

المحور الخامس : محاسبة العقود على المدى الطويل

تمهيد:

تختلف المحاسبة المعروفة للأنشطة التجارية عن المحاسبة التي تنظم المقاولات، لكون هاته الأخيرة تنظم العقود طويلة الأجل أي من بداية عقد المشروع إلى نهايته بخلاف الأولى التي تكون خلال كل سنة على حدا، و ليس هذا فقط مايجعل محاسبة العقود طويلة الأجل تنفرد عن نظيرتها الأولى بل و لكون العقود و المقاولات تمثل ذلك الجانب التنموي لمشاريع تدخل في النشاط الاقتصادي المتوقع انجازه، ولهذا تخضع لقوانين تنفرد بها لوحدها.

الطرق المحاسبة لإثبات العقود طويلة الاجل

يتم اثبات العقود طويلة الاجل وفقا لطريقتين هما، طريقة نسبة التقدم في الإنجاز وطريقة العقود التامة.

أ. طريقة نسبة التقدم في الإنجاز:

وفقا لطريقة نسبة التقدم في الإنجاز أو نسبة الاتمام فانه يتم اثبات الإيرادات المترتبة على العقود طويلة الاجل خلال عملية الإنتاج، بحيث يتم احتساب ايراد الفترة على أساس نسبة تكاليف ما تم إنجازه خلال الفترة الى اجمالي التكاليف التقديرية اللازمة لإنجاز العقد، ويتطلب تطبيق طريقة نسبة الإنجاز إمكانية تقدير الإيرادات والتكاليف اللازمة لإتمام العقد بدرجة معقولة من الدقة¹. بالإضافة الى ذلك فانه يتعين توفر الشروط التالية حتى يمكن استخدام طريقة نسبة الإنجاز كأساس للاعتراف بإيرادات العقود طويلة الاجل:

1. ينبغي ان يحدد العقد المبرم بوضوح الحقوق والواجبات المتعلقة بإنتاج وتسليم السلع او الخدمات؛
2. من المتوقع تقييد المشتري او العميل بالالتزامات الواردة في العقد؛
3. من المتوقع تقييد المنشأة بتنفيذ الالتزامات الواردة في العقد.

¹ Conseil national de la comptabilité. Projet de système comptable financier. République algérienne démocratique et populaire. Mintere de finance juillet.2006. P26.

ويمكن حساب نسبة الانجاز التي يتم على أساسها تحديد الايراد الذي ينبغي اثباته عن الفترة، وفقا للمعادلة التالية:

نسبة الإنجاز % = اجمالي التكاليف التي تم تحملها حتى نهاية الفترة / اجمالي التكاليف التقديرية للعقد × 100

والميزة الأساسية لهذه الطريقة هي أنها تؤدي الى اثبات جزء من الايراد المتعلق بالعقد بنهاية الفترة، وذلك بما يتناسب مع المجهودات (التكاليف) التي تحملتها المنشأة خلال الفترة، وهذا يمثل توزيعا عادلا لإيرادات العقد بحيث تستفيد كل الفترة من فترات تنفيذ العقد من هذه الإيرادات.

ب. طريقة العقود التامة:

وفقا لهذه الطريقة فإنه لا يتم اثبات أي جزء من الايراد حتى يكتمل العقد، ويتم تجميع كافة التكاليف المتعلقة بتنفيذ العقد خلال مدة التنفيذ في حساب يطلق عليه اعمال انشائية تحت التنفيذ يظهر في قائمة المركز المالي، كما يتم تسجيل قيمة المستخلصات او الفواتير المتعلقة بهذه العقود في حساب مؤجل يظهر أيضا في قائمة المركز المالي (الميزانية)، ولا يتم احتساب أي جزء من الإيرادات او التكاليف او اجمالي الربح المتعلقة بالعقد خلال مدة تنفيذ العقد في قائمة الدخل (جدول حسابات النتائج).

ملاحظة:

توجد طريقة أخرى للمحاسبة عن العقود طويلة الاجل تدعى الطريقة المرجعية او ما تسمى بطريقة التقدم وهي الطريقة الوحيدة المقبولة من قبل المعيار المحاسبي الدولي IAS11 المتعلقة "بعقود الإنشاء"، والفرق بين طريقة نسبة تقدم في الإنجاز وطريقة العقود التامة هي انه في الأول يتم اثبات ايراد الفترة بينما في ثانياة فإنه يتم اثبات كامل الايراد وكامل الربح².

² هوام جمعة، المحاسبة المعقدة وفقا للنظام المحاسبي المالي الجديد والمعايير المحاسبية الدولية، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2010-2011، صفحة 165.

4. التسجيلات المحاسبية للعقود طويلة الأجل وفق النظام المحاسبي المالي:

يتم تسجيل الأعباء والنواتج التي تخص عملية تمت في إطار عقد طويل الأجل حسب وتيرة تقدم العملية بشكل يسمح باستخراج النتيجة المحاسبية بالتتابع لانجاز العملية (التسجيل حسب الطريقة المرجعية طريقة التقدم وهذا وفق المادة 133.2 المذكورة أعلاه. وإذا كان نظام المعالجة للمنشأة أو طبيعة العقد لا يسمح بتطبيق طريقة التسجيل حسب التقدم، أو إذا كانت النتيجة النهائية للعقد لا يمكن تقديرها بشكل موثوق منه، يسمح بتسجيل النواتج بمبلغ يساوي الأعباء المسجلة والتي يحتمل تحصيلها وهذا وفق التسجيل وفقا لطريقة الانجاز المذكورة في المادة 133. المذكورة في بداية هذا المحور.

4. 1 الطريقة الأولى: طريقة التقدم

طريقة التقدم تقود إلى معلومة أفضل، فهي تعتبر مرجعية قرار تطبيق طريقة التقدم القائم على كل العقود الجارية لهذا التاريخ³.

ملاحظة: طريقة التقدم هي الطريقة الوحيدة المقبولة من قبل المعيار الدولي IAS 11 المتعلق "بعقود البناء"

المعالجة المحاسبية: من خلال مثال

مثال 1:

إليك بعض المعلومات المتعلقة بعقد طويل الأجل (ثلاث سنوات) لإنجاز مسبح أولمبي لفائدة مديرية السكن و التجهيزات العمومية لولاية الجزائر مقدم أدناه (بملايين الدينارات):

الوحدة (مليون دينار)

السنوات	إيراد المشروع المنتظر	تكلفة المشروع المنتظرة	التكلفة الفعلية للمشروع
ن		20	28
ن+1		30	33
ن+2	50	40	45

³ هوام جمعة، المحاسبة المعمقة وفقا للنظام المحاسبي المالي الجديد والمعايير المحاسبية الدولية، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2010-2011، صفحة 165.

الحل :

نسبة الإنجاز % = اجمالي التكاليف التي تم تحملها حتى نهاية الفترة / اجمالي التكاليف التقديرية للعقد $\times 100$

➤ السنة ن:

نسبة تقدم الإنجاز في نهاية السنة ن = $100 \times 40 / 28 = 70\%$

رقم الأعمال المعترف به = نسبة تقدم الإنجاز \times إيراد المشروع المنتظر

= $70\% \times 50 = 35$ مليون دينار

✓ الإدراج في الحسابات السنوية حسب طريقة التقدم: يسجل في الجانب ح/417 الحسابات الدائنة على أشغال أو خدمات جاري إنجازها، في الأجل غير أنه لا يمكن من جانب تعاقدية وقانوني أن تكون موضوع إعداد فواتير وقيود في الجانب الدائن عند إعداد الفواتير مع حساب الزبائن في الجانب المدين.

أولاً في نهاية الدورة الأولى يتم جعل حسابات الأعباء التي تم تحملها مدينا (ح/6 $\times\times$)، بدائنية أحد حسابات الخزينة أو أحد حسابات المدينين الآخرين (ح/40 \times أو ح/5 $\times\times$).
أما بالنسبة للإيرادات يتم جعل ح/417 مدينا بدائنية ح/704 مبيعات أشغال بمبلغ رقم أعمال الدورة المعنية الموافق لنسبة التقدم في الأشغال، وذلك وفق القيد التالي:

28000000	28000000	التاريخ خلال 12/31/ن ح/ الأعباء التي تحملتها المؤسسة بطبيعتها ح/ الخزينة أو أحد حسابات المدينين إثبات أعباء الدورة ن للمشروع ،،،،، تبعاً لمذكرة الأشغال	521 أو $\times\times 4$	6 $\times\times$
35000000	35000000	التاريخ خلال 12/31/ن ح/ الحسابات الدائنة عن أشغال جاري إنجازها ح/ مبيعات أشغال إثبات إيرادات الدورة ن للمشروع ،،،،، تبعاً لمذكرة الأشغال	704	417

ثانياً في بداية الدورة الثانية (ن+1) يتم عكس قيد الإقرار بإيرادات الدورة السابقة و ذلك بجعل ح/704 مدينا بدائنية ح/417 .

35000000	35000000	التاريخ 01/01/ن+1 ح / مبيعات أشغال ح / الحسابات الدائنة عن أشغال جاري إنجازها ترصيد إيرادات الدورة ن للمشروع بعكس القيد	417	704
----------	----------	--	-----	-----

➤ في السنة ن+1

➤ نسبة تقدم الإنجاز في نهاية السنة ن = $33 / 40 \times 100 = 82,5\%$

➤ رقم الأعمال المعترف به = نسبة تقدم الإنجاز × إيراد المشروع المنتظر - رقم أعمال السنة ن

➤ $6,25 = 35 - 50 \times 82,5\%$ مليون دينار

التسجيل المحاسبي بنفس خطوات السنة ن أي:

5000000	5000000	التاريخ خلال 12/31/ن+1 ح / الأعباء التي تحملتها المؤسسة بطبيعتها 28-33 ح / الخزينة أو أحد حسابات المدينين إثبات أعباء الدورة ن+1 للمشروع,,,,, تبعا لمذكرة الأشغال	521 أو ××4	6××
6250000	6250000	التاريخ خلال 12/31/ن+1 ح / الحسابات الدائنة عن أشغال جاري إنجازها ح / مبيعات أشغال إثبات إيرادات الدورة ن+1 للمشروع,,,,, تبعا لمذكرة الأشغال	704	417

ثم ترصيد قيد الإيرادات:

6250000	6250000	التاريخ 01/01/ن+2 ح / مبيعات أشغال ح / الحسابات الدائنة عن أشغال جاري إنجازها ترصيد إيرادات الدورة ن+1 للمشروع بعكس القيد	417	704
---------	---------	--	-----	-----

1. 2 الطريقة الثانية: طريقة الانجاز

تتمثل في تسجيل رقم الأعمال فقط عندما يتم انجاز العقد، حسب هذه الطريقة فان النتيجة المتأتية من العقد طويل الأجل لا تؤخذ في الحسبان إلا عند التسليم للزبون، هذه الطريقة تعالج العقود طويلة الأجل كأى إنتاج للسلعة أو الخدمة، غير محددة عند نهاية الدورة.

أ. خلال تنفيذ الأشغال: الأشغال قيد الانجاز المتعلقة بالعقد طويل الأجل تقيم بتكلفة الإنتاج وتسجل في نهاية كل دورة وبالتالي فان التنفيذ الجزئي للعقد ليس لها أثر على نتيجة الدورة.

4. المعالجة المحاسبية للعقود طويلة الأجل:

في السنة الأولى والثانية: يتم التسجيل المحاسبي وفق الطريقتين كالتالي:

xxx	ح/ أعباء xxx	ح/ البنك تسديد مصاريف	512	6...
xxx	ح/ البنك xxx	ح/ عملاء- تسبيقات محصلة تحصيل تسبيق	4191	512
xxx	ح/ حسابات دائنة عن أ.ج.إ. xxx		417	
xxx	ح/ مبيعات أشغال أشغال قيد الإنجاز ف N12/31		4191	

في السنة الثالثة:

XXX	XXX	ح/ أعباء	512	6...
		ح/ البنك تسديد مصاريف		
	XXX	ح/ البنك ح/ عملاء- تسبيقات محصلة تحصيل تسبيق	4191	512
	XXX	ح/ حسابات دائنة عن أ.ج.إ.		417
XXX		ح/ مبيعات أشغال أشغال قيد الإنجاز ف 31/12/2+N	4191	
		ح/ عملاء- تسبيقات محصلة		4191
		ح/ حسابات دائنة عن أ.ج.إ. تسليم المشروع وترصيد الحسابين	417	

قائمة المراجع

- 1- ضيف الله محمد الهادي وآخرون, مقارنة النظام المحاسبي المالي fcs بالمعايير الدولية للمحاسبة IFRS/IAS, مداخلة مقدمة في المنتدى الدولي حول: الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الجديد وآليات تطبيقه في ظل المعايير المحاسبية الدولية, IAS-IFRS جامعة البليدة, أيام 13-14-15 أكتوبر 2009.
- 2- محمد بوتين, المحاسبة المالية ومعايير المحاسبة الدولية, الصفحات الزرقاء العالمية, الجزائر.
- 3- هوام مجعة, المحاسبة المعمقة وفقا للنظام المحاسبي المالي الجديد والمعايير المحاسبية الدولية, الطبعة الثانية, ديوان المطبوعات الجامعية, الجزائر, 2010-2011.
- 4- الجريدة الرسمية, العدد 19, الصادرة في 28 ربيع الأول عام 1430 الموافق لـ 25 مارس 2009, القسم الثالث المتعلق بالعقود طويلة الأجل.
- 5- Conseil National de la Comptabilité, projet de système Comptable Financier, République Algérienne démocratique et populaire, 1 Mintere de Finance Juillet, 2006.