

أثر تباين المعالجة المحاسبية لبنود التكاليف والإيرادات في عقود المقاولات على دلالة القوائم المالية

الدكتور
مصطفى عطية الغندور
مدرس المحاسبة
كلية التجارة - جامعة
المنصورة

الأستاذ الدكتور
أ.د كمال عبد السلام على حسن
استاذ المحاسبة الخاصة
كلية التجارة - جامعة المنصورة

أحمد عيد محمد أبوالمعاطي
كلية التجارة - جامعة
المنصورة

ملخص

طرق تخصيص التكاليف غير المباشرة، تباين طرق الإعراف بالإيراد. ودراسة أثر تباين المعالجة المحاسبية لبنود التكاليف والإيرادات في قطاع المقاولات على دلالة القوائم المالية. وباستخدام عينة مكونة من ٢٥ شركة من الشركات المقيدة في سوق الأوراق المالية بقطاع العقارات والاعتماد على الاستحقاق الاختياري كأداة لقياس دلالة القوائم المالية توصلت الدراسة الى وجود العديد من الآثار السلبية لتباين المعالجة المحاسبية لبنود

هدفت الدراسة الى بيان أثر تباين المعالجة المحاسبية لبنود التكاليف والإيرادات في العقود طويلة الأجل على دلالة القوائم المالية وذلك من خلال دراسة وتحليل المشاكل المختلفة لتباين المعالجة المحاسبية لبنود التكاليف والإيرادات في قطاع المقاولات واهمها: تباين طرق تقدير المخزون، تباين طرق الإهلاك، طرق تقدير المخصصات الفنية، طرق معالجة تكلفة الإقراض، تباين

statements in the construction sector. Using a sample of 25 corporations listed on the Egyptian exchange from Real estate sector depending on discretionary accruals as Measure of financial statements usefulness, the study find many of negative effects on the financial statements usefulness in construction sector.

١ - طبيعة مشكلة الدراسة:

يعتبر قطاع مقاولات الإنشاءات من القطاعات الهامة ذات التأثير الحيوي على مستوى النشاط الاقتصادي نظراً لما يوفره هذا القطاع من منشآت أساسية لازمة لتسيير وإدارة دفة الاقتصاد القومي بكافة قطاعاته. حيث يقع قطاع الإنشاءات في مقدمة القطاعات ذات الأهمية الكبرى في عملية التنمية الاقتصادية والاجتماعية في مصر، وذلك نظراً لدوره الرئيسي في تكوين البنية الأساسية اللازمة لانطلاق عملية التنمية، كما أن له

التكاليف والايرادات في قطاع المقاولات على دلالة القوائم المالية.

ABSTRACT

Current Study aim to know the effect of contrast the accounting treatment for revenue and cost items on the usefulness of financial statements in the construction sector, and this can be achieved from studying and analyzing many problems of contrast the accounting treatment for revenue and cost items in the construction sector represented in: contrast ways of estimation inventory, contrast the ways of depreciation, estimation provisions, treatment borrowing cost, contrast allocation indirect costs, contrast the ways of revenue recognition. And studying the effect of contrast the accounting treatment for revenue and cost items on the usefulness of financial

- علاقات تشابكية مع عدد كبير من الصناعات المغذية له. وقد واجهت منشآت المقاولات مشاكل عديدة عند قياس الربح وتقويم الأعمال تحت التنفيذ في الحالات التي تقوم فيها بتنفيذ بعض العمليات التي تستغرق سنوات عديدة لإتمامها وتكون المشروعات تحت التنفيذ في درجات متفاوتة من ناحية مستوى إتمامها في نهاية السنة المالية، ومن الممكن للمنشأة التي تقوم بتنفيذ مشروعات طويلة الأجل أن تظهر قيمة المشروعات في الدفاتر بالتكلفة حتى يتم تنفيذ الأعمال المطلوبة، وتعتمد بواسطة العميل، ويتم قياس الربح بعد التنفيذ⁽¹⁾.
 - ومن ثم تكمن المشكلة الجوهرية التي تواجه المحاسبة عن عقود الإنشاءات طويلة الأجل في استمرار تنفيذ عقد المقاوله عادة لفترة زمنية طويلة تتضمن عدة فترات محاسبية ويتم خلال كل فترة مالية تنفيذ جزء من العقد. ويمثل هذا الجزء مرحلة معينة له زمنه وتكاليفه وإيراده. بناء على ذلك يمكن صياغة مشكلة الدراسة في النقاط التالية:
 - متى يتم الإعراف بإيرادات عقود الإنشاءات طويلة الأجل في ظل عمل تقديرات للإيرادات وتكاليف التنفيذ بالإضافة إلي التنبؤات حول المتحصلات من العملاء؟
 - ما هو المقياس أو المقاييس الملائمة لتقدير حجم إيرادات وتكاليف عقد معين؟
 - كيف يتم الإعراف بتكاليف عقود طويلة الأجل؟ وما هو الجزء الذي يتم الاعتراف به كربح في كل فترة محاسبية؟
 - ما هو أثر تباين المعالجة المحاسبية لبنود الإيراد والتكاليف على دلالة القوائم المالية في قطاع المقاولات؟
 - هل تتأثر القوائم المالية باختلاف المعالجة المحاسبية لبنود التكاليف والإيرادات؟
- ٢- هدف الدراسة:**
- يتمثل الهدف العام للدراسة في بيان أثر تباين المعالجة المحاسبية لبنود التكاليف والإيرادات في العقود المقاولات طويلة الأجل على دلالة القوائم

المالية . ولتحقيق الهدف العام للدراسة كان من الضروري تناول المحاور الفرعية الآتية:

■ دراسة وتحليل توقيت الإعراف بالإيراد لعقود الإنشاء طويلة الأجل لأغراض عمل تقديرات للإيرادات وتكاليف التنفيذ والحصول على تنبؤات حول المتحصلات من العملاء.

■ التعرف على المقياس أو المقاييس الملائمة لتقدير حجم إيرادات وتكاليف عقد معين.

■ التعرف على آليات الإعراف بتكاليف العقود طويلة الأجل والجزء الذي يتم الإعراف به كربح في كل فترة محاسبية.

■ التعرف على أثر إختلاف المعالجة المحاسبية لبنود التكاليف والإيرادات على القوائم المالية.

٣- منهج الدراسة:

تعتمد الدراسة على كلا من المنهج الاستنباطي من خلال

الاضطلاع على الكتب والدوريات المحلية والنظريات ذات الصلة بموضوع الدراسة، والمنهج الاستقرائي من خلال استقراء الواقع والمشاكل ذات الصلة بموضوع الدراسة.

٤- خطة الدراسة :

لتحقيق هدف الدراسة يمكن للباحث تقسيم الدراسة على النحو التالي :

١/٤ مشاكل قياس التكاليف في عقود المقاولات طويلة الأجل.

٢/٤ مشاكل الاعتراف بالإيرادات في عقود المقاولات طويلة الأجل.

٣/٤ أثر تباين المعالجة المحاسبية لبنود التكاليف والإيرادات في عقود المقاولات طويلة الأجل على دلالة القوائم المالية.

٤/٤ الدراسة التطبيقية. ويمكن للباحث تناول النقاط السابقة على النحو التالي:

١/٤ مشاكل قياس

التكاليف في عقود

المقاولات طويلة الأجل:

سيتناول الباحث في هذا الجزء عرضاً للدراسات السابقة ذات الصلة، وتكاليف عقود المقاولات في ضوء المعيار المحاسبي المصري رقم (٨)، وأهم بنود التكاليف في ضوء معايير المحاسبة المرتبطة بها على النحو التالي:

دراسات سابقة تتعلق بمشاكل قياس التكاليف في عقود المقاولات طويلة الاجل :

☒ دراسة (LIU & ZHU (2007) (2)

استهدفت هذه الدراسة تحديد العوامل الأساسية للتقدير الفعال في المراحل المختلفة من مشروعات الإنشاءات . وتعمل هذه الدراسة على تطوير إطار نظري لتحديد العوامل الحاسمة لتقدير التكاليف بفعالية خلال كل مرحلة من مراحل مشروعات الإنشاءات التقليدية.

وقد أشارت الدراسة أنه من الناحية النموذجية ، يجب ان يتم مراجعة عمليات تقدير التكلفة في المراحل المختلفة للمشروع. وبسبب اختلاف أهداف التقدير

ومدي توافر المعلومات في المراحل المختلفة للمشروع، فإنه يتم استخدام أساليب مختلفة للتقدير. وتعتمد فعالية التقدير في المراحل المختلفة للمشروع على مجموعة من العوامل في كل مرحلة. وعلي سبيل المثال، التحديد الواضح لنطاق ومواصفات المشروع يكون ذو تأثير جوهري علي مستوي دقة التقدير في المراحل المبكرة أكثر من المراحل المتأخرة للمشروع.

☒ دراسة Shane et al. (2009) (3) :

استهدفت هذه الدراسة تجميع عوامل تجاوز التكلفة في مشروعات الإنشاءات ، حيث تؤثر تلك العوامل في تكلفة جميع انواع مشروعات الإنشاءات. وقد تم التحقق من تلك العوامل من خلال مقابلات مكثفة مع أكثر من ٢٠ وكالة من وكالات تنفيذ مشروعات الإنشاءات الخاصة بالطرق السريعة. وتمثل هذه العوامل الأسباب الكامنة وراء مشاكل

تجاوز التكلفة. وأوضحت الدراسة انه يلزم اخذ عوامل تجاوز التكلفة فى الاعتبار عند تقدير تكلفة المشروعات فى المستقبل للتخفيف من آثار هذه العوامل وتحسين دقة تقديرات التكاليف ووضع ميزانيات البرامج.

وخلصت الدراسة إلى النتائج التالية:

- يساعد تحديد عوامل تجاوز التكلفة فى وضع استراتيجيات لمواجهة هذه العوامل ومن ثم إمكانية تحديد الأساليب والأدوات اللازمة لتقدير التكاليف بصورة أفضل.
- يسمح فهم أسباب تجاوز التكلفة باتخاذ الإجراءات المناسبة للتخفيف من آثارها، كما يمكن من اتخاذ ما يلزم للحد من آثار هذه العوامل على تكاليف المشروع خلال دورة حياته.
- معرفة وفهم التحديات فى وقت مبكر من عمليات التخطيط تعتبر المفتاح الأساسى لنجاح مشروعات الإنشاءات، ويساعد فى

وضع الخطط والبرامج اللازمة للتصدي لهذه التحديات ووضع توقعات دقيقة ويمكن تحقيقها.

☒ دراسة عبد الرحمن (٢٠١٣) (٤):

استهدفت الدراسة تقديم نموذج لتقدير تكلفة الإنجاز فى مشروعات الإنشاءات من خلال تكامل أسلوب القيمة المكتسبة مع التقديرات التنبؤية لمحاكاة مونت كارلو والوصول إلى منهج احتمالي لتقديرات تكلفة وزمن الإنجاز، مع التطبيق هذا النموذج فى جمهورية مصر العربية.

وقد خلصت الدراسة إلى النتائج التالية:

- وجود حاجة ملحة لتطبيق اساليب متطورة للتكاليف والموازنات التقديرية فى شركات مقاولات الإنشاءات للتغلب على التحديات التي تواجه تلك الشركات.
- وجود قصور فى المعايير المحاسبية الخاصة بالمحاسبة عن عقود الإنشاءات فى تقديم إرشادات محددة

لتقدير تكلفة الإنجاز، مما يتطلب ضرورة وضع إجراءات منهجية وادوات نظامية محددة لتوفير التقديرات المتعددة وقياس دقيق للأعمال المنجزة خلال الفترة.

- هناك حاجة ماسه لابتكار أساليب تخطيط ورقابة الزمن والتكاليف بهدف تعظيم درجة كفاءة إنجاز المشروعات في أدنى وقت ممكن وبأقل استخدام ممكن للموارد المتاحة.
- أهمية وجود نموذج متكامل لقياس وتقييم الإنجاز في عقود الإنشاءات، بحيث يتضمن المفاهيم والأساليب والأدوات التي تتناسب مع الطبيعة الخاصة لشركات المقاولات.

التعليق على الدراسات السابقة:

ركزت الدراسات السابقة على دقة تقدير التكاليف، ويعد جوهر المشكلة

الرئيسية في تقدير التكاليف هو اختلاف أساليب التقدير بين القائمين بعملية التقدير، ونجاح أي مشروع يتوقف على دقة التقديرات في المراحل المختلفة للمشروع، وتعتمد الطرق التقديرية المختلفة على مجموعة من الأساليب التي قد تؤدي إلى حدوث العديد من المشاكل على نتائج أعمال شركات المقاولات وحدث تشوهات في التكلفة، وتناولت أليات تحقيق عملية التقدير الفعال التي تساهم في حل مشكلة تقدير التكاليف بشكل جذري تمكن من استقرار نتائج الأعمال في عقود المقاولات.

١/١/٤ تكاليف عقود الإنشاءات وفقا لمعيار المحاسبة المصري رقم (٨) :

بموجب معيار المحاسبة المصري رقم (٨) يجب أن تتضمن تكلفة العقد ما يلي^(٥) :
١/٢/١/٤ كافة التكاليف المتعلقة مباشرة بالعقد المحدد.

- تكافؤة التصميمات الهندسية والمعاونة الفنية المتصلة مباشرة بالعقد.

- التكاليف التقديرية لأعمال الضمان بما فى ذلك التكاليف المتوقعة للصيانة خلال فترة الضمان.

- المطالبات من الأطراف الأخرى.

ويمكن أن تخفض هذه التكاليف بالإيرادات العارضة التي تتحقق والتي لم تحسب ضمن بنود إيرادات العقد مثل بيع المواد الزائدة والأرباح الناتجة عن بيع الأصول الثابتة فى نهاية عقد المقولة.

ويخلص الباحث مما سبق

أن المعيار لم يتضمن تكلفة الفاقد او التالف المسموح به وغير المسموح به فى حين تمثل هذه التكلفة نسبة لا يستهان بها فى عقود المقاولات حيث تتعرض غالباً مستلزمات الإنتاج إلى السرقة او الفقد أو التالف أو سوء التخزين فى موقع العمليات الخاصة بالعقد، وكذلك تكلفة المستخلصات المقدمة من

٢/٢/١/٤ التكاليف المتعلقة بنشاط العقود عامة والتي يمكن تحميلها على العقد.

٣/٢/١/٤ التكاليف الأخرى والتي يمكن تحميلها للعميل طبقاً لنصوص العقد.

ويتم تناول تفاصيل هذه الأنواع المختلفة من التكاليف وفقاً لما ورد بالمعيار المحاسبي المصري رقم (٨) كالاتي:

١/٢/١/٤ كفاءة التكاليف المتعلقة

مباشرة بالعقد المحدد:

التكاليف التي تتعلق بشكل مباشر بالعقد تشمل أى من البنود التالية:-

- تكلفة المواد المستخدمة فى الإنشاء.
- تكلفة العاملين بالموقع شاملة تكاليف الإشراف.
- إهلاك الأصول الثابتة المستخدمة فى العقد.
- تكلفة نقل الأصول الثابتة والمواد من وإلى موقع العقد.
- تكلفة استئجار الأصول الثابتة.

مقاولي الباطن والتي تعتبر تكلفة مباشرة تحمل على عقد المقاوله بالقيمة المنفذة من هذه العقود، وكذلك الخامات التي تم توريدها إلى مقاولي الباطن إذا نص العقد على ذلك. وهو ما يتفق مع ما جاء في معيار IFRS15 فقرة (٩٨) ينبغي على المنشأة الاعتراف بتكلفة المواد الضائعة والعمالة والموارد الأخرى لإنجاز العقد ولا يعكسها سعر العقد كمصروفات عند تكبدها. كما أشار المعيار فيما يتعلق بسداد مقاولي الباطن تعتبر تكلفة مباشرة بالعقد^(١). ويؤيد الباحث ما جاء في معيار التقرير المالي.

٤/١/٢ التكاليف المتعلقة بنشاط العقود عامة والتي يمكن تحميلها على العقد:

وفقا للمعيار المحاسبي المصري رقم (٨) قد نصت الفقرة (١٨) على أن التكاليف المتعلقة بنشاط العقود عامة

والتي يمكن تحميلها على عقود محددة تتضمن ما يلي^(٧):

- التأمين.
- تكاليف التصميمات والمعاونة الفنية والتي لا تتعلق بعقد معين.
- تكاليف الإنشاء غير المباشرة.

ويتم توزيع هذه التكاليف بطريقة منتظمة ومنطقية بصفة مستمرة على كافة التكاليف التي لها نفس الخصائص، وتتم عملية التحميل في ضوء المستوى العادي لنشاط الإنشاء، ومن أمثلة تكاليف الإنشاء غير المباشرة تكاليف إعداد وتنفيذ كشوف مرتبات الأفراد العاملين في المقاوله، وتعتبر تكاليف الاقتراض من أمثلة التكاليف المتعلقة بنشاط العقود عامة والتي يمكن تحميلها على عقود بعينها وذلك عند قيام المقاول بتطبيق المعالجة البديلة الواردة في معيار المحاسبة المصري رقم (١٤) الخاص بتكلفة الاقتراض.

٣/٢/١/٤ التكاليف الأخرى والتي يمكن تحميلها للعميل طبقاً لنصوص العقد^(٨):

- قد تتضمن التكاليف التي يمكن تحميلها للعميل طبقاً لنصوص العقد بعض التكاليف الإدارية العامة أو تكاليف التطوير والتي نص العقد تحديداً على استردادها.

- يتم استبعاد التكاليف التي لا تتعلق بنشاط العقود أو التي لا يمكن تحميلها على العقد وذلك من تكاليف عقد الإنشاء، وتتضمن هذه تكاليف ما يلي:

- التكاليف الإدارية العامة التي لم يرد نص صريح في العقد على استردادها.
- تكاليف البيع.
- تكاليف البحوث والتطوير والتي لم يرد نص في العقد على إمكانية استردادها.
- تكاليف الإهلاك للألات والمعدات

المعطلة والتي لم تستخدم في عقد معين.

ويخلص الباحث مما سبق أن التكاليف التي أنفقت على عدة عقود جاري تنفيذها في نفس الوقت تنشأ مشكلة توزيع هذه التكاليف الإنتاجية الاضافية غير المباشرة بين العقود وفق درجة استفادة كل منها فقط ، وليس على كل العقود بصرف النظر عن استفادتها من عدمه.

وتعددت آراء الكتاب بشأن أسس توزيع التكاليف المتعلقة بالعقود عامة بين العقود، فيرى بعض الكتاب توزيع هذه التكاليف بين العقود على أساس التكاليف المباشرة للعقد، ويرى البعض الآخر عدم توزيعها بين العقود على الاطلاق على أساس أن العقود لم تتسبب في حدوثها بشكل مباشر ولذا تحمل على حساب الأرباح والخسائر، ويرى كتاب آخرون استخدام معدلات تحميل على النحو الذي اتبع في نظام الأوامر الإنتاجية حيث تم حصر التكاليف

الانتاجية غير المباشرة، وعدد ساعات التشغيل الفعلية. وتحديد معدل التحميل وفق هذا الأساس لتحديد مقدار ما استفادة كل عقد من التكاليف الانتاجية غير المباشرة^(١).

٢/١/٤ أهم بنود تكاليف عقود الإنشاءات والمعايير المحاسبية المرتبطة به:

تناولت بعض معايير المحاسبة المصرية بعض بنود التكاليف الخاصة بعقود الإنشاءات او غيرها من المنشآت الصناعية والتجارية ومن أهمها ما يلي:

١/٣/١/٤ إهلاكات الأصول الثابتة:

يمثل بند الاهلاكات - للأصول الثابتة - أحد اهم عناصر التكاليف فى نشاط شركات المقاولات، نظرا لضخامة حجم الآلات والمعدات وغيرها من الأصول الثابتة التي يحتاجها عقد المقاوله، وهذا الإهلاك قد يكون خاصا بعقد

معين مثل إهلاك الآلات والمعدات المخصصة للعقد خلال فترة معينة، ويعتبر بالتالي جزءاً من تكلفة العقد، وقد يكون عاما لا يخص عقداً معيناً، بل يتعلق بشركة المقاولات ككل مثل إهلاك المباني الإدارية للشركة، وإهلاك وسائل النقل غير مخصصة لعقد معين ، وبالتالى تحمل على حساب أرباح وخسائر شركة المقاولات^(١).

ويتضح لدي الباحث أنه بخصوص مشكلة تخصيص الإهلاك للمعدات بين العقود المختلفة باعتبارها تكلفة غير مباشرة تطلب المعيار المحاسبية الدولي رقم (١٦) الخاص بالممتلكات والمعدات والمصانع من المنشأة ان تقوم بتحديد تكلفة الإهلاك بشكل منفصل لكل جزء هام من بند الممتلكات والمعدات والمصانع ، كما طلب المعيار من المنشأة قياس القيمة المتبقية لبند الممتلكات والمعدات والمصانع على انه المبلغ الذي

تقدر انها ستستلمه حاليا مقابل الاصل اذا كان الاصل فى عمر ووضع متوقعين فى نهاية عمره الانتاجي، كما اشار الى ضرورة اللجوء الى اعادة التقييم بصفة مستمرة نتيجة الظروف المحيطة بالمنشأة حيث تختار المنشأة اما نموذج التكلفة او نموذج اعادة التقييم كسياسة محاسبية خاصة بها وتقوم بتطبيق تلك السياسة على فئة كاملة من الممتلكات والمعدات والمصانع^(١١). ولم يوضح المعيار المحاسبي المصري رقم (١٠) الأصول الثابتة وإهلاكاتها هذه المتطلبات بشكل واضح.

٢/٣/١/٤ تكاليف الاقتراض:

فى كثير من الاحيان تلجأ شركات المقاولات لتمويل جزء كبير من عملياتها عن طريق الاقتراض نظرا لضخامة قيمة تعاقدات هذه الشركات حيث تتخطى قيمة هذه التعاقدات راس مال الشركة. ويتم

الإعتراف بتكاليف الإقتراض كمصروف أو رسمتها على الأصل.

ويتضح لدي الباحث أنه بخصوص مشكلة الفوائد التمويلية المرسلة اشار المعيار المحاسبية الدولي رقم (٢٣) الخاص بتكلفة الاقتراض بتحديد الاصول المؤهلة للرسملة فى الفقرة رقم (٥) بانه الاصل الذي يتطلب بالضرورة فترة زمنية طويلة لتجهيزه ليصبح جاهزا للاستخدام المقصود او البيع. ويتضح لدي الباحث ان ذلك ينطبق على جميع عقود المقاولات طويلة الاجل ونظرا لما يرتبط به تمويل تلك العقود من قروض فيتم رسملة تكلفة الاقتراض وفقا لفقرات الاعتراف الموجودة فى المعيار الدولي رقم (٢٣) (من الفقرة ٨-٩)^(١٢).

ويرى الباحث ان المعالجة المحاسبية لتكلفة الاقتراض تأرجحت ما بين إيراديه ورأسمالية ونظرا لان التعديل الاخير القى بظلاله

على المعالجة الرأس مالية أصبح له بالغ الاثر على دلالة القوائم المالية من خلال تكلفة الاصول التي يتم انشائها والافصاح عنها فى القوائم المالية.

٣/٣/١/٤ المخصصات والالتزامات المحتملة :

قد تتكبد المنشأة خسائر أو مصاريف سيتم دفعها مستقبلاً بناءً على أحداث معينة ستقع فى المستقبل، ولكن هذه المبالغ التى من المحتمل تكبدها ناتجة عن أحداث تتعلق بالفترة المالية الحالية مما يستلزم فى بعض الحالات اقتطاع مخصص لها من أرباح الفترة الحالية. ويترتب على ذلك زيادة الثقة فى القوائم المالية، وعدم المبالغة فى إظهار صافى الربح^(١٣).

وقد تنتج الأرباح أو الخسائر المحتملة لعقود المقاولات عن بنود مثل تكلفة الضمان أو المطالبات أو الغرامات أو الخسائر الممكنة^(١٤).

ويتضح للباحث ان قطاع المقاولات أحد القطاعات التي تعتمد معظم منتجاتها على اساس فترة زمنية طويلة تتخطى اكثر من فترة محاسبية ومن ثم يصبح اللجوء الى استخدام المخصصات ضرورة بحثة لا يمكن الاستغناء عنها وأولى الامور المحاسبية وفقاً لأساس الاستحقاق، وكذلك ازدياد مخاطر التمويل مما يستدعي تكوين العديد من المخصصات لمواجهة ظروف العسر المالي وأزمات السيولة المحتملة، وحتى يمكن تفادي تلك المعوقات يتم تكوين المخصصات لعقود المقاولات عند ظهور احتمالات مستقبلية للمصروفات والتزامات أو خسائر متوقعة.

٢/٤ مشاكل الاعتراف بالإيراد في عقود المقاولات طويلة الاجل

سيتناول الباحث في هذا الجزء عرضاً للدراسات السابقة ذات الصلة، وكيفية الإعراف

بالإيراد في عقود المقاولات
والطرق المختلفة للاعتراف
بالإيراد على النحو التالي :

١/٢/٤ دراسات سابقة تتعلق بالاعتراف بالإيراد في عقود المقاولات طويلة الاجل:

☒ دراسة Katherine Black &
Jeffrey N. Barnes (2006)
(¹⁵):

استهدفت هذه الدراسة إلى
تحديد أهمية استخدام أحد
الطرق المحاسبية في تحديد
الوضع المالي للشركة
والوصول إلى صافي الربح
المحاسبي للشركة بالإضافة
إلى قياس وتحديد الدخل
الخاضع للضريبة ، وتحديد
المتغيرات ذات العلاقة بالطرق
المحاسبية والأكثر تأثيراً على
قياس وتحديد الدخل الخاضع
للضريبة في شركات المقاولات.
لخص العلاقة المفترضة
تناولت الدراسة ثمانية وعشرين
شركة مقاولات ، وتم بناء
نموذج موحد لاختبار جميع

الشركات، وتحليل نتائج هذا
النموذج إحصائياً باستخدام
الانحدار البسيط والمتعدد.

أهم ما توصلت إليه الدراسة:

- على الرغم من وجود
دراسات اختبرت اختيار
أحد الطرق المحاسبية من
خلال إيجاد العلاقة
الإحصائية ما بين تلك
الطرق المحاسبية والدخل
الخاضع للضريبة إلا أنه لا
يوجد إجماع على تفضيل
واستخدام طريقة معينة على
المستوي الدولي .

- صعوبة تقييم الأعمال التامة
في نهاية الفترة المحاسبية
وما يرتبط بها من تحديد
لكل من قيمة وتكلفة
الأعمال التامة المعتمدة ،
تكلفة الأعمال غير التامة، و
تكلفة الأعمال المتبقية من
العقد.

☒ دراسة Elaine Henry, et
al, 2009 (¹⁶):

استهدفت هذه الدراسة
إلى تطوير المشروع المشترك
بين لجنة معايير المحاسبة
المالية و لجنة معايير المحاسبة
الدولية والذي يتحدث عن

الاعتراف بالإيراد من التعاقد مع العملاء عن طريق تصميم نموذج متكامل قابل للتطبيق لتطويع مفهوم الاعتراف بالإيراد، ودارت هذه الدراسة على ثلاثة محاور أساسية وهي أهمية الاعتراف بالإيراد، مشروع الاعتراف بالإيراد، التغييرات المحتملة في ظل الممارسات الحالية بالتطبيق على عقود المقاولات. وتشير هذه الدراسة الى أنه في ظل الممارسات السابقة كانت الشركات العاملة في صناعة المقاولات تعترف بالإيراد وفقا لما تم إنجازه من المشروع و يقاس ما تم إنجازه بنسبة التكلفة المتكبدة الى نسبة التكلفة المقدرة، أما في ظل المشروع الجديد فيتم الاعتراف بالإيراد وفقا لما تم إنجازه فعلا من المشروع وفقا لتقرير فني متخصص.

أهم ما توصلت اليه الدراسة :
اتفقت اللجنتين على استبدال معظم المعايير الموجودة للاعتراف بالإيراد و تعد هذه

الدراسة عبارة وجهة نظر اولية فقط لنموذج الاعتراف بالإيراد.

☒ دراسة (Lori Olsen and Thomas R. Weirich, 2010)⁽¹⁷⁾ :

استهدفت هذه الدراسة الى التركيز على أبعاد النموذج الجديد للاعتراف بالإيراد والارشادات الافصاحية اللازمة من حيث الكمية والتوقيت وعدم تأكد الايراد والتدفقات النقدية الناشئة من العقود مع العملاء.

أهم ما توصلت اليه الدراسة :

تتوقع هذه الدراسة ان النموذج الجديد للاعتراف بالإيراد سوف يمد باطار عملي اكثر اتساقا للاعتراف بالإيراد ويحسن القابلية للمقارنة بين الكيانات و الصناعات والاتجاهات واسواق راس المال.

التعليق على الدراسات السابقة:

ركزت الدراسات السابقة على جوهر عملية الاعتراف بالإيراد من خلال دراسة مشروع التوافق بين مجلس

معايير المحاسبة الدولية، ومجلس معايير المحاسبة الأمريكي. والذي يعتمد على مفهوم التزامات الأداء لحساب نسبة الإتمام والذي يعتمد على تحديد مجموعة من المعايير لالتزامات الأداء بدلاً من التكاليف، والتي كان من نتائجها معيار التقرير المالي رقم (١٥) الإيراد من التعاقد مع العملاء.

٢/٢/٤ الاعتراف بإيرادات عقود المقاولات طويلة الأجل:

إن المبرر الأساسي لاستخدام نقطة البيع (التسليم) كأساس للاعتراف بالإيراد هو أن جوانب عدم التأكد المتعلقة بعملية اكتساب الإيراد تتلاشى كما أن سعر التبادل يصبح معروفاً في ذلك التاريخ. ومع ذلك، فإنه في ظل ظروف معينة يمكن الاعتراف بالإيراد قبل إتمام التسليم. ومن الأمثلة الشائعة على ذلك المحاسبة عن عقود التشييد طويلة الأجل حيث تُستخدم طريقة نسبة الإتمام. نظراً لأن هذه الطريقة أكثر ملائمة لشركات المقاولات حيث

يتولد الإيراد أثناء عملية الإنتاج حتى ولو لم يتم هذا الإنتاج بالكامل^(١٨).

وقد جرى العرف المحاسبي على الاعتراف بإيرادات عقود المقاولات وفقاً للطرق التالية : ☒ طريقة العقد التام:

تقوم هذه الطريقة على الاعتراف بإيرادات العقد ومجمل الربح إلا عند اكتمال العقد. حيث يتم تجميع تكاليف العقود طويلة الأجل تحت التنفيذ ومستخلصاتها، دون أي تحميل أو تعليج على حسابات قائمة الدخل مثل الإيرادات أو التكاليف أو مجمل الربح. ووفقاً لهذه الطريقة يكون هناك ارباح محققة ولكن غير معترف بها وان هذه الارباح يتم الاعتراف بها فقط عندما ينتهى تنفيذ العقد هذا بالإضافة الى الاعتراف بالخسارة المحققة اثناء تنفيذ العقد. إلا ان الاطار المفاهيمي لهذه الطريقة يعانى من غموض كبير فيما يتعلق بمدى القدرة على تحديد

النقطة التي يمكن القول عندها ان اعمال العقد تكون منتهية ولتحقيق هذا الامر يجب تحديد الظروف التالية^(١٩):

- القبول المبدئي من قبل العميل (مالك المشروع).
- تسليم المعدات او المشروع المتعاقد عليه للعميل.
- بدء فترة الضمان او الصيانة.

ورغم تبني هذه الطريقة سياسة الحيطة والحذر إلا انها وجهت إليها انتقادات كثيرة حيث يرى PRAKASH & SINHA ان تأجيل الاعتراف بالإيرادات لعقود المقاولات طويلة لأجل حتى يتم اكمال تنفيذها يؤدي الى عدم تعبير قائمة الدخل عن وجهة نظر عادلة لنتائج النشاط الذي قامت به المنشأة خلال العام، كما أشاروا الى ضرورة تأجيل الاعتراف بالإيراد اذا كان هناك صعوبة في تقدير نتائج العقد بشكل يعتمد عليه وعندما يكون هناك شك في

تغطية تكاليف التنفيذ فلا يتم الاعتراف بالإيراد الخاص بها وتدرج تكاليف التنفيذ ضمن المصروفات وحينما تزول ظروف عدم التأكد التي تمنع تقدير نتائج العقد يتم الاعتراف بالإيراد^(٢٠).

ويذهب Shim الى ان تأجيل الاعتراف بإيرادات وارباح العمليات تحت التنفيذ من عقود المقاولات الى الفترات التالية سوف يؤدي الى ترحيل ارباح وخسائر محققة في فترة سابقة الى فترة تالية وبذلك تصبح القوائم المالية المنشورة غير ممثلة لحقيقة النشاط هذا بالإضافة الى تداخل الارباح بين الفترات^(٢١).

ويخلص الباحث مما سبق أن الميزة الأساسية لطريقة العقد الكامل هي أن الإيراد المعترف به يستند إلى النتيجة النهائية (أرقام فعلية) وليس إلى تقديرات لأعمال لم تكتمل. ولكن العيب الرئيسي لها هو أنها لا تعكس الأداء

الحالي عندما تمتد فترة العقد لأكثر من فترة محاسبية. ، بما يخلق تشوهاً في الأرباح المقرر عنها.

☒ طريقة نسبة الإتمام :

حيث يتم الاعتراف بالإيراد في ظل هذه الطريقة خلال فترة تنفيذ العقد دون الانتظار لحين اكتماله ويعتمد استخدام هذه الطريقة بشكل كبير على قدرة المقاول على اعداد تقديرات دقيقة لبنود الإيرادات والتكاليف خلال الفترة المحاسبية محل القياس، ويمكن القول بأن هذه التقديرات لا تصل الى درجة الدقة الكاملة الا ان نسبة الخطأ فيها يمكن تخفيضها الى الحد الأدنى اعتماداً على الخبرة السابقة للمقاول^(٢٢).

وتعتبر طريقة نسبة الإتمام الطريقة المحاسبية الوحيدة المقبولة للمحاسبة عن عقود المقاولات في سجلات المقاول، ولا يجيز المعيار الدولي (١١) ومقابلة المصري رقم (٨) استخدام طريقة العقد التام.

وهناك العديد من المعايير المطبقة في بعض الدول تتطلب استخدام طريقة نسبة الإتمام فقط مثل: المعايير الدولية، والمعايير البريطانية، والاستراتيجية. وهناك بعض الدول الأخرى كالمعايير الأمريكية تسمح بالمعايير فيها باستخدام أي من الطريقتين، رغم أنها تفضل طريقة نسبة الإنجاز عندما يكون تحديد وقياس نسبة الإتمام قابلة للتحديد بشكل يعتمد عليه.

طرق تقدير نسبة الإتمام:

يمكن تقدير نسبة إنجاز العقد بطرق عديدة، وتستخدم المنشأة الطريقة التي تقيس العمل المنجز بصورة موثوقة، واعتماداً على طبيعة العقد يمكن أن تشمل هذه الطرق ما يلي^(٢٣) :-

(أ) نسبة التكاليف المتكبدة للعمل المنجز حتى تاريخه الى التكاليف الكلية المقدرة للعقد.

(ب) معاينة أو مسح العمل المنجز . أو

(ج) الإنجاز الفعلي لجزء من العمل المتعاقد عليه.

ويجب ملاحظة ان الدفعات المستلمة عن العمل المنجز والدفعات المقدمة من العملاء لا تعكس في كثير من الحالات العمل الذي تم إنجازه.

وسيتناول الباحث كل طريقة بشيء من التفصيل على النحو التالي:

(أ) نسبة التكاليف المتكبدة للعمل المنجز حتى تاريخه الى التكاليف الكلية المقدرة للعقد^(٢٤).

يتم تحديد نسبة الإتمام وفقا لهذا الأسلوب عن طريق تحديد نسبة التكاليف المنفقة على العمل المنجز حتى تاريخ اعداد القوائم المالية الى اجمالي التكاليف المقدرة للعقد كله :

نسبة الإتمام = التكلفة الفعلية للأعمال المنفذه حتى نهاية

الفترة / إجمالي التكاليف المقدرة للعقد ككل.

وتتحدد ايرادات عقد المقاوله التي تدرج ضمن قائمة الدخل وفقا لنسبة الإتمام وذلك بصرف النظر عما قد تكون الشركة اصدرته من مستخلصات فعلية حيث تعالج تلك المخصصات باعتبارها مبالغ مستحقة على العملاء وليس باعتبارها ايرادات مستحقة للشركة، ويتم تحديد ايراد عقد المقاوله الذي يدرج بقائمة الدخل الخاصة بسنة المحاسبة بضرب نسبة الإتمام فى إجمالي قيمة عقد المقاوله كما يلي:

ايراد الفترة الحالية = (قيمة عقد المقاوله × نسبة الإتمام) - ايرادات الفترة السابقة.

ويكون ناتج هذه المعادلة هو ايراد الفترة وهو الايراد الذى يتم مقابلته بتكاليف الفترة الفعلية للوصول الى مجمل ربح العقد وهى تعادل الفرق بين ايرادات العقد خلال الفترة وتكاليفها وعليه يتم الوصول

الى ارباح الفترة التي يتم
ترحيلها لحساب قائمة الدخل
وتعد هذه الارباح وعاء
الضريبة ويتم حساب الضريبة
المستحقة عليها.

(ب) معاينة أو مسح العمل المنجز:

وتطبق هذه الطريقة في
حالة المنشآت التي لا يتوافر
لديها القدرة على اعداد نظام
فعال للموازنات التقديرية يمكنها
من تحديد او تقدير التكاليف
اللازمة لاستكمال العقد وطبقا
لهذا الاسلوب يتم حصر ما تم
انجازه من اعمال عن طريق
الادارة الفنية المختصة وذلك
خلال فترات دورية اثناء التنفيذ
وذلك بهدف حصر ما تم تنفيذه
من بنود الاعمال في نهاية
الفترة المحاسبية وتسعيها وفقا
لفئات الاسعار المتفق عليها في
العقد ويتم حصر الاعمال
المنفذة عن طريق مهندس
العميل (المهندس الاستشاري)
مع مهندس المقاول^(٢٥).

ويعد هذا الاسلوب من
افضل الاساليب في تحديد نسبة
الانتماء وذلك نظرا لاعتماده
على شهادات معتمدة من

العميل (شهادة المهندس) محدد
بها كمية الاعمال المنفذة حتى
تاريخ اعداد القوائم المالية
وقيمة تلك الاعمال بدقة وهو
بذلك يعتبر دليل اثبات قويا
يمكن من خلاله الوصول الى
الايرادات (الاعمال) التي
تعكس اداء الفترات المحاسبية
التي يتم خلالها تنفيذ العقد
بعكس الاسلوب السابق، ويتم
تحديد نسبة الانتماء وفقا لهذا
الاسلوب بالمعادلة التالية^(٢٦) .
نسبة الانتماء = قيمة
المستخلصات المعتمدة حتى
نهاية الفترة المحاسبية
(شهادات المهندس) /
إجمالي القيمة التعاقدية.

ويتم تحديد ايراد عقد
المقاوله الذي يدرج بقائمة
الدخل الخاصة بسنة المحاسبة
بضرب نسبة الانتماء في
إجمالي قيمة عقد المقاوله كما
يلي^(٢٧) .

إيراد الفترة الحالية = (قيمة
عقد المقاوله × نسبة الانتماء)
- ايرادات الفترة السابقة.

ويتحدد ربح المقاوله في
هذه الطريقة عن طريق الفرق
بين قيمة المستخلصات
المعتمدة وبين التكاليف المتعلقة

بالأعمال الواردة بهذه المستخلصات مع مراعاة ان الاعمال المنفذة التي صدر عنها مستخلصات معتمدة خلال السنة تعتبر اعمالا تم تنفيذها يتعين ادراج تكاليفها وايراداتها ضمن قائمة الدخل بصرف النظر عن نسبة المنفذ مهما قلت قيمتها وان الاعمال الجاري تنفيذها ولم يصدر عنها مستخلصات او شهادات من مهندس العميل تعتبر اعمالا تحت التنفيذ مهما بلغت نسبة المنفذ منها وتدرج في جانب الاصول ضمن حـ/ اعمال تحت التنفيذ وتقوم بسعر التكلفة.

(ج) الإنجاز الفعلي لجزء من العمل المتعاقد عليه:

طبقا لهذا الاسلوب تقوم الشركات بحصر الاعمال المنفذة على الطبيعة عن طريق الادارات الفنية المتخصصة لديها وتقييمها طبقا لفئات الاسعار المتفق عليها مع العميل وادراج تلك الاعمال كإيرادات ضمن قائمة الدخل مع مراعاة ان هذه الاعمال غير معتمدة من العميل بعكس

الاسلوب السابق وهو ما يسمى فى مجال المقاولات (بمستخلص اعمال داخلي غير معتمد من العميل)^(٢٨) عندما يكون من غير الممكن تقدير الناتج النهائي من عقد الإنشاءات بدرجة مقبولة فيجب^(٢٩):

- عدم الاعتراف بالإيرادات إلا فى حدود تكاليف العقد التى أنفقت والتى يكون من المتوقع استردادها.
 - إثبات كافة تكاليف العقد كمصروفات فى الفترة التى أنفقت فيها.
- وبما أنه لا يمكن تقدير نتائج العقد بموثوقية فلا يتم الاعتراف بأى أرباح، وإذا كانت التقديرات تشير الى أن إجمالي تكاليف العقد تزيد عن إيراد العقد الكلي يتم الاعتراف بالخسائر المتوقعة عن عقد الإنشاء كمصروف فوراً.

وعلى الرغم من أفضلية هذه الطريقة بسبب ميزة أساسية وهى انتظام الربح من سنة لأخرى، إلا أن استخدامها وجه إليها مجموعة من الانتقادات التى قد تشكل في

ملاءمتها لقياس الربحية في شركات المقاولات ومنها ما يلي :

- ان استخدام طريقة نسبة الإلتزام فى قياس أرباح عقود المقاولات طويلة الأجل يترتب عليه مشاكل عديدة مترتبة على عدم دقة تقديرات التكاليف نظراً لتحديدها فى وقت سابق لوقت الإنتاج وقبل معرفة التكاليف الفعلية للعقد^(٣٠).
- مشكلة الإيرادات المؤجلة قد يحدث بسبب الحصول على إيرادات من العميل تفوق ما تم انجازه فعلا من المشروع وبناء عليه يتم الاعتراف بهذه الإيرادات على اساس مؤجل^(٣١).
- طريقة نسبة الإلتزام عند مقارنتها بطريقة العقود التامة يتضح انها لم تحقق الا تفوقا نظريا لا نجاحا عمليا بينما تتميز طريقة العقود التامة بمعايير اكثر واقعية للاعتراف بالإيراد من حيث عدم اعترافها بالإيراد الا بعد اتمام مشروع المقاوله^(٣٢).
- طريقة نسبة الإلتزام تفتقد الى الموضوعية والتلاعب

الاخلاقي فى تقدير التوقيتات الحقيقية لما تم نجازه فعلا من المقاوله وعلى ذلك تنطوي على العديد من المخاطر الاخلاقية المتضمنة فى عملية التقديرات^(٣٣).

ويتضح للباحث أن تعدد الطرق المستخدمة فى الإعتراف بالإيراد فى عقود الإنشاء تجعل من الصعوبة بمكان وضع قواعد تنطبق على كل الحالات مما يصعب القابلية للمقارنة لممارسات الإعتراف بالإيراد فى المنشآت. ويرى الباحث ضرورة قيام الهيئات المهنية المصرية بتطويع بيئة التطبيق المصرية لمعيار التقرير المالي رقم ١٥ الإيراد من التعاقد مع العملاء للاعتراف بالإيراد وفقا لالتزامات الاداء والذى يسعى إلى إزالة الخلافات والتناقضات ونقاط الضعف فى متطلبات الإصدار السابقة، وتوفير إطار اكثر إتساقاً للتعامل مع إصدارات الإيراد المختلفة،

وتحسين القابلية للمقارنة لممارسات الإعراف بالإيراد فى المنشآت والصناعات، وأسواق راس المال المختلفة، وتوفير معلومات مفيدة أكثر لمستخدمي القوائم المالية من خلال الإفصاح بشكل أفضل.

٣/٤ أثر تباين المعالجة المحاسبية لبندود التكاليف والإيرادات فى عقود المقاولات طويلة الأجل على دلالة القوائم المالية.

تتعدد مشاكل قياس الإيرادات والتكاليف فى عقود المقاولات بسبب الإفراط فى استخدام التقديرات والحكم الشخصى فى تقدير تكاليف العقود، والتي تختلف باختلاف السياسات البديلة والمتفق عليها والتي يمكن الأخذ بها عند تقدير عناصر البندود الواردة بالقوائم المالية، وكذلك اختلاف الطرق المحاسبية للاعتراف بإيرادات العقود، ونتيجة لهذه

المرونة فى السياسات المحاسبية المتاحة فى معالجة البندود الواردة بالقوائم المالية، ومع وجود الحرية الممنوحة لإدارة المنشأة فى الاختيار من بين تلك السياسات، تؤدي إلى مجموعات متباينة من البيانات المالية.

وبالتالى يعتقد الباحث بأن هذا التباين سوف يكون له تأثير على دلالة القوائم المالية، ومن ثم فإن الفرض العام للدراسة يتمثل فى الآتى:

الفرض العام : توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين دلالة القوائم المالية وتباين المعالجة المحاسبية لبندود التكاليف والإيرادات فى شركات المقاولات.

ونظرا لتعدد وتنوع تلك السياسات فإن الباحث يقتصر على استعراض أهم هذه السياسات التي يكون لها تأثير واضح على تقدير التكاليف والإيرادات فى عقود مقاولات الإنشاءات كمنطلق لتطوير الفروض الفرعية لهذه الدراسة

وسوف يتم تناول ذلك على النحو التالي:

١/٣/٤ طرق تقدير المخزون.

٢/٣/٤ طرق تقدير الاهلاك للأصول الثابتة.

٣/٣/٤ طرق تقدير المخصصات الفنية.

٤/٣/٤ تكلفة الاقتراض.

٥/٣/٤ طرق معالجة التكاليف غير المباشرة.

٦/٣/٤ أثر تباين طرق الاعتراف بالإيراد.

ويمكن للباحث عرض أثر تباين المعالجة المحاسبية لبنود التكاليف والإيرادات فى شركات المقاولات على دلالة القوائم المالية على النحو التالي:

١/٣/٤ طرق تقدير المخزون

يعتبر بند المخزون من

الأصول الهامة فى شركات

المقاولات، ويتم تقييمه طبقاً

للأسس التالية^(٣٤):

مخزون المواد الخام والتشوينات:

يتم تسعير مخزون المواد الخام والتشوينات بإتباع إحدى

طرق تقييم المخزون (طريقة المتوسط المرجح أو طريقة الوارد أولاً يصرف أولاً) ويتم تقييمه بالتكلفة الفعلية أو صافى القيمة البيعية أيهما أقل.

مخزون الإنتاج غير التام (أعمال تحت التنفيذ):

يتم تقييم مخزون الإنتاج غير التام بالتكلفة الفعلية أو القيمة البيعية أيهما أقل، ويرى الباحث ان التكلفة الفعلية ممثلة فى قيمة التكلفة الإنشائية للوحدات التي لم تستكمل الأعمال بها مضافا إليها ما يخصها من المصروفات المباشرة وغير المباشرة، وتتمثل صافى القيمة البيعية فى سعر البيع المقدر خلال النشاط العادي ناقص التكلفة التقديرية اللازمة للإتمام والتكلفة التقديرية اللازمة لإتمام البيع.

مخزون إنتاج تام (وحدات تامة جاهزة للبيع):

تثبت الوحدات التامة الجاهزة للبيع بالتكلفة أو صافى القيمة البيعية أيهما أقل وتحدد التكلفة على أساس حاصل

ضرب إجمالي مساحة الوحدات التامة الجاهزة للبيع المتبقية في تاريخ الميزانية المجمعة في متوسط تكلفة المتر لتلك الوحدات (تتمثل تكلفة المتر في تكلفة الأرض والمرافق والإنشاءات والمصروفات الأخرى غير المباشرة) وتحدد صافي القيمة البيعية على أساس سعر البيع في سياق الإطار المعتاد للنشاط مطروحاً منه أى تكاليف أخرى يستلزمها إتمام عملية البيع.

وتتمثل المرونة في اختيار بديل من بين بدائل تقييم المخزون والذي يمثل عنصر هام في قطاع المقاولات حيث يوجد أكثر من طريقة لتقييمه، وهناك عوامل تؤثر على قرار المنشأة في اختيار إحدى هذه الطرق لتطبيقها وهي تختلف باختلاف بيئة وطبيعة نشاط المنشأة؛ ومنها سياسة الإدارة، ومجموعة الأهداف المطلوب تحقيقها. ويؤثر إتباع سياسة تسعير معينة على المركز المالي للمنشأة وعلى نتائج أعمالها، ولذا فإنه من الضروري على المنشأة الثبات

في إتباع سياسة تقييم معينة وعدم اللجوء إلى تعديلها من عام لآخر حيث يترتب على ذلك اختلاف في نتائج أعمالها ومركزها المالي مما يؤثر ذلك بدوره على مؤشرات الأداء المالي^(٣٥).

وبناء على ما سبق فإن الباحث يفترض الفرض الفرعي الأول للدراسة وهو:
توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين دلالة القوائم المالية وتباين طرق تقييم المخزون.

٢/٣/٤ طرق تقدير الإهلاك للأصول الثابتة الملموسة:

لم تشر المعايير المحاسبية إلى ضرورة إتباع طريقة معينة لحساب الإهلاك، وبالتالي فإنه يمكن استخدام أي طريقة بشرط الثبات عليها من فترة لأخرى والإفصاح عن أي تغيير وأسبابه وأثره على القوائم المالية، ويوضح الجدول التالي تحليل مختصر لبعض طرق احتساب الإهلاك واثركل منها على القوائم المالية^(٣٦):

الطريقة	الأثر علي قائمة الدخل	الأثر على قائمة المركز المالي
القسط الثابت	تتحمل قائمة الدخل مبالغ متساوية من تكلفة الأصل لكل فترة مالية.	تنخفض القيمة الدفترية بشكل ثابت من فترة لأخرى ما لم تحدث إضافات أو تخلص من بعض الأصول.
طرق العبء المتغير	تتحمل قائمة الدخل بعبء استهلاك متغير من سنة لأخرى بحسب طريقة الحساب إما بناء علي وحدات الإنتاج أو على أساس الإيرادات.	تنخفض القيمة الدفترية من فترة لأخرى بشكل متغير.
طرق العبء المتزايد	تتزايد أعباء الاستهلاك من فترة لأخرى. وإذا تحققت الشروط الخاصة بها فان التدفق النقدي أو صافي المساهمة في إيرادات كل فترة ستنسم بالثبات.	تعبّر قيمة الأصل في كل فترة مالية عن القيمة المخصومة للمساهمات الباقية (الخاصة بالسنوات التالية).
طرق العبء المتناقص	تتحمل السنوات الأولى من استخدام الأصل بعبء استهلاك أكبر من السنوات الأخيرة مما يظهر أرقام ربحية أقل في السنوات الأولى.	تتناقص قيمة الأصل بدرجة كبيرة في السنوات الأولى وبدرجة أقل في السنوات الأخيرة.

أثر طرق الإهلاك علي القوائم المالية

(المصدر: الدالي، ٢٠١٤، ص ١٥)

إن جميع طرق إهلاك الأصول الثابتة الملموسة تشير إلى أن هناك علاقة بين مصروف الإهلاك والإيرادات المحققة في نهاية السنة طبقاً لمبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات، ولكن مفهوم المقابلة لا يتحقق بشكل مناسب في أي من هذه الطرق لأن الإيرادات المحققة هي تلك الإيرادات التي حدثت بالفعل أما مصروف الإهلاك فهو مصروف مستحق لسنوات قادمة، وفي منتصف أو في أي وقت من العمر الإنتاجي للأصل الثابت قد يتم إعادة تقديره بأقل أو أعلى من قيمته الحقيقية فتصبح قيمة مصروف الإهلاك لا تحقق مفهوم المقابلة بشكل عادل مما يشير إلي أن توزيع التكلفة هنا يتم على أساس حكمي، وغير قابل للتحقق منه،

لأن توزيع تكلفة الأصل يقوم على أساس مجموعة من المتغيرات التي يصعب قياسها عمليا^(٣٧).

وبناء على ما سبق فإن الباحث يفترض الفرض الفرعي الثاني للدراسة وهو : توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين دلالة القوائم المالية وتباين طرق الإهلاك للأصول الثابتة.
٣/٣/٤ طرق تقدير المخصصات الفنية

تنص معايير المحاسبة على تكوين مخصصات فى نهاية كل فترة محاسبية لمواجهة التزامات متوقعة خاصة بالفترة ونظرا لأن هذه الالتزامات تكون غير محددة القيمة بصورة

نهائية فإنه يتم تكوين هذه المخصصات بقيمة تقديرية وتتوقف قيمتها على درجة تحفظ إدارة الشركة تجاه توزيع أرباح العقد. وتستطيع إدارة الشركة التلاعب فى قيمة هذه المخصصات إما بزيادتها أو تخفيضها لتخفيض أو زيادة الربح لأن المخصصات تمثل أعباء يتم تحميلها على إيرادات الفترة قبل الوصول إلى نتيجة النشاط النهائية والتي أيضا يجب توخي الدقة فى تحديد قيمتها لكونها دالة على دقة وصحة القوائم المالية. ويمكن للباحث توضيح أثر تقدير المخصصات على القوائم المالية من خلال الجدول التالي :

الطريقة	الأثر على قائمة الدخل	الأثر على الميزانية
المغالاة فى تقدير المخصصات	لا تحقق مبدأ المقابلة فصافى الدخل لا يمثل واقع المقابلة لأن المغالاة فى تكوين المخصصات تؤدي إلى تخفيض الربح .	يظهر بند حقوق الملكية بقيمة أقل من القيمة الحقيقية.
التخفيض فى تقدير المخصصات	لا تحقق مبدأ المقابلة فصافى الدخل لا يمثل واقع المقابلة لأن التخفيض فى تكوين المخصصات تؤدي إلى زيادة الربح .	يظهر بند حقوق الملكية بقيمة أكبر من القيمة الحقيقية.

أثر تقدير المخصصات على القوائم المالية
(المصدر: إعداد الباحث)

وبناء على ما سبق فإن الباحث يفترض الفرض الفرعي الثالث للدراسة وهو : توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين دلالة القوائم المالية وتقدير المخصصات الفنية في شركات المقاولات.

٤/٣/٤ تكلفة الاقتراض :

اختلفت المعالجة المحاسبية لتكلفة الاقتراض بين المعالجة الايرادية والمعالجة الرأسمالية على النحو التالي^(٣٧):

المعالجة الأولى : اعتبار تكاليف الاقتراض مصروفاً إيرادياً يحمل على الفترة في سنة تحققه : وتقضى هذه المعالجة باعتبار تكاليف الاقتراض مصروف إيرادي يحمل على قائمة الدخل في نفس الفترة التي حدثت فيها.

المعالجة الثانية :

رسملة تكاليف الاقتراض واعتبارها

جزء من تكلفة الأصل، وتستند هذه المعالجة على أساس عدم حصول المنشأة على منافع من الأصل إلا بعد الانتهاء من الإنشاء أو استخدام الأصل في الإنتاج، ولذلك فإن جميع التكاليف خلال فترة الإنشاء متضمنة الفوائد تدرج ضمن تكلفة الأصل التي ستخضع للإهلاك خلال سنوات الحياة الإنتاجية للأصل، وذلك لأن الفائدة شأنها شأن تكلفة المواد والعمل وتعتبر تكلفة ضرورية للإنشاء ولهذا يجب إضافتها لتكلفة الأصول، في حين تؤدي الرسملة إلى الحصول على مقياس دقيق لإجمالي استثمارات المنشأة في الأصول. ويمكن للباحث توضيح اثر كل معالجة على القوائم المالية من خلال الجدول التالي:

الطريقة	الأثر على قائمة الدخل	الأثر على الميزانية
المعالجة الايرادية	معالجة تكاليف الاقتراض على أنها أعباء تحمل على قائمة الدخل توفر قوائم مالية تعطي نتائج أكثر صلاحية للمقارنة بين فترة وأخرى، حيث تسمح بتحميل كل فترة محاسبية بنصيبها من المصروفات، الأمر الذي يتيح بالتالي مؤشراً أفضل للتدفقات النقدية المستقبلية للمنشأة وذلك لأن أسعار الفائدة تتذبذب أو تتغير	زيادة موضوعية ارقام الاصول الواردة بالميزانية وتعبيرها عن التكلفة بشكل اكثر مصداقية نتيجة عدم تحميل الاصل بأية تكاليف اخرى بخلاف تكلفة اقتناؤه.

	مع تغير مستوى الاقتراض وليس مع عملية إقتناء الأصل، بالإضافة الى انخفاض الارباح نتيجة ارتفاع المصروفات التمويلية.	
الرسمة ينتج عنها مقارنة جيدة بين الأصول المشتره والأصول التي يتم انشائها على اعتبار أن تكلفة الاقتراض تمثل جزء من تكاليف إستحواذ الأصل مثلها مثل أي عنصر آخر من عناصر التكاليف الخاصة بالأصول والتي يتم رسملتها. إضافة الفائدة إلى تكلفة الأصل قد ينتج عنها وجود قيم مختلفة لأصول متشابهة ويرجع هذا الاختلاف إلى طريقة التمويل التي تتبناها المنشأة فقد ترى الوحدة إضافة فائدة القرض إلى أحد الأصول دون الأصول الأخرى الأمر الذي يترتب عليه وجود أصول متشابهة قيمتها مختلفة.	زيادة الارباح نتيجة انخفاض المصروفات التمويلية.	المعالجة الرأسمالية

أثر اختلاف معالجة تكلفة الاقتراض على القوائم المالية
(المصدر: إعداد الباحث)

٥/٣/٤ طرق معالجة التكاليف غير المباشرة:
تعددت أسس المتبعة في تحميل التكاليف غير المباشرة ما بين تحميل كلي أو تحميل جزئي، وتختلف تكلفة البضاعة المباعة وتكلفة مخزون آخر المدة باختلاف الأساس المتبع في تحميل التكاليف غير

وبناء على ما سبق فإن الباحث يفترض الفرض الفرعي الرابع للدراسة وهو
توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين دلالة القوائم المالية وطرق معالجة تكلفة الإقتراض.

المباشرة، ومن ثم فإن تأثيرها مختلف على قائمتي الدخل والميزانية، فعلى سبيل المثال فى حالة التحميل الكلي يقيم المخزون بإجمالي التكاليف غير المباشرة مما يترتب عليه نقل جزء من تكاليف الفترة (التكاليف الثابتة) إلى فترة تالية بما لا يتماشى مع مفهوم المقابلة، كما ان صافى الربح يكون أقل مما لو طبقت إحدى طرق التحميل الجزئي^(٣٩).

وبتطبيق ما سبق على عقود مقاولات الإنشاءات فإن تكلفة الوحدات المباعة وتكلفة مخزون اخر الفترة سواء وحدات تامة جاهزة للبيع او أعمال تحت التنفيذ تتأثر باختلاف الأساس المتبع فى تحميل التكاليف غير المباشرة، وهناك بعض الشركات تقوم بتحميلها على حساب الأرباح والخسائر مباشرة وعدم توزيعها على العقود، ومن ثم فإن تأثيرها مختلف على قائمتي الدخل والميزانية.

مما سبق يتضح أن تعدد طرق التخصيص له تأثير واضح على دلالة القوائم المالية ومن ثم فإن الباحث يفترض الفرض الفرعي الخامس للدراسة وهو: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين دلالة القوائم المالية وتباين طرق تخصيص التكاليف غير المباشرة.

٦/٣/٤ أثر تباين طرق الاعتراف بالإيراد في عقود المقاولات

تتمثل المشاكل الرئيسية عند الاعتراف بالإيراد فى عقود المقاولات فى كلا من اختلاف الطرق المحاسبية للاعتراف بالإيراد، وسيقوم الباحث بتوضيح أثر كل طريقة على القوائم المالية من خلال الجدول التالي:

الطريقة	الأثر على قائمة الدخل	الأثر على الميزانية
طريقة نسبة الإتمام (أسلوب التكلفة السى التكلفة)	<ul style="list-style-type: none"> - يتم الاعتراف بالإيراد نسبياً بمقارنة التكاليف التي تحدث خلال الفترة ونسبتها إلى تكاليف المشروع الكلية المقدرة. - وتتحدد إيرادات عقد المقاوله وفقاً لنسبة الإتمام بصرف النظر عما قد تكون الشركة قد أصدرته من مستخلصات فعلية. - يتحدد الأرباح التقديرية للمقاوله بالفرق بين إيرادات الفترة وتكاليفها التي تم حسابهم وفقاً لنسبة الإتمام. 	<ul style="list-style-type: none"> - الفواتير المسجلة ولكن لم يتم تحصيلها نقداً سوف تسجل كحسابات مدينة. - مصروفات المشروع المتراكمة زائد الدخل المتراكم الذي تم التقرير عنه ناقصاً الفواتير المتراكمة سوف يسجل كأصل متداول إذا كان موجباً وكخصوم إذا كان سالباً. - عند اكتمال المشروع فإن الأعمال تحت التنفيذ والفواتير المقدمة تصفى إلى الصفر، أما الفواتير غير المحصلة فتعتبر حسابات مدينة.
طريقة نسبة الإتمام (أسلوب حصر الأعمال المنفذة).	<ul style="list-style-type: none"> - يتحدد ربح المقاوله بالفرق بين قيمة المستخلصات المعتمدة وبين التكاليف المتعلقة بالأعمال الواردة بهذه المستخلصات بصرف النظر عن نسبة المنفذ مهما قلت قيمته. - الأرباح التي تخصص بموجبها للفترات المحاسبية التي ينفذ خلالها العقد لا تكون مؤكدة بل تكون عرضة لمخاطر عدم التحقق بسبب تغيرات محتملة قد تحدث في المستقبل في نفقات العقد، 	<ul style="list-style-type: none"> - إن تنفيذ العقد كاملاً وتحصيل قيمته لا تظهر أي أرصدة متعلقة بعقد المقاوله بالمركز المالي. - ولكن الاعمال الجاري تنفيذها دون الانتهاء منه هو يترتب عليها وجود أرصدة تظهر بأصول وخصوم الميزانية. علي سبيل المثال المبالغ المستحقة على العملاء من الأعمال التامة المعتمدة وغير مسددة القيمة، وتكلفة الأعمال التامة غير المعتمدة، والتأمينات التي تدفع لأصحاب عقود المقاوله. والتأمينات

المحصلة من الغير عن عقود الباطن.	أو بسبب احتمال عجز العميل عن تسديد كامل التزاماته تجاه المقاول.	
- الاعمال الجاري تنفيذها دون الانتهاء منه هو يترتب عليها وجود أرصدة تظهر بأصول وخصوم الميزانية. علي سبيل المثال المبالغ المستحقة على العملاء من الأعمال التامة غير المعتمدة وغير مسددة القيمة، والتأمينات التي تدفع لأصحاب عقود المقاوله. والتأمينات المحصلة من الغير عن عقود الباطن.	يتحدد ربح المقاوله بالفرق بين قيمة المستخلصات وبين التكاليف المتعلقة بالأعمال الواردة بهذه المستخلصات بصرف النظر عن اعتمادها من قبل العميل. الأرباح التي تخصص بموجبها للفترات المحاسبية التي ينفذ خلالها العقد لا تكون مؤكدة بل تكون عرضة لمخاطر عدم التحقق بسبب تغيرات محتملة قد تحدث في المستقبل في نفقات العقد، أو بسبب احتمال عجز العميل عن تسديد كامل التزاماته تجاه المقاول، أو عدم اعتمادها من قبل العميل.	- طريقة نسبة الإتمام (أسلوب الإنجاز الفعلي لجزء من العمل المتعاقد عليه)
- يظهر بند أعمال تحت التنفيذ محمل بكافة التكاليف التي انفقت خلال الفترة. ويتم تسجيل قيمة المستخلصات في حساب مؤجل. السنة الأخيرة وحدها هي التي تستفيد من إيرادات العقد ومجمل الربح.	- عدم مسايرتها لأساس الاستحقاق ولمبدأ مقابلة الإيرادات بالنفقات. ذلك لأنها تحمل نفقات العقد لإيراد الفترات المحاسبية التي تحدث خلالها، في حين تخصص إيراد العقد بالكامل للفترة المحاسبية التي تم إنجازها فيها.	- طريقة العقود التامة

أثر تباين طرق الإعراف بالإيراد على القوائم المالية
(إعداد الباحث)

وبناء على ما سبق فإن الباحث يفترض الفرض الفرعي السادس للدراسة وهو : توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين دلالة القوائم المالية وتباين طرق الإعراف بالإيراد. ويرى الباحث من خلال العرض السابق أن اختلاف التقديرات المحاسبية للتكاليف

بسبب اختلاف السياسات البديلة والمتفق عليها ، وكذلك اختلاف طرق الاعتراف بالإيراد تؤدي إلى مجموعة متباينة من البيانات المالية.

٤/٤ الدراسة التطبيقية:

سيقوم الباحث في هذا الجزء من الدراسة بعرض كلا من تصميم الدراسة التطبيقية، وعرض وتحليل نتائج اختبارات الفروض الاحصائية على النحو التالي :

٤/٤/١ تصميم الدراسة التطبيقية :

سيتم في هذا الجزء استعراض متغيرات الدراسة وادوات قياسها ومجتمع وعينة الدراسة على النحو التالي:

☒ **متغيرات الدراسة ونموذج اختبار الفروض الاحصائية:**

- **المتغير التابع : دلالة التقارير المالية:**

وسوف يقوم الباحث باستخدام نموذج الاستحقاق الاختياري للتعبير عن دلالة

القوائم المالية، حيث يتم تقدير الاستحقاقات المحاسبية بشقيها الإجمالي والاختياري عن طريق الفرق بين صافي الأرباح المحاسبية والتدفقات النقدية التشغيلية، وبعد ذلك يتم فصل الشق الإجمالي والاختياري في الاستحقاقات الإجمالية عن طريق تقدير الاستحقاق الإجمالي وتكون معادلة الاستحقاقات الإجمالية (التغير في المخزون+ التغير في المدينون - التغير الدائون - الإهلاك - التغير في المخصصات)، وتكون الاستحقاقات الاختيارية هي الفرق بين إجمالي الاستحقاقات المحاسبية والاستحقاقات الإجمالية. وبعد فصل هذا الجزء من الأرباح يتم حساب الاستحقاقات الاختيارية كنسبة من التغير في الأصول وهي ما تعبر عن دلالة القوائم المالية.

- المتغيرات المستقلة :
تتمثل فيما يلي:

الرمز	أداة القياس	المتغير
X1	مقدار التغير في المخزون	تباين طرق تقييم المخزون
X2	مقدار التغير في مخصص الإهلاك	تباين طرق الإهلاك
X3	مقدار التغير في المخصصات الفنية	طرق تقدير المخصصات الفنية
X4	مقدار التغير في تكلفة الاقتراض	معالجة تكاليف الاقتراض
X5	مقدار التغير في تكلفة ايراد النشاط	تباين طرق تخصيص التكاليف غير المباشرة
X6	مقدار التغير في ايراد النشاط	تباين طرق الاعتراف بالايراد

وسينم حساب مقدار التغير من خلال مقارنة الفترة الحالية بالفترة التي تسبقها خلال الفترة محل الدراسة (٢٠١١) : (٢٠١٤) للعينة المختارة.

☒ المجتمع والعينة :

يتمثل مجتمع الدراسة في كافة الشركات المقيدة في سوق الاوراق المالية المصري في

قطاع العقارات خلال الفترة الزمنية ٢٠١١ : ٢٠١٤، وقد اختار الباحث الفترة الزمنية محل الدراسة بسبب حدوث ثورة يناير ٢٠١١ مما ادى الى وجود العديد من التقلبات في التكاليف لجميع المعدات التصنيعية فضلا عن تقلبات اسعار العقارات في مصر.

ويتمثل مجتمع الدراسة في قطاع العقارات في عدد ٣٢ شركة في البورصة المصرية الا ان الباحث قام باستبعاد عدد ٧ شركة نظرا لانها قد تم شطبها من البورصة المصرية خلال الفترة محل الدراسة وبذلك تصبح غير صالحة للدراسة نظرا لعدم ملاءمتها للإدراج في الشركات المقيدة في سوق الاوراق المالية المصري ومن ثم انخفاض جودة القوائم المالية لديها، وبذلك يستقر حجم المجتمع على عدد ٢٥ شركة في قطاع العقارات.

٢/٤/٤ عرض وتحليل نتائج الدراسة التطبيقية:

استعان الباحث لإجراء التحليل الإحصائي للبيانات التي تم جمعها بالبرنامج الإحصائي SPSS بمستوى ثقة ٩٥ ٪، قد تم إجراء التحليل الإحصائي باستخدام

اسلوب تحليل الإنحدار لدراسة العلاقة بين المتغيرات المستقلة والمتغير التابع، سوف نتناول في الجزء التالي عرض وتحليل نتائج التشغيل الإحصائي.

٣/٤/٤ نتائج اختبار فروض الدراسة :

▪ اختبار الفرض الفرعي الاول

يعرض الجدول رقم (٤-١) ملخص النموذج كما ورد في مخرجات التشغيل الإلكتروني.

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate	Sig.
1	.212a	.045	.034	13949403936 .166	.041

a. Predictors: (Constant), X1.

بناء على النتيجة السابقة توجد علاقة ارتباط معنوي بين تباين طرق تقييم المخزون ودلالة القوائم المالية في قطاع المقاولات، وهذه النتيجة تعني قدرة النموذج على التنبؤ بالعلاقة بين المتغيرات بشكل ضعيف.

▪ اختبار الفرض الفرعي الثاني :

يعرض الجدول رقم (٤-٢) ملخص النموذج كما ورد في مخرجات التشغيل الإلكتروني.

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate	Sig.
1	.297a	.088	.078	13629419974 .186	.004

a. Predictors: (Constant), X2.

بناء على النتيجة السابقة توجد علاقة ارتباط معنوي بين تباين طرق الالهلاك للأصول الثابتة ودلالة القوائم المالية في قطاع المقاولات، هذه النتيجة تعني قدرة النموذج على التنبؤ بالعلاقة بين المتغيرات بشكل ضعيف.

■ اختبار الفرض الفرعي الثالث :

يعرض الجدول رقم (٤-٣) ملخص النموذج كما ورد في مخرجات التشغيل الإلكتروني.

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate	Sig.
1	.003a	.000	-.011-	14272769379.969	.979

a. Predictors: (Constant), X3.

بناء على النتيجة السابقة لا توجد علاقة ارتباط معنوي بين تقدير المخصصات الفنية ودلالة القوائم المالية في قطاع المقاولات، هذه النتيجة تعني عدم قدرة النموذج على التنبؤ بالعلاقة بين المتغيرات.

■ اختبار الفرض الفرعي الرابع :

يعرض الجدول رقم (٤-٤) ملخص النموذج كما ورد في مخرجات التشغيل الإلكتروني.

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate	Sig.
1	.520a	.270	.262	12191886724.896	.000

a. Predictors: (Constant), X4.

بناء على النتيجة السابقة توجد علاقة ارتباط معنوي بين تباين المعالجة المحاسبية لتكلفة الاقتراض ودلالة القوائم المالية في قطاع المقاولات، هذه النتيجة تعني قدرة النموذج على تفسير التغير في المتغير التابع بشكل متوسط.

■ اختبار الفرض الفرعي الخامس :

يعرض الجدول رقم (٤-٥) ملخص النموذج كما ورد في مخرجات التشغيل الإلكتروني.

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate	Sig.
1	.036 ^a	.001	-.010-	14263356425.692	.727

a. Predictors: (Constant), X5.

بناء على النتيجة السابقة لا توجد علاقة ارتباط معنوي بين تباين طرق تخصيص التكاليف غير المباشرة ودلالة القوائم المالية في قطاع المقاولات، هذه النتيجة تعني عدم قدرة النموذج على تفسير التغير في المتغير التابع.

■ اختبار الفرض الفرعي السادس :

يعرض الجدول رقم (٤-٦) ملخص النموذج كما ورد في مخرجات التشغيل الالكتروني.

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate	Sig.
1	.974 ^a	.949	.948	3222838117.806	.000

a. Predictors: (Constant), X6.

بناء على النتيجة السابقة توجد علاقة ارتباط معنوي بين تباين طرق الاعتراف بالإيراد ودلالة القوائم المالية في قطاع المقاولات، هذه النتيجة تعني قدرة النموذج على تفسير التغير في المتغير التابع بدرجة ارتباط قوية.

ومن خلال الفروض الفرعية السابقة يتم قبول الفرض العام توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين دلالة القوائم المالية وتباين المعالجة المحاسبية لبنود التكاليف والإيرادات في شركات المقاولات.

٥- النتائج والتوصيات

أولاً : النتائج :

تتلخص أهم نتائج الدراسة فيما يلي :

على أرقام الربح الواردة في القوائم المالية.

- تمثل بنود المخزون العقاري نسبة كبيرة من الأصول المتداولة في شركات المقاولات وتختلف هذه النسبة باختلاف طرق تقييم المخزون وأشارت نتائج الدراسة العملية إلى وجود علاقة ارتباط ضعيفة بين تباين طرق تقييم

- نظراً لتشابك نشاط عقود المقاولات تتحمل العقود بالعديد من التكاليف الضمنية المتمثلة في إهلاك الأصول الثابتة ، وتكلفة الإقراض، المخصصات الفنية لمواجهة الإلتزامات المختلفة وينعكس أثر ذلك

سوق العقارات المصري
وعدم لجوء العديد من
الشركات إلي تكوين تلك
المخصصات حرصاً منها
على تحقيق أعلى معدلات
للربح.

- تمثل التكاليف غير
المباشرة في عقود مقاولات
الإنشاءات نسبة لا يستهان
بها من إجمالي تكلفة العقد
وتختلف العديد من الآراء
حول آليات تخصيص تلك
التكاليف.

- يحتوى الإيراد على العديد
من مشاكل القياس
المحاسبي المتمثلة في تحديد
القيمة التعاقدية وقياس نسبة
الإتمام وأشارت النتائج
العملية إلى أنه أكثر
المتغيرات تأثيراً على دلالة
القوائم المالية في قطاع
المقاولات.

ثانياً : التوصيات :

في ضوء نتائج الدراسة يوصى
بما يلي :

- ضرورة إتباع أفضل
المعالجات المحاسبية للعديد
من التكاليف الضمنية

المخزون ودلالة القوائم
المالية في قطاع المقاولات.

- توصل الباحث نظرياً إلي
أن اختلاف المعالجة
المحاسبية لتكلفة الإقراض
يؤثر بشكل جوهري علي
أرقام إجمالي الأصول
الواردة في القوائم المالية
ومن ثم على دلالة القوائم
المالية وقيمة المشروعات
المنفذة ، وأشارت نتائج
الدراسة العملية إلى وجود
علاقة ارتباط متوسطة بين
اختلاف معالجة تكافة
التمويل ودلالة القوائم
المالية في قطاع المقاولات.

- توصل الباحث نظرياً إلي
أن المخصصات من الأمور
المسلم بها في شركات
المقاولات للاحتياط ضد
المخاطر المحتملة في قطاع
المقاولات ولها أثر عظيم
على نتائج أعمال المنظمة
ورغم ذلك أشارت نتائج
الدراسة التطبيقية إلي عدم
وجود علاقة ارتباط بين
المخصصات ودلالة القوائم
المالية في قطاع المقاولات،
ويمكن للباحث إرجاع تلك
النتيجة إلي وجود خلل في

الإنشاءات للحصول على اعلي مستوي من موضوعية التكلفة.

- مزيد من البحث والتطوير في مشروع الاعتراف بالإيراد نظراً لأهميته الكبرى في التأثير على دلالة القوائم المالية في عقود مقاولات الإنشاءات.

٦- هوامش البحث:

١. على ، حسن حامد ، ٢٠١١ ، مشكلات قياس صافي الربح في ضوء المعايير المحاسبية والتشريع الضريبي المصري ، دراسة ميدانية" ، رسالة ماجستير غير منشورة ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، ص ٨١ .

2. Liu, L. and K. Zhu, 2007. *Improving cost estimates of construction projects using phased cost factors* , Journal of Construction Engineering and Management, , Vol. 133, No. 1.
3. Shane, J. S., K. R.Molenaar, S. Anderson and C.S. Dist, 2009 *Construction project cost Escalation factors* , Journal of Construction Engineering and Management, , Vol. 25, No. 4.

التمثلة في إهلاك الأصول الثابتة ، وتكلفة الإقراض ، والمخصصات الفنية حرصاً على دلالة أرقام صافي الربح في القوائم المالية.

- أخذ القيمة الزمنية للنقود في الحسبان عند تقييم المخزون أو اللجوء إلى مقاييس القيمة العادلة للوصول إلي موضوعية القياس.

- ضرورة استقرار السياسة المحاسبية المتبعة لمعالجة تكلفة الإقراض في عقود مقاولات الإنشاءات حرصاً على دلالة القوائم المالية.

- ضرورة اهتمام العديد من الشركات العاملة في قطاع العقارات المصري بالمخصصات الفنية لأهميتها الكبرى في مواجهة المخاطر المحتملة وخصوصاً في ظل الظروف السياسية السائدة في البيئة محل الدراسة.

- ضرورة اللجوء إلي عمليات المفاضلة بين بدائل تخصيص التكاليف غير المباشرة في عقود مقاولات

٤. عبد الرحمن، احمد يوسف محمود، ٢٠١٣، نموذج مقترح لتقدير تكلفة الانجاز في شركات مقاولات الانشاءات مع دراسة تطبيقية في جمهورية مصر العربية، رسالة دكتوراه، غير منشور، كلية التجارة، جامعة الاسكندرية.
٥. معايير المحاسبة المصرية ، قرار وزير الاستثمار رقم ٢٤٣ لسنة ٢٠٠٦ ، المعيار المحاسبي رقم (٨) ، عقود الإنشاءات، الفقرة رقم ١٥ .
6. International Financial Reporting, 2014, No. 15, Revenue From Contracts With Customers.
٧. معايير المحاسبة المصرية ، المعيار المحاسبي رقم (٨) ، مرجع سابق ، الفقرة رقم ١٧ .
٨. المرجع السابق ، الفقرات ١٨ و ١٩ .
٩. باسيلي، مكرم عبد المسيح؛ وعزت، عمرو نزية محمود، بدون سنة نشر، نظم التكاليف الفعلية، كلية التجارة ، جامعة المنصورة، المكتبة العصرية للنشر والتوزيع ، ص ٢٣٥ .
١٠. محمد، جمال كامل ، ٢٠١١، أثر الاختلاف في تطبيق معايير المحاسبة وقانون الضرائب على القياس والإفصاح عن
- ضرائب الدخل في القوائم المالية لشركات المقاولات، رسالة ماجستير، غير منشور، كلية التجارة، جامعة القاهرة، ص ٨٥.
١١. المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، ٢٠١٤، الجزء (أ)، اطار المفاهيم والمتطلبات، المعيار الدولي رقم (١٦) "الممتلكات والمصانع والمعدات"، الفقرات ٢٩-٣٢ .
١٢. المرجع السابق، المعيار الدولي رقم (٢٣) "تكلفة الاقتراض" .
١٣. أبو نصار، محمد؛ حميدات، جمعه، ٢٠١٣ ، معايير المحاسبة والابلاغ المالي الدولية، الجوانب النظرية والعملية، المكتبة الوطنية، الطبعة الثالثة ، ص ٥٣٠ .
١٤. معايير المحاسبة المصرية، المعيار المحاسبي رقم (٨)، مرجع سابق ذكره ، فقرة رقم ٤٤ .
15. Katherine Black & Jeffrey N. Barnes, 2006, **Revenue Recognition in the Construction Industry: An Experimental Stud**", Journal of Accounting and Economics, Volume 12, Issues 1-3, pp.207-220.
16. Elaine Henry and Oscar j. Holzmann, 2009, **Contract based revenue recognition**,

- Statements of Developers in Poland**, Accounting and Management Information Systems, Vol. 10, No. 1, p26.
٢٣. معايير المحاسبة المصرية ، المعيار المحاسبي رقم (٨) ، مرجع سابق ذكره، فقرة رقم ٢٩
٢٤. محمد جمال كامل ، ٢٠١١، مرجع سابق ذكره، ص ٤٨ .
٢٥. المرجع السابق ، ص ٤٧ .
٢٦. عبد الغفار، إلهام محمد الصحابي ، ٢٠١١ ، مرجع سابق ذكره ، ص ٣٣ .
٢٧. حماد ، طارق عبد العال، الدليل العملي لتطبيق معايير المحاسبة المصرية وآثارها الضريبية، مرجع سابق، ص ٤٧٥ .
٢٨. علي، حسن حامد، ٢٠١١، مرجع سابق ذكره، ص ٨٦ .
٢٩. معايير المحاسبة المصرية ، المعيار المحاسبي رقم (٨) ، مرجع سابق ذكره، فقرة رقم ٣١
30. Ganyo Nutakor, CCE, 2007, *Assessing Final Cost of Construction at Bid Time*, Cost Engineering Vol. 49, No. 11, pp 10.
31. Maples, L., 2003, *Taxpayers Using the percentage of completion method to account for long term contracts may not exclude retain ages payable when calculating their contract costs incurred*, Practical tax Stratigies, p 97.
32. Hagan, Joseph M., Bailey, Rose L., 2011, *The use of percentage of completion method of accounting : The Journal of corporate accounting & finance* , Vol 10, No 2.
17. Lori Olsen & Thomas R. weirich, 2010, *New revenue recognition model* , Journal of corporate accounting and finance, vol 10, No 2, pp : 55-61.
18. Berends,T. C., (Kees) J. S., (Jack) Dhillon, 2004, *An Analysis of Contract Cost Phasing on Engineering and Construction Projects*, The Engineering Economist, vol 49, p 327.
١٩. عبد الغفار، إلهام محمد الصحابي ، ٢٠١١، *القياس المحاسبي والضريبي لأرباح عقود المقاولات طويلة الأجل*، رسالة دكتوراه ، غير منشور، كلية التجارة، جامعة عين شمس ، ص ٣٦ .
20. PRAKASH, R., SINHA,N., 2013, *Deferred Revenues and the Matching of Revenues and Expenses*, Contemporary Accounting Research Vol. 30 No. 2, p517.
21. Shim Jac. K. 2000, *Which accounting methods for construction contracts are allowed for tax purposes?*, Journal of accounting and taxation, vol 32,p 30.
22. DYLAK, Renata, & KUCHARCZYK, Malgorzata, 2011, *Recognising Revenue from The Construction of Real Estate in Financial*

المحاسبية على دلالة القوائم
المالية، المجلة العلمية لكلية
الإدارة و الاقتصاد ، كلية
الإدارة والاقتصاد ، جامعة
قطر، العدد العاشر، ص ٢٠٤ .

Koch industries, INC.
Decision, Construction
Accounting & Taxation, Vol
21, No 1, p 43.
33. ALICE WOOLLEY, 2005,
Evaluating value: a
historical case study of the
capacity of alternative
billing methods to reform
unethical hourly billing,
VOL. 12, NO. 3, pp 340.

٣٤. راجع في ذلك :

- حماد، طارق عبد العال،
٢٠٠٨، موسوعة معايير
المحاسبية، شرح معايير التقارير
المالية الدولية الحديثة
ومقارنتها مع المعايير الأمريكية
والبريطانية والعربية والخليجية
والمصرية، الجزء الرابع، قياس
بنود الميزانية وقائمة الدخل،
الدار الجامعية، القاهرة.

- أبو نصار، محمد؛ حميدات، جمعه،
٢٠١٣، مرجع سابق ذكره ، ص
٧١-٧٢.

٣٥. الدالي، انتصار عصام حسين،
٢٠١٤، مرونة المعايير
المحاسبية وأثرها على جودة
التقارير المالية، دراسة
تطبيقية، رسالة ماجستير، كلية
التجارة جامعة المنصورة، ص
١٣.

٣٦. المرجع السابق ، ص ١٥ .

٣٧. المرجع السابق ، ص ١٥ .

٣٨. حماد، طارق عبد العال،
٢٠٠٨، مرجع سابق ذكره ،
ص ٤٣٤ .

٣٩. يوسف، أحمد محمود، ١٩٩٩،
اثر الاختلاف في التقديرات