



جامعة محمد خيضر-بصرة

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم تسيير- قسم العلوم المالية والمحاسبة

السنة الثالثة- تخصص مالية – مقياس المحاسبة المالية المعمقة

الأستاذ الدكتور: جوامع إسماعيل

المحاضرة 3: المحاسبة على العقود طويلة الأجل

تعتبر عقود طويلة الأجل فرع من فروع الأنشطة التي تساهم بشكل كبير، وفعال في تنمية الاقتصاد المعاصر بشكل مباشر وغير مباشر، وقد حظيت عقود المقاولات إلى العديد من البحوث والدراسات التي قامت خصيصا لخدمة هذا النوع من الأنشطة، ومن بين هذه البحوث، البحوث المحاسبية التي خصصت للوصول إلى ماهية ربحية هذه العقود وماهية السمات التي تخص هذا النشاط والتي تنعكس على النظام المحاسبي المالي المتبع فيها، وسنتطرق هنا إلى ماهية عقود طويلة الأجل وأنواعها ومتطلبات المعيار بالإضافة إلى شروط أو إجراءات العقود طويلة الأجل.

أولاً: تعريف العقود طويلة الأجل وأنواعها

1-1: تعريف العقود الطويلة الأجل

تعددت التعاريف للعقود الطويلة الأجل ومن بينها نذكر:

هو عقد تم إبرامه خصيصا لإنشاء أصل أو مجموعة من الأصول التي ترتبط ببعضها أو تعتمد على بعضها البعض من ناحية التصميم أو التقنية أو الوظائف أو الغرض أو الاستخدام النهائي لها. كما عرف على أنه عقد يتم بين طرفين المقاول والعميل بشروط محددة لإنشاء أصول أو مجموعة من الأصول المترابطة أو التي تعتمد على بعضها من حيث التصميم والتقنية والوظيفة أو الغاية النهائية منها. وعقود الطويلة الأجل تقوم على إنجاز سلع أو خدمات، أو مجموعة من السلع والخدمات، والتي تقع تواريخ انطلاقها وإنهاءها في دورات مختلفة ويمكن أن تكون :

- عقود بناء؛-

- عقود ترميم؛-

- عقود تقديم خدمات.

ثانياً: أنواع العقود طويلة الأجل:

وتنقسم عقود طويلة الأجل إلى نوعين:

1. عقود ذات السعر المحدد: وهي العقود التي يحدد سعرها مقدماً بين المقاول والعميل، ويثبت هذا السعر عادة ضمن شروط العقد.

2. عقد بالتكلفة زائد نسبة: هو عقد المقاولات الذي يقوم بموجبه المقاول باسترداد التكاليف المسموح بها أو المعرفة

بالعقد، بالإضافة إلى نسبة مئوية من التكاليف، أو مبلغ أتعاب محدد

ثانياً: متطلبات (عقود طويلة الأجل)

إن عملية إبرام عقود طويلة الأجل تتم بطرق مختلفة وتصنف إلى عقود ذات السعر المحدد، وعقود التكلفة زائد النسبة، وتشمل بعض عقود طويلة الأجل خصائص كل عقد سعر المحدد، وعقد التكلفة مضاف إليه نسبة معينة،

أ: تجميع وتجزئة عقود طويلة الأجل

يتم في بعض الحالات توقيع المقاول عقد أو عقود مع عميل واحد، ويتضمن هذا العقد إنشاء أكثر من أصل، والقاعدة العامة لمتطلبات تقوم على معالجة كل أصل في العقد على حدة، إلا أن بعض الحالات المحدودة تستوجب تطبيق الاتفاق على مجموعة الأصول في العقد معاً من أجل إظهار الجوهر الاقتصادي للعقد أو مجموعة العقود.

عندما يغطي العقد عددا من الأصول فإن إنشاء كل أصل يجب أن يعامل كعقد إنشاء منفصل وذلك عند توفر أي من الشروط التالية:

- يتم تقديم عروض منفصلة لكل أصل لوحده، وبمعزل عن الأصول الأخرى :-
 - يخضع كل أصل من الأصول لعملية تفاوضية منفصلة، ويمكن للعميل قبول أو رفض كل أصل بشكل فردي؛
 - إمكانية تحديد إجراءات وتكاليف كل أصل على حدى
- ويتم اعتبار مجموع العقود، سواء لعميل واحد أو عدد منهم، كعقد إنشاء واحد إذا:
- تمّ التفاوض على مجموعة العقود باعتبارها صفقة واحدة:-
 - كانت العقود مترابطة بعضها ببعض بشكل كبير بحيث يمكن اعتبارها عقد واحد:-
 - يتم إنجاز العقود بشكل متزامن أو متوازي أو بتسلسل مستمر أو متتابع أي لا يتم إنجاز مرحلة معينة إلا بعد انتهاء مرحلة سابقة.

ثالث: العقود طويلة الأجل حسب النظام المحاسبي المالي.

نتيجة الجهود المبذولة من طرف الدولة الجزائرية لإصلاح النظام المحاسبي وسعيها منها لاستيفاء متطلبات التوافق والاندماج مع المعايير المحاسبية والبيئة الدولية، جاء النظام المحاسبي المالي ليحدد الضوابط والقواعد العامة، لتجميع وتحديد وتقديم قوائم مالية تعبر بصورة واضحة عن الوضعية المالية للمؤسسة وأداءها المالي ومختلف التغيرات التي تطرأ عليها خصوصا التغيرات الاقتصادية والقانونية، التي تطرأ في بيئة الأعمال الجزائرية خاصة والدولية عامة، كما تسعى من خلال النظام المحاسبي المالي إلى تقديم معلومات موثوقة لتخذي القرار في المؤسسة وخارجها من مستثمرين، موردين ... إلخ.

تعد عقود المقابلة أو ما يصطلح عليه في النظام المحاسبي المالي بالعقود طويلة الأجل من العناصر المستحدثة في النظام المحاسبي المالي، حيث أن المخطط المحاسبي السابق قد عانى من غياب التقنين لبعض العمليات في بعض المجالات من ضمنها العقود طويلة الأجل وهي عبارة عن عقد له إطار من الأحكام والشروط يبرم بين شخصين، أو هي مجموعة من الأعمال التي تتم بين المقاول وصاحب العمل المراد تنفيذه ويسري لفترة زمنية محددة (عادة ما تزيد عن سنة) ويطلق على هذه الأعمال بلفظ المقابلة.

لذا تسعى جميع المؤسسات بشتى أشكالها و أنواعها إلى تطبيق مبدأ الاعتراف بالإيراد، ويتم الاعتراف بإيراد العقود الطويلة الأجل بأكثر من طريقة محاسبية وفق النظام المحاسبي المالي.

01: مفهوم عقود طويلة الأجل حسب SFC

عرفت المادة 1 - 133 من النظام المحاسبي المالي العقود طويلة الأجل كالتالي:

يتضمن عقد من العقود طويلة الأجل إنجاز، سلعة، خدمة، مجموعة سلع أو خدمات، تقع تواريخ انطلاقتها وانتهاء منها في سنوات مالية مختلفة، ويمكن أن يتعلق الأمر بما يلي:

عقود بناء:-

عقود إصلاح حالة أصول أو بيئة:-

عقود تقديم خدمات- .

02 طرق تقييم العقود طويلة الأجل

هناك طريقتين أساسيتين في تقييم العقود طويلة الأجل وفق النظام المحاسبي المالي وهما

أولا: طريقة نسبة الإنجاز

نصت المادة 2.133 من القرار المؤرخ في 23 رجب 1429 الموافق 26 يوليو 2008 المتضمن العقود طويلة الأجل على " تدرج في الحسابات الأعباء او المنتوجات التي تخص عملية تمت في إطار عقد طويل الأجل حسب وتيرة تقدم العملية عن طريق تحرير نتيجة محاسبية بالتتابع وبمقياس انجاز العملية) إدراج في الحسابات حسب طريقة التقدم. "

ثانيا : طريقة العقود التامة أو المنتهية

وضح المشرع الجزائري وفقا للمادة 133 - 3 من القرار المؤرخ في 23 رجب 1429 الموافق 26 يوليو 2008 المتضمن العقود طويلة الأجل على " 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 يكون تحصيلها محتمل) إدراج في الحسابات حسب طريقة الإتمام. " ووفقا للمادة 133 - 4 من نفس القرار أعلاه فإنه " عندما يبدأ محتمل في تاريخ الجرد، أو بفعل حوادث طارئة أو معروفة في ذلك التاريخ أن مجموع تكاليف العقد سيغزو مجموع منتجات العقد (خسائر متوقعة بعد الإتمام) يعتمد إلى تكوين رصيد بما يفوق الخسارة الإجمالية للعقد غير الموضحة بعد التسجيلات المحاسبية. "

*ملاحظات: إن من أهم الانتقادات الموجهة لطريقة الإتمام هو عدم إظهار النتيجة الحقيقية السنوية، ومنه عدم-
التمكن من تقييم أداء المؤسسة على أساس سنوي .

إن طريقة التقدم في الإنجاز هي الطريقة الوحيدة المقبولة من قبل المعيار الدولي IAS11 - المتعلق بعقود البناء .

03: خصائص عقود طويلة الأجل

تتميز عقود المقاولات بعدة خصائص أهمها:

أولاً: اختلاف فترة تنفيذ العقد

تختلف فترات التنفيذ في مؤسسات المقاولات اختلافا كبيرا، فقد تقوم المؤسسة بتنفيذ مبنى سكني يستغرق تنفيذه شهورا معدودة، وفي نفس الوقت تتولى إنشاء طريق يحتاج إلى سنوات طويلة لإتمامه وقد ترتب على هذا الأمر مشكلات محاسبية أثرت على تصميم النظام المحاسبي المطبق أهمها:

كيفية تحديد الأرباح الناتجة عن الأعمال التي لم تنفذ بالكامل أو التي لم يتم تسليمها بعد للعملاء- خلال السنة المالية؛
ما هي التكاليف التي سوف يتم مقابلتها بالإيرادات المحققة خلال السنة المالية
وما هي التكاليف التي سوف ترحل إلى فترات محاسبية أخرى وتظهر في الميزانية؛
مشكلة التنبؤ بالاحتياجات من المستلزمات السلعية والخدمية لكل عملية على حدى:-

تكلفة الأعمال التامة غير المعتمدة، وهي الأجزاء من العمل التي رفض المهندس اعتمادها، وكيفية اعتراف المحاسب بتلك الأعمال.

ثانيا: الاختلاف في مخاطر تنفيذ العمليات

نظرا لطبيعة عمل مؤسسات المقاولات فإن عنصرى المخاطرة وعدم التأكد الذين يحيطان بالأنشطة يظهران بشكل أوضح وأشد تأثيرا وقد يرجع السبب في ذلك إلى:

- طول فترة تنفيذ العمليات، مما يؤثر في هيكل التنبؤ بأسعار مستلزمات الإنتاج؛-
- طبيعة موقع العمل الذي يتم فيه التنفيذ:-
- ضخامة تكلفة التنفيذ- .

ثالثا: إسناد بعض الأعمال إلى مقاول الباطن

وذلك لأن طبيعة الأعمال تتطلب خبرات فنية متخصصة لا تتوافر لدى المؤسسة أو لا تريد المؤسسة الالتزام بها، وقد تجد المؤسسة أنه من غير الممكن أن تتولى تنفيذ جميع أعمال عقد المقاولات بنفسها. فإسناد بعض الأعمال لمقاولي الباطن قد يحقق للمؤسسة ربحاً يمثل الفرق بين القيمة التعاقدية مع مقاولي الباطن وقيمة العمليات المتفق عليها مع العميل، وهو ربح لا يقابله التزام من قبل المؤسسة، وقد ترتب على هذا الأمر مشكلات محاسبية أهمها:

- تعدد الحسابات التحليلية للعقد الواحد نظراً لتعدد مقاولي الباطن؛-
- كيفية تحديد قيمة الأعمال التي قام بتنفيذها مقاولي الباطن خلال الفترة المحاسبية؛-
- كيفية قيام شركات المقاولات بتنفيذ الأعمال التي تأخر مقاولي الباطن في تنفيذها أو التي انسحبوا منها والأضرار المادية المترتبة على ذلك.

04: اختلاف مكان تنفيذ العمليات

غالباً ما يتم تنفيذ العقد في الموقع الذي يملكه العميل، وفي المساحة التي يحددها، ومن ثم فإن المقاول لا يتحكم في مكان التنفيذ، بل على العكس فإن موقع ومساحة ومكان التنفيذ هي العوامل التي تتحكم في عمل المقاول، وتؤثر في مدة التنفيذ وتكلفة التشغيل، وحجم العمالة ونوعية الآلات الواجب استخدامها.

خامساً: اختلاف نوعية الأنشطة ومواصفات وشروط العمليات

تتولى مؤسسات المقاولات تنفيذ عمليات غالباً ما تكون قليلة العدد وكبيرة الحجم وغير نمطية، ويتم التنفيذ بناء على أمر العميل، وطبقاً للشروط والمواصفات التي يحددها.

سادساً: أساليب تقدير نسبة الانجاز

من أهم المشاكل المحاسبية التي تبرز عند استخدام طريقة نسبة الانجاز هي تحديد نسبة الانجاز بدقة، وكذا كيفية تخصيص أرباح العقد وتكاليفه بما يتناسب والفترات المحاسبية وذلك بأكبر قدر من العدالة والموضوعية. أسلوب المدخلات : وتسمى كذلك أسلوب التكلفة إلى التكلفة، هذا الأسلوب يعتمد على التكلفة وبناءاً عليه نسبة الإنجاز هي نسبة التكاليف الفعلية للعمل المنجز حتى تاريخه إلى التكاليف الكلية المقدرة للعقد أي على النحو التالي:

نسبة الإنجاز = إجمالي التكاليف الفعلية للعقد والمتراكمة حتى نهاية الفترة المحاسبية/إجمالي التكاليف المقدرة للعقد بذلك التاريخ

أسلوب المخرجات : هذا الأسلوب يعتمد على الانجاز الفعلي لجزء من العمل المتعاقد عليه حيث يعبر عن الوحدات المنجزة ويتم حسابه كالآتي:

نسبة الانجاز = عدد الوحدات المنجزة من العقد/ عدد الوحدات محل العقد

المعالجة المحاسبية:

01- تسجيل المصاريف المنوعة المتعلقة مباشرة بإنجاز العقد:

حساب		العمليات ---تاريخ العملية---	مبلغ	
مدین	دائن		مدین	دائن
6X		ح/مصاريف	XXX	
	31	المواد الأولية	XX	
	512	البنك	XX	
		شراء المواد أو إخراجها من المخازن		

02- تحصيل التسبيق

مبلغ		العمليات --تاريخ العملية----	حساب	
دائن	مدين		دائن	مدن
XXX	XXX	ح/البنك ح/تسبيقات محصلة الحصول على تسبيقات وتكرر هذه العملية عدة مرات	4191	512

03- في N/12/31 تسجيل أشغال قيد الإنجاز وفق نسبة التقدم

مبلغ		العمليات --تاريخ العملية----	حساب	
دائن	مدين		دائن	مدن
XXX	XXX	ح/أشغال جاري انجازها ح/مبيعات الأشغال تسجيل أشغال	704	417

وفي ما يتعلق بالضمانات والتي تقدر عادة ب 05 في المئة من قيمة العقد تخصص من فواتير الإنجاز ولا يدفعها العميل إلا بعد الإنتهاء من العمل والتحقق من الشروط المحددة فتعاد للمقاول بعد سنة غالبا من إنتهاء إنجاز المشروع

مبلغ		العمليات --تاريخ العملية----	حساب	
دائن	مدين		دائن	مدن
XX	XXX	ح/كفالات الضمان البنك	512	275

04- عند تسليم المشروع: نسجل ماييلي:

مبلغ		العمليات --تاريخ العملية----	حساب	
دائن	مدين		دائن	مدن
XXX	XXX	ح/تسبيقات محصلة ح/البنك ح/أشغال قيد التنفيذ	417	4191 512