

ملخص:

هدفت الدراسة إلى التعرف على مدى توافق محاسبة العقود طويلة الأجل في الجزائر مع متطلبات معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS 15. ولتحقيق ذلك، تم اختيار مؤسسة الأشغال والبناء سلطاني هاني بولاية سكيكدة كحالة دراسية، وبالاعتماد على الوثائق المحاسبية للمؤسسة محل الدراسة. أظهرت النتائج التطبيقية أن قواعد القياس والاعتراف المحاسبي التي جاء بها النظام المحاسبي المالي تساهم في تحديد إيرادات وتكاليف العقود طويلة الأجل بمستوى عال من الدقة، كما أظهرت النتائج وجود درجة من التوافق بين الطرق والأساليب المعتمدة في الجزائر لتحديد نسبة التقدم في تنفيذ الالتزامات التعاقدية ومتطلبات المعيار الدولي IFRS 15، باستثناء طريقة الإتمام التي استغنت عنها المعايير الدولية.

واختتمت الدراسة بجملة من المقترحات، أبرزها ضرورة تحيين قواعد الاعتراف والقياس المحاسبي الخاصة بالعقود طويلة الأجل في الجزائر بما يضمن مواكبتها للمعالجات المحاسبية الجديدة التي يتبناها معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS 15. الكلمات المفتاحية: العقود طويلة الأجل، النظام المحاسبي المالي، المعيار IFRS 15، طريقة التقدم، طريقة الإتمام. تصنيفات JEL: M41، M49.

Abstract:

This study aimed to examine the conformity of long-term contract accounting in Algeria with the requirements of International Financial Reporting Standard IFRS 15. To achieve this, Sultani Hani Construction and Public Works Company in Skikda was selected as a case study. Relying on the company's accounting documents, the applied results revealed that the measurement and recognition rules of the Algerian Financial Accounting System contribute to determining revenues and costs of long-term contracts with a high level of accuracy. The findings also indicated a degree of conformity between the methods used in Algeria to assess the percentage of completion in fulfilling contractual obligations and the requirements of IFRS 15, except for the completed contract method, which has been abandoned by international standards.

The study concluded with several recommendations, most notably the necessity of updating the recognition and measurement rules for long-term contracts in Algeria. This would ensure alignment with the modern accounting treatments adopted by IFRS 15.

Keywords: Long-term contracts, Financial Accounting System, IFRS 15, Percentage of Completion Method, Completed Contract Method.

Jel Classification Codes: M41, M49.

1. مقدمة:

تعد المحاسبة من الأدوات الأساسية التي تعتمد عليها المؤسسات الاقتصادية في تسجيل وتلخيص وتحليل المعلومات المالية، بهدف توفير بيانات دقيقة تساعد على اتخاذ القرارات الإدارية والمالية. ومع تطور النشاط الاقتصادي وتنوع العمليات التجارية والمالية، أصبحت معظم القطاعات الاقتصادية تتميز بخصوصيات محاسبية في معالجة بياناتها المالية، مما يفرض على المحاسبين اعتماد طرق وسياسات محاسبية تتلاءم مع طبيعة كل نشاط.

وتتجسد هذه الخصائص المحاسبية بشكل أكبر في الأنشطة التي تمتد آثارها المالية عبر عدة فترات محاسبية، وعلى رأسها تنفيذ العقود طويلة الأجل القائمة على التزامات الأداء، لما لها من ارتباط وثيق بانتعاش اقتصاديات الدول، من خلال مساهمتها في دعم الخزينة العمومية بوفرات ضريبية معتبرة، فضلا عن ارتباطها بمشاريع ضخمة تتطلب تمويلا كبيرا وتخطيطا دقيقا ووقتا طويلا لتنفيذها، حيث قد تمتد هذه المشاريع لأكثر من سنة مالية واحدة. وهو ما جعل العقود طويلة الأجل تظهر كأداة قانونية وتنظيمية مهمة لتنفيذ هذه المشاريع، غير أنها تطرح في المقابل تحديات محاسبية خاصة، لاسيما فيما يتعلق بكيفية الاعتراف بالإيرادات وقياس التكاليف وتوزيعها عبر عدة فترات محاسبية.

1.1. إشكالية الدراسة:

بالنظر إلى توجه الجزائر نحو تطبيق النظام المحاسبي المالي، الذي تسعى من خلاله إلى تقريب الممارسات المحاسبية الوطنية من الممارسات الدولية، وجعل القوائم المالية الصادرة عن المؤسسات الاقتصادية أكثر تعبيرا عن واقعها الحقيقي، بما يساعد على تلبية حاجات المستخدمين في الحصول على معلومات مالية منسجمة ومقروءة، يبرز التساؤل حول مدى توافق المعالجة المحاسبية المعتمدة في النظام المحاسبي المالي للعقود طويلة الأجل، مع متطلبات معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS 15 وهو ما يقود إلى طرح التساؤل الرئيسي التالي:

ما مدى توافق محاسبة العقود طويلة الأجل في الجزائر مع متطلبات معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS 15 ؟

بغرض الإجابة على الإشكالية الرئيسية وتغطية كافة جوانب هذا البحث، قمنا بطرح الأسئلة الفرعية التالية:

- هل تساهم قواعد القياس والاعتراف المحاسبي التي وضعها النظام المحاسبي المالي في تحديد إيرادات وتكاليف العقود طويلة الأجل بمستوى عال من الدقة ؟
- هل تتوافق الطرق والإجراءات المحاسبية الخاصة بتحديد نسبة الإنجاز في تنفيذ الالتزامات التعاقدية في الجزائر، مع متطلبات معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS 15 ؟

2.1. فرضيات الدراسة:

بغية تحقيق أهداف الدراسة قمنا بصياغة الفرضيات الرئيسية التالية:

- هناك درجة من التوافق بين محاسبة العقود طويلة الأجل في الجزائر ومتطلبات معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS 15.
- تساهم قواعد القياس والاعتراف المحاسبي التي وضعها النظام المحاسبي المالي في تحديد إيرادات وتكاليف العقود طويلة الأجل بمستوى عال من الدقة.
- تتوافق الطرق والإجراءات المحاسبية الخاصة بتحديد نسبة الإنجاز في تنفيذ الالتزامات التعاقدية في الجزائر، مع متطلبات معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS 15.

3.1. أهمية الدراسة:

تستمد هذه الدراسة أهميتها من الموضوع الذي تتناوله والمتمثل في المعالجة المحاسبية للعقود طويلة الأجل في الجزائر ومدى توافقها مع متطلبات معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS 15، وهو موضوع يحظى باهتمام متزايد في السنوات الأخيرة لدى الباحثين والمحاسبين، وتكمن الأهمية الحقيقية لهذه الدراسة في إبراز أهم الطرق والقواعد والإجراءات المحاسبية التي وضعها النظام المحاسبي المالي لمعالجة التكاليف والإيرادات الناتجة عن العقود طويلة الأجل، وتحليل مدى توافقها مع متطلبات المعيار الدولي IFRS 15، لاسيما فيما يتعلق بتحديد وقياس نسبة الإنجاز (التقدم) في تنفيذ الالتزامات التعاقدية.

4.1. أهداف الدراسة:

- في إطار مشكلة الدراسة وأهميتها، تسعى هذه الدراسة إلى تحقيق الأهداف الآتية :
- عرض وتحليل متطلبات النظام المحاسبي المالي المتعلقة بالمعالجة المحاسبية للعقود طويلة الأجل؛
 - عرض وتحليل متطلبات المعيار الدولي IFRS 15 المتعلقة بالمعالجة المحاسبية للعقود طويلة الأجل ؛
 - إبراز أوجه التشابه والاختلاف بين متطلبات النظام المحاسبي المالي ومتطلبات المعيار الدولي IFRS 15، فيما يتعلق بقواعد القياس والاعتراف المحاسبي في تنفيذ الالتزامات التعاقدية.

5.1. منهج الدراسة:

اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي باعتباره المنهج المناسب لهذا النوع من الدراسات، حيث تم في الجانب النظري عرض وتحليل المعالجة المحاسبية للعقود طويلة الأجل من منظور النظام المحاسبي المالي ومتطلبات معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS 15، مع إجراء مقارنة بينهما. بينما في الجانب التطبيقي، تم تطبيق جزء من المفاهيم النظرية على دراسة حالة مؤسسة الأشغال والبناء سلطاني هاني بولاية سكيكدة، وذلك من أجل تحديد مدى التزام المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بالمعالجة المحاسبية للعقود طويلة الأجل في ظل النظام المحاسبي المالي، وتحليل مدى توافقها مع المعايير المحاسبية الدولية.

6.1. الدراسات السابقة:

❖ دراسة (زيدان و ضويحي، 2022):

هدفت الدراسة إلى استكشاف مدى توافق الاعتراف بإيراد العقود طويلة الأجل في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي، مع معيار الإيراد من العقود مع العملاء IFRS 15، ولتحقيق أهداف الدراسة، تم إجراء دراسة تطبيقية على شركة باهي للإنجاز والتجهيز بولاية الوادي، واستنادا إلى الوثائق المحاسبية المقدمة من طرف الشركة محل الدراسة، أظهرت النتائج أن الاعتراف بإيراد العقود طويلة الأجل في الجزائر يكون وفقا لطريقتين هما: طريقة التقدم وطريقة الإتمام، كما أكدت النتائج أن لكل طريقة تأثيرها الخاصة على النتيجة المحاسبية. وبخصوص مدى توافق قواعد النظام المحاسبي الخاص بالعقود الطويلة الأجل مع المعيار IFRS 15، أشارت النتائج أن الممارسة المحاسبية الوطنية لم تواءم المستجدات المحاسبية الدولية الحديثة، مما قد يؤثر تأثيرا سلبيا على جودة المعلومات المحاسبية

❖ دراسة (حفصاوي، بوريبي، ومرابط، 2022):

هدفت الدراسة إلى معرفة مدى مواكبة النظام المحاسبي المالي لشركات البناء والأشغال العمومية في الجزائر للمستجدات الحاصلة في المعايير المحاسبية الدولية، ولتحقيق أهداف الدراسة، تم إجراء دراسة تطبيقية على مستوى شركة إنجاز لجميع الأشغال بولاية جيجل، واستنادا للوثائق المحاسبية لسنة 2020 المقدمة من طرف الشركة محل الدراسة،

أظهرت الدراسة عدم وجود توافق بين المعالجات المحاسبية التي تقوم بها شركة إنجاز لجميع الأشغال بولاية جيجل مع المعيار IFRS 15، كما أشارت الدراسة إلى عدم مواكبة التشريعات القانونية الجزائرية المنظمة للمحاسبة في شركات البناء والأشغال، للمتطلبات المحاسبية الجديدة التي جاء بها معيار الإيراد من العقود مع العملاء IFRS 15.

❖ دراسة (بن علي ولعبيدي، 2020) :

هدفت الدراسة إلى إظهار مدى توافق محاسبة العقود طويلة الأجل وفق النظام المحاسبي المالي SCF، مع ما يتضمنه معيار الإيراد من العقود مع العملاء IFRS 15، ولتحقيق هذا الهدف، تم إجراء مقارنة نظرية بين طرق وأساليب المعالجة المحاسبية للعقود طويلة الأجل في الجزائر، مع متطلبات المعيار IFRS 15، وقد توصلت الدراسة لوجود نقاط توافق واختلاف بين النظام المحاسبي المالي ومعيار IFRS 15، وبررت الدراسة هذا الاختلاف بعد تطوير الجزائر لمحاسبة العقود طويلة الأجل بما يتلائم مع السياسات المحاسبية الجديدة التي جاء بها المعيار الجديد IFRS 15 الذي دخل حيز التنفيذ مطلع سنة 2018.

2. عموميات حول العقود طويلة الأجل:

1.2. تعريف العقود طويلة الأجل:

إن تسمية العقود طويلة الأجل تختلف باختلاف الهيئات المحاسبية والمراجع والمعايير التي تناولتها، فهناك من أطلق عليها أيضا اسم العقود الآجلة، عقود الإنشاء أو البناء، عقود أعمال المنشآت. غير أن هذا الاختلاف هو اختلاف لغوي واصطلاحي فقط، إذ يبقى المعنى واحدا، وهو العقد الذي يمتد تنفيذه لفترتين محاسبيتين على الأقل.

في هذا السياق، يمكن تعريف العقود طويلة الأجل حسب المرجعية المحاسبية الدولية المتمثلة في معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS 15 الإيراد من العقود مع العملاء بأنها "اتفاق بين طرفين أو أكثر يرتب حقوقا وواجبات واجبة النفاذ، ويعد وجوب نفاذ الحقوق والواجبات الواردة في العقد مسألة قانونية. ويمكن أن تكون هذه العقود خطية أو شفوية أو مفهومة ضمنا من ممارسات الأعمال المعتادة للمنشأة". وتتمثل أصول العقد في حق المنشأة في الحصول على مبالغ من العملاء، أما التزاماتها فتتمثل في تقديم السلعة أو الخدمة للعميل (الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين، 2022، صفحة 3).

كما عرفها النظام المحاسبي المالي الجزائري في الفقرة 1.133 في القسم الثالث من الفصل الثالث بأنها "عقد يتضمن إنجاز سلعة أو خدمة أو مجموعة سلع أو خدمات تقع تواريخ انطلاقها وانتهاء منها في سنوات مالية مختلفة، ويتعلق محتوى هذه العقود ب: عقود البناء والتشييد، أو عقود الإصلاح، أو عقود تقديم الخدمات. (الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، 2009، صفحة 18)"

أما القانون المدني الجزائري فقد عرفها بأنها "عقد يلتزم بمقتضاه أحد المتعاقدين بصنع شيء أو تأدية عمل مقابل أجر يتعهد به المتعاقد الآخر. (حفصاوي، بوريب، و مرابط، 2022، صفحة 215)"

وعرفها آخرون بأنها "عقود يتم التفاوض بشأنها بشكل خاص بقصد إنشاء أصل أو مجموعة من الأصول يمكن أن تكون مرتبطة فيما بينها أو مستقلة من حيث التصميم أو التكنولوجيا أو الوظيفة أو الأهداف أو الاستعمال (عمورة و قبايلي، 2015، صفحة 90).

2.2. أنواع العقود طويلة الأجل:

يمكن تصنيف العقود طويلة الأجل إلى نوعين رئيسيين، هما: (سحنون و بريش، 2020)

1.2.2. العقود الجرافية (محددة السعر): هي عبارة عن عقد مقابلة يقبل المفاوض بموجبه تنفيذ العقد مقابل سعر محدد أو معدل ثابت لكل وحدة منتجة في حالة إمكانية تحديد أثر عوامل الإنتاج على تقدير سعر البيع. وينبغي على المفاوض من

خلال هذا العقد، مراقبة تطور التكاليف التي تتولد عليها فروقات نتيجة التباين بين التكاليف الحقيقية والتكاليف التقديرية باعتباره يتحمل مخاطر مباشرة، ويمكن أن يخدع هذا النوع من العقود إلى اتفاقية إعادة مراجعة الأسعار على ضوء التكاليف الفعلية المحققة نتيجة التقديرات في أسعار المواد الأولية واليد العاملة، في المقابل يتعين على المتعاقد المستفيد الالتزام بمراقبة التقدم المادي في المشروع وجودة الأشغال المنجزة.

2.2.2. عقود التكلفة ذات العمولة (عقود المربحة): هي عبارة عن عقود يتم الاتفاق فيها على تحديد السعر من خلال مجموعة التكاليف المنفقة مضافا إليها نسبة أو عمولة من إجمالي تلك التكاليف. من أهم مميزات هذا النوع من العقود، نجد:

- أهداف هذا العقد لا تقوم على تخفيض التكلفة أو الجودة لأن الإيراد مرتبط بالتكاليف المنفقة والموافقة عليها؛
- لا وجود لمخاطر التكلفة الناشئة عن فروقات التكلفة الفعلية والتكلفة التقديرية نتيجة سوء التقدير عند التعاقد؛
- يستعمل هذا النوع من العقود نتيجة إلى التغيرات المستمرة في الأسعار عبر الزمن وصعوبة تقدير نتيجة ضعف مستويات التنبؤ.

3.2. خصائص العقود طويلة الأجل:

يتميز نشاط العقود طويلة الأجل بالعديد من الخصائص والصفات التي تميزها عن غيرها من العقود الأخرى. ومن هذه الصفات نجد: (الجعارات، 2014)

- امتداد النشاط إلى أكثر من سنة مالية واحدة عادة؛
- استثمار رؤوس أموال كبيرة في النشاط وفي بعض الأحيان يتم تمويل نشاط المقاولات من الإيرادات المحققة خلال مراحل العمل؛
- تنوع الإيرادات أو وجود إيرادات أخرى ثانوية عدا الإيراد من النشاط الرئيسي للمقاولات مثل:
 - ✓ إيرادات من العقود الثانوية أو المقاولين الثانويين؛
 - ✓ إيرادات المبيعات للغير أو معامل الإنتاجية؛
 - ✓ إيرادات من المواد المتبقية في نهاية الموقع أو العمل؛
 - ✓ إيرادات من مكافأة تشجيعية.
- تنوع الخسائر في أنشطة هذه العقود مثل:
 - ✓ خسائر العقود الثانوية أو العقود من الباطن؛
 - ✓ تكاليف الطلب والضياع والنقص؛
 - ✓ غرامات التأخير؛
 - ✓ خسائر فسخ العقد وترك العمل بسبب ضعف إمكانيات المقاول ومحدودية موارد المتاحة لديه؛
 - ✓ خسائر مالية وقانونية لاحقة مثل عدم تطابق الإنجاز أو انهيار جزئي أو كلي لعمارة منجزة أو جسر أو طريق ... إلخ.
- وجود تحويلات بين المقاولات والمشاريع الأخرى أو من خارج النشاط ويشمل ذلك عادة المواد الأولية والمعدات مثل:
 - ✓ المواد المرسلّة من صاحب العمل؛
 - ✓ نقل المواد والمعدات من مشروع إلى آخر أو من مقولة إلى أخرى؛

✓ تحويل المواد والمعدات من المقاولين الثانويين؛

✓ ظهور تكاليف لاحقة بعد انتهاء النشاط كتكاليف الصيانة اللاحقة.

4.2. العناصر المكونة للعقود طويلة الأجل:

تتمثل العناصر المكونة للعقود طويلة الأجل باستثناء الأطراف في العقد، في السعر والموضوع. وفيما يلي شرح لهذه العناصر: (بكطاش، 2007)

- السعر: باعتبار أن مدة العقد طويلة عموماً، وتعييدات الأصل والخدمات التي سوف تنجز والعواقب المصاحبة للنشاط، من اللائق والأوجب أن يحدد السعر عند تحضير العقد أو يحدد تماشياً مع تقدم الأشغال.

- موضوع العقد: يجب أن يكون موضوع العقد هو إنجاز أصل أو تقديم خدمة (تنفيذ النشاط) من طرف لصالح آخر، ويتمثل في العمل الذي سوف ينجز من طرف المورد (البائع) طبق شروط العقد والاستعمالات المهنية.

5.2. إيرادات وتكاليف العقود طويلة الأجل:

لقد أنتج نموذج المحاسبة عن الإيرادات وفقاً للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (IFRS 15)، عدة أنواع من المعالجة المحاسبية، انحصرت في نوعين أساسيين وهذا بهدف تحديد إيرادات العقد وتكاليفه، ففي جانب الإيرادات نص المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (IFRS 15)، على أنه يجب أن يشمل إيراد العقد على: (عمورة وقبايلي، 2015، صفحة 92)

- القيمة الأصلية للإيراد الذي تم الاتفاق عليه عند التعاقد؛

- أية تعديلات على الأعمال المتعاقد عليها أو الشكاوي أو علاوات الأداء.

حيث يتم قياس إيرادات العقود طويلة الأجل على أساس القيمة العادلة للمقابل الذي تم استلامه أو الذي في انتظار التحصيل. كما أشار المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (IFRS 15) إلى أن عملية قياس العقد الأولية والمستمرة، تتأثر بمجموعة من ظروف عدم التأكد وعدم اليقين، والمرتبطة أساساً بالظروف المستقبلية، وبالتالي ينبغي إعادة النظر ومراجعة التقديرات المحاسبية من خلال الأحداث الناشئة بشكل مستمر، وعليه فإن مبلغ إيراد العقد قد يرتفع أو ينخفض من دورة محاسبية لأخرى.

أما في جانب التكاليف فينص المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (IFRS 15)، على أنه يجب أن تشمل تكلفة العقد على: (بوحفص وبن رحمون، 2018، صفحة 195)

- التكاليف المتعلقة مباشرة بالعقد: مثل تكاليف العاملين بالموقع بما في ذلك تكاليف الإشراف، تكاليف المواد المستعملة في الإنجاز، تكاليف اهتلاك الأصول الثابتة المستخدمة في تنفيذ العقد، تكاليف نقل الأصول والمواد من وإلى الموقع ...؛

- التكاليف المتعلقة بنشاط العقد بصفة عامة والتي يمكن تخصيصها للعقد على أساس منتظم ومنطقي: مثل تكاليف التأمين، تكاليف التصميمات والمعاونة الفنية، تكاليف إعداد كشوف مرتبات العاملين في الموقع ... إلخ؛

- التكاليف الأخرى التي ينص العقد على تحميلها للعميل بشكل محدد: مثل التكاليف الإدارية العامة، وتكاليف البحث والتطوير.

3. المعالجة المحاسبية للعقود طويلة الأجل حسب معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS 15 :

1.3. تقديم معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS 15 :

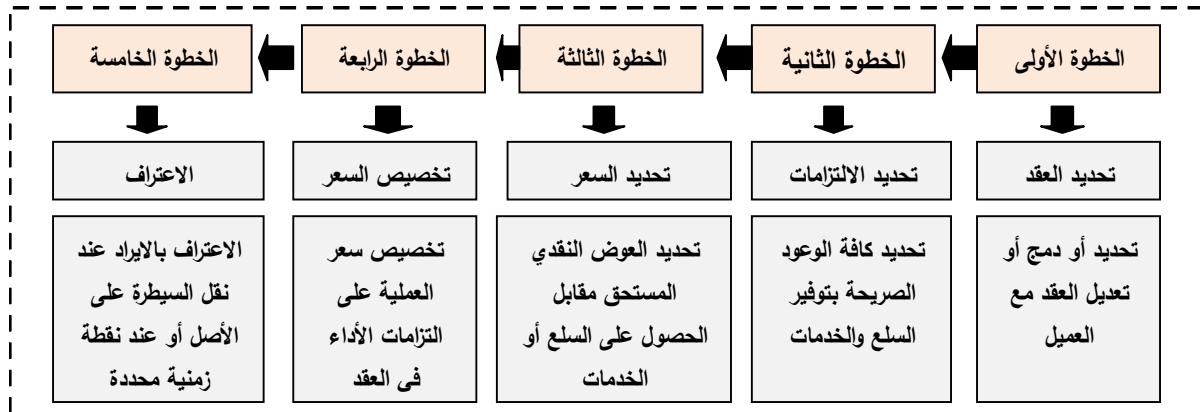
يعد الإيراد أحد العناصر الأساسية التي يعتمد عليها مستخدمو القوائم المالية في تقييم أداء المنشآت ومراكزها المالية، كما يعتبر وسيلة لمراقبة وتقييم ربحية المنشآت ومقارنتها بالفترة السابقة والمنشآت الأخرى، وهو ما جعل الهيئات المحاسبية الدولية والمحلية تولي اهتماما متزايدا بمحاسبة الإيراد خلال السنوات الأخيرة.

وفي شهر ماي من سنة 2014، أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB، بالاشتراك مع مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي FASB معيارا جديدا للاعتراف بالإيراد في القوائم المالية، وهو معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS 15، وذلك في إطار مشروع يهدف إلى تطوير متطلبات مشتركة لموضوع الإيراد، وليحل محل ستة إصدارات محاسبية سابقة، هي: (IAS11) و(IFRIC 13) و(IFRIC 15) و(IFRIC 18) و(SIC 18). (Gabriela, 2021). ومن أهم أهداف المعيار الجديد نجد: (حميدات، 2019، صفحة 629)

- إزالة حالات عدم الاتساق والضعف في المعايير السابقة؛
- تقديم إطار شامل وقوي للتعامل مع الحالات المختلفة للاعتراف بالإيراد؛
- تحسين متطلبات الإفصاح من خلال تزويد مستخدمي القوائم المالية بمعلومات مفيدة تساعد في تقييم أداء المنشآت ومقارنة المعلومات المالية.

أما أهم ما جاء به معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS 15 هو تقديم نموذج شامل للاعتراف بالإيراد يكون فيه المبدأ الأساسي هو التزام المنشأة بتحويل السلعة أو الخدمة المتفق عليها مع الزبون، بمبلغ يعكس العوض المقابل الذي تتوقع المنشأة الحصول عليه مقابل تلك السلعة أو الخدمة. ولتحقيق هذا المبدأ، ينبغي على المنشآت اتباع خمس خطوات أساسية للاعتراف بالإيرادات الناتجة عن العقود طويلة الأجل، والذي يطلق عليه تسمية "النموذج ذو الخمس خطوات" (مرتضى، 2024)، والذي نمثله في الشكل الآتي:

الشكل 1: نموذج الاعتراف بالإيراد وفق معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS 15



المصدر: فاضل الفياض مرتضى (2024). تأثير الإفصاح عن الإيراد من العقود مع الزبائن وفق معيار IFRS 15 على التقارير المالية وإحلاله محل القاعدة

العراقية 6. Revue Algérienne de Finance Islamique, 2 (1), 48-62.

2.3. متطلبات الإفصاح عن الإيراد وفق معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS 15 :

إن المبدأ الأساسي لمعيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS 15 يقوم على أن تعترف المنشأة بالإيراد من العقود التي تتضمن نقل أو تحويل سلع أو خدمات للعملاء، بمبلغ يمثل المقابل المتوقع أن تحصل عليه المنشأة مقابل تحويل تلك السلع أو الخدمات للعميل (الجعارات، 2014). ولتحقيق هذا المبدأ يجب على المنشآت أن تعترف بالإيراد من خلال تطبيق نموذج الخمس خطوات.

1.2.3. المرحلة الأولى: تحديد العقد مع العميل

تعد هذه المرحلة من مراحل الاعتراف المحاسبي، حيث تصنف العقود المبرمة مع العملاء كعقود طويلة الأجل عندما تلي جميع الشروط التالية: (بن علي ولعبيدي، 2020)

- أطراف العقد قد اتفقت على العقد كتابيا أو شفويا أو بموجب الممارسات المتعارف عليها وأن تكون ملتزمة بأداء التزاماتها؛
- قدرة المنشأة على تحديد حقوق كل طرف فيما يتعلق بالسلع أو الخدمات التي سيتم تحويلها؛
- بإمكان المنشأة تحديد شروط السداد مقابل السلع أو الخدمات التي سيتم تحويلها؛
- أن يكون من المحتمل أن تتحصل المنشأة على العوض النقدي الذي سيكون لها حق فيه مقابل تحويلها للسلع أو الخدمات للعميل.

2.2.3. المرحلة الثانية: تحديد التعهدات أو الالتزامات الواجب أدائها بموجب العقد

- عند نشأة العقد ينبغي على المنشأة تقويم السلع أو الخدمات المتعهد بها في العقد مع العميل ويجب عليها تحديد كل تعهد بتحويل أي مما يلي إلى العميل على أنه إلزام أداء سواء كانت: (حميدات، 2019)
- سلعة أو خدمة مستقلة يمكن تمييزها بذاتها؛
 - سلعة من السلع أو الخدمات التي يمكن تمييزها بذاتها ومتماثلة بشكل كبير ولها نفس نمط التحويل إلى العميل. وتعد السلعة أو الخدمة المتعهد بها إلى العميل قابلة للتمييز بذاتها، عندما تستوفي الشروط الآتية:
 - قدرة العميل على الانتفاع من السلعة أو الخدمة في حد ذاتها أو إلى جانب موارد أخرى متاحة فورا للعميل؛
 - تعهد المنشأة بتحويل السلعة أو الخدمة إلى العميل يمكن تحديده بشكل منفصل في سياق العقد عن بقية التعهدات الأخرى.

3.2.3. المرحلة الثالثة: تحديد سعر المعاملة

يجب على المنشأة أن تراعي بنود العقد وممارساتها التجارية المعتادة عند تحديد سعر المعاملة، ويقصد بسعر المعاملة، المقابل الذي تتوقع المنشأة الحصول عليه مقابل نقل السلع أو الخدمات الموعودة إلى العميل، باستثناء المبالغ المحصلة نيابة عن أطراف ثالثة مثل بعض ضرائب المبيعات القابلة للاسترجاع. وقد يشمل المقابل الموعود به في العقد مع العميل، مبالغ ثابتة أو متغيرة أو كلاهما (BDO IFR Advisory Limited, 2024, p. 27).

إن طبيعة وتوقيت ومقدار المقابل الذي يعد به العميل، يؤثر بشكل مباشر على عملية تقدير سعر المعاملة، وعليه حدد المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (IFRS 15)، في الفقرة 48 مجموعة من الشروط التي يجب على البائع مراعاتها عند تحديد سعر المعاملة، وهي: (حميدات، 2019)

- العوض النقدي المتغير والتقديرات المقيدة له؛
- القيمة الزمنية للنقود؛
- العوض النقدي مستحق الدفع للعميل.

4.2.3. المرحلة الرابعة: تخصيص سعر المعاملة على التزامات الأداء

بعد تحديد المنشأة لسعر المعاملة، يجب عليها أن تقوم بتخصيصه على كل التزامات الأداء على أساس سعر بيع نسبي مستقل، ولتحقيق ذلك ينبغي عليها تحديد سعر البيع المستقل عند نشوء العقد للسلعة أو الخدمة الممكن تمييزها بذاتها، والممثلة لكل إلتزام أداء مبين في العقد وتخصيص سعر المعاملة بما يتناسب مع أسعار البيع المستقلة تلك، وفي حالة تعذر على المنشأة تحديد سعر البيع المستقل بشكل مباشر، يجب عليها رصده بإحدى الطرق المحاسبية الثلاثة المتعارف عليها الآتية: (بن علي ولعبيدي، 2020)

– طريقة تقييمات السوق المعدل؛

– طريقة التكلفة المتوقعة مضاف إليها هامش الربح؛

– طريقة القيمة المتبقية.

5.2.3. المرحلة الخامسة: الاعتراف بالإيراد عند وفاء المنشأة بتعهداتها الواردة في العقد

بعد تخصيص سعر المعاملة على التزام الأداء كما هو محدد في الخطوة الرابعة، يصبح من الضروري على المنشأة تحديد وقت الاعتراف بالإيراد المخصص لكل التزام الأداء، وتعتز المنشأة بالإيراد أثناء نقل السلع أو الخدمات إلى العميل، أي عند وفائها بالتزامات الأداء وكل وعد قطعته للعميل، عن طريق نقل السيطرة على السلع أو الخدمات الموعودة التي يقوم عليها إلتزام الأداء إلى هذا العميل (Trabelsi, 2018).

وفي ذات السياق يعرف معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS 15، السيطرة في الفقرة 15 بأنها " القدرة على توجيه استخدام أحد الأصول والحصول على معظم المنافع المستقبلية منه، وتشمل هذه السيطرة أيضا القدرة على منع الكيانات الأخرى من توجيه استخدام الأصل والحصول على منافعه". ومن مؤشرات وفاء المنشأة بالتزام الأداء وانتقال السيطرة نجد: (Trabelsi, 2018)

– أداء المنشأة ينشئ ويحسن الأصل الذي يسيطر عليه العميل عند إنجاز الأصل أو تحسين الأعمال قيد التنفيذ؛

– لا ينشأ أداء المنشأة أصلا يكون للمنشأة استخدام بديل له، وبالتالي يكون للمنشأة حق واجب النفاذ مقابل الأداء المنجز في تاريخه.

4. المعالجة المحاسبية للعقود طويلة الأجل حسب النظام المحاسبي المالي

سنحاول من خلال هذا الجزء عرض وتحليل مختلف الطرق والإجراءات المحاسبية التي وضعها النظام المحاسبي المالي لمعالجة العقود طويلة الأجل.

1.4. المعالجة المحاسبية وفق طريقة التقدم؛

1.1.4. تعريف طريقة التقدم (نسبة الإنجاز)؛

تعد طريقة نسبة التقدم في الإنجاز الطريقة الأكثر شيوعا في الاستخدام، كما تعد أحد الطرق المفضلة لدى الكثير من المحاسبين والمهتمين بالمجال المحاسبي، إذ يحبذ استعمالها إذا كان بالإمكان تقدير نفقات وإيرادات العقد بصورة صادقة. فبموجب هذه الطريقة، يلتزم البائع بإثبات الإيرادات المترتبة عن العقود طويلة الأجل، من خلال احتساب إيراد العقد على أساس نسبة تكاليف ما تم إنجازه خلال الفترة إلى إجمالي التكاليف التقديرية اللازمة لإتمام العقد (بوحفص و بن رحمون، 2018). ولتحقيق هذا الهدف يتعين استيفاء الشروط التالية: (بن علي ولعبيدي، 2020)

– إمكانية تقدير المبلغ الإجمالي للأرباح وإيرادات وتكاليف العقد بدقة؛

- إمكانية تقدير المبلغ الإجمالي للأعباء المحملة على العقد في كل الحالات والظروف؛
 - وجود آليات وأدوات للرقابة الداخلية ومراقبة التسيير تسمح بتقدير نسب الإنجاز في كل مراحل المشروع.
- وأشار النظام المحاسبي المالي SCF بشكل صريح لتبني طريقة نسبة التقدم في الإنجاز متى توفر الشروط اللازمة للبائعين، إذ تفيد الفقرة 2.133 بأنه "تدرج في الحسابات الأعباء والمنتجات التي تخص عملية تمت في إطار عقد طويل الأجل حسب وتيرة تقدم العملية عن طريق تحرير نتيجة محاسبية بالتتابع وبمقاييس إنجاز العملية" (الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، 2009)، وهو ما يدل على إمكانية الإدراج في الحسابات حسب طريقة التقدم.
- 2.1.4. طريقة تقدير نسبة التقدم:**

من أجل الوفاء الكامل بالتزام الأداء على مدى زمني معين يمكن للمنشأة استخدام طريقتين رئيسيتين هما: أسلوب المدخلات وأسلوب المخرجات، ويتضمن كل منهما أنواع عديدة من التقنيات، حيث يمكن تقدير نسبة الإنجاز باستخدام كل أسلوب كما يلي: (زيري ودلالة، 2019)

نسبة الإنجاز وفق أسلوب المدخلات = $\frac{\text{التكاليف الحقيقية المتراكمة في نهاية الفترة} - \text{تكاليف مدفوعة لأنشطة مستقبلية}}{\text{التكاليف الحقيقية المتراكمة في نهاية الفترة} + \text{التكاليف الكلية المتوقعة إلى نهاية المشروع}}$
نسبة الإنجاز وفق أسلوب المخرجات = $\frac{\text{عدد الوحدات المنجزة فعلياً من العقد (المسافة، طوابق، منتجات إلخ...)}}{\text{إجمالي عدد الوحدات المتعاقد عليها (إجمالي المسافة، إجمالي الطوابق، إجمالي المنتجات إلخ...)}}$
رقم الأعمال المتعارف به للفترة = (رقم الأعمال الإجمالي لأخر تقدير × نسبة الإنجاز) - مجموع رقم الأعمال للسنوات السابقة إلى غاية هذه الفترة
النتيجة السنوية = رقم الأعمال المتعارف به للفترة - التكاليف الفعلية المحققة لنفس الفترة

3.1.4. الإدراج في الحسابات السنوية حسب طريقة التقدم:

إذا اختارت المنشأة طريقة نسبة التقدم، تكون المعالجة المحاسبية كما يلي: (سحنون و بريس، 2020)

مدین	دائن	التاريخ	المبالغ المدينة	المبالغ الدائنة
ح/ 6x	الإستهلاكات	XXX	XXX	XXX
ح/ 4456	الرسم على القيمة المضافة القابل للاسترجاع	XXX	XXX	XXX
ح/ 5x	النقدية	"دفع مصاريف حسب طبيعتها"		
		التاريخ		
ح/ 417	الحسابات الدائنة عن الأشغال والخدمات الجاري إنجازها	XXX	XXX	XXX
ح/ 704	مبيعات الأشغال	XXX	XXX	XXX
ح/ 705	مبيعات الدراسات			
	"إثبات وضعية الأشغال المنجزة"			
		التاريخ		
ح/ 512	بنوك الحسابات الجارية	XXX	XXX	XXX
ح/ 419	الزبائن الدائنون- تسبيقات مستلمة			
	"في حالة إستلام المؤسسة المنجزة لتسبيقات من العملاء"			

التسجيل المحاسبي في السنوات التالية للعقد وفي نهايته:

مدین	دائن	التاريخ	المبالغ المدينة	المبالغ الدائنة
ح/ 6x	الإستهلاكات	XXX	XXX	XXX
ح/ 4456	الرسم على القيمة المضافة القابل للاسترجاع	XXX	XXX	XXX
ح/ 5x	النقدية			

تريرات أيمن

		"أعباء السنة الأخيرة"		
		التاريخ		
XXX	XXX	مبيعات الأشغال الحسابات الدائنة عن الأشغال والخدمات الجاري إنجازها	حـ/ 417	حـ/ 704
		التاريخ		
XXX XXX	XXX	الزبائن مبيعات الأشغال الرسم على القيمة المضافة القابل المسترجعة "إثبات أشغال جاري إنجازها"	حـ/ 704 حـ/ 4457	حـ/ 411
		التاريخ		
XXX	XXX XXX	بنوك الحسابات الجارية الزبائن الدائنون- تسبيقات مستلمة الزبائن "التحصيل من العملاء"	حـ/ 411	حـ/ 512 حـ/ 419
		التاريخ		
XXX	XXX XXX	الحسابات الدائنة عن الأشغال والخدمات الجاري إنجازها (في حالة الاحتفاظ بمبلغ للتأكد من صلاحية المشروع من 5% إلى 10%)	حـ/ 512 حـ/ 417	حـ/ 275

2.4. المعالجة المحاسبية وفق طريقة الإتمام:

1.2.4. التعريف بطريقة الإتمام:

تعد طريقة الإتمام، الطريقة الثانية التي يمكن للمنشآت الاعتماد عليها في قياس إيرادات العقود طويلة الأجل، فحسب ما جاء في النظام المحاسبي المالي (SCF) في الفقرة 3.133 فإنه " إذا كان نظام معالجة الكيان أو طبيعة العقد لا يسمح بتطبيق طريقة الإدراج في الحسابات حسب التقدم، أو كانت النتيجة النهائية للعقد لا يمكن تقديرها بصورة صادقة، فإنه يكون من المقبول، على سبيل التبسيط، ألا يسجل كمنتوجات إلا مبلغ يعادل مبلغ الأعباء المثبتة التي يمكن تحصيلها محتملا" (الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، 2009).

ويعتمد مؤيدو هذه الطريقة على سياسات الحذر في تفضيلهم لها، فبموجب طريقة الإتمام يجب تسجيل الإيرادات التي يكون تحصيلها ممكنا والمعادلة للمصروفات المثبتة فقط بدون الهامش الربحي، ومن المزايا التي جاءت طريقة الإتمام، أنها لا تظهر حجم أعمال المنشأة بالنظر لحجم التكاليف المنفقة، وتركيزها على تخفيض المخاطر المحتملة والمربطة أساسا بالنتيجة المستقبلية للعقد، من خلال تأخيرها الاعتراف بالأرباح للسنوات الأولى من الإنجاز (زيدان و ضويفي، 2022).

ورغم المزايا السابقة لطريقة الإتمام، يوجد بعض المعارضين لها، إذ يصفونها بأنها طريقة لا تظهر الواقع الاقتصادي الفعلي للأجزاء المنتهية من المشاريع، في نهاية الفترات المحاسبية، فضلا عن عدم ملائمتها للإعتبارات الجبائية حسب رأيهم.

2.2.4. الإدراج في الحسابات السنوية حسب طريقة الإتمام:

حسب هذه الطريقة فإن النتيجة المحاسبية المتأتية من العقد طويلة الأجل لا تأخذ بعين الاعتبار إلا عند التسليم النهائي للعميل (تحويل الملكية/ التسليم) ويتم التسجيل المحاسبي وفقا لطريق الإتمام على النحو التالي: (سحنون و بريس،

(2020)

- التسجيل المحاسبي في نهاية السنة الأولى:

محاسبة العقود طويلة الأجل في الجزائر ومدى توافقها مع معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS 15 – دراسة

مدین	دائن	التاريخ	المبالغ المدينة	المبالغ الدائنة
ح/ 6x ح/ 4456	ح/ 5x	الإستهلاكات الرسم على القيمة المضافة القابل للاسترجاع النقدية "دفع مصاريف حسب طبيعتها"	XXX XXX	XXX
		التاريخ		
ح/ 355 ح/ 34	ح/ 723	الأشغال والمنتجات الجارية الدراسات والخدمات الجارية إنتاج مخزن "إثبات وضعية تنفيذ الأشغال إلى غاية نهاية السنة N/12/31"	XXX XXX	XXX

- التسجيل المحاسبي في السنة الموالية وفي نهاية العقد:

مدین	دائن	التاريخ	المبالغ المدينة	المبالغ الدائنة
ح/ 6x ح/ 4456	ح/ 5x	الإستهلاكات الرسم على القيمة المضافة القابل للاسترجاع النقدية "دفع مصاريف حسب طبيعتها"	XXX XXX	XXX
		التاريخ		
ح/ 723	ح/ 355 ح/ 34	إنتاج مخزن الأشغال والمنتجات الجارية الدراسات والخدمات الجارية "إنهاء الأشغال"	XXX	XXX XXX
		التاريخ		
ح/ 411	ح/ 704 ح/ 355	الزبائن مبيعات أشغال (بقيمة العقد) مبيعات الخدمات (بقيمة العقد) "عند إستلام الأشغال وإنهاء العقد"	XXX	XXX XXX

3.4. مقارنة محاسبة العقود طويلة الأجل بين النظام المحاسبي المالي ومعيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS15

بعد التطرق لمتطلبات الاعتراف وقياس الإيرادات والتكاليف الناتجة عن العقود طويلة الأجل، من منظور معايير

الإبلاغ المالي الدولي IFRS15 والنظام المحاسبي المالي، سنحاول المقارنة بينهما الجدول التالي:

جدول 01: مقارنة بين النظام المحاسبي المالي ومعيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS15

عنصر المقارنة	النظام المحاسبي المالي	معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS 15
التعريف	عرفتها الفقرة 1.133 بأنها "عقود تتضمن إنجاز سلعة، خدمة، مجموعة سلع أو خدمات تقع تواريخ إنطلاقها والإنتهاء منها في سنوات مالية مختلفة.	عرفها بأنها "إتفاق بين طرفين أو أكثر تنشئ حقوق والتزامات واجبة النفاذ.
التسمية	أطلق عليها عدة تسميات كعقود البناء والتشييد، عقود الإصلاح، وعقود تقديم الخدمات.	تسمى بالإيراد من العقود مع العملاء .
الهدف	تنظيم المعالجة المحاسبية لمختلف المعاملات التي تقع ضمن نطاق العقود طويلة الأجل في الجزائر.	وضع المبادئ التي يتعين على المنشآت أن تطبقها لتقديم معلومات مفيدة إلى مستخدمي القوائم المالية عن طبيعة ومبلغ وتوقيت وحالات عدم تأكد الإيراد والتدفقات النقدية عن العقود مع العميل.
مجال التطبيق	تطبق قواعد التقييم والإدراج في الحسابات الخاصة بالعقود طويلة الأجل، على جميع إيرادات العقود التي تستوفي شروط التي حددتها الفقرة 1.133 .	يطبق على جميع العقود بإستثناء عقود الإيجار، عقود التأمين، الأدوات المالية، وعمليات التبادل غير النقدية بين المنشآت.

الاعتراف والقياس	حسب ما جاء في الفقرات 2.133 و 3.133، فإنه ينبغي على الشركات الجزائرية أن تختار إحدى الطريقتين للمحاسبة عن العقود طويلة الأجل وهما: طريقة نسبة التقدم وطريقة الإتمام	حدد طريقة واحدة للاعتراف وقياس الإيرادات من العقود وهي طريقة نسبة التقدم سواء بالإعتماد على أسلوب المدخلات أو أسلوب المخرجات.
الإفصاح المحاسبي	لم يضع شروط محددة للإفصاح في القوائم المالية ذات الغرض العام	يجب على المنشأة أن توضح عن الإيرادات من العقود إستنادا إلى خمس خطوات رئيسية وهي: تحديد العقد مع العميل، تحديد التزامات الأء في العقد، تحديد سعر المعاملة، تخصيص سعر المعاملة على التزام الأداء وأخيرا الاعتراف بالإيراد عند وفاء المنشأة بالالتزامات الموعود بها في العقد.

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على (الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، 2009) و (حميدات، 2019)

من الجدول (01) نلاحظ عدم توافق النظام المحاسبي المالي ومعياري الإبلاغ المالي الدولي IFRS 15، في الكثير من النقاط أهمها، الاختلاف في طريقة قياس إيرادات العقود والإفصاح عنها، ويرجع السبب في ذلك، لعدم مواكبة النظام المحاسبي المالي للتغيرات الحديثة التي تشهدها معايير المحاسبة الدولية، والإبقاء على القواعد المحاسبية المستنبطة من المعايير القديمة مثل معيار عقود الإنشاء IAS 11 الذي تم استبداله سنة 2014 بالمعيار الجديد IFRS 15.

5. المعالجة المحاسبية للعقود طويلة الأجل في مؤسسة الأشغال والبناء سلطاني هاني بولاية سكيكدة

سيتم في الجانب التطبيقي عرض بعض المعالجات المحاسبية لعقد طويل الأجل أبرمته مؤسسة الأشغال والبناء سلطاني هاني بولاية سكيكدة، مع بلدية الشرايع بالقل، والذي يتضمن إنجاز مدرسة ابتدائية.

1.5. تقديم المؤسسة محل الدراسة:

هي شركة للدراسات وإنجاز جميع فروع النشاطات المتعلقة بالبناء، الأشغال العمومية والهيدروليكا، وهي مؤسسة خاصة تأخذ شكل شركة ذات الشخص الوحيد، أنشئت في 2009/07/15 من طرف المقاول سلطاني هاني برأس مال قدره 500,000,000 دج وتصنف ضمن الفئة (04) رئيسية في أشغال البناء، الكهرباء، التدفئة المركزية، التكييف المركزي والنجارة بالألمنيوم.

2.5. تحديد العقد مع العميل:

خلال الثلاثي الأول من سنة 2024، عقدت مؤسسة سلطاني هاني عقد لإنجاز مدرسة ابتدائية في محل مدرسة معلل بوجامة ببلدية شرايع في القل ولاية سكيكدة مع بلدية شرايع، وتم الاتفاق على وضعية المشروع كما يلي: العميل المستفيد من المشروع هو بلدية شرايع، تجمع مساكن دار الحرس، المتعاقد المقاول المنفذ هو مؤسسة سلطاني هاني، وحدد سعر صفقة العقد بـ 129,236,150,57 دج، أما مدة التعاقد فكانت سنة ونصف، بهامش ربح تقديري 10% من مبلغ الصفقة.

3.5. حساب إجمالي التكاليف المقدرة للصفقة:

قبل البدء في تحديد نسبة التقدم تقوم أولا بتقدير التكاليف المقدرة من خلال المعادلة التالية:

إجمالي التكاليف المقدرة = مبلغ الصفقة - قيمة هامش الربح

إجمالي التكاليف المقدرة = 129 236 150,57 - (129 236 150,57 × 10%) = 116 312 535,5 دج

جدول 02: ملخص تفصيلي للتكاليف الفعلية المتكبدة في إطار الصفقة

الوضعية حسب كل شهر الوحدة (دج)				تعيين الأشغال
سبتمبر	أوت	جوان	ماي	
352500,00	146799,00	390 7215,00	12 523 708,00	حصة الحفر
24 206,00	5 624 686,00	7 004 972,00	2 881 316,00	بنية تحتية

15235147,00	1255184,00	-	-	بنية فوقية
-	330000,00	-	-	السبابة
20 000,00	145600,00	-	-	كهرباء
842 800,00	-	-	-	العزل المائي
1530224,00	-	-	-	البناء والطلي
18004877,00	7 502 269,00	10912187,00	15405024,00	مجموع التكاليف (HT)
3420926,63	1 425 431,11	2073315,53	2926954,56	TVA (19%)
21425803,63	8 927 700,00	12985502,53	18331978,56	TTC

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على وثائق المؤسسة

4.5. المعالجة المحاسبية وفق لمتطلبات النظام المحاسبي المالي:

في هذا سنحاول توضيح نسبة التقدم في الإنجاز حسب كل وضعية من وضعيات المشروع.

1.4.5. تحديد نسبة التقدم خلال شهر ماي :

حتى تتمكن مؤسسة الأشغال والبناء سلطاني هاني بولاية سكيكدة، من قياس ومعالجة الإيرادات والتكاليف المرتبطة بالعقد الذي أبرمته مع بلدية شرايعة في القل بولاية سكيكدة، والخاص ببناء مدرسة ابتدائية، ستعتمد على طريقة التقدم في الإنجاز وفق أسلوب المدخلات، كما جاء في النظام المحاسبي المالي (SCF) ومعيار الإبلاغ المالي الدولي (IFRS15). واستنادا إلى وضعية الأشغال الموضحة في الجدول (03)، يمكن تحديد نسبة التقدم في الإنجاز لشهر ماي كما يلي:

$$\text{نسبة الإنجاز وفق أسلوب المدخلات} = \frac{\text{التكاليف الحقيقية المتراكمة في نهاية الفترة} - \text{تكاليف مدفوعة لأنشطة مستقبلية}}{\text{التكاليف الحقيقية المتراكمة في نهاية الفترة} + \text{التكاليف الكلية المتوقعة إلى نهاية المشروع}}$$

$$\text{نسبة الإنجاز (التقدم) لشهر ماي} = 18\,331\,978,56 / 116\,312\,535,5 = 0.16 \text{ أي } 16\%$$

جدول 03: وضعية الأشغال المنجزة لشهر ماي

المبلغ (دج)	الوضعية المتوقعة إلى غاية 2024/05/15
18 331 978,56	المبلغ الإجمالي للأشغال المتراكمة
-	إجمالي السلف الجرافية
-	إجمالي السلف على التوريدات
-	أخرى.....(يرجى التحديد)
18 331 978.56	المجموع 1
18 331 978,56	الخصم:
-	مبلغ الأشغال المنجزة سابقا:
-	الدفوعات المقدمة الجرافية المستلمة
-	تقدمات في استلام الإمدادات
-	أخرى.....(يرجى التحديد)
18 331 978,56	المجموع 2
18 331 978,56	المبلغ الإجمالي للوضعية (2) - (1) - (2):
18 331 978,56	المجموع 3
-	المبلغ الواجب سداده:
-	المبلغ المسبق الثابت:
-	سلفة على الإمدادات:
-	أخرى.....(يرجى التحديد)
-	المجموع 4
18 331 978,56	المبلغ الإجمالي للوضعية TTC = (3) - (4)
-	المبلغ الذي يتم اقتطاعه (6) 5%
18 331 978,56	المبلغ الصافي المستحق دفعه للمؤسسة (7) = (5) - (6)

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على وثائق المؤسسة

من الجدول (03) نلاحظ أن المبلغ الإجمالي للأشغال المتراكمة في إطار إنجاز مدرسة ابتدائية ببلدية شرايعة في القل بولاية سكيكدة، قد بلغ 18 331 978,56 دج، بنسبة تقدم في الإنجاز بلغت 16%، مما يدل على جودة الأداء الميداني للمؤسسة المقاول (أي تمتلك الوفرة في المواد الأولية، الوفرة في اليد العاملة، تسهيلات إدارية إلخ...)

التسجيل المحاسبي:

خلال شهر ماي من سنة 2024، قامت مؤسسة الأشغال والبناء سلطاني هاني بولاية سكيكدة، وفق لطريقة التقدم بالتسجيلات المحاسبية التالية:

		15 ماي 2024		
18331978,56	15405024,00 2926954,56	من ح/ الإستهلاكات من ح/ الرسم على القيمة المضافة القابلة للاسترجاع إلى ح/ البنك "دفع مصاريف حسب طبيعتها"	512	6.xx 4456
		15 ماي 2024		
18331978,56	18331978,56	من ح/ الحسابات الدائنة عن الأشغال والخدمات الجاري إنجازها إلى ح/ مبيعات الأشغال "إثبات وضعية الأشغال المنجزة خلال شهر ماي"	704	417

2.4.5. تحديد نسبة التقدم خلال شهر جوان:

استنادا إلى وضعية الأشغال الموضحة في الجدول (04)، يمكن تحديد نسبة التقدم في الإنجاز لشهر جوان كما يلي:

نسبة الإنجاز (التقدم) لشهر جوان = $116312535.5 / 12\ 985\ 502,53 = 0.11$ أي 11 %

نسبة الإنجاز التراكمية لشهر جوان = $116312535.5 / 12\ 985\ 502,53 + 18\ 331\ 978.5 = 0.27$ أي 27 %

نسبة الإنجاز التراكمية لشهر جوان = $116312535.5 / 31317481.09 = 0.27$ أي 27 %

جدول 04: وضعية الأشغال المنجزة لشهر جوان

المبلغ (دج)	الوضعية المتوقفة إلى غاية 2024/06/10
31 317 481,09	المبلغ الإجمالي للأشغال المتراكمة
-	إجمالي السلف الجزافية
-	إجمالي السلف على التوريدات
-	أخرى.....(يرجى التحديد)
31 317 481,09	المجموع 1
18 331 978.56	الخصم:
-	مبلغ الأشغال المنجزة سابقا:
-	الدفعات المقدمة الجزافية المستلمة
-	تقدمات في استلام الإمدادات
-	أخرى.....(يرجى التحديد)
18 331 978.56	المجموع 2
12 985 502,53	المبلغ الإجمالي للوضعية (2) - (1) - (2):
12 985 502,53	المجموع 3
-	المبلغ الواجب سداده:
-	المبلغ المسبق الثابت:
-	سلفة على الإمدادات:
-	أخرى.....(يرجى التحديد)
-	المجموع 4
12 985 502,53	المبلغ الإجمالي للوضعية TTC (5) = (3) - (4)
-	المبلغ الذي يتم اقتطاعه (6) 5%
12 985 502,53	المبلغ الصافي المستحق دفعه للمؤسسة (7) = (5) - (6)

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على وثائق المؤسسة

يوضح الجدول (04) وضعية الأشغال المنجزة لشهر جوان، حيث بلغ مبلغ الإنجاز 12 985 502,53 دج، بنسبة تقدم 11%، أما المبلغ المتراكم للأشغال المنجزة فبلغ 31 317 481,09 دج، بنسبة تقدم إجمالية 27 %، مما يدل على أن الشركة المقاوله مستمرة في إنجاز المشروع وبنفس وتيرة الإنجاز السابقة تقريبا.

التسجيل المحاسبي:

خلال شهر جوان من سنة 2024، قامت مؤسسة الأشغال والبناء سلطاني هاني بولاية سكيكدة، وفق لطريقة التقدم بالتسجيلات المحاسبية التالية:

		10 جوان 2024		
	10912187,00 2073315,53	من ح/ الإستهلاكات من ح/ الرسم على القيمة المضافة القابلة للاسترجاع إلى ح/ البنك "دفع مصاريف حسب طبيعتها"	512	6.xx 4456
12 985 502,53				
		10 جوان 2024		
	12 985 502,53	من ح/ الحسابات الدائنة عن الأشغال والخدمات الجاري إنجازها إلى ح/ مبيعات الأشغال "إثبات وضعية الأشغال المنجزة خلال شهر جوان"	704	417
12 985 502,53				

3.4.5. تحديد نسبة التقدم خلال شهر أوت:

بالاعتماد على وضعية الأشغال المبينة في الجدول (05)، يمكن تحديد نسبة التقدم في الإنجاز لشهر أوت كما يلي:

تحديد نسبة الإنجاز (التقدم) لشهر أوت = $116312535.5 / 8\,927\,700,11 = 0.08$ أي 8 %

تحديد نسبة الإنجاز التراكمية لشهر أوت = $116312535.5 / 8\,927\,700,11 + 31\,317\,481.09 = 0.35$ أي 35 %

نسبة الإنجاز التراكمية لشهر أوت = $116312535.5 / 40\,245\,181,20 = 0.35$ أي 35 %

جدول 05: وضعية الأشغال المنجزة لشهر أوت

المبلغ (دج)	الوضعية المتوقفة إلى غاية 2024/08/11
40 245 181,20	المبلغ الإجمالي للأشغال المتراكمة
-	إجمالي السلف الجزافية
-	إجمالي السلف على التوريدات
-	أخرى.....(يرجى التحديد)
40 245 181,20	
31 317 481,09	المجموع 1
-	الخصم:
-	مبلغ الأشغال المنجزة سابقا:
-	الدفعات المقدمة الجزافية المستلمة
-	تقدمات في استلام الإمدادات
31 317 481,09	أخرى.....(يرجى التحديد)
8 927 700,11	
8 927 700,11	المجموع 2
-	المبلغ الإجمالي للوضعية (2) - (1) - (2):
-	
-	المجموع 3
-	المبلغ الواجب سداده:
-	المبلغ المسبق الثابت:
8 927 700,11	سلفة على الإمدادات:
-	أخرى.....(يرجى التحديد)

تريرات أيمن

8 927 700,11	المجموع 4 المبلغ الإجمالي للوضعية TTC = (3) - (4) المبلغ الذي يتم اقتطاعه (6) 5% المبلغ الصافي المستحق دفعه للمؤسسة (7) = (5) - (6)
--------------	--

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على وثائق المؤسسة

يبين الجدول (05) وضعية الأشغال المنجزة لشهر أوت، حيث بلغ مبلغ الإنجاز 8 927 700,11 دج، بنسبة تقدم 8%، أما المبلغ المتراكم للأشغال المنجزة فبلغ 40 245 181,20 دج، بنسبة تقدم إجمالية 35 %، وهذا أيضا يدل على أن المشروع في تزايد متواصل ومستمر.

التسجيل المحاسبي:

خلال شهر أوت من سنة 2024، قامت مؤسسة الأشغال والبناء سلطاني هاني بولاية سكيكدة، وفق لطريقة التقدم بالتسجيلات المحاسبية التالية:

		11 أوت 2024		
	7 502 269,00 1 425 431,11	من ح/ الإستهلاكات من ح/ الرسم على القيمة المضافة القابلة للاسترجاع إلى ح/ البنك "دفع مصاريف حسب طبيعتها"	512	6.xx 4456
8 927 700,11				
		11 أوت 2024		
	8 927 700,11	من ح/ الحسابات الدائنة عن الأشغال والخدمات الجاري إنجازها إلى ح/ مبيعات الأشغال "إثبات وضعية الأشغال المنجزة خلال شهر أوت"	704	417
8 927 700,11				

4.4.5. تحديد نسبة التقدم خلال شهر سبتمبر:

استنادا إلى معطيات وضعية الأشغال لشهر سبتمبر الموضحة في الجدول (06)، يمكن تحديد نسبة التقدم كما يلي:

حساب نسبة نسبة الإنجاز لشهر سبتمبر = $116312535.5 / 21\ 425\ 803,6 = 0.18$ أي 18 %

نسبة الإنجاز التراكمية لشهر سبتمبر = $116312535.5 / 21\ 425\ 803,6 + 40\ 245\ 181,20 = 0.53$ أي 53 %

نسبة الإنجاز التراكمية لشهر سبتمبر = $116312535.5 / 61\ 670\ 984,83 = 0.53$ أي 53 %

جدول 06: وضعية الأشغال المنجزة لشهر سبتمبر

المبلغ (دج)	الوضعية المتوقفة إلى غاية 2024/09/15
61 670 984,83	المبلغ الإجمالي للأشغال المتراكمة
-	إجمالي السلف الجرافية
-	إجمالي السلف على التوريدات
-	أخرى.....(يرجى التحديد)
61 670 984,83	المجموع 1
40 245 181,20	الخصم:
-	مبلغ الأشغال المنجزة سابقا:
-	الدفعات المقدمة الجرافية المستلمة
-	تقدمات في استلام الإمدادات
-	أخرى.....(يرجى التحديد)
40 245 181,20	المجموع 2
21 425 803,63	المبلغ الإجمالي للوضعية (2) - (1) - (2):

21 425 803,63	المجموع 3
-	المبلغ الواجب سدادته:
-	المبلغ المسبق الثابت:
-	سلفة على الإمدادات:
-	أخرى.....(يرجى التحديد)
-	المجموع 4
21 425 803,63	المبلغ الإجمالي للوضعية TTC (5) = (3) - (4)
-	المبلغ الذي يتم اقتطاعه (6) 5%
21 425 803,63	المبلغ الصافي المستحق دفعه للمؤسسة (7) = (5) - (6)

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على وثائق المؤسسة

يبين الجدول (06) وضعية الأشغال المنجزة لشهر سبتمبر، حيث بلغ مبلغ الإنجاز 21 425 803,63 دج، بنسبة تقدم 18%، وهي النسبة الأكبر منذ بداية المشروع. أما المبلغ المتراكم للأشغال المنجزة فقد بلغ 61 670 984,83 دج، بنسبة تقدم إجمالية 53 %، مما يدل أن نسبة تقدم الأشغال التراكمية للمشروع محل الدراسة تتزايد بشكل معتبر انطلاقاً من الوضعية الأولى إلى غاية الوضعية الرابعة، التي تعد آخر وضعية مقدمة لنا في هذا المشروع من قبل المؤسسة لأن عملية الإنجاز لم يتم الانتهاء منها بعد.

التسجيل المحاسبي:

خلال شهر سبتمبر من سنة 2024، قامت مؤسسة الأشغال والبناء سلطاني هاني بولاية سكيكدة، وفق لطريقة

التقدم بالتسجيلات المحاسبية التالية:

		15 سبتمبر 2024		
	18004877,00	من ح/ الإستهلاكات	6.xx	
	3420926,63	من ح/ الرسم على القيمة المضافة القابلة للاسترجاع	4456	
21 425 803,6		إلى ح/ البنك	512	
		"دفع مصاريف حسب طبيعتها"		
		15 سبتمبر 2024		
	21 425 803,6	من ح/ الحسابات الدائنة عن الأشغال والخدمات الجاري إنجازها	417	
21 425 803,6		إلى ح/ مبيعات الأشغال	704	
		"إثبات وضعية الأشغال المنجزة خلال شهر سبتمبر"		

6. خاتمة

سعت هذه الورقة البحثية إلى التعرف على محاسبة العقود طويلة الأجل في الجزائر، وتحليل مدى توافقها مع متطلبات معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS15 لإيراد من العقود مع العملاء. حيث تمت دراسة أربعة وضعيات أشغال متتالية، لمشروع إنجاز مدرسة ابتدائية، انطلقت فيه مؤسسة الأشغال والبناء سلطاني هاني، ابتداء من الثلاثي الثاني لسنة 2024، وبعد تطبيق القواعد المحاسبية الملائمة لطبيعة النشاط المحاسبي بالمؤسسة محل الدراسة، خلصت هذه الدراسة إلى مجموعة من النتائج التي يمكن تلخيصها في النقاط التالية:

1.6. النتائج النظرية:

- يتبنى النظام المحاسبي المالي طريقتين للقياس والاعتراف بتكاليف وإيرادات العقود طويلة الأجل، وهما طريقة التقدم وطريقة الإتمام، في حين يعتمد معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS15 على طريقة واحدة وهي طريقة التقدم؛

- يفضل النظام المحاسبي المالي استخدام طريقة التقدم في الاعتراف بتكاليف وإيرادات العقود طويلة الأجل مقارنة بطريقة الإتمام، وذلك لكونها تتميز بدرجة عالية من الدقة، ومرونة أكبر في ضبط التكاليف ومقابلتها مع الإيرادات؛
- يقدم معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS15 الإيراد من العقود مع العملاء إطار متكامل للقياس والعرض والإفصاح عن تكاليف وإيرادات العقود طويلة الأجل، وذلك من خلال اعتماده على نموذج الخطوات الخمس في الاعتراف بالإيراد؛
- أظهرت المقارنة بين النظام المحاسبي المالي ومعيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS15 وجود فجوة في الممارسات المحاسبية، تمثلت في عدم مواكبة التشريعات المحاسبية الجزائرية للمستجدات الدولية، الأمر الذي قد يؤثر سلباً على جودة التقارير المالية الصادرة عن المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

2.6. النتائج التطبيقية:

- أكدت نتائج الدراسة التطبيقية صحة فرضيات البحث، وعليه تم قبولها لتصبح على النحو الآتي:
- قبول الفرضية الرئيسية القائلة "بوجود درجة من التوافق بين محاسبة العقود طويلة الأجل في الجزائر ومتطلبات معيار الإبلاغ المالي الدولية IFRS15"، وذلك إستناداً على نتائج تحليل وتقييم وضعيات الأشغال ونسب التقدم التراكمية في الإنجاز، وهو ما يرجح أن يترتب عنه تحقيق موثوقية أكبر في الإيرادات المسجلة ضمن القوائم المالية للمؤسسة محل الدراسة؛
- قبول الفرضية الفرعية الأولى التي مفادها "أن قواعد القياس والاعتراف المحاسبي التي وضعها النظام المحاسبي المالي تساهم في تحديد إيرادات وتكاليف العقود طويلة الأجل بمستوى عال من الدقة"، وفسر ذلك بقدرة هذه القواعد على توفير معلومات دقيقة لتقدير التكاليف ومقابلتها مع الإيرادات؛
- قبول الفرضية الفرعية الثانية التي تنص على "توافق الطرق والإجراءات المحاسبية الخاصة بتحديد نسبة التقدم في تنفيذ الالتزامات التعاقدية في الجزائر مع متطلبات معيار الإبلاغ المالي الدولية IFRS 15"، استناداً إلى النتائج التطبيقية التي أظهرت تقارباً كبيراً بين الأساليب المعتمدة في الجزائر لقياس نسبة التقدم ومتطلبات المعيار الدولي.

3.6. مناقشة نتائج الدراسة الحالية مع النتائج السابقة:

إن المطلاع على نتائج الدراسات السابقة ونتائج الدراسة الحالية يلاحظ وجود توافق في بعضها واختلاف في بعضها الآخر. ففي دراسة (زيدان و ضويفي، 2022)، أكدت النتائج ضرورة تطبيق إحدى الطريقتين الواردتين في النظام المحاسبي المالي للاعتراف وقياس تكاليف وإيرادات العقود طويلة الأجل، وذلك من خلال تطبيق إما طريقة التقدم أو طريقة الإتمام، مع تأكيد الدراسة على اختلاف تأثير كل طريقة على النتيجة المحاسبية، وهو ما أظهرته النتائج التطبيقية للدراسة الحالية. وبخصوص مدى توافق النظام المحاسبي المالي مع معيار IFRS 15، بينت كلتا الدراستين عدم مواكبة النظام المحاسبي المالي للمستجدات والتطورات المحاسبية الحديثة، والإبقاء على القواعد والأساليب التقليدية المستنبطة من المعيار القديم IAS 11 عقود الإنشاء.

في المقابل، تختلف الدراسة الحالية مع كل من دراسة (حفصاوي، بوريب، و مرابط، 2022) ودراسة (بن علي و لعبيدي، 2020)، إذ أشارت الدراسة الحالية إلى مساهمة قواعد القياس والاعتراف المحاسبي التي وضعها النظام المحاسبي المالي في تحديد إيرادات وتكاليف العقود طويلة الأجل بمستوى عال من الدقة، مع الإشارة إلى وجود درجة من التوافق بين تلك القواعد والإجراءات المحاسبية التي وضعها المعيار IFRS 15، عكس الدراستين السابقتين اللتين نفتا ذلك.

4.6. مقترحات الدراسة:

- بناء على ما توصلت إليه هذه الدراسة نتائج، تم تقديم المقترحات الآتية:
- ضرورة تحيين قواعد الاعتراف والقياس المحاسبي الخاصة بالعقود طويلة الأجل في الجزائر لتواكب أكثر المعالجات المحاسبية الجديدة التي يتبناها معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS15؛
- تشجيع المؤسسات الاقتصادية الجزائرية على مواصلة تطبيق طريقة التقدم باعتبارها الطريقة الأكثر توافقاً مع معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS15.

7. المراجع:

1. إكرام حفصاوي، عمران بوربب، و محمد مرابط. (2022). محاسبة البناء في الجزائر ومدى توافقها مع معايير الإبلاغ المالي الدولية: دراسة حالة شركة إنجاز لجميع الأشغال بيججل. *مجلة الدراسات الاقتصادية المعاصرة* ، 7 (1)، 213-228.
2. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية. (25 3، 2009). قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات. الجزائر: الجريدة الرسمية. العدد رقم 19 المؤرخ بـ 25 مارس 2009.
3. الهيئة السعودية للمراجعين الهيئته السعودية للمراجعين والمحاسبين. (2022). المعيار الدولي للتقرير المالي (IFRS 15): الإيراد من العقود مع العملاء. ترجمة الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين.
4. جمال عمورة، و محمد قبالي. (2015). عقود الإنشاء حسب المعيار المحاسبي الدولي رقم 11 (IAS 11) والنظام المحاسبي المالي. *مجلة الأبحاث الاقتصادية* (13)، 87-108.
5. جمعة فلاح حميدات. (2019). *خبر المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية*. الأردن: المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين.
6. خالد جمال الجعارات. (2014). مدى موثوقية الإيراد الذي تعترف به شركات المقاولات الأردنية وفقا لمعايير التقارير المالية الدولية (IFRS): دراسة ميدانية، (رسالة ماجستير). الأردن: جامعة الشرق الأوسط.
7. سميحة بوحفص، و سليم بن رحمون. (2018). التأصيل القانوني لمحاسبة عقود البناء (قطاع المقاولات والأشغال العمومية). *مجلة الأصيل للبحوث الاقتصادية والإدارية* (3)، 189-207.
8. عز الدين زيري، و سارة دلالة. (2019). المعالجة المحاسبية لعقود المقاولات- إشكالات تطبيق النظام المحاسبي المالي على ضوء المعيار المحاسبي الدولي رقم 11: دراسة حالة شركة لعباسطة سطيف. *مجلة الدراسات المحاسبية والمالية المتقدمة* ، 3 (2)، 1-30.
9. فاضل الفياض مرتضى. (2024). تأثير الإفصاح عن الإيراد من العقود مع الزبائن وفق معيار (IFRS 15) على التقارير المالية وإحلاله محل القاعدة العراقية 6. *Revue Algérienne de Finance Islamique* ، 2 (1)، 48-62.
10. فتية بكطاش. (2007). العقود طويلة الأجل (الجوانب القانونية والجائية) وفق النظام المحاسبي المالي. *دراسات اقتصادية* ، 1 (2)، 89-75.
11. مصطفى سحنون، و عبد القادر بريس. (2020). واقع المحاسبة في قطاع البناء والأشغال العمومية- استطلاع رأي عينة من القطاعين العام والخاص. *مجلة الريادة الاقتصادية الأعمال* ، 6 (2)، 233-250.
12. مليكة بن علي، و مهاوات لعبيدي. (2020). تطوير المعالجة المحاسبية للعقود طويلة الأجل بالاستناد إلى معايير المحاسبة الدولية. *مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية* ، 14 (3)، 321-340.
13. يوسف زيدان، و حمزة ضويفي. (2022). الاعتراف بالإيراد في العقود طويلة الأجل في ظل النظام المحاسبي (SCF) والمعايير الإيراد من العقود مع العملاء (IFRS 15): دراسة حالة شركة باهي للإنجاز والتجهيز بالوادي. *مجلة البحوث الاقتصادية المتقدمة* ، 405-421.
14. BDO IFR Advisory Limited, B. I. (2024). *IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers, paragraphs 48*. United Kingdom: BDO IFR Advisory Limited.
15. Gabriela, C. (2021). KEY THEORETICAL ASPECTS OF APPLYING IFRS 15. *EUROPEAN JOURNAL OF ACCOUNTING, FINANCE, BUSINESS*, 17(27), 5-11.
16. Trabelsi, N. S. (2018). IFRS 15 EARLY ADOPTION AND ACCOUNTING INFORMATION :CASE OF REAL ESTATE COMPANIES IN DUBAI. *Academy of Accounting and Financial Studies Journal* , 22(1), 1-12.