

الاعتراف بالإيراد في العقود طويلة الأجل في ظل النظام المحاسبي المالي (SCF)
والمعيار الإيراد من العقود مع العملاء (IFRS15)
دراسة حالة شركة باهي للإنجاز والتجهيز -الوادي-

Recognition of revenue in long-term contracts under the Financial Accounting System and IFRS15 Revenue from Contracts with Customers Case Study of Bahi Company -ELOUED-

زيدان يوسف¹، ضويفي حمزة²

¹ جامعة تيسمسيلت (الجزائر)

² جامعة تيسمسيلت (الجزائر)

تاريخ النشر: 2021/03/31

تاريخ القبول: 2022/03/09

تاريخ الاستلام: 2021/11/10

ملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى بيان مدى توافق المعالجة المحاسبية للعقود طويلة الأجل في النظام المحاسبي خاصة فيما يتعلق بطرق الاعتراف بالإيراد مع المعيار المحاسبي (IFRS15) الإيراد من العقود مع العملاء خلصت الدراسة أن الاعتراف بإيراد العقود طويلة الأجل يكون وفق طريقتين طريقة نسبة التقدم في الإنجاز، طريقة العقود التامة وكل منها لها تأثيراتها على النتيجة المحاسبية، أما فيما يتعلق بمدى التوافق مع المعيار المحاسبي رقم (IFRS15) خلصت الدراسة إلى ان الممارسة المحاسبية الوطنية لم تواكب المستجدات المحاسبية الدولية المتوصل إليها في المعيار (IFRS15) وهذا من شأنه التأثير على جودة المعلومات المحاسبية.

الكلمات المفتاحية: النظام المحاسبي المالي، العقود طويلة الأجل، المعيار (IFRS15)، الإيراد.

تصنيف JEL: I10 ؛ G21

Abstract:

This study aims to demonstrate the compatibility of the accounting treatment for long-term contracts in the accounting system, especially with regard to the methods of revenue recognition with the accounting standard (IFRS15). Revenue from contracts with clients. The study concluded that the recognition of long-term contract revenue is according to two methods: the percentage of progress in completion method, the method Complete contracts, each of which has its effects on the accounting result, as for the extent of compatibility with the accounting standard No. (IFRS15), the study concluded that the national accounting practice did not keep pace with the international accounting developments arrived at in the standard (IFRS15) and this would affect the quality of accounting information.=

Keywords: financial accounting system, long-term contracts, IFRS15, revenue=

Jel Classification Codes: I10 ؛ G21

1. مقدمة

تقوم المؤسسة أثناء مزاولتها نشاطها بإبرام العديد من العقود والصفقات مع العملاء من أجل تحويل سلع أو خدمات، في بعض الأحيان تكون هذه العقود والصفقات لأكثر من دورة محاسبية واحدة، حيث يكون تليخ بداية العقد وتليخ الانتهاء منه في فترات مالية مختلفة ومتعاقبة، بمعنى أن عملية الاعتراف بالإيراد تكون على عدة فترات محاسبية وهي الفترات التي تتم خلالها تنفيذ هذه العقود، الأمر الذي يجعل المؤسسة تواجه عدة مشكلات محاسبية تتعلق بتوقيت الاعتراف بالإيراد ومقدار الإيراد المعترف به، أي متى يكون من المحتمل أن تتدفق المنافع الاقتصادية إلى المنشأة وكيف يمكن قياسها بموثوقية، وكذلك مشكلة معالجة وقياس التكاليف التي تحدث خلال عملية التنفيذ الأمر الذي أدى بالهيئات المهنية المحاسبية إلى البحث عن التأطير المحاسبي الخاص الذي يساير ويتمشى مع طبيعة هذه المعاملات، والذي يرتبط أساساً بالقياس والاعتراف والإفصاح ونتائج وإيرادات هذه العقود، وفي تحديد التوقيت المناسب للاعتراف بأحقية اكتسابها، في هذا السياق قام مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB بالاشتراك مع مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي FASB بإصدار معياراً جديداً والذي جاء محل المعيار المحاسبي IAS11 عقود الإنشاء والمعايير IAS18 الإيراد والمعايير المفسرة لها وهو "الإيراد من العقود مع العملاء (IFRS 15)" الذي يحدد الإطار المفاهيمي للعقود المبرمة مع العملاء وقواعد الاعتراف وقياس الإيرادات المتأتية من هذه العقود. على المستوى الوطني عرفت الجزائر تغيراً كبيراً في المحاسبة المنتهجة بتشريعيها للنظام المحاسبي المالي، وذلك محاولة منها لمسايرة الاتجاهات الدولية في المحاسبة، حيث يعتبر مصطلح العقود طويلة الأجل أحد المفاهيم المستحدثة في النظام المحاسبي المالي، من خلال محاولته استيفاء متطلبات التوافق والاندماج مع المعايير المحاسبية الدولية، ومنها مجال العقود طويلة الأجل، والذي تم على إثرها إصدار العديد من القوانين والتعليمات التي توضح كيفية المعالجة المحاسبية لها؛ على ضوء ما سبق ذكره يمكن صياغة إشكالية البحث من خلال السؤال التالي :

1.1 الإشكالية.

ما هي متطلبات الاعتراف بالإيراد في العقود طويلة الأجل في ظل النظام المحاسبي المالي وما مدى توافقها مع المعيار المحاسبي IFRS15 الإيراد من العقود مع العملاء؟

2.1. فرضية الدراسة .

توافق المعالجات والسياسات المحاسبية المتعلقة بالاعتراف بالإيراد في العقود طويلة الأجل في ظل النظام المحاسبي مع المعيار المحاسبي للتقرير المالي IFRS15 الإيراد من العقود مع العملاء .

3.1. أهمية الدراسة .

تتمثل أهمية البحث في طبيعة العقود طويلة الأجل التي يتطلب تنفيذها أكثر من دورة محاسبية وأهم المشكلات المحاسبية المتعلقة بها، خاصة فيما يتعلق بتوقيت الاعتراف بالإيراد ومقدار الإيراد المعترف به، وكذلك قياس التكاليف التي تحدث خلال عملية التنفيذ ومدى قياسها بموثوقية، كما تكمل أهمية الدراسة في التعرف على نموذج الاعتراف بالإيراد في النظام المالي والمحاسبي ووفق المعيار المحاسبي (IFRS15)، وأهم الطرق المعتمدة في الفكر المحاسبي لقياس وتقييم تكاليف وإيرادات العقود الطويلة الأجل والمعالجة المحاسبية لها.

2. مفاهيم عامة حول العقود طويلة الأجل.

تعددت الدراسات والأبحاث التي عالجت موضوع العقود طويلة الأجل، أو ما يعرف أيضا بعقود المقاوله طويلة الأجل وذلك على الصعيد الوطني والوطني محاولة منها لتأطير وتعريف العقود طويلة الأجل والخصائص التي تميزها عن باقي العقود والمعاملات.

1.2. الأدبيات النظرية لعقود طويلة الأجل:

سعت الكثير من الهيئات المحاسبية للوصول إلى كيفية الاعتراف بإيرادات وتكاليف وربحية هذه العقود وانعكاس كل هذا على المعالجة المحاسبية.

في هذا السياق تم تعريف العقود و فق المرجعية المحاسبية الدولية وحسب المعيار IFRS 15 الإيراد من العقود مع العملاء الذي حل محل المعيارين IAS11 "عقود التشييد و IAS18 "الإيراد"؛ بأنها اتفاقية بين طرفين أو أكثر تنشئ حقوقاً والتزامات واجبة النفاذ -قابلية نفاذ الحقوق والتزامات هي شأن قانوني-، ويمكن أن تكون العقود خطية، أو شفوية أو تفهم ضمناً من مملسات الأعمال المعتادة للمنشأة، وتختلف المملسات والآليات لإبرام العقود مع العملاء عبر الأقاليم، والصناعات والمنشآت، إضافة لذلك فإنها قد تختلف ضمن المنشأة نفسها (على سبيل المثال، قد تعتمد على فئة العميل أو طبيعة السلع أو الخدمات المتعهد بها)، وينبغي على المنشأة أن تأخذ في الحسبان تلك المملسات والآليات في تحديد ما إذا كانت الاتفاقية مع عميل تنشئ حقوقاً والتزامات (مجلس معايير المحاسبة الدولية، 2018، صفحة 02).

كما حدد المعيار المحاسبي IFRS 15 مجموعة من الشروط التي ينبغي أن يستوفيها العقد كما يلي (مجلس معايير المحاسبة الدولية، 2018، صفحة 02):

- أطراف العقد قد اتفقت على العقد (خطياً، أو شفاهياً، أو وفقاً لمملسات تجارية معتادة أخرى) وأن تكون ملتزمة بأداء التمامها؛

- بإمكان المنشأة تحديد حقوق كل طرف فيما يتعلق بالسلع أو الخدمات التي سيتم تحويلها؛

- بإمكان المنشأة تحديد شروط السداد مقابل السلع أو الخدمات التي سيتم تحويلها؛

- للعقد مضمون تجاري (أي أن يكون من المتوقع تغير المخاطر أو توقيت أو مبلغ التدفقات النقدية المستقبلية للمنشأة نتيجة للعقد)؛

- من الممكن حصول المنشأة على العوض الذي سيكون لها حق فيه في مقابل السلع أو الخدمات التي سيتم تحويلها إلى العميل، وفي تقويم ما إذا كانت قابلة مبلغ العوض للتحصيل محتملة، فإنه يجب على المنشأة أن تأخذ في الحسبان فقط قدرة العميل ونيته في أن يسدد ذلك المبلغ عندما يصبح مستحقاً، وقد يكون مبلغ العوض الذي سوف يكون للمنشأة الحق فيه أقل من السعر المبين في العقد إذا كان العوض متغيراً نظراً لأن المنشأة قد تعرض على العميل امتيازاً سعرياً.

وعندما لا يستوفي العقد مع العميل هذه الشروط وتحصل المنشأة على العوض من العميل، فإنه يجب على المنشأة أن تثبت العوض المستلم على أنه إيراد فقط عندما يكون أي من الحدين التاليين قد وقع (مجلس معايير المحاسبة الدولية، 2018، صفحة 03):

- لم تعد على المنشأة التمامات متبقية بتحويل سلع أو خدمات إلى العميل؛ جميع أو ما يقرب جميع العوض المتعهد به من قبل العميل قد تم استلامه من قبل المنشأة، وغير قابل للرد؛

- تم إنهاء العقد، والعرض المستلم من العميل غير قابل للرد.

وإذا لم يقع هذين الحدثين تُثبت المنشأة العرض المستلم من العميل على أنه الترام.

أما المرجعية الفرنسية فقد عرفت العقد طويل الأجل حسب المعيار 19 "العقود طويلة الأجل" الصادرة عن المجلس الوطني المحاسبة الفرنسي (CNC) يعتبر عقد طويل الأجل عندما (Conseil de normalisation des comptes publics,) (2014, p. 210):

- يكون لمدة طويلة، بمعنى يمتد تنفيذها لأكثر من عامين على الأقل؛

- يتم التفاوض عليه في سياق مشروع أو عقد واحد، يتعلق بالبناء أو التشييد أو عند الاقتضاء المشاكة كمقاول من الباطن في تحقيق سلعة أو خدمة أو مجموعة من السلع أو الخدمات المتداخلة في كثير من الأحيان نيابة عن طريق طرف ثالث.

حيث يستند حق المنظمة في تحصيل إيرادات العقد إلى الامتثال لعقد العمل المتفق عليه وتتضمن العقود طويلة الأجل أساسا ما يسمى بعقود "السعر الثابت" والذي بمقتضاه تقبل المنشأة أداء العمل على أساس أجر ثابت، يتم تحديده عند إبرام العقد، بما في ذلك عند الاقتضاء شرط مراجعة أو مشاكة الأرباح.

أما النظام المحاسبي المالي لم يعطي تعريف للعقود طويلة الأجل وإنما اكتفى بتحديد أشكال العقود طويلة كما يلي: "تتضمن العقود الطويلة الأجل إنجاز سلعة أو خدمة أو مجموعة سلع أو خدمات تقع تواريخ انطلاقتها والانتهاء منها في سنوات مختلفة"، ويمكن أن يتعلق الأمر ب عقود البناء؛ عقود إصلاح حالة أصول أو بيئية؛ عقود تقديم خدمات. (الجريدة الرسمية، 2008، المادة 133-1).

2.2. خصائص العقود طويلة الأجل:

تميز العقود طويلة الأجل بعدة خصائص مذكر منها (Conseil de normalisation des comptes publics,) (2014, pp. 261-262):

- **طول مدة العقد:** عادة تكون المدة في هذه العقود طويل الأجل، بمعنى على الأقل فترتين محاسبتين، أو تكون تواريخ البدء والانتهاء منها في فترتين محاسبتين مختلفتين؛

- **تفاوض محدد:** وهذا نتيجة تعقيد وتداخل موضوع العقد، مما يؤدي إلى اتفاق المؤسسة مع العميل على العمل الذي يتعين القيام به على أساس مواصفات وخصائص محددة بدقة من قبل المؤسسة، أو على الأقل تكيفها بشكل كبير مع احتياجات هذا الأخير؛

- **التعقيد:** يشمل التنفيذ والدراية الفنية في نفس الوقت في مختلف مراحل المتعاقبة من أجل تحقيق نفس الهدف؛ وينعكس هذا على مدة إدارة المشروع وعادة ما يكون له آثار على مدة العمل؛

- **تحتوي على مجموعة السلع أو الخدمات المتداخلة والمتراطة:** بمعنى إذا كانت السلع والخدمات التي يتم تصميمها أو توظيفها أو استخدامها جزءاً لا يتجزأ من المشروع نفسه، وتم تنفيذها معا أو بالتتابع، فإن مختلف هذه العقود يتم التفاوض على أنها عقد واحد، أما إذا كان العقد يحمل في مضمونه إنجاز عدة أصول وتم تحقيق كل من هذه السلع أو الخدمات بشكل مستقل وخضع كل أصل منها للتفاوض والاتفاق بشكل منفصل وأمكن تحديد إيرادات كل أصل وتكاليفه بشكل مستقل، فإنه يتم التفاوض على هذه العقود على انه عقود منفصلة.

الامتثال للعمل المنجز: يستند تنفيذ العقد إلى اتفاق مسبق يحدد بشكل خاص طبيعة السلعة أو الخدمة التي يتعين تنفيذها والتعويضات التي سيتم تبادلها.

3. إيرادات وتكاليف العقود طويلة الأجل.

لقد أنتجت الممارسات المحاسبية في مجال العقود طويلة الأجل عدة أنواع من المعالجات المحاسبية انحصرت في نوعين أساسيين وهذا بهدف تحديد إيرادات العقد وتكاليفه.

1.3. إيرادات العقود طويلة الأجل:

تعتبر الإيرادات مقياسا هاما لمستخدمي البيانات المالية كما تستخدم لتقييم الأداء المالي للشركات والآفاق المستقبلية لها، ويتم قياس الإيراد في القيمة التعاقدية أي كان نوعها خلال فترة مالية بنسبة من مدة تنفيذ العقد (أي يتم تقسيم حياة العقد على مدد زمنية تعادل مدة تنفيذ العقد لتحديد وفي المتوقع تنفيذه)، وبالتالي يعترف بالإيراد النقد أو المستحق في تربيخه بقائمة الدخل أما الإيرادات غير المستحقة كإيرادات مؤجلة فيعترف بها في قائمة الأرباح المالية (جمال هاشم، 2018، صفحة 18).

وتتضمن إيرادات العقد طويلة الأجل ما يلي: (Conseil de normalisation des comptes publics, 2014,) (pp. 210-211):

1.1.3. المبلغ الابتدائي المرص في العقد عند التعاقد: وهو المبلغ المتفق عليه في مضمون العقد.

2.1.3. التعديلات في مضمون العقد:

التعديل عبارة عن تعليمات مقدمة للمؤسسة من طرف العميل لإجراء تغيير في نطاق العمل أو الخدمات التي يتعين القيام بها بموجب العقد، وهذه التعديلات قد تؤدي إلى زيادة أو انخفاض في إيرادات العقد، على سبيل المثال يتم إجراء تعديلات في المواصفات أو تصميم الأصول والتعديلات في مدة العقد؛ ويتم تضمين التعديل في منتجات العقد عندما:

- من المحتمل أن توافق المؤسسة على التعديل ومبلغ الإيرادات الناتجة عن هذا التعديل؛

- يمكن قياس مبلغ الإيرادات بشكل موثوق.

3.1.3. الشكاوى:

هي المبلغ الذي تسعى المنشأة إلى تحصيله من العميل كتعويض عن التكاليف غير المرجوة في سعر العقد؛ قد تنجم المطالبة على سبيل المثال عن التأخيرات التي يسببها العميل، أو حدوث أخطاء في المواصفات أو التصميم أو التغييرات المنتزعة عليها في العمل أو أداء العقد؛ حيث يخضع تقييم العائد من الشكوي إلى درجة عالية من عدم اليقين ويعتمد غالباً على نتيجة المفاوضات، ونتيجة لذلك، يتم تضمين الشكوي فقط في إيرادات العقد عندما:

- تأكد المنشأة من أن المفاوضات تجعل من المحتمل أن يقبل العميل الشكوي؛

- يمكن قياس المبلغ الذي من المحتمل أن يقبله العميل بشكل موثوق.

4.1.3. العلاوات المرتبطة بالأداء:

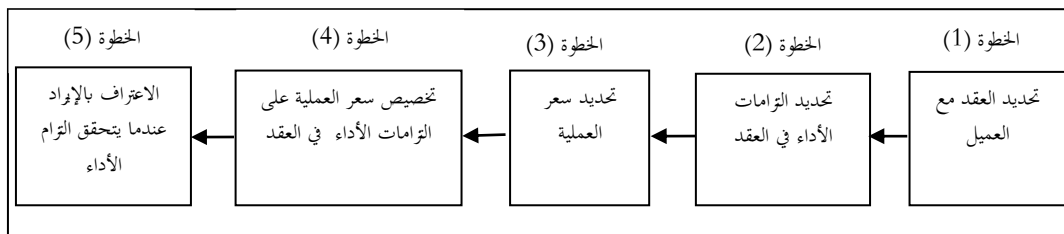
علاوات الأداء هي مبالغ إضافية تُدفع للمنشأة إذا تم الوصول إلى مستويات الأداء المحددة أو تجاوزه، على سبيل المثال قد ينص العقد على دفع مكافأة أداء إلى المؤسسة في حالة الانتهاء المبكر من العقد. تمثل مكافآت الأداء هذه جزءاً من إيرادات العقد عندما:

- التقدم المحرز في العقد من المحتمل أن يتم يصل إلى مستويات الأداء المحددة أو تجاوزه؛
- من الممكن قياس مقدار مكافأة الأداء بشكل موثوق.

2.3. نموذج الاعتراف بالإيراد وفق المعيار المحاسبي (IFRS15):

المبدأ الأساسي وفق المعيار (IFRS15) هو انه يجب على الوحدة الاعتراف بالإيراد لوصف تحويل السلع أو الخدمات المتفق عليها إلى العملاء بالمبلغ الذي يعكس القيمة التي تتوقع المنشأة الحصول عليها في مقابل تلك السلع أو الخدمات (علي محمود مصطفى ومغربي محمد ابراهيم، 2017، صفحة 13). والاعتراف بالإيراد وفق هذا المبدأ يمر بخمسة خطوات مبينة في الشكل التالي:

الشكل 1: نموذج الاعتراف بالإيراد حسب المعيار المحاسبي (IFRS15)



المصدر: علي محمود مصطفى خليل، منى مغربي محمد ابراهيم، قياس أثر تطبيق معيار إيرادات من العقود مع العملاء (IFRS15) على استدامة الأرباح المحاسبية - دليل من البيئة المصرية، مجلة المحاسبة والمراجعة - AUJAA، مصر، ص: 14

2.3. تكاليف العقد طويل الأجل:

تعترف المنشأة ضمن الأصول بالتكاليف المتوقعة تحملها زيادة عن التكاليف المحددة مسبقاً للحصول على العقد إذا كانت المنشأة تتوقع استرداد تلك التكاليف على أن يتم استنفادها وتحميلها على قائمة الدخل بالتزامن مع الاعتراف بالإيراد من العقد، وتتمثل التكاليف الواردة للحصول على العقد في التكاليف التي لم تكن المنشأة لتتحملها إذا لم تحصل على العقد (جمال هاشم، 2018، صفحة 18).

ويحدد المعيار الدولي IFRS 15 "الإيراد من العقود مع العملاء" ثلاثة أقسام من التكاليف في هذا النوع من العقود كما يلي (مجلس معايير المحاسبة الدولية، 2018، الصفحات 13-14):

1.2.3. التكاليف المباشرة:

- تتضمن التكاليف التي تتعلق بشكل مباشر بعقد (أو عقد محدد متوقع) أيّاً مما يلي:
- العمل المباشر (على سبيل المثال، رواتب وأجور الموظفين الذين يقدمون الخدمات المتعهد بها بشكل مباشر إلى العميل؛
- المواد المباشرة (على سبيل المثال، اللوزم المستخدمة في تقديم الخدمات المتعهد بها إلى العميل؛

- مخصصات التكاليف التي تتعلق بشكل مباشر بالعقد أو أنشطة العقد (على سبيل المثال، تكاليف إدارة العقد والإشراف عليه، وتكاليف التأمين؛

- مخصصات التكاليف التي تتعلق بشكل مباشر بالعقد أو أنشطة العقد (على سبيل المثال، تكاليف إدارة العقد والإشراف عليه، وتأمين واستهلاك الأدوات والمعدات عند تنفيذ العقد)؛

- التكاليف التي يتم تحميلها صراحة على العميل بموجب العقد؛

- التكاليف الأخرى التي يتم تكبدها فقط لأن المنشأة قد دخلت في العقد (على سبيل المثال، المبالغ التي يتم دفعها إلى مقولتي الباطن.

2.2.3. التكاليف الإضافية للحصول على عقد:

هي تلك التكاليف التي تتكبدها المنشأة للحصول على العقد مع العميل؛ لم تكن المنشأة لتكبدها لو لم يتم الحصول على العقد (على سبيل المثال، عمولة المبيعات)

ويجب إثبات تكاليف الحصول على العقد، التي سيتم تكبدها بغض النظر عما إذا كان العقد قد تم الحصول عليه أم لا على أنها مصروف عند تكبدها ما لم يتم تحميل تلك التكاليف صراحة على العميل بغض النظر عما إذا كان قد تم الحصول على العقد أم لا.

وتُثبت التكاليف الإضافية للحصول على العقد مع العميل على أنها أصل إذا كانت المنشأة تتوقع استرداد تلك التكاليف، إلا أنه يجوز للمنشأة إثبات التكاليف الإضافية للحصول على العقد على أنها مصروف عند تكبدها إذا كانت فترة إطفاء الأصل الذي كانت المنشأة ستقوم خلال ذلك بإثباته هي سنة واحدة أو أقل.

3.2.3. تكاليف الوفاء بالعقد:

تُثبت تكاليف الوفاء بالعقد على أنها أصول فقط إذا كانت تلك التكاليف تستوفي الضوابط التالية:

- التكاليف تتعلق بشكل مباشر بعقد أو عقد متوقع بإمكان المنشأة تمييزه بشكل محدد؛

- التكاليف تحقق أو تحسن مورد للمنشأة سيتم استخدامها في الوفاء (أو الاستمرار في الوفاء) بالتزامات بالأداء في المستقبل؛

- من المتوقع استرداد التكاليف.

3.3. نتيجة العقد:

هي الفرق بين إيرادات وأعباء العقد، غير أنه قد يصعب تقديرها وتحديدتها بمصدقية، إذ أن تسجيل الإيرادات والأعباء يعتمد أساسا على نتيجة العقد، حيث يتضمن العقد بناء وإنجاز عدة أصول وينبغي فصل كل أصل عن غيره وحساب إيراداته وأعبائه ونتيجته، بشرط أن الأصل يكون محل تفاوض مستقل وأن إيراداته وأعبائه قابلة للتشخيص والتمييز عن غيرها، أما إذا تعذر توفر هذا الشرط فإن بناء وإنجاز الأصول التي اشتمل عليها العقد تعتبر أصلا واحدا يحكمها عقد واحد ووحيد (بوتين، 2010، الصفحات 171-172).

4. محاسبة العقود طويلة الأجل:

من اجل الاعتراف بالإيراد وتحديد الأعباء السنوية تقوم محاسبة العقود طويلة الأجل على طريقتين أساسيتين هما:

1.4. طريقة الإدراج حسب التقدم:

تطبق هذه الطريقة إذا تمكنت المنشأة من تقدير نتيجة العقد بصورة صادقة عندها تسجل كل من الأعباء والناتج على أساس سنوي يمكن من تحديد نتيجة سنوية وتتمكن المؤسسة بإمكان تحديد نتيجة العقد (عطية، 2011، صفحة 187).

مركز القدرة على تعديل النتيجة بشكل موثوق منه على ثلاثة معايير اساسية هي (هوام، 2010، صفحة 168):

- إمكانية تقدير المبلغ الإجمالي لنواتج العقد بشكل واضح؛

- إمكانية تحديد المبلغ الإجمالي للأعباء المحملة الى العقد؛

- وجود أدوات تسيير للمحاسبة التحليلية ومراقبة داخلية تسمح بتثبيت ومراجعة التقدم بشكل متتابع وتقديرات الأعباء والإيرادات والنتيجة.

وحسب المعيار المحاسبي (IFRS15) تتضمن هذه الطريقة التي يمكن استخدامها لقياس تقدم المنشأة نحو الوفاء الكامل بالتزام الأداء على مدى زمني معين أسلوبين لحساب الإيراد يمكن شرحهما كالآتي (مجلس معايير المحاسبة الدولية، 2018، صفحة 22):

1.1.4. طرق المخرجات:

تثبت طرق المخرجات الإيراد على أساس القياسات المباشرة لقيمة السلع أو الخدمات، المحولة للعميل، منسوبة إلى السلع أو الخدمات المتبقية المتعهد بها بموجب العقد، وتتضمن طرق المخرجات طرقاً مثل استقصاء الأداء المكتمل حتى تليخه وتقويمات النتائج التي تم تحقيقها، والوقت المنصرف والوحدات المنتجة أو المسلمة، وعندما تقوم المنشأة بتقويم ما إذا كانت ستطبق طريقة المخرجات لقياس تقدمها فيجب على المنشأة أن تأخذ في الحسبان ما إذا كانت طريقة المخرجات التي تم اختيارها تبين بصدق أداء المنشأة نحو الوفاء الكامل بالتزام بالأداء .

2.1.4. طرق المدخلات:

تثبت طرق المدخلات الإيراد على أساس جهود المنشأة أو مدخلاتها لوفاء بالتزام أداء (على سبيل المثال، المورد المستخدمة أو ساعات العمل المنصرفة أو الوقت المنصرف أو ساعات استخدام الآلات) منسوبة إلى مجموع المدخلات المتوقعة للوفاء بالتزام الأداء، وإذا كانت جهود المنشأة أو مدخلاتها قد تم صرفها بانتظام طوال فترة الأداء فقد يكون من المناسب للمنشأة أن تثبت الإيراد على أساس قسط ثابت، وأحد جوانب قصور طرق المدخلات هو أنه قد لا تكون هناك علاقة مباشرة بين مدخلات المنشأة وتحويل السيطرة على السلع أو الخدمات إلى العميل.

3.1.4. حساب نتيجة الأداء السنوية للعقد:

يتم حساب رقم الاعمال المعترف به في الفترة والنتيجة السنوية في كلا الأسلوبين كما يلي (أحمد فرغلي، 2007، صفحة 81):

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

$$\frac{\text{عدد الوحدات المنجزة فعلياً من العقد (المسافة\طوابق\منتجات\..الخ)}}{\text{نسبة الإنجاز وفق أسلوب المخرجات}} = \frac{\text{إجمالي عدد الوحدات المتعاقد عليها (إجمالي المسافة\طوابق\منتجات\..الخ)}}{\text{نسبة الإنجاز وفق أسلوب المخرجات}} =$$

رقم الأعمال المعترف به للفترة = [رقم الأعمال الإجمالي لآخر تقدير X نسبة تقدم الإنجاز] - مجموع رقم الأعمال للسنوات السابقة إلى غاية هذه الفترة
النتيجة السنوية = رقم الأعمال المعترف به للفترة - التكاليف الفعلية المحققة لنفس الفترة

2.4. طريقة العقود التامة:

يعتمد مؤيدو هذه الطريقة على فلسفة مبدأ الحيطة و الحذر في تفسيرهم لها، و ذلك بتسجيل الإيرادات التي يكون تحصيلها محتملاً و المعادلة للأعباء المثبتة فقط بدون الهامش الربحي، فهذه الطريقة لا تسمح بالاعتراف بالنتيجة المرتبطة بالعقد إلا بعد الانتهاء من إنجاز المشروع أي لحظة إطفاء التعاقد (نقل الملكية)، فمن مزايا هذه الطريقة أنها تظهر حجم أعمال المؤسسة بالنظر إلى حجم التكاليف المنفقة و تقليل المخاطر المرتبطة بالنتيجة المستقبلية للعقد من خلال التحفظ في الاعتراف بالنتيجة في السنوات الأولى للإنجاز، إلا أن هذا التحفظ على مستوى التسجيل المحاسبي لعقد الإنشاء يظهر عيوب هذه الطريقة من خلال عدم توضيح الواقع الاقتصادي الفعلي والحقيقي للأجراء المنتهية من المشروع في نهاية كل فترة، و عدم ملاءمتها مع الاعتبارات الجبائية و عدم إمكانية التصرف في الأرباح المحققة خلال فترات الإنجاز . فحسب هذه الطريقة فإن النتيجة المحاسبية المتأتمية من العقد طويل الأجل لا تؤخذ بعين الاعتبار إلا عند التسليم النهائي للعميل (تحويل الملكية \التسليم)، وبالتالي فمعالجة المحاسبية لهذه الطريقة للعقود طويلة الأجل لا تخرج عن إطار إنتاج السلع والخدمات غير التامة عند نهاية الدورة (الإنتاج الجاري، الطلبات) (أحمد فرغلي، 2007، صفحة 82).

ويشير النظام المالي والمحاسبي إلى كلا الطريقتين إلا انه يعطي الأولوية في الإدراج في الحسابات حسب طريقة التقدم بحيث تلوح في الحسابات الأعباء والمتوجات التي تخص عملية تمت في إطار عقد طويل الأجل حسب وتيرة تقدم العملية عن طريق تحرير نتيجة محاسبية بالتتابع وبمقياس إنجاز العملية؛ وفي حالة ما اذا كان نظام معالجة المنشأة أو طبيعة العقد لا يسمح بتطبيق طريقة الإدراج في الحسابات حسب التقدم أو كانت النتيجة النهائية للعقد لا يمكن تقديرها بصورة صادقة فانه يكون من المقبول على سبيل التبسيط ألا يسجل كمتوجات الا بمبلغ يعادل مبلغ الأعباء المثبتة التي يكون تحصيلها محتملا (الإدراج في الحسابات حسب طريقة الإتمام) (الجريدة الرسمية، 2008، المواد 133-3).

3.4. التسجيلات المحاسبية للعقود طويلة الأجل:

حسب النظام المالي والمحاسبي يتم التسجيل المحاسبي للعقود الطويلة الأجل وفق الطريقتين كما يلي: (عطية، 2011، الصفحات 189-190) (هوام، 2010، صفحة 166):

- عند شراء دفتر الشروط: يكون التسجيل المحاسبي كالآتي:

— الاعتراف بالإيراد في العقود طويلة الأجل في ظل النظام المحاسبي المالي (SCF) والمعايير الإيراد من العقود مع العملاء (IFRS15) —

XXXXXX	XXXXXX	ح/مصرف توثيق	618
XXXXXX		ح/الصندوق	530

- عند دفع التأمين الابتدائي: يكون التسجيل المحاسبي الآتي:

XXXXXX	XXXXXX	ح/تأمينات	616
XXXXXX		ح/البنك أو الصندوق	530/512

- عند الحصول على التسبيقات: يكون التسجيل المحاسبي كالاتي:

XXXXXX	XXXXXX	ح/البنك	512
XXXXXX		ح/تسبيقات مستلمة	419

- عند الاعتراف بالإيراد: يكون التسجيل المحاسبي كالاتي:

XXXXXXX	XXXXXXX	منح/ حسابات دائنة عن أ.ج.إ	417
XXXXXXX		إلى ح/ مبيعات أشغال أشغال قيد الإنجاز في N/12/31	704

- عند تسليم المشروع: يكون التسجيل المحاسبي كالاتي:

XXXXXXX	XXXXXXX	من ح/ أعباء إلى ح/ البنك	512	6...
XXXXXXX		تسديد مصرف		
XXXXXXX	XXXXXXX	من ح/ البنك إلى ح/ عملاء-تسبيقات محصلة	4191	512
XXXXXXX		تحصيل تسبيق		
XXXXXXX	XXXXXXX	من ح/ حسابات دائنة عن أ.ج.إ إلى ح/ مبيعات أشغال	704	417
XXXXXXX		أشغال قيد الإنجاز في N+2/12/31		
XXXXXXX	XXXXXXX	من ح/ عملاء - تسبيقات محصلة إلى ح/ حسابات دائنة عن أ.ج.إ	417	4191
XXXXXXX		تسليم المشروع وتصيد الحسابين		

5. دراسة حالة شركة باهي للإنجاز والتجهيز ذات المسؤولية المحدودة - الوادي.

شركة باهي للإنجاز والتجهيز ذ.م.م يتواجد مقر شركة باهي للإنجاز والتجهيز بحي الصحن ولاية الوادي، برأس مال اجتماعي يقدر بـ 12.000.000 دج، يعمل بها 21 عاملاً، مسكها المحاسبي لدى مكتب الأستاذ زيدان يوسف - محاسب معتمد - ولاية الوادي مختصة في أشغال البناء، تحصلت على صفقة للإنجاز 65 سكن ترهوي مدعم بحي 08 ماي ببلدية الوادي في إطار صفقة رقم 2015/01 بتاريخ 2015/05/12 عن مديرية السكن والتجهيزات العمومية لولاية الوادي.

قيمة الصفقة 183.500.000.00 دج خرج الرسم مفصلة كالتالي:

منها 35 سكن، 03 غرف (قيمة السكن الواحد 250000000 دج خرج الرسم)

و 30 سكن، 04 غرفة (قيمة السكن الواحد 320000000 دج خرج الرسم)

مدة العقد 4 سنوات (2015-2018)

1.5. توزيع المصاريف حسب طبيعتها:

استناداً إلى الفواتير المقدمة من الشركة إلى مكتب المحاسبة المذكور أعلاه تم توزيع المصاريف على فترة العقد المتفق عليها كما يلي:

جدول (01) يبين مصاريف العقد خلال مدة المشروع الوحدة (الدينار الجزائري)

المصاريف / السنة	2015	2016	2017	2018
مواد أولية مستهلكة	20 368 951,28	62 402 538,51	29 951 254,73	6 346 109,54
الانجازات	1 285 743,29	1 597 461,49	1 585 518,28	296 327,11
الصيانة والاصلاحات	692 587,71	748 666,27	218 518,25	142 436,61
أقسام التأمينات	419 471,01	915 548,51	632 999,97	193 547,81
الأتعاب	397 802,33	564 214,78	227 508,95	124 741,28
الإشهار	61 909,97	66 753,29	0,00	0,00
الخدمات المصرفية	13 796,50	17 461,49	9 654,28	4 741,86
أعباء المستخدمين	5 201 652,47	10 597 664,99	7 201 652,47	2 005 043,78
الضرائب	48 600,00	0,00	0,00	0,00
أعباء أخرى للتسيير الجاري	51 548,73	92 874,29	139 804,45	146 795,11
الإهلاكات	1 267 137,59	2 625 987,28	1 983 893,53	915 487,56
المجموع	29 809 236,88	79 629 170,90	41 950 804,91	10 175 230,66

المصدر: مكتب الأستاذ زيدان يوسف - محاسب معتمد - ولاية الوادي.

2.5. توزيع المقبوضات المحصلة:

استنادا إلى الفواتير المقدمة من الشركة إلى مكتب المحاسبة المذكور أعلاه تم توزيع المقبوضات المحصلة لدى مكتب الأستاذ زيدان يوسف على فترة العقد المتفق عليها كما يلي.

جدول (02): يبين المقبوضات المحصلة خلال مدة المشروع، الوحدة (الدينار الجزائري)

السنة	2015	2016	2017	2018
الفترة	35 621 749,43	89 547 620,28	46 038 749,51	12 291 880,78

المصدر: مكتب الأستاذ زيدان يوسف - محاسب معتمد - ولاية الوادي.

3.5. المعالجة المحاسبية للعقود طويلة الأجل في شركة باهي:

صفقة الانجاز 65 سكن تقوي مدعم تعتبر من العقود طويل الأجل تم معالجة (لدى مكتب الأستاذ زيدان يوسف وفق طريقة نسبة التقدم في الإنجاز وكذا طريقة العقود التامة.

1.3.5. التسجيل المحاسبي وفق طريقة نسبة التقدم في الإنجاز:

1.1.3.5. حساب النواتج والنتيجة السنوية:

قبل البدء في عملية التسجيل قام مكتب الأستاذ زيدان يوسف بحساب كلا من النواتج (مبيعات الأشغال حساب 704) والنتيجة السنوية كالتالي:

جدول (03) يبين النواتج والنتيجة السنوية لمؤسسة الباهي خلال مدة المشروع

السنة	النواتج (مليون دج)	النتيجة (مليون دج)
2015	3385642814=(161564443.4÷ 29809236.88)18350000000	3355833577 = 29809236.88-3385642814
2016	-(161564443.4÷ 109438407.8)18350000000 9044039985=3385642814	8964410814 = 79629170.90 - 9044039985
2017	-(161564443.4÷ 151389212.7)18350000000 4764645325 =(9044039985+3385642814	4722696645 = 41950804.91 - 4764645325
2018	-(161564443.4÷ 161564443.4)18350000000 1155671876 =(3385642814 4764645325+9044039985+	1145496645 = 10175230.66- 1155671876
المجموع	النواتج (السعر المشروع)= 18350000000	1.818443550 = 161564443.4 - 18350000000

المصدر: مكتب الأستاذ زيدان يوسف - محاسب معتمد - ولاية الوادي.

2.1.3.5. التسجيل في يومية المقاول حسب طريقة نسبة التقدم في الإنجاز:

بعد حساب النواتج والنتيجة السنوية قام مكتب الأستاذ زيدان يوسف بالتسجيلات المحاسبية للعقد طويلة الأجل وفق النظام المحاسبي المالي لكل من السنوات 2015، 2016، 2017، 2018. كما يلي:

— الاعتراف بالإيراد في العقود طويلة الأجل في ظل النظام المحاسبي المالي (SCF) والمعياري الإيراد من العقود مع العملاء (IFRS15) —

— التسجيلات المحاسبية لسنة 2015: قام مكتب المحاسبة وفق طريقة نسبة التقدم في الإنجاز في سنة 2015 بالتسجيلات المحاسبية التالية:

29 809 236.88	29 809 236.88	من /ح/ أعباء إلى /ح/ البنك تسديد مصريف	512	6...
25 621 749.43	25 621 749.43	من /ح/ البنك إلى /ح/ عملاء-تسيقات محصلة تحصيل تسيق	4191	512
3 385 642 814.00	3 385 642 814.00	منح/ حسابات دائنة عن أ.ج.إ. إلى /ح/ مبيعات أشغال أشغال قيد الإنجاز في N/12/31	704	417

— التسجيلات المحاسبية لسنة 2016: قام مكتب المحاسبة وفق طريقة نسبة التقدم في الإنجاز في سنة 2016 بالتسجيلات المحاسبية التالية:

79 629 170.90	79.6291.70.90	من /ح/ أعباء إلى /ح/ البنك تسديد مصريف	512	6...
89 547 620.28	89 547 620.28	من /ح/ البنك إلى /ح/ عملاء-تسيقات محصلة تحصيل تسيق	4191	512
9 044 039 985.00	9 044 039 985.00	منح/ حسابات دائنة عن أ.ج.إ. إلى /ح/ مبيعات أشغال أشغال قيد الإنجاز في N+1/12/31	704	417

— التسجيلات المحاسبية لسنة 2017: قام مكتب المحاسبة وفق طريقة نسبة التقدم في الإنجاز في سنة 2017 بالتسجيلات المحاسبية التالية:

41 950 804.91	41 950 804.91	من /ح/ أعباء إلى /ح/ البنك تسديد مصريف	512	6...
46 038 749.51	46 038 749.51	من /ح/ البنك إلى /ح/ عملاء-تسيقات محصلة تحصيل تسيق	4191	512
4 764 645 325.00	4 764 645 325.00	من /ح/ حسابات دائنة عن أ.ج.إ. إلى /ح/ مبيعات أشغال أشغال قيد الإنجاز في N+2/12/31	704	417

— التسجيلات المحاسبية 2018: قام مكتب المحاسبة وفق طريقة نسبة التقدم في الإنجاز في سنة 2018 بالتسجيلات المحاسبية التالية:

10 175 230.66	10 175 230.66	من /حـ/ أعباء إلى /حـ/ البنك تسديد مصريف	512	6...
12 291 880.78	12 291 880.78	من /حـ/ البنك إلى /حـ/ عملاء-تسبيقات محصلة تحصيل تسبيق	4191	512
1 155 671 876.00	1 155 671 876.00	من /حـ/ حسابات دائنة عن أ.ج.إ. إلى /حـ/ مبيعات أشغال أشغال قيد الإنجاز في N+2/12/31	704	417
18 350 000 000.00	18 350 000 000.00	من /حـ/ عملاء - تسبيقات محصلة إلى /حـ/ حسابات دائنة عن أ.ج.إ. تسليم المشروع وتوريد الحسابين	417	4191

في هذه الطريقة تمت التسجيلات في مكتب المحاسبة زيدان يوسف للمنتجات والاعباء حسب وتيرة تقدم العملية من خلال تحرير نتيجة محاسبية بالتتابع وبمقياس إنجاز العملية وهذا طبقا للمادة 133-2 من القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 الذي يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها، وحسب المادة 140 الفقرة 03 من قانون الضرائب المباشرة على استخدام نسبة التقدم في الإنجاز، لتحديد الأرباح الخاضعة للضريبة الناتجة عن العقود طويلة الأجل.

2.3.5. التسجيل المحاسبي وفق طريقة العقود النامة:

تطبق هذه الطريقة إذا لم تتمكن المؤسسة من تقدير نتيجة العقد بصورة صادقة أو كان نظام معالجة البيانات في المؤسسة أو طبيعة العقد لا تسمح بتطبيق طريقة نسبة التقدم في الإنجاز، وتعتمد على تسجيل نواتج مسلووية للتكلفة السنوية المحتملة في إنجاز المشروع. وفق لهذه الطريقة قام مكتب الأستاذ زيدان يوسف بالتسجيلات المحاسبية للعقد طويل الأجل وفق النظام المحاسبي المالي لكل من السنوات 2015، 2016، 2017، 2018.

— التسجيلات المحاسبية 2015: قام مكتب المحاسبة وفق طريقة العقود النامة في سنة 2015 بالتسجيلات المحاسبية التالية:

29 809 236.88	29 809 236.88	من /حـ/ أعباء إلى /حـ/ البنك تسديد مصريف	512	6..
25 621 749.43	35 621 749.43	من /حـ/ البنك إلى /حـ/ عملاء-تسبيقات محصلة تحصيل تسبيق	4191	512
29 809 236.88	29 809 236.88	من/حـ/ حسابات دائنة عن أ.ج.إ. إلى /حـ/ مبيعات أشغال أشغال قيد الإنجاز في N/12/31	704	417

— التسجيلات المحاسبية 2016: قام مكتب المحاسبة وفق طريقة العقود النامة في سنة 2016 بالتسجيلات المحاسبية التالية:

— الاعتراف بالإيراد في العقود طويلة الأجل في ظل النظام المحاسبي المالي (SCF) والمعياري الإيراد من العقود مع العملاء (IFRS15) —

79 629 170.90	79 629 170.90	من /حـ/ أعباء إلى /حـ/ البنك تسديد مصريف	512	6...
89 547 620.28	89 547 620.28	من /حـ/ البنك إلى /حـ/ عملاء-تسيقات محصلة تحصيل تسيق	4191	512
79 629 170.90	79 629 170.90	من/حـ حسابات دائنة عن أ.ج.إ. إلى /حـ/ مبيعات أشغال أشغال قيد الإنجاز في N+1/12/31	704	417

— التسيقات المحاسبية 2017: قام مكتب المحاسبة وفق طريقة العقود التامة في سنة 2017 بالتسيقات المحاسبية التالية:

41 950 804.91	41 950 804.91	من /حـ/ أعباء إلى /حـ/ البنك تسديد مصريف	512	6...
46 038 749.51	46 038 749.51	من /حـ/ البنك إلى /حـ/ عملاء-تسيقات محصلة تحصيل تسيق	4191	512
41 950 804.91	41 950 804.91	من /حـ/ حسابات دائنة عن أ.ج.إ. إلى /حـ/ مبيعات أشغال أشغال قيد الإنجاز في N+2/12/31	704	417

— التسيقات المحاسبية 2018: قام مكتب المحاسبة وفق طريقة العقود التامة في سنة 2018 بالتسيقات المحاسبية التالية:

10 175 230.66	10 175 230.66	من /حـ/ أعباء إلى /حـ/ البنك تسديد مصريف	512	6...
12 291 880.78	12 291 880.78	من /حـ/ البنك إلى /حـ/ عملاء-تسيقات محصلة تحصيل تسيق	4191	512
10 175 230.66	10 175 230.66	من /حـ/ حسابات دائنة عن أ.ج.إ. إلى /حـ/ مبيعات أشغال أشغال قيد الإنجاز في N+3/12/31	704	417
18 350 000 000.00	18 350 000 000.00	من /حـ/ عملاء - تسيقات محصلة إلى /حـ/ حسابات دائنة عن أ.ج.إ. تسليم المشروع وتصيد الحسابين	417	4191

6. الخلاصة :

في إطار جهود التقارب بين الجهات المختصة بوضع المعايير المحاسبية الأمريكية و الجهات المختصة بوضع المعايير المحاسبية الدولية صدر المعيار IFRS15، قدم خلالها حولا للمشاكل المحاسبية عن الإيراد من العقود طويلة الأجل، كالبيع مع حق الرد و الضمانات و التراخيص و ترتيبات إعادة الشراء... الخ، كما حدد خمس خطوات للاعتراف بالإيراد مع العملاء، على المستوى الوطني وفيما يتعلق بفرضية الدراسة تثبت صحة الفرضية، حيث توصلنا إلى أن السياسات المحاسبية المتعلقة بالعقود طويلة الأجل في ظل النظام المحاسبي لم تواكب مستجدات المعيار المحاسبي IFRS15 الإيراد من العقود مع العملاء، إذ أن النظام المحاسبي لم يتطرق الى هذا النوع من العقود إلا بشكل عرضي، حيث نجد ان الممارسة المحاسبية في هذا النوع من العقود عبارة عن اجتهادات من طرف المحاسبين والممارسين لمهنة المحاسبة؛ حيث أن من خلال مناقشة الجوانب النظرية والعملية للدراسة، توصلنا إلى مجموعة من النتائج والتي يمكن تلخيصها على النحو التالي :

نتائج الدراسة:

يمكن تلخيص النتائج المتوصل إليها كما يلي:

- إن طريقة نسبة الانجاز هي الأكثر دقة مقلنة بطريقة الإتمام من حيث الاعتراف بالإيراد، لما تتميز به هذه الطريقة من مرونة في تعديل التكاليف المقدرة ومقابلة الإيراد بالمصريف وهذا من شأنه أن يعزز موثوقية التقرير المالية؛
- من الناحية الجبائية فإن إتباع طريقة نسبة الانجاز تعمل عدم تداخل الفترات المالية وبالتالي إزالة الخلاف مع إدارة الضرائب لما تتميز به هذه الطريقة في تقدير الإيرادات لكل مرحلة من مراحل المشروع.
- بالنسبة لطريقة الإتمام تتحمل السنة الأخيرة في نهاية عمر كل مشروع أي سنة تسليم المشروع جميع المشاكل والأخطاء التقديرية للسنوات السابقة نتيجة لعدم الاعتراف بها في السنوات السابقة ويتم الاعتراف بها في نهاية عمر المشروع؛
- على المستوى الوطني النظام المحاسبي المالي لم يواكب مستجدات المعيار رقم 11، الامر الذي يؤثر على جودة المعلومات المحاسبية وبالتالي عدم توفر الموثوقية اللازمة للإيرادات التي يتم الاعتراف بها؛
- إن تطبيق المعيار المحاسبي الدولي IFRS 15 الإيراد من العقود مع العملاء، يساعد على تعزيز الثقة وموثوقية الإيراد المعترف به في القوائم المالية بالنسبة للمستخدمين؛

التوصيات:

بناء على ما توصلنا إليه من نتائج يمكن تلخيص أهم التوصيات في ما يلي:

- ضرورة تحيين النظام المحاسبي المالي مواكبة التطورات المحاسبية الدولية خاصة فيما يتعلق المحاسبي الدولي IFRS 15 الإيراد من العقود مع العملاء؛
- ضرورة عقد دورات تدريبية لمحاسبى المؤسسات لمعرفة اهم المستجدات المتوصل اليها في الفكر المحاسبي الدولي فيما يتعلق بقواعد وطرق الاعتراف بالإيراد في العقود الطويلة الأجل؛

- العمل على إصدار قوانين وتشريعات تلزم المؤسسات بحاسبة العقود طويلة ال وفق IFRS 15 الإيراد من العقود مع العملاء؛
- ضرورة اعتماد المؤسسات فيما يتعلق بالعقود طويلة الأجل على أسلوب نسبة الانجاز في تحديد قياس الإيراد باعتباره طريقة علمية تتوافق مع المعايير الدولية وتجنب الخلاف مع إدارة الضرائب؛
- محاولة التوافق بين شركات المقاولات باعتبارها أهم المؤسسات التي تلجا للتعامل بهذا النوع من العقود والإدارة الضريبية فيما يخص مجمل القوانين التي تخص هذا النشاط.

7. قائمة المراجع:

• المؤلفات:

1. أحمد فرغلي حسن. (2007). المحاسبة للإدارة وصنع القرار ط1، مصر، وكز تطوي الدراسات العليا والبحوث في العلوم الهندسية
2. بوتين محمد. (2010). المحاسبة المالية ومعايير المحاسبة الدولية، الجزائر، الصفحات 1-60
3. عبد الرحمان عطية. (2011). المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي والمعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS 2009-2010، الجزائر، دار جيطلي
4. هوام جمعة. (2010)، المحاسبة المعمقة وفقا للنظام المالي الجديد والمعايير المحاسبية الدولية، ط2، 2011، الجزائر، ديوان المطبوعات الجامعية.

• المقالات:

1. خليل علي محمود مصطفى، ومنى مغربي محمد ابراهيم. (2017). قياس إثر تطبيق معيار الإيراد من العقود مع العملاء (IFRS15) على استدامة الارباح المحاسبية - دليل من البيئة المصرية، مجلة المحاسبة والمراجعة -AUJAA، الصفحات 1-60
2. هبة جمال هاشم (2018)، تقييم وتحليل معيار المحاسبة الدولي للتقرير المالية IFRS 15 الإيرادات من العقود مع العملاء وأثره على مصداقية وجودة التقرير المالية، جامعة قناة السويس، الصفحات 1-52

• مواقع الانترنت

1. Conseil de normalisation des comptes publics, (2014)., *Recueil De Normes Comptables Des Etablissements Publics Nationaux, Norme 19 - Les Contrats A Long Terme*, ministère des finances st des comptes publics, France, disponible sure : https://www.economie.gouv.fr/files/files/directions_services/cnocp/RNCEP/Recueil_EP_Aout_2018.pdf
2. Conseil de normalisation des comptes publics, (2014)., *modalites de comptabilisation des contrats a long terme (cf. me nor19)*, ministère des finances st des comptes publics ,France, disponible sure : https://www.performance-publique.budget.gouv.fr/sites/performance_publique/files/files/documents/gestion_publique/GBCP/M9/M9_20160324_Fascicule19_contrats_LT.pdf
3. مجلس معايير المحاسبة الدولية (2018)، المعيار الدولي للتقرير المالي (IFRS 15)، الإيراد من العقود مع العملاء، متاح على: <http://www.ifrs.org/issued-standards/ifrs-translations/#reproduction>

• الجرائد:

1. الجريدة الرسمية. الجمهورية الجزائرية (2008)، قرار، يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا ملونة الحسابات وقواعد سيرها، الجريدة الرسمية، العدد 19، 25 مارس 2009.