

معيار المحاسبة المصرى رقم (٤٣) ٢٠١٥
الترتيبات المشتركة

معيـار المحاسبة المصري رقم (٤٣) ٢٠١٥ الترتيبات المشتركة

المحتويات

الفقرات

١	هدف المعيار
٢	الوفاء بالهدف
٣	نطاق المعيار
١٩-٤	الترتيبات المشتركة
١٣-٧	السيطرة المشتركة
١٩-١٤	أنواع الترتيبات المشتركة
٢٥-٢٠	القوائم المالية لأطراف الترتيب المشتركة
٢٣-٢٠	العمليات المشتركة
٢٥-٢٤	المشروعات المشتركة
٢٧-٢٦	القوائم المالية المستقلة
	ملحق (أ) إرشادات التطبيق
	ملحق (ب) الفترة الإنتقالية وسحب معايير المحاسبة المصرية الأخرى
	ملحق (ج) الأمثلة الإيضاحية

معيار المحاسبة المصري رقم (٤٣) ٢٠١٥

الترتيبات المشتركة

هدف المعيار

١- يهدف هذا المعيار إلى وضع مبادئ للتقرير المالى بواسطة المنشآت التى لديها حصة فى ترتيبات محكومة بسيطرة مشتركة (الترتيبات المشتركة).

الوفاء بالهدف

٢- للوفاء بالهدف المذكور فى الفقرة "١" ، عرف هذا المعيار السيطرة المشتركة ، وتطلب من المنشأة التى هى طرف فى ترتيب مشترك ان تحدد نوع الترتيب المشترك الذى تدخل فيه عن طريق تقدير حقوقها وتعهداتها (التزاماتها) والمحاسبة عن تلك الحقوق والتعهدات (الالتزامات) طبقاً لنوع هذا الترتيب.

نطاق المعيار

٣- يطبق هذا المعيار على جميع المنشآت التى تكون طرفاً فى ترتيب مشترك.

الترتيبات المشتركة

٤- الترتيب المشترك هو الترتيب الذى به طرفين او اكثر لديهم سيطرة مشتركة .

٥- يتميز الترتيب المشترك بالخصائص الآتية :

(أ) الاطراف ملزمون باتفاق تعاقدى (راجع الفقرات من "أ٢" إلى "أ٤").

(ب) الاتفاق التعاقدى يمنح سيطرة مشتركة لطرفين او اكثر من الترتيب (راجع الفقرات من "٧" إلى "١٣").

٦- الترتيب المشترك يكون اما عملية مشتركة او مشروع مشترك.

السيطرة المشتركة

٧- السيطرة المشتركة هى إتفاق تعاقدى بالاشتراك فى السيطرة على ترتيب ما، والتى توجد فقط عندما تتطلب القرارات المرتبطة بالأنشطة موافقة بالإجماع للاطراف المشتركة فى السيطرة .

٨- على المنشأة التى تكون طرف فى ترتيب ما ان تقدر ما إذا كان الترتيب التعاقدى يعطى جميع الاطراف او مجموعة من الاطراف سيطرة بصورة مجتمعة على هذا الترتيب.

وتتحقق سيطرة جميع الاطراف او مجموعة من الاطراف على ترتيب بصورة مجتمعة عندما يجب ان يتصرفوا معاً لتوجيه الأنشطة التى تؤثر بشكل هام فى العوائد من الترتيب (بمعنى الأنشطة ذات الصلة).

٩- يعد تحديد ان كل الاطراف او مجموعة من الاطراف يسيطرون على الترتيب ، لا توجد السيطرة المشتركة إلا عندما تتطلب القرارات المرتبطة بالأنشطة موافقة بالإجماع من الأطراف التي تسيطر على الترتيب .

١٠- لا يوجد فى الترتيب المشترك طرف يسيطر على الترتيب لصالحه . لأن أى طرف فى ترتيب سيطرة مشتركة يستطيع ان يمنع ايه اطراف اخرى او ايه مجموعة من الاطراف من السيطرة على الترتيب.

١١- يمكن أن يكون الترتيب ترتيباً مشتركاً حتى إذا لم يكن لدى كل الاطراف سيطرة مشتركة على هذا الترتيب. ويميز هذا المعيار بين الاطراف الذين لديهم سيطرة مشتركة على الترتيب المشترك (مشغلين مشتركين أو أصحاب حصص فى مشروعات مشتركة) والاطراف الذين يساهمون فيه ولكن ليس لديهم سيطرة مشتركة فى ترتيب مشترك.

١٢- تحتاج المنشأة لتطبيق الحكم الشخصى عند تقييم ما إذا كان كل الاطراف او مجموعة من الاطراف لديهم سيطرة مشتركة على الترتيب ، وتقوم المنشأة بعمل تقدير يأخذ فى الاعتبار جميع الحقائق والظروف المحيطة (راجع الفقرات من "أ٥" إلى "أ١١").

١٣- إذا تغيرت الحقائق والظروف، فعلى المنشأة إعادة تقدير ما إذا كان سيستمر لديها سيطرة مشتركة على الترتيب أم لا .

انواع الترتيبات المشتركة

١٤- على المنشأة ان تحدد نوع الترتيب المشترك الذى تدخل فيه. ويعتمد تصنيف الترتيب المشترك كعملية مشتركة او مشروع مشترك على الحقوق والالتزامات (التعهدات) لاطراف الترتيب.

١٥- تصبح العملية المشتركة ترتيب مشترك عندما يكون لدى اطرافه سيطرة مشتركة على الحقوق على الأصول والتعهدات بالالتزامات المرتبطة بالترتيب . ويطلق على هؤلاء الاطراف المشغلين المشتركين.

١٦- يكون المشروع المشترك ترتيب مشترك عندما يكون لدى اطرافه سيطرة مشتركة على الحقوق على صافي الاصول المرتبطة بالترتيب . وهؤلاء الاطراف يطلق عليهم اصحاب الحصص فى المشروعات المشتركة.

١٧- تطبق المنشأة الحكم الشخصى عند تقدير ما إذا كان الترتيب المشترك عملية مشتركة او مشروع مشترك. وعلى المنشأة تحديد نوع الترتيب المشترك الذى تشترك فيه آخذة فى الاعتبار حقوقها والتزاماتها الناتجة عن الترتيب

وتقيم المنشأة حقوقها والتزاماتها في ضوء الهيكل والشكل القانوني للترتيب والشروط المتفق عليها بواسطة الاطراف في الاتفاق التعاقدي والحقائق والظروف الاخرى عندما يكون ذلك ملائماً (راجع الفقرات من "أت ١٢" إلى "أت ٣٣").

١٨- يجتمع أحياناً بعض الأطراف معاً عن طريق اطار عام لاتفاقية تضع الشروط العامة للتعاقد للقيام بنشاط أو أكثر. قد تذكر اتفاقية الاطار العام قيام الاطراف بتكوين أكثر من ترتيب مشترك لتتعاقد مع أنشطة محددة والتي تمثل جزءاً من الاتفاقية. وحتى إذا كانت تلك الترتيبات المشتركة ترتبط مع نفس اتفاقية الاطار العام، فنوعها قد يكون مختلفاً إذا كانت حقوق والتزامات الاطراف تختلف عند القيام بأنشطة مختلفة تتناولها اتفاقية الاطار العام. وبالتالي يمكن تواجد العملية المشتركة والمشروع المشترك معاً عندما يطبق اطراف الاتفاقية أنشطة مختلفة والتي تشكل جزءاً من نفس اتفاقية الاطار العام.

١٩- إذا تغيرت الحقائق والظروف فعلى المنشأة ان تعيد تقييم ما إذا كان نوع الترتيب المشترك الذي ترتبط به قد تغير.

القوائم المالية لاطراف الترتيبات المشتركة

العمليات المشتركة

٢٠- على المشغل المشترك ان يعترف فيما يتعلق بحصته في العملية المشتركة بـ :

- (أ) اصوله بما في ذلك نصيبه في الاصول المشتركة.
- و(ب) التزاماته بما في ذلك نصيبه في اية التزامات يتم تحملها مشاركة.
- و(ج) ايراداته من بيع نصيبه أو حصته في ناتج العمليات المشتركة .
- و(د) نصيبه في الايرادات من بيع ناتج العمليات المشتركة .
- و(هـ) مصروفاته بما في ذلك نصيبه في المصروفات التي تم تحملها بصورة مشتركة .

٢١- على المشغل المشترك ان يعالج محاسبياً الاصول والالتزامات والايرادات والمصروفات المرتبطة بحصته في العملية المشتركة طبقاً لمعايير المحاسبة المصرية المطبقة على تلك الاصول والالتزامات والايرادات والمصروفات.

٢٢- تحدد الفقرات من "أت ٣٤" إلى "أت ٣٧" المعالجة المحاسبية للمعاملات مثل البيع والمساهمات أو الشراء لأصول بين المنشأة والعملية المشتركة التي هي مشغل مشترك فيها.

٢٣- على الطرف المساهم فى العملية المشتركة ولكن ليس لديه سيطرة مشتركة عليها ، ان يقوم ايضاً بالمعالجة المحاسبية لحصته فى الترتيب طبقاً للفقرات من "٢٠" إلى "٢٢" إذا كان لهذا الطرف حقوق على الأصول وتعهدات بالالتزامات المرتبطة بالعملية المشتركة. إما إذا كان الطرف المساهم فى الترتيب ليس لديه سيطرة مشتركة على عملية مشتركة وليس لديه حقوق على الأصول ولا تعهدات بالالتزامات المرتبطة بالعملية المشتركة، فعليه ان يقوم بالمعالجة المحاسبية لحصته فى العملية المشتركة طبقاً لمعايير المحاسبة المصرية المطبقة على تلك الحصص.

المشروعات المشتركة

٢٤- على المنشأة صاحبة الحصة فى المشروع المشترك ان تعترف بنصيبها فى المشروع المشترك على انه استثمار وان تقوم بالمعالجة المحاسبية لهذا الاستثمار باستخدام طريقة حقوق الملكية طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (١٨) ما لم تكن المنشأة معفاة من تطبيق طريقة حقوق الملكية كما هى محددة فى ذلك المعيار.

٢٥- يقوم الطرف المساهم فى المشروع المشترك ولكن ليس لديه سيطرة مشتركة عليه بالمعالجة المحاسبية لحصته فى الترتيب طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٢٦) ، ما لم يكن لديه نفوذ مؤثر على المشروع المشترك ففى هذه الحالة تتم المعالجة محاسبياً طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (١٨) .

القوائم المالية المستقلة

٢٦- على المشغل المشترك او صاحب الحصة فى المشروع المشترك ان يعالج محاسبياً فى قوائمه المالية المستقلة حصته فى :-

(أ) العملية المشتركة طبقاً للفقرات من "٢٠" إلى "٢٢".

(ب) المشروع المشترك طبقاً للفقرة "١٠" من معيار المحاسبة المصرى رقم (١٧) "القوائم المالية المستقلة" .

٢٧- على المساهم فى ترتيب مشترك ولكن ليس لديه سيطرة مشتركة أن يعالج محاسبياً فى قوائمه المالية المستقلة حصته فى :

(أ) العملية المشتركة طبقاً للفقرة "٢٣".

(ب) المشروع المشترك طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٢٦) ما لم يكن لدى المنشأة نفوذ مؤثر على المشروع المشترك ففى تلك الحالة سوف يطبق الفقرة "١٠" من معيار المحاسبة المصرى رقم (١٧) .

ملحق (أ) ارشادات التطبيق

يرافق هذا الملحق معيار المحاسبة المصرى رقم (٤٣) ويعتبر جزءاً لا يتجزأ منه . وهو يصف التطبيقات على الفقرات (من "١" الى "٢٧") وله نفس القوة التى للأجزاء الاخرى بمعيار المحاسبة المصرى.

أت ١- الامثلة الواردة فى هذا المرفق هى امثلة لمواقف افتراضية على الرغم من ان بعض اشكال تلك الأمثلة قد تكون موجودة فى الحقيقة بنفس النمط (الشكل). لذا فإن الحقائق والظروف لأشكال الحقيقة المحددة قد تحتاج إلى إعادة تقييمها عند تطبيق معيار المحاسبة المصرى رقم (٤٣).

الترتيبات المشتركة

الترتيب التعاقدى (فقرة "٥")

أت ٢- يمكن اثبات الترتيبات التعاقدية بعده طرق. وغالباً وليس دائماً ما تكون الاتفاقيات التعاقدية واجبة التنفيذ فى صيغة مكتوبة وعادة فى صورة عقد او نقاط تم مناقشتها بين اطراف التعاقد. ويستطيع التطبيق القانوني ان يوجد اتفاقيات واجبة النفاذ اما بذاته او عن طريق ادراجه فى عقود بين اطراف التعاقد.

أت ٣- عندما يتم تكوين ترتيبات مشتركة من خلال كيان مستقل (راجع الفقرات من "أت ١٩" إلى "أت ٣٣")، يكون الاتفاق التعاقدى او بعض مظاهره فى بعض الحالات مدرج فى النظام الأساسى او اللائحة الداخلية للكيان المستقل.

أت ٤- يحدد الاتفاق التعاقدى الشروط التى من خلالها يكون الاطراف المشاركين فى النشاط خاضعين للترتيب . وعادة ما يكون الترتيب التعاقدى مرتبط بأمور مثل :
(أ) الغرض والنشاط وفترة الترتيب المشترك.

(ب) كيفية تعيين اعضاء مجلس الادارة والمديرين والكيانات الحاكمة المماثلة فى الترتيب المشترك .

(ج) عملية اتخاذ القرار : الموضوعات التى تتطلب قرارات بين اطراف الترتيب، وحقوق التصويت لأطراف الترتيب والمستوى المطلوب لتدعيم تلك الموضوعات. وتتضمن عملية اتخاذ القرارات الواردة فى الترتيب التعاقدى السيطرة المشتركة للترتيب (راجع الفقرات من "أت ٥" إلى "أت ١١").

(د) رأس المال او ايه مساهمات اخرى مطلوبة من اطراف الترتيب.

(هـ) كيفية مشاركة اطراف الترتيب فى الاصول والالتزامات والايادات والمصروفات المتعلقة بالترتيب المشترك .

السيطرة المشتركة (الفقرات من "٧" إلى "١٣")

أ٥- عند تقدير ما إذا كان للمنشأة سيطرة مشتركة على الترتيب، فعلى المنشأة في البداية ان تقدر ما اذا كان كل الاطراف او مجموعة من الاطراف لهم سيطرة على هذا الترتيب . ويعرف معيار المحاسبة المصرية رقم (٤٢) السيطرة والتي يجب ان تستخدم عند تحديد ما إذا كان كل الاطراف او مجموعة من الاطراف يتعرضون او لديهم حقوق في عوائد متغيرة من مشاركتهم في الترتيب ، كما أن لديهم القدرة على التأثير في تلك العوائد من خلال تحكمهم في هذا الترتيب. وعندما يتحدد بصورة مجمعة ان كل اطراف الاتفاقية او مجموعة من الاطراف لديهم القدرة على توجيه الانشطة التي تؤثر بصورة كبيرة على العوائد من الترتيب (بمعنى الانشطة ذات الصلة)، بمعنى هذ أن اطراف الترتيب يسيطرون عليه مجتمعين.

أ٦- بعد التوصل الى ان كل اطراف الاتفاقية او مجموعة من الاطراف يتحكمون في الاتفاقية مجتمعين، فعلى المنشأة ان تقدر ما إذا كان لديها سيطرة مشتركة على الاتفاقية ام لا. وتوجد السيطرة المشتركة فقط عندما تتطلب القرارات ذات الصلة موافقة بالإجماع من الاطراف الذين يسيطرون على الترتيب ، ويتطلب تقدير ما إذا كانت الترتيب مسيطر عليه سيطرة مشتركة من اطرافه او مجموعة من اطرافه او يسيطر عليه طرف من اطرافه بصورة منفردة ممارسة الحكم الشخصي.

أ٧- في بعض الاحيان تؤدي عملية اتخاذ القرار المتفق عليها بواسطة اطراف الترتيب التعاقدية ضمناً الى سيطرة مشتركة. على سبيل المثال بافتراض ان هناك طرفان كونا ترتيباً ولدى كل منهما ٥٠ بالمائة من حقوق التصويت ويحدد الترتيب التعاقدية الذي بينهما نسبة ٥١% على الأقل من حقوق التصويت لاتخاذ قرارات تتعلق بالأنشطة ذات الصلة.

في هذه الحالة فاطراف الترتيب لديهم اتفاق ضمني بأن لهم سيطرة مشتركة على الترتيب لأن القرارات المرتبطة بالأنشطة ذات الصلة لا يمكن ان تؤخذ بدون موافقة طرفي التعاقد.

أ٨- في بعض الظروف الاخرى يتطلب الترتيب التعاقدية حد ادنى من نسب حقوق التصويت لاتخاذ قرار متعلق بالأنشطة ذات الصلة. فعندما يمكن تحقيق الحد الادنى المطلوب من نسب حقوق التصويت بأكثر من تركيبه واحدة من اطراف التعاقد فلا يكون هذا الترتيب ترتيب مشترك ما لم يحدد الترتيب التعاقدية الاطراف (او مجموعة الاطراف) المطلوب موافقتهم بصورة مجمعة لقرارات متعلقة بالأنشطة ذات الصلة بالترتيب.

أمثلة تطبيقية

مثال (١)

بافتراض ان هناك ثلاثة اطراف لترتيب : (أ) لديه ٥٠% من حقوق التصويت في الترتيب و (ب) لديه ٣٠% من حقوق التصويت في الترتيب و (ج) لديه ٢٠% من حقوق التصويت في الترتيب. ويحدد الترتيب التعاقدى بين (أ) و (ب و ج) انه مطلوب على الاقل نسبة ٧٥% من حقوق التصويت لاتخاذ قرار متعلق بالأنشطة المرتبطة بالترتيب. حتى إذا كان (أ) يستطيع بمفرده ان يبطل أي قرار، فهو لا يستطيع ان يسيطر (يتحكم) في الترتيب لأنه يحتاج الى موافقة (ب). لأن شروط الترتيب التعاقدى تتطلب على الاقل ٧٥% من حقوق التصويت لاتخاذ قرار يتعلق بالأنشطة ذات الصلة وبالتالي لا يمكن القيام بها بدون موافقة كل من أ و ب.

مثال (٢)

بافتراض ان هناك ٣ أطراف للترتيب (أ) لديه ٥٠% من حقوق التصويت للترتيب و (ب) و (ج) لدى كل منهما ٢٥% و الترتيب التعاقدى بين أ و ب و ج يحدد انه مطلوب ٧٥% على الأقل من حقوق التصويت لاتخاذ قرار عن الانشطة ذات الصلة للترتيب .

حتى إذا كان (أ) يستطيع ان يبطل اي قرار، فإنه لا يستطيع ان يسيطر على الترتيب لأنه يحتاج موافقة (ب) او (ج). في هذا المثال أ و ب و ج مجتمعين لهم سيطرة على الاتفاقية. في حين انه يوجد اكثر من مجموعة من الاطراف يستطيعوا ان يتفقوا ليصلوا الى ٧٥% من حقوق التصويت (إما أ وب أو أ وج). في مثل هذا الموقف، ومن أجل أن يصبح الترتيب مشتركاً يحتاج الترتيب التعاقدى إلى تحديد التشكيلة من الاطراف التى قد تكون مطلوبة للموافقة الجماعية للقرارات المرتبطة بالأنشطة ذات الصلة بالترتيب.

مثال (٣)

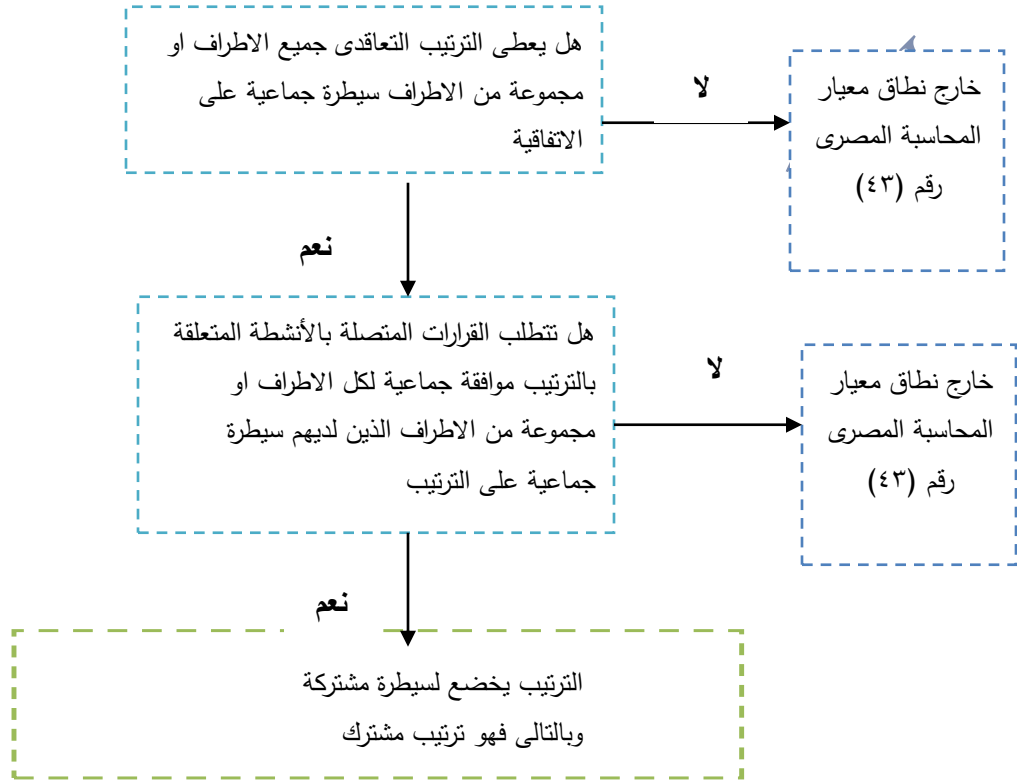
بافتراض أن الترتيب يضم أ و ب وكلا منهما لديه ٣٥% من حقوق التصويت في الترتيب والجزء الباقي ٣٠% موزع على اطراف عدة. وتتطلب القرارات المتعلقة بالأنشطة ذات الصلة موافقة اغلبية حقوق التصويت. فيصبح أ و ب لديهم سيطرة مشتركة على الترتيب فقط في حالة ما إذا كان الترتيب التعاقدى يحدد ان القرارات المرتبطة بالأنشطة ذات الصلة بالترتيب تتطلب موافقة كلاً من أ و ب.

أ٩- مطلب الموافقة بالإجماع يعنى ان أي طرف لديه سيطرة مشتركة على الترتيب يستطيع ان يمنع أي اطراف اخرى او مجموعة من الاطراف من اتخاذ قرارات منفردة (خاصة بالأنشطة ذات الصلة) بدون موافقته. وإذا كانت متطلبات الموافقة بالإجماع متصلة فقط بقرارات تعطى الطرف حقوق حماية وليست مرتبطة بأنشطة ذات صلة في الترتيب، فهذا الطرف ليس له سيطرة مشتركة في الترتيب.

ملحق (أ) معيار المحاسبة المصري رقم (٤٣)

أت ١٠- قد يتضمن الترتيب التعاقدى بنود تتعلق بقرارات المنازعات مثل التحكيم. هذه البنود قد تسمح بأن تتخذ القرارات فى غياب الموافقة الجماعية من خلال الاطراف الذين لديهم سيطرة مشتركة. ووجود مثل هذه المواد لا يمنع ان يكون الترتيب خاضعاً لسيطرة مشتركة وبالتالي من ان يكون ترتيباً مشتركاً .

تقييم السيطرة المشتركة



أت ١١- عندما يكون الترتيب خارج نطاق معيار المحاسبة المصري رقم (٤٣) ، فتقوم المنشأة بالمعالجة المحاسبية لحصتها فى الترتيب طبقاً لمعايير المحاسبة المصرية ذات الصلة مثل معيار المحاسبة المصري رقم (٤٢) أو معيار المحاسبة المصري رقم (١٨) او معيار المحاسبة المصري رقم (٤٦) .

أنواع الترتيبات المشتركة (الفقرات من "١٤" إلى "١٩")

أت ١٢- تنشأ الترتيبات المشتركة لأغراض متعددة (على سبيل المثال كطريقة لاشتراك اطراف الترتيب فى التكاليف والمخاطر او كطريقة كي تمد الاطراف للدخول فى تكنولوجيا جديدة او اسواق جديدة) ويمكن ان تنشأ باستخدام هياكل واشكال قانونية مختلفة.

أ١٣- لا تتطلب بعض الترتيبات ان ينفذ النشاط موضوع الترتيب من خلال كيان مستقل ، فى حين تتضمن بعض الترتيبات ضرورة إنشاء كيان مستقل.

أ١٤- يعتمد التصنيف المطلوب من خلال هذا المعيار للترتيبات المشتركة على حقوق والتزامات اطراف الترتيب الناشئة عنه فى سياق النشاط المعتاد . ويصنف هذا المعيار الترتيبات على إنها إما عمليات مشتركة او مشروعات مشتركة. عندما يكون لدى المنشأة حقوق تتعلق بالأصول وتعهدات تتعلق بالالتزامات المرتبطة بالترتيب فيكون الترتيب عملية مشتركة. وعندما يكون لدى المنشأة حقوق تتعلق بصافي اصول الترتيب فيكون الترتيب مشروع مشترك. وتحدد الفقرات من "أ١٦" الى "أ٣٣" اسس التقييم التى تقوم بها المنشأة لتحديد ما إذا كان لديها حصة فى عملية مشتركة او حصة فى مشروع مشترك.

تصنيف الترتيبات المشتركة

أ١٥- كما هو موضح فى الفقرة "أ١٤" يتطلب تصنيف الترتيبات المشتركة من اطراف الترتيب ان يقوموا بتقدير حقوقهم والتزاماتهم الناشئة عن الترتيب. ، وعلى المنشأة ان تأخذ فى الاعتبار ما يلى عند قيامها بهذا التقدير :

- (أ) هيكل الترتيب المشترك (راجع الفقرات من "أ١٦" الى "أ٢٢").
- (ب) عندما يتم تكوين ترتيب مشترك من خلال كيان مستقل :
- (١) الشكل القانوني للكيان المستقل (راجع الفقرات من "أ٢٢" الى "أ٢٤").
- (٢) شروط الترتيب التعاقدى (راجع الفقرات من "أ٢٥" الى "أ٢٨").
- (٣) الحقائق والظروف الاخرى ذات صلة (راجع الفقرات من "أ٢٩" الى "أ٣٣").

مكونات الترتيبات المشتركة

الترتيبات المشتركة التى لا تعمل من خلال كيان مستقل

أ١٦- تكون الترتيبات المشتركة التى لا تعمل من خلال كيان مستقل عملية مشتركة. وفى مثل هذه الحالات ينشئ الترتيب التعاقدى حقوق لأطراف التعاقد مرتبطة بالأصول المرتبطة بالترتيب وتعهدات مرتبطة بالالتزامات المرتبطة بالترتيب وحقوق لأطراف التعاقد مرتبطة بالإيرادات المقابلة لها وكذا التعهدات المرتبطة بالمصروفات المقابلة لها.

أ١٧- غالباً ما يصف الترتيب التعاقدى طبيعة الأنشطة موضوع الترتيب وكيف ينتوى اطراف الترتيب تنفيذ تلك الأنشطة معاً. فعلى سبيل المثال قد يتفق اطراف الترتيب المشترك على تصنيع منتج معاً على ان يصبح كل طرف مسئول عن مهمة محددة مستخدماً فيها اصوله ويتحمل التزاماته. ويمكن ايضاً للترتيب التعاقدى ان يحدد كيفية تقسيم الايرادات والمصروفات المشتركة (العامة) بين اطراف الترتيب. وفى مثل هذه الحالات يعترف كل مشغل مشارك فى قوائمه المالية بالأصول والالتزامات المستخدمة للغرض المحدد وبنصيبه فى الايرادات والمصروفات طبقاً للترتيب التعاقدى.

أ١٨- فى بعض الحالات الاخرى ربما يتفق اطراف الترتيب المشترك على سبيل المثال ان يشتركوا ويشغلوا الاصل معاً. ففي هذه الحالة فالترتيب التعاقدى ينشئ حقوق لأطراف الترتيب فى الاصل الذى يدار مشاركته، وكيفية تقسيم المخرجات أو الايرادات من الاصل وتكاليف التشغيل على اطراف الترتيب ويقوم كل مشغل مشترك بالمعالجة المحاسبية لنصيبه فى الاصل المشترك ونصيبه المنفق عليه فى الالتزامات ويعترف بنصيبه فى المخرجات والايرادات والمصروفات طبقاً للترتيب التعاقدى.

الترتيبات المشتركة التى تعمل من خلال كيان مستقل

أ١٩- الترتيب المشترك الذى يحتفظ فيه الأصول والالتزامات المرتبطة بالترتيب فى كيان مستقل يمكن ان يكون اما مشروعاً مشتركاً او عملية مشتركة.

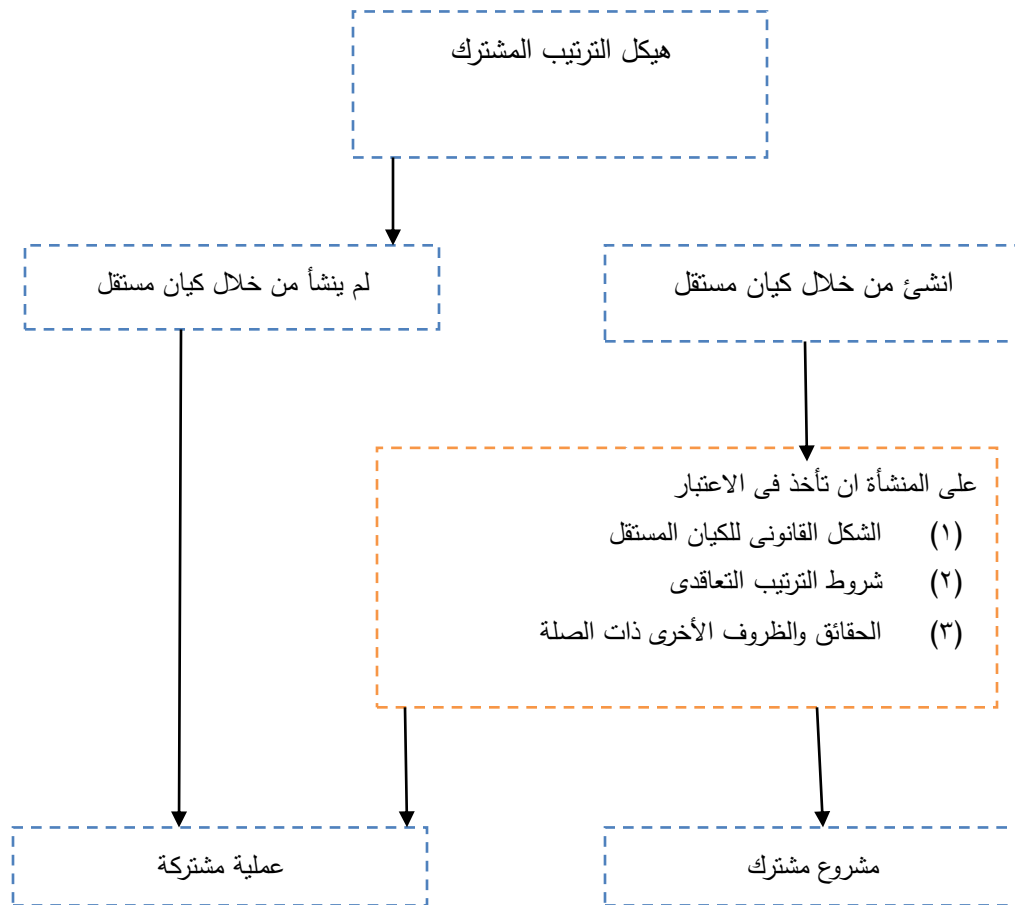
أ٢٠- يعتمد تحديد ما إذا كان طرف الترتيب هو مشغل مشارك او صاحب حصة فى مشروع مشترك على حقوق طرف الترتيب فى الاصول وتعهداته بالالتزامات المرتبطة بالترتيب والمحتفظ بها فى كيان مستقل.

أ٢١- كما هو مذكور فى الفقرة "أ١٥" فعندما يكون اطراف الترتيب قد قاموا بتكوين ترتيب مشترك فى كيان مستقل، فاطراف الترتيب فى حاجة الى تقدير ما إذا كان الشكل القانونى للكيان المستقل وشروط الترتيب التعاقدى - وعندما يكون ذلك ملائماً - أية حقائق او ظروف اخرى تعطيهم :

(أ) حقوق على الاصول وتعهدات بالالتزامات المرتبطة بالترتيب (فالترتيب عملية مشتركة).

أو (ب) حقوق على صافى اصول الترتيب (فالترتيب مشروع مشترك).

تصنيف الترتيبات المشتركة : تقييم حقوق وتعهدات الأطراف الناشئة عن الترتيب



الشكل القانوني للكيان المستقل

أت ٢٢- يعتبر الشكل القانوني للكيان المستقل ملائماً في تحديد نوع الترتيب المشترك. ويساعد الشكل القانوني في عملية التقييم المبدئي لحقوق اطراف الترتيب فى الاصول وتعهداتهم بالالتزامات المحتفظ بها فى كيان مستقل. على سبيل المثال ما إذا كان لأطراف الترتيب حصص فى اصول محتفظ بها فى كيان مستقل وما إذا كان الأطراف مسئولون عن التزامات محتفظ بها فى كيان مستقل.

ملحق (أ) معيار المحاسبة المصري رقم (٤٣)

أت ٢٣- قد يقوم اطراف الترتيب على سبيل المثال بتنفيذ ترتيب مشترك من خلال كيان مستقل ويكون شكله القانوني سبباً في ان يكون حقاً للترتيب المشترك (بمعنى أن الأصول والالتزامات المحتفظ بها في الكيان المستقل هي اصول والتزامات الكيان المستقل وليست اصول والتزامات اطراف الترتيب). في مثل هذه الحالة، فتقييم الحقوق والتعهدات لأطراف الترتيب عن طريق الشكل القانوني للكيان المنفصل يشير إلى أن الترتيب هو مشروع مشترك - على اى حال فإن الشروط المتفق عليها بين الأطراف في ترتيبهم التعاقدى (راجع الفقرات "أت ٢٥" الى "أت ٢٨") وعندما يكون ذلك ملائماً الحقائق والظروف ذات الصلة (راجع الفقرات "أت ٢٩" إلى "أت ٣٣") يمكن ان تتجاوز تقييم الحقوق والتعهدات الممنوحة لأطراف الترتيب بموجب الشكل القانوني للكيان المستقل.

أت ٢٤- تقييم الحقوق والتعهدات الممنوحة لأطراف الترتيب عن طريق الشكل القانوني للكيان المستقل يكون كافياً للتوصل إلى أن الترتيب هو عملية مشتركة إذا كان اطراف الترتيب ينفذون فقط ترتيباً مشتركاً من خلال كيان مستقل لا يفصل شكله القانوني بين اطراف التعاقد والكيان المستقل (بمعنى أن الأصول والالتزامات المحتفظ بها في الكيان المستقل هي أصول والتزامات أطراف الترتيب).

تقييم شروط الترتيب التعاقدى

أت ٢٥- فى كثير من الحالات تكون الحقوق والتعهدات المتفق عليها بين أطراف الترتيب متوافقة أو لا يوجد تعارض بينها وبين الحقوق والتعهدات الممنوحة لأطراف الترتيب بموجب الشكل القانوني للكيان المستقل الذى كون من خلال الترتيب.

أت ٢٦- فى حالات أخرى يستخدم أطراف الترتيب الترتيب التعاقدى لإلغاء أو تعديل الحقوق والتعهدات ذات الصلة بموجب الشكل القانوني للكيان المستقل الذى قد كون من خلاله الترتيب.

مثال تطبيقي

(مثال ٤)

بافتراض أن هناك طرفان كونا ترتيب مشترك فى شكل شركة وكل طرف لديه نسبة مساهمة ٥٠% من حصص الملكية بالشركة. تستطيع الشركة فصل الشركة عن ملاكها نتيجة لذلك فإن الاصول والالتزامات المحتفظ بها فى المنشأة هى اصول والتزامات الشركة. فى مثل هذه الحالة، فتقدير الحقوق والتعهدات ذات الصلة لأطراف الترتيب من خلال الشكل القانوني للكيان المستقل يشير الى أن أطراف الترتيب لديهم حقوق على صافى أصول الترتيب. ومع هذا فعندما يعدل أطراف الترتيب خصائص الشركة من خلال ترتيبهم التعاقدى بحيث يصبح لكل طرف حصة فى اصول الشركة ويتحمل التزاماتها طبقاً لنسب محددة. فإن هذه التعديلات التعاقدية فى خصائص الشركة يمكن ان تتسبب فى أن يصبح الترتيب عملية مشتركة.

أت ٢٧- الجدول التالي يقارن بين الشروط العامة فى الترتيبات التعاقدية للعمليات المشتركة والشروط العامة فى الترتيبات التعاقدية للمشروعات المشتركة . والامثلة فى الشروط التعاقدية الواردة فى الجدول التالي تأتى على سبيل المثال وليس الحصر .

تقييم شروط الترتيب التعاقدى

المشروع المشترك	العملية المشتركة	
الترتيب التعاقدى يمنح اطراف الترتيب المشترك حقوق على صافى اصول الترتيب (بمعنى أنه كيان مستقل ولا يكون لأطرافه حقوق على الاصول او تعهدات بالتزامات المرتبطة بالترتيب)	الترتيب التعاقدى يمنح اطراف الترتيب حقوق على الاصول وتعهدات على الالتزامات المرتبطة بالترتيب	شروط الترتيب التعاقدى
يحدد الترتيب التعاقدى بأن الاصول المقتناه او التى تقتنى لاحقاً عن طريق الترتيب المشترك هى اصول الترتيب - ولا يوجد لأطراف الترتيب ايه حقوق - (بمعنى انه لا توجد حقوق ملكية) عليها	يحدد الترتيب التعاقدى ان اطراف الترتيب المشترك يتشاركون فى كل الانصبه (على سبيل المثال الملكية) فى الاصول المرتبطة بالترتيب بنسب محددة (على سبيل المثال نسبة ملكية الاطراف فى الترتيب او نسبة الانشطة المؤداة من خلال الترتيب الذى يعزى إليهم بصورة مباشرة)	الحقوق على الاصول
يحدد الترتيب التعاقدى ان الترتيب المشترك مسئول عن الديون والتعهدات الخاصة بالترتيب . يحدد الترتيب التعاقدى ان اطراف الترتيب المشترك مسئولون من خلال الترتيب فى حدود استثماراتهم فى الترتيب أو تعهداتهم بأداء المساهمات غير المسددة او رأس المال الإضافي المرتبط بالترتيب أو كليهما .	الترتيب التعاقدى يحدد ان اطراف الترتيب المشترك يشتركون فى كل الالتزامات والتعهدات والتكاليف والمصروفات بنسب محددة (على سبيل المثال نسب ملكية الاطراف فى الترتيب او نسبة الانشطة المؤداة من خلال الترتيب الذى يعزى إليهم بصورة مباشرة)	التعهد بالالتزامات
يحدد الترتيب التعاقدى ان دائنوا الترتيب المشترك ليس لديهم الحق فى الرجوع على اى طرف من أطراف الترتيب فيما يتعلق بديون او تعهدات الترتيب	يحدد الاتفاق التعاقدى ان اطراف الترتيب المشترك مسئولين عن المطالبات الناشئة من اطراف خارجية	

يحدد الترتيب التعاقدى نصيب كل طرف فى الارباح او الخسائر المرتبطة بأنشطة الترتيب.	يحدد الترتيب التعاقدى توزيع الايرادات والمصروفات على اساس الأداء المرتبط بكل طرف من اطراف الترتيب المشترك. على سبيل المثال فالترتيب التعاقدى قد يحدد اساس توزيع الايرادات والمصروفات طبقاً لقدرة كل طرف على استخدام معداته فى العملية المشتركة، والتي قد تختلف عن حصص ملكيتهم فى الترتيب المشترك. وفى حالات اخرى قد يتفق اطراف الترتيب على اقتسام الارباح او الخسائر المرتبطة بالترتيب على اساس نسبة محددة كملكيتهم فى الترتيب. وهذا لا يمنع من ان يكون الترتيب عملية مشتركة إذا كان لدى اطراف الترتيب الحق فى الاصول والتعهد بالالتزامات المرتبطة بالترتيب.	الايرادات والمصروفات والارباح او الخسائر
يتطلب احياناً من اطراف الترتيب المشترك ان يقدموا ضمانات لأطراف خارجية عن استلام خدمات او تقديم تمويل للترتيب المشترك مثلاً . فشروط هذه الضمانات او التعهدات المقدمة من اطراف الترتيب لتوفيرها لا تحدد بذاتها بأن الترتيب المشترك هو عملية مشتركة. فالخصائص التى تحدد ما إذا كان الترتيب المشترك هو عملية مشتركة او مشروع مشترك تتحدد على ما إذا كان اطراف الترتيب لديهم تعهدات بالالتزامات المرتبطة بالترتيب (من أجل بعضها قد يقدم أو لا يقدم اطراف الترتيب ضمان).		الضمانات

أ٢٨- عندما يحدد الترتيب التعاقدى ان اطراف الترتيب لديهم حقوق على الاصول وتعهدات متعلقة بالالتزامات المتعلقة بالترتيب فهم يعتبروا اطراف فى عملية مشتركة ولا يحتاجون لان يأخذوا فى الاعتبار الحقائق والظروف الأخرى (الفقرات من "أ٢٩" إلى "أ٣٣") بغرض تصنيف الترتيب المشترك.

تقييم الحقائق والظروف الأخرى

أ٢٩- عندما لا تحدد شروط الترتيب التعاقدى بأن اطراف الترتيب لديهم حقوق على الاصول او تعهدات بالالتزامات المرتبطة بالترتيب فعلى اطراف الترتيب ان يأخذوا فى الاعتبار الحقائق والظروف الأخرى لتقييم ما إذا كان الترتيب عملية مشتركة أو مشروع مشترك.

ملحق (أ) معيار المحاسبة المصري رقم (٤٣)

أت ٣٠- قد يؤسس الترتيب المشترك في كيان مستقل يمنح شكله القانوني فصل بين أطراف الترتيب والكيان المستقل. وقد لا تحدد الشروط التعاقدية المتفق عليها بان أطراف التعاقد لديهم حقوق على الاصول وتعهدات بالالتزامات ولذا فإن أخذ الحقائق والظروف الأخرى في الاعتبار يمكن ان يؤدي الى ان هذا الترتيب يتم تصنيفه كعملية مشتركة وستكون هذه هي الحالة عندما تعطى الحقائق والظروف الأخرى لأطراف الترتيب الحق في الاصول او التعهد بالالتزامات المرتبطة بذلك الترتيب.

أت ٣١- عندما تصمم أنشطة الترتيب أساساً لتقديم مخرجاته لأطراف الترتيب فهذا يشير الى ان أطراف الترتيب لديهم الحق فعلياً في جميع المنافع الاقتصادية بصورة كبيرة في اصول الترتيب . وغالباً ما يؤكد اطراف هذه الترتيبات على حقهم في الوصول للمخرجات الناتجة من الترتيب بمنع الترتيب من بيع هذه المخرجات لأطراف خارجية.

أت ٣٢- ينتج عن مثل هذا الترتيب جوهرياً أن يتم سداد كافة إلتزامات هذا الترتيب عن طريق التدفقات النقدية المستلمة من اطراف الترتيب من خلال شراؤهم للمخرجات. وعندما يكون اطراف الترتيب هم في الحقيقة المصدر الوحيد للتدفقات النقدية التي تساهم في استمرار عمليات الترتيب، فإن هذا يشير الى ان اطراف الترتيب لديهم تعهد بالالتزامات المرتبطة بالترتيب.

مثال تطبيقي

مثال (٥)

بافتراض قيام طرفين بتكوين ترتيباً مشتركاً في شركة مساهمة (منشأة ج) والتي يمتلك فيها كل طرف ٥٠% من حصص الملكية ، والغرض من هذا الترتيب هو تصنيع مهمات (مواد) مطلوبة لأطراف الترتيب انفسهم لعملياتهم الصناعية . فالترتيب يؤكد ان الاطراف يشغلون الوحدة التي تنتج مواد محددة الكمية والجودة لأطراف الترتيب. يشير الشكل القانوني للمنشأة (ج) والذي تؤدي الأنشطة أساساً من خلاله الى أن الاصول والالتزامات المحتفظ بها في المنشأة (ج) هي اصول والتزامات المنشأة (ج). والترتيب التعاقدى بين اطراف الترتيب لا ينص على حق الاطراف في الاصول او تعهد بالالتزامات في المنشأة (ج). وبالتالي فان الشكل القانوني للمنشأة (ج) وشروط الترتيب التعاقدى يشيران إلى أن الترتيب هو مشروع مشترك.

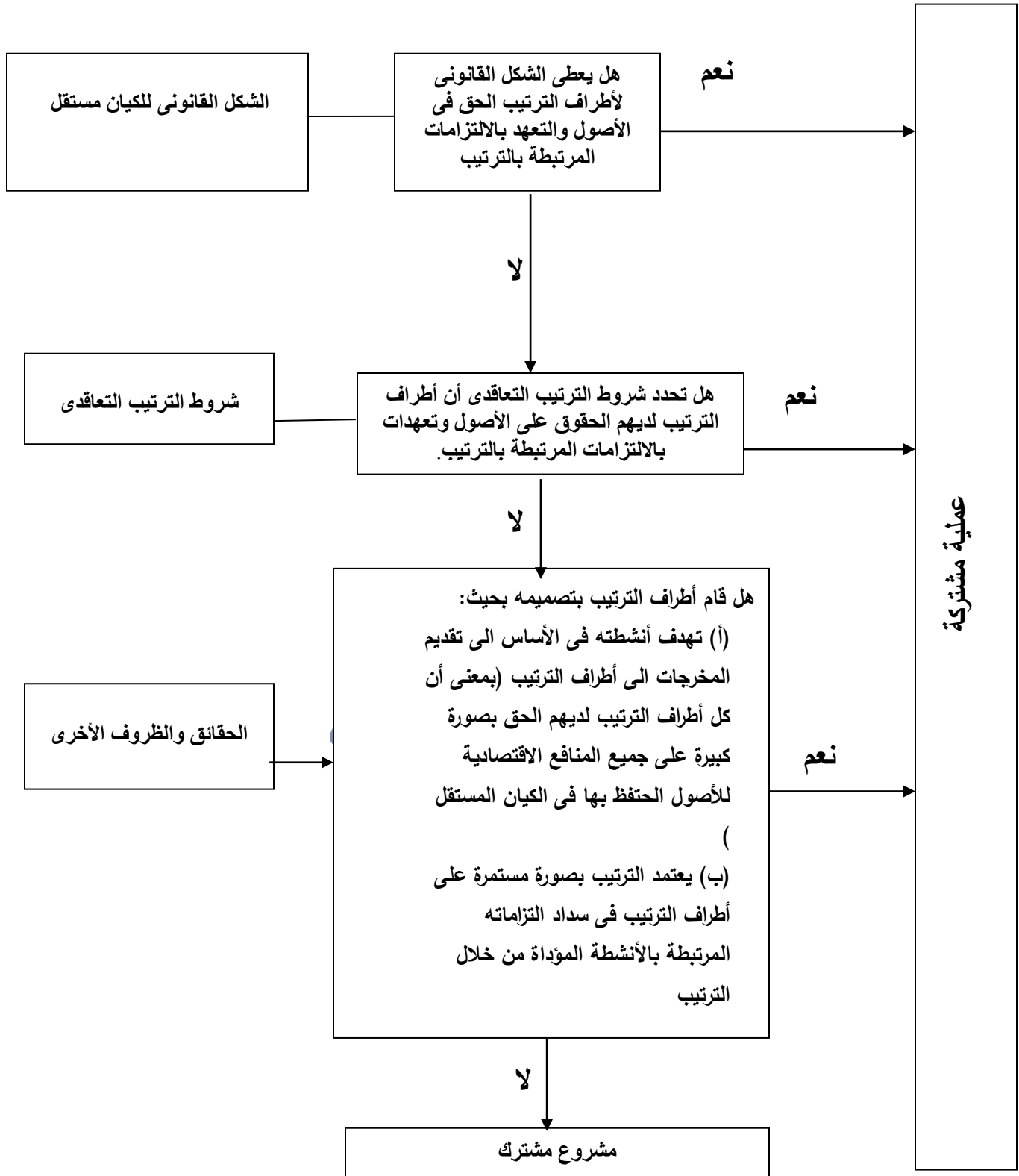
ومع هذا فعلى اطراف التعاقد أن يأخذوا في اعتبارهم الأوجه التالية في الترتيب:

- وافق الاطراف علي شراء كل المخرجات المنتجة بواسطة المنشأة (ج) بنسبة ٥٠% : ٥٠% والمنشأة (ج) لا تستطيع بيع اية مخرجات الي اطراف خارجية، مالم يُوافق علي ذلك من طرفي الترتيب. ولأن الغرض من الترتيب هو امداد طرفي الترتيب بالمخرجات التي يطلبونها، فالمبيعات لطرف ثالث تعتبر غير مألوفة وغير هامة (مؤثرة).

- سعر المخرجات المباعة لطرفي الترتيب وضع بواسطة طرفي الترتيب في المستوى الذي صمم ليغطي تكاليف الانتاج والمصروفات الادارية التي تحملتها المنشأة (ج). هذا الاساس من نموذج التشغيل يفيد ان الترتيب سوف يشغل على أساس تحقيق نقطة التعادل.
- من خلال الحقائق اعلاه، فالحقائق والظروف التالية تعد ملائمة ب :
 - تعهد طرفي الترتيب بشراء كل المخرجات المنتجة بواسطة المنشأة (ج) يعكس اعتماد تام للمنشأة (ج) على طرفي الترتيب لتوليد تدفقات نقدية ولذلك، فطرفي الترتيب لديهم تعهد بتمويل سداد الالتزامات للمنشأة (ج).
- حقيقة أن طرفي الترتيب لديهم الحق في كل المخرجات المنتجة بواسطة المنشأة (ج) يعنى أن طرفي الترتيب مستهلكين للمنافع الاقتصادية ولذلك فهم لديهم الحق على جميع المنافع الاقتصادية لاصول المنشأة (ج).
- تشير تلك الحقائق والظروف إلى ان الترتيب هو عملية مشتركة . ولا يتغير الاستنتاج بتصنيف الترتيب المشترك في تلك الظروف إذا قام طرفي الترتيب بدلاً من استخدام نصيبهم في المخرجات في عمليات التصنيع التالية، أن يقوموا ببيع انصبتهم في المخرجات لاطراف خارجية.
- إذا غير طرفي الترتيب شروط الترتيب التعاقدى ليكون للترتيب الحق في بيع مخرجاته لاطراف خارجية مما ينتج عنه أن تتحمل المنشأة (ج) مخاطر الطلب والمخزون والإئتمان. في ظل ذلك التصور فهذا التغير في الحقائق والظروف قد يشير الى ان الترتيب هو مشروع مشترك.

أ٣٣- تعكس خريطة التدفق التالية تقييمات منشأة ما لاحقاً لتصنيف الترتيب عندما ينشئ الترتيب المشترك كيان مستقل.

تصنيف الترتيب المشترك الذي ينشأ من خلال كيان مستقل



القوائم المالية لأطراف الترتيب المشترك (الفقرة "٢٢")

المعالجة المحاسبية لمبيعات أو مساهمات الأصول فى العملية المشتركة

أت ٣٤ - عندما تدخل منشأة فى معاملة مع عملية مشتركة هى مشغل مشترك فيها ، مثل بيع أو تقديم أصول وتقوم بأداء المعاملة مع أطراف أخرى بالعملية المشتركة ، فى مثل هذه الحالة على المشغل المشترك أن يعترف بالأرباح والخسائر الناشئة من تلك المعاملة فقط فى حدود أنصبة أطراف الترتيب الأخرى فى العملية المشتركة.

أت ٣٥ - عندما توفر تلك المعاملات دليل على انخفاض صافى القيمة البيعية للأصول التى تباع أو يساهم بها فى العملية المشتركة أو خسائر اضمحلال لتلك الأصول، يتم الاعتراف بها بالكامل بواسطة المشغل المشترك.

المعالجة المحاسبية لشراء أصول من عملية مشتركة

أت ٣٦ - عندما تدخل منشأة فى معاملة مع عملية مشتركة والتى تكون المنشأة فيها مشغل مشترك. فلن تقوم المنشأة بالاعتراف بنصيبها فى الأرباح أو الخسائر من شراء هذه الأصول حتى يتم إعادة بيع تلك الأصول لطرف خارجى.

أت ٣٧ - عندما تشير تلك المعاملات الى وجود دليل على انخفاض صافى القيمة البيعية للأصول التى سيتم شراؤها أو خسائر اضمحلال لتلك الأصول فعلى المشغل المشترك أن يعترف بنصيبه فى تلك الخسائر.

ملحق (ب)

الفترة الانتقالية وسحب معايير المحاسبة المصرية الأخرى

يرافق هذا الملحق معيار المحاسبة المصري رقم (٤٣) ويعتبر جزءاً لا يتجزأ منه وله نفس القوة كباقي أجزاء المعيار.

المرحلة الانتقالية

ب ١. بالإشارة إلى متطلبات الفقرة "٢٨" من معيار المحاسبة المصري رقم (٥) "السياسات المحاسبية والتغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء"، فعندما يطبق هذا المعيار لأول مرة تحتاج المنشأة فقط إلى عرض المعلومات الكمية المطلوبة في الفقرة "٢٨" من معيار المحاسبة المصري رقم (٥) في الفترة السنوية السابقة مباشرة للفترة السنوية الأولى لتطبيق (معيار المحاسبة المصري رقم (٤٣)) (الفترة المالية السابقة مباشرة). وقد تعرض المنشأة هذه المعلومات في الفترة الحالية أو في أرقام المقارنة لأقدم الفترات السابقة ولكنها غير مطلوبة بذلك.

المرحلة الانتقالية بين طريقة التجميع النسبي وطريقة حقوق الملكية

ب ٢. عند التحول من التجميع النسبي إلى طريقة حقوق الملكية، على المنشأة أن تعترف باستثماراتها في المشروع المشترك في بداية الفترة السابقة على التغيير. سيتم قياس القيمة المبدئية طبقاً لمجموع (إجمالي) القيم الدفترية الكلية للأصول والالتزامات والتي قد سبق للمنشأة تجميعهم طبقاً لطريقة التجميع النسبي، بما في ذلك أية شهرة ناشئة من الإقتناء.

إذا كانت الشهرة سابقاً مرتبطة بوحدة مولدة للنقد أكبر من الشهرة أو مجموعة من الوحدات المولدة للنقد، فعلى المنشأة أن توزع الشهرة للمشروع المشترك على أساس القيم الدفترية المرتبطة بالمشروع المشترك والوحدة المولدة للنقد أو مجموعة الوحدات المولدة للنقد التي كانت مرتبطة بها.

ب ٣. ينظر للرصيد الافتتاحي للاستثمار المحدد طبقاً للفقرة ب ٢ على أنه تكلفة الاستثمار عند الاعتراف الأولي. على المنشأة أن تطبق الفقرات من "٤٠" إلى "٤٣" من معيار المحاسبة المصري رقم (١٨) للرصيد الافتتاحي للاستثمار لتقدير ما إذا كان هناك اضمحلال بالاستثمار، لتعترف بأية خسارة اضمحلال كتسوية للأرباح المرحلة في بداية الفترة السابقة مباشرة. إن الاستثناء الخاص بالاعتراف الأولي الوارد بالفقرتين "١٥" و "٢٤" من معيار المحاسبة المصري رقم (٢٤) ضرائب الدخل لا تطبق عندما تعترف المنشأة بالاستثمار في المشروع المشترك نتيجة تطبيق المتطلبات الانتقالية للمشروعات المشتركة التي قد سبق تجميعها بطريقة التجميع النسبي.

ب٤. اذا نشأ عن القيمة الاجمالية للأصول والالتزامات التى سبق تجميعهم بطريقة التجميع النسبى قيمة سالبة لصافى الأصول فعلى المنشأة أن تقيم ما اذا كان لديها التزامات قانونية أو حكمية مرتبطة بالقيمة السالبة لصافى الأصول فاذا كان الأمر كذلك فعلى المنشأة أن تعترف بالالتزام المقابل. وإذا توصلت المنشأة أنه ليس لديها التزامات قانونية أو حكمية فلن تعترف بالالتزام المقابل بل ستعدل الأرباح المرحلة فى بداية الفترة السابقة مباشرة. وعلى المنشأة أن تفصح عن هذه الحقيقة مع اجمالى نصيبها فى الخسائر الغير معترف بها فى مشروعاتها المشتركة فى بداية الفترة السابقة مباشرة وفى تاريخ أول تطبيق لهذا المعيار.

ب٥. على المنشأة أن تفصح عن تحليل الأصول والالتزامات التى قد جمعت فى رصيد استثمار واحد فى بداية الفترة السابقة مباشرة. هذا الإفصاح سيعد بصورة اجمالية لجميع المشروعات المشتركة عند تطبيق المنشأة متطلبات المرحلة الانتقالية المشار إليها فى الفقرات من ج٢ الى ج٦.

ب٦. بعد الاعتراف الأولى فعلى المنشأة أن تعالج محاسبياً الاستثمار فى المشروع المشترك بطريقة حقوق الملكية طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (١٨) .

المرحلة الانتقالية للعمليات المشتركة من تطبيق المعالجة المحاسبية لطريقة حقوق الملكية الى طريقة المعالجة المحاسبية للأصول والالتزامات

ب٧. عند التحول من طريقة حقوق الملكية إلى المحاسبة عن الأصول والالتزامات فيما يتعلق بحصة المنشأة فى العملية المشتركة ، فعلى المنشأة فى بداية الفترة السابقة مباشرة أن تستبعد الاستثمار الذى تم معالجته محاسبياً بطريقة حقوق الملكية وأية بنود أخرى تمثل جزء من صافى هذا الاستثمار فى الترتيب طبقاً للفقرة "٣٨" من معيار المحاسبة المصرى رقم (١٨) وتعترف بنصيبها فى كل من الأصول والالتزامات المتعلقة بنصيبها (حصتها) فى العملية المشتركة بما فى ذلك الشهرة التى قد تكون شكلت جزء من القيمة الدفترية لهذا الاستثمار.

ب٨. على المنشأة أن تحدد نصيبها (حصتها) فى الأصول والالتزامات المرتبطة بالعملية المشتركة على أساس الحقوق والتعهدات بنسب محددة طبقاً للترتيب التعاقدى وتقيس المنشأة القيمة الدفترية الأولية للأصول والالتزامات عن طريقة تجزئتها (فصلها) من القيمة الدفترية للاستثمار فى بداية الفترة السابقة مباشرة على أساس المعلومات المستخدمة بواسطة المنشأة عند تطبيق طريقة حقوق الملكية.

ب٩. أية فروق ناشئة عن الاستثمار السابق معالجته محاسبياً باستخدام طريقة حقوق الملكية مع أية بنود أخرى كونت جزء من صافى استثمار المنشآت فى الترتيب طبقاً لما هو وارد بالفقرة (٣٨) من معيار المحاسبة المصرى رقم (١٨) وصافى قيمة الأصول والالتزامات بما فى ذلك أية شهرة معترف بها يتم :
(أ) المقاصة بين أية شهرة مرتبطة بالاستثمار بأية فروق متبقية تم تعديل الأرباح المرحلة بها فى بداية الفترة السابقة المباشرة، اذا كان صافى قيمة الأصول والالتزامات بما فى ذلك الشهرة المعترف بها أكبر من الاستثمار المستبعد بما فى ذلك (أية بنود أخرى شكلت جزء من صافى استثمار المنشأة).

(ب) تعديل الأرباح المرحلة في بداية الفترة السابقة مباشرة اذا كان صافي قيمة الأصول والالتزامات المعترف بها بما في ذلك الشهرة أقل من الاستثمار المستبعد بما في ذلك (أية بنود أخرى شكلت جزء من صافي استثمار المنشأة).

ب١٠. تغيير الشركة من المعالجة المحاسبية بطريقة حقوق الملكية الى المحاسبة عن الأصول والالتزامات سيحدث تسوية بين الاستثمار المستبعد والأصول والالتزامات المعترف بهم مع أية فروق متبقية معدلة في مقابل الأرباح المرحلة في بداية الفترة السابقة مباشرة.

ب١١. لا يطبق الاستثناء الخاص بالاعتراف المبدئي في الفقرتين "١٥" و "٢٤" من معيار المحاسبة المصري رقم (٢٤) عندما تقوم المنشأة بالاعتراف بالأصول والالتزامات المرتبطة بحصتها في العملية المشتركة.

الأحكام الانتقالية الخاصة بالقوائم المالية المستقلة للمنشأة

ب١٢. طبقاً للفقرة "١٠" من معيار المحاسبة المصري رقم (١٧) فعلى المنشأة التي سبق أن قامت بالمعالجة المحاسبية لحصتها في العملية المشتركة في قوائمها المالية المستقلة كأستثمار بالتكلفة أو طبقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٢٦) أن :

(أ) أن تسبعد الاستثمار وتعترف بالأصول والالتزامات المتعلقة بحصتها في العملية المشتركة بالقيم المحددة طبقاً لل فقرات من "ب ٧" الى "ب ٩".

(ب) عمل تسوية بين الاستثمار المستبعد والأصول والالتزامات المعترف بها مع أية فروق معدلة باقية في الأرباح المرحلة في بداية الفترة السابقة مباشرة .

ب١٣. لا يطبق الاستثناء الخاص بالاعتراف المبدئي الوارد بالفقرات "١٥" و "٢٤" من معيار المحاسبة المصري رقم (٢٤) عندما تعترف المنشأة بالأصول والالتزامات المرتبطة بحصتها في العملية المشتركة بقوائمها المالية المستقلة نتيجة تطبيق المتطلبات الانتقالية بالعملية المشتركة المشار إليها في الفقرة "ب ١٢".

الإشارة الى (الفترة السابقة مباشرة)

ب ١٣ أ - بالإشارة الى ما هو وارد عن (الفترة السابقة مباشرة) في الفقرات من "ب ٢" الى "ب ١٢" ، فالمنشأة قد تقوم بعرض معلومات مقارنة معدلة لأية فترات سابقة معروضة، ولكنها غير مطالبة بالقيام بذلك. اذا قامت المنشأة بإعداد معلومات مقارنة معدلة للفترات المبكرة فكل الاشارات الى (الفترات السابقة مباشرة) في الفقرات من "ب ٢" الى "ب ١٢" سيتم قرأتها على أنها تعديلات سابقة للفترة المقارنة المعروضة.

ب ١٣ ب - اذا قامت منشأة بعرض معلومات مقارنة غير معدلة لأية فترات سابقة، فعليها أن تحدد بوضوح أن المعلومات لم يتم تعديلها وتقرر أنها قد أعدت على أساس مختلف ويشرح هذا الأساس.

ب١٤. ملغاة.

سحب معايير المحاسبة المصرية

ب١٥. هذا المعيار ألغى معيار المحاسبة المصري رقم (٢٧) " حصص الملكية في المشروعات المشتركة " .

ملحق (ج)

الأمثلة الإيضاحية

ترافق هذه الأمثلة معيار المحاسبة المصرى رقم (٤٣) ولكنها لا تمثل جزءاً منه وهى تشرحه ولكن غير مقصود منها توفير دليل تفسيرى للمعيار.

ج١. هذه الأمثلة هى حالات افتراضية توضح الأحكام الشخصية التى قد تستخدم عند تطبيق هذا المعيار فى مواقف مختلفة. وعلى الرغم من أن بعض الأمثلة قد تكون واردة فى النماذج الواقعية الفعلية ، فإن كل الحقائق والظروف ذات الصلة بنموذج حقيقى معين قد تحتاج أن تقيم عند تطبيق هذا المعيار.

مثال ١ - خدمات الانشاء

ج٢. أ و ب (الأطراف) هما شركتان أنشطتهما هى إمداد أو تقديم العديد من أنواع خدمات الانشاء العامة والخاصة. وقد وضعا الإثنان ترتيباً تعاقدياً ليعملا معاً بغرض انجاز عقد مع الحكومة بتصميم وإنشاء طريق بين مدينتين. والترتيب التعاقدى يحدد نسبة مشاركة (أ و ب) وينشئ سيطرة مشتركة على الترتيب الخاص بتسليم الطريق.

ج٣. كون أطراف الترتيب كيان منفصل (المنشأة س) التى يتم من خلالها تنفيذ الترتيب . وتدخل المنشأة (س) العقد مع الحكومة نيابة عن (أ و ب). بالإضافة إلى ذلك يحتفظ بالأصول والالتزامات المرتبطة بالترتيب فى المنشأة (س) والملح الرئيسى للشكل القانونى للمنشأة (س) هو أن أطراف الترتيب وليس المنشأة (س) هما اللذان لديهما الحق فى الأصول والتعهد بالالتزامات الخاصة بالمنشأة.

ج٤. إضافة إلى ذلك فالترتيب التعاقدى بين (أ و ب) أوجد ما يلى:-
(أ) جميع الحقوق على الأصول اللازمة لتنفيذ الترتيب مقسمة بين الأطراف على أساس نسبة مساهمتها فى الترتيب.
(ب) الأطراف لديهم مسئولية متعددة ومشاركة (تضامنية) لجميع تعهدات التشغيل والتعهدات المالية المرتبطة بأنشطة الترتيب على أساس نسبة مساهمتها فى الترتيب.
(ج) يتم اقتسام الأرباح والخسائر الناتجة عن أنشطة الترتيب بين (أ و ب) على أساس نسبة مساهمتها فى الترتيب.

ج٥. بغرض التنسيق والإشراف على الأنشطة، يقوم (أ و ب) بتعيين مشغل سيصبح موظف لدى طرف من طرفي الترتيب وبعد فترة محددة من الزمن ينتقل دور المشغل إلى موظف لدى الطرف الآخر من طرفي الترتيب. أتفق (أ و ب) على أن الأنشطة ستنفذ بواسطة موظفي المشغل على أساس (لا أرباح ولا خسائر).

ج٦. طبقاً للشروط المحددة بالعقد مع الحكومة تقوم المنشأة (س) بإصدار فواتير خدمات الإنشاء إلى الحكومة نيابة عن الأطراف

التحليل

ج٧. يتم تنفيذ الترتيب المشترك من خلال كيان مستقل لا يمنح شكلها القانوني فصل بين أطراف الترتيب والكيان المستقل (فالأصول والالتزامات المحتفظ بها في الكيان المستقل هي أصول والالتزامات طرفي الترتيب) - يسرى هذا من خلال شروط متفق عليها بين أطراف الترتيب والذي ينص على أن (أ و ب) لديهم الحق في الأصول والتعهد بالالتزامات المرتبطة بالترتيب التي تنفذ من خلال الكيان المستقل (س). لذا يعتبر الترتيب المشترك عملية مشتركة.

ج٨. يعترف كل من (أ و ب) في قوائمه المالية بنصيبه في الأصول (مثل الأصول الثابتة والعملاء) ونصيبه في أية التزامات ناشئة عن الترتيب مثل (الحسابات الدائنة لأطراف خارجية) على أساس نسبة مساهمتهم المتفق عليها. وكذا يعترف كل منهما بنصيبه في الإيرادات والمصروفات الناشئة من خدمات الإنشاء المقدمة للحكومة خلال المنشأة (ي).

مثال ٢ - مركز تسوق يتم تشغيله مشاركة

ج٩. شركتان للاستثمار العقاري (الأطراف) أسسا كياناً مستقلاً (المنشأة ص) بغرض شراء وتشغيل مركز تسوق. ينشئ الترتيب التعاقدى بين أطراف الترتيب سيطرة مشتركة على الأنشطة التي تؤدي في المنشأة (ص). والملح الرئيسي للشكل القانوني للمنشأة (ص) أنها فقط التي لها الحق في الأصول أو التعهد بالالتزامات المرتبطة بالترتيب وليس لأى طرف من طرفي التعاقد . وتتضمن تلك الأنشطة إيجار متاجر التجزئة وإدارة أماكن انتظار السيارات وصيانة المركز ومعداته مثل المصاعد ، بالإضافة إلى بناء سماعه وقاعدة للعملاء للمركز ككل.

ج ١٠. تشمل شروط الترتيب التعاقدى على ما يلى:

- (أ) تمتلك المنشأة (ص) مركز التسوق - ولا يحدد الترتيب التعاقدى أن أطراف الترتيب لديهم حقوق فى مركز التسوق.
- (ب) أطراف الترتيب غير ملزمين بالوفاء بديون أو التزامات أو تعهدات المنشأة (ص) و إذا أصبحت المنشأة (ص) غير قادرة على سداد ديونها أو أية التزامات أخرى أو الوفاء بتعهداتها لأطراف خارجية، فإن إلزام كل طرف سيكون فى حدود القيمة غير المسددة من مساهمته فى رأس المال.
- (ج) لدى الأطراف الحق فى بيع أو رهن حصصهم فى المنشأة (ص).
- (د) يستلم كل طرف حصة فى الدخل الناشئ من تشغيل التسوق (الذى يتمثل فى قيمة الإيجار مخصصاً منه تكاليف التشغيل) طبقاً لنصيبه فى المنشأة (ص).

التحليل

- ج ١١. يتم تنفيذ الترتيب المشترك من خلال كيان مستقل شكله القانونى يجعل الكيان المستقل صاحب الحق فى الترتيب (بمعنى أن الأصول والالتزامات المحفوظ بها فى الكيان المستقل هى أصول والالتزامات هذا الكيان وليست أصول والالتزامات طرفا الترتيب). بالإضافة إلى ذلك فإن شروط الترتيب التعاقدى لا تحدد أن أطراف الترتيب لديهم الحق فى الأصول والتعهد بالالتزامات المرتبطة بالترتيب. بدلاً من ذلك فإن شروط الترتيب التعاقدى تقرر أن أطراف الترتيب لديهم حق فى صافى أصول المنشأة (ص).
- ج ١٢. على أساس الوصف أعلاه فلا يوجد حقائق أو ظروف أخرى تشير إلى أن أطراف الترتيب لديهم حقوق جوهرية على المنافع الاقتصادية للأصول المرتبطة بالترتيب أو أن الأطراف عليهم تعهدات بالوفاء بالالتزامات المرتبطة بالترتيب. لذا يعتبر الترتيب المشترك مشروع مشترك.
- ج ١٣. يعترف الأطراف بحقوقهم فى صافى أصول المنشأة (ص) كاستثمار ويتم معالجته محاسبياً باستخدام طريقة حقوق الملكية.

مثال ٣ - تصنيع وتوزيع مشترك لمنتج

- ج ١٤. وضعت الشركتان (أ و ب) - الطرفان - اتفاقاً استراتيجياً وتشغيلياً (اتفاق إطار عام) وطبقاً لما اتفقا عليه فانهما سوف يقومان بتصنيع وتوزيع منتج (المنتج ط) فى أسواق متنوعة ومختلفة.

ج١٥. اتفق الطرفان على تصنيع وتوزيع الأنشطة عن طريق وضع ترتيب مشترك يتصف بما يلي:

(أ) **نشاط التصنيع** : وافق الطرفان على تنفيذ النشاط الصناعى من خلال ترتيب مشترك (ترتيب التصنيع). وقد أخذ ترتيب التصنيع شكل كيان منفصل (المنشأة م) التى بموجب شكلها القانونى تعتبر هى صاحبة الحق (بمعنى أن الأصول والالتزامات المحتفظ بها لدى المنشأة م) هى أصول والالتزامات المنشأة م) وليست أصول والالتزامات أطراف الترتيب)، طبقاً لترتيب الإطار العام فقد لزم الأطراف أنفسهم بشراء جميع إنتاج المنتج (ط) المصنع بموجب ترتيب التصنيع طبقاً لحصص ملكيتهم فى المنشأة م) ولاحقاً سيبيع طرفا الترتيب المنتج (ط) لترتيب آخر يخضع لسيطرة مشتركة من طرفى الترتيب أنفسهم والتى قد كونت خصيصاً لتوزيع المنتج (ط) كما هو مذكور فيما يلى. لا يحدد أى من إتفاقية الإطار العام أو الترتيب التعاقدى بين (أ و ب) المرتبط بنشاط التصنيع أن الأطراف لديهما الحق فى الأصول أو التعهد بالالتزامات المرتبطة بنشاط التصنيع.

(ب) **نشاط التوزيع**: وافق الطرفان على تنفيذ نشاط التوزيع من خلال ترتيب مشترك (ترتيب التوزيع). وقد نظم الأطراف ترتيب التوزيع فى كيان منفصل (المنشأة د) والذى بموجب شكلها القانونى تعتبر هى صاحبة الحق (بمعنى أن الأصول والالتزامات المحتفظ بها لدى المنشأة د) هى أصول والالتزامات للمنشأة د) وليست أصول والالتزامات الأطراف). طبقاً لإتفاقية الإطار العام، فإن ترتيب التوزيع يطلب إحتياجاته من المنتج (ط) من الأطراف طبقاً للإحتياجات فى الأسواق المختلفة والتى يقوم فيها ترتيب التوزيع ببيع المنتج. لا يتعامل أى من إتفاقية الإطار العام أو الترتيب التعاقدى بين (أ و ب) مع نشاط التوزيع بل أن لطرفى الترتيب الحق فى الأصول والتعهد بالالتزامات المرتبطة بنشاط التوزيع

ج١٦. بالإضافة إلى ذلك فإتفاقية الإطار العام وضعت ما يلى:

(أ) سيقوم ترتيب التصنيع بإنتاج المنتج (ط) للوفاء بمتطلبات المنتج (ط) التى يحددها ترتيب التوزيع على الأطراف.

(ب) الشروط التجارية المرتبطة ببيع المنتج (ط) عن طريق ترتيب التصنيع لطرفى الترتيب. وسيقوم ترتيب التصنيع ببيع المنتج (ط) للأطراف بسعر متفق عليه بين (أ و ب) والذى سيغضى كافة تكاليف الإنتاج المتكبده. وبالتالي سيبيع الأطراف المنتج لترتيب التوزيع بسعر متفق عليه بين (أ و ب).

(ج) أى عجز فى النقدية قد يتحمله ترتيب التصنيع سيتم تمويله بواسطة الأطراف طبقاً لحصص ملكيتهم فى المنشأة م).

التحليل

ج١٧. تضع إتفاقية الإطار العام الشروط التى من خلالها يقوم الطرفان (أ و ب) بتصنيع وتوزيع المنتج (ط). وتلك الأنشطة تودى من خلال ترتيبات مشتركة غرضها إما تصنيع أو توزيع المنتج (ط).

ج١٨. ينفذ الأطراف ترتيب التصنيع من خلال المنشأة (م) التي يمنح شكلها القانوني الفصل بين طرفا الترتيب وبين المنشأة. بالإضافة إلى ذلك فلا اتفاقية الإطار العام أو الترتيب التعاقدى المرتبط بنشاط التصنيع أظهر أن طرفى الترتيب لديهما حق على أصول أو تعهد بالالتزامات مرتبطة بنشاط التصنيع. وعلى أية حال فأننا عندما نأخذ الحقائق والظروف التالية فى الحسبان فقد توصل طرفى الترتيب إلى أن ترتيب التصنيع هو عملية مشتركة :

(أ) ألزما الأطراف أنفسهم بشراء كل الإنتاج من المنتج (ط) المصنع بواسطة ترتيب التصنيع. وبالتالي فلدى (أ وب) فعليا الحقوق فى المنافع الاقتصادية من أصول ترتيب التصنيع.

(ب) يصنع ترتيب التصنيع المنتج (ط) للوفاء باحتياجات الكمية والجودة لطرفى الترتيب بحيث يستطيعان الوفاء بالطلب على المنتج (ط) فى ترتيب التوزيع . لذا فإن ترتيب التصنيع يعتمد فقط على الأطراف فى توليد تدفقات نقدية والتزام طرفى الترتيب بتقديم التمويل عندما يتحمل ترتيب التصنيع أية عجز نقدى إنما يشير إلى أن طرفى التعاقد متعهدان بالالتزامات الخاصة بترتيب التصنيع لأن تلك الالتزامات ستسوى من خلال شراء طرفى الترتيب للمنتج (ط) أو عن طريق التمويل المباشر من الأطراف.

ج١٩. يقوم الأطراف بتنفيذ ترتيب التوزيع من خلال المنشأة (د) والتي يمنح شكلها القانوني الفصل بين المنشأة وطرفى الترتيب. بالإضافة إلى ذلك فلا يحدد أى من إتفاقية الإطار العام أو الترتيب التعاقدى المرتبط بنشاط التوزيع أن الأطراف لديهما الحق فى الأصول والتعهد بالالتزامات المرتبطة بنشاط التوزيع.

ج٢٠. لاتوجد حقائق أو ظروف أخرى تحدد أن الأطراف لديهما الحق فى المنافع الاقتصادية من الأصول أو تعهد بالالتزامات المرتبطة بالترتيب. لذا يعتبر ترتيب التوزيع مشروعاً مشتركاً .

ج٢١. يعترف كل من (أ و ب) فى قوائمه المالية بنصيبه فى الأصول (على سبيل المثال الأصول الثابتة والنقدية) ونصيبه فى أية التزامات (على سبيل المثال الحسابات الدائنة لأطراف خارجية) طبقاً لنسب وحصص ملكيتهم فى المنشأة (م). ويعترف كل من الطرفين بنصيبه من المصروفات الناشئة من تصنيع المنتج (ط) المحملة بواسطة ترتيب التصنيع وأنصبتهما فى الإيرادات المرتبطة ببيع المنتج (ط) لترتيب التوزيع.

ج٢٢. يعترف كل من الطرفين بحقوقهم فى صافى أصول ترتيب التوزيع كاستثمار وتتم المحاسبة عنه بإستخدام طريقة حقوق الملكية .

فرض آخر

ج٢٣. بإفتراض أن الطرفين قد اتفقا على أن ترتيب التصنيع المشار إليه أعلاه ليس مسئولاً فقط عن تصنيع المنتج (ط) بل أيضاً عن توزيعه لعملاء خارجيين.

ملحق (ج) معيار المحاسبة المصري رقم (٤٣)

ج٢٤. اتفق الطرفين أيضاً على عمل ترتيب توزيع مثل ذلك المذكور أعلاه لتوزيع المنتج (ط) حصرياً للمساعدة في توسيع مساحة التوزيع للمنتج (ط) بالإضافة إلى الأسواق المحددة.

ج٢٥. يتبع ترتيب التصنيع أيضاً المنتج (ط) مباشرة إلى ترتيب التوزيع ولا توجد نسبة معينة للإنتاج يلتزم ترتيب التوزيع بشرائه أو حجزه من ترتيب التصنيع .

التحليل

ج٢٦. لم يحدث الافتراض الجديد تأثيراً على الشكل القانوني للكيان المنفصل الذي من خلاله يتم تنفيذ ترتيب التصنيع أو على الشروط التعاقدية المرتبطة بحقوق طرفي الترتيب في الأصول أو التعهد بالالتزامات المرتبطة بترتيب التصنيع . في حين أنها تسببت في أن يصبح ترتيب التصنيع ترتيب ممول ذاتياً لأنه أصبح قادراً على أن يتاجر بذاته ويوزع المنتج (ط) لعملاء خارجيين وبالتالي يتحمل مخاطر الطلب والمخزون والائتمان. وحتى إذا كان من الممكن أيضاً أن يبيع ترتيب التصنيع المنتج (ط) لترتيب التوزيع ففي هذا التصور لا يكون ترتيب التصنيع معتمد على طرفي الترتيب ليستطيع القيام بأداء انشطته بصورة مستمرة. ففي هذه الحالة يعتبر ترتيب التصنيع مشروعاً مشتركاً.

ج٢٧. الافتراض الجديد لم يحدث تأثيراً على تصنيف ترتيب التوزيع كمشروع مشترك

ج٢٨. يسجل طرفي الترتيب حقوقهم في صافي أصول ترتيب التصنيع وحقوقهم في صافي أصول ترتيب التوزيع كإستثمارات وتتم المحاسبة عنهم باستخدام طريقة حقوق الملكية.

مثال ٤ - بنك مدار بصورة مشتركة

ج٢٩. اتفق البنكان أ و ب (الطرفين) على ضم مساهمتهما وإستثمارتهما البنكية وإدارة الأصول وأنشطة الخدمات عن طريق تكوين كيان مستقل (البنك ج). يأمل كلا الطرفين في أن يفيدهم الترتيب بطرق مختلفة. يعتقد البنك (أ) أن الاتفاقية يمكن أن تمكنه من تحقيق خطته الاستراتيجية لزيادة حجمه وتقديم فرصة لإستغلال طموحاته الكاملة في النمو العادي من خلال التوسع في عرض المنتجات والخدمات. بينما يتوقع (ب) أن الترتيب ستدعم عروضه في المدخرات المالية ومنتجات السوق .

ج٣٠. بموجب الملمح الرئيسي للشكل القانوني للبنك (ج) يصبح الكيان المستقل صاحب الحق (بمعنى أن الأصول والالتزامات المحتفظ بها في الكيان المستقل هي أصول والتزامات الكيان المستقل وليست أصول والتزامات طرفي الترتيب). يمتلك كلاً من البنكين (أ و ب) ٤٠% من حصص ملكية البنك (ج) والـ ٢٠% الباقية مملوكة لأطراف أخرى متعددة. تنشئ اتفاقية حقوق المساهمين بين البنكين (أ و ب) سيطرة مشتركة على أنشطة البنك (ج).

ملحق (ج) معيار المحاسبة المصري رقم (٤٣)

ج٣١. بالإضافة الى ذلك دخل البنكين (أ و ب) فى اتفاقية غير قابلة للإلغاء - حتى فى حالات النزاع - أتفق بموجبها كلا البنكان على تقديم تمويل متساوي القيمة عند الحاجة بشكل تضامنى ومشارك للتأكد من ان البنك (ج) ملتزم بالتشريعات المطبقة واللوائح البنكية ويضمن اية تعهدات قدمت للسلطات البنكية وهذه التعهدات المقدمة من كل طرف بنسبة ٥٠% لأية اموال مطلوبة للتأكد ان البنك (ج) ملتزم بالتشريعات واللوائح البنكية.

التحليل

ج٣٢. أ يتم تنفيذ الترتيب المشترك من خلال كيان مستقل والذى ينص شكله القانوني على الفصل بين طرفي الترتيب والكيان المستقل. ولا تحدد شروط الترتيب التعاقدى ان طرفي الترتيب لديهما حقوق على الاصول والتعهدات بالتزامات للبنك (ج) ولكنها تحدد ان طرفي الترتيب لديهما حقوق على صافى الاصول فى البنك (ج). ولا تعد التعهدات من طرفى الترتيب لتقديم الدعم إذا كان البنك (ج) غير قادر على الالتزام بالتشريعات المطبقة واللوائح البنكية فى ذاتها تعهداً من طرفى التعاقد بالتزامات البنك (ج). ولا توجد اية حقائق او ظروف اخرى تشير الى ان طرفى الترتيب لديهم الحق فعلياً على المنافع الاقتصادية لأصول البنك (ج) او لديهما تعهدات بالتزامات البنك (ج) لذا يعبرالترتيب المشترك مشروعاً مشتركاً.

ج٣٣. يعترف كلا من البنكين (أ و ب) بحقوقهم فى صافى اصول البنك (ج) كاستثمارات ويتم المحاسبة عنها باستخدام طريقة حقوق الملكية.

مثال ٥ - أنشطة استكشاف وتطوير وإنتاج البترول والغاز

ج٣٤. كونت الشركتان (أ و ب) كياناً منفصلاً (المنشأة هـ) واتفاقية تشغيل مشترك (ع) لتنفيذ أنشطة استكشاف وتطوير وإنتاج البترول والغاز فى البلد (و). الملمح الرئيسى للشكل القانوني (للمنشأة هـ) يجعل الكيان المنفصل هو صاحب الحق (بمعنى أن الاصول والالتزامات المحتفظ بها فى الكيان المنفصل هى اصول والتزامات المنشأة وليست اصول والتزامات طرفى الترتيب).

ج٣٥. منحت البلد (و) المنشأة (هـ) تصاريح بممارسة أنشطة استكشاف وتطوير وإنتاج البترول والغاز فى منطقة محددة (حقول).

ج٣٦. حددت اتفاقية المساهمين واتفاقية التشغيل المشترك المتفق عليها بواسطة طرفي التعاقد حقوقهم وتعهداتهم المرتبطة بتلك الأنشطة. ويمكن تلخيص الشروط الرئيسية لتلك الاتفاقيات فيما يلى :

اتفاقية المساهمين

ملحق (ج) معيار المحاسبة المصرى رقم (٤٣)

ج٣٧. يتكون مجلس ادارة الشركة (هـ) من عضو مجلس ادارة من كل طرف. وكل طرف لديه ٥٠% من الأسهم فى المنشأة (هـ) ، الموافقة الجماعية مطلوبة لتمرير اى قرار .

اتفاقية التشغيل المشترك (ع)

ج٣٨. تشكل اتفاقية التشغيل المشترك لجنة تشغيل. تتكون اللجنة من شخص ممثل من كل طرف. كل طرف له ٥٠% داخل لجنة التشغيل.

ج٣٩. تعتمد لجنة التشغيل الموازنات وبرامج العمل المرتبطة بالأنشطة والتي تتطلب ايضاً موافقة جماعية من ممثلي كل طرف. وتم تعيين احد اطراف التعاقد كمشغل وهو مسئول عن ادارة واداء برامج العمل المعتمدة.

ج٤٠. تحدد اتفاقية التشغيل المشترك (ع) أن الحقوق والتعهدات الناشئة من أنشطة الاستكشاف والتطوير والانتاج سوف يتم تقسيمها على اطراف الترتيب بنسبة مساهمتهم فى المنشأة (هـ). وتحديداً فانفاقية التشغيل المشترك تحدد أن الأطراف يقتسمون:

(أ) الحقوق والتعهدات الناشئة من الاستكشاف وتصاريح التطوير تمنح للمنشأة (هـ) (على سبيل المثال التصاريح إلزامات إعادة تأهيل المواقع اية اتاوات والالتزامات الضريبية).

(ب) الانتاج.

(ج) كل التكاليف المرتبطة ببرامج العمل.

ج٤١. يتم تغطية التكاليف التى تم تحملها والمرتبطة ببرامج العمل عن طريق طلب نقدية من الأطراف. وإذا اخفق احد اطراف التعاقد فى الوفاء بالتعهدات النقدية يطالب الطرف الاخر بالمساهمة بالمبلغ الذى لم يتم الوفاء به للمنشأة (هـ). وتعتبر القيمة التى لم يتم الوفاء بها كدين على الطرف المقصر تجاه الطرف الاخر.

التحليل

ج٤٢. يقوم اطراف الترتيب بتنفيذ الترتيب المشترك من خلال كيان مستقل والذي يحقق شكله القانونى فصلاً بين اطراف الترتيب والكيان المستقل. ويكون لدى اطراف الترتيب القدرة على اعادة تقديراتهم لحقوقهم وتعهداتهم الناشئة من الشكل القانونى للكيان المستقل الذى يتم تنفيذ الترتيب من خلاله. وقد قاموا بعمل ذلك عن طريق الاتفاق على شروط فى اتفاقية التشغيل المشترك والتي تمنحهم الحقوق فى الاصول (على سبيل المثال الاستكشاف والتطوير والتصاريح والانتاج واية اصول اخرى ناشئة من الانشطة) والتعهدات بالالتزامات (على سبيل المثال جميع التكاليف والتعهدات الناشئة من برامج العمل) والموجودة فى المنشأة (هـ) لذا يعتبر الترتيب المشترك عملية مشتركة.

ج٤٣. تعترف كل من الشركة (أ) والشركة (ب) فى قوائمها المالية بأنصبتهم من الاصول واية التزامات ناشئة عن الترتيب على اساس نسب مشاركتهم المتفق عليها. وبنفس هذا الاساس يعترف كل طرف ايضاً بنصيبه من الايراد (من بيع انصبتهم من المنتج) ونصيبه فى المصروفات.

ج٤٤. تمتلك الشركة (أ) حق غاز غير مطور والذي يحتوى على مصادر غاز كبيرة. قدرت الشركة (أ) ان حقول الغاز ستكون ذات جدوى اقتصادية إذا تم بيع الغاز فقط لعملاء فى اسواق عبر البحار (خارجية). وللقيام بذلك يجب بناء مصنع مسيل الغاز لتسهيل الغاز بحيث يمكن نقله بواسطة السفن إلى اسواق عبر البحار (خارجية).

ج٤٥. دخلت الشركة (أ) ترتيب مشترك مع الشركة (ب) لى تطور وتدير حقل الغاز وتسييله ، و فى ظل هذا الترتيب اتفقت الشركتان (أ و ب) على المساهمة بحقل الغاز والنقدية على التوالي فى الكيان المستقل (ج)

فى مقابل تلك المساهمات يأخذ كل طرف من اطراف الترتيب ٥٠% من ملكية حصص الملكية فى المنشأة (ج). والملح الرئيسى للشكل القانونى للمنشأة (ج) يجعل المنشأة (ج) هى صاحبة حق الملكية (بمعنى ان الاصول والالتزامات المحتفظ بها فى الكيان المستقل هى أصول والتزامات الكيان المستقل وليست هى اصول والتزامات اطراف الترتيب).

ج٤٦. يحدد الترتيب التعاقدى بين الأطراف مايلى:

- (أ) يجب على كل من الشركتين (أ) و (ب) تعيين عضوين بمجلس ادارة المنشأة (ج) . ويجب ان يوافق مجلس الادارة بالإجماع على استراتيجية المنشأة (ج) و الاستثمارات التى تقوم بها.
- (ب) يتم تنفيذ الادارة اليومية لحقل الغاز ومصنع تسهيل الغاز بما فى ذلك أنشطة التطوير (الانشاءات) عن طريق موظفي الشركة (ب) طبقاً لتوجيهات مشتركة متفق عليها بين اطراف الترتيب. وتقوم المنشأة (ج) برد التكاليف التى تحملتها (ب) عند ادارة حقل الغاز و مصنع تسهيل الغاز .
- (ج) المنشأة (ج) مسئولة عن الضرائب والأتاوات على الانتاج ومبيعات الغاز السائل وكذلك الالتزامات المتكبدة فى إطار النشاط الطبيعى مثل حساب الموردين واعادة تهيئة الموقع وانهاء الالتزامات.
- (د) لدى الشركتان (أ و ب) انصبة متساوية فى الربح من الأنشطة المنفذة فى الترتيب وبالمثل تستحق انصبة متساوية فى التوزيعات المؤداة بواسطة المنشأة (ج).

ج٤٧. لا يحدد الترتيب التعاقدى أن لاي طرف حقوق على الاصول او تعهدات بالالتزامات فى المنشأة (ج).

ج٤٨. قرر مجلس ادارة المنشأة (ج) الدخول فى اتفاقية تمويل مع مجموعة من المقرضين لتمويل تطوير حقل الغاز وأنشأ مصنع تسهيل الغاز ويقدر اجمالى التكلفة للتطوير والإنشاء بمبلغ ١٠٠٠ مليون جنيه.

ملحق (ج) معيار المحاسبة المصري رقم (٤٣)

ج٤٩. قدمت مجموعة المقرضين للمنشأة (ج) قرض قيمته ٧٠٠ مليون جنيه . ويحدد الترتيب بأن المقرضين لهم الحق في الرجوع على الشركتين (أ و ب) فقط إذا اخفقت المنشأة (ج) في الوفاء باتفاقية القرض اثناء تطوير حقل الغاز وإنشاء مصنع الغاز. واتفق المقرضين انهم لن يرجعوا على الشركتين (أ و ب) لسداد القرض بمجرد ان يكون مصنع مسيل الغاز في الانتاج على انها قامت بتقدير ان النقدية الداخلة إلى المنشأة (ج) والتي ستتولد من مبيعات الغاز السائل ستكون كافية لمقابلة تسديدات القرض. وعلى الرغم من ان المقرضين في هذا التوقيت ليس لديهم الحق في الرجوع على الشركتين (أ و ب) فالمقرضين يحتفظون بحماية في مقابل اخفاق المنشأة (ج) عن طريق الحجز على مصنع تسييل الغاز.

التحليل

ج٥٠. يتم تنفيذ الترتيب المشترك من خلال كيان منفصل والذي يحدد شكله القانوني فصل بين طرفي الترتيب والكيان المستقل. ولا تحدد شروط الترتيب التعاقدية ان لطرفي الترتيب الحق على الاصول او التعهد بالالتزامات للمنشأة (ج) ولكنها تحدد ان طرفي الترتيب لديهم الحق في صافي اصول المنشأة (ج). ولا يمثل حق الرجوع لترتيبات التمويل اثناء تطوير حقل الغاز وإنشاء مسيل الغاز الطبيعي (بمعنى ان الشركتين أ و ب تقدم ضمانات منفصلة اثناء هذه المرحلة) بذاته الزام على طرفي الترتيب بالتعهد بالالتزامات المنشأة (ج) بمعنى ان القرض هو التزام على المنشأة (ج). لدى الشركتان (أ و ب) التزامات مستقلة والتي تتمثل في ضمانهم لتسديد القرض إذا اخفقت المنشأة (ج) في سداد القرض اثناء مرحلة التطوير والإنشاء.

ج٥١. لا توجد اية حقائق او ظروف اخرى تشير الى ان طرفي الترتيب لديهم حق كامل على كل المنافع الاقتصادية للاصول للمنشأة (ج) او ان الاطراف لديهم تعهدات بالالتزامات للمنشأة (ج). لذا يعتبر الترتيب المشترك مشروعاً مشتركاً.

ج٥٢. يعترف اطراف التعاقد بحقوقهم في صافي اصول المنشأة (ج) كاستثمار ويتم معالجته محاسبياً بطريقة حقوق الملكية

