

فجوة الاختلاف في القياس والإفصاح بالإيرادات من العقود طويلة الأجل بين النظام المحاسبي المالي والمعياري الدولي لإعداد التقرير المالي رقم 15 دراسة حالة مؤسسة تنشيط في مجال إيجار المعدات

Title in The difference in the measurement and disclosure of revenue from long-term contracts between the financial accounting system and IFRS 15

* دروبة عبد الحق¹، بن عطاء الله صبرينة²

¹ جامعة الشهيد حمة لخضر (الوادي)، derdouba-abdelhak@univ-eloued.dz

² مخبر إدارة التغيير في المؤسسة الجزائرية جامعة الجزائر 3 : benattalah.sabrina@univ-alger3.dz

تاريخ النشر: 2022/12/31

تاريخ القبول: 2022/11/17

تاريخ الاستلام: 2022/10/19

ملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على الاختلاف بين النظام المحاسبي المالي والمرجعية المحاسبية الدولية في القياس والإفصاح بالإيرادات من العقود طويلة الأجل، وإبراز متطلبات تحيين النظام المحاسبي المالي بعد أكثر من 10 سنين من تطبيقه لمواكبة التطورات في المجال المحاسبي العالمي، وقد خلصت هذه الورقة إلى أن المرجعية المحاسبية الدولية شهدت عدة تعديلات على عكس النظام المحاسبي المالي الذي لم يطرأ عليه أي تعديل مما أوجد العديد من نقاط الاختلاف أدت إلى عدم التوافق، مما يستدعي تفعيل دور المجلس الوطني للمحاسبة وإصدار معايير محاسبية محلية متوافقة مع المرجعية المحاسبية الدولية.

الكلمات المفتاحية: نظام محاسبي مالي، معايير دولية لإعداد التقارير المالية، الإيرادات، المعيار الدولي لإعداد التقرير المالي رقم 15.

تصنيف JEL: M40، M41.

Abstract: This study aims to shed light on the difference between the financial accounting system and the international accounting reference in the measurement and disclosure of revenues from long-term contracts, and to highlight the requirements to update the financial accounting system after more than 10 years of its application to keep pace with developments in the global accounting field. The International Accounting Reference has witnessed several modifications, unlike the financial accounting system, which has not undergone any modification, which created many points of difference that led to incompatibility, which calls for activating the role of the National Accounting Council and issuing local accounting standards compatible with the International Accounting Reference.

Key words:

financial accounting system, international financial reporting standards, revenues, IFRS 15.

Classification JEL: M40, M41.

مقدمة:

يعتبر النظام المحاسبي المعتمد من أهم الركائز في المحاسبة التي يتم من خلالها توفير المعلومات الضرورية التي يعتمد عليها مستعملو المعلومات المالية في اتخاذ قراراتهم، لذا عملت الهيئات المهنية والأكاديمية على وضع أطر وأساسيات للقياس والعرض والإفصاح في القوائم المالية. تبنت الجزائر النظام المحاسبي المالي لمواكبة المرجعية المحاسبية الدولية الذي يعد متوافقا مع هذه المرجعية كونه مستوحى منها، ولكن سرعان ما أصبح هذا التوافق اختلافا بسبب عامل الزمن والتطور المستمر والمتجدد للمرجعية المحاسبية الدولية حيث جرت عدة تعديلات وإضافة معايير جديدة وإلغاء واستبدال معايير أخرى حسب الظروف الاقتصادية والمالية التي يشهدها العالم، مما يجعل النظام المحاسبي المالي بعيد كل البعد عن مواكبة التطورات الحاصلة على المرجعية المحاسبية الدولية.

من هذا المنطلق يمكن صياغة الإشكالية التالية:

ما مدى الاختلاف في القياس والإفصاح بالإيرادات من العقود طويلة الأجل بين النظام المحاسبي المالي والمعيار الدولي لإعداد التقرير المالي رقم 15؟

وعلى ضوء الإشكالية السابقة سيتم طرح التساؤلات الفرعية التالية:

- ما هي أسس القياس والإفصاح بالإيرادات من العقود طويلة الأجل وفق النظام المحاسبي المالي؟
- ما هي أسس القياس والإفصاح بالإيرادات من العقود طويلة الأجل وفق المعيار الدولي لإعداد التقرير المالي رقم 15؟

فرضيات الدراسة: بهدف الإجابة على إشكالية الدراسة تمت صياغة الفرضيات التالية:

- يحتكم القياس والإفصاح بالإيرادات من العقود طويلة الأجل وفق SCF لأساس تشريعي قانوني؛
- يوجد العديد من نقاط الاختلاف بين SCF و IFRS 15 في المعالجة المحاسبية للإيرادات من العقود طويلة الأجل.

أهداف الدراسة: تسعى هذه الدراسة إلى الوصول إلى العديد من الأهداف أهمها:

- تسليط الضوء على القياس والإفصاح بالإيرادات من العقود طويلة الأجل وفق النظام المحاسبي المالي؛
- تسليط الضوء على القياس والإفصاح بالإيرادات من العقود طويلة الأجل وفق IFRS 15؛
- الإجابة على الإشكالية والتساؤلات المتفرعة منها؛
- محاولة إبراز فجوة الاختلاف بين SCF و IFRS 15؛
- الخروج بنتائج وتوصيات لمواكبة التغيرات الحاصلة في المرجعية الدولية.

أهمية الدراسة: تتمثل أهمية هذه الدراسة فيما يلي:

- تعتبر المرجعية المحاسبية الدولية أهم المواضيع التي تثير اهتمام المهنيين والأكاديميين في مجال المحاسبة؛
- تسمح للمهنيين والأكاديميين بمعرفة طرق القياس والإفصاح بالإيرادات من العقود طويلة الأجل؛

فجوة الاختلاف في القياس والاعتراف بالإرادات من العقود طويلة
الأجل بين النظام المحاسبية المالية والمعيار الدولي لإعداد التقرير
المالي

- تسلط الضوء على الاختلاف الحاصل بين النظام المحاسبي المالي والمرجعية الدولية؛

منهج الدراسة: للإجابة على مدى صحة الفرضيات قمنا بتطبيق منهجين هما المنهج الوصفي والمنهج التحليلي، حيث استخدمنا المنهج الوصفي في تجميع المعلومات والتعريف بالمفاهيم الخاصة بالجانب النظري للدراسة، أما المنهج التحليل فقد استخدم لتوضيح الاختلاف الحاصل بين النظام المحاسبي المالي والمرجعية الدولية.

المحور الأول: الإطار النظري

إن تحقق الإيراد كان ولا يزال من المواضيع المحاسبية الأكثر أهمية، نظرا لما يتمتع به هذا العنصر من مكانة بين عناصر القوائم المالية، إذ لا يمكن لأية مؤسسة تحقيق الاستمرارية دون تحقيق إيرادات تزيد عن التكاليف، وتعد الإيرادات من العقود طويلة الأجل أهم العناصر التي تضمن ديمومة الإيرادات.

أولاً: الإيرادات من العقود طويلة الأجل وفق النظام المحاسبي المالي

عرف النظام المحاسبي المالي العقود طويلة الأجل من خلال القرار المؤرخ في: 26 جويلية 2008 في المادة 133 الفقرة 1 عقد يتضمن إنجاز سلعة، خدمة، مجموعة من السلع والخدمات تقع تواريخ انطلاقتها والانتهاؤها منها في سنوات مالية مختلفة، ويمكن أن يتعلق الأمر بما يلي: (الجريدة الرسمية الجزائرية، 25 مارس 2009، صفحة 18)

- عقود بناء؛

- عقود إصلاح حالة أصول أو بيئة؛

- عقود تقديم خدمات.

1- المعالجة المحاسبية للعقود طويلة الأجل وفق النظام المحاسبي المالي:

نصت المادة 133 الفقرة 2 على أن تدرج في الحسابات الأعباء والمنتجات التي تخص عملية تمت في إطار عقد طويل الأجل حسب وتيرة تقدم العمليات عن طريقة تحرير نتيجة محاسبية بالتتابع ومقياس إنجاز العملية (إدراج في الحسابات حسب طريقة التقدم). (الجريدة الرسمية الجزائرية، 25 مارس 2009، صفحة 18)

في حين نصت المادة 133 الفقرة 3 على أنه: إذا كان نظام معالجة الكيان أو طبيعة العقد لا تسمح بتطبيق طريقة التسجيل حسب التقدم، أو إذا كانت النتيجة النهائية للعقد لا يمكن تقديرها بصورة صادقة، فإنه يكون من المقبول على سبيل التبسيط ألا يسجل كمنتجات إلا مبلغ يعادل مبلغ الأعباء المثبتة التي يكون تحصيلها محتملا (إدراج في الحسابات حسب طريقة الإتمام). (الجريدة الرسمية الجزائرية، 25 مارس 2009، صفحة 18)

1-1- المعالجة المحاسبية وفق طريقة التقدم:

تستخدم هذه الطريقة في الحالة العادية أين يتم تسجيل الأعباء والإيرادات التي تخص عملية تمت في إطار العقد طويل الأجل حسب وتيرة تقدم العملية، حيث تتم باستخراج النتيجة المحاسبية السنوية ومقارنة الإيرادات والتكاليف بهذه النتيجة بحسب نسبة تقدم العملية، حيث تخضع هذه الطريقة للشروط التالية: (بكارى، 2016، صفحة 258)

- المنافع الاقتصادية تعود لصالح المؤسسة المنفذة للعقد؛
- نسبة تقدم العملية في تاريخ الإقفال يمكن قياسها بموثوقية؛
- الأعباء المحتملة يمكن تحديدها على وجه معقول.

تردج الأعباء والإيرادات التي تخص عملية تمت في إطار العقود طويلة الأجل في الحسابات السنوية حسب وتيرة تقدم العملية المحققة، فالأشكال الأساس في استخدام هذه الطريقة هو قياس وتقدير نسبة الإنجاز، حيث توجد عدة طرق وتقنيات لتحديد نسبة الإنجاز المحققة (طريقة التكاليف الحقيقية، التقييم المادي،...) هذه الأخيرة يمكن تقديرها كالتالي: (بكارى، 2016، صفحة 259)

نسبة تقدم الإنجاز = التكاليف الحقيقية المنجزة في نهاية السنة / التكاليف الكلية المتوقعة في نهاية المشروع

رقم الأعمال المعترف به = رقم الأعمال الإجمالي × نسبة تقدم الإنجاز

ويتم الاعتراف بالإيرادات في الحسابات السنوية حسب طريقة التقدم على النحو التالي:

- في نهاية الدورة ن:

*****	*****	12/31 / ن	من ح/ إثبات أعباء الدورة ن	6.....
*****	*****	12/31 / ن	إلى ح/ الخزينة	5.....
*****	*****	12/31 / ن	الحسابات الدائنة عن أشغال وخدمات جاري إنجازها	417...
*****	*****	12/31 / ن	مبيعات الأشغال	704...

المصدر: بكارى بلخير (2016)، دروس في المحاسبة المعمقة حسب النظام المحاسبي المالي SCF، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، ص:260.

- في بداية الدورة ن+1:

*****	*****	12/31 / ن+1	مبيعات الأشغال	704...
*****	*****	12/31 / ن+1	الحسابات الدائنة عن الأشغال	417...

المصدر: بكارى بلخير (2016)، دروس في المحاسبة المعمقة حسب النظام المحاسبي المالي SCF، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، ص:260.

في تاريخ تسليم الأشغال:

فجوة الاختلاف في القياس والاعتراف بالإرادات من العقود طويلة
الأجل بين النظام المحاسبية المالية والمعيار الدولي لإعداد التقرير
المالي

		1+ن/06/30		
****		الزبائن		411...
***		مبيعات الأشغال	704...	
**		ر . ق . م مسترجعة	4457..	

Surce : conseil national de la comptabilité (2013), manuel de comptabilité financière, ENAG, Alger, Réghaia, p : 282.

1-2- المعالجة المحاسبية وفق طريقة الإتمام:

إذا كان نظام معالجة الكيان أو طبيعة العقد لا يسمح بتطبيق طريقة التقدم أو إذا كانت النتيجة النهائية للعقد لا يمكن تقديرها على نحو موثوق، فإنه يمكن اعتماد طريقة أخرى في المعالجة المحاسبية للعقد بتسجيل الإيرادات بمبلغ يعادل مبلغ الأعباء المثبتة التي يكون تحصيل مبلغها أكثر احتمالاً (طريقة الإتمام)، وتعتمد هذه الطريقة على تسجيل الإيرادات التي يكون تحصيلها محتملاً والمعادلة للأعباء المثبتة فقط بدون الهامش الربحي، فهذه الطريقة لا تسمح بتحديد النتيجة المرتبطة بالعقد إلا بعد الإنهاء من إنجاز المشروع. (بكار، 2016، صفحة 263)

حسب هذه الطريقة فإن النتيجة المحاسبية المتأنية من العقد طويل الأجل لا تؤخذ بعين الاعتبار إلا عند التسليم النهائي لزبون، وبالتالي فمعالجة هذه الطريقة للعقود طويلة الأجل لا يخرج عن إطار إنتاج السلع والخدمات غير التامة عند نهاية الدورة، ويكون التسجيل حسب طريقة الإتمام بالشكل التالي: (بكار، 2016، صفحة 263)

- في نهاية الدورة ن:

		ن /12/31		
****		الحسابات الدائنة عن أشغال وخدمات جاري إنجازها		417...
****		مبيعات الأشغال	704...	
		ن /12/31		
****		أشغال قيد الإنجاز		335...
****		تغير المخزون الجاري	723...	

Surce : conseil national de la comptabilité (2013), manuel de comptabilité financière, ENAG, Alger, Réghaia, p : 282.

- عند تسليم الأشغال:

		ن /12/31		
****		تغير المخزون الجاري		723...
		أشغال قيد الإنجاز		

****			335...	
		12/31 ن		
	*****	الزبائن		411...
**		مبيعات الأشغال	704...	
**		الحسابات الدائنة عن أشغال	417...	
**		ر . ق . م المسترجعة	4456..	

Surce : conseil national de la comptabilité (2013), manuel de comptabilité financière, ENAG, Alger, Réghaia, p : 282.

ثانيا: الإيرادات من العقود طويلة الأجل وفق معيار التقرير المالي الدولي رقم 15:

أصدر مجلس المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية المعيار 15 الإيرادات من العقود المبرمة مع العملاء ليحل محل معيار المحاسبة الدولية رقم 11 ومعيار المحاسبة الدولية رقم 18، وكذا كل من تفسير لجنة تفسيرات التقارير المالية الدولية رقم 13 وتفسير لجنة تفسيرات التقارير المالية الدولية رقم 15 وتفسير لجنة تفسيرات التقارير المالية الدولية رقم 18 و SIC 31، يوفر المعيار الدولي لإعداد للتقارير المالية رقم 15 إطارا شاملا للاعتراف بالإيرادات من العقود مع العملاء، ويبدأ سريان مفعول هذا المعيار اعتبارا من 2018/01/01. (ifrs.org, 2022)

1- الهدف من المعيار:

الهدف من هذا المعيار هو وضع المبادئ التي يجب على المنشأة أن تطبقها لتقديم معلومات مفيدة إلى مستخدمي القوائم المالية عن طبيعة ومبلغ وتوقيت وعدم تأكد الإيراد والتدفقات النقدية الناشئة عن عقد مع عميل (الهيئة السعودية، 2022، صفحة 566) ولتحقيق الهدف من المعيار:

- المبدأ الأساس ي لهذا المعيار هو أن المنشأة يجب عليها إثبات الإيراد ليصف نقل السلع أو الخدمات المتعهد بها إلى العملاء بمبلغ يعكس العوض الذي تتوقع المنشأة أن يكون لها حق فيه في مقابل تلك السلع أو الخدمات؛
- يجب على المنشأة أن تأخذ في الحسبان شروط العقد وجميع الحقائق والظروف ذات الصلة عند تطبيق هذا المعيار. ويجب على المنشأة أن تطبق هذا المعيار، بما في ذلك استخدام أية وسائل عملية، باتساق على العقود التي لها خصائص متشابهة وفي ظروف متشابهة؛
- يحدد هذا المعيار المحاسبة عن عقد فردي مع عميل. وبالرغم من ذلك، وكوسيلة عملية، يجوز للمنشأة تطبيق هذا المعيار على محفظة عقود (أو واجبات أداء) لها خصائص متشابهة إذا كانت المنشأة تتوقع بشكل معقول أن الآثار على القوائم المالية من تطبيق هذا المعيار على المحفظة لن تختلف بشكل ذي أهمية نسبية عن تطبيق هذا المعيار على العقود الفردية (أو واجبات الأداء الفردية) ضمن تلك المحفظة. وعند المحاسبة عن محفظة، يجب على المنشأة أن تستخدم التقديرات والافتراضات التي تعكس حجم وتكوين المحفظة.

1- نطاق تطبيق المعيار:

يجب على المؤسسة أن تطبق هذا المعيار على جميع العقود المبرمة مع العملاء باستثناء ما يلي:

- عقود الإيجار الواقعة ضمن نطاق المعيار الدولي للتقرير المالي 16 "عقود الإيجار"؛
- العقود الواقعة ضمن نطاق المعيار الدولي للتقرير المالي 17 "عقود التأمين". غير أنه يجوز للمنشأة اختيار تطبيق هذا المعيار على عقود لفقرة التأمين التي يتمثل الهدف الأساس ي منها في تقديم الخدمات مقابل أتعاب ثابتة وفقا 8 من المعيار الدولي للتقرير المالي 17؛
- الأدوات المالية والحقوق أو الواجبات التعاقدية الأخرى الواقعة ضمن نطاق المعيار الدولي للتقرير المالي 9 "الأدوات المالية"، والمعيار الدولي للتقرير المالي 10 "القوائم المالية الموحدة"، والمعيار الدولي للتقرير المالي 11 "الترتيبات المشتركة"، والمعيار الدولي للمحاسبة 27 "القوائم المالية المنفصلة"، والمعيار الدولي للمحاسبة 28 "الاستثمارات في المنشآت الزميلة والمشروعات المشتركة"؛
- التبادلات غير النقدية بين المنشآت التي في نفس نشاط الأعمال لتسهيل المبيعات إلى العملاء أو العملاء المحتملين. فعلى سبيل المثال، لا ينطبق هذا المعيار على عقد بين شركتين نفطيتين تتفقدان على تبادل النفط للوفاء بالطلب من عملائهما في أماكن مختلفة محددة في الوقت المحدد.

2- تحديد العقد مع العملاء:

- لا يجوز للمنشأة أن تحاسب عن عقد مع عميل يقع ضمن نطاق هذا المعيار إلا عند استيفاء جميع الضوابط الآتية: (الهيئة السعودية، 2022، صفحة 567)
- أن تكون أطراف العقد قد وافقت على العقد (خطيا أو شفويا أو وفقا لممارسات التجارية المعتادة الأخرى) وصارت ملتزمة بأداء واجباتها؛
- أن يكون بإمكان المنشأة تحديد حقوق كل طرف فيما يتعلق بالسلع أو الخدمات التي سيتم نقلها؛
- أن يكون بإمكان المنشأة تحديد شروط السداد مقابل السلع أو الخدمات التي سيتم نقلها؛
- أن يكون للعقد مضمون تجاري (أي أن يكون من المتوقع تغير مخاطر أو توقيت أو مبلغ التدفقات النقدية المستقبلية للمنشأة نتيجة للعقد)؛
- أن يكون من المرجح حصول المنشأة على العوض الذي سيكون لها حق فيه في مقابل السلع أو الخدمات التي سيتم نقلها إلى العميل. وعند تقويم ما إذا كان من المرجح تحصيل مبلغ العوض، يجب على المنشأة أن تأخذ في الحسبان فقط قدرة العميل ونيته في أن يسد ذلك المبلغ عند استحقاقه. وقد يكون مبلغ العوض الذي سيكون للمنشأة الحق فيه أقل من السعر المبين في العقد إذا كان العوض متغيرا لن المنشأة قد تعرض على العميل امتيازا سعريا.
- العقد هو اتفاق بين طرفين أو أكثر وواجبات واجبة النفاذ يرتب حقوقا. ويُعد وجوب نفاذ الحقوق والواجبات الواردة في عقد من العقود مسألة قانونية. والعقود يمكن أن تكون كتاب من ممارسات العمل المتعارف عليها لدى المنشأة. وتختلف ممارسات وآليات إنشاء العقود مع العملاء عبر الدول والصناعات والمنشآت. وقد تختلف أيضا داخل أيضا المنشأة الواحدة.

- بعض العقود مع العملاء قد لا تكون لها مدة محددة ويمكن إنهاؤها أو تعديلها من قبل أي من الأطراف في أي وقت. وهناك عقود أخرى قد تتجدد تلقائياً على أساس دوري يتم تحديده في العقد. ويجب على المنشأة أن تطبق هذا المعيار على مدة العقد (أي فترة العقد) التي يكون فيها لأطراف العقد حقوق، وعليهم واجبات، قائمة واجبة النفاذ.
- يجب على المؤسسة أن تجمع كل عقدين أو أكثر يتم إبرامهم في الوقت نفسه أو في وقت متقارب مع العميل نفسه وأن تحاسب عن العقود على أنها عقد واحد إذا تم استيفاء واحد أو أكثر من الضوابط الآتية: (جمعة فلاح، 2019، صفحة 633)
 - إذا تم التفاوض على العقود كحزمة واحدة لهدف تجاري واحد؛
 - إذا كان مبلغ العوض الذي سيتم سداده في أحد العقود يعتمد على سعر أو أداء العقد الآخر؛
 - إذا كانت السلع أو الخدمات المتعهد بها في العقود (أو بعض السلع أو الخدمات المتعهد بها في كل عقد من العقود) تمثل واجب أداء واحد.

3- تحديد التعهدات أو الالتزامات الواجب أدائها بموجب العقد:

- عند نشأة العقد يجب 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: (جمعة فلاح، 2019، صفحة 635)
- سلعة أو خدمة (أو حزمة من السلع أو الخدمات) المستقلة التي من الممكن تمييزها بذاتها؛
 - سلسلة من السلع أو الخدمات التي من الممكن تمييزها بذاتها ومتماثلة بشكل كبير ولها نفس نمط التحويل إلى العميل.
- قد يشمل العقد مع العميل أيضاً التزامات (تعهدات) تُفهم ضمناً من خلال الممارسات التجارية المعتادة للمنشأة أو سياساتها المنشورة أو تصريحاتها المحددة إذا كانت تلك التعهدات تنشئ، وقت الدخول في العقد، توقعات صحيحة للعميل بأن المنشأة ستحول سلعة أو خدمة إلى العميل. (جمعة فلاح، 2019، صفحة 636)

4- تحديد سعر العملية:

تتضمن هذه المرحلة تحديد السعر أو قيمة الإيراد الذي سيتم تحديده للعقد وهو عادة يكون واضح ومحدد. ولكن هناك حالات عديدة يكون قيمة الإيراد في العقد متغير ويعتمد على أحداث مستقبلية. وبهذا الخصوص يتطلب معيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم 15 ما يلي: (جمعة فلاح، 2019، صفحة 637)

- يجب على المنشأة أن تأخذ بعين الاعتبار شروط العقد والممارسات التجارية الاعتيادية لتحديد سعر المعاملة. وسعر المعاملة هو مبلغ العوض النقدي "القيمة النقدية" الذي تتوقع المنشأة أن تحصل عليه مقابل نقل السلع أو الخدمات الموعود بها إلى العميل، باستثناء المبالغ التي يتم تحصيلها نيابة عن أطراف ثالثة، على سبيل المثال، ضريبة المبيعات القابلة للاسترداد. وقد يشمل العوض النقدي الموعود به في العقد المبرم مع العميل مبلغ ثابتة أو مبالغ متغيرة أو كليهما.
- تؤثر طبيعة وتوقيت ومبلغ العوض النقدي الموعود به من قبل العميل على تقدير سعر المعاملة. وعند تحديد سعر المعاملة، يجب على المنشأة أن تأخذ بعين الاعتبار الآثار المترتبة لكل مما يلي:
 - العوض النقدي المتغير؛

فجوة الاختلاف في القياس والاعتراف بالإيرادات من العقود طويلة
الأجل بين النظام المحاسبية المالية والمعيار الدولي لإعداد التقرير
المالي

- وجود عنصر تمويل كبير في العقد؛
- العوض غير النقدي؛
- العوض النقدي مستحق للدفع للعميل.

5- الاعتراف بالإيراد عند وفاء المنشأة بتعهداتها الواردة بالعقد:

يتطلب معيار التقرير المالي الدولي رقم 15 أن تعترف المنشأة بالإيرادات عندما (أو حيثما) تستوفي المنشأة التزام أداء عن طريق نقل السلعة أو الخدمة الموعود بها (أي الأصل) إلى العميل. ويُقل الأصل عندما (أو حيثما) يحصل العميل على السيطرة على ذلك الأصل. تنقل المنشأة السيطرة على سلعة أو خدمة ما مع مرور الوقت، وتستوفي بالتالي التزام الأداء وتعترف بالإيرادات مع مرور الوقت، إذا تم تحقيق أحد المعايير التالية: (جمعة فلاح، 2019، صفحة 652)

- يستلم العميل المنافع المتحققة عن أداء المنشأة ويستهلكها في نفس الوقت الذي تؤدي فيه المنشأة مهامها؛ ومن الأمثلة على ذلك الخدمات الروتينية أو المتكررة (مثل خدمة التنظيف) التي يمكن فيها تحديد استلام واستهلاك المنافع المتحققة عن أداء المنشأة من قبل العميل بسهولة؛
- يؤدي أداء المنشأة إلى إنشاء أو تعزيز أصل ما (على سبيل المثال، الأعمال قيد الإنجاز سواء أصل ملموس أو غير ملموس) يسيطر عليه العميل خلال إنشائه أو تعزيزه؛
- لا ينتج عن أداء المنشأة أصل ذي استخدام بديل للمنشأة ويكون لدى المنشأة حق قابلاً للإنفاذ في قبض دفعة عن الأداء المنجز حتى تاريخه.

6- طرق قياس الإنجاز المتحقق:

● أسلوب المخرجات:

تعترف أساليب المخرجات بالإيرادات على أساس القياس المباشر لقيمة السلع أو الخدمات المنقولة إلى العميل بالتناسب مع السلع أو الخدمات المتبقية الموعود بها بموجب العقد. تشمل أساليب المخرجات أساليباً معينة. (جمعة فلاح، 2019، صفحة 653)

● أسلوب المدخلات:

تعترف أساليب المدخلات بالإيرادات على أساس جهود المنشأة أو مدخلاتها في استيفاء التزام الأداء (على سبيل المثال، الموارد المستهلكة أو ساعات العمل المنقضية أو التكاليف المتكبدة أو الوقت المنقضي أو ساعات عمل الآلات المستخدمة) بالتناسب مع مجموع المدخلات المتوقعة في استيفاء ذلك الالتزام. إذا أستخدمت جهود المنشأة أو مدخلاتها بالتساوي طوال مدة الأداء، فقد يكون من المناسب للمنشأة أن تعترف بالإيرادات على أساس القسط الثابت. (جمعة فلاح، 2019، صفحة 653)

7- العرض في القوائم المالية:

- يتم عرض العقود مع العملاء في قائمة المركز المالي كالتزام أو أصل أو ذمم مدينة اعتماداً على العلاقة بين المنشأة المقدمة للخدمة أو السلعة (أداء المنشأة تجاه العميل) وكذلك اعتماداً على مدفوعات العميل.

- إذا تم استلام مدفوعات مقدمة من العميل قبل تقديم الخدمات والسلع للعميل يتم الاعتراف بالتزامات للعقد في قائمة المركز المالي.
- إذا قامت المنشأة بتحويل (نقل) بضاعة أو تقديم خدمات للعميل يتم الاعتراف بأصل أو الاعتراف بدمم مدينة عند عدم تسديد العميل المستحق عليه للمنشأة وكما يلي:
- يتم الاعتراف بالعقد كأصل عندما يكون الحق للمنشأة في المقابل (البدل) المتوقع استلامه مرتبط بحدث غير زمني (إذا كان الاعتراف بالإيراد لا يرتبط بمرور الوقت)؛
- يتم الاعتراف بدمم مدينة إذا كان البدل (المقابل) الواجب استلامه غير مشروط باستثناء مرور الوقت؛
- يتم معالجة حساب الذمم المدينة أو الأصل الناتج عن العقد ضمن معيار التقرير المالي الدولي رقم 9 وأية تدني بذلك الحساب يعترف به كمصرف.

المحور الثاني: الجانب التطبيقي

لتوضيح الفرق في المعالجة المحاسبية فجوة الاختلاف في المعالجة المحاسبية للإيرادات من العقود طويلة الأجل بين النظام المحاسبي المالي ومعيار الدولي لإعداد التقرير المالي رقم 15، سيتم ذلك من خلال دراسة عقد أبرمته مؤسسة تنشط في مجال أشغال البناء في مختلف مراحلها.

أولاً: معلومات عامة حول المؤسسة محل الدراسة:

- الشكل القانوني: مؤسسة ذات الشخص الوحيد ذات مسؤولية محدودة؛
- رأس المال: 81 000 000.00 دج
- النشاط: أشغال البناء في مختلف مراحلها؛
- تطور رقم الأعمال والنتيجة: سيتم تلخيص تطور رقم الأعمال والنتيجة من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (1) تطور رقم أعمال ونتيجة المؤسسة محل الدراسة

السنة	رقم الأعمال	تكاليف السنة	النتيجة
2017	67 650 520.00	55 909 520.00	11 741 000.00
2018	78 947 840.00	66 342 722.68	12 605 117.32
2019	91 851 495.00	76 542 912.50	15 308 582.50
2020	112 739 927.00	95 948 874.04	16 791 052.96
2021	135 853 765.00	117 216 363.24	103 630 988.24

المصدر: من إعداد الباحثين اعتماداً على وثائق المؤسسة

ثانياً: العقد محل الدراسة:

- من خلال وثائق المؤسسة تظهر تفاصيل العقد والإنجاز كالتالي:
- تاريخ بداية سريان العقد 2019/03/01؛

فجوة الاختلاف في القياس والاعتراف بالإرادات من العقود طويلة
الأجل بين النظام المحاسبية المالية والمعياري الدولي لإعداد التقرير
المالي

- فترة الإنجاز 28 شهر؛
- قيمة العقد: 264 466 613.00 دج؛
- قيمة التكاليف المقدرة: 211 573 290.00 دج؛
- مجموع التكاليف خلال السنة الأولى: 84 629 000.00 دج؛
- مجموع التكاليف خلال السنة الثانية: 91 460 000.00 دج؛
- مجموع التكاليف خلال السنة الثالثة: 32 534 000.00 دج؛
- الفوترة تكون عند تسليم الأشغال.

ثالثا: القياس والإفصاح للعقد محل الدراسة وفق النظام المحاسبي المالي:

بناء على وثائق المؤسسة من خلال التصريحات في جدول حسابات النتائج، فإنه تم التصريح بالعقد كما يلي:

1- نسبة التقدم في الأشغال:

- في السنة الأولى: نسبة تقدم الأشغال = $211\,573\,290.00 / 84\,629\,000.00 = 40\%$
- في السنة الثانية: نسبة تقدم الأشغال = $211\,573\,290.00 / 176\,089\,000.00 = 83.23\%$
- في السنة الثالثة: نسبة تقدم الأشغال = 100% .

2- رقم الأعمال المصرح به:

- في السنة الأولى: رقم الأعمال المصرح به = $0.40 \times 264\,466\,613.00 = 105\,786\,645.20$ دج
- في السنة الثانية:

$$\text{رقم الأعمال المصرح به} = 105\,786\,645.20 - 0.8323 \times 264\,466\,613.00 = 114\,328\,916.80$$

- في السنة الثالثة: رقم الأعمال المصرح به = قيمة العقد - رقم الأعمال المصرح به في السنة الأولى - رقم الأعمال المصرح به في السنة الثالثة.

$$\text{رقم الأعمال المصرح به} = 264\,466\,613.00 - 105\,786\,645.20 - 114\,328\,916.80$$

$$\text{رقم الأعمال المصرح به} = 44\,350\,051.00 \text{ دج.}$$

النتيجة المحققة:

- في السنة الأولى: النتيجة المحققة = رقم الأعمال المصرح به - التكاليف
النتيجة المحققة = $21\,157\,645.20 = 84\,629\,000.00 - 105\,786\,645.20$ دج
- في السنة الثانية: النتيجة المحققة = $22\,868\,916.80 = 91\,460\,000.00 - 114\,328\,916.80$ دج
- في السنة الثالثة: النتيجة المحققة = $11\,816\,051.00 = 32\,534\,000.00 - 44\,350\,051.00$ دج

والجدول التالي يلخص النتيجة المحققة من المؤسسة محل الدراسة:

الجدول رقم (2): النتيجة المحققة من المؤسسة محل الدراسة:

السنة	رقم الأعمال	التكاليف	النتيجة
2019	114 328 916.80	0.00	114 328 916.80
2020	91 460 000.00	0.00	91 460 000.00
2021	22 868 916.80	0.00	22 868 916.80

رابعاً: القياس والإفصاح للعقد محل الدراسة وفق معيار التقرير المالي الدولي رقم 15:

من خلال معيار التقرير المالي الدولي رقم 15 فإن القياس والإفصاح للعقد محل القياس يتم على النحو التالي:

1- رقم الأعمال المصرح به:

- في السنة الأولى: لا يتم الاعتراف بأي إيراد؛
- في السنة الثانية: لا يتم الاعتراف بأي إيراد؛
- في السنة الثالثة: 264 466 613.00 دج.

2- النتائج المحققة:

- في السنة الأولى: لا توجد أي نتيجة؛
- في السنة الثالثة: لا توجد أي نتيجة؛
- في السنة الثالثة:

النتيجة المحققة = 32 534 000.00 - 91 460 000.00 - 84 629 000.00 - 264 466 613.00

النتيجة المحققة = 55 843 613.00 دج.

خامساً: اختلاف القياس والإفصاح للعقد محل الدراسة بين النظام المحاسبي المالي و معيار التقرير المالي الدولي رقم

15

بهدف معرفة الفرق في القياس والإفصاح للعقد محل الدراسة بين النظام المحاسبي المالي ومعيار التقرير المالي الدولي رقم 15، سيتم التطرق لها

من خلال الجدول التالي:

فجوة الاختلاف في القياس والاعتراف بالإيرادات من العقود طويلة
الأجل بين النظام المحاسبية المالية والمعيار الدولي لإعداد التقرير
المالي

الجدول رقم (3): الفرق في القياس والإفصاح بين SCF و IFRS 15

البيان	وفق SCF	وفق IFRS 15	الفرق
سنة 2019			
رقم الأعمال	105 786 645.20	0.00	105 786 645.20
التكاليف	84 629 000.00	0.00	84 629 000.00
النتيجة	21 157 645.20	0.00	21 157 645.20
سنة 2020			
رقم الأعمال	114 328 916.80	0.00	114 328 916.80
التكاليف	91 460 000.00	0.00	91 460 000.00
النتيجة	22 868 916.80	0.00	22 868 916.80
سنة 2021			
رقم الأعمال	44 350 051.00	264 466 613.00	- 220 116 562.00
التكاليف	32 534 000.00	208 623 000.00	- 176 089 000.00
النتيجة	11 816 051.00	55 843 613.00	- 44 027 562.00

المصدر: من إعداد الباحثين اعتماداً على وثائق المؤسسة

من خلال الجدول السابق يتبين الفرق في القياس والإفصاح بالإيرادات من العقود طويلة الأجل بين النظام المحاسبي المالي والمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم 15، حيث انه وفق النظام المحاسبي المالي يتم القياس والاعتراف بالإيراد وفق نسبة التقدم أما بالنسبة للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم 15 فإن الاعتراف يتم بتاريخ تسليم الأشغال.

اختبار الفرضيات

من خلال الدراسة النظرية والدراسة التطبيقية، يمكن الحكم على أن:

الفرضية الأولى: يحتكم القياس والإفصاح بالإيرادات من العقود طويلة الأجل وفق SCF لأساس تشريعي قانوني، الفرضية صحيحة ومحقة؛

الفرضية الثانية: يوجد العديد من نقاط الاختلاف بين SCF و IFRS 15 في المعالجة المحاسبية للإيرادات من العقود طويلة الأجل، الفرضية صحيحة ومحقة.

الخاتمة

يتضح مما سبق أن النظام المحاسبي المالي بمحتواه الحالي أصبح لا يساير التطورات الحاصلة على المستوى الدولي ، فالمعايير الدولية قطعت أشواط متقدمة في مجال القياس والعرض والإفصاح في القوائم المالية، رغم هذا بقي النظام المحاسبي المالي دون تطور.

ومن خلال ما سبق توصلنا إلى النتائج التالية:

- وجود العديد من نقاط الاختلاف في المعالجة المحاسبية لعقود الإيجار بين النظام المحاسبي المالي SCF و المرجعية المحاسبية الدولية؛
- أن النظام المحاسبي المالي أصبح لا يتوافق مع المرجعية المحاسبية الدولية.

التوصيات:

استنادا إلى النتائج المتوصل إليها سابق يمكن تقديم التوصيات التالية:

- ضرورة تفعيل دور المجلس الوطني للمحاسبة؛
- ضرورة إصدار معايير محاسبية وطنية؛
- ضرورة التوافق بين النظام المحاسبي المالي SCF والمرجعية المحاسبية الدولية.

قائمة المراجع

- <https://www.ifrs.org/search-results/?query=ifrs+15:20:37>. تم الاسترداد من *ifrs.org* (09 08، 2022).
- الجريدة الرسمية الجزائرية. (25 مارس 2009). القرار المؤرخ في 26 يوليو 2008. الجريدة الرسمية الجزائرية، 3.
- بلخير بكاري. (2016). *دروس في المحاسبة المعمقة حسب النظام المحاسبي المالي SCF*. الجزائر: ديوان المطبوعات الجامعية.
- حميدات جمعة فلاح. (2019). *خبير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية*. عمان: المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين.
- الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين. (2022). *المعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية، والمعايير والإصدارات الأخرى المكملة للمعايير المعتمدة من الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين ومعايير التقرير المالي على أساس التصفية*. الرياض: الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين.