

الحاسبة عن الترتيبات المشتركة وفق النظام المحاسبي المالي ومدى توافقه مع متطلبات معيار التقرير المالي الدولي IFRS 11. -حالة شركة HYUNSON للهندسة والبناء-

Accounting for joint arrangements in accordance with the financial accounting system and its compliance with the requirements of IFRS 11- .The Case of HYUNSON Engineering & Construction

خير الدين برو^{1*}، عبد السلام فنغور²

¹ مخبر اقتصاد المؤسسة والتسيير التطبيقي (LEEGA) جامعة باتنة 1، الحاج لخضر (الجزائر)،

khiredine.berrou@univ-batna.dz

² مخبر اقتصاد المؤسسة والتسيير التطبيقي (LEEGA) جامعة باتنة 1، الحاج لخضر (الجزائر)،

abdessalem.fenghour@univ-Batna.dz

تاريخ الإرسال: 2022-03-23	تاريخ القبول: 2022-06-02
<p>ملخص</p> <p>تهدف هذه الدراسة لإبراز كيفية الحاسبة عن الترتيبات المشتركة في القوائم المالية وفقا لمتطلبات النظام المحاسبي المالي ومدى توافقه مع المعايير المحاسبية وكذلك تقييم هذه المعالجات المحاسبية، وهذا من خلال دراسة حالة شركة HYUNSON للهندسة والبناء سنة 2018.</p> <p>توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أبرزها أن النظام المحاسبي المالي لا يوفر المتطلبات الكافية للمحاسبة عن الترتيبات المشتركة، وأن هناك فجوة بين هذا النظام والمعايير المحاسبية الدولية.</p> <p>الكلمات المفتاحية: IFRS 11، مشروع المشترك، عمليات المشتركة، نظام محاسبي مالي.</p> <p>تصنيفات JEL: M41، M49.</p>	<p>Abstract</p> <p>This study aims to highlight how to account for joint arrangements in the financial statements in accordance with the requirements of the financial accounting system and its compatibility with accounting standards, as well as the evaluation of these accounting treatments, through a case study of HYUNSON Engineering and Construction during 2018.</p> <p>The study reached a set of results, most notably that the financial accounting system does not provide sufficient requirements for accounting for joint arrangements, and that there is a gap between this system and international accounting standards.</p> <p>Keywords: IFRS 11, joint venture, joint operations, financial accounting system.</p> <p>JEL Ratings: M41, M49.</p>

1. مقدمة

تعتبر إستراتيجية التحالفات بين الشركات من أبرز الخيارات التي تلجأ إليها الشركات لمواجهة المشاكل التي تعترضها خاصة عندما تريد تنفيذ مشاريع كبرى تتجاوز طاقاتها وإمكاناتها المادية والمالية. ومن بين الخيارات المبتكرة الدخول في شركات عبر إتفاقيات أو عقود موثقة تحدد إلتزامات وواجبات كل طرف في العقد وهذا ما كانت عليه في بداية الأمر المشاريع المشتركة ثم أصبحت تعرف بالترتيبات المشتركة والذي يتخذ عدة أشكال منها تأسيس كيان مستقل عن الأطراف المشاركة ويتمتع بشخصية معنوية مستقلة، كما يمكن لكل مساهم تقديم حصته في الترتيب ومن خلالها يمكن مباشرة النشاط الاقتصادي وتنفيذ العقد ويتحمل كل طرف نصيبه من الأعباء ويستفيد من حصته في الأرباح والخسائر وفقا للشروط المتضمنة في العقد المبرم بين الأطراف المشاركة.

من بين المشاكل التي تنشأ جراء إنشاء هذا النوع من المشاريع هي الجانب المحاسبي أي؛ كيف تتم المحاسبة عن هذا النوع من المشاريع خاصة في حالة كون أحد الأطراف المشاركة هي مجموعات الشركات والتي يتوجب عليها إعداد قوائم مالية مجمعة، بعبارة أخرى كيف يتم الاعتراف بالأصول والخصوم واليرادات والمصاريف في قوائمها المجمعة، وما هي الطريقة التي يتم بها المحاسبة على هذا النوع من الترتيبات. ونتيجة لزيادة هذا النوع من الترتيبات، قام مجلس معايير المحاسبة الدولية بتخصيص معيار التقرير المالي الدولي IFRS 11 "الترتيبات المشتركة" والذي حل محل المعيار الملغى IAS 31 "الحصص في المشاريع المشتركة" حيث يقدم مختلف المتطلبات والمعالجات المحاسبية الخاصة بالترتيبات المشتركة.

لم تكن البيئة الجزائرية بعزل عن التطورات العلمية والممارسات العملية في مجال التحالفات بين الشركات خاصة بعد قوانين تنظم الشراكة بين الشركات الوطنية فيما بينها أو مع الشركات الأجنبية، في الوقت الذي شرعت الجزائر في تطبيق نظام محاسبي مالي SCF والذي يستمد مرجعيته من المعايير المحاسبية الدولية

.IAS/IFRS

إشكالية الدراسة:

من خلال هذا الطرح تتجلى معالم إشكالية الدراسة في التساؤل الرئيسي التالي:

إلى أي مدى تتوافق المعالجة المحاسبية للترتيبات المشتركة وفقا للنظام المحاسبي المالي SCF مع معيار

التقرير المالي الدولي IFRS 11 "الترتيبات المشتركة"؟

فرضية الدراسة:

انطلاقا من التساؤل الرئيسي للدراسة ولحل هذه إشكالية الدراسة تمت صياغة الفرضية الرئيسية

التالية:

المحاسبة عن الترتيبات المشتركة في النظام المحاسبي المالي الجزائري تتوافق مع معيار التقرير المالي الدولي

IFRS 11 الترتيبات المشتركة.

هدف الدراسة:

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على الترتيبات المشتركة وكيفية تحديد نوع الترتيب الذي تقوم مجموعات

الشركات بإبرامها، بالإضافة إلى التطرق لمتطلبات المحاسبة عن هذه الترتيبات وفقا لنصوص النظام المحاسبي

المالي SCF ومدى توافقه مع المعيار التقرير المالي الدولي IFRS 11 "الترتيبات المشتركة" بصفة خاصة

والمعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS بصفة عامة.

منهجية الدراسة

قصد الإلمام بموضوع الدراسة ومحاولة الإجابة على الإشكالية المطروحة تم الاعتماد على المنهج

الاستنباطي لبناء وتحديد محاور الدراسة، والمنهج الوصفي لتحليل ودراسة الجوانب النظرية وذلك بالاعتماد

على ما هو متوفر من مراجع ومصادر ذات صلة بالموضوع هذا في الجانب النظري أما بالنسبة للجانب

للتطبيقي فقد تم الاعتماد على منهج دراسة الحالة.

2. عرض وتحليل لمعيار التقرير المالي الدولي IFRS 11 الترتيبات المشتركة

1.2. الخلفية التاريخية لتطور معيار الترتيبات المشتركة

يعتبر تنفيذ المشاريع المشتركة بين عدة أطراف ظاهرة حديثة حيث يعود ظهورها في منتصف الثمانينيات من القرن الماضي، حيث كانت ممارسة استخدام هذه المشاريع لا تزال تتطور بسرعة، مما استغرق الأمر من لجنة معايير المحاسبة الدولية عدة سنوات لإعداد مشروع أول معيار محاسبي فيما يخص المشاريع المشتركة تحت أسم التقارير المالية للخصص في المشاريع المشتركة IAS 31 والذي صدر في عام 1990، (Camfferman & Zef, 2006, pp. 268-269) وبعدها قام مجلس معايير المحاسبة الدولية في 2003 بإعادة تسميته ليصبح "الخصص في المشاريع المشتركة"، وقد جاء هذا التعديل تماشياً مع التعديلات التي طرأت على المعيار IAS 27 البيانات المالية الموحدة ومحاسبة الاستثمارات في الشركات التابعة والمعيار IAS 28 محاسبة الاستثمارات في الشركات الزميلة، (IFRS Foundation, 2011, p. 11) وقد حدد المعيار أنه تتم المحاسبة عن الخصص في المشاريع المشتركة وفقاً لشكل المشروع (الهيكلة القانوني) عوض الجوهر والواقع الاقتصادي، (Tiron-Tudor & Muller, 2009, p. 17) كما يسمح باختيار طريقة التوحيد النسبي (الطريقة المفضلة حسب المعيار) أو طريقة حقوق الملكية وذلك في حالة الشركات الخاضعة للسيطرة المشتركة. (Alexander, Delvaile, Demerens, Le Manh-Béna, & Saccon, 2014)

في مايو 2011 صدر معيار الترتيبات المشتركة IFRS 11 ليحل محل المعيار الدولي IAS 31 حيث يستخدم هذا المعيار نفس المصطلحات التي كانت في المعيار IAS 31 ولكن بمعاني مختلفة، (Ernst & Young, 2011, p. 04) أدى هذا التعديل إلى تغييرات في المصطلحات والمفاهيم المستخدمة في المعيار، وبالتالي فإن المعيار الجديد IFRS 11 لا يعكس فقط موضوع المعيار بل المحتوى بشكل أكثر وضوح من المعيار السابق IAS 31، ويعتبر المعيار الجديد المعيار السابق "المشروع المشترك" على أنه نوع من الترتيبات المشتركة، (Leitner-Hanetseder & Stockinger, 2014, p. 02) كما قام مجلس معايير

المحاسبة الدولية بدمج كل من العمليات الخاضعة للسيطرة المشتركة والأصول الخاضعة للسيطرة المشتركة في ترتيب واحد تحت عنوان "العمليات المشتركة".

ويرجع سبب مراجعة المعيار المحاسبي الدولي IAS 31 إلى التحسين من جودة المحاسبة عن المشاريع المشتركة، وقد تم تجسيد ذلك فعلا من خلال التغييرات التي قام بها المجلس، حيث مست عملية التعديل نقطتين كانتا تمثلان نقطة ضعف في المعيار السابق، (BDO, 2013, p. 14) وتتمثل فيما يلي:

- المحاسبة عن المشروع المشترك كانت تتحدد من خلال طبيعة المشروع؛

- في المعيار السابق كانت المعالجة المحاسبية تتم إما بطريقة التجميع النسبي أو طريقة حقوق الملكية.

بالإضافة إلى ذلك استغل مجلس معايير المحاسبة الفرصة لتحسين متطلبات الإفصاح عن المشاريع المشتركة.

2.2. مفهوم وتصنيف الترتيبات المشتركة

1.2.2 مفهوم الترتيبات المشتركة:

يعرف الترتيب المشترك هو اتفاق تعاقدى يقوم بموجبه طرفان أو أكثر من خلال الموارد المتاحة بتنفيذ نشاط محدد وتقاسم السيطرة عليه. (Herauf & Hilton, 2016, p. 550) كما توصف الترتيبات المشتركة بشكل عام على أنها شكل من أشكال التعاون أو العمل المشترك بين طرفين أو أكثر تنشأ عنه كيانات جديدة أو عمل مشترك باتفاق تعاقدى وتتم السيطرة عليه بشكل مشترك. (عبد المجيد سعيد، 2020، صفحة 545)

2.2.2 تصنيف الترتيبات المشتركة

حدد معيار التقرير المالي الدولي IFRS 11 صنفين من الترتيبات المشتركة ويعتمد هذا التصنيف على حقوق والتزامات الطرفين في هذا الترتيب، (Ernst & Young, 2011, p. 17) وهما على النحو التالي:

- المشروع المشترك: هو اتفاق تعاقدى يقوم بموجبه طرفان أو أكثر بنشاط اقتصادى يخضع لسيطرة مشتركة ويكون للأطراف المشاركة الحق في صافي أصول الترتيب ويتم تنظيمها في كيانات منفصلة قانونا. (BDO, 2013, p. 37)

- **العمليات المشتركة:** هو اتفاق تعاقدى يكون للأطراف ذات السيطرة المشتركة على الترتيب (المشغلون المشتركون) حقوق فالأصول والتزامات خاصة بمطلوبات الترتيب، (Ernst & Young, 2011, p. 17) وعندما يتم تنظيم الترتيب من خلال كيانات منفصلة سيتم اعتبار الترتيبات عمليات مشتركة في حالة كون الأصول والخصوم الموضوعة في الكيان المنفصل هي أصول والتزامات الأطراف وليس أصول وخصوم الكيان المنفصل. (IFRS Foundation, 2011, p. 06)

3.2. مبدأ عمل المعيار

الطرف في الترتيب المشترك يعترف بحقوقه والتزاماته الناشئة عن الترتيب، ومن خلال تطبيق هذا المبدأ يمكن أن يعكس الترتيب الجوهر الاقتصادي للمشروع المراد القيام به وإمكانية تعزيز الاتساق لأنه يوفر النتيجة المحاسبية لكل نوع من الترتيب المشترك، بالإضافة إلى ذلك إمكانية المقارنة بين البيانات المالية، (IFRS Foundation, 2011, p. 07) حيث يتم تقييم تلك الحقوق والتزامات وفقا للإرشادات الواردة في المعيار الجديد من خلال تحديد مؤشرات معينة مثل: الهيكل، الشكل القانوني، والحقائق والظروف. وهذه الأخيرة، تتضمن النظر فيما إذا كان الأطراف قد أعدوا الترتيب بحيث يستفيد جميع الأطراف من المنافع الاقتصادية المترتبة. (IFRS Foundation, 2011, p. 05)

ينطبق معيار التقرير المالي الدولي IFRS 11 على جميع الكيانات التي هي طرف في ترتيب مشترك، حيث قدم تعريفا جديدا للسيطرة المشتركة يتماشى مع النموذج الجديد للسيطرة الذي قدمه المعيار IFRS 10 "القوائم المالية الموحدة"، (BDO, 2013, p. 04) حيث تم تعريف السيطرة على أنها: "يتحكم المستثمر في الشركة المستثمر فيها عندما يتعرض، أو لديه حقوق، لعوائد متغيرة من مشاركته مع الشركة المستثمر فيها ولديه القدرة على التأثير على تلك العوائد من خلال سلطته على الشركة المستثمر فيها". (Alexander, Delvaile, Demerens, Le Manh-Béna, & Saccon, 2014, p. 02)

وتعرف السيطرة المشتركة على أنها المشاركة المتفق عليها تعاقديا للسيطرة على ترتيب ما، والتي لا توجد إلا عندما تتطلب القرارات المتعلقة بالأنشطة ذات الصلة موافقة بالإجماع من قبل الأطراف التي تتقاسم السيطرة. (Ernst & Young, 2016, p. 800)

- في بعض الحالات عندما جميع الأطراف، أو مجموعة من الأطراف مجتمعة، قادرة على توجيه الأنشطة التي تؤثر بشكل ملحوظ على عائدات الترتيب، لدى الأطراف تسيطر على الترتيب بشكل جماعي.

- أحيانا تؤدي القرارات التي تم الاتفاق عليها من طرف أطراف الترتيب المشترك إلى سيطرة مشتركة، وعلى سبيل المثال: أن هناك ترتيب لطرفين ويكون لكل منهما 50% من حقوق التصويت وفي مضمون العقد تم الاتفاق على ان يكون 51% من حقوق التصويت شرط أساسيا لاتخاذ القرارات فيما يخص أنشطة المشروع، في هذه الحالة الطرفان اتفق بشكل ضمني على ان تكون لديهم سيطرة مشتركة على الترتيب. (فلاح حميدات، 2019، صفحة 878)

4.2. عرض المعالجة المحاسبية للترتيبات المشتركة

يمكن تحديد متطلبات المحاسبة على الترتيبات المشاركة حسب نوع الترتيب، وهي على النحو التالي:

- **العمليات المشتركة:** ينص معيار التقرير المالي الدولي IFRS 11 على أنه يجب على الطرف المشارك في عملية مشتركة أن يعترف في قوائمه المالية بالأصول، الخصوم، الإيرادات، والمصروفات على أساس سطر بسطر، بما في ذلك أي حصة يمتلكها من أصول أو التزام قد يترتب عليه أو إيرادات أو مصروفات تم الحصول عليها أو تحملها بشكل مشترك في عمليات أخرى، (أبو نصار و حميدات، 2016، الصفحات 804-805) كما نص المعيار أنه يجب المحاسبة وفقا للمعايير المحاسبية الأخرى لكل بند على حدة. (BDO, 2013, p. 50)

وفي حالة المحاسبة عن المعاملات مع عملية مشتركة فقد حدد المعيار أن المحاسبة تتم على النحو

التالي:

- المحاسبة عن المبيعات أو مساهمات الأصول إلى عملية مشتركة: في مثل هذه المعاملات يجب على المشغل المشترك أن يعترف بأي أرباح أو خسائر ناتجة في حدود حصص الأطراف الأخرى في العملية المشتركة، أما في حالة تسجيل خسارة انخفاض في قيمة الأصول المباعة أو المساهمة فيجب الاعتراف بهذه الخسائر بالكامل من طرف المشغل المشترك. (Ernst & Young, 2016, p. 835)

- محاسبة اقتناء الأصول من عمليات مشتركة: في هذه الحالة المشغل المشترك لا يعترف بالأرباح والخسائر الناتجة عن هذه المعاملات وذلك حتى يقوم بإعادة بيعها لطرف ثالث، وفي حالة ما إذا تم إثبات خسارة انخفاض في قيمة الأصول التي تم اقتنائها فإنه يجب على المشغل المشترك أن يعترف بمحصته في تلك الخسائر. (BDO, 2013, p. 51)

- المشروع المشترك: وفق للمعيار IFRS 11 يجب على الطرف المشارك المحاسبة عن الاستثمارات وفق طريقة حقوق الملكية. (Ernst & Young, 2016, p. 837)

3. عرض المعالجة المحاسبية للمشاريع المشتركة وفق النظام المحاسبي المالي

من خلال الإطار القانوني للنظام المحاسبي المالي (القانون 07/11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 المتضمن تبني الجزائر للنظام المحاسبي المالي SCF)، وكذا القرار الصادر في 25 مارس 2009 المتعلق بالعمليات المنجزة بصورة مشتركة أو المصالح المشتركة)، تم تحديد ثلاث أنواع للمشاريع المشتركة وهي:

- العمليات المنجزة بصورة مشتركة؛

- الكيان الخاضع لسيطرة مشتركة؛

- الأصول الخاضعة لسيطرة مشتركة.

حددت المواد من 1.131 إلى المادة 4.131 أنه لكي يكون طرف مشارك في المصالح المشتركة يجب أن يأخذ الطرف المشارك صفة شركة المساهمة فقط، (الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، 2009، صفحة 17) بالإضافة إلى ذلك نجد أن النظام المحاسبي المالي قدم تعريفا للعمليات المنجزة بصفة مشتركة ولم يستخدم عبارة مشاريع مشتركة، وعلى الرغم من ذلك فإن التعريف الذي قدمه يصب في سياق المشاريع

المشتركة. وهو ما يتوافق مع المعيار المحاسبي الدولي IAS31 الذي تم إلغائه، أما وفقا لمعيار التقرير المالي الدولي IFRS 11 نجد أنه حدد المشاريع المشتركة على أنها نوع من الترتيبات المشتركة.

أوجب النظام المحاسبي المالي أنه يجب على الطرف المشارك في المشروع المشترك استخدام طريقة حقوق الملكية في المحاسبة عن المشروع المشترك، والذي يتوافق مع معيار التقرير المالي الدولي IFRS 11 الذي ينص أيضا على استخدامها عكس المعيار المحاسبي الدولي IAS 31 الذي ينص على استخدام طريقة التجميع النسبي. (عريوة، 2017، صفحة 386)

4. حالة شركة HYUNSON للهندسة والبناء

1.4. تقديم شركة HYUNSON للهندسة والبناء

قام مجمع سونلغاز بتاريخ 04 نوفمبر 2015 بإبرام اتفاقية شراكة مع شركة هيونداي للهندسة والإنشاءات وشركة دايو (Daewoo) والذي تضمن إنشاء شركة HYUNSON للهندسة والبناء، وذلك بموجب الأمر رقم 01-04 الصادر بتاريخ 20 أوت 2001 والمتعلق بخصوصية المؤسسات العمومية الاقتصادية.

شركة HYUNSON هي شركة ذات أسهم يبلغ رأس مالها 569 800 000 دج. تمثل ملكية مجمع سونلغاز في هذه الشركة نسبة 51% من أسهم الشركة، أما شركة هيونداي تبلغ نسبة الملكية فيها 44% وشركة دايو تملك 05% من رأس المال، يقع المقر الرئيسي للشركة في الجزائر العاصمة (القبة)، ويتمثل نشاط هذه الشركة في إنجاز محطات توليد الطاقة الكهربائية بالاعتماد على طاقة الرياح أو الأنهار أو الطاقة الشمسية.

يعتبر سوق الطاقة الكهربائية في الجزائر منظما ومفتوح للمنافسة وذلك بموجب القوانين المنظمة له. وعلى الرغم من هذا الانفتاح، إلا أن مجمع سونلغاز في وضع احتكاري بحصة سوقية تبلغ 99% لإنتاج وتوزيع الكهرباء، وهو ما يضع شركة HYUNSON في موقف عميل لمجمع سونلغاز ولهذه الغاية أنشأت الشركة في إطار الشراكة من أجل تلبية احتياجات مجمع سونلغاز.

2.4. استراتيجيات شركة HYUNSON للحصول على الاستثمارات:

تعتمد شركة HYUNSON الحصول على استثمارات لتلبية احتياجات التطوير لأنظمتها الهندسية والانشائية من مرحلتين وذلك حسب سياستها المحددة في العقد:

المرحلة الأولى: تشمل السنوات 2019-2020 خلال هذه الفترة سيتم تحقيق استثمارات لتلبية احتياجات تطوير النشاط الهندسي الذي يتضمن برمجيات الهندسة، تقدر تكلفتها ب: 208 464 000 دج.

المرحلة الثانية: تمتد من سنة 2020 إلى 2024 في هذه الفترة سيتم إنشاء استثمارات لتلبية احتياجات تطوير نشاط البناء، ومن بينها معدات الهندسة التي تقدر تكلفتها ب: 345 675 000 دج.

3.4. إدارة الشركة:

يتم إدارة شركة HYUNSON من قبل مجلس إدارة يتم تعيين أعضائه في الاجتماع العام الذي يعقد مرة واحدة على الأقل في السنة، ويتم إدارة الشركة بصفة مشتركة وفقا لشروط عقد التأسيس.

4.4. تحليل ملكية رأس المال وطبيعة العقد:

رأس مال الشركة مقسم إلى 5 698 سهم، القيمة الاسمية للسهم الواحد 100 000 دج يمكن عرض ملكية رأس المال بنوع من التفصيل في الجدول التالي:

الجدول 1: تحليل ملكية رأس المال للشركة

مجمع	الشركة المساهمة	عدد الأسهم	رأسمال المكتتب KDA	نسبة الملكية
سونلغاز	الشركة الام	2 903	290 300 000	%51
	الشركة التابعة SPE	01	100 000	
	الشركة التابعة CEEG	01	100 000	
	الشركة التابعة SKTM	01	100 000	
هيونداي	الشركة التابعة HDEC	1 815	181 500 000	%32
	الشركة التابعة HEC	698	69 800 000	%12
دايو	شركة دايو	279	27 900 000	%05
	المجموع	5 698	569 800 000	%100

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على الوثائق الداخلية للشركة

تم سداد رأس المال الشركة وفق للنصوص القانونية التي تنص عليها شركات المساهمة بالنسبة للمساهمات المالية، حيث تم سداد رأس المال الأدنى القانوني عند التأسيس أي 25% بمبلغ 142 450 000 دج، وباقي الحصص تم الوفاء بها في المدة القانونية المنصوص عليها. حيث كانت المساهمات المقدمة متناسبة مع نسبة الملكية في رأس المال للشركة.

- تقوم الشركة بتحمل أعباء أجور العمال والموظفين بصفة مشتركة بين الاطراف المشاركة في المشروع المشترك على أن يتم سداد مستحقات العمال الكوريين بالدولار الأمريكي وذلك وفقا للشروط المتفق عليها في العقد.

- تقوم الشركة بتسديد الضرائب في حالة تحقيق الأرباح وفقا للقوانين الجزائرية وبعد ذلك يتم تحويل نصيب الأرباح لكل مجمع هيونداي ودايو بالدولار الأمريكي وذلك وفقا للشروط المتفق عليها في العقد.

- يتم اتخاذ القرارات المتعلقة بالشركة بالاتفاق بين الأطراف المشاركة في المشروع المشترك.

من خلال دراسة العقد وتحليل ملكية راس المال يرى الباحثين أن العقد المبرم بين الأطراف المشاركة في المشروع المشترك يندرج ضمن الشركات الخاضعة للسيطرة المشتركة المنصوص عليها وفق للنظام المحاسبي المالي والمعيار المحاسبي IAS 31 الذي تم إلغائه، أما وفقا للمعيار المالي IFRS 11 فإنه يصنف على انه مشروع مشترك. وعليه، يمكن القول إن هناك عدم توافق في تحديد طبيعة العقد بين النظام المحاسبي والمعيار IFRS 11.

5.4. النظام المحاسبي المطبق للمحاسبة عن المشروع المشترك

النظام المطبق في المحاسبة عن المشاريع المشتركة هو النظام المحاسبي والمالي SCF، حيث يعتبر الوسيلة التي يتم من خلالها إعطاء صورة عن الوضعية المالية والمحاسبية لشركة HYUNSON للهندسة والبناء. على الرغم من اعتماد هذا النظام في المحاسبة إلا أنه لا يوفر القدر الكافي من المعلومات للأطراف المشاركة في هذا المشروع، ويرجع ذلك إلى الركوند الحاصل في هذا النظام وعدم مسايرة التغيرات الحاصلة على مستوى الإصدارات الجديدة في المعايير المحاسبية الدولية.

6.4. تحليل بعض المعالجات المحاسبية المتبعة في شركة HYUNSON للهندسة والبناء ومدى

توافقها مع المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS

قبل الشروع في تحليل المعالجات المحاسبية التي قام بها محاسب الشركة نستعرض جانب الأصول من

الميزانية الختامية في 2019/12/31 والتي تم اعدادها وفقا للنظام المحاسبي المالي.

جدول 2: جانب الأصول للميزانية الختامية

الأصول	المبالغ الإجمالي	الاهتلاكات والمؤونات خسائر القيمة	الصافي
الأصول الغير جارية	-	الأصول الجارية	-
الأصول الغير ملموسة	1 254 000	-	1 254 000
الأصول الثابتة م. أ	66 959 498	16 666 233	50 293 265
القروض والأصول المالية	3 103 500	-	3 103 500
ضرائب مؤجلة أصول	38 346 346	-	38 346 346
مجموع الأصول غ. ج	109 663 344	16 666 233	92 997 111
الأصول الجارية	-	-	-
مخزونات جارية	975 165	-	975 165
الزبائن	2 747 510 655	-	2 747 510 655
المدينون الاخرون	1 874 482 680	-	1 874 482 680
الضرائب وما يماثلها	44 664 346	-	44 664 346
الحزينة	1 712 497 163	-	1 712 497 163
مجموع الأصول الجارية	6 380 130 009	-	6 380 130 009
مجموع الأصول	6 489 793 353	16 666 233	6 473 127 120

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على الوثائق الداخلية للشركة

- الأصول الغير ملموسة: يتمثل حساب الأصول الغير ملموسة في البرامج المعلوماتية قامت الشركة باقتنائها في سنة 2019 بمبلغ 1 254 000 دج إلا أنه تم تسجيله في الميزانية ضمن الأصول الغير ملموسة دون تحديد نوع الأصل والافصاح عليها على أنها برامج معلوماتية وذلك وفقا لمتطلبات المعيار المحاسبي الدولي IAS 38 الأصول الغير ملموسة. وعليه، يجب الإفصاح على طبيعة الأصل في الميزانية العمومية.

- الأصول الثابتة الملموسة الأخرى: تبلغ قيمة الأصول الثابتة الملموسة 66 595 498 دج حيث تم تقييمها بالتكلفة التاريخية عند اقتنائها وذلك وفقا لمتطلبات النظام المحاسبي المالي والمعيار المحاسبي الدولي IAS 16 الممتلكات، المنشآت والمعدات. ومن بين هذه التثبيتات هناك بعض العناصر لا تصنف ضمن التثبيتات حيث يعتبرها المعيار المحاسبي الدولي IAS 16 على أنها مصاريف فترة (قيمتها صغيرة) حيث تبلغ قيمة هذه المستلزمات التجهيزات 99 342 دج وهي تصنف وفقا للمعيار الدولي IAS 16 على أنها مصاريف فترة، وعليه تصبح قيمة الأصول بعد التعديلات كما يلي:

$$66\ 595\ 498 - 99\ 342 = 66\ 496\ 156 \text{ دج.}$$

تعديل قيمة الاهتلاكات: بلغت قيمة الاهتلاكات 16 666 233 دج في تاريخ اقفال الميزانية وبعد القيام بالتصحيحات على مستوى التثبيتات فإن قيمة الاهتلاكات ستخفض وذلك كما يلي:

$$\text{قيمة التعديل} = 99\ 342 \times 10\% = 99\ 34.2 \text{ دج}$$

$$\text{قيمة الاهتلاك بعد التعديل: } 16\ 666\ 233 - 99\ 34.2 = 16\ 656\ 298.8 \text{ دج}$$

- الزبائن: يتمثل رصيد حساب الزبائن في مبيعات الاشغال التي حققتها الشركة وبلغت قيمتها 2 747 510 655 دج حيث بيعت محطات الطاقة الكهربائية والبناءات لكل من الشركة الجزائرية لإنتاج الكهرباء SPE، وشركة الكهرباء والطاقات المتجددة S.K.T.M. Spa والتي تعتبر زبائن هذه الشركة وفي نفس الوقت يملكون مساهمات في رأس المال، حيث يتم الاعتراف برقم الاعمال وفقا للتقدم في نسبة الإنجاز في المشاريع التي تقوم الشركة بإجها وذلك وفقا لمتطلبات معيار عقود الانشاء IAS 11 والمنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي.

7.4. المعالجة المحاسبية والاعتراف بنصيب كل طرف مشارك في المشروع المشترك بعد التعديلات التي تم القيام وفقاً للمعايير المحاسبية الدولية

- حساب فارق المعادلة لكل طرف مشارك في المشروع المشترك:

جدول 3: حساب فارق المعادلة

الشركات	الأموال الخاصة في	القيمة المحاسبية للسندات	حصة كل مشارك	فارق المعادلة
2019/12/31				
سونلغاز	667 693 032	290 300 000	340 174 249	49 874 249
SPE	667 693 032	100 000	117 180	17 180
CEEG	667 693 032	100 000	117 180	17 180
SKTM	667 693 032	100 000	117 180	17 180
HDEC	667 693 032	181 500 000	212 682 143	31 182 143
HEC	667 693 032	698 800 000	81 791 810	11 991 810
دايو	667 693 032	19 700 000	23 084 508	3 384 508

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على الوثائق الداخلية للشركة

حساب النتيجة المقومة بطريقة المعادلة لكل طرف مشارك في المشروع المشترك قبل وبعد التعديلات:

الجدول 4: النتيجة المقومة بطريقة المعادلة

المساهمات	النتيجة	نسبة المساهمة	حصة كل مشارك
سونلغاز	97 893 032	2903	49 874 249
SPE	97 893 032	1	17 180
CEEG	97 893 032	1	17 180
SKTM	97 893 032	1	17 180
HDEC	97 893 032	1815	31 182 143
HEC	97 893 032	698	11 991 810
دايو	97 893 032	279	3 384 508

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على الوثائق الداخلية للشركة

- التسجيل المحاسبي لطريقة المعادلة لدى الشركة الأم سونلغاز

- التسجيل باستخدام طريقة المعادلة عند التجميع

مدین	دائن	البيان	مدین	دائن
265		/- سندات مقومة بواسطة المعادلة - الشركات المشاركة	340 174 249	
	262	إلى /- مساهمات أخرى وحقوق ملحقة		290 300 000
	107	/- فارق المعادلة		49 874 249

8.4. المعالجات المحاسبية المقترحة لبعض العناصر التي تعبر ضرورية بالنسبة لشركة HYUNSON

للهندسة والبناء:

بالرجوع للمعالجات المحاسبية التي تمت على مستوى الشركة عينة الدراسة نجد ان هذه المعالجات تمت بنفس الطريقة التي تتم معالجتها في الشركات العادية وهذا راجع للقصور في نصوص النظام المحاسبي المالي الذي لم يحدد كيفية المحاسبة عن هذا النوع من المشاريع، وكذلك لعدم تحديث هذا النظام وفقا لنصوص المعايير المحاسبية الصادرة، بالإضافة للتغيرات الخاصة في بيئة الاقتصادية الجزائرية من خلال مشاريع الشراكة التي تبرمها الشركات الوطنية مع الشركات الأجنبية، ومن بين هذه العناصر نجد مصاريف المشتريات المستهلكة والخدمات وأيضا مصاريف العمال، فمن خلال الاطلاع على الوثائق المحاسبية نرى أنه من الضروري المحاسبة عن هذا النوع من المشاريع والافصاح عليه بشكل مستقل، حيث يمكن تقديم المعالجات المحاسبية التالية:

- تسجيل القيود المحاسبية الخاصة بالمصاريف:

كما تمثلت مصاريف التي تحملتها الشركة فيما يلي:

الجدول 5: المصاريف السنوية

المبالغ دج	مصاريف الخاصة بسنة 2019 للمشروع المشترك
4 012 000	مصاريف مشتريات مستهلكة
63 455 000	مصاريف الخدمات
66 6 234 53	أجور العمال
16 656 298.8	مصروف الاهتلاك

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على الوثائق الداخلية للشركة

- المعالجة المحاسبية المقترحة لمصاريف المشتريات المستهلكة والخدمات: ضمن هذا القيد تسجل المصاريف التي يتحملها المشروع المشترك تحت حساب مصاريف المشروع المشترك، ويتم تسجيل العملية وفق القيد المقترح كما يلي:

مدین	دائن	البيان	مدین	دائن
6**		د/ مشتريات المستهلكة للمشروع المشترك ح/	4 012 000	
6**		مشتريات الخدمات للمشروع المشترك	63 455 000	
	401	إلى ح/ مورد السلع والخدمات	67 467 000	
401	512	ح/ مورد السلع والخدمات إلى ح/ البنك	67 467 000	67 467 000

بالنسبة للمصاريف المتعلقة بإنجاز المحطات والمتمثلة في المواد الأولية والخدمات والمشتريات المستهلكة يتم تسجيلها من طرف الشركة عينة البحث ضمن حساب واحد بالرغم من أن هذه المصاريف ناتجة عن عدة مشاريع تقوم الشركة بإنجازها وكل مشروع له مدة محددة للإنجاز وتكلفة أنجزه مستقلة عن كل مشروع، وهذا ما لا يتلاءم مع متطلبات القياس والافصاح المحاسبي الخاصة بالمعايير المحاسبية الدولية.

- المعالجة المحاسبية المقترحة لمصاريف المستخدمين: بالنسبة لمصاريف العاملين يجب ان تسجل ضمن حساب مصاريف المستخدمين للمشروع المشترك، وذلك وفق القيد المحاسبي التالي:

المحاسبة عن الترتيبات المشتركة وفق النظام المحاسبي المالي ومدى توافقه مع متطلبات معيار التقرير المالي ...

مدین	دائن	البيان	مدین	دائن
6**		ح/ مصاريف العاملين للمشروع المشترك	66 623 453	
	421	إلى ح/ أجور مستحقة الدفع	66 623 453	
421		ح/ أجور مستحقة الدفع ح/ البنك	66 623 453	66 623 453

يمكن القول أن مصاريف الرواتب والأجور للعاملين في المشروع المشترك يتم إدراجها في حساب واحد يضم جميع رواتب وأجور العاملين سواء المتمثلة في الطرف الأجنبي (الكوري) أو العمال التابعين لمجمع سونلغاز أو الخارجيين الذي تقوم الشركة بالتعاقد معهم، وهذا لا يتوافق مع متطلبات الإفصاح المحاسبي المعمول بها وفقا للمعايير المحاسبية.

9.4. تحليل العقود التي أبرمتها شركة HYUNSON للهندسة والبناء:

قامت الشركة بإبرام ستة عقود لإنجاز محطات الطاقة وهي موضحة في الجدول التالي:

جدول 6: العقود المبرمة من طرف الشركة

مكان العقد	سعر البيع	تكلفة العقد	الإيراد	المدة بالسنوات
ع. صالح	5 429 983 144	5 158 483 987	271 499 157	03 س
أدرار	5 027 729 842	5 776 343 350	(748 613 508)	03 س
أوماش	102 963 675 150	97 815 491 393	5 148 183 757	05 س
لمنيعة	5 307 683 911	5 042 299 715	265 384 196	03 س
تمنراست	5 273 555 724	5 009 877 937	263 677 787	03 س
عباس	5 702 871 242	5 714 727 680	(11 856 438)	03 س
إليزي	5 965 795 251	5 667 505 489	298 289 762	03 س

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على الوثائق الداخلية للشركة

ما يمكن ملاحظته أن الشركة محل الدراسة قامت بإبرام ستة عقود لإنجاز محطات للطاقة الكهربائية حيث تقوم بالإفصاح في قوائمها المالية عن رقم الاعمال المحقق من هذه الأنشطة بشكل إجمالي حيث يبلغ رقم الاعمال المحقق في سنة 2019 ما قيمته 2 747 510 655 دج وهذا الرقم ناتج عن هذه المشاريع، يتحقق رقم الاعمال من خلال نسبة التقدم في الاشغال للعقود التي هي مكلفة بإنجازها، وبالتالي لم تقم بالإفصاح عن رقم الاعمال المحقق حسب نسبة التقدم في كل عقد على حدى وهذا حسب متطلبات معيار التقرير المالي الدولي IFRS 11 الترتيبات المشتركة. وبالتالي، فإن تطبيق متطلبات هذا المعيار فيكون له دور كبير في الإفصاح عن رقم الاعمال المحقق عن كل عقد وهذا ما يؤدي لتحديد الصحيح لطبيعة التكاليف الخاصة بكل عقد على حدا.

5. خاتمة

شكلت الترتيبات المشتركة أهم أشكال التعاون في تنفيذ المشاريع الكبرى بين الشركات خاصة في الوقت الحاضر، حيث أن حل المشاكل المحاسبية بين أطراف الترتيب لم يكن أمرا سهلا بل شكل تحديا لدى المهتمين بالمحاسبة وفي مقدمتهم لجنة معايير المحاسبة الدولية ثم مجلس معايير المحاسبة الدولية والذي بادر بإصدار المعيار المحاسبي الدولي IAS 31 ونتيجة للتطورات التي عكبت الأزمة المالية التي فرضت مراجعة معايير التجميع المحاسبي، جاء معيار التقرير المالي الدولي IFRS 11 "الترتيبات المشتركة" ليقدم مفاهيم جديدة حول الأعمال المنجزة بصفة مشتركة والذي يحدد شكلين بدل ثلاث أشكال من الترتيبات المشتركة حسب النظام المحاسبي المالي SCF الذي حددها وفقا للمعيار السابق الذي تم إلغائه، وإعتماد طريقة المعادلة بدلا من التجميع النسبي.

توصلت الدراسة لمجموعة من النتائج وهي كما يلي:

- يعتمد معيار التقرير المالي الدولي IFRS 11 في تحديد نوع الترتيب على الجوهر عوض الشكل القانوني؛

- النصوص المتعلقة بالترتيبات المشتركة وفقا لمتطلبات النظام المحاسبي المالي لا تتماشى مع التغيرات الحاصلة في البيئة الجزائرية؛ حيث توصلت الدراسة إلى أن هناك قصور كبير في المعالجة المحاسبية للمشروع المشترك وفقا لما تقتضيه المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS؛

- تطبيق متطلبات معيار التقرير المالي الدولي IFRS 11 يعكس التمثيل الصادق للترتيب المشترك؛

- القوائم المالية للمشروع المشترك محل الدراسة والمعدة وفقا للنظام المحاسبي المالي لا تعكس حقيقة النشاط الاقتصادي الذي تقوم به الشركة.

- نتيجة إختبار الفرضية:

فرضية الدراسة: المحاسبة عن الترتيبات المشتركة في النظام المحاسبي المالي الجزائري تتوافق مع معيار التقرير المالي الدولي IFRS 11 الترتيبات المشتركة.

من خلال التطرق لنصوص النظام المحاسبي المالي الخاصة بالمشاريع المشتركة والمعالجات المحاسبية من خلال دراسة الحالة لشركة HYUNSON للهندسة والبناء، وبناء على النتائج الدراسة يتضح لنا أن الممارسة المحاسبية الخاصة بالترتيبات المشتركة لا تتوافق مع متطلبات معيار التقرير المالي الدولي IFRS 11 "الترتيبات المشتركة" وبالتالي، فرضية الدراسة مرفوضة.

6. قائمة المراجع

- Alexander, D., Delvaile, P., Demerens, F., Le Manh-Béna, A., & Saccon, C. (2014). *La consolidation des co-entreprises en IFRS : étude de l'impact du changement de méthodes pour les sociétés européennes. Comptabilités et innovation*, 01-26.
- BDO. (2013). *Need to know – IFRS 11 Joint Arrangements*.
- Camfferman, K., & Zef, S. (2006). *Financial Reporting and Global Capital Markets A History of the International Accounting Standards Committee 1973–2000. Oxford university press*.
- Ernst & Young. (2016). *International GAAP. John Wiley & Sons. usa*.
- Ernst, & Young. (2011). *Challenges in adopting and applying IFRS 11. usa*.
- Herauf, D., & Hilton, M. (2016). *Modern Advanced Accounting in Canada (Eighth Edition ed.)*. Canada: McGraw-Hill Ryerson.

- IFRS Foundation. (2011). *Project Summary and Feedback Statement. IFRS 11 Joint Arrangements.usa*.
- IFRS Foundation. (2011). *Frequently Asked Questions – IFRS 11 Joint Arrangements.usa*.
- IFRS Foundation. (2011). *IFRS Standard 11 – Joint Arrangements.usa*.
- Leitner-Hanetseder, S., & Stockinger, M. (2014). *How does the elimination of the proportionate consolidation method for joint venture investments influence European companies? Journal of Finance and Risk Perspectives, 03, 01-18*.
- Tiron-Tudor, A., & Muller, V.-O. (2009). *Agreement and disagreement regarding IASB's proposed changes to accounting for joint ventures. International Journal of Accounting & Information Management, 17*.
- جمعه فلاح حميدات. (2019). *خبير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS EXPERT*. عمان، المملكة الاردنية الهاشمية: الجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين.
- محمد أبو نصار، و جمعه حميدات. (2016). *معايير المحاسبة والابلاغ المالي الدولية الجوانب العملية والتطبيقية*. دار وائل للنشر.
- رشا عبد المجيد سعيد. (2020). *تبني معيار التقرير المالي الدولي IFRS 11 المعوقات والمعالجات (بالتطبيق في شركة غاز البصرة)*. مجلة الاقتصاد والعلوم الإدارية، 26، 543-566.
- رشيد عريوة. (2017). *الحسابات المجمععة بين النظام المحاسبي المالي SCF والمعايير المحاسبية الدولية- IAS/IFRS دراسة حالة لمجمع صيدال 2016*. -مجلة العلوم الاقتصادية والتسير والعلوم التجارية، 18، 374-391.
- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية. (2009). *النظام المحاسبي المالي*. العدد 19.

Accounting for joint arrangements in accordance with the financial accounting system and its compliance with the requirements of IFRS 11- The Case of HYUNSON Engineering & Construction-

Khireddine Berrou^{1*}, Abdessalem Fenghour²

¹ LEEGA laboratory, University of Batna 1, Hadj Lakhdar (Algeria)

 khireddine.berrou@univ-batna.dz

² LEEGA laboratory, University of Batna 1, Hadj Lakhdar (Algeria)

 abdessalem.fenghour@univ-Batna.dz

Received: 23-03-2022

Accepted: 02-06-2022

Abstract:

This study aims to highlight how to account for joint arrangements in the financial statements in accordance with the requirements of the financial accounting system and its compatibility with accounting standards, as well as the evaluation of these accounting treatments, through a case study of HYUNSON Engineering and Construction during 2018.

The study reached a set of results, most notably that the financial accounting system does not provide sufficient requirements for accounting for joint arrangements, and that there is a gap between this system and international accounting standards.

Keywords:

IFRS 11;
joint venture;
joint operations;
financial accounting system.

JEL Classification Codes: M41 ; M49

* Corresponding author