

معيار مقترح للمعالجة المحاسبية لإيرادات وتكاليف عقود الإنشاءات طويلة الأجل في المملكة العربية السعودية

محمد بن حمد المغيولي

أستاذ مساعد، قسم المحاسبة، كلية العلوم الإدارية - جامعة الملك سعود

(قدم للنشر في ١١/٨/١٤٢٤هـ، وقبل للنشر في ١٠/١١/١٤٢٥هـ)

ملخص البحث. أخذاً في الاعتبار أهمية قطاع الإنشاءات كثاني أكبر القطاعات مساهمة في الناتج الوطني السعودي، والحاجة المتزايدة نحو إيجاد حلول لمشاكل التمويل لدى منشآت هذا القطاع، كلفت لجنة معايير المحاسبة في الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين الباحث في صياغة معيار محاسبي لقياس، وإثبات إيرادات وتكاليف عقود الإنشاءات طويلة الأجل، وعرضها، والأفصاح عنها في القوائم المالية لمنشآت الإنشاءات في المملكة العربية السعودية. وتأمل الهيئة أن يساعد المعيار منشآت قطاع الإنشاءات في الوصول إلى قياس دقيق لدخلها والذي بدوره يؤدي إلى توزيع أمثل للموارد الاقتصادية من خلال تدفق الاستثمارات الرأسمالية على المنشآت الأكثر كفاءة. وتهدف هذه الدراسة إلي صياغة المعيار استناداً إلى دراسات سابقة، ودراسة تجربة الهيئات المهنية الأمريكية، والبريطانية، والدولية، بالإضافة إلى الممارسات الراهنة في المملكة. وقد حددت الدراسة البدائل المتاحة لقياس وإثبات إيرادات وتكاليف عقود الإنشاءات طويلة الأجل، وطرق عرضها، والإفصاح عنها، وكذلك مزايا وعيوب كل بديل، وخلصت إلى معيار مقترح شمل: نطاق المعيار، وتعريف المصطلحات، ومتطلبات القياس والإثبات المحاسبي ومتطلبات العرض والإفصاح.

مقدمة

يعد قطاع الإنشاءات في أي دولة في العالم على رأس قائمة القطاعات الاقتصادية التي تتطلب سرعة وعناية خاصة في معالجة القضايا التي تواجهها نظراً لما يقدمه هذا القطاع من إسهامات كبيرة في مجال تنوع مصادر الدخل القومي وفي مجال الاستثمار و التوظيف. فعلى سبيل المثال يعمل قطاع الإنشاءات في المملكة العربية السعودية على حفز الطلب على مواد البناء، إضافة إلى المواد الخام والعديد من المواد المصنعة محلياً داعماً بذلك قطاعي الصناعة والتعدين وبالتالي مصادر الدخل القومي غير النفطي [١]. ولذا يعد قطاع الإنشاءات في المملكة ثاني أكبر القطاعات مساهمة في الناتج الوطني بعد قطاع البترول [٢].

وفي مجال الاستثمار تبلغ حصة قطاع الإنشاءات من إجمالي الاستثمارات الثابتة بالمملكة عام ٢٠٠٠م حوالي (٤٥٪)، مستحوذاً بذلك على النسبة الأكبر من رأس المال الثابت المستثمر [٢]. وحديثاً كشف تقرير اقتصادي أن فريق عمل منبثق عن لجنة المقاولين السعوديين يتولى حالياً مهمة تفعيل دور البنوك المحلية في تمويل مشاريع ينتظر ترسيتهما في المستقبل القريب بقيمة إجمالية تتجاوز ٢٥٠ مليار ريال سعودي [٣]. كذلك أعلنت شركة أرامكو السعودية في اللقاء السنوي الأخير مع شركات ومؤسسات الإنشاءات أن الشركة تعتزم دعوة المقاولين خلال الفترة القادمة للتنافس على ٩٤ مشروعاً إنشائياً تقدر قيمتها بأكثر من (١٥) مليار ريال سعودي [٤].

ويعمل في نشاط الإنشاءات عام ٢٠٠٠م أكثر من (١٣٩,٠٠٠) منشأة، وهذا الرقم يمثل نحو (٤٠٪) من إجمالي المنشآت العاملة في المملكة [٥]، ولذلك يعد قطاع الإنشاءات من أكبر القطاعات توظيفاً للقوى العاملة، إذ يبلغ عدد العمالة فيه عام ٢٠٠١م حوالي (٧٩٧,٨٧٢) عاملاً أي ما يمثل (٣٦,٣٪) من مجموع القوى العاملة في المملكة، ويتوقع أن تزداد هذه النسبة إلى (٤٠٪) من مجموع القوى العاملة في نهاية الخطة الخماسية السابعة عام ٢٠٠٥م [٢].

و بصفة عامه يشمل قطاع الإنشاءات تسعة أنشطة، هي: (١) المباني، (٢) الطرق، (٣) السدود، (٤) حفر الآبار الارتوازية (٥) الأعمال الصناعية، (٦) الأعمال البحرية، (٧) الأعمال الميكانيكية، (٨) الأعمال الكهربائية، (٩) أعمال المياه والصرف الصحي. ونتيجة لطبيعة هذه الأنشطة تواجه المنشآت في هذا القطاع العديد من المشاكل القانونية والمالية. فعلي سبيل المثال، يستغرق تنفيذ عقد الإنشاءات عادة فترة زمنية طويلة كما يتم التعاقد، بطبيعة الحال، قبل التنفيذ مما يترتب على ذلك احتمال تغير الظروف القانونية والمالية التي كانت سائدة عند التعاقد لاحقاً أثناء مراحل التنفيذ. ونتيجة لذلك تواجه منشآت الإنشاءات صعوبات تتعلق باحتمال نقص التمويل لاسيما عندما تقل التدفقات النقدية المستلمة من العملاء، مما يؤثر سلباً على نتائج أعمال الشركة، ويزيد احتمال تجاوز الشركة للمدة اللازمة لاستكمال المشروع. وهذه المشكلة على وجه التحديد قد تكون سبب كل من: (١) قيام وزارة الأشغال العامة والإسكان بإنشاء وكالة تصنيف المقاولين وتنظيم القطاع في المملكة العربية السعودية [٦]، (٢) تكوين فريق العمل المنبثق عن لجنة المقاولين السعوديين -الغرفة التجارية الصناعية بالرياض - ليتولى حالياً مهمة السعي للحصول على موافقة البنوك المحلية في تمويل مشاريع إنشاءات ينتظر ترسيتهما بقيم إجمالية تتجاوز ٢٥٠ مليار ريال سعودي [٣].

ولقد أدركت لجنة معايير المحاسبة بالهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين أن حل مشاكل التمويل لدي منشآت هذا القطاع تبدأ من خلال العمل على وضع قواعد محاسبية تساعد هذه المنشآت على الوصول إلى قياس دقيق لدخلها. لذا قامت اللجنة بتكليف الباحث بإعداد معيار محاسبي لقياس وإثبات إيرادات وتكاليف عقود الإنشاءات طويلة الأجل وعرضها والإفصاح عنها في القوائم المالية.

هدف الدراسة

تهدف هذه الدراسة إلى إقتراح معيار تفصيلي لقياس وإثبات إيرادات وتكاليف عقود الإنشاءات طويلة الأجل وعرضها والإفصاح عنها في القوائم المالية لمنشآت الإنشاءات^(١). وقد استخدمت الدراسة ثلاث وسائل لتحقيق هذا الهدف :

أولاً: دراسة المعايير الأمريكية والبريطانية والدولية لمعالجة الأحداث المالية المتعلقة بعقود الإنشاءات طويلة الأجل ، وذلك للاستفادة من تجاربها ولمعرفة بدائل المعالجة المحاسبية المتاحة.

ثانياً: أخذ آراء العاملين في هذا القطاع من خلال توزيع استبانات عليهم ، بالإضافة إلى دراسة وتحليل القوائم المالية لمنشآت القطاع ؛ وذلك بغية الوقوف على الممارسات المحاسبية الراهنة لمعالجة إيرادات وتكاليف عقود الإنشاءات طويلة الأجل في المملكة العربية السعودية.

ثالثاً: تحديد البدائل المتاحة لقياس وإثبات إيرادات وتكاليف عقود الإنشاءات طويلة الأجل وعرضها والإفصاح عنها في القوائم المالية لمنشآت الإنشاءات ، وتوضيح مزايا وعيوب كل بديل أخذاً في الاعتبار تجارب الدول والعوامل البيئية الخاصة بالمملكة

أهمية الدراسة

يمثل قطاع الإنشاءات ثاني أكبر القطاعات مساهمة في الناتج الوطني السعودي بعد قطاع البترول ، ولذا أدركت لجنة معايير المحاسبة بالهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين الحاجة نحو بذل عناية خاصة بهذا القطاع ، وأهمية السرعة في معالجة المشاكل التي تواجهه.

(١) أصدرت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين (SOCPA) عام ١٩٩٨م معيار الإيرادات حيث تضمنت الفقرة ١١٠ من المعيار إشارة إلى الطرق المحاسبية المناسبة لمعالجة إيرادات وتكاليف عقود الإنشاءات طويلة الأجل في المملكة. وحتى تاريخ نشر هذا البحث لم يصدر عن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين (SOCPA) معيار شاملاً يتناول إثبات إيرادات وتكاليف عقود الإنشاءات طويلة الأجل وعرضها والإفصاح عنها في القوائم المالية لمنشآت الإنشاءات.

وعليه سارعت اللجنة بتكليف الباحث بأعداد معيار محاسبي لعقود الإنشاءات طويلة الأجل، وتأمل اللجنة ان يساعد القياس الدقيق لدخل هذه المنشآت إلى توزيع أمثل للموارد الاقتصادية من خلال تدفق الاستثمارات الرأسمالية على المنشآت الأكثر كفاءة.

منهجية وخطة الدراسة

تستند الدراسة في الوصول الى صياغة مناسبة للمعيار على نفس المناهج العلمية المتبعة من قبل الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين كأساس لإصدار المعايير المحاسبية. فالهيئة تبني في الإطار الفكري للمحاسبة المالية في المملكة المنهج العلمي المعروف بالأدب المحاسبي بمنهج القياس الإستنتاجي أو الاستدلالي Deductive Reasoning [٧، ٨]. ويقضي هذا المنهج بتحديد أولاً أهداف المحاسبة المالية، وثانياً تحديد المفاهيم كمقدمات منطقية للاستدلال، وثالثاً تعريف قواعد القياس لاستخدامها في اشتقاق معايير تتسق مع الأهداف والمفاهيم السابق تحديدها، وأخيراً تطبيق قواعد القياس في اشتقاق المعايير.

و من المحاسن الرئيسية لهذا الإطار الفكري المعتمد تبني وجهة نظر المؤيدون لما يعرف بمدخل خدمة القرار The Decision-Usefulness Approach ، والذي يفيد بأن ماهية المعلومات التي يجب أن توفرها التقارير المالية تعتمد على احتياجات هؤلاء الذين من أجلهم عدت المعلومات، وفي مقدمتهم المستثمرون الحاليون والمرقبون والمقرضون.

وفي مضممار إصدار معايير المحاسبة المالية أخذت الهيئة والى حد بعيد بمزايا المنهج العلمي المعروف بمنهج الاستقراء Inductive Reasoning [١٠، ٩]، حيث تتم عملية صياغة المعايير من خلال استقصاء وحصر المزاوالات والطرق المحاسبية التي يستخدمها معدو القوائم المالية في المملكة ، إلى جانب الاستفادة من تجارب الدول الأخرى التي أصدرت بالفعل معايير محاسبية.

تتبع هذه الدراسة المناهج العلمية المشار إليها أعلاه والمتبعة من قبل الهيئة، ولذا تشمل خطة الدراسة خمس مراحل أساسية، وهي:

المرحلة الأولى: الإطار الفكري والدراسات السابقة

شملت هذه المرحلة إبراز الإطار الفكري للدراسة من خلال فحص الدراسات السابقة ودراسة التجربة الأمريكية والبريطانية والدولية لمعالجة الأحداث المالية المتعلقة بعقود الإنشاءات طويلة الأجل.

المرحلة الثانية: المعالجة المحاسبية لعقود الإنشاءات في المملكة العربية السعودية

شملت هذه المرحلة توثيق الممارسات الراهنة في معالجة إيرادات وتكاليف عقود الإنشاءات طويلة الأجل من خلال استبانات وزعت على بعض العاملين المسؤولين في هذا القطاع بالإضافة إلى دراسة وتحليل القوائم المالية لبعض المنشآت المحدودة والمساهمة في المملكة.

المرحلة الثالثة: تحديد البدائل المتاحة

تم في هذه المرحلة حصر البدائل المتاحة للمعالجات المحاسبية، وذلك استناداً إلى التجارب الأمريكية والبريطانية والدولية بالإضافة إلى الممارسات الراهنة في المملكة مع إيضاح إيجابيات وسلبيات كل بديل، واختيار البديل الأفضل من وجهة نظر الباحث والذي يلائم البيئة الخاصة بالمملكة.

المرحلة الرابعة: اقتراح نص المعيار

شملت هذه المرحلة تحديد نص المعيار المقترح لقياس وإثبات إيرادات وتكاليف عقود الإنشاءات طويلة الأجل وعرضها والإفصاح عنها في القوائم المالية لمنشآت الإنشاءات؛ وذلك استناداً على نتائج المرحلة الثالثة.

المرحلة الخامسة: الأسس التي تم الاستناد إليها عند صياغة المعيار

تم في هذه المرحلة توضيح مدي توافق فقرات المعيار المقترح مع بعض متطلبات معيار الإيرادات السعودي ، وبعض فقرات الإطار الفكري للمحاسبة المالية الصادرة عام ١٩٨٦م ومعيار العرض والإفصاح العام.

محددات الدراسة

لم تحظ المحاسبة عن عقود الإنشاءات بالكثير من الدراسات بالمقارنة بالمجالات المحاسبية الأخرى ، وإنما حظيت الطبيعة الخاصة بنشاط الإنشاءات والظروف التي تحكم هذا النشاط كظروف عدم التأكد ، وطبيعة المنتج ، وطول الفترة الزمنية لدورة الإنتاج بالكثير من البحوث. ولذلك نرى أن هذا النقص في البحوث والدراسات السابقة التي تتناول المحاسبة عن عقود الإنشاءات بصفة مستقلة وشاملة هو المحدد الرئيسي لهذه الدراسة. كذلك نرى أيضاً ، أن النقص الحاد في البيانات المالية التي تعرضها القوائم المالية لمنشآت قطاع الإنشاءات في المملكة العربية السعودية ، بالإضافة إلى قلة تجاوب العاملين في هذا القطاع مع الاستفسارات والاستبانات المرسله إليهم يشكل عائقاً آخر أمام دراسة موضوع المحاسبة عن عقود الإنشاءات من جميع جوانبه.

الإطار الفكري والدراسات السابقة

بصفة عامة تتفق الدراسات السابقة على أن المشكلة الجوهرية للمحاسبة عن عقود الإنشاءات تتعلق بصعوبة تحديد مقدار الإيرادات والأرباح التي يجب الاعتراف بها لكل فترة محاسبية ، حيث يستغرق زمن تنفيذ بعض العقود عدة فترات محاسبية [١١]:

" لا توجد مجالات في المحاسبة أنتجت اختلافات واسعة في الممارسة المحاسبية أكثر من تحديد المقدار الذي يظهر به المخزون والأعمال تحت التنفيذ في القوائم المالية"

ويضيف عدد آخر من الباحثين [١٣، ١٢] إلى صعوبة القياس والإثبات صعوبة تحديد الأسلوب الأمثل لعرض إيرادات وتكاليف العقود والإفصاح عنها في القوائم المالية لمنشآت الإنشاءات.

وبصفة عامة اشتملت الأسئلة الجوهرية التي طرحها الباحثون في هذا المجال وحاولوا الإجابة عليها ما يلي:

- ١ - متى يتم الاعتراف بإيراد عقود الإنشاءات طويلة الأجل في ظل عمل تقديرات للإيرادات وتكاليف التنفيذ إضافة إلى عمل تنبؤات حول المتحصلات من العملاء؟
- ٢ - ما هو المقياس أو المقاييس الملائمة لتقدير حجم إيراد وتكاليف عقد معين؟
- ٣ - ما هو الجزء الذي يتم الاعتراف به كإيراد في كل فترة محاسبية؟ وما هو المقياس أو المقاييس الملائمة لتقدير هذا الجزء من الإيراد؟
- ٤ - كيف يتم الاعتراف بتكاليف عقود الإنشاءات طويلة الأجل؟ وما هو الجزء الذي يتم الاعتراف به كربح في كل فترة محاسبية؟

وتتفق الإجابة في مراجع المحاسبة المعروفة على أن الاعتراف بالإيرادات يعني اختيار اللحظة أو النقطة الحاسمة في عملية اكتساب الإيراد لتسجيلها في الدفاتر المحاسبية وإدراجها ضمن القوائم المالية للوحدة المحاسبية، وأن هذه اللحظة أو النقطة الحاسمة يمكن أن تحدث خلال جميع مراحل دورة الإنتاج. فقد تحدث قبل اكتمال العملية الإنتاجية، أو بمجرد اكتمالها، أو عند عملية البيع، أو عند عملية التسليم، أو عند عملية تحصيل النقدية المترتبة على العملية. ويرى بعض الباحثين [١٦، ١٥، ١٤] أن إيرادات عقود الإنشاءات طويلة الأجل يجب الاعتراف بها قبل اكتمال العملية الإنتاجية تبعاً لتوافر مجموعة من الشروط يأتي في مقدمتها إمكانية إعداد تقدير معقول للإيرادات والتكاليف الكلية للعقد بمعرفة كل من المقاول والعميل، والتوقع المعقول بأن يقوم كلاً من المقاول والعميل بالوفاء بالتزاماته التعاقدية.

ولقد أدركت الدول المتقدمة أهمية وضع مثل هذه الشروط والتي تحدد محاسبيا وقت وكيفية قياس وإثبات إيرادات وتكاليف وأرباح عقود الإنشاءات طويلة الأجل. ففي الولايات المتحدة الأمريكية أصدرت نشرة بحوث المحاسبة (ARB) النشرة رقم ٤٥ سنة ١٩٥٥م لتحديد أسلوب معالجة الأحداث المالية لعقود الإنشاءات طويلة الأجل [١٧]، كما أصدر مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي (AICPA) في عام ١٩٨١م دليل المحاسبة والمراجعة [١٨] ليوضح بعض الإرشادات المتعلقة بالتطبيقات والمعالجات المحاسبية بصفة عامة والمتعلقة بعقود الإنشاءات بصفة خاصة والمقترحة من قبل في بيانه رقم ٨١-١ [١٩]^(٢).

وفي بريطانيا أصدرت لجنة معايير المحاسبة (ASC) عام ١٩٧٥م المعيار رقم ٩ والذي يتناول أسس المحاسبة عن عقود الإنشاءات طويلة الأجل متضمنا القياس والعرض والإفصاح في القوائم المالية لشركات الإنشاءات، وقد عدل هذا المعيار لاحقا عام ١٩٨٠م ثم عام ١٩٨٨م [٢٠].

كذلك قدم المعيار المحاسبي الدولي (IAS) رقم ١١ والذي صدر في شهر مارس ١٩٧٩م وعدل في شهر ديسمبر ١٩٩٣م وصفا نظريا وعمليا للمعالجة المحاسبية للإيرادات والتكاليف المرتبطة بعقود الإنشاءات [٢١].

وللوقوف على آراء المعايير الأمريكية والبريطانية والدولية حول المعالجة المثلى للأحداث المالية المتعلقة بعقود الإنشاءات طويلة الأجل، ولمعرفة بدائل المعالجة المحاسبية المتاحة، نتناول في هذا الجزء الجوانب الهامة التالية التالية:

(٢) لم يصدر مجلس معايير المحاسبة المالية FASB معياراً شاملاً يتناول المحاسبة عن عقود الإنشاءات طويلة الأجل في الولايات

المتحدة الأمريكية. ولذلك جمعت البيانات الخاصة بالممارسة الأمريكية في هذا المجال من مصادر مختلفة تشمل ما يلي:

- Accounting Research Bulletin (ARB) No.45, "Long-Term Construction- Type Contracts." October 1955.
- AICPA, Statement of Position (SOP) No. 81-1, "Accounting for Performance of Construction- Type & Certain Production- Type Contracts." November 1981.
- AICPA, "Audit and Accounting Guide", November 1981, pp. 148-149

- ١- الاعتراف بإيرادات عقود الإنشاءات طويلة الأجل.
- ٢- الاعتراف بتكاليف عقود الإنشاءات طويلة الأجل.
- ٣- تجميع وتجزئة عقود الإنشاءات طويلة الأجل.
- ٤- الاعتراف بالحسائر المحتملة لعقود الإنشاءات طويلة الأجل.
- ٥- التغيير في التقديرات المحاسبية.
- ٦- العرض والإفصاح.

الاعتراف بإيرادات عقود الإنشاءات طويلة الأجل

تتفق جميع المعايير- الأمريكية والبريطانية والدولية- على أن تأجيل الاعتراف بإيرادات عقود الإنشاءات طويلة الأجل حتى يتم اكتمال تنفيذها يؤدي إلى عدم تعبير قائمة الدخل عن وجهة نظر عادلة لنتائج النشاط الذي قامت به المنشأة خلال العام. ولذا ترى هذه المعايير، أنه عندما يكون من الممكن تقدير مخرجات عقود الإنشاءات بدرجة يمكن الاعتماد عليها، فإنه يجب الاعتراف بالإيرادات في تاريخ إعداد قائمة المركز المالي. فيرى البيان رقم ٨١-١ الصادر عن مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي (AICPA) أنه يجب الاعتراف بإيرادات عقود الإنشاءات طويل الأجل قبل اكتمال تنفيذها عندما يمكن الاعتماد على التقديرات الخاصة بتكلفة إتمام العقد، ومقدار الأعمال المتبقية لإنجازه، ومقدار الإيرادات المتوقعة، وكذلك عندما تتوافر جميع الشروط الثلاثة التالية:

- ١- أن ينص العقد بشكل واضح على الحقوق والواجبات الملزمة لكل من الطرفين، والمقابل الذي سيتم تبادله بين الطرفين، وطريقة وشروط السداد.
- ٢- التوقع المعقول بأن يفني العميل بالتزاماته المنصوص عليها في العقد.
- ٣- التوقع المعقول بأن يفني المقاول بالتزاماته المنصوص عليها في العقد.

ويرى المعيار البريطاني رقم ٩ الصادر عن لجنة معايير المحاسبة (ASC) والمعدل عام ١٩٨٨م أنه يجب الاعتراف بإيرادات عقود الإنشاءات طويل الأجل طالما يمكن تقدير مخرجات عقود الإنشاءات بدرجة معقولة.

و يميز المعيار الدولي (IAS) رقم ١١ بين العقد ذي السعر الثابت (Fixed-Price Contract) وعقد التكلفة زائد الأتعاب (Cost-Plus Contract)، فيرى أنه في حالة العقد ذي السعر الثابت يجب الاعتراف بإيراد الجزء المنجز من عقد إنشاءات طويل الأجل عندما تتم مقابلة جميع الشروط التالية:

- ١- يمكن قياس الإيرادات الكلية للعقد بدرجة موثوق بها.
 - ٢- من المحتمل أن تتدفق المنافع الاقتصادية المرتبطة بالعقد إلى المنشأة.
 - ٣- يمكن قياس التكاليف اللازمة لإكمال العقد ومرحلة الإكمال في تاريخ الميزانية العمومية بدرجة موثوق بها.
 - ٤- يمكن تحديد التكاليف التي تنسب إلى العقد بوضوح ، وقياسها بثقة عالية لدرجة يمكن معها مقارنة التكاليف الفعلية للعقد مع التقديرات الأولية لها.
- أما في حالة عقود التكلفة زائد الأتعاب ، فيرى المعيار الدولي أنه يجب الاعتراف بإيراد الجزء المنجز من عقد إنشاءات طويلة الأجل عندما تتم مقابلة الشرطين التاليين :
- ١- من المحتمل أن المنافع الاقتصادية المرتبطة بالعقد سوف تتدفق إلى المنشأة.
 - ٢- التكاليف التي تعزى إلى العقد - سواء كان من الممكن استردادها أم لا - يمكن تمييزها بوضوح ، وقياسها بثقة.

وفي حالة توافر شروط الاعتراف بالإيراد ترى جميع المعايير- الأمريكية والبريطانية والدولية- أن يتم استخدام ما يعرف بطريقة نسبة الإنجاز (Percentage-of-Completion Method). وتعترف هذه الطريقة بالإيراد (والربح) بحسب تقدم إنجاز كل أعمال العقد ، حيث يتم

الاعتراف بنسبة من الإيراد (والربح) الكلي المقدر للعقد. وترى المعايير الأمريكية على وجه الخصوص أن تحدد هذه النسبة وفقاً لأحد المقاييس التالية:

١- مقياس التكلفة إلى التكلفة: نسبة إجمالي التكاليف الفعلية حتى نهاية الفترة إلى إجمالي التكاليف التقديرية للعقد (وفقاً لآخر تقدير).

٢- مقياس الجهود المبذولة: نسبة ساعات العمل المستخدمة حتى نهاية الفترة المحاسبية إلى إجمالي ساعات العمل التقديرية للعقد (وفقاً لآخر تقدير).

٣- مقياس المخرجات: وتعتبر عنه بنسبة المخرجات المادية التي تحققت حتى نهاية الفترة إلى إجمالي المخرجات الكلية للعقد.

وترى المعايير الأمريكية أنه في حالة عدم الإمكان تقدير التكاليف المتبقية لتنفيذ عقد الإنشاءات بدرجة معقولة من الدقة أو عدم توافر أحد الشروط الثلاث والتي أشار إليها البيان رقم ٨١-١ الصادر عن مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي (AICPA)، فإنه يجب تطبيق طريقة العقود التامة (Completed Contracts Method). وتعتبر هذه الطريقة بالإيراد (والربح) فقط عند إتمام العقد نهائياً أو بصورة جوهرية. وتبعاً لذلك، فإنه يتم إثبات كامل الإيراد وكامل إجمالي الربح المتعلق بالعقد في السنة الأخيرة من تنفيذ العقد.

ولا تتفق المعايير البريطانية والدولية مع المعايير الأمريكية على استخدام طريقة العقود التامة (Completed Contracts Method) في حالة عدم الإمكان تقدير التكاليف الكلية لعقد الإنشاءات بدرجة معقولة من الدقة أو عدم توافر أحد الشروط الخاصة بالاعتراف بالإيراد. ولذا ينص المعيار البريطاني رقم ٩ و المعيار الدولي رقم ١١ على أنه في مثل هذه الظروف يصبح من الملائم - في الحالات التي لا يتوقع فيها خسارة - أن يظهر الإيراد بمقدار إجمالي تكاليف العقد المعترف بها خلال الفترة المحاسبية، ويكون ربح الفترة مساوياً للصفر. و بمعنى آخر فالمعايير البريطانية والدولية ترى أنه في حالة عدم توافر أساس معقول

لتقدير التكاليف ، فإنه يجب الاعتراف بالإيرادات وإثباتها في الفترات المحاسبية بمقدار إجمالي تكاليف العقد المعترف بها خلال الفترة المحاسبية ، ويؤجل الاعتراف بكامل إجمالي الأرباح إلى السنة الأخيرة من تنفيذ العقد (أي في الفترة المحاسبية التي يكتمل فيها إنجاز العقد)^(٣) [٢٢].

وترى جميع المعايير- الأمريكية والبريطانية والدولية- على أنه من حيث المبدأ تقاس إيرادات العقد طويل الأجل بمقدار السعر المتفق عليه عند توقيع العقد. وبصفة عامة أشارت المعايير الأمريكية والدولية إلى أنه لا يجب اعتبار المبالغ النقدية الناتجة عن تغيير في شروط العقد ، أو المواصفات المطلوبة ، أو نتيجة مطالبات يترتب عليها حقوق للمقاول ، أو نتيجة حوافز ، أو غرامات بمثابة إيرادات أو تكاليف إضافية ، إلا في حالة توافر شروط معينة لإثباتها نوجزها على النحو التالي :

١- التغييرات: إذا ترتب على التغييرات تخفيض لقيمة العقد فيجب استبعاد هذا التخفيض من إيرادات العقد، في حين يضاف المقدار الناتج عن التغيير إلى إيرادات العقد عندما:
أ) يكون من المحتمل أن يعتمد العميل هذه التغييرات ومقدار الإيرادات التي تنتج منها ،
ب) يمكن قياس مقدار هذه الإيرادات بثقة.

٢- المطالبات: إذا ترتب على تنفيذ العقد مطالبات ، فإن قيمة هذه المطالبات تضاف إلى إيرادات العقد عندما:

أ) يقدم دليلاً قانونياً بالمطالبة ، أو يتم الحصول على استشارة قانونية تقرر أنه في ظل الظروف المتوافرة يوجد أساس معقول يدعم هذه المطالبة.

(٣) لم تحدد المعايير البريطانية والدولية اسماً معيناً لهذه الطريقة ، ولذا نستخدم في هذه الدراسة مصطلح "طريقة استعادة التكلفة" للإشارة إلى هذا الأسلوب من المعالجة المحاسبية. وتجدد الإشارة هنا إلى أن أحد الكتاب الأمريكيين (Scheuereil, 1996) استخدم مصطلح The Zero-Profit Method للإشارة إلى هذا الأسلوب المقترح من قبل المعايير الدولية.

ب) تكون التكاليف المضافة راجعة لأسباب فرضتها ظروف لم تكن مرئية في تاريخ التعاقد ، وليست نتيجة قصور في أداء المقاول.

ج) تكون التكاليف المرتبطة بالمطالبة يمكن التعرف عليها ، أو بطريقة أخرى يمكن تقديرها ، وأن تكون معقولة بالنسبة للعمل المنجز.

د) يكون الدليل الذي يدعم المطالبة موضوعياً ويمكن التحقق منه ، وليس مبنيًا على أساس شعور الإدارة بالنسبة للوضع المعين أو على أساس آراء غير مدعومة.

٣- الحوافز: تضاف مدفوعات الحوافز إلى إيرادات العقد عندما:

أ) يكون أداء العقد قد تقدم بدرجة توضح أن المعايير المحددة للأداء المعين قد تحققت أو أن الإنجاز قد زاد عنها،

ب) يمكن قياس مقدار مدفوعات الحوافز بدرجة موثوق بها.

٤- الغرامات: إذا ترتب على تنفيذ العقد غرامات ، أو مخالفات ، أو إخلال ، يتم خصم القيمة المقابلة لهذه العناصر من إيرادات العقد بشرط أن يكون راجعاً إلى ظروف عادية ترجع إلى طبيعة النشاط أو العقد. وفيما عدا ذلك يتم تحميل قيمة الغرامة أو المخالفة أو الإخلال لحساب المصروفات.

الاعتراف بتكاليف عقود الإنشاءات طويلة الأجل

عرفت نشرة بحوث المحاسبة (ARB) الأمريكية رقم ٤٥ سنة ١٩٥٥م تكاليف عقود الإنشاءات طويلة الأجل بالتكاليف التي يمكن تعيينها لعقد معين أو توزيعها على عدة عقود معينة. كذلك صنفت النشرة التكاليف إلى فئتين: التكاليف الفعلية والسابقة على بدء العمل بالعقد ، والتكاليف المقدرة والمتبقية لإتمام العقد^(٤). وتشمل التكاليف الفعلية ما يلي:

(٤) عرفت نشرة بحوث المحاسبة (ARB) الأمريكية رقم ٤٥ التكاليف المقدرة لإتمام العقد بالتكاليف التي يتم التنبؤ بها واللازمة لإكمال المشروع وفقاً لجدول زمني.

١- التكاليف الفعلية و السابقة على بدء العمل بالعقد قبل قبول العقد: ومن أمثلتها: تكاليف التصميمات الهندسية، وتكاليف الدراسة العلمية، وأية تكاليف أخرى (مشتريات المواد، أو المعدات، أو المهمات ... الخ) من المتوقع استردادها إذا تم قبول العقد. وتعتبر هذه التكاليف بمثابة تكاليف خاصة بالعقد وتحمل عليه بمجرد قبول العقد من قبل العميل.

٢- التكاليف الفعلية و السابقة على بدء العمل بالعقد مع رفض العقد: يجب أن تحمل هذه التكاليف على المصروفات في الفترة الجارية، إذا لم يكن استردادها ممكناً في ظل عقود أخرى معلقة. وإذا ماتم تحميل هذه التكاليف على المصروفات، فلا يجوز بعد ذلك إعادة تسجيلها بعد معرفة احتمال استردادها أو قبول العقد.

٣- التكاليف التي تحدث بعد قبول العقد: وتحملها المنشأة في سبيل تحقيق المراحل المتتالية من إنجاز العقد، ويكفي لإثبات هذه التكاليف وجود توقع معقول لاستردادها لاحقاً. ويرى المعيار الدولي رقم ١١ أن تكاليف عقود الإنشاءات طويلة الأجل يمكن تصنيفها إلى ثلاث فئات، وهي:

أولاً: التكاليف التي ترتبط مباشرة بعقد معين. وتشمل هذه التكاليف ما يلي:

- ١- تكاليف العمل في الموقع متضمنة تكاليف الإشراف.
- ٢- تكاليف المواد المستخدمة.
- ٣- استهلاك الآلات والمعدات المستخدمة في العقد.
- ٤- تكاليف نقل الآلات والمعدات والمواد من وإلى موقع العقد.
- ٥- تكاليف استئجار الآلات والمعدات.
- ٦- تكاليف التصميم والمساعدة الفنية التي ترتبط مباشرة بالعقد.
- ٧- التكاليف المقدرة لتصحيح وضمان العمل، والذي تتضمنه تكاليف الضمان المتوقعة.
- ٨- المطالبات من طرف ثالث.
- ٩- التكاليف الناتجة عن بيع المواد المتبقية أو التخلص من الآلات والمعدات في نهاية العقد.

ثانياً: التكاليف التي تعزى إلى نشاط الإنشاءات بصفة عامة والتي يمكن توزيعها على عقود معينة. وتشمل هذه التكاليف ما يلي:

- ١- مصاريف التأمين.
- ٢- تكاليف التصميم والمساعدة الفنية التي لا ترتبط مباشرة بعقد معين.
- ٣- التكاليف الغير المباشرة، وتوزع مثل هذه التكاليف باستخدام طرق تتسم بالقبول المهني العام، ويتم تطبيقها بثبات على جميع التكاليف التي يكون لها خصائص مشابهة.
- ٤- تكاليف الاقتراض حينما (يطبق) المقاول المعيار المحاسبي الدولي رقم (٢٣) (تكاليف الاقتراض).

ثالثاً: التكاليف الأخرى التي يمكن تحميلها بذاتها على عقد معين طبقاً لشروط العقد، وهي تتضمن بعض التكاليف الإدارية العامة وتكاليف التطوير والتي يكون التعويض عنها محدداً ضمن شروط العقد.

تجميع وتجزئة عقود الإنشاءات طويلة الأجل

أشار البيان رقم ٨١-١ الصادر عن مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي (AICPA) إلى أنه يمكن تجميع العقود ومعاملتها كعقد إنشاء واحد، إذا توافرت الشروط التالية:

- ١- أن يكون التفاوض عليها كمجموعة واحدة في نفس البيئة الاقتصادية مع وجود هامش ربح شامل للمجموعة.

٢- إذا كانت تكون اتفاقاً لإعداد مشروع واحد.

٣- أن تتطلب أنشطة إنشاءات مرتبطة ببعضها بصورة وثيقة.

٤- أن يتم تنفيذها بالتلازم أو في تتابع مستمر تحت إشراف إدارة واحدة.

٥- أن تكون في جوهرها اتفاقاً مع عميل واحد.

كذلك أشار البيان الأمريكي رقم ٨١-١ إلى أنه يمكن تجزئة العقد ليتكون من أكثر من عقد إذا توافرت الشروط التالية:

- ١ - إذا قدم المقاول اقتراحات تفصيلية للمشروعات الجزئية وللمشروع كوحدة.
- ٢ - أن يكون للعميل الحق في قبول اقتراحات المقاول على أي من الأساسين.
- ٣ - أن تكون المقادير المجمعة للاقتراحات التفصيلية (عن الأجزاء) مساوية للمقادير الخاصة بالاقترح على أساس المشروع الواحد.

ولم يحدد المعيار البريطاني رقم ٩ معالجة مفصلة لتجميع أو تجزئة العقود، إلا إنه أشار في الفقرة (٢٢) إلى مفهوم تجزئة العقد وإمكانية تطبيقه، حيث يرى أنه في ظل العقود الخاصة والتي تحدد فيها الأسعار وتحرر الفواتير عن أجزاء منفصلة من العقد، فإنه يجب أن يعامل كل جزء (أو عنصر) يمكن فصله باعتباره عقداً منفصلاً.

أما المعيار الدولي رقم ١١ فينص على أنه يمكن تطبيق متطلبات المعيار على المكونات أو الأجزاء التي يمكن التعرف عليها بصورة منفصلة من عقد واحد وكذلك على مجموعة من العقود معاً، وفقاً لما يلي:

- ١ - حينما يغطي عقد ما تنفيذ عدد من الأصول فإن أي أصل يجب أن يعامل كما لو أنه عقداً منفصلاً، في ظل توافر ما يلي:

- أ) تقدم عدة عروض لكل أصل على حدة بصورة منفصلة.
- ب) يكون كل أصل موضوعاً لمفاوضات منفصلة وكان باستطاعة المقاول والعميل قبول، أو رفض، ذلك الجزء من العقد المرتبط بكل أصل.
- ج) يمكن التعرف وتحديد إيرادات وتكاليف كل أصل على حدة.

- ٢ - يجب أن تعامل مجموعة من العقود، سواء مع عميل واحد أو مجموعة من العملاء كعقد إنشاءات واحد حينما:

- أ) يتم التفاوض على مجموعة العقود كصفقة واحدة.

(ب) ترتبط العقود ببعضها ارتباطاً وثيقاً ومتداخلاً، لكونها في الواقع تمثل أجزاء من مشروع واحد له مجمل ربح واحد.

(ج) تنجز العقود بالتوازي معاً أو في تتابع مستمر.

٣- عندما يقضي العقد بتنفيذ أصل إضافي وفقاً لاختيار العميل أو أنه قد يعدل ليتضمن أصلاً إضافياً، فإنه يجب أن يعامل تنفيذ الأصل الإضافي على أنه عقد إنشاءات منفصل عندما يتوافر أحد شرطين:

(أ) إذا كان الأصل المضاف يختلف بصورة جوهرية في التصميم، أو التقنية، أو الوظيفة عن الأصل أو الأصول التي يغطيها العقد الأصلي.

(ب) عندما يتم التفاوض على سعر الأصل المضاف بدون النظر إلى سعر العقد الأصلي.

الاعتراف بخسائر العقد المحتملة

تميز جميع المعايير - الأمريكية والبريطانية والدولية - بين نوعين من خسائر عقود

الإنشاءات:

(١) خسائر الفترة المحاسبية .

(٢) خسائر العقد.

والنوع الأول من الخسائر يحدث نتيجة زيادة غير متوقعة لتكاليف العقد خلال فترة من فترات العقد بالرغم من احتمال تحقيق ربح عند الانتهاء من العقد. وفي ظل هذا النوع من الخسائر تتفق جميع المعايير الثلاث على أنه يجب الاعتراف بهذه الخسائر بحيث تطرح من رصيد حساب عقود الإنشاءات تحت التنفيذ، وذلك إذا كانت المنشأة تطبق طريقة نسبة الإنجاز (Percentage-of-Completion Method). وينص البيان الأمريكي رقم ٨١-١ أنه وفقاً لطريقة العقود التامة (Completed Contracts Method) لا يجب إثبات هذه الخسائر؛ لأنه من المتوقع أن تترتب أرباح على هذا العقد عند إتمامه. كذلك يشير المعيار البريطاني رقم ٩ والمعيار الدولي رقم ١١ إلى أنه وفقاً لطريقة استعادة التكلفة لا يتم إثبات أي خسائر من هذا النوع.

ويشير النوع الثاني من الخسائر إلى الخسائر المتوقع تحققها عن عقد إنشاءات بعد الانتهاء من تنفيذه. وينشأ هذا النوع من الخسائر عندما تشير التقديرات الجارية إلى احتمال زيادة التكاليف الكلية المقدرة لإتمام العقد عن الإيرادات الكلية للعقد. وفي ظل هذا النوع من الخسائر تتفق جميع المعايير على أنه يجب الاعتراف بهذه الخسائر وتسجيلها كمصروف فورا و بمجرد التنبؤ بها (وفقاً لمفهوم الحيطة والحذر). ويجب أن يتم ذلك سواء كانت الطريقة المطبقة هي طريقة نسبة الإنجاز أو طريقة العقد التام أو طريقة استعادة التكلفة. ويشير دليل المراجعة والمحاسبة الأمريكي والمعيار البريطاني رقم ٩ ، إلى إنه يجب أن يتم خصم قيمة الخسائر من رصيد حساب عقود الإنشاءات تحت التنفيذ ، وعندما يزيد حساب المستخلصات عن رصيد حساب عقود الإنشاءات تحت التنفيذ فيجب تبويب الخسائر في قائمة المركز المالي كبنء مستقل ضمن الخصوم المتداولة بمسمى "الخسائر المقدرة عن عقود الإنشاءات طويلة الأجل". ولا يري المعيار الدولي رقم ١١ أهمية تبويب الخسائر كبنء مستقل ضمن الخصوم المتداولة بل يكفي بخضم قيمة الخسائر من رصيد حساب عقود الإنشاءات تحت التنفيذ ، و تبويب الزيادة في رصيد حساب المستخلصات عن رصيد حساب عقود الإنشاءات تحت التنفيذ ضمن الخصوم المتداولة.

وتتفق جميع المعايير الثلاث على أنه إذا وجدت علاقة وثيقة بين العقود المرهجة والأخرى غير المرهجة، مثلما هو الحال في العقود التي تمثل أجزاء من نفس المشروع، فإنه يمكن معالجة المجموعة كوحدة واحدة لأغراض تحديد حجم الخسائر.

التغير في التقديرات المحاسبية

تعتبر التقديرات من أهم خصائص بيئة الأعمال في مجال أنشطة الإنشاءات نظرا للحاجة الدورية إلى إعادة تقدير تكاليف العقد كل فترة مالية. وتجمع المعايير الأمريكية

والبريطانية والدولية على أهمية سلامة تقدير التكاليف في منشآت الإنشاءات نظراً للتأثير الجوهري لهذه التقديرات على أداء منشآت الإنشاءات، حيث يترتب على تقدير عناصر التكاليف تأثيراً مباشراً على تحديد الإيرادات التي يتم الاعتراف بها وإثباتها وبالتالي تحديد مقدار الربح الخاص بالعقد في ظل تطبيق طريقة نسبة الإنجاز.

وتتفق جميع المعايير على أنه يجب أن تستند التقديرات إلى أنظمة محاسبة تكاليف وموازنات تقديرية يمكن الاعتماد عليهما، وأن يكون هناك ثبات في استخدام طرق التقدير. كذلك تتفق المعايير الثلاث على أن التغييرات في تقديرات التكاليف أو في مقاييس التقدم في الإنجاز تعتبر تغييرات في التقديرات المحاسبية، توجب تعديل القوائم المالية للفترات المحاسبية السابقة والإفصاح عنها في القوائم المالية للفترة الجارية.

العرض والإفصاح

ترى المعايير الأمريكية والبريطانية والدولية على أنه يجب أن تعرض منشأة الإنشاءات في قائمة الدخل:

١- إيرادات عقود الإنشاءات طويلة الأجل.

٢- تكاليف عقود الإنشاءات طويلة الأجل.

٣- مجمل الربح. وتتضمن بنود قائمة المركز المالي ما يلي:

أ) عقود الإنشاءات تحت التنفيذ.

ب) قيمة المستخلصات.

ج) المدنين.

د) المقدار الإجمالي المستحق على العملاء عن أعمال العقد (أصول متداولة) وهو صافي قيمة: (التكاليف الفعلية زائداً الأرباح التي تم الاعتراف بها - مقدار الخسائر المعترف بها ومستخلصات الإنجاز)، وذلك بالنسبة لجميع العقود تحت التنفيذ التي

يكون فيها التكاليف الفعلية زائداً الأرباح المعترف بها (ناقصاً الخسائر التي تم الاعتراف بها) تزيد عن مقدار مستخلصات الإنجاز.

هـ) المقدار الإجمالي المستحق للعملاء عن أعمال العقد (خصوم متداولة) وهو صافي قيمة: (التكاليف الفعلية زائداً الأرباح التي تم الاعتراف بها - مجموع الخسائر المعترف بها ومستخلصات الإنجاز)، وذلك بالنسبة لجميع العقود تحت التنفيذ والتي تكون فيها مستخلصات الإنجاز تزيد على التكاليف الفعلية زائداً الأرباح التي تم الاعتراف بها (ناقصاً الخسائر التي تم الاعتراف بها).

كذلك تتفق جميع المعايير الأمريكية والبريطانية والدولية على أنه يجب أن تفصح

منشأة الإنشاءات عما يلي:

- ١- طريقة قياس الإيرادات.
- ٢- الطرق المتبعة في تقدير التكاليف.
- ٣- عناصر التكاليف.
- ٤- الطرق المتبعة في تقدير الإنجازات.
- ٥- طرق توزيع التكاليف على العقود.
- ٦- نسب الإنجاز في العقود.
- ٧- الطريقة المتبعة للاعتراف بالإيرادات وتسجيلها، والظروف السائدة التي أدت إلى ترجيح طريقة بذاتها.
- ٨- القيمة المجمعة للتكاليف الفعلية، والأرباح المعترف بها (ناقصاً الخسائر المعترف بها) والأساس المتبع في تبويب الأصول والالتزامات على أنها جارية (طبيعة وطول دورة التشغيل).
- ٩- أثر أي تعديل في التقديرات.

- ١٠- التأخير في العقود غير التامة.
- ١١- تفاصيل الحسابات المدينة.
- ١٢- الإيرادات التي تم الاعتراف بها وتسجيلها.
- ١٣- التكاليف التي أنفقت فعلاً.
- ١٤- التكاليف المقدرة للإكمال.
- ١٥- المبالغ المستلمة من العملاء.
- ١٦- الخسائر المتوقعة.
- ١٧- المكاسب، أو الخسائر العرضية، طبقاً للمعيار المتعلق بالأحداث العرضية التي تحدث بعد تاريخ الميزانية العمومية.

المعالجة المحاسبية لعقود الإنشاءات في الشركات السعودية

أصدرت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين (SOCPA) عام ١٩٩٨ م معيار الإيرادات [٢٣] حيث تضمنت الفقرة ١١٠ من هذا المعيار إشارة إلى الطرق المحاسبية المناسبة لمعالجة إيرادات وتكاليف عقود الإنشاءات طويلة الأجل في المملكة. وفيما يلي نص هذه الفقرة:

"يجب إثبات إيرادات عقود الإنشاء والخدمات طويلة الأجل وفقاً لطريقة نسبة الإنجاز إذا توافرت الشروط التالية:

- ١ - إمكانية الوصول إلى تقديرات للإيرادات يمكن الاعتماد عليها.
- ٢ - توافر درجة معقولة من التأكد من إمكانية تحصيل الإيرادات المترتبة على العقد.
- ٣ - إمكانية الوصول إلى تقديرات يمكن الاعتماد عليها للتكاليف المتعلقة بتنفيذ العقد حتى تاريخ المركز المالي.

٤ - إمكانية الوصول إلى تقديرات يمكن الاعتماد عليها للتكاليف اللازمة لاستكمال العقد.

وفى حالة عدم توافر أي من الشروط السابقة فإنه ينبغي استخدام طريقة العقود التامة لإثبات إيرادات عقود الإنشاءات طويلة الأجل.

ويجب وفقاً لطريقة نسبة الإنجاز إثبات الإيرادات وإجمالي الربح عن عقد الإنشاءات طويل الأجل وفقاً لنسبة تكاليف ما تم إنجازه خلال الفترة إلى إجمالي التكاليف التقديرية اللازمة لإنجاز العقد. أما إذا كان إجمالي التكاليف التقديرية اللازمة لإنجاز العقد بنهاية الفترة تزيد عن قيمة العقد فإنه يجب إثبات كامل الخسارة المتوقعة عن العقد في نفس الفترة سواء كانت الطريقة المطبقة هي طريقة نسبة الإنجاز أو طريقة العقود التامة.^(٥)

وللوقوف على مدى تطبيق متطلبات معيار الإيرادات و معرفة آراء مستخدميهم تم توزيع استبيان، من خلال لجنة المقاولين السعوديين المنبثقة عن الغرفة التجارية الصناعية بالرياض ومن خلال وكالة شئون تصنيف المقاولين بوزارة الأشغال العامة والإسكان، على ٥٠ شركة تخضع بموجب نظام الشركات السعودي [٢٤] وأنظمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين (شركات المساهمة والشركات ذات المسؤولية المحدودة) لمتطلبات المعيار. وبفحص الردود الواردة^(٥) خرجنا بالخلاصة التالية:

- ١- يري ٣٠ فرداً من أفراد العينة (٨٦٪ من إجمالي الردود الواردة) أن الفقرة ١١٠ تتصف بالعموم نظراً لكون المعيار يتعلق بموضوع الإيرادات بشكل عام.
- ٢- يري ٢٤ فرد من أفراد العينة (٦٩٪ من إجمالي الردود الواردة) أن استخدام طريقة العقود التامة سوف تجعل من استخدام بعض نسب السيولة قصيرة الأجل وبعض نسب الربحية غير ذات نفع.
- ٣- تتلخص المعالجة المحاسبية المطبقة في عدد كبير من الشركات ذات المسؤولية المحدودة في الآتي:

(٥) بلغت الردود الواردة على الاستبانة الخمسة و ثلاثون.

• قيد استلام الدفعات المقدمة

XX ح/ البنك

XX ح/ جاري العميل...

• قيد إرسال المستخلصات

XX ح/ جاري العميل...

XX ح/ إيرادات العمليات

• قيد إثبات التكاليف

XX ح/ مصاريف العمليات

XX ح/ البنك

XX ح/ الدائنين

XX ح/ مقاولين الباطن

• المشاريع المنجزة

XX ح/ إيرادات العمليات

XX ح/ مصاريف العمليات

XX ح/ الأرباح والخسائر

٤- تبين أن أربع شركات مساهمة سعودية^(٦) لا تمارس أنشطة الإنشاءات بمفهومها

المعروف، وإنما تعمل في مجال الاستثمار في المشاريع العقارية، وذلك بإقامة المرافق والمباني

(٦) نستند في هذا التصنيف على أهداف الشركات السعودية والتي تنشر سنويا ضمن القوائم المالية للشركات:

- شركة طيبة للاستثمار والتنمية العقارية، القوائم المالية لعام ٢٠٠١م.

- الشركة العقارية السعودية، القوائم المالية لعام ٢٠٠١م.

- شركة الرياض للتعمير، القوائم المالية لعام ٢٠٠١م.

- شركة مكة للإنشاء والتعمير، القوائم المالية لعام ٢٠٠١م.

- شركة عسير، القوائم المالية لعام ٢٠٠١م.

التجارية والمكتبية والسكنية ومباني الخدمات والمنتزهات العامة والمجمعات السياحية والسكنية وتأجيرها أو بيعها بالنقد أو بالتقسيط ، وإدارة المشاريع العمرية ، وإنشاء معارض تجارية وصناعية لغرض تأجيرها وبيعها وإدارتها [٢٥، ٢٦، ٢٧، ٢٨]. وتبين أن المعالجة المحاسبية المتبعة في هذه الشركات الأربع ، بصفة عامة ، كالتالي :

• قيد تسليم الدفعات المقدمة للمقاول

XX ح/ الدفعات المقدمة - المشروع رقم

XX ح/ البنك

• قيد استلام المستخلصات

XX ح/ مشروعات تحت التنفيذ - المشروع رقم

XX ح/ الدفعات المقدمة - المشروع

XX ح/ الدائنين - المقاول

• يظهر رصيد "ح/ مشروعات تحت التنفيذ - المشروع رقم" في قائمة المركز المالي

كبنء مستقل قبل الأصول الثابتة ، وحين استلام كامل المشروع يوب رصيد "ح/ مشروعات تحت التنفيذ - المشروع رقم" كأصل ثابت ويتم استهلاكه.

• ما يتم بيعه من أجزاء المشروع تضاف تكاليفه إلى مصروفات الفترة التي تم بها

البيع.

٥- تضمن التقرير السنوي الخاص بالشركة العقارية السعودية وهي الشركة

المساهمة السعودية الوحيدة التي يمكن القول عنها أنه تمارس أنشطة الإنشاءات بمفهومها المعروف ، المعلومات التالية :

• أن الشركة تستخدم طريقة العقود التامة للاعتراف بإيرادات عقود الإنشاءات ،

ولم تفصح الشركة عن الظروف السائدة التي أدت إلى ترجيح هذه الطريقة.

- يتم تجميع عناصر التكاليف المباشرة للمشروعات تحت التنفيذ ويضاف إليها نسبة من التكاليف غير المباشرة وتسجل في حساب "مشروعات تحت التنفيذ"، ولم تفصح الشركة عن ماهية عناصر التكاليف المباشرة.
- يتم تحميل نسبة ٢٠٪ من المصاريف الإدارية والعمومية للشركة على مشاريع الإنشاءات.

البدائل المتاحة

بدراسة المعايير الأمريكية والبريطانية والدولية لمعالجة إيرادات وتكاليف عقود الإنشاءات طويلة الأجل، تبين تفرد المعايير الدولية بإصدار معيار تفصيلي خاص بالسياسات المحاسبية الواجب إتباعها من قبل منشآت الإنشاءات لمعالجة إيرادات وتكاليف عقود الإنشاءات طويلة الأجل، في حين لم يصدر مجلس معايير المحاسبة المالية في الولايات المتحدة الأمريكية معياراً شاملاً للمحاسبة عن عقود الإنشاءات طويلة الأجل، حيث تتعدد المصادر التي تقدم الإرشادات والقواعد لهذه المحاسبة، كما أن المعيار البريطاني يتناول المخزون والعقود طويلة الأجل معا في معيار واحد.

ويلاحظ من خلال دراسة المعايير الرئيسة الثلاثة (الأمريكية والبريطانية والدولية)، وجود ثلاثة طرق شائعة للاعتراف بالإيرادات والأرباح وتسجيلهما وهي: طريقة نسبة الإنجاز، وطريقة العقود التامة، وطريقة استعادة التكلفة. وعند مقارنة متطلبات المعايير الثلاث نجد اتفاقاً على ضرورة تطبيق طريقة نسبة الإنجاز متى ما توافرت ظروف معينة. ووفقاً لطريقة نسبة الإنجاز يتم الاعتراف بنسبة من الإيراد (والربح) الكلي المقدر للعقد بحسب تقدم إنجاز كل أعمال العقد. والميزة الأساسية لهذه الطريقة هي أنها تؤدي إلى إثبات إيراد (وربح) الجزء المنجز من عقد الإنشاءات طويل الأجل، مما يؤدي بدوره إلى تعبير قائمة الدخل عن وجهة نظر عادلة لنتائج النشاط الذي قامت به المنشأة خلال العام. كذلك

تتميز هذه الطريقة بأنها تظهر المركز المالي الحقيقي للمنشأة فيما يتعلق بنشاط الإنشاءات، حيث في ظل هذه الطريقة يمكن أن تتضمن الأصول المتداولة التكاليف والربح المعترف به للأجزاء المنجزة من العقد (في بعض العقود) والتي لم تحرر عنها مستخلصات نقدية بعد. كذلك يمكن أن تتضمن الخصوم-وهي الخصوم قصيرة الأجل في معظم الحالات- الزيادة في مقادير المستخلصات عن التكاليف والربح المعترف به، وذلك بالنسبة للعقود الأخرى. ويعاب على هذه الطريقة أنها تقوم على أساس تقديرات التكاليف الكلية للعقد وتقديرات العمل غير المنجز والذي قد يتضمن تكاليف غير منظورة أو خسائر محتملة.

ومن الجدير بالملاحظة أيضاً عند مقارنة متطلبات المعايير الثلاث وجود اختلاف حول السياسة المحاسبية المثلى في حالة عدم توفر شروط تطبيق طريقة نسبة الإنجاز. فمن جهة ترى المعايير الأمريكية أنه في حالة عدم توافر إمكانية تقدير كافة التكاليف المتبقية لإنجاز عقد الإنشاءات بدرجة معقولة من الدقة و/أو عدم توافر ثلاثة شروط أشار إليها البيان رقم ٨١-١ الصادر عن مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي، فإنه يجب تطبيق طريقة العقود التامة. ومن جهة أخرى يرى المعيار البريطاني رقم ٩ و المعيار الدولي رقم ١١ أفضلية استخدام طريقة استعادة التكلفة عندما لا يمكن تحديد مخرجات العقد طويل الأجل بدرجة معقولة من التأكد، وأيضاً في الحالات التي لا يتوقع فيها خسارة على العقد. و في الجدول التالي نقدم طريقة العقود التامة و طريقة استعادة التكلفة في صورة مقارنة:

مقارنة بين طريقة العقود التامة و طريقة استعادة التكلفة.

معيار المقارنة	طريقة استعادة التكلفة	طريقة العقود التامة
الاعتراف بالإيراد وإثباته	• يتم الاعتراف بالإيراد - فقط - بمقدار التكاليف الفعلية المعترف بها.	• يتم الاعتراف بالإيراد - فقط - بعد اكتمال العقد تماماً، أو اكتماله بصورة جوهرية.
الاعتراف بالأرباح وإثباتها.	• يتم الاعتراف بالربح - فقط - بعد اكتمال العقد تماماً، أو إكماله بصورة جوهرية.	• يتم الاعتراف بالربح - فقط - بعد اكتمال العقد تماماً، أو اكتماله بصورة جوهرية.

تابع مقارنة بين طريقة العقود التامة و طريقة استعادة التكلفة.

• شروط الاستخدام	• عدم توافر الشروط الضرورية للإنجاز.	• عدم توافر الشروط الضرورية لاستخدام طريقة نسبة الإنجاز.
• عقود قصيرة الأجل نسبياً.	• عقود قصيرة الأجل نسبياً.	• عقود قصيرة الأجل نسبياً.

قائمة المركز المالي:

الأصول المتداولة:

- المدينون.

- عقود الإنشاءات

تحت التنفيذ.

- المستخلصات.

لا توجد فروق

الخصوم قصيرة الأجل:

قائمة الدخل:

الإيرادات. تظهر سنويا بمقدار التكاليف المعترف بها تظهر بكامل المبلغ في السنة الأخيرة خلال الفترة للعقد.

التكاليف. تظهر سنويا بالمقدار المعترف به خلال الفترة تظهر بكامل المبلغ في السنة الأخيرة للعقد.

مجمّل الربح يظهر سنويا مساويا صفر ، وفي السنة يظهر - فقط - بكامل المبلغ في الأخيرة للعقد يظهر بكامل المبلغ. السنة الأخيرة للعقد.

ومن الجدول أعلاه يلاحظ أنه وفقاً لطريقة العقود التامة (Completed Contracts Method)

يتم الاعتراف بالإيراد (والربح) فقط عند إتمام العقد نهائياً أو بصورة جوهرية. وتبعاً لذلك ، فإنه يتم إثبات كامل الإيراد وبالتالي كامل إجمالي الربح المتعلق بالعقد في السنة

الأخيرة من تنفيذ العقد. وبالرغم أن لهذه الطريقة ميزة أساسية وهي أنها تعتمد على أساس بيانات فعلية، بدلاً من بيانات تقديرية كما هو الحال في طريقة نسبة الإنجاز، إلا أنه يعاب عليها أنها لا تعكس الأداء الجاري للمنشأة.

وتقضي طريقة استعادة التكلفة بإثبات الإيراد بمقدار المبالغ المعترف بها كتكاليف فعلية خلال الفترة المحاسبية، ويتم الاعتراف بكامل إجمالي الأرباح وإثباته في السنة الأخيرة من تنفيذ العقد (أي في الفترة المحاسبية التي يكتمل فيها إنجاز العقد). والميزة الهامة لهذه الطريقة هي أنها تؤدي إلى عرض إيرادات وتكاليف عقد الإنشاءات طويل الأجل في قائمة الدخل مما يعطي مستخدمي القوائم المالية مؤشراً عن حجم أعمال المنشأة وفي نفس الوقت تأجيل الاعتراف بالربح لحين إتمام العقد نهائياً. تستخدم هذه الميزة مستخدمي القوائم المالية، وعلى وجه الخصوص المستثمرين، والذين يستخدمون النسب المالية كمتغير أساسي في نماذج القرار الاستثمارية.

المعيار المقترح

تستند تفاصيل هذا المعيار على نتائج مناقشة البدائل المناسبة لمعالجة إيرادات وتكاليف عقود الإنشاءات طويلة الأجل في المملكة، والتي توصلنا إليها من خلال دراسة وتحليل متطلبات المعايير الأمريكية لنشرة بحوث المحاسبة (ARB) النشرة رقم ٤٥، البيان رقم ٨١-١ ودليل المحاسبة والمراجعة الصادرة من مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي (AICPA) والمعيار البريطاني رقم ٩ والمعيار الدولي رقم ١١، ومتطلبات معيار الإيرادات الصادر عن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين عام ١٩٩٨م ومحددات الإطار الفكري للمحاسبة المالية الصادر عام ١٩٨٦م لبيان أهداف ومفاهيم المحاسبة المالية، ومعيار العرض العام، ومعيار الإفصاح العام، بالإضافة إلى الممارسات الراهنة التي تتبعها شركات الإنشاءات المحدودة والمساهمة في المملكة.

التعاريف

عقد الإنشاءات

هو عقد تكون المنشأة طرفاً فيه بغرض انجاز نشاط إنشاءات وتستغرق عملية إكمال النشاط أكثر من فترة محاسبية.

(الفقرة ١)

نشاط الإنشاءات

يشمل نشاط الإنشاءات على سبيل المثال التسعة مجالات التالية: (١) المباني - وتشمل المباني الحكومية والتجارية والسكنية ومباني المطارات، (٢) الطرق - وتشمل الطرق الرئيسية والجسور والأنفاق والسكك الحديدية ومدرج الطائرات، (٣) السدود - وتشمل السدود الترابية والخرسانية، (٤) حفر الآبار الارتوازية (٥) الأعمال الصناعية - وتشمل إنشاء المصانع وتمديد أنابيب الزيت والغاز وتحلية المياه، (٦) الأعمال البحرية - وتشمل إنشاء الموانئ وأحواض السفن والأنفاق والجسور المائية، (٧) الأعمال الميكانيكية - وتشمل أعمال التكييف والتبريد، (٨) الأعمال الكهربائية - وتشمل شبكات نقل وتوزيع الطاقة الكهربائية واللاسلكية، (٩) أعمال المياه والصرف الصحي - وتشمل شبكات المياه والصرف الصحي و شبكات تصريف الأمطار ومشاريع الري ومحطات تنقية المياه.

(الفقرة ٢)

إيرادات العقد

يجب التمييز بين مفهومين لإيرادات العقد على النحو التالي :

١- إيرادات العقد: وهي الإيرادات الإجمالية المتوقع الحصول عليها وتشمل سعر العقد مضافا إليه (أو مخصوما منه) قيمة التعديلات التي تناولتها الفقرات (١٥ و ١٦ و ١٧) من هذا المعيار.

٢- إيراد العقد عن الفترة: وهو ما يخص الفترة المحاسبية من إيرادات العقد، ويتحدد مقداره كما يلي:

$$\text{إيراد العقد عن الفترة} = (\text{إجمالي إيرادات العقد} \times \text{نسبة الإنجاز})$$

— الإيرادات التي أثبتت في الفترات السابقة

(الفقرة ٣)

تكاليف العقد

يجب التمييز بين أربعة مفاهيم لتكاليف العقد على النحو التالي:

١- تكاليف العقد: وهي التكاليف الإجمالية التي تنسب للعقد بعد تأكد الحصول عليه وحتى تمام إنجازها.

٢- التكاليف المباشرة للعقد: وهي التكاليف التي ترتبط مباشرة بتنفيذ العقد، وتشمل - على سبيل المثال - تكلفة المواد المباشرة، وتكلفة العمل المباشر، وتكلفة العقود من الباطن، والتكاليف الإضافية التي ترتبط مباشرة بالعقد.

٣- التكاليف غير المباشرة للعقد: وهي التكاليف الإضافية التي يمكن تخصيصها لعقد معين أو مجموعة من العقود، وتشمل - على سبيل المثال - تكاليف التأمين، تكاليف الاقتراض، تكاليف التصميم والخدمات الفنية التي ترتبط بمجموعة من العقود.

٤- التكاليف التي تسبق توقيع العقد: وهي تكاليف قد تشمل تكاليف مواد أو معدات أو آلات وتكاليف الدراسات العلمية والتدريب. و يشترط توافر توقع معقول لاسترداد هذه التكاليف لتحتسب من ضمن إجمالي تكاليف العقد.

(الفقرة ٤)

أرباح العقد

يجب التمييز بين مفهومين لأرباح العقد :

١- مجمل الربح الكلي = إيرادات العقد - تكاليف العقد.

٢- مجمل الربح عن الفترة: وهو ما يخص الفترة المحاسبية من أرباح العقد، ويتحدد مقداره كما يلي :

مجمل الربح عن الفترة = (مجمل الربح الكلي × نسبة الإنجاز)

- الأرباح التي أثبتت في الفترات السابقة

(الفقرة ٥)

خسائر العقد

تتحقق الخسارة لعقد معين عندما يكون من المتوقع أن تزيد التكاليف الكلية المقدرة للعقد عن إيرادات العقد.

(الفقرة ٦)

طرق الاعتراف بإيرادات العقد

يجب التمييز بين طريقتين للاعتراف بإيرادات وأرباح العقد وتسجيلهما وهما :

١- طريقة نسبة الإنجاز: وفقا لهذه الطريقة يتم الاعتراف بالإيرادات وإجمالي

الأرباح وإثباتها في الفترات المحاسبية بمقدار نسبة الإنجاز (التقدم في إنجاز العقد) ، وبافتراض أن نسبة الإنجاز تعبر عن الجزء من الإيرادات والأرباح اللذين تم اكتسابهما خلال الفترة.

٢- طريقة استعادة التكلفة: وفقا لهذه الطريقة يتم الاعتراف بالإيرادات وإثباتها في

الفترات المحاسبية بمقدار إجمالي تكاليف العقد المعترف بها خلال الفترة المحاسبية ، ويتم

الاعتراف بكامل إجمالي الأرباح وإثباته في السنة الأخيرة من تنفيذ العقد (أي في الفترة

المحاسبية التي يكتمل فيها إنجاز العقد).

(الفقرة ٧)

طرق قياس نسبة الإنجاز

يمكن استخدام إحدى الطرق الثلاث لقياس نسبة الإنجاز في تاريخ معين:

- ١- مقياس المدخلات (مقياس التكلفة إلى التكلفة): نسبة إجمالي تكاليف العقد المعترف بها خلال الفترة المحاسبية إلى إجمالي التكاليف التقديرية للعقد (وفقاً لآخر تقدير).
- ٢- مقياس الجهود المبذولة: نسبة ساعات العمل المستخدمة حتى نهاية الفترة المحاسبية إلى إجمالي ساعات العمل التقديرية للعقد (وفقاً لآخر تقدير).
- ٣- مقياس المخرجات: وتعبّر عنه بنسبة المخرجات المادية التي تحققت حتى نهاية الفترة إلى إجمالي المخرجات الكلية للعقد، وعلى سبيل المثال:
 - أ) عدد الأمتار التي تم رصفها في طريق معين إلى إجمالي الأمتار التي ينص عليها العقد.
 - ب) مساحة الوحدات السكنية التي تم إكمالها إلى إجمالي مساحة الوحدات السكنية التي ينص عليها العقد.

(الفقرة ٨)

نطاق المعيار

يحدد هذا المعيار متطلبات قياس وإثبات إيرادات وتكاليف عقود الإنشاءات طويلة الأجل وعرضها والإفصاح عنها في القوائم المالية للمنشأة بغض النظر عن حجمها وشكلها النظامي.

(الفقرة ٩)

تقرأ فقرات هذا المعيار في ضوء ما ورد من تحليل وشرح في هذه الدراسة، وفي ضوء ما ورد من تعاريف للمصطلحات وشرح لهذه الفقرات وفي إطار أهداف ومفاهيم ومعايير المحاسبة المالية المعتمدة من الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين.

(الفقرة ١٠)

لا ينطبق هذا المعيار على العقود ذات الشروط والقواعد المختلفة عما تتضمنه العقود عادة في مجال الأعمال-على سبيل المثال عقود الإنشاءات الخيرية، أو العقود التي لا تشملها التعاريف الواردة في الفقرة (١) والفقرة (٢) من هذا المعيار.

(الفقرة ١١)

يطبق هذا المعيار على البنود ذات الأهمية النسبية.

(الفقرة ١٢)

هدف المعيار

يهدف هذا المعيار إلى تحديد متطلبات قياس وإثبات إيرادات وتكاليف عقود الإنشاءات طويلة الأجل و متطلبات عرضها والإفصاح عنها بحيث تظهر القوائم المالية، بعدل ، المركز المالي للمنشأة ونتائج أعمالها.

(الفقرة ١٣)

القياس والإثبات

قياس إيرادات العقد

يجب قياس الإيرادات على أساس السعر المحدد في العقد بصرف النظر عن طريقة حسابه.

(الفقرة ١٤)

يجب ، إذا حصل خلال تنفيذ العقد تغيير في الشروط أو المواصفات ، أو ترتب مطالبات أو حوافز ، أن تعتبر المبالغ المقابلة لهذه العناصر بمثابة إيرادات إضافية إذا توافرت الشروط التالية:

١- بالنسبة للتغييرات :

- (أ) إمكانية قياسها وفقا لتقدير معقول.
 (ب) أن يقرها العميل ويقبل التقدير المحدد لها.
 (ج) لا تتطلب التغييرات إنشاء أصل إضافي يختلف بشكل جوهري في التصميم ، أو التقنية أو الوظيفة عن الأصل أو الأصول التي يغطيها العقد الأصلي.

٢- بالنسبة للمطالبات :

- (أ) إمكانية تحديد تكاليف المطالبة باستخدام طرق تتسم بالقبول المهني العام.
 (ب) إمكانية قياس قيمة المطالبة وفقا لتقدير معقول.
 (ج) توفر دليل مقبول يضمن الصفة القانونية على شرعية المطالبة ، أو توفر دليل معقول على قبول العميل للمطالبة.

٣- بالنسبة للحوافز :

- (أ) أن تكون نتيجة اتفاق مع العميل.
 (ب) أن يقوم المقاول بتنفيذ الأداء الذي تترتب عليه.
 (ج) أن يقر العميل بحق المقاول بها ويقبل المبلغ المحدد لها.

(الفقرة ١٥)

إذا ترتب على التغييرات تخفيض لقيمة العقد فيجب استبعاد قيمة هذا التخفيض من إجمالي إيرادات العقد طبقا للشروط الواردة في (أ) من الفقرة (١٥).

(الفقرة ١٦)

إذا ترتب على تنفيذ العقد غرامات ، أو مخالفات ، أو إخلال ناتج عن ظروف عادية ترجع إلى طبيعة النشاط ، فيجب أن تخصم القيمة المقابلة لهذه العناصر من إيرادات

العقد. وفيما عدا ذلك يتم تحميل قيمة الغرامة أو المخالفة أو الإخلال لحساب مصروفات الفترة.

(الفقرة ١٧)

إثبات إيرادات وأرباح العقد

يجب استخدام إحدى الطريقتين التاليتين لإثبات إيرادات وأرباح العقد وهما:

١- طريقة نسبة الإنجاز: وفقا لهذه الطريقة يتم الاعتراف بالإيرادات وإجمالي الأرباح وإثباتها في الفترات المحاسبية بمقدار نسبة الإنجاز (التقدم في إنجاز العقد) ، وبافتراض أن نسبة الإنجاز تعبر عن الجزء من الإيرادات والأرباح اللذين تم اكتسابهما خلال الفترة. ويخضع تطبيق هذه الطريقة للشروط التي تحددها الفقرة التالية (١٩) ، كما تحدد نسبة الإنجاز وفقا للعلاقات التي تحددها الفقرة (٢٠) من هذا المعيار.

٢- طريقة استعادة التكلفة: وفقا لهذه الطريقة يتم الاعتراف بالإيرادات وإثباتها في الفترات المحاسبية بمقدار إجمالي تكاليف العقد المعترف بها خلال الفترة المحاسبية ، ويتم الاعتراف بكامل إجمالي الأرباح وإثباته في السنة الأخيرة من تنفيذ العقد (أي في الفترة المحاسبية التي يكتمل فيها إنجاز العقد). ويشترط تطبيق هذه الطريقة عدم توافر الشروط اللازمة لتطبيق طريقة نسبة الإنجاز مجتمعة والواردة في الفقرة (١٩) من هذا المعيار.

(الفقرة ١٨)

يشترط لتطبيق طريقة نسبة الإنجاز توافر الشروط التالية:

١- أن يكون من الممكن إعداد تقدير معقول للإيرادات والتكاليف الكلية للعقد بمعرفة كل من المقاول والعميل.

- ٢ - أن يتوافر للمقاول تقديرات عن تكاليف العقد ونسبة الإنجاز تستند إلى أنظمة محاسبة تكاليف وموازنات تقديرية يمكن الاعتماد عليها.
- ٣ - أن ينص العقد بشكل واضح على الحقوق التي يقدمها ويقوم باستلامها أطراف العقد وكذلك قيمة المبادلة بينهما وطريقة الوفاء بها وشروطها.
- ٤ - التوقع المعقول بأن يقوم العميل بالوفاء بالتزاماته التعاقدية.
- ٥ - التوقع المعقول بأن يقوم المقاول بتنفيذ التزاماته التعاقدية.

(الفقرة ١٩)

يمكن تحديد نسبة الإنجاز في تاريخ معين وفقاً لأحد المقاييس التالية:

- ١ - مقياس المدخلات (مقياس التكلفة إلى التكلفة): نسبة إجمالي تكاليف العقد المعترف بها خلال الفترة المحاسبية إلى إجمالي التكاليف التقديرية للعقد (وفقاً لآخر تقدير).
- ٢ - مقياس الجهود المبذولة: نسبة ساعات العمل المستخدمة حتى نهاية الفترة المحاسبية إلى إجمالي ساعات العمل التقديرية للعقد (وفقاً لآخر تقدير).
- ٣ - مقياس المخرجات: وتعتبر عنه بنسبة المخرجات المادية التي تحققت حتى نهاية الفترة إلى إجمالي المخرجات الكلية للعقد ، وعلى سبيل المثال :
 - عدد الأميال التي تم رصفها في طريق معين إلى إجمالي الأميال التي ينص عليها العقد.
 - مساحة الوحدات السكنية التي تم إكمالها إلى إجمالي مساحة الوحدات السكنية التي ينص عليها العقد.

(الفقرة ٢٠)

قياس تكاليف العقد

يجب قياس إجمالي تكاليف العقد بمقدار ما يستخدم من العناصر التالية:

١- التكاليف المباشرة للعقد، وتشمل:

(أ) تكاليف المواد والمكونات الأولية.

(ب) تكاليف العمل والإشراف المباشر.

(ج) مصروف استهلاك الآلات والمعدات، أو تكاليف استئجار هذه الآلات والمعدات وتكاليف نقلها من وإلى موقع العمل وإعدادها.

(د) تكاليف التصميم والخدمات الفنية الخاصة بتنفيذ العقد.

(هـ) تكاليف العقود من الباطن.

(و) المطالبات من قبل أطراف أخرى مقابل تكاليف متعلقة مباشرة بالعقد.

(ز) تكاليف أخرى- تكاليف غير مباشرة في طبيعتها قد تحمل على العقد وفقا للاتفاق مع العميل.

٢- التكاليف غير المباشرة والتي تعزى لطبيعة نشاط العقد ويمكن تخصيصها لعقد معين أو مجموعة من العقود، وتشمل:

(أ) تكاليف التأمين.

(ب) تكاليف الاقتراض.

(ج) تكاليف التصميم والخدمات الفنية التي ترتبط بمجموعة من العقود.

(د) تكاليف إضافية غير مباشرة قد توزع -في ظروف معينة- على مجموعة من العقود.

معيار مقترح للمعالجة المحاسبية لإيرادات وتكاليف عقود الإنشاءات طويلة الأجل..... ٦٥

٣- التكاليف التي تسبق توقيع العقد (تكاليف مواد أو معدات وتكاليف دراسات وتدريب) بشرط توافر توقع معقول لاستردادها.

(الفقرة ٢١)

يجب أن لا يتضمن إجمالي تكاليف العقد العناصر التالية :

١- تكاليف الطاقة العاطلة ، على سبيل المثال مصروف استهلاك الآلات والمعدات العاطلة عن العمل.

٢- تكاليف بيع الفائض من المواد أو المستخدم من معدات أو آلات في العقد.

(الفقرة ٢٢)

يجب أن يراعى عند تقدير التكاليف المتبقية لإنجاز العقد ما يلي :

- ١- أن يكون التقدير لنفس عناصر التكاليف المسجلة بالدفاتر.
- ٢- أن تستند التقديرات إلى أنظمة محاسبة تكاليف وموازنات تقديرية تأخذ بالاعتبار الزيادة المتوقعة في الأسعار والأجور والمواد وعناصر التكاليف الأخرى كلا على حدة وليس على أساس العقد ككل.
- ٣- أن يكون هناك ثبات في استخدام طرق تقدير التكاليف ذات الخصائص المتشابهة.

٤- أن تراجع التقديرات فترياً.

(الفقرة ٢٣)

إثبات تكاليف العقد

يتم إثبات تكاليف العقد فور حدوثها. وعلى أساس مفهوم المقابلة ، تتم مقابلة الإيرادات بالتكاليف الفعلية في كل فترة مالية ووفقاً للطريقة المتبعة في الاعتراف بإيرادات العقد.

(الفقرة ٢٤)

يجب أن يراعى عند توزيع التكاليف غير المباشرة ما يلي :

- ١- أن تخصص هذه التكاليف باستخدام طرق تتسم بالموضوعية والقبول المهني العام.
- ٢- أن يكون هناك ثبات في استخدام طرق تخصيص عناصر التكاليف ذات الخصائص المتشابهة.

(الفقرة ٢٥)

تجميع وتجزئة العقود

يطبق هذا المعيار - من حيث المبدأ - على كل عقد إنشاءات بصفة مستقلة ، ولكن يمكن تطبيق هذا المعيار على مجموعة من العقود معا ، سواء لعميل واحد أو أكثر ، إذا توافرت الشروط التالية :

- ١- أن يكون قد تم تقديم العرض عن المجموعة باعتبارها صفقة واحدة ، وجرى التفاوض على هذا الأساس.
- ٢- أن تكون مجموعة العقود مرتبطة معا بصورة وثيقة كما لو كانت أجزاء أو عناصر متكاملة في مشروع واحد.
- ٣- أن يتم إنجاز هذه العقود بشكل متوالي ومستمر (العقود متكاملة رأسيا أو أفقيا).

(الفقرة ٢٦)

عندما يتضمن العقد تنفيذ مجموعة من الأصول فإنه يجب تجزئة هذا العقد بحيث يمثل كل أصل على حدة عقد إنشاءات مستقل ، إذا توافرت الشروط التالية :

- ١- أن يكون قد تم تقديم عرض منفصل لكل أصل على حدة وجرى التفاوض على هذا الأساس.

معيار مقترح للمعالجة المحاسبية لإيرادات وتكاليف عقود الإنشاءات طويلة الأجل.... ٦٧

- ٢- أن يمثل كل أصل مرحلة أو عنصر يمكن التعرف عليه وتحديد إيراداته وتكاليفه بصورة منفصلة عن بقية الأصول.
- ٣- أن يكون لكل من المقاول والعميل حق قبول ، أو رفض ، التعاقد على كل أصل من هذه الأصول بصفة مستقلة.

(الفقرة ٢٧)

- إذا حصل خلال تنفيذ العقد تغييرات تتطلب إنشاء أصل إضافي ، فإنه يجب أن تعامل هذه التغييرات كعقد إنشاءات منفصل ، إذا توافر أحد الشروط التالية :
- ١- يختلف الأصل الإضافي بشكل جوهري في التصميم ، أو التقنية أو الوظيفة عن الأصل أو الأصول التي يغطيها العقد الأصلي.
 - ٢- يتم التفاوض على سعر الأصل الإضافي دون اعتبار للسعر في العقد الأصلي.

(الفقرة ٢٨)

عقود الإنشاءات تحت التنفيذ ومستخلصات عقود الإنشاءات

في ظل طريقة نسبة الإنجاز ، يتم إثبات كلا من تكاليف العقد والأرباح المعترف بها خلال الفترة المحاسبية في حساب مستقل يسمى "عقود الإنشاءات تحت التنفيذ". وفي ظل طريقة استعادة التكلفة ، يتم إثبات تكاليف العقد فقط في حساب "عقود الإنشاءات تحت التنفيذ".

(الفقرة ٢٩)

تحمل قيمة المستخلصات المرسلة إلى العميل مقابل أجزاء العقد المكتملة لحساب "المدينين- العميل" ولحساب مقابل لحساب عقود الإنشاءات تحت التنفيذ يسمى "مستخلصات عقود الإنشاءات".

(الفقرة ٣٠)

في نهاية كل فترة محاسبية يقابل في قائمة المركز المالي رصيد حساب "مستخلصات عقود الإنشاءات" مع رصيد حساب "عقود الإنشاءات تحت التنفيذ" ويعتبر الفرق بين الرصدين :

١- أصلاً متداولا عند زيادة رصيد حساب "عقود الإنشاءات تحت التنفيذ" على رصيد حساب "مستخلصات عقود الإنشاءات".

٢- التزاما متداولا عند زيادة رصيد حساب "مستخلصات عقود الإنشاءات" على رصيد حساب "عقود الإنشاءات تحت التنفيذ".

(الفقرة ٣١)

الاعتراف بخسائر العقد المحتملة وتسجيلها

تصبح الخسارة محتملة بالنسبة لعقد معين عندما يكون من المتوقع أن تزيد تكاليف العقد المقدرة عن إيرادات العقد ، وعندئذ يجب تحديد الخسارة المحتملة وإثباتها بمسمى "خسائر مقدرة على عقود الإنشاءات طويلة الأجل" وذلك في نفس السنة المالية التي أظهرت التقديرات فيها أن هناك خسارة محتملة. وفي قائمة المركز المالي يتم تحميل الخسارة على حساب "عقود الإنشاءات تحت التنفيذ" وبحيث تبوب الزيادة في رصيد حساب "عقود الإنشاءات تحت التنفيذ" على رصيد حساب "مستخلصات عقود الإنشاءات" أصلاً متداولا ، في حين تبوب الزيادة في رصيد حساب "مستخلصات عقود الإنشاءات" على رصيد حساب "عقود الإنشاءات تحت التنفيذ" التزاما متداولا.

(الفقرة ٣٢)

عندما تعامل مجموعة من العقود كما لو أنها عقداً واحداً وذلك وفقاً للفقرة (٢٦) من هذا المعيار ، وتبين أن بعض هذه العقود مريح وبعضها الآخر غير مريح ، فإن المجموعة تعامل كوحدة واحدة فيما يتعلق بتحديد الخسائر المقدرة وإثباتها.

معيار مقترح للمعالجة المحاسبية لإيرادات وتكاليف عقود الإنشاءات طويلة الأجل.... ٦٩

(الفقرة ٣٣)

تطبق معالجة الخسائر المقدرة للعقود طويلة الأجل والمبينة في الفقرة (٣٢) والفقرة (٣٣) سواء كانت الطريقة المستخدمة للاعتراف بالإيراد هي طريقة نسبة الإنجاز أو طريقة استعادة التكلفة.

(الفقرة ٣٤)

التغيير في التقديرات

تعتبر التغييرات في مقاييس الإنجاز ، أو نسبة الإنجاز ، أو الإيرادات أو التكاليف الخاصة بعقد معين بمثابة تغيير في التقديرات المحاسبية توجب التعديل والإفصاح عنها في القوائم المالية للفترة الجارية والفترات المحاسبية المقبلة.

(الفقرة ٣٥)

العرض

تعرض العناصر التالية بصفة مستقلة في قائمة الدخل

- ١- إيرادات عقود الإنشاءات طويلة الأجل.
- ٢- كالييف عقود الإنشاءات.
- ٣- جمل الربح (مجمّل الخسارة).
- ٤- سائر مقدره عن عقود الإنشاءات طويلة الأجل.

(الفقرة ٣٦)

تعرض العناصر التالية بصفة مستقلة في قائمة المركز المالي

- ١- المدينين.
- ٢- عقود الإنشاءات تحت التنفيذ.

٣- مستخلصات عقود الإنشاءات.

٤- زيادة التكاليف والأرباح المعترف بها عن قيمة المستخلصات -أصول متداولة.

٥- زيادة قيمة المستخلصات عن قيمة التكاليف والأرباح المعترف بها- خصوم متداولة.

(الفقرة ٣٧)

الإفصاح

يجب الإفصاح ضمن ملخص السياسات المحاسبية عما يلي

١- الطرق المتبعة للاعتراف بالإيراد السنوي.

٢- الطرق المتبعة في تقدير التكاليف.

٣- الطرق المتبعة في قياس نسبة الإنجاز.

٤- نسبة الإنجاز في كل عقد.

٥- طرق تخصيص التكاليف الغير مباشرة على العقود.

(الفقرة ٣٨)

يجب الإفصاح بالتفصيل عما يلي :

بالنسبة للإيرادات الخاصة بالفترة وكل عقد على حدة

١- الطريقة المستخدمة في الاعتراف بالإيرادات.

٢- الطريقة المستخدمة في قياس نسبة الإنجاز.

٧١ معيار مقترح للمعالجة المحاسبية لإيرادات وتكاليف عقود الإنشاءات طويلة الأجل.....

٣- مقدار إيرادات العقد التي تم الاعتراف بها وتسجيلها خلال الفترة.

(الفقرة ٣٩)

بالنسبة للتكاليف الخاصة بالفترة وكل عقد على حدة

١- إجمالي تكاليف العقد المعترف بها خلال الفترة المحاسبية.

٢- إجمالي التكاليف التقديرية والمتبقية لإنجاز العقد (وفقا لآخر تقدير).

(الفقرة ٤٠)

بالنسبة لأرباح (خسائر) الفترة وكل عقد على حدة

١- الأرباح (الخسائر) التي تم الاعتراف بها وتسجيلها خلال الفترة.

٢- إجمالي أرباح (خسائر) العقد حتى تاريخ القوائم المالية.

(الفقرة ٤١)

بالنسبة للمدينين

١- المقدار الإجمالي المستحق على العملاء.

٢- المقدار الإجمالي المستحق للعملاء.

٣- شروط تمويل العقود.

(الفقرة ٤٢)

الإنشاءات تحت التنفيذ

١- الأعمال تحت التنفيذ التي صدرت عنها مستخلصات.

٢- الأعمال تحت التنفيذ التي لم تصدر عنها مستخلصات.

(الفقرة ٤٣)

التغييرات في التقديرات

يجب أن تفصح منشأة الإنشاءات عن أي تغييرات في مقاييس الإنجاز ، أو نسبة الإنجاز ، أو الإيرادات ، أو التكاليف ، أو الأرباح (أو الخسائر) المجمعة الخاصة بعقد معين.
(الفقرة ٤٤)

الأسس التي تم الاستناد إليها عند صياغة المعيار

يناقش هذا القسم من الدراسة العوامل التي تم مراعاتها للتوفيق بين فقرات هذا المعيار المقترح وبعض فقرات معيار الإيرادات ومتطلبات الإطار الفكري للمحاسبة المالية في المملكة (أهداف ومفاهيم المحاسبة المالية) ومعيار العرض والإفصاح العام. ونستعرض فيما يلي صوراً من توافق فقرات المعيار المقترح مع بعض فقرات هذه الأقسام الثلاثة:

- يتفق المعيار المقترح مع الفقرة رقم (١١٠) من معيار الإيرادات حول أهمية الاعتراف بالإيرادات في تاريخ قائمة المركز المالي عندما يكون من الممكن تقدير مخرجات عقود الإنشاءات.
- يتفق المعيار المقترح مع الفقرة رقم (١٠٥) من معيار الإيرادات حول كيفية قياس الإيراد.
- يتفق المعيار المقترح مع الفقرة رقم (١١٠) من معيار الإيرادات حول استخدام ما يعرف بطريقة نسبة الإنجاز (Percentage-of-Completion Method) في حالة توافر شروط معينة.
- يتفق المعيار المقترح مع الفقرة رقم (٣٠٠) من بيان أهداف ومفاهيم المحاسبة المالية من حيث إن المعيار يقترح استخدام طريقة نسبة الإنجاز حيث يتم اكتساب الإيراد "بصورة تدريجية مستمرة" وفقاً لدرجة التقدم في إنجاز العقود.

- يتفق المعيار المقترح مع الفقرة رقم (١١٠) من معيار الإيرادات حول طريقة حساب نسبة الإنجاز. فالمعيار المقترح ينص على أن إحدى الطرق المقبولة لحساب نسبة الإنجاز هي :

$$\text{نسبة الإنجاز} = \frac{\text{إجمالي التكاليف الفعلية حتى نهاية الفترة}}{\text{إجمالي التكاليف التقديرية للعقد (وفقاً لآخر تقدير)}}$$

- يراعي المعيار المقترح الفقرة رقم (٧٢) من بيان أهداف ومفاهيم المحاسبة المالية من حيث توقيت تسجيل الإيرادات والمصروفات عند قياس الدخل. فطبقاً للمعيار المقترح يتم قياس الدخل على أساس الاستحقاق وفقاً لتحقق الإيرادات والمصروفات وبصرف النظر عن توقيت تحصيل الإيرادات أو دفع المصروفات، كما يراعي المعيار وبنفس الدرجة مراعاة التوقيت الخاص بالتدفقات النقدية.

- يراعي المعيار المقترح الفقرة رقم (٢٤٠) من بيان أهداف ومفاهيم المحاسبة المالية من حيث شرط قابلية القياس لاعتبار عنصر ما أصلاً. فطبقاً للمعيار المقترح تقاس قيمة الإنجازات في العقود وفقاً لخاصية التكلفة التاريخية.

- وفقاً للمعيار المقترح يتم قياس الإيرادات الخاصة بالفترة، وبالتالي ربح العقد، باعتبارها ممثلة لنسبة ماتم إنجازها فعلاً خلال هذه الفترة. ويفترض هنا أن نسبة التكلفة الفعلية إلى إجمالي التكلفة (التكلفة التي تمت بالنسبة للأجزاء المنجزة ÷ التكلفة الإجمالية التقديرية للمشروع) تعبر عن الإنجاز الفعلي. ويستند المعيار المقترح في هذا الشأن على الفقرة رقم (٢٦٦) من بيان أهداف ومفاهيم المحاسبة المالية والتي تنص على "ينطوي القياس المحاسبي على تحديد القيم المتعلقة بكل من العناصر الأساسية التي تشملها القوائم المالية لمنشأة معينة. وتحدد مفاهيم القياس افتراضات معينة تركز عليها عملية القياس".

- يتفق المعيار المقترح مع الفقرة رقم (٣٠١) من بيان أهداف ومفاهيم المحاسبة المالية والتي تنص على أن "اكتساب الإيراد يعتبر أهم عامل يحسم إثبات الإيراد"، فالمعيار

المقترح يعتبر أن إنجاز نسبة معينة من العقد مؤشراً على اكتساب نسبة من الإيراد تعادل نسبة الإنجاز، ويثبت الإيراد وفقاً لنسبة الإنجاز. وبذلك يكون اكتساب الإيراد هو العامل الحاسم لإثبات الإيراد.

- يتفق المعيار المقترح مع الفقرة رقم (٣٠٤) من بيان أهداف ومفاهيم المحاسبة المالية والتي تنص على أن "الإثبات المحاسبي للإيرادات يستلزم - في الوقت نفسه - ضرورة الإثبات المحاسبي للمصروفات التي ترتبط بتلك الإيرادات"، فطبقاً للطرق المقترح استخدامها في المعيار يتحقق الإيراد بنسبة ما تحقق من التكاليف فعلاً.
- يراعي المعيار المقترح الفقرة رقم (٣٠٩) من بيان أهداف ومفاهيم المحاسبة المالية من حيث شرط إثبات الخسائر المحتملة. فطبقاً للطرق المقترح استخدامها في المعيار يتعين إثبات الخسارة المحتملة فوراً إذا أصبح من المتوقع أن تزيد التكاليف المتوقعة لإنجاز العقد وفقاً لآخر تقدير عن سعر العقد (الإيراد الكلي منه).
- يراعي المعيار المقترح الفقرة رقم (٣١٩) من بيان أهداف ومفاهيم المحاسبة المالية من حيث "خاصية الثقة بالمعلومات وإمكانية الاعتماد عليها"، فعندما ينفذ العقد خلال عدة فترات مالية، وتطبيق طريقة نسبة الإنجاز فإنه من أهم الشروط توافر تقديرات عن التكاليف ونسبة الإنجاز من خلال معلومات موثوق بها ويمكن الاعتماد عليها ومن خلال تطبيق أنظمة محاسبة تكاليف وموازنات تقديرية.
- يراعي المعيار المقترح الفقرة رقم (٥٩٧) من معيار العرض العام حيث تعرض الحسابات المدينة (عملاء العقود) ضمن فئة "الأصول المتداولة - حسابات المدينين" وتوضع هذه الحسابات للأسس الخاصة بتقييم حسابات المدينين من حيث تكوين المخصصات. وتطبق لقاعدة الفصل بين البنود التي تخضع لمقاييس محاسبية مختلفة، تعرض أيضاً ضمن فئة "الأصول المتداولة" مقدار زيادة رصيد حساب الإنشاءات تحت التنفيذ على رصيد حساب المستخلصات.

- يراعي المعيار المقترح الفقرة رقم (٦٠٤) من معيار العرض العام حيث يظهر ضمن الخصوم المتداولة الزيادة في رصيد المستخلصات على رصيد حساب الإنشاءات تحت التنفيذ باعتبارها من حسابات الدائنين، وتظهر في عنصر مستقل نظراً لطبيعته الخاصة بين عناصر فئة الخصوم المتداولة.
- يراعي المعيار المقترح الفقرة رقم (٦١١) والمتضمنة طريقة عرض المعلومات في قائمة الدخل حيث تظهر نتائج أعمال المنشأة في قائمة متعددة المراحل تفصل بين نتائج النشاط المستمر (الإنشاءات) والأنشطة العرضية (الغرامات)، وتبويب المصروفات الإضافية العامة وغير الموزعة، وتكلفة الطاقة غير المستغلة والمصروفات الإدارية في بنود مستقلة.
- يلتزم المعيار المقترح بالفقرات رقم (٦٧٩) و(٦٨٢) و(٧٠١) و(٧٠٨) من معيار الإفصاح العام حيث يتطلب المعيار المقترح الإفصاح عن السياسات المحاسبية المستخدمة (طرق الاعتراف بالإيراد وإثباته، طرق تقدير نسبة الإنجاز، طرق تقدير التكلفة، حسابات العملاء وتفصيلها)، الإفصاح عن الخسارة والارتباطات المالية (على سبيل المثال طبيعة العقود والمعلومات الأخرى المهمة المتعلقة بها).

الخاتمة والتوصيات

سعت هذه الدراسة إلى صياغة معيار محاسبي لقياس، وإثبات إيرادات وتكاليف عقود الإنشاءات طويلة الأجل، وعرضها، والإفصاح عنها في القوائم المالية لمنشآت الإنشاءات في المملكة العربية السعودية. وقد خلصت الدراسة إلى معيار مقترح شمل: نطاق المعيار، وتعريف المصطلحات، ومتطلبات القياس والإثبات المحاسبي ومتطلبات العرض والإفصاح. وقد تم تحديد نطاق وإعداد المعيار المقترح في ضوء الالتزام بما جاء في بيان أهداف ومفاهيم المحاسبة المالية والمعايير الأخرى ذات العلاقة في المملكة، وكذلك تم

الاسترشاد بما جاء في المعايير الأجنبية ذات الصلة والتي أصدرتها الهيئات المهنية الأخرى ،
وعلي وجه التحديد نشرة بحوث المحاسبة الأمريكية (ARB) رقم ٤٥ لسنة ١٩٥٥م وبيان
مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي (AICPA) رقم ٨١-١ ، والمعيار البريطاني رقم (٩)،
والمعيار الدولي رقم (١١). وفيما يلي بعض النقاط الهامة في هذه الدراسة:

١ - توضح الدراسة أن فقرات المعيار المقترح جاءت متوافقة مع بعض فقرات
معيار الإيرادات ومتطلبات الإطار الفكري للمحاسبة المالية في المملكة (أهداف ومفاهيم
المحاسبة المالية) ومعيار العرض والإفصاح العام.

٢ - كذلك يتفق المعيار المقترح مع بعض فقرات المعايير الأمريكية والبريطانية
والدولية. فقد أخذ المعيار المقترح بالرأي القائل أنه عندما يكون من الممكن تقدير مخرجات
عقود الإنشاءات بدرجة يمكن الاعتماد عليها، فإنه يجب الاعتراف بالإيرادات في تاريخ
إعداد قائمة المركز المالي. ولذا يتفق المعيار المقترح مع جميع المعايير - الأمريكية والبريطانية
والدولية - على استخدام طريقة نسبة الإنجاز للاعتراف بإيرادات عقود الإنشاءات طويل
الأجل قبل اكتمال تنفيذها، وذلك عندما يمكن الاعتماد على التقديرات الخاصة بتكلفة
إتمام العقد، ومقدار الأعمال المتبقية لإيجازه ومقدار الإيرادات المتوقعة. كذلك أخذ المعيار
المقترح برأي المعايير البريطانية والدولية حول استخدام طريقة استعادة التكلفة بدلاً من
طريقة العقود التامة ، عندما لا يكون بالإمكان تقدير التكاليف الكلية لعقد الإنشاءات
بدرجة معقولة من الدقة- في الحالات التي لا يتوقع فيها خسارة- أو عند عدم توافر أحد
الشروط الخاصة بالاعتراف بالإيراد.

أخيراً، نوصي الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين بالقيام بدراسة أثر تطبيق هذا
المعيار المقترح على القوائم المالية لمنشآت الإنشاءات ، بهدف التعرف على المشاكل المتوقعة
للتطبيق العملي للمعيار في حالة اعتماده في البيئة السعودية، ونؤكد على أهمية مثل هذه
الدراسة خاصة عند تطبيق المعيار لعدة فترات مالية.

المراجع

- [١] جريدة الشرق الأوسط، العدد ٨٨٦٠، الأحد ٢/٣/٢٠٠٣م، ص (١٣).
- [٢] مؤسسة النقد العربي السعودي، التقرير السنوي السابع والثلاثون: ١٤٢٣هـ - ٢٠٠٢م، المملكة العربية السعودية - الرياض: اغسطس ٢٠٠٢م، (٤٠-٢٤٣).
- [٣] جريدة الشرق الأوسط، العدد ٨٧٦٢، الأحد ٢٤/١١/٢٠٠٢م، ص (١٥).
- [٤] مجلة غرفة تجارة الشرقية، المملكة العربية السعودية، العدد ٣٥٣، ربيع الآخر ١٤٢٣هـ (يوليو ٢٠٠٢م)، ص. ٢٢.
- [٥] وزارة التجارة، منجزات وزارة التجارة في عهد خادم الحرمين الشريفين: ١٤٠٢هـ-١٤٢٢هـ، المملكة العربية السعودية- الرياض: ١٤٢٣هـ.
- [٦] جريدة الرياض، العدد ١٢٥٧٤، الأربعاء ٢٧/١١/٢٠٠٢م، ص (٣١).
- [٧] Al-Moghawi, Mohammed: "The Ministerial Resolution NO. 692: An Explanation of its Roll in Accounting Standard Settings". *Accounting Research*, September 2001, 195-212.
- [٨] وزارة التجارة، أهداف ومفاهيم المحاسبة، المملكة العربية السعودية - الرياض: ١٤٠٦هـ.
- [٩] الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين. معايير المحاسبة المالية. شهر شوال ١٤٢٠هـ.
- [١٠] الحيزان، أسامة بن فهد. "تحليل المعيار السعودي المقترح للمحاسبة عن الإعانات والمنح الحكومية- مع دراسة مقارنة". مجلة جامعة الملك سعود، العلوم الإدارية ١، المجلد السادس عشر ١٤٢٤هـ، (١٠١-١٤١).
- [١١] and Henry Lunt: "Accounting Standards", England: Prentice Hall, Blake, John, Seventh Edition, Chapter 21, 2001181-189.

- Hickok, Rishard: "New Guidance for Construction Contractors", *The Journal of Accountancy*, March 1982, 46-50. [١٢]
- Bhamornsiri, Sak: "Losses from Construction Contracts", *The Journal of Accountancy*, April 1982, 26-28. [١٣]
- Black, Fisher: "Choosing Accounting Rules", *Accounting Horizons*, 1993, 1-17. [١٤]
- Purvis, S., Helen Gernon, and Michael Diamond: "The IASC and Its Comparability Project: Prerequisites for Success", *Accounting Horizons*, June 1991, 25-44. [١٥]
- Vernon, K.: "Accounting Theory", New York: John Wiley & Sons, Second edition, Chapter 8, 1990, 255-257. [١٦]
- Accounting Research Bulletin (ARB) No.45: "Long-Term Construction- Type Contracts." October 1955. [١٧]
- AICPA, "Audit and Accounting Guide", New York, NY: AICPA, November 1981, pp. 148-149. [١٨]
- AICPA, Statement of Position (SOP) No. 81-1: "Accounting for Performance of Contracts." New York, NY: Construction- Type & Certain Production- Type AICPA, November 1981. [١٩]
- ASC, Statements of Standard Accounting Practice (SSAP) 9: "Stocks and Long-term Contracts", September 1988. [٢٠]
- IASC, International Accounting Standards (IAS) 11: "Accounting for Construction Contracts", November 1993. [٢١]
- Scheuerell, S: "Compares on Project: A Report on Similarities and Differences between IASC Standards and U.S. GAAP", Norwalk, CT: FASB, 1996, 193-209 [٢٢]

- [٢٣] الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، معيار الإيرادات ، المملكة العربية السعودية - الرياض : ديسمبر ١٩٩٨م.
- [٢٤] وزارة التجارة، نظام الشركات ، المملكة العربية السعودية - الرياض : ١٩٩٢م.
- [٢٥] شركة طيبة للاستثمار والتنمية العقارية، القوائم المالية لعام ٢٠٠١م.
- [٢٦] الشركة العقارية السعودية، القوائم المالية لعام ٢٠٠١م.
- [٢٧] شركة الرياض للتعمير، القوائم المالية لعام ٢٠٠١م.
- [٢٨] شركة مكة للإنشاء والتعمير، القوائم المالية لعام ٢٠٠١م.

Accounting for Long-term Contracts - A Proposed Standard

Mohammed Hamed Al-Moghaiwli

Assistant Professor of Accounting,

College of Administrative Sciences, King Saud University

(Received 11/8/1424H.; accepted for publication 10/12/1425H.)

Abstract. The study is an attempt to develop an accounting standard for long-term contracts in Saudi Arabia. Several research methodologies were employed in the course of this study. First, a review of the literature was employed to determine the extent of previous research. Second, accounting standards in both U.S.A. and U.K. as well as international standards were reviewed and analyzed . Third, a small survey was conducted to determine the current practice of Saudi companies. The result of the study was a standard for long-term contracts.