي شكلها النظامي إلى اعتبار الكيان منفصل بحد ذاته (أي أن الأصول والالتزامات المحتفظ بها في الكيان المنفصل هي أصول والتزامات الكيان المنفصل وليست أصول والتزامات الطرفين).
42. منح البلد "و" الجهة "ج" تصاريح لتنفيذ أنشطة التنقيب عن النفط والغاز وتطويره وإنتاجه في قطعة أرض محددة (الحقول).
43. ينص الاتفاق واتفاقية التشغيل المشترك المتفق عليها من قبل الطرفين على حقوقهما وواجباتهما المتعلقة بتلك الأنشطة. فيما يلي ملخص الشروط الرئيسية لتلك الاتفاقيات.

الاتفاق

44. يضم مجلس إدارة الجهة "ج" عضو مجلس إدارة من كل طرف، يملك كل طرف 50% من الجهة "ج". ويتطلب الموافقة بالإجماع من قبل أعضاء مجلس الإدارة لإصدار أي قرار.

اتفاقية التشغيل المشترك

45. تنص اتفاقية التشغيل المشترك على إنشاء لجنة تشغيلية. هذه اللجنة تتألف من ممثل واحد من كل طرف. يملك كل طرف حصة مشاركة بنسبة 50% في اللجنة التشغيلية.
46. توافق اللجنة التشغيلية على الموازنات وبرامج العمل المتعلقة بالأنشطة، والتي تتطلب أيضاً موافقة بالإجماع من ممثلي كل طرف. يتم تعيين أحد الطرفين كمشغل ويكون مسؤولاً عن إدارة وتنفيذ برامج العمل المعتمدة.
47. تحدد اتفاقية التشغيل المشترك على تشارك الحقوق والواجبات الناشئة عن أنشطة التنقيب، التطوير والإنتاج بين الطرفين بالتناسب مع ملكية كل طرف في الجهة "ج". على وجه الخصوص، تنص

أمثلة توضيحية

<p>اتفاقية التشغيل المشترك أن يتشارك الطرفان: أ. الحقوق والواجبات الناشئة عن رخص التنقيب والتطوير الممنوحة للجهة "ج" (على سبيل المثال، التصاريح، التزامات إعادة التأهيل، أي رسوم امتياز وضرائب مستحقة الدفع)؛ و ب. الإنتاج الذي يتم الحصول عليه؛ و ج. جميع التكاليف المرتبطة بجميع برامج العمل.</p>
<p>48. تتم تغطية التكاليف المتكبدة فيما يتعلق بجميع برامج العمل عبر طلبات السداد النقدي من الأطراف. وإذا أخفق أي من الطرفين في تلبية واجباته النقدية، يُطلب من الطرف الآخر دفع المبلغ المتأخر إلى الجهة "ج". ويُعدُّ المبلغ المتأخر ديناً مستحقاً على الطرف المتأخر في السداد للطرف الآخر.</p>
<p>التحليل</p> <p>49. ينفذ الطرفان الترتيب المشترك من خلال كيان منفصل حيث يتيح شكله النظامي إمكانية الفصل بين الطرفين والكيان المنفصل. تمكن الطرفان من عكس قيد التقويم الأولي لحقوقهما وواجباتهما الناشئة عن الشكل النظامي للكيان المنفصل الذي نُفذ فيه الترتيب. وقد أنجزا ذلك عبر الموافقة على الشروط الواردة في اتفاقية التشغيل المشترك التي تخولهما حقوقاً في الأصول (على سبيل المثال، تصاريح التنقيب والتطوير، الإنتاج، وأي أصول أخرى ناشئة عن الأنشطة) وواجبات عن الالتزامات (على سبيل المثال، جميع التكاليف والواجبات الناشئة عن برامج العمل) التي يُحتفظ بها في الجهة "ج". الترتيب المشترك هو عملية مشتركة.</p> <p>50. تثبت الجهة "أ" والجهة "ب" في قوائمها المالية حصتها من الأصول ومن أية التزامات ناجمة عن الترتيب على أساس حصص مشاركتها المتفق عليها. وفق ذلك الأساس، يثبت كل طرف أيضاً حصته من الإيرادات (من بيع حصته من الإنتاج) وحصته من المصروفات.</p>
<p>مثال 7 – ترتيب الغاز الطبيعي المسال</p> <p>51. تملك الجهة "أ" حقل غاز غير مطور يحتوي على موارد الغاز بكميات جوهريّة. تحدد الجهة "أ" بأن حقل الغاز سيكون مجدّياً اقتصادياً فقط إذا بيعَ الغاز للعملاء في الأسواق الخارجية. للقيام بذلك، يجب بناء منشأة للغاز الطبيعي المسال لتسييل الغاز بحيث يكون من الممكن نقله بواسطة السفن إلى الأسواق الخارجية.</p> <p>52. تدخل الجهة "أ" في ترتيب مشترك مع الجهة "ب" من أجل تطوير وتشغيل حقل الغاز ومنشأة الغاز الطبيعي المسال. بموجب ذلك الترتيب، تتفق الجهتان "أ" و"ب" (الطرفان) على المساهمة بحقل الغاز والنقد، على التوالي، في كيان منفصل جديد، هو الجهة "ج". في مقابل تلك المساهمات، يأخذ كل طرف حصة ملكية بنسبة 50% في الجهة "ج". تكمن السمة الرئيسة للشكل النظامي للجهة "ج" في أنه يؤدي إلى اعتبار الكيان المنفصل بحد ذاته (أي أن الأصول والالتزامات المحتفظ بها في الكيان المنفصل هي أصول والالتزامات الكيان المنفصل وليس أصول والالتزامات الطرفين).</p> <p>53. يحدد الترتيب الملزم بين الطرفين على ما يلي: أ. يجب أن تعين كلا من الجهتين "أ" و"ب" عضوين في مجلس إدارة الجهة "ج". ويجب أن يوافق مجلس الإدارة بالإجماع على استراتيجية الجهة "ج" والاستثمارات التي تقوم بها. ب. يقوم موظفو الجهة "ب" بأعمال الإدارة اليومية لحقل الغاز ومنشأة الغاز الطبيعي المسال، بما في ذلك أنشطة التطوير والإنشاء، وفقاً للتوجيهات المتفق عليها بشكل مشترك من قبل الطرفين. وتعود الجهة "ج" عن التكاليف التي تتكبدها في إدارة حقل الغاز ومنشأة الغاز الطبيعي المسال. ج. تكون الجهة "ج" مسؤولة عن الضرائب ورسوم الامتياز على إنتاج وبيع الغاز الطبيعي المسال وكذلك عن الالتزامات الأخرى التي تتكبدها في سياق الأعمال العادية، مثل الذمم الدائنة، والالتزامات إعادة تأهيل الموقع وإزالته. د. تملك الجهتان "أ" و"ب" حصصاً متساوية في الفائض من الأنشطة التي نُفذت في الترتيب، وبالتالي، يحق لهما الحصول على حصص متساوية في أي توزيعات أرباح أو توزيعات مماثلة تقدمها الجهة "ج".</p> <p>54. لا يحدد الترتيب الملزم بأن أيّاً من الطرفين لديه حقوق في الأصول، أو واجبات عن الالتزامات، في الجهة "ج".</p> <p>55. يقرر مجلس إدارة الجهة "ج" الدخول في ترتيب تمويل مع مجموعة من المقرضين للمساعدة في تمويل تطوير حقل الغاز وإنشاء منشأة الغاز الطبيعي المسال. تبلغ مجموع التكلفة المقدرة للتطوير والإنشاء 1,000 مليون ريال سعودي.¹</p>

أمثلة توضيحية

¹ في هذا المثال، يُعبر عن المبالغ النقدية بالريال السعودي.

56. يقدم اتحاد المقرضين إلى الجهة "ج" قرصاً قيمته 700 مليون ريال سعودي. يحدد الترتيب على أنه يحق للاتحاد الرجوع إلى الجهتين "أ" و"ب" فقط إذا تخلفت الجهة "ج" عن السداد في ترتيب القرض أثناء تطوير الحقل وإنشاء منشأة الغاز الطبيعي المسال. وافق اتحاد المقرضين على أنه لن يلجأ إلى الجهتين "أ" و"ب" ما أن تبدأ منشأة الغاز الطبيعي المسال بالإنتاج لأنه قدّر بأن التدفقات النقدية الداخلة التي يتعين على الجهة "ج" توليدها من مبيعات الغاز الطبيعي المسال ستكون كافية لسداد القروض. على الرغم أنه في هذا الوقت لا يحق للمقرضين الرجوع إلى الجهتين "أ" و"ب"، إلا أن اتحاد يحافظ على الحماية ضد التخلف عن السداد من قبل الجهة "ج" من خلال رهن منشأة الغاز الطبيعي المسال.

التحليل

57. يُنفذ الترتيب المشترك من خلال كيان منفصل يتيح شكله النظامي إمكانية الفصل بين الطرفين والكيان المنفصل. لا تحدد شروط الترتيب الملزم بأن الطرفين لديهما حقوق في الأصول، أو واجبات عن الالتزامات، في الجهة "ج"، لكنه ينص على أن الطرفين يملكان حقوقاً في صافي أصول الجهة "ج". إن طبيعة اللجوء إلى ترتيب التمويل أثناء تطوير حقل الغاز وإنشاء منشأة الغاز الطبيعي المسال (أي أن الجهتين "أ" و"ب" يقدمان ضمانات منفصلة خلال هذه المرحلة) لا تفرض، بحد ذاتها، على الطرفين واجب عن التزامات الجهة "ج" (أي أن القرض هو التزام على الجهة "ج"). يترتب على الجهتين "أ" و"ب" التزامات منفصلة، وهي ضماناتهما لسداد ذلك القرض إذا تخلفت الجهة "ج" عن السداد أثناء مرحلة التطوير والإنشاء.

58. لا توجد أي حقائق وظروف أخرى تشير إلى أن الطرفين يملكان حقوقاً بشكل جوهري في جميع الخدمات المتوقعة أو المنافع الاقتصادية لأصول الجهة "ج" وأنه يترتب على الطرفين واجب عن التزامات الجهة "ج". الترتيب المشترك هو مشروع مشترك.

59. يثبت الطرفان حقوقهما في أصول الجهة "ج" كاستثمارات ويقومان بالمحاسبة عنها باستخدام طريقة حقوق الملكية.

المثال 8 - المحاسبة عن الاستحواذات على حصص في عمليات مشتركة التي يشكل فيها النشاط عملية

60. لدى البلديات "أ"، "ب" و"ج" سيطرة مشتركة على العملية المشتركة "د" التي يشكل نشاطها عملية، كما هو معرف في معيار المحاسبة للقطاع العام 40، *تجميع العمليات في القطاع العام*.

61. تستحوذ البلدية "و" على حصة ملكية البلدية "أ" في العملية المشتركة "د" البالغة 40% بتكلفة قدرها 300 ريال سعودي وتتكد تكاليف تتعلق بالاستحواذ بقيمة 50 ريالاً سعودياً.

62. يحدد الترتيب الملزم بين الأطراف التي انضمت إليها البلدية "و" كجزء من عملية الاستحواذ أن حصة البلدية "و" في عدة أصول والتزامات تختلف عن حصتها في العملية المشتركة "د". يبين الجدول التالي حصة البلدية "و" في الأصول والالتزامات المتعلقة بالعملية المشتركة "د" على النحو المحدد في الترتيب الملزم بين الطرفين:

حصة البلدية "و" في الأصول والالتزامات المتعلقة بالعملية المشتركة "د"	
48%	العقارات والآلات والمعدات
90%	الأصول غير الملموسة (باستثناء الشهرة)
40%	الذمم المدينة
40%	المخزون
15%	واجبات منافع التقاعد
40%	الذمم الدائنة
56%	الالتزامات المحتملة

أمثلة توضيحية

أمثلة توضيحية	
تحليل	
63. تثبت البلدية "و" في قوائمها المالية حصتها من الأصول والالتزامات الناشئة عن الترتيب الملزم (انظر الفقرة 23).	
64. تطبق مبادئ المحاسبة المتعلقة بالاستحواذ في معيار المحاسبة للقطاع العام 40 ومعايير المحاسبة للقطاع العام الأخرى لتحديد الأصول المقتناة والالتزامات المحتملة وإثباتها، قياسها وتصنيفها عند استحواذ حصة في العملية المشتركة "د". يرجع ذلك إلى أن البلدية "و" استحوذت على حصة في عملية مشتركة يشكل فيها النشاط عملية (انظر الفقرة 24أ).	
65. بالرغم من ذلك، لا تطبق البلدية "و" مبادئ المحاسبة عن الاستحواذ الواردة في معيار المحاسبة للقطاع العام 40 ومعايير المحاسبة للقطاع العام الأخرى والتي تتعارض مع الإرشادات الواردة في هذا المعيار. بناءً على ذلك، ووفقاً للفقرة 23، تثبت البلدية "و"، وبالتالي تقيس، فيما يتعلق بحصتها في العملية المشتركة "د"، فقط حصتها في كل من الأصول المحتفظ بها بشكل مشترك وفي كل من الالتزامات المتكبدة بشكل مشترك، المنصوص عليها في الترتيب الملزم. ولا تتضمن البلدية "و" في أصولها والالتزامات حصص الأطراف الأخرى في العملية المشتركة "د".	
66. يتطلب معيار المحاسبة الدولي 40 من المستحوذ أن يقيس الأصول القابلة للتحديد التي تم اقتنائها والالتزامات المحتملة بقيمتها العادلة في تاريخ الاستحواذ مع استثناءات محدودة؛ على سبيل المثال، يتم قياس الحق المعاد شراؤه والمثبت كأصل غير ملموس على أساس الأجل المتبقي من الترتيب الملزم ذات الصلة بغض النظر عما إذا كان المشاركون في السوق سينظرون في تجديدات محتملة لترتيبات ملزمة عند قياس قيمتها العادلة. لا يتعارض هذا القياس مع هذا المعيار وبالتالي تنطبق تلك المتطلبات.	
67. بناءً على ذلك، تحدد البلدية "و" القيمة العادلة، أو مقياساً آخر محدد في معيار المحاسبة للقطاع العام 40، من حصتها في الأصول والالتزامات القابلة للتحديد المتعلقة بالعملية المشتركة "د". يبين الجدول التالي القيمة العادلة أو المقياس الآخر المحدد في معيار المحاسبة للقطاع العام 40 لحصة البلدية "و" في الأصول والالتزامات القابلة للتحديد المتعلقة بالعملية المشتركة "د":	
القيمة العادلة أو مقياس آخر محدد في معيار المحاسبة للقطاع العام 40 بالنسبة لحصة البلدية	
"و" في الأصول والالتزامات القابلة للتحديد للعملية المشتركة "د" (ريال سعودي)	
138	العقارات والآلات والمعدات
72	الأصول غير الملموسة (باستثناء الشهرة)
84	الذمم المدينة
70	المخزون
(12)	واجبات منافع التقاعد
(48)	الذمم الدائنة
(52)	الالتزامات المحتملة

أمثلة توضيحية

التزامات الضريبة المؤجلة (انظر المعيار الدولي أو الوطني الذي يتناول ضرائب الدخل)		(24)
صافي الأصول		228
68. وفقاً لمعيار المحاسبة للقطاع العام 40، تُسجل الزيادة في العوض المحول عن المبلغ المخصص لحصة البلدية "و" في صافي الأصول القابلة للتحديد كشهرة:		
العوض المحول	300 ريال سعودي	
حصة البلدية "و" في الأصول والالتزامات القابلة للتحديد المتعلقة بحصتها في العملية المشتركة	228 ريال سعودي	
الشهرة	72 ريال سعودي	
69. لا تُعدّ التكاليف المتعلقة بالاستحواذ البالغة 50 ريالاً سعودياً جزءاً من العوض المحول من أجل الحصة في العملية المشتركة. تُتَبَّت كمصروفات في الفائض أو العجز في الفترة التي تُتَكَبَّد فيها التكاليف واستلام الخدمات (انظر الفقرة 111 من معيار المحاسبة للقطاع العام 40).		
المثال 9 – المساهمة في الحق في استخدام المعرفة لعملية مشتركة التي يشكل فيها النشاط عملية		
70. الجهتان "أ" و"ب" هما جهتان يتمثل نشاطهما في إنشاء بطاريات عالية الأداء لتطبيقات متنوعة.		
71. من أجل تطوير بطاريات للسيارات الكهربائية وضعت الجهتان ترتيباً ملزماً (عملية مشتركة "و") للعمل معاً. وتشارك الجهتان "أ" و"ب" في السيطرة المشتركة على العملية المشتركة "و". هذا الترتيب هو عملية مشتركة يشكل فيها النشاط عملية كما هو معرف في معيار المحاسبة للقطاع العام 40.		
72. بعد عدة سنوات، خلص المشاركون في العملية المشتركة (الجهتان "أ" و"ب") إلى أنه من الممكن تطوير بطارية للسيارات الكهربائية باستخدام المادة "د". مع ذلك، فإن تجهيز المادة "د" يتطلب معرفة متخصصة وحتى الآن، كانت المادة "د" فقط تستخدم في توليد الكهرباء.		
73. من أجل الوصول إلى المعرفة القائمة في تجهيز المادة "د"، ترتب الجهتان "أ" و"ب" للجهة "ج" أن تنضم كمشارك آخر في العملية المشتركة عن طريق استحواذ حصة في العملية المشتركة "و" من الجهتين "أ" و"ب"، وأن تصبح طرفاً في الترتيبات الملزمة.		
74. لم يكن نشاط الجهة "ج" حتى الآن سوى توليد الكهرباء. ولديها معرفة طويلة الأمد وواسعة في معالجة المادة "د".		
75. في مقابل حصتها في العملية المشتركة "و"، تدفع الجهة "ج" مبالغ نقدية للجهتين "أ" و"ب" وتمنح حق في استخدام معرفتها في تجهيز المادة "د" لأغراض العملية المشتركة "و". وبالإضافة إلى ذلك، تعير الجهة "ج" من موظفيها الذين هم من ذوي الخبرة في تجهيز المادة "د" إلى العملية المشتركة "و". مع ذلك، فإن الجهة "ج" لا تحول السيطرة على المعرفة للجهتين "أ" و"ب" أو للعملية المشتركة "و" لأنها تحتفظ بجميع حقوقها. على وجه الخصوص، يحق للجهة "ج" سحب حقها في استخدام معرفتها في تجهيز المادة "د" وسحب موظفيها المعارين دون أي قيود أو تعويضات للجهتين "أ" و"ب" أو العملية المشتركة "و" إذا توقفت عن مشاركتها في العملية المشتركة "و".		
76. تبلغ القيمة العادلة لمعرفة الجهة "ج" في تاريخ استحواذ الحصة في العملية المشتركة 1,000 ريال سعودي. قبل الاستحواذ فوراً، كانت القيمة الدفترية للمعرفة في القوائم المالية للجهة (ج) 300 ريال سعودي.		
تحليل		
77. استحوذت الجهة "ج" على حصة في العملية المشتركة "و" التي يشكل فيها نشاط العملية المشتركة عملية، كما هو معرف في معيار المحاسبة للقطاع العام 40.		
78. عند المحاسبة عن الاستحواذ على حصتها في العملية المشتركة، تطبق الجهة "ج" جميع المبادئ المتعلقة بالمحاسبة عن الاستحواذ في معيار المحاسبة للقطاع العام 40 ومعايير المحاسبة للقطاع العام الأخرى التي لا تتعارض مع الإرشادات الواردة في هذا المعيار (انظر الفقرة 24أ). لذلك تثبت الجهة (ج) في قوائمها المالية حصتها من الأصول والالتزامات الناتجة عن الترتيب الملزم		

أمثلة توضيحية

(انظر الفقرة 23).

79. منحت الجهة "ج" الحق في استخدام معرفتها في تجهيز المادة "د" إلى العملية المشتركة "و" كجزء من الانضمام إلى العملية المشتركة "و" كمشارك في العملية المشتركة. مع ذلك، فإن الجهة "ج" تحتفظ بالسيطرة على هذا الحق لأنه يحق لها سحب حق استخدام معرفتها في تجهيز المادة "د" وسحب موظفيها المعارين دون أي قيود أو أي تعويض للجهتين "أ" و"ب" أو العملية المشتركة "و" إذا توقفت عن مشاركتها في العملية المشتركة "و".

80. نتيجة لذلك، تستمر الجهة "ج" إثبات المعرفة في تجهيز المادة "د" بعد الاستحواذ على حصة في العملية المشتركة "و" لأنها تحتفظ بجميع حقوقها. هذا يعني أن الجهة "ج" ستستمر في إثبات المعرفة بناءً على قيمتها الدفترية البالغة 300 ريال سعودي. كنتيجة للاحتفاظ بالسيطرة على الحق في استخدام المعرفة التي منحتها للعملية المشتركة، منحت الجهة "ج" الحق في استخدام المعرفة لنفسها. بناءً على ذلك، فإن الجهة "ج" لا تعيد قياس المعرفة، ولا تثبت المكسب أو الخسارة على منح الحق في استخدامها.