

أثر معيار الاعتراف بالإيراد على المشكلات المحاسبية في شركات المقاولات  
الأردنية

**Impact of Revenue Recognition Standard on the Accounting  
Problems in the Jordanian Construction Companies**

إعداد

شادي عبداللطيف أبوorman

إشراف

الدكتور ظاهر شاهر القشي

جامعة عمان العربية

كلية الأعمال

قسم المحاسبة

جامعة عمان العربية

2014

## التفويض

أنا الطالب شادي عبداللطيف سلامه أبورمان أفوض جامعة عمان العربية  
بتزويد نسخ من أطروحتي للمكتبات أو المؤسسات أو الهيئات أو الأشخاص  
عند طلبها .

الاسم : شادي عبداللطيف سلامه أبورمان

التوقيع : 

التاريخ : 2014-6-16

## قرار لجنة المناقشة

نوقشت هذه الرسالة وعنوانها "أثر معيار الاعتراف بالإيراد على المشكلات

المحاسبية في شركات المقاولات الأردنية "

وأجيزت بتاريخ 2014/6/16 م

## أعضاء لجنة المناقشة

التوقيع

.....  
.....  
.....

رئيسا

الدكتور نمر سليحات

عضوا ومشرفا

الدكتور ظاهر شاهر القشي

عضوا

الأستاذ الدكتور عبد الرزاق شحاده

بسم الله الرحمن الرحيم

قال تعالى :

(( يرفع الله الذين آمنوا منكم والذين أوتوا العلم درجات ))

صدق الله العظيم

سورة المجادلة أية ( ١١ )

# الإهداء

إلى والدي رحمه الله

إلى والدتي الغالية

إلى أخواني وأخواتي وجميع الأهل

إلى زملائي الأفاضل

إلى كل من ساهم في إنجاح هذه الدراسة

الباحث

## الشكر والتقدير

أُتقدم بجزيل الشكر وعظيم الامتنان إلى كل من ساهم في إنجاز هذه الدراسة، والشكر الجزيل لجامعتي .... جامعة عمان العربية التي قدمت لي كل العون من خلال خبرة الأساتذة الذين ساهموا في إنجاحها وعلى رأسهم أستاذي الدكتور ظاهر القشي الذي كان نعم الموجه والمشرف، والذي قدم لي النصح والإرشاد طيلة فترة إعداد الرسالة فله مني كل الاحترام والتقدير والمحبة.

وأشكر أعضاء لجنة المناقشة لتفضلهم في مناقشة بحثي.

وإلى كل من ساهم في إثراء هذا العمل المتواضع أتقدم بخالص شكري وتقديري ودعائي للجميع بأن يجزيهم الله خير الجزاء .

## قائمة المحتويات

الموضوع	الصفحة
التفويض	ب
قرار لجنة المناقشة	ج
الآية الكريمة	د
الإهداء	هـ
الشكر والتقدير	و
المحتويات	ز
الملخص باللغة العربية	م
الملخص باللغة الإنجليزية	س
<b>الفصل الأول: الإطار العام للبحث</b>	
٢-١ مقدمة	٢
٢-١ مشكلة الدراسة وعناصرها	٣
٣-١ فرضيات الدراسة	٤
٤-١ نموذج الدراسة	٥
٥-١ التعاريف الإجرائية	٦
٦-١ أهمية الدراسة	٧
١-٢ الإطار النظري	١٠
٢-٢ تعريف الإيراد	١٠
٣-٢ أنواع الإيرادات	١٣
٤-٢ تحقق الإيراد	١٧
٥-٢ أهمية الاعتراف بالإيراد وقياسه	١٨
٦-٢ قياس الإيراد	١٩
٧-٢ دواعي دراسة الاعتراف بالإيراد	٢١
٨-٢ المشاكل المحاسبية التي تواجه شركات المقاولات	٢٣
٩-٢ الأسس التي تعترف بالإيراد تدريجياً	٢٥

٢٥	١٠-٢ أساس الزيادة الطبيعية (النمو في القيمة)
٢٦	١١-٢ أساس نسبة الإتمام
٢٧	١٢-٢ أسس الاعتراف بالإيراد بإيراد كاملاً عند نقطة أداء النشاط الرئيسي
٢٩	١٣-٢ أساس الإنتاج
٣١	١٤-٢ العرض والإفصاح في القوائم المالية
٣١	١٥-٢ أساس التحصيل النقدي
٣١	١٦-٢ التحصيل قبل بدء النشاط
٣٢	١٧-٢ التحصيل النقدي بعد البيع والتسليم
٣٢	١٨-٢ معايير المحاسبة الدولية
٣٤	١٩-٢ مفهوم معايير المحاسبة الدولية
٣٥	٢٠-٢ أهمية المعايير المحاسبية الدولية
٣٦	٢١-٢ معيار المحاسبة الدولي رقم (١١)
٣٧	٢٢-٢ مفهوم عقود الإنشاءات وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي رقم (١١)
٣٧	٢٣-٢ أنواع عقود الإنشاءات وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي رقم (١١)
٣٨	٢٤-٢ المعالجة المحاسبية لتكاليف وإيرادات عقود الإنشاءات
٣٩	٢٥-٢ معيار المحاسبة الدولية رقم (١٨)
٤٠	٢٦-٢ نطاق المعيار
٤٢	٢٧-٢ تحديد طبيعة العملية
٤٢	٢٨-٢ بيع السلع
٤٦	٢٩-٢ الدراسات السابقة
٤٦	١-٣٠-٢ الدراسات باللغة العربية
٥٣	٢-٣١-٢ الدراسات باللغة الانجليزية
٥٨	٣-٣٢-٢ ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة
<b>الفصل الثالث : طريقة وإجراءات الدراسة</b>	
٦٠	١-٣ منهجية الدراسة
٦٠	٢-٣ مجتمع وعينة الدراسة
٦٠	٣٣ أداة الدراسة



٦٠	٤-٣ الصدق الظاهري لأداة الدراسة
٦١	٥-٣ صدق وثبات أداة الدراسة
٦٢	٦-٣ مصادر جمع البيانات
٦٣	٧-٣ أساليب تحليل البيانات
<b>الفصل الرابع : التحليل الإحصائي</b>	
٦٥	١-٤ مقدمة
٦٥	٢-٤ خصائص عينة الدراسة
٦٩	٣-٤ تحليل أسئلة الدراسة
٦٩	١-٣-٤ مقدمة
٦٩	٢-٣-٤ درجة الأهمية
٧٦	٥-٤ اختبار الفرضيات
٨١	١-٥ النتائج
٨٢	٢-٥ التوصيات
٨٣	٣-٥ المراجع
٨٣	١-٣-٥ المراجع باللغة العربية
٨٦	٢-٣-٥ المراجع باللغة الإنجليزية
٨٦	٣-٣-٥ المواقع الإلكترونية
٨٧	الملاحق

## قائمة لأشكال

الصفحة	البيان	رقم الشكل
٥	أنموذج الدراسة	١-١

## قائمة الجداول

الصفحة	البيان	رقم الجدول
٦٢	نتائج اختبار معامل كرونباخ ألفا (Cronbach's Alpha)	١-٣
٦٥	توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي	١-٤
٦٦	توزيع عينة الدراسة حسب التخصص العلمي	٢-٤
٦٧	توزيع عينة الدراسة حسب الخبرة العملية	٣-٤
٦٨	توزيع عينة الدراسة حسب المسمى الوظيفي	٤-٤
٦٩	مقياس تحديد الأهمية النسبية للوسط الحسابي	٥-٤
٧٠	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لاستجابات أفراد عينة الدراسة حول معيار ١١ عقود المقاولات الإنشاء ومعيار ١٨ الإيرادات	٦-٤
٧٢	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لاستجابات أفراد عينة الدراسة حول مشكلة تذبذب الدخل	٧-٤
٧٣	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لاستجابات أفراد عينة الدراسة حول مشكلة الاحتساب الضريبي	٨-٤
٧٤	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لاستجابات أفراد عينة الدراسة حول مشكلة القياس المحاسبي	٩-٤
٧٦	اختبار الفرضية الفرعية الأولى	١٠-٤
٧٧	اختبار الفرضية الفرعية الثانية	١١-٤
٧٨	اختبار الفرضية الفرعية الثالثة	١٢-٤
٧٩	اختبار الفرضية الرئيسية	١٣-٤

## قائمة الملاحق

الصفحة	البيان	رقم الملحق
٨٧	استبانة الدراسة	١
٩٣	أسماء شركات المقاولات الأردنية	٢
٩٥	قائمة أسماء المحكمين	٣

## الملخص باللغة العربية

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على أثر معيار الاعتراف بالإيراد على المشاكل المحاسبية في شركات المقاولات الأردنية وإلى بيان دور معايير المحاسبة الدولية في إضفاء الثقة والمصداقية على القوائم المالية لشركات المقاولات.

استخدم الباحث المنهج الوصفي التحليلي للسياسات المتبعة في (٥٠) شركة مقاولات مختلفة، وتم اعتماد الإستبانة كأداة رئيسية لجمع وتحليل البيانات، كما تم اختيار عينة عشوائية اشتملت على (١٩٨) فرداً من مدراء ماليين، ومساعد مدراء ماليين، ورؤساء أقسام ومحاسبين، وتم استخدام البرنامج الإحصائي (SPSS) لتحليل البيانات والخروج بالنتائج من التحليل التي تبين أثر تطبيق معيار الاعتراف بالإيراد على المشاكل المحاسبية.

لقد خلصت الدراسة إلى عدد من النتائج :-

١- تدني نسبة التزام شركات المقاولات الأردنية بتطبيق معايير المحاسبة الدولية رقم (١١) و

(١٨) عند إعداد القوائم المالية.

٢- تواجه شركات المقاولات الأردنية مشكلات محاسبية تحول دون تطبيق معايير المحاسبة

الدولية، وتتمثل أهمها في :-

- عدم وجود استقرار في طرق القياس المحاسبي وتعرضها إلى التعديل المستمر.
- وجد اختلاف في القوانين والتشريعات وعدم ملائمة قوانين الضريبة السائدة.
- عدم وجود قوانين وتشريعات تلزم شركات المقاولات بتطبيق معايير المحاسبة الدولية عند إعداد القوائم المالية.

وفي الختام قام الباحث بإقتراح عدد من التوصيات والتي يمكن تلخيصها بالتالي:-

١- الاهتمام بتطبيق بنود محددة من معياري الاعتراف بالإيراد (١١) و (١٨) من معايير

المحاسبة الدولية وذلك بعمل الخطوات التالية:-

أ- ضرورة توضيح آلية إعداد العقود و إظهار التفاصيل المتبعة في عملية

الاعتراف بالإيراد المتولد منها .

ب- عمل جدول زمني لتنفيذ بنود العقد .

ج- توثيق جميع خطوات إنجاز العقد أولاً بأول .

٢- العمل على إنشاء نظام رقابي داخلي في شركات المقاولات بحيث يضمن إتمام العمل

المحاسبي وفق معايير المحاسبة الدولية.

### Abstract

The objective of the study is to recognize the impact of the recognition standard of revenue on accounting problems in Jordanian contracting companies and stating the of international Accounting Standards (I A S) IN giving confidence and credibility to the financial statemnts of contracting companies.

The researcher used the analytical descriptive method through designing a questionnaire to test the applied

Policies in (50)different contracting companies, the questionnaire is used as the main tool for collecting and analyzing data. A random sample is selected,which include (198) individuals from different categories sucuas financial mangers,

finaccial managers' assistants and accountants.

Statistical program (SPSS) is used to anlyze the questionnaire data and to find out the findings from analysis that shows the impact of the recognition standard of revenue on accounting problems.

The study reached to number of results:

1-Low percentage of Jordanian contracting companies commitment to apply

I A S(11) IAS (18)

Preparing financial statement.

2-Jordanian Contracting Companies face accounting problems that prevent applying International Accounting Standards and the most important of these are:

- the lack of stability in accounting measurement methods and their exposure to continuous modification.

- there is dissimilarity in laws, legislations and an inadequacy of the Prevailing tax laws.

- the lack of the presence of laws legislations that oblige the contracting Companies to apply international accounting standards when preparing companies to apply international accounting standards when preparing Financial statements.

In conclusion, the researcher suggests the following appropriate Recommendations:

1-interest in applying specific items of the two revenue recognition Standards (11) and (18) of international Accounting Standards by executing the following steps:

- A-Necessity of clarifying the mechanism of preparing contracts and showing the followed details used in the process of recognition of revenue generated from it.

- B-Making a schedule for implementing the terms or items of the contract.

- C-Documenting all contract implementing steps gradually.

2-Working towards establishing internal control system in contracting completing the accounting work according to the (I A S).



## الفصل الأول

### الاطار العام للدراسة

- المقدمة
- مشكلة الدراسة
- أسئلة الدراسة
- فرضيات الدراسة
- أنموذج الدراسة
- التعريفات الإجرائية
- أهمية الدراسة

## الفصل الأول

### الإطار العام للبحث

#### ١- مقدمة

للمحاسبة دور أساسي وهاما في كفاءة أسواق رأس المال والتأثير على قرارات الإستثمار وذلك من خلال القوائم المالية التي تعدها الشركات، حيث يجب أن توفر هذه القوائم والتقارير المالية المعلومات الصحيحة والكافية للمستثمرين في الوقت المناسب لاتخاذ قراراتهم الاستثمارية.

وعادة" ما يواجه المحاسبون المخاطر المحتملة للتحيز والخطأ في التفسير عند إعداد القوائم المالية حيث يختلف إعداد القوائم المالية للأغراض الإدارية عنها للأغراض الضريبية.

إن استخدام معايير المحاسبة الدولية عند إعداد وتجهيز القوائم والبيانات المالية أصبح مطلب أساسي لمختلف الاطراف لتعزيز الشفافية واضفاء المصداقية عليها .

وتختلف القوائم المالية المعدة في شركات المقاولات محور الدراسة عن القوائم المالية الأخرى المعدة في الوحدات الاقتصادية وذلك لما تتميز بها شركات المقاولات من خصائص تختلف عن باقي الشركات الصناعية والتجارية، وتتمثل أهم هذه الاختلافات في ( عطية، ٢٠٠٣، ص ١٢):-

١- يتطلب تنفيذ بعض المشاريع عدة سنوات (عدة فترات مالية) مما يستدعي تحديد الأرباح في نهاية كل فترة مالية أي تحديد الأرباح عن الأعمال التي تم إنجازها دون الحاجة إلى الانتظار حتى انتهاء العمل في المشروع .

٢- يعتبر العقد أو المقابلة مركز تكلفة ومركز ربحية أي تحتسب التكاليف لكل عقد فيحمل

العقد بالتكاليف المباشرة، وبما يخص هذا العقد من التكاليف غير المباشرة ثم تتم عملية

المقابلة بين تكلفة العقد الكلية وإيراداته لتحديد الربح الإجمالي من هذا العقد .

يعتبر قطاع المقاولات أحد الدعائم الرئيسية في الاقتصاد الأردني، لما له من أهمية في

زيادة الاستثمارات الرأسمالية وتشغيل العمالة.

ويطلق لفظ المقابلة على الأعمال التي يقوم فيها المقاول بالتعاقد مع صاحب العمل المراد

تنفيذه لذا يسمى هذا النوع من الأعمال بالأعمال الانشائية .

لذا تسعى جميع الشركات بشتى أشكالها وأنواعها إلى تطبيق مبدأ الاعتراف بالإيراد لتحقيق

مبدأ المقابلة المعني بمقابلة إيرادات الشركة بمصروفاتها للفترة المعنية بالقياس بحيث يعتبر الاعتراف

بالإيراد مبدأً محاسبياً مهماً لا يمكن تجاوزه إلا إذا كانت هناك محددات محاسبية تحول دون ذلك.

كون شركات المقاولات من البنية الأساسية للاقتصاد الأردني، فإن عملية الالتزام بتطبيق مبدأ

الاعتراف بالإيراد أمراً لا بد منه في ظل التزامها بمعايير الإبلاغ المالي الدولية.

## ١ - ٢ مشكلة الدراسة وعناصرها

تدور مشكلة الدراسة حول السؤال الرئيس :

ماهو تأثير الالتزام بتطبيق معايير المحاسبة الدولية رقم (١١) و (١٨) المعينان بالاعتراف بالإيراد

على المشكلات المحاسبية التي تواجهها شركات المقاولات الأردنية ؟

ويتفرع من هذا السؤال الرئيس إلى الأسئلة الفرعية التالية:

- ١- هل يوجد أثر لمعيار الاعتراف بالإيراد على طرق القياس المحاسبية ؟
- ٢- هل يوجد أثر لمعيار الاعتراف بالإيراد على مشكلة تذبذب دخل الشركة ؟
- ٣- هل يوجد أثر لمعيار الاعتراف بالإيراد على المحاسبة الضريبية ؟

### ٣-١ فرضيات الدراسة

للإجابة على أسئلة مشكلة الدراسة تم صياغة الفرضيات التالية:

#### الفرضية الرئيسية

لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى ( $\alpha = 0.05$ ) لمعيار الاعتراف بالإيراد على المشكلات المحاسبية.

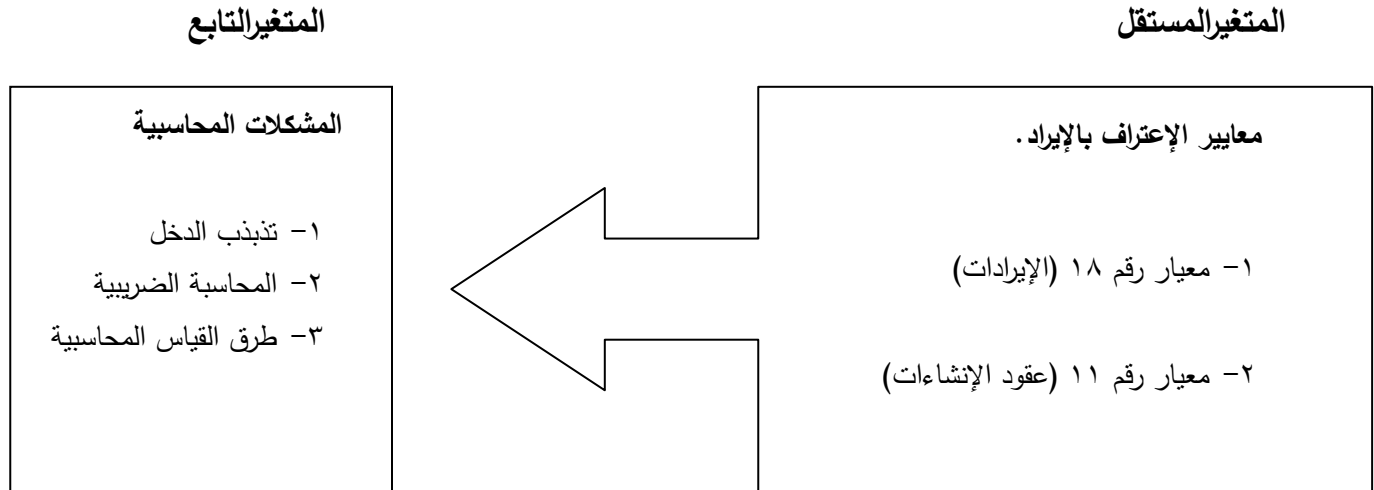
ويتفرع منها الفرضيات الفرعية التالية:

الفرضية الفرعية الأولى: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى ( $\alpha = 0.05$ ) لمعيار الاعتراف بالإيراد على طرق القياس المحاسبي.

الفرضية الفرعية الثانية: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى ( $\alpha = 0.05$ ) لمعيار الاعتراف بالإيراد على تذبذب دخل الشركة.

الفرضية الفرعية الثالثة: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى ( $\alpha = 0.05$ ) لمعيار الاعتراف بالإيراد على المحاسبة الضريبية.

## ١-٤ نموذج الدراسة:



شكل رقم ( ١:١): أنموذج الدراسة

المصدر: من إعداد الباحث وبالأستناد على دراسة (جربوع، ٢٠٠٤) ودراسة (عابدين، ٢٠٠٦)

## ١-٥ التعاريف الاجرائية :

١- معيار ١١ عقود المقاولات (الإنشاء) : يُعنى هذا المعيار في توزيع إيرادات وتكاليف العقد على السنوات التي تم خلالها إنجاز العقد. و يستخدم هذا المعيار استحقاق الإيرادات كما جاءت بالإطار الخاص بإعداد وعرض البيانات المالية لتحديد توقيت الاعتراف بإيرادات ومصروفات العقد بقائمة الدخل، كما يقدم المعيار إرشادات عملية توضح كيفية تطبيق كل الأسس. ويعرف المعيار عقد الإنشاءات " بأنه عقد تم إبرامه خصيصا لإنشاء أصل أو مجموعه من الأصول التي ترتبط ببعضها وتعتمد على بعضها البعض من ناحية التصميم أو التقنية أو الوظائف أو الغرض أو الاستخدام النهائي لها".

## ٢- معيار ١٨ الإيراد :

هو ما تحصل عليه المنشأة من نقدية أو التزام بالدفع مستقبلا نتيجة قيامها بأنشطتها العادية كبيع السلع والبضائع أو تقديم الخدمات أو السماح للغير باستخدام أصولها مقابل ريع أو عائد. وإثبات الإيرادات وفقا لهذا المعيار يعنى بتوقيت إثبات أو إدراج الإيراد في قائمة دخل المنشأة. ويناقش هذا المعيار إثبات الإيرادات المتعلقة بثلاثة أنشطة أساسية :

١- إيرادات عمليات البيع.

٢- إيرادات عمليات الخدمات.

٣- الإيرادات المترتبة على السماح للغير باستخدام موارد المنشأة .

٣- تذبذب الدخل: هو التشتت غير الطبيعي عن متوسط الدخول وهو أيضا التفاوت و الاضطراب وعدم الاستقرار في الخدمة أو المنفعة الناتجة عن رأس المال أو العمل، ويتم دراسته لإزالة انحرافات

سلسلة الأرباح الطبيعية بما في ذلك خطوات تقليل/ حفظ المكاسب، ويحصل الدخل إما بطريقة طبيعية أو مفتعلة ناتجة عن تدخل الإدارة بهدف تحقيق الاستقرار في نمو الدخل .

٤- **المحاسبة الضريبية:** هي حلقة الوصل بين المبادئ المحاسبية المتعارف عليها وبين الأنظمة والقوانين الضريبية، ولكنها تختلف في تأثيرها بالقوانين والتعليمات الضريبية السارية في الدولة، وهذه القوانين هي الأساس في احتساب الربح الضريبي وتحديد الأسعار الضريبية حيث إن المحاسبة الضريبية تعدّل الربح المحاسبي ليتلاءم مع القوانين الضريبية السارية والمعمول بها .

٥- **طرق القياس المحاسبية:** هي الطرق المتبعة في تحديد القيم المتعلقة بكل من العناصر الأساسية التي تشملها القوائم المالية لمنشأة معينة، وتحدد مفاهيم القياس المحاسبي افتراضات معينة تركز عليها عملية القياس، و الخصائص التي تنتم بها عملية القياس نفسها .

#### ٦-١ أهمية الدراسة

تتبع أهمية الدراسة من أن قطاع الإنشاءات يعتبر من أكبر القطاعات الاقتصادية ويمثلها شركات المقاولات في الأردن وكما يلعب دوراً مهماً في تفعيل عجلة النشاط الاقتصادي، ويرى الباحث بأن حصر آثار المشكلات المحاسبية على عملية الاعتراف بالإيراد قد يساهم بشكل مباشر في تحسين قدرة الشركة في عملية الاعتراف مما قد ينعكس إيجاباً على أدائها .

ويمكن تلخيص أهمية الدراسة بما يلي :

#### **أولاً: الأهمية النظرية**

تكمن الأهمية النظرية في هذه الدراسة في توضيح معيار الاعتراف بالإيراد وبيان أثره على المشكلات المحاسبية في قطاع المقاولات في الأردن ، وتحاول هذه الدراسة المساهمة في تطوير الأنظمة المحاسبية في شركات المقاولات الأردنية بما يتناسب ومعايير المحاسبة الدولية.

#### **ثانياً : الأهمية العملية**

تكمن الأهمية العملية في أهمية ضرورة الالتزام بمعيار الاعتراف بالإيراد من قبل شركات المقاولات الأردنية ويرى الباحث بأن حصر أثر هذا المعيار على المشكلات المحاسبية التي تواجهه الشركات الأردنية قد يساهم بشكل مباشر في الحد من تلك المشكلات وتذليل الصعوبات إن وجدت مما قد ينعكس إيجاباً على الإقتصاد الأردني بشكل عام .



## الفصل الثاني

### الإطار النظري والدراسات السابقة

#### المبحث الأول : الإطار النظري للدراسة للدراسة

- الإيراد
- المشاكل المحاسبية التي تواجه شركات المقاولات
- العرض والإفصاح في القوائم المالية
- معايير المحاسبة الدولية

#### المبحث الثاني : الدراسات السابقة وما يميز الدراسة الحالية عنها .

## الفصل الثاني

### الإطار النظري والدراسات السابقة

#### ٢-١ أولاً : الإطار النظري

##### ٢-١-١ تعريف الإيراد :

هناك العديد من التعريفات للإيراد وردت يمكن من خلالها إستنباط المفاهيم الأساسية للإيرادات ومن هذه التعريفات ما يلي :

- الإيراد يمثل الزيادة في الأصول (التدفق النقدي الداخل) أو الزيادة في الأرصدة القابلة للتحصيل والنتيجة عن عمليات المشروع التي تحدد وتقاس وفق مبادئ المحاسبة المقبولة (نور، أحمد، ٢٠٠٠، ص ١٨١) . ويلاحظ على هذا التعريف أنه ينظر إلى الإيراد على أنه تدفق نقدي داخل إلى الوحدة المحاسبية نتيجة قيامها بأداء أنشطتها خلال الفترة سواء كان هذا لتدفق في شكل سداد نقدي او في شكل دائنيه قائمة على العملاء، وبالتالي يترتب عند تحديد طبيعة الإيراد ضرورة انتقال السلع والخدمات التي تعمل فيها الوحدة إلى طرف خارجي (تمام عملية المبادلة وان يترتب على ذلك زيادة في صافي أصول الوحدة المحاسبية) .
- يمثل الإيراد الجانب الإيجابي في معادلة الربح وعن طريق إجراء المقابلة بين النفقات الإيرادية والإيرادات التي سببتها يمكن الحصول على الربح أو الخسارة (القاضي وحمدان، ٢٠٠١، ص ١٦٣). وفي هذا التعريف يتم النظر إلى الإيراد من زاوية قائمة الدخل حيث تتم المقابلة ما

بين الإيرادات الإيرادية والنفقات التي تسببت فيها للحصول على الربح ويلاحظ عدم شمول هذا التعريف للإيرادات غير المستمرة التي تأتي عن طريق بيع الأصول ، الحصول على تعويضات مترتبة عن قضايا قانونية ، وغيرها .

- يمثل الإيراد الجانب الإيجابي من معادلة تحديد الربح وذلك بمقابلة الإيرادات مع المصروفات التي تحدد (معادلة) صافي الربح ونقاس الإيرادات بمقدار الزيادة في أصول المنشأة أو النقصان في مطالبيها أو الاثنين معاً (جربوع، يوسف، ٢٠٠١، ص ١٠٢) . أيضا ينظر هذا التعريف إلى الإيراد من زاوية قائمة الدخل مع الأخذ في الاعتبار أن تتحقق عنة زيادة في صافي أصول المنشأة أو مطلوباتها أو الاثنين معاً .

- يتمثل الإيراد في كل ما يتولد من قيم سواء كان ذلك في شكل سلع أو خدمات وسواء تم تبادل هذه السلع أو لم يتم تداولها خلال الفترة المحاسبية (الحيالي وعلوان، ٢٠٠٢ ، ص ١٥٤) .

- الإيراد هو مقدار الزيادة في الأصول أو مقدار النقص في الخصوم الناتج عن قيام المشروع ببعض أو كل النشاطات التالية (١) بيع السلع (٢) تأدية الخدمات للعملاء أو تأجير أصول المنشأة للغير (٣) بيع أحد بنود الأصول مثل الأراضي، المباني أو الأوراق المالية (حجازي، محمد، ١٩٩١، ص ١٥٤) ويلاحظ على التعريف أنه ينظر إلى الإيراد على أنه تدفق من القيم خارج من الوحدة المحاسبية متمثل في قيمة السلع والخدمات والأوراق المالية التي يتم تبادلها مع الغير .

- الإيراد هو عبارة عن المبالغ التي يتم الحصول عليها نقداً مباشرة أو لاحقاً من جراء البيع الآجل للسلع والخدمات مقابل مصاريف ساهمت في تحقيق عملية البيع (النقيب، كمال ، ٢٠٠٤،

ص ١٥٦) ويلاحظ ان التعريف ينظر إلى الإيراد على انه تدفق من القيم داخل إلى الوحدة المحاسبية

- الإيراد هو إجمالي التدفق النقدي أو ديون العملاء أو أي إيرادات ناشئة عن مزاولة النشاط العادي للمؤسسة والتي تنشأ عن مبيعات السلع و تأدية الخدمات والخدمات المقدمة إلى الغير مقابل فوائد أو عوائد أو أرباح الأسهم (أبو طالب، يحي، ١٩٩٨، ص ١٠٦).

- الإيراد هو التدفقات الداخلة إلى الوحدة أو أي زيادة في أصولها أو تسديد لخصومها (أو كليهما معا) التي تنشأ عن إنتاج وبيع السلع وتأدية الخدمات للغير أو أي أنشطة أخرى مما يشكل الأعمال الرئيسية المعتادة والمستمرة (الشيرازي، عباس، ١٩٩٠، ص ٢٤٤) ويلاحظ على هذا التعريف أنه ينظر إلى الإيراد على أنه كل ما يسفر عنه النشاط الإنتاجي خلال فترة معينة وبالتالي يتمثل الإيراد في ظله في كل ما يتولد من قيم سواء كان ذلك في شكل سلع أو خدمات أو نظير أي أنشطة أخرى تقدمها المنشأة للغير وسواء تم تبادلها مع الغير أو لم يتم تبادلها خلال الفترة .

من التعريفات السابقة للإيراد نجد أن مفهوم الإيراد يمكن النظر إليه من خلال ثلاث جهات نظر مختلفة هي :

**الاتجاه الأول :** وفيه يتم النظر إلى الإيراد على أنه تدفق من القيم داخل إلى الوحدة المحاسبية نتيجة قيامها بأداء نشاطها خلال الفترة . ويشترط عند تحديد طبيعة الإيراد وفقا لهذا الاتجاه ضرورة انتقال السلع والخدمات إلى طرف خارجي (إتمام عملية المبادلة) وان يترتب عن ذلك زيادة في صافي أصول الوحدة المحاسبية.

**الاتجاه الثاني :** وفيه يتم النظر إلى الإيراد على أنه تدفق من القيم خارج من الوحدة المحاسبية متمثل في قيمة السلع والخدمات التي يتم تبادلها مع الغير وتبعا لهذا الاتجاه ناتج المنشأة لا يعتبر إيراداً إلا في حالة تبادله مع الغير.

**الاتجاه الثالث :** وفيه يتم النظر إلى الإيراد على أنه كل ما يسفر عنه النشاط الإنتاجي خلال فترة معينة. بمعنى أن الإيراد طبقاً لهذا الاتجاه يتمثل في كل ما يتولد من قيم سواء كان ذلك في شكل سلع أو خدمات وسواء تم تبادلها أم لم يتم تداولها خلال الفترة ويلاحظ أن هذا الاتجاه يحدد طبيعة الإيراد من اتجاه فكري بحث لا علاقة له بمشاكل التطبيق العملي المتعلقة بالقياس والتحقق بحكم معالجته للإيراد دون التقيد بطريقة معينة من طرق القياس أو توقيت معين للاعتراف والإثبات المحاسبي.

وباستعراض الاتجاهات الثلاث يري الباحث ان الاتجاه الأخير افضل الاتجاهات الثلاث في التعبير عن مفهوم الإيراد لانه ينظر الى اليراد على انه كل مايسفر عنه النشاط الانتاجي خلال فترة معينة وبذلك يحتوي على مفهومي تدفق القيم الداخل والخارج.

## ٢-١-٢ أنواع الإيرادات

يمكن تقسيم الإيرادات إلى الأنواع الأساسية الآتية :

**الإيرادات العادية :** هي الإيرادات التي تنشأ عن عملية البيع للسلع والخدمات التي تمثل النشاط العادي للمشروع وتقاس بمقدار الزيادة في صافي الأصول للمنشأة (جربوع، يوسف، ٢٠٠١، ص ٩٠) وهي تتصف بصفات أهمها:

أ- أنها تتعلق بالفترة المحاسبية التي تعد الحسابات عنها خلال سياق عمليات المشروع.

ب- إنها متكررة من فترة مالية إلى أخرى وبالتالي يمكن التنبؤ بها وتوقعها.

ج- لاشك أن هذه الإيرادات هي عائد يقابل النفقات الإيرادية التي يقدمها المشروع أو أن هناك علاقة سببية بين هذه الإيرادات وتلك النفقات التي أنتجتها.

وتأسيسا على ذلك فإن هذه الإيرادات تمثل العنصر الإيجابي في معادلة قياس الربح وهي تظهر في قائمة الدخل من خلال المقابلة مع النفقات الإدارية (القاضي وحمدان، ٢٠٠١ ص ١٦٩).

**الإيرادات غير العادية :** هي الإيرادات التي يحصل عليها المشروع بعيدا عن مزاولة نشاطه العادي بل عن طريق أنشطة عارضة أخرى بسبب عوامل إدارية أو قانونية أو اقتصادية وبالتالي يصعب التحكم فيها والتنبؤ بها مثل (إعانات الإنتاج، إعانات التصدير، تعويض متعلق بمنازعه قانونية أثرت في السنين السابقة، أو الأرباح الطارئة الناتجة عن طريق الحروب) وهي إيرادات إيرادية لأنها متعلقة بتحديد ربح المشروع عن المدة الحالية المعدة عنها الحسابات، ومع ذلك إيرادات غير اعتيادية حيث إنها لا تنتج عن النشاط العادي للمشروع (جربوع، يوسف، ٢٠٠١، ص ٩٠) وتتميز الإيرادات الايرادية غير العادية بالصفات الآتية:

(١) ليس من الضروري أن تكون هذه الإيرادات متعلقة بالمدة الحالية ، بل قد تكون متعلقة بمدة

مالية سابقة ولم تتحقق إلا في المدة الحالية.

(٢) لا تتصف بالتكرار، وإذا تكررت فتكون بشكل غير منتظم وعلى ذلك لا يمكن التنبؤ بها أو

توقعها.

(٣) لا توجد علاقة سببية بين هذه الإيرادات والنفقات الايرادية ، إذ إنها تنشأ نتيجة وجود عوامل من الصعب التحكم فيها .

رغم الاتفاق حول طبيعة الإيرادات الإيرادية غير العادية وضرورة إقفالها في حساب الأرباح والخسائر إلا أن هناك خلافاً محاسبياً حول كيفية عرضها في قائمة الأرباح والخسائر ويمكن التمييز بين اتجاهين اثنين (حنان، رضوان، ٢٠٠٣، ص ٢٤١):

**الاتجاه الأول :** يرى أنصار هذا الاتجاه انه لا مبرر لتمييز الإيرادات غير العادية من الإيرادات العادية، وأن كلا النوعين يجب أن يظهر في قائمة الدخل على قدم المساواة . وينسجم هذا الاتجاه مع التعريف العام أو الشامل للربح بأنه قيمة صافي الأصول للمشروع بين أول المدة وآخر المدة كما ينسجم هذا الاتجاه مع نظرية أصحاب المشروع أو الملكية المشتركة ، ويدعي أصحاب هذا الاتجاه أن اتباع مبدأ الربح الشامل يتميز بسهولة التطبيق من الناحية العملية وانه لا يترك فرصة لظهور الآراء الشخصية أو مجالاً لتلاعب الإدارات في تفسير الربح العادي و الشامل كي تحدد الإيرادات بما ينسجم مع مصلحتها . كما أن اتباع الربح الشامل يسمح بأجراء المقارنة بين أرباح السنوات الماضية وكذلك يبين أرباح المشروعات المماثلة في السنة الواحدة .

**الاتجاه الثاني :** يرى أنصار هذا الاتجاه ضرورة تمييز الإيرادات العادية من الإيرادات غير العادية، بحيث تقسم قائمة الدخل أو الأرباح والخسائر إلى مرحلتين : الأولى تظهر الأرباح العادية نتيجة مقابلة الأحداث الإيرادية العادية ، والثانية تظهر الربح الشامل بمراعاة الأحداث غير العادية الايرادية والرأسمالية. كما يمكن أيضا الاكتفاء بعرض الأحداث الايرادية العادية لتحديد الربح العادي في قائمة الدخل، وإظهار الأحداث غير العادية مباشرة في حساب التوزيع . ويعتقد أنصار هذا الاتجاه الأخير أن تمييز الربح العادي من الربح الشامل يؤدي إلى فهم سليم للمقدرة الكسبية

للمشروع، فالأرباح غير العادية ليس لها صفة التكرار أو الديمومة ، وان وضعها في قائمة الدخل من شأنه تضليل قراء القوائم المالية .

هذا الاتجاه يعتبر أكثر انسجاماً مع تطور الفكر المحاسبي الذي اعتمد علي فصل الملكية عن الإدارة وادي إلي ظهور نظرية الشخصية المعنوية والتي تعتبر المشروع وحدة مستقلة تمتلكها إدارة هذا المشروع ولما كانت الأرباح غير العادية ليست عائدة لنشاط إدارة المشروع المعتاد ، فإن تمييزها من الأرباح العادية يعد أمراً مرغوباً فيه بحيث تعد الأرباح العادية الناجمة عن مقابلة الإيرادات العادية بتكلفة الحصول علي هذه الإيرادات العادية مؤشراً جيداً لتقييم أداء إدارة المشروع. كما أن الربح العادي أكثر انسجاماً مع أغراض المقارنة مع الربح الشامل، إذ إن الصفة غير المتكررة للأرباح غير العادية تزيد من أرباح الدورات التي حدثت فيها تلك الأرباح، بحيث يظهر خلل جوهري في تحليل ربحية المشروع إذا تمت المقارنة مع دورات متتالية، مع أن ذلك بالفعل يعود إلى ظروف طارئة (القاضي وحمدان، ٢٠٠١، ص ١٧٠).

**الإيرادات غير المستمرة :** قد يقل السعر الذي يدفعه العميل عن سعر البيع الآجل المقرر من قبل في حالة سداد له للقيمة الآجلة حالاً ويسمي هذا التخفيض في قيمة البيع بالخصم النقدي ويمنح عادة في مقابل حصول البائع على الثمن نقداً مما يمكنه من استثمار حصة البيع في المشروع أو مقابل عمولات التحصيل ومصروفات التحصيل أو في مقابل تأمين إعسار العملاء وإفلاسهم (القاضي وحمدان، ٢٠٠١، ص ١٧٦) .

قد يتنازل البائع للمشتري عن جزء من ثمن البيع كمسموحات وفي رأي بعض المحاسبين أن الخصم النقدي والمسموحات تمثل نفقة من بين عناصر النفقات والرأي السليم أن تعد هذه



المسموحات تخفيضاً في الإيرادات الناتجة عن المبيعات؛ لأنها بمثابة تعديل في ثمن البيع . إلا أن عد الخصم النقدي من قبيل النفقة هو ما جرى عليه التطبيق العملي.

## ٢-١-٣ تحقق الإيراد

يبحث شرط أو معيار تحقق الإيراد في سؤالين هامين (١) متي يتم الاعتراف بالإيراد، أي توقيت الاعتراف بالإيراد بتحديد النقطة الزمنية للإثبات المحاسبي (٢) كيف يتم تخصيص (توزيع) الإيراد فيما بين الأنشطة والفترات (حنان، رضوان، ٢٠٠٣، ص ٣٩٠).

قبل الإجابة على السؤالين لابد من تحديد الأساس المحاسبي المتبع في التسجيل إن كان الأساس النقدي (في ظلّه جميع المصاريف التي أنفقت والعوائد التي استلمت بغض النظر عن عائداتها تسجل علي أنها تخص الفترة التي تحققت فيها) أو أساس الاستحقاق (في ظلّه تحمل الفترة بنصيبها فقط من المصروفات وبالتالي الإيرادات الناجمة عن إنفاق هذه المصروفات).

عموماً الموقف التقليدي لمهنة المحاسبة في الإجابة علي هذين السؤالين هو الاعتراف بالإيراد كاملاً عند نقطة إتمام البيع والتسليم (الشيرازي، عباس، ١٩٩٠، ص ٢٩٢)، أي عند حدوث تبادل فعلي بين الوحدة المحاسبية والغير، فعند تلك النقطة الزمنية يكون الحدث الهام قد تحقق في دورة اكتساب الإيراد بالنسبة لغالبية الوحدات المحاسبية، وفي الوقت نفسه تقدم عملية البيع والتسليم دليلاً موضوعياً لقياس قيمة الإيراد بالنسبة لغالبية الوحدات (فاتورة البيع) كما يمكن تحديد درجة التأكد أو عدم التأكد من إمكانية التحصيل (النقيب، كمال، ٢٠٠٤، ص ١٩١).

فعملية إتمام البيع تمثل من الناحية القانونية تحويل ملكية السلع أو الخدمات التي ينتجها أو يقدمها المشروع إلي الغير وتمثل من الناحية المحاسبية الواقعة الموضوعية التي يستند إليها في

الإثبات المحاسبي لأن سعر البيع عندها يتحدد بصفة نهائية وتتحدد بالتالي قيمة المبادلة للمنتج المباع أو المقدم، وكذلك عندها تكون تكاليف الإنتاج قد حددت بصفة نهائية في تاريخ البيع ، كما أن عملية البيع تمثل عادة الحدث الذي له أكبر دلالة مالية في النشاط الاقتصادي للمنشأة (حنان، رضوان، ٢٠٠٣، ص ٢٦٠).

## ٢-١-٤ أهمية الاعتراف بالإيراد وقياسه

يعتبر الإيراد أحد عناصر القوائم المالية الأساسية مما يجعله خاضعا للشروط العامة الواجب توافرها للاعتراف المحاسبي (الإثبات المحاسبي) لأي عنصر من عناصر القوائم المالية، وتتمثل هذه الشروط في الآتي:

(أ) التعريف: ويشير إلى أنه يجب أن ينطبق علي المفردة المراد إثباتها (الاعتراف بها) محاسبيا أحد التعريفات الخاصة بعناصر القوائم المالية .

(ب) القياس: ويشير إلي انه يجب أن يكون للمفردة خاصية القابلية للقياس ويستلزم ذلك توافر ثلاث شروط رئيسية :

١/ أن يكون للمفردة خاصية ملائمة .

٢/ انه يمكن التعبير عن هذه الخاصية تعبيرا كميا .

٣/ إستخدام وحدة النقد كأساس للقياس الكمي .

( ج ) الملائمة: بمعنى أن يكون للمفردة خاصية ملائمة بمعنى أن يكون للمعلومات الخاصة بهذه المفردة المقدرة علي إحداث تأثير علي قرارات مستخدمي القوائم المالية ، ويتطلب ذلك أن تكون للمعلومة قدرة تنبؤيه وقيمة تغذية عكسية .

( د ) ثقة و إمكانية الاعتماد علي هذه المعلومات : بمعنى أن تحقق المعلومات الخاصة بهذه المفردة المراد إثباتها محاسبيا درجة كافية من :

- صدق التمثيل
- إمكانية التحقق
- الحياد (عدم التحيز)

بالإضافة إلي هذه الشروط العامة يجب أن تتوفر بعض الشروط الخاصة في مجال المحاسبة عن الإيرادات، ففيما يتعلق بالإثبات المحاسبي للإيرادات (الاعتراف المحاسبي بالإيرادات) يجب أن يتوافر أيضا شرطين آخرين يكملان مع الشروط العامة هدف توفير مستوى مقبول من التأكد من تواجد الإيراد ومقداره قبل الاعتراف به رسمياً في القوائم المالية، والشرطين هما:

- الاكتساب: ويقصد به اكتمال عملية خلق (توليد) الإيراد أو اقترابها من الاكتمال.
- التحقق أو القابلية للتحقق : ويقصد بالتحقق إمكانية تحويل الأصول غير النقدية إلي نقدية أو إلي ما هو في حكم النقدية (الشيرازي، عباس، ١٩٩٠، ص٢٨٦). وعموما يتطلب قياس وتحقق الإيرادات التعرف علي الأسس المحاسبية للإثبات (الأساس النقدي أساس الاستحقاق) والأسس المعدلة.

## ٢-١-٥ قياس الإيراد

يتم قياس الإيراد على أساس القيمة العادلة للمقابل الذي يتم تسلمه أو القابل للاستلام. وتحدد قيمة الإيراد الناتج عن أية عملية عادة بالاتفاق بين المنشأة والمشتري أو المستخدم للأصل.

وتقاس بالقيمة العادلة للمقابل المستلم أو القابل للاستلام مع الأخذ في الاعتبار أي خصم تجاري أو خصم كمية تمنحه المنشأة (المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، ٢٠٠٦).

والقاعدة العامة في قياس الإيراد هي علي أساس القيمة التبادلية لنتاج نشاط من السلع والخدمات، أي أن مقياس قياس الإيراد هو قيمة مبادلة ما تقدمه المنشأة من منتجات أو خدمات للغير وتتمثل قيمة المبادلة هذه في المبلغ النقدي المحصل في تاريخ البيع أو في القيمة الحالية المحسوبة للحقوق النقدية المكتسبة من الإيراد المنتظر مستقبلاً (كما في حالة العمليات الآجلة ذات فترة الائتمان الطويلة نسبياً) (الشيرازي، عباس، ١٩٩٠، ص ٢٨٩) أو ثمن الشراء الحالي للأصل الثابت المكتسب مقابل عملية البيع، أو القيمة الحالية لاوراق الدفع لدينا والتي تنازل عنها المشتري (وقد يكون بائعاً لنا في عمليات سابقة) أو القيمة السوقية لأسهم الشركة التي حصلت عليها نتيجة البيع (حنان، رضوان، ٢٠٠٣، ص ٢٥٩) وبالنسبة لعمليات التبادل غير النقدية (التبادل العيني) يتم قياس الإيراد علي أساس القيمة العادلة للأصل الذي حصلت عليه المنشأة أو الأصل الذي قدمته المنشأة في عملية خلق الإيراد أيهما ايسر أو أدق في التقدير.

يجب التنبيه إلي انه يلزم الإفصاح عن عناصر الإيراد علي أساس إجمالي المتدفقات الخاصة بها. يلاحظ أن ما يمثل إيرادات يختلف من وحدة لأخرى مع اختلاف طبيعة النشاط واختلاف الظروف المحيطة، فمثلاً تعتبر الاستثمارات في أوراق مالية أحد اوجه النشاط الرئيسي بالنسبة للمنشآت المالية وبالتالي يعتبر ناتج هذه الاستثمارات إيرادا في حين انه يعتبر من عناصر المكاسب والخسائر في المشروعات التجارية والصناعية (الشيرازي، عباس، ١٩٩٠، ص ٢٨٩).

## ٢-١-٦ دواعي دراسة الاعتراف بالإيراد

تتراوح الشركات في الاعتراف بالإيراد بين المدخل المحافظ وفيه تؤجل الشركة تسجيل الإيراد إلى حين التأكد من تحققه، وغير المحافظ وفيه تستعجل الشركة في تسجيل الإيراد قبل تحققه. وتجدر الإشارة إلى أن التلاعب في الاعتراف بالإيراد لا يتعلق بمفهوم التوقيت فقط، بل يتعلق بمفهوم تحول المخاطر، وهذا ما يجعله من الأساليب الأكثر خطورة على الشركة.

وتعتبر أكثر أدوات استعجال الاعتراف بالإيراد هنا عقود الإنشاء طويلة الأجل، والتلاعب في طريقة المحاسبة عنها. كما تمارس الشركات أساليب استعجال الاعتراف بالإيراد قبل شحن البضاعة أو قبل التأكد من اكتمال الصفقة وقبول الميل، أو تسجيل الإيرادات على الرغم من عدم التأكد من مقدرة العميل على السداد.

وإذا كانت المعايير المحاسبية المتعارف عليها تنص على أنه لا يتم الاعتراف بالإيراد إلا بعد إرسال البضائع، فإن بعض الشركات تقوم بإرسال جزء من البضائع إلى موزعين أو عملاء متوقعين وتسجيل الإيراد في سجلاتها. وإذا كانت نسبة احتمال رجوع تلك البضائع كبيرة، فإنها لن ترجع إلا في فترة محاسبية تلي الفترة التي يعلن فيها عن الإيراد.

من جهة أخرى، هناك بعض الشركات التي تعترف بالدفعات المالية المقدمة تجاه السلعة أو الخدمة وقت استلامها ويكون من الواجب توزيعها على فترات مالية متتالية.

كما أن تكاليف الصيانة وخدمات ما بعد البيع مفتوحة للتقدير الشخصي ويتم استغلالها أحياناً بما يحقق المصلحة.

ولا تقتصر مشكلة الاعتراف بالإيراد على إنتاج المنتجات السلعية والخدمية بل تمتد لتشمل العقود طويلة الأجل. ويتم الاعتراف بإيرادات العقود طويلة الأجل بأكثر من طريقة محاسبية.

ومن الممارسات المحاسبية المختلفة في الاعتراف بالإيراد كثيرة بعضها يركز الاهتمام علي اكتساب الإيراد، وبعضها علي تحقيقه أو قابليته للتحقق ، وأغلبها يوازن بين شرط الاكتساب وشرط التحقق ويمكن حصر تلك الممارسات العملية في مجموعتين رئيسيتين (حنان، رضوان، ٢٠٠٣، ص٣٩١):

**المجموعة الأولى :** وهي مجموعه من الأسس تنتظر جميعها إلي الإيراد علي انه تيار متدفق من الإنتاج المشترك فيما بين الأنشطة المختلفة والفترات المحاسبية . وبالتالي يلزم توزيع القيمة المضافة علي أكثر من نقطة زمنية واحدة أو علي أكثر من وظيفة إنتاجية واحدة ، ويندرج تحت هذه المجموعة كافة أسس التحقق التي تعترف بالإيرادات تدريجيا أثناء الإنتاج وأهم هذه الأسس:

(١) أساس الاستحقاق الدوري .

(٢) أساس الزيادة الطبيعية (النمو في القيمة) .

(٣) أساس نسبة الإتمام .

**المجموعة الثانية :** وهي مجموعة الأسس التي تقضي بالاعتراف بالإيراد كاملا في تلك النقطة الزمنية التي عندها يتم أداء النشاط الرئيسي أو إتمام حدث هام في دورة الأعمال وأهم هذه الأسس:-

(١) أساس البيع والتسليم

(٢) أساس الإنتاج

### (٣) أساس التحصيل النقدي

#### ٢-١-٧ المشاكل المحاسبية التي تواجه شركات المقاولات

تواجه الكثير من شركات المقاولات عند تحديد المشاريع المنفذة خلال السنة بعض

المشاكل تتمثل أعمها فيما يلي (عطية، وعبد ربه، ٢٠٠٠، ص ١٢):

#### ١- مشكلة تقييم الأعمال التامة في نهاية السنة المالية والفصل بين:

- قيمة العمل التام طبقاً لشهادة المهندسين.
- تكلفة الأعمال التامة الذي تم مقابلتها بقيمة هذه الأعمال لقياس أرباح وخسائر التنفيذ.
- تكلفة الأعمال غير المعتمدة. وهي الاجزاء التي رفض المهندس المشرف اعتمادها.

#### ٢- مشكلة قياس الأرباح للمشاريع تحت التنفيذ:

يتوقف علاج هذه المشكلة على الأسلوب المحاسبي المتبع في قياس الأرباح، وبصرف النظر عن الاسلوب المتبع فإن المبادئ المحاسبية العلمية واحدة في جميع الشركات، إلا أن طبيعة نشاط المقاولات تضع قواعد محاسبية خاصة يمكن تطبيقها في معالجتها للمشاريع، فمثلاً " لا تتناسب قاعدة تحقيق الربح عند البيع مع طبيعة نشاط المقاولات، خاصة في حالة اتباع طريقة نسبة الإتمام.

### ٣- مشكلة تخصيص وتوزيع التكاليف:

وتقسم تكاليف المقاولات إلى قسمين:

١- تكاليف مباشرة: وتشمل كافة التكاليف المرتبطة بالمشروع مباشرة، مثل: (تكاليف

المواد الخام وأجور العمال وتكاليف النقل والتخزين).

٢- تكاليف غير مباشرة: ولا ترتبط مباشرة بالمشروع، وإنما تتعلق بتشغيل المركز

الرئيسي وتسيير جميع المشاريع. مثل (التكاليف الإدارية للمركز الرئيسي، والتكاليف

الاجتماعية للمركز الرئيس).

وتكمن المشكلة في إيجاد أساس عادلة لتوزيع التكاليف غير المباشرة على

المشاريع، حيث يتوقف أساس التوزيع على عدة أمور منها:

- حجم ونوعية المشاريع المنفذة خلال السنة المالية.

- حكم الإدارة ونظرة المحاسب لكل بند من بنود التكاليف غير المنشورة.

ويوجد عادة أكثر من أساس لتوزيع تكاليف غير المباشرة مثل:

- نسبة القيمة الإجمالية للمشاريع.

- نسبة قيمة الأعمال التامة سنوياً من كل مشروع.

- عدد العاملين بكل مشروع.

- نسبة قيمة المواد المصروفة لكل مشروع.



- أجور العمال المدفوعة سنوياً لكل مشروع.

## ٢-١-٨ الأسس التي تعترف بالإيراد تدريجياً (حنان، رضوان، ٢٠٠٣، ص ٢٩٣):

يستخدم في ظل عقود مبرمه مع الوحدة المحاسبية يتفق فيها مسبقاً على كيفية احتساب الإيراد وكيفية استخدامه وحيث يعد انقضاء أو مرور الوقت نشاطاً إنتاجياً يوفر شرط الاكتساب وشرط التحقق في آن واحد معاً . فالوحدة المحاسبية تعترف بالإيراد مقابل تقديمها خدمات للغير أو منح الغير حق استخدام بعض أصولها (النقدية، مباني... الخ). لذلك يطبق أساس الاستحقاق الدوري في حالة الفوائد الدائنة والإيجارات الدائنة والعمولات والأتعاب التي يتم اكتسابها وتحققها بمرور الزمن.

## أساس الزيادة الطبيعية (النمو في القيمة):

يتم تطبيقه عن طريق إعادة التقييم الدوري لأصول لمنشأة، ويستخدم بصفة عامة في مجال الصناعات الاستخراجية والأنشطة التي يكون فيها عنصر الزمن (مرور الوقت) العامل الرئيسي كما في حالة الزراعة والصيد وتربية الماشية ، ففي مثل هذه الأنشطة تطرأ زيادات بمرور الزمن وبصورة تدريجية علي قيمة الأصل بالتالي يلزم إعادة تقدير قيمة الأصول بصفة دورية (الشيرازي، عباس، ١٩٩٠، ص ٢٩٤). يلي مرور الزمن في هذا الأساس شرط الاكتساب ولكن من ناحية ثانية ، فانه لتلبية شرط قابلية تحقق الإيراد يجب أن تكون إعادة التقدير موثقاً بها ، أي يجب أن يتوفر للمنتج سعر سوق موثوق به في مراحل نموه المختلفة ، وأن يكون بالإمكان تقدير التكاليف الإضافية اللازمة لوصول المنتج إلي مرحلة النمو المثلي وكذلك تقدير تكاليف أنشطة التسويق الضرورية (حنان، رضوان، ٢٠٠٣، ص ٣٩٢).

## أساس نسبة الإتمام:

تبعاً لهذا الأساس يتم الاعتراف بالإيراد تدريجياً وفق التقدم في الإنجاز والتنفيذ حيث يعتبر ذلك التقدم في التنفيذ اكتساباً للإيراد . ولتلبية شرط قابلية تحقيق الإيراد، فإن هذا الأساس يطبق في المجالات التالية حيث يكون السعر محددًا مسبقًا وبالتالي موثقًا به :

- العقود والمقاولات طويلة الأجل .

- العقود ذات الربحية الثابتة .

يتم تطبيق هذا الأساس بإحدى طريقتين:

**الطريقة الأولى:** طريقة قياس المخرجات ، وفيها يعتمد مثلاً عدد الوحدات المنتجة المسلمة منسوباً إلى عدد الوحدات الواجب إنتاجها وتسليمها . وتطبق هذه الطريقة عند تجانس الوحدات وإمكانية نسبتها إلى بعضها البعض لتحديد نسبة الإتمام أو الإنجاز بدقه، وتوفر هذه الطريقة أساساً موضوعياً للاعتراف بالإيراد حيث يلبي شرطي الاكتساب والتحقق .

**الطريقة الثانية:** طريقة قياس المدخلات وتعرف أيضاً بطريقة نسبة التكلفة إلى التكلفة، وهي نسبة التكلفة الفعلية لمستوى الإنجاز إلى التكلفة الكلية المتوقعة لإتمام العقد أو المقولة، وفيها يواجه المحاسب مشكلة تقدير التكاليف المنتظر إنفاقها لإتمام العقد في كل فترة محاسبية ولذلك تعاني هذه الطريقة من ضعف في درجة الموثوقية (حنان، رضوان، ٢٠٠٣، ص ٢٩٣).

ورغمًا عن ضعف درجة الموثوقية في هذه الطريقة إلا أنه هنالك بعض الحالات يتحتم فيها استخدام هذه الطريقة وهي الحالات التي تكون وحدات المخرجات غير متجانسة سواء من حيث الوقت المستنفذ في إنتاج كل منها أو من حيث الجهود المبذولة في إنتاجها أو في تكاليف إتمامها .

عموماً يلاحظ على أسس المجموعة الأولى أنها جميعها تتفق مع القاعدة العامة لتحقيق الإيراد المتمثلة في ضرورة الاعتراف بالإيراد في أقرب نقطة زمنية ممكنة كالما انه عند هذه النقطة تتوفر الشروط التالية:

أ / اكتساب الإيراد، أي إتمام النشاط الإنتاجي

ب / قابلية الإيراد للقياس، أي توافر دليل موضوعي على زيادة القيمة

ج / قابلية الإيراد للتحصيل أو أنه في الإمكان تقدير احتمالات عدم التحصيل (الشيرازي، عباس، ١٩٩٠، ص ٢٩٤).

أسس الاعتراف بالإيراد بإيراد كاملاً عند نقطة أداء النشاط الرئيسي

(١) أساس البيع أو التسليم:

يمثل الأساس التقليدي المقبول عموماً لتحقيق الإيراد انطلاقاً من أن عند نقطة البيع والتسليم للسلعة أو الأداء للخدمة للعميل عادةً ما تتحقق الشروط العامة للتحقق ، ولذلك تحقق عملية إتمام البيع والتسليم أدنى درجات عدم التأكد نظراً للآتي (الشيرازي، عباس، ١٩٩٠، ص ٢٩٥):

أ / سعر المنتج قد تم تحديده بصورة نهائية وقاطعة.

ب / انتقلت حيازة المنتج لطرف آخر وحل مكانه أصل جديد.

ج / البيع يمثل الحدث الهام في دورة نشاط كثير من المنشآت.

د / معظم التكاليف الخاصة بالمنتج قد تم تحملها بالفعل أو أنه يمكن تحديدها

يثير أساس البيع تساؤلاً هاماً فحواه ، متى يتم البيع ؟ والإجابات على هذا السؤال متعددة .  
مثلاً عند انتقال الملكية القانونية، عند شحن البضاعة، عند حجز البضاعة باسم العميل ، عند إستلام البضاعة، عند ورود موافقة العميل على البضاعة، عند انتهاء مهلة البضاعة. والقاعدة العامة للإجابة على التساؤل (متى يتم البيع) هي أن يكون البائع قد نقل للمشتري الجزء الأكبر من المخاطر والحقوق المتعلقة بملكية الأصل المباع ، وليس من الضروري نقل كافة المخاطر وكافة الحقوق المتعلقة بالملكية القانونية إلى المشتري . وهذا يظهر في حالة البيع بالتقسيط أو البيع التأجيري، فإحتفاظ البائع بالملكية القانونية للأصل المباع لا يتعارض مع وجوب الاعتراف بالإيراد في دفاتر البائع . فالملكية القانونية لا تعد أمراً جوهرياً، وإنما هي مجرد إجراء لضمان سداد المستحقات من قيمة الأصل المباع. ولقد عرفت هيئة معايير المحاسبة المالية (FASB) الأصول تعريفاً ينسجم مع هذا الموقف وذلك بتعريفها بأنها منافع إقتصادية متوقع الحصول عليها في المستقبل، وأن الوحدة المحاسبية قد اكتسبت حق الحصول على هذه المنافع ليس فقط بالملكية القانونية فقد يتم ذلك بالتأجير التمويلي .

الجدير بالذكر أن السلف النقدية المحصلة من العملاء لا تمثل إيراداً ، بل تظهر في السجلات كالإيراد على الوحدة المحاسبية ، إذ أن عملية اكتساب الإيراد مازالت في مراحلها الأولى وبالتالي يتم الاعتراف بالإيراد فقط عند تسليم المنتجات موضوع السلفة .

عموماً يثير تطبيق أساس البيع للاعتراف بالإيراد عدة مشاكل تتعلق في مجملها بعنصر عدم التأكد كما في حالة وجود الحق في رد البضاعة المباعة خصوصاً عندما يكون التبادل صورياً ، مثلاً ( بين شركه قابضة وشركه تابعه ، البيع مع شرط إعادة الشراء ) وفي ظل هذه الحالة يتوجب على المحاسب تغليب الجوهر على الشكل لتحديد مدى جدية التبادل، مع الأخذ في الاعتبار بحث

احتمالات رد البضاعة وقياس قيمتها المتوقعة لاجل تكوين المخصصات اللازمة لمقابلة الخسائر المتوقعة من احتمالات رد البضاعة . وبتكوين المخصصات اللازمة يكون قد تم الاعتراف بالإيراد خلال الفترة التي تمت فيها عملية البيع . ومن الحالات الأخرى المتعلقة بعنصر عدم التأكد نجدها عن د وجود التزام بتقديم خدمات بعد البيع والتسليم (كفالات ابعء البيع)، وعندها يتوجب على المحاسب تقدير تكاليف تلك الالتزامات واحتمالات حدوثها وتكوين المخصصات اللازمة إذا كانت مهمة نسبياً (حنان، رضوان، ٢٠٠٣، ص٢٩٤).

ويجدر التنبيه إلى أن أساس البيع يعتبر مرحله متأخرة للاعتراف بالإيرادات في كثير من الأحيان ولذلك فإنه لا ينصح بإتباع هذا الأساس إلا إذا لم يمن في الإمكان الاعتراف بالإيرادات في مرحله سابقه (الشيرازي، عباس، ١٩٩٠، ص٢٩٦).

### أساس الإنتاج:

في ظل أساس الإنتاج يتم الاعتراف بالإيراد كاملاً عند نقطة الانتهاء من الإنتاج دون الانتظار إلى حين إجراء التبادل والبيع للغير، وينتشر هذا الأساس في المقاولات حيث يعتبر الانتهاء من الإنتاج هو النشاط الرئيسي الأكثر أهمية في دورة النشاط اللازمة لاكتساب الإيراد . وبالنسبة لتوافر شرط قابلية تحقق الإيراد يجب توافر سوق جاهزة نشطة لتصريف إنتاج الوحدة المحاسبية وبأسعار تنافسية لا تتأثر كثيراً بكمية الإنتاج الذي تطرحه الوحدة للبيع ، أي توافر سوق شبيهه بسوق المنافسة الكاملة .

عموماً التطبيق العملي لهذا الأساس يتطلب تقدير التكاليف الإضافية التي ستتحملها الوحدة حتى إتمام عملية البيع ، ليتسنى استبعادها من ثمن البيع وتحديد صافي القيمة البيعية للإنتاج ، وبالتالي تحديد ربحه الوحدة المحاسبية كاملاً بمجرد إتمام النشاط الإنتاجي. وبالتالي يفترض أن الأنشطة التالية بعد إتمام الإنتاج ليست مهمة ولا تضيف ربحاً جوهرياً. وتتطبق هذه الشروط في حاله وجود أو توفر سوق نشطه أو بورصة تسمح بتحديد القيمة البيعية بصوره مؤكدة أو شبه مؤكدة. وتبعاً لهذه الشروط نجد أن أساس الإنتاج لا يمكن تطبيقه في حالات، إنتاج السلع الثمينة مثل الذهب والفضه وفي مجال الصناعات الاستخراجيه والمناجم والتي يكون فيها سعر البيع مؤكداً وكذلك المنتجات الزراعية وبعض الاستثمارات في الأوراق المالية التي يتم تداولها في البورصة والتي تكون أسعار بيعها مؤكدة أو شبه مؤكدة (حنان،رضوان، ٢٠٠٣، ص٢٩٥). والجدير بالذكر أن عقود المقاولات ( الإنشاءات) طويلة الأجل تمثل أحد المجالات الشائعة لتطبيق أساس الإنتاج. حيث يتم تطبيق أساس الإنتاج فيها عن طريق ما يعرف بطريقة العقود المكتملة. وعلى ذلك تتحقق الإيرادات في عقود المقاولات (الإنشاءات) طويلة الأجل إما بطريقة نسبة (درجة) الإتمام أو بطريقة العقود المكتملة. حيث يتحقق الإيراد في ظل طريقة (نسبة) الإتمام من خلال فترة تنفيذ العقد بينما يتحقق الإيراد في ظل طريقة العقود المكتملة عند اكتمال العقد، ويتوقف إستخدام أي من الطريقتين على مدي الثقة في تقدير تكاليف تنفيذ العقد. فإذا توفرت تقديرات للتكاليف يمكن الاعتماد عليها يتم الأخذ بطريقة نسبة الإتمام، وبالتالي يتم الأخذ بطريقة العقود المكتملة في حالة عدم إمكانية الاعتماد على تقديرات التكاليف.

## ٢-١-٩ العرض والإفصاح في القوائم المالية

ينص معيار المحاسبة الدولي رقم (١١) على عدد من الإفصاحات بعضها متصلة بكل العقود وبعضها الآخر يخص العقود تحت التنفيذ في القوائم المالية وهي (حماد، طارق، ٢٠٠٤، ص٢٤٢):

### ١- الإفصاحات المتعلقة بكل العقود.

- المبلغ الإجمالي لإيراد العقد المقر به أثناء مدة التنفيذ.
- الأساليب المستخدمة لتقدير إيراد العقد المعتمد خلال السنة.

### ٢- الإفصاحات ذات الصلة بالعقود تحت التنفيذ:

- الأساليب المستخدمة في تقدير نسبة الإتمام.
- المبلغ الإجمالي للتكاليف المدفوعة والأرباح المحصلة خلال السنة.
- مبالغ الدفعات المقدمة والمطالبات والحجوزات من المشاريع.

### أساس التحصيل النقدي (حنان، رضوان، ٢٠٠٣، ص٣٩٧):

الحدث الأهم وفقاً لهذا الأساس هو التحصيل النقدي وقد يسبق التحصيل النقدي بدء النشاط الإنتاجي وقد يكون لاحقاً له:

### التحصيل قبل بدء النشاط:

في حالة استلام مبالغ نقدية كبيرة قبل بدء النشاط كما في حالة المقدمات و تحصيل الاشتراكات يكون الإيراد قد تحقق ولكنة غير مكتسب لذلك لا يمكن الاعتراف بتلك المبالغ على أنها إيرادات في

فترة تحصيلها إنما يجب إثباتها على أنها إلزام ( يظهر في قائمة المركز المالي باعتباره إيراداً غير مكتسب) بتقديم سلع وخدمات في المستقبل .

على الطرف الآخر إذا أمكن تقدير تكاليف النشاط بدقة أي تقدير تكاليف الاكتساب أو التنفيذ ، يمكن الاعتراف بالإيرادات الناتجة عن هذه المتحصلات ومن ثم إمكانية حساب الربحية منها وهنا يتوجب إظهار القيمة المالية لتكاليف التنفيذ المتوقعة على أنها إلزام في قائمة المركز المالي وبذلك يمكن القول: إن توقيع العقد وتحصيل العريون يمثل الحدث الأهم في دورة النشاط . وإذا لم يكن بالإمكان تقدير تكاليف التنفيذ بدقة فإن الربحية المتوقعة من العقد (وبما يتناسب والتحصيل النقدي) يجب توزيعها على فترات التحصيل وفترات التنفيذ . والشائع في التطبيق العملي هو الاعتراف بالقسم الأكبر من الربحية في الفترة التي يتم خلالها التعاقد وتوزيع الربحية المتبقية على فترات التنفيذ وفق نسبة التكاليف الخاصة بكل فترة .

### التحصيل النقدي بعد البيع والتسليم:

يتطلب التمييز بين حالتين عمليتين : حالة عملية التحصيل الروتينية ، وحالة عملية التحصيل غير الروتينية.

١- حالة عملية التحصيل الروتينية: وهي حالة إمكانية تقدير الديون المعدومة المتوقعة وتكوين المخصصات للديون المشكوك في تحصيلها . وهنا يتم إتباع أساس البيع التقليدي فيتم



الاعتراف بالإيراد الناتج عن المبيعات الآجلة وبالتالي الاعتراف بالأرباح الناجمة عنها قبل إتمام عملية التحصيل النقدي . ويمكن القول: بأن هذه الحالة مقبولة عموماً إذا لم يكن لعملية التحصيل وزن جوهري في التأثير على ربحية الوحدة المحاسبية . ومن جانب آخر إذا كانت عملية التحصيل روتينية ولكنها طويلة الأجل يجب الاعتراف بالإيراد عند نقطة البيع (أساس البيع) بعد حساب القيمة الحالية لتدفقات التحصيل النقدي المتوقعة.

٢- حالة عملية التحصيل غير الروتينية : وفيها يواجه التحصيل مخاطر كبيرة ( مثل حالة البيع بالتقسيط لأقساط تمتد لفترة طويلة ) وهنا الاعتراف بالإيراد وتحقيق الربحية يرتبطان بمدى كفاءة نشاط التحصيل ويحتمل الأمر ثلاثة آراء :

(أ) رأي متفائل: ويعتمد هذا الرأي أساس البيع رغم المخاطر فيتم الاعتراف بالإيراد والريح كاملين عند نقطة البيع والتسليم إذ يعتبر تحصيل الأقساط الأولى ربحاً محققاً وبقية الأقساط استرداد لتكلفة السلعة أو الخدمة المباعة ، ويلاحظ أنه (الرأي المتفائل) يتجاهل الحدث الهام (التحصيل النقدي). وعموماً يعد هذا الرأي مخالفاً لقواعد الاعتراف بالإيراد والريح وغير مقبول عموماً .

(ب) رأي متشائم: وهو على عكس الرأي الأول يعتمد طريقة استرداد التكلفة أولاً حيث يؤجل الاعتراف بالأرباح من المتحصلات النقدية إلى أن يتم تغطية التكلفة بالكامل . وهذا الرأي يعد مقبولاً عموماً .

(ج) رأي وسط: حيث يتم - وفق المتحصلات النقدية - توزيع الربح على كل فترة بما يتناسب والتحصيل النقدي (نسبة النقدية المحصلة خلال الدورة إلى ثمن البيع النقدي). أي أنه يتم الاعتراف بالإيرادات والأرباح على أساس متزامن مع التحصيل النقدي ، وتسمى هذه الطريقة بطريقة البيع بالتقسيط . ويعد هذا الرأي الأكثر شيوعاً واستخداماً.

## ٢-١-١٠ معايير المحاسبة الدولية:

من أجل أن تكون البيانات المالية المنشورة باحتياجات مستخدميها في مجالات الاستثمار والتمويل، لا بد من توفر شرطين أساسيين (Alexander & Britton, 1999).

١- مصداقية المعلومات التي توفرها البيانات من أجل أن يكون بالإمكان الوثوق بها والاعتماد عليها.

٢- أن تكون المعلومات قابلة للمقارنة، وذلك كي تحوز المؤشرات المشتقة منها على قبول عام بحيث يمكن استخدامها أساساً لتقييم أداء الشركات والوقوف على مركزها المالي وإجراء المقارنات بقدر كبير من الموضوعية.

فمعظم الدول النامية لا يوجد لديها نظام محاسبي نابع من محيطها، حيث أن كل الأنظمة المستعملة فيها مقتبسة من الدول الغربية أو الدول الاشتراكية، والذي يؤدي بالضرورة إلى عدم نجاحها في خدمة حاجات والمنظمات وأفراد مجتمعات هذه الدول، فإنه من الضروري وجود معايير متناسقة تقوم بإحداث التجانس في الممارسات المحاسبية على مستوى دول العالم بما يمكن من إجراء المقارنات لمحتويات القوائم المالية، وبما يخدم أهداف مستخدميها (هاشم، وأبوغزالة ١٩٩٢، ص ٢٠).

### مفهوم معايير المحاسبة الدولية:

يعرف المعيار بأنه نموذج أو قاعدة لقياس الأداء (ظاهر، أحمد، ٢٠٠٢، ص ١١٩)، وتستخدم المعايير في كافة مجالات الحياة، فالجامعة تختار الطلبة طبقاً لمعايير محددة لديها مسبقاً (معدل الطالب التراكمي، والدولة تختار الأطعمة التي تنزل إلى اسوق طبقاً لمعايير موجودة لديها).

فالمعيار المحاسبي يعتبر المقياس أو النموذج الأساسي الذي يهدف إلى تحديد أساس الطريقة السليمة وقياس وعرض والإفصاح عن عناصر القوائم المالية وتأثير العمليات والأحداث والظروف على المركز المالي للمنشأة ونتائج أعمالها، ويرتبط المعيار المحاسبي عادة بعنصر محدد من عناصر القوائم المالية.

### أهمية المعايير المحاسبية الدولية:

للمعايير المحاسبية أهمية كبيرة في تغطية الحاجات المختلفة لأصحاب الأعمال والمصالح سواء الجاهليين أو الخارجيين، من خلال توفير المادة الأولية في اتخاذ القرارات والمتمثلة في المعلومة المتضمنة في القوائم المالية. وعليه يمكن تحديد الأهمية من وجود المعايير المحاسبية في النقاط الآتية ( لطفی، وأحمد، أمين، ٢٠٠٥، ص ١٤ )

- تميز القوائم المالية المعدة وفق هذه المعايير بالمصداقية والجودة والقبول العام.
- إمكانية مقارنة هذه القوائم المالية مما يؤدي إلى تعميق الثقة من طرف المتعاملين في الأسواق المالية.

- التزام المراجعين والمحاسبين على وجه الخصوص باستخدام المعايير المحاسبية الدولية يعمل على تقليص الفروق في الممارسات المحاسبية المختلفة في الدول.
- تنشيط المنافسة بين الشركات المدرجة في البورصة من خلال تبنيها المعايير المحاسبية الدولية الأمر الذي يؤدي إلى وجود الإفصاح في بيانات القوائم المالية.
- تسمح المعايير المحاسبية بتوفير نظام متكامل للمعلومات يربط نشاط الشركة الأم بالفروع التابعة لها.
- تعمل المعايير المحاسبية الدولية على تسهيل أعمال مصالح الضرائب من خلال تطبيق الأساليب الخاصة بالاعتراف بالإيرادات والنفقات.

## ٢-١-١١ معيار المحاسبة الدولي رقم (١١)

يعتبر معيار المحاسبة الدولي رقم (١١) والذي بدأ العمل به في يناير ١٩٨٠ والخاص بعقود الإنشاءات في شركات المقاولات، وعليه سوف يتم توضيح واستعراض معيار المحاسبة الدولي (١١) وموضوعه "عقود الإنشاءات".

صدر معيار المحاسبة الدولي رقم (١١) في آذار من العام ١٩٧٩، حيث تم تعديله في عام ١٩٩٣، ويهدف إلى وصف المعالجة المحاسبية للإيرادات والتكاليف المتعلقة بعقود الإنشاءات، والتي تتميز بخصوصية امتداد انشطات والعقود المتعلقة بها لأكثر من فترة مالية واحدة، مما يستلزم تخصيص الإيرادات والتكاليف بين الفترات المعينة حسب نسبة العمل المنجز في كل فترة.

كما ويحاول هذا المعيار تقديم الإرشادات العملية لتطبيق الأسس المناسبة في هذا النوع من العقود، كما يقدم المعيار آلية الإفصاح عن مختلف البنود المتعلقة بإيرادات وتكاليف عقود الإنشاء، وقد طبق المعيار على القوائم المالية التي تغطي الفترات التي تبدأ من كانون الثاني ١٩٩٥ أو ما بعد ذلك التاريخ معايير المحاسبية الدولية (معايير المحاسبة الدولية ٢٠٠٧)

### مفهوم عقود الإنشاءات وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي رقم (١١)

حيث جاء تعريف عقود الإنشاءات في مقدمة الأصل المحاسبي (١١) الحادي عشر ما يلي:-  
أن عقود الإنشاءات هي تلك العقود التي يتم إبرامها خصيصاً لإنشاء أصل أو مجموعة من الأصول التي ترتبط ببعضها أو تعتمد على بعضها البعض من ناحية التصحيح أو التقنية أو الوظائف أو الغرض أو الاستخدام النهائي لها (المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، ٢٠٠٦)

### أنواع عقود الإنشاءات وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي رقم (١١).

تشتمل عقود الإنشاءات على نوعين من العقود، وهي كما يلي :

أولاً: عقد ذات سعر مقطوع (ثابت) : حيث يتفق المفاوض على سعر ثالث للعقد (علماً بأن تلك العقود تتضمن شروطاً تسمح بإعادة النظر في الأسعار في ظروف معينة).

ثانياً: عقود الإضافة (عقد بالتكلفة زائد نسبة): حيث يعوض المفاوض عن تكاليف محددة مسموح بها، بالإضافة إلى نسبة من التكاليف أو أتعاب ثابتة.

## المعالجة المحاسبية لتكاليف وإيرادات عقود الإنشاءات:

يمكن تحديد إيرادات ومصروفات العقد عن الفترة المالية طبقاً لمستوى إتمام الأنشطة المتعلقة بالعقد في تاريخ المزانة، إذا كان بالإمكان تحديد ناتج العقد بطريقة موضوعية، وفي حالة العقود محددة السعر، فإنه يمكن تحديد نتيجة العقد بطريقة موضوعية في حالة توافر الشروط الآتية مجتمعة:

- ١- إمكانية قياس العقد بطريقة موضوعية.
  - ٢- إذا كانت هناك درجة عالية من التأكد بأن المنافع الاقتصادية المرتبطة بالعقد سوف تؤول إلى المقاول.
  - ٣- إمكانية قياس التكاليف اللازمة لإتمام العقد، كذلك نسبة إتمامه في نهاية السنة المالية، بدرجة كافية من الموضوعية.
  - ٤- إمكانية قياس وتحديد التكاليف الخاصة بالعقد بطريقة موضوعية بحيث يمكن عمل مقارنات بين التكاليف الفعلية للعقد والتكاليف المقررة مسبقاً.
- أما في حالة عقود التكاليف مضافاً إليها نسبة، فإن نتيجة العقد يمكن تحديدها بطريقة موضوعية إذا توافرت الشروط الآتية: (Elliott , Elliot , 2001)
- ١- إذا كانت هناك درجة عالية من التأكد بأن المنافع الاقتصادية المرتبطة بالعقد سوف تؤول إلى المقاول.
  - ٢- إمكانية قياس التكاليف المتعلقة بالعقد سواء كانت قابلة للاسترداد أم لا، بطريقة موضوعية.

## ٢-١-١٢ معيار المحاسبة الدولية رقم (١٨)

يتكون هذا المعيار من الفقرات المكتوبة بأحرف مائلة وبلون داكن . ويجب تطبيق هذا المعيار في ضوء ما جاء من مواد وإيضاحات بباقي الفقرات ، وكذلك في ضوء ما جاء بالمقدمة الخاصة بالمعايير الدولية. مع ملاحظة عدم ضرورة تطبيق المعايير المحاسبية الدولية على البنود قليلة الأهمية نسبياً.

تم تعريف الدخل في الإطار الخاص بإعداد وعرض البيانات المالية على أنه الزيادة في المنافع الاقتصادية خلال الفترة المحاسبية في صورة تدفقات داخلية أو زيادة في الموجودات أو نقص في المطلوبات ينتج عنها زيادة في حقوق الملكية وذلك بخلاف ما يقدمه الملاك من مساهمات. ويشتمل الدخل على كل من الإيرادات والمكاسب. وتمثل الإيرادات الدخل الناتج من الأنشطة العادية للمنشأة ويشار إليه باستخدام مسميات مختلفة مثل المبيعات، العمولات، الفوائد و إيرادات حقوق الامتياز. ويهدف هذا المعيار إلى وصف المعالجة المحاسبية لكل إيراد ناتج عن أنواع محددة من العمليات والأحداث (معايير المحاسبة الدولية ٢٠٠٧).

ومن المسائل الحيوية في المحاسبة عن الإيراد تحديد توقيت الاعتراف به. ويعترف بالإيراد عندما يكون من المتوقع أن تؤول المنافع الاقتصادية إلى المنشأة بشرط إمكانية قياس تلك المنافع بطريقة موثوق فيها . وهذا المعيار يحدد الظروف التي تتوافر فيها تلك الشروط وبالتالي تحقق الإيراد. كما يقدم المعيار إرشادات عملية في كيفية تطبيق تلك الشروط .

## نطاق المعيار

يجب تطبيق هذا المعيار عند المحاسبة عن الإيرادات الناتجة من العمليات والأحداث

التالية:

- بيع السلع.
- تأدية الخدمات
- استعمال أطراف أخرى لموجودات المنشأة وما ينتج عنها من فوائد إيرادات من حقوق الامتياز وأرباح الاسهم.

يحل هذا المعيار محل المعيار الدولي الأصلي الثامن عشر، تحقق الإيراد الذي سبق

اعتماده في عام ١٩٨٢.

تشتمل البضائع على السلع المنتجة بمعرفة المنشأة بغرض بيعها والسلع المشتراة بقصد إعادة بيعها كالسلع المشتراة بمعرفة تاجر التجزئة أو الأراضي أو الممتلكات الأخرى التي يحتفظ بها بغرض إعادة البيع.

يتضمن تأدية الخدمات عادة قيام المنشأة بأداء مهام محددة تعاقدت خلال فترة متفق عليها. وقد تقدم الخدمات خلال فترة واحدة أو خلال أكثر من فترة. بعض عقود تأدية الخدمات قد تكون ذات علاقة مباشرة بعقود التشييد (المقاولات) مثال على ذلك عقود خدمات مديري المشروعات والمهندسين والمعماريين. ولا يتناول هذا المعيار الإيراد الناتج عن مثل تلك العقود، حيث يتم معالجة تلك العقود كعقود مقاولات ويطبق بشأنها المعيار المحاسبي الدولي الحادي عشر "عقود المقاولات".



وفي معظم الأحوال يكون المقابل الذي تحصل عليه المنشأة في صورة نقدية أو نقدية معادلة ويكون مقدار الإيراد هو مقدار النقدية أو النقدية المعادلة المستلمة أو القابلة للاستلام. ومع ذلك فإنه إذا تم تأجيل استلام النقدية أو النقدية المعادلة فإن القيمة العادلة للمقابل تكون أقل من قيمته الاسمية المحددة. على سبيل المثال ، فإن المنشأة قد تمنح المشتري ائتمانا دون فوائد أو قد تقبل ورقة قبض تحمل فوائد بمعدل يقل عن معدل الفائدة السائد في السوق كمقابل أو ثمن للبضاعة المباعة. في مثل هذه الحالات يتم تحديد القيمة العادلة على أساس القيمة الحالية للتدفقات النقدية المتوقعة وباستخدام معدل محتسب للفائدة. ويتم تحديد معدل الفائدة المحتسب على أساس أي مما يلي :

أ- معدل الفائدة السائد لأداة مماثلة لمصدر له نفس المستوى الائتماني .

ب- معدل الخصم الذي يجعل القيمة الاسمية للأداة مساويا لسعر البيع النقدي الجاري للسلع والخدمات.

ويعالج الفرق بين القيمة الاسمية والقيمة العادلة كإيراد فوائد يتم المحاسبة عنه طبقا للفقرات ٢٩ و ٣٠ . وبما يتفق مع ما جاء في المعيار المحاسبي الدولي التاسع و الثلاثون "البيانات المالية: الاعتراف والقياس".

في حالة مبادلة سلع أو خدمات بسلع أو خدمات أخرى مماثلة في النوع والقيمة، فإن هذه المبادلة لا تمثل عملية مولدة للإيراد. ويحدث هذا عادة في حالة بعض السلع كالبنترول أو الألبان حيث يتبادل الموردون المخزون لأجل الوفاء ببعض الطلبات في الوقت المحدد بمناطق جغرافية محددة. أما في حالة بيع سلع أو تأدية خدمات مقابل الحصول على سلع أو خدمات غير مماثلة فإن هذه العملية تعتبر مولدة للإيرادات. ويتم قياس الإيراد في هذه الحالة على أساس القيمة العادلة للسلع

أو الخدمات المستلمة مع تعديلها بأية مبالغ نقدية أو نقدية معادلة يتم مبادلتها. وفي حالة عدم إمكانية تحديد القيمة العادلة للسلع أو الخدمات بطريقة موثوق بها، فإنه يجب قياس الإيراد على أساس القيمة العادلة للسلع والخدمات التي تتنازل عنها المنشأة مع تعديلها بأية مبالغ نقدية أو نقدية معادلة يتم مبادلتها.

### تحديد طبيعة العملية

يتم عادة تطبيق معيار التحقق الوارد في هذا المعيار على كل عملية على حدة. ومع ذلك فإنه في بعض الأحوال يكون من الضروري تطبيق معايير التحقق على الأجزاء القابلة للتحديد بشكل منفصل لعملية واحدة وذلك لإظهار جوهر العملية. فمثلا عندما يتضمن سعر بيع أحد المنتجات قيمة محددة مقابل خدمات ما بعد البيع فإنه يجب تأجيل الاعتراف بتلك القيمة على أن يتم الاعتراف بها خلال الفترة التي يتم فيها تأدية الخدمات. وبالعكس فإن معيار التحقق يمكن أن ينطبق على عمليتين أو أكثر سويا عندما تكون تلك العمليات مرتبطة بطريقة بحيث لا يمكن فهم الأثر التجاري دون الرجوع إلى سلسلة العمليات ككل. فمثلا قد تقوم إحدى المنشآت ببيع بضاعة في نفس الوقت الذي تتعاقد فيه مع المشتري على إعادة شراء البضاعة في وقت لاحق ، وبالتالي إبطال الأثر الحقيقي لعملية البيع ، لذا يتحتم في هذه الحالة معالجة العمليتين سويا (المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، ٢٠٠٦).

### بيع السلع

يتعين الاعتراف بالإيراد الناتج عن بيع السلع عند توافر كافة الشروط الآتية:

أ. قيام المنشأة بتحويل معظم المخاطر والعوائد المتعلقة بالملكية إلى المشتري.

ب. ألا تحتفظ المنشأة بأي دور إداري بالطريقة التي عادة ما تتواجد في حالة الملكية، أو أي رقابة فعلية على السلع المباعة.

ج. إمكانية قياس مقدار الإيراد بطريقة موثوق بها.

د. من المتوقع حصول المنشأة على المنافع الاقتصادية المرتبطة بالعملية .

هـ. إمكانية قياس التكاليف التي ترتبت نتيجة للعملية أو سوف تترتب عليها بدرجة موثوق بها.

تتطلب عملية تحديد توقيت تحويل مخاطر وعوائد الملكية إلى المشتري فحص ظروف المعاملة. وفي معظم الحالات يتوافق توقيت تحويل مخاطر ومنافع الملكية مع انتقال الملكية إلى المشتري. وهذا ما يحدث غالبا في حالات البيع بالتجزئة. إلا أنه في حالات أخرى قد يختلف توقيت تحويل منافع ومخاطر الملكية عن توقيت انتقال الملكية قانونا أو التنازل عن الحيازة.

في حالة احتفاظ المنشأة بجزء كبير من مخاطر الملكية فإن العملية لا تعد عملية بيع ولا يتم الاعتراف بالإيراد. ومن أمثلة المواقف التي قد يحتفظ فيها المشروع بمعظم مخاطر ومنافع الملكية ما يلي:

أ- حالة التزام المشروع بضمان أي أداء غير مرضي لا يتم عادة الالتزام به في ظروف الضمان العادية.

ب- إذا كان استلام إيراد عملية بيع معينة متوقفا على قيام المشتري ببيع السلعة وتحقيق إيراد منها.

ج- حالة شحن البضاعة مع التزام البائع بعمليات تركيب وتجهيز لم تتم بعد بشرط أن يمثل ذلك الالتزام جزءا حيويا من التعاقد.

د- في حالة ما إذا كان من حق المشتري إرجاع البضاعة المشتراة لأي سبب محدد في عقد البيع، وإذا كانت المنشأة غير واثقة من احتمالات الإرجاع.

في حالة احتفاظ المنشأة بجزء غير هام من مخاطر الملكية، فإن العملية تعتبر عملية بيع ويجب الاعتراف بالإيراد. فمثلا قد يحتفظ البائع بالملكية القانونية للبضاعة المباعة لسبب وحيد هو ضمان تحصيل قيمة البضاعة المباعة، في مثل هذه الحالة إذا كانت المنشأة قد حولت معظم منافع ومخاطر الملكية إلى المشتري فإن العملية تعتبر عملية بيع ويعترف بالإيراد. وكمثال آخر فإن المنشأة قد تحتفظ بجزء غير هام من مخاطر الملكية في حالة مبيعات التجزئة التي يعرض فيها البائع رد قيمة البضاعة للعميل في حالة عدم رضائه عن البضاعة. في مثل هذه الحالات يعترف بالإيراد، في وقت البيع بشرط أن يكون البائع قادرا على تقدير المردودات المتوقعة بطريقة موثوق بها والاعتراف بالالتزام عن تلك المردودات اعتمادا على الخبرة السابقة والعوامل الأخرى الملائمة.

يعترف بالإيراد فقط إذا كان من المتوقع أن تحصل المنشأة على المنافع الاقتصادية المرتبطة بالعملية، وفي بعض الأحوال قد لا يكون ذلك ممكنا حتى يتم استلام مقابل البيع أو انتهاء حالة عدم التأكد المرتبطة بالعملية. فمثلا قد يكون من غير المؤكد أن تسمح إحدى الحكومات الأجنبية بتحويل مقابل البيع للمنشأة في حالة قيام المنشأة ببيع بضاعة داخل تلك الدولة. وعندما تسمح الحكومة بعملية التحويل فإن حالة عدم التأكد تنتهي ويتم الاعتراف بالإيراد. ومع ذلك ففي

حالة وجود شكوك قوية في عدم إمكانية تحصيل بعض المبالغ التي اعترف بها كإيراد فعلا، فإن تلك المبالغ المشكوك في تحصيلها أو المبالغ التي لا أمل في تحصيلها يجب الاعتراف بها كمصروف وليس كتعديل لمقدار الإيراد الأصلي.

يجب الاعتراف بالإيرادات والمصروفات المتعلقة بنفس العملية أو أي حدث آخر في آن واحد، ويطلق على ذلك عادة مقابلة الإيرادات بالمصروفات. وعادة ما يمكن قياس المصروفات بما في ذلك تكاليف الضمان والتكاليف الأخرى التي قد تحدث بعد شحن البضاعة بطريقة موثوق فيها عندما تتوفر الشروط الأخرى لتحقيق الإيراد. ومع ذلك فإنه لا يجب الاعتراف بالإيراد إذا لم يكن بالإمكان قياس المصروفات بطريقة موثوق فيها، وفي تلك الحالات فإن أي مقابل يتم استلامه نظير بيع السلعة يتم اعتباره أحد بنود المطلوبات .

## ٢-٢ ثانياً: الدراسات السابقة

### ١-٢-٢ الدراسات باللغة العربية

١. جربوع، يوسف، (٢٠٠٤) "دور المحاسبة في اتخاذ القرارات الادارية في قطاع المقاولات وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية".

هدفت هذه الدراسة الى بيان اهمية المحاسبة كأداة مساعدة في الرقابة على كفاءة التنفيذ باستخدام عناصر الرقابة واستخدام الباحث المنهج الوصفي التحليلي من خلال دراسة ميدانية، حيث تم تصميم استبانتين بالاعتماد على الدراسات السابقة والدراسة النظرية، وزعت على الشركات المساهمة العامة في كل من قطاع غزة والضفة الغربية، بلغ عددها (٦٤) استبانة، وبلغت الردود (٤٨) استبانة صالحة للتحليل، أي بنسبة إرجاع قدرها (٧٥%).

خلصت الدراسة الى انه لا بد ان تشمل عقود الإنشاءات في المقاولات القيمة الاصلية والإيرادات المتعلقة بالتعديلات والمطالبات والحوافز بشرط أن يكون هناك احتمال تحقق إيرادات عنها. وذلك وفقاً لما نص عليه معيار المحاسبة الدولي (١١) والخاص بعقود الانشاءات. كما تبين انه لا يمكن من الناحية المحاسبية تحديد نتيجة اعمال عقد معين بشكل مؤكد من خلال طريقة شهادة المهندس. حيث ان هذه الطريقة قد تتجاهل بعض الاعمال المنجزة من العقد. ولكنها غير مطابقة للمواصفات من وجهة نظر المهندس المشرف. وقد أوصت الدراسة بأنه يجب عند إعداد الميزانية التقديرية مراعاة أن تكون تلك الميزانيات كأهداف نموذجية لقياس الأداء الفعلي وإرشاد الإدارة إلى الأداء المقبول. وهذا يتطلب إشراك جميع المستويات في تحضير الميزانية حتى تكون مسؤولة في

التنفيذ وحتى تكون خططها متناسقة لحث الموظفين على تحقيق الأهداف الموضوعة في الميزانية التقديرية.

يمكن الاستفادة من هذه الدراسة كونها أبرزت دور المحاسبة في اتخاذ القرارات في شركات المقاولات وفق معايير المحاسبة الدولية في شركات المقاولات في الأردن .

٢. صيام ، "وليد زكريا (٢٠٠٥) ، إيجابيات ومعوقات تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الأردن ، "دراسة استكشافية لآراء القائمين على مهنة المحاسبة".

هدفت هذه الدراسة إلى استعراض فكرة تدويل المعايير المحاسبية والعوامل التي دعت إلى وجود معايير محاسبية دولية، وكذلك التعرف على درجة تأييد القائمين على مهنة المحاسبة للالتزام بتطبيق معايير المحاسبة في الأردن واستخدام الباحث دراسة استكشافية لآراء القائمين على مهنة المحاسبة و تم اختيار عينة عشوائية من الأكاديميين المهنيين العاملين في مجال المحاسبة في الأردن وتم توزيع ٢٠٠ استبانة واعتمدت الدراسة أول ١٥٠ استبانة مستردة وقابلة للتحليل.

خصت الدراسة الى أن هناك تأييدا كبيرا للالتزام بتطبيق معايير المحاسبة الدولية في الأردن لما لهذا التطبيق من ايجابيات، كما توصل إلى أن هناك معوقات تحد من الالتزام بتطبيق معايير المحاسبة الدولية في الأردن مثل اختلاف الظروف الاقتصادية والاجتماعية والثقافية والحضارية والتفاوت في المفاهيم والسلوكيات السائدة، وكذلك اختلاف القوانين والتشريعات، والتفاوت في دور الهيئات والجمعيات المهنية المناط بها الإشراف على مهنة المحاسبة.

وأوصت الدراسة بضرورة تنمية مهارات وقدرات وكفاءات العاملين في الأقسام المحاسبية والدوائر المالية في الشركات لتمكينهم من المنافسة العالمية، وكذلك إلى إعادة النظر في أسس

منح تراخيص مزاولة مهنة التدقيق بحيث يتم التأكد من قدرتهم على التعامل مع معايير المحاسبة والتدقيق الدولية بشكل منافس لمدقي الحسابات في الدول المتقدمة.

يمكن الاستفادة من نتائج هذه الدراسة الاستكشافية لأراء القائمين على مهنة المحاسبة التي قام بها الباحث، وما توصل اليه من إيجابيات ومعوقات للالتزام بتطبيق معايير المحاسبة الدولية في الأردن.

٣. عابدين، حسني، (٢٠٠٦) اطار علمي لقياس أثر تطبيق المعايير المحاسبية الدولية لعقود المقاولات على نتائج أعمال شركات المقاولات لفلسطين .

هدفت هذه الدراسة الى التعرف على مدى تطبيق معايير المحاسبة الدولية لعقود المقاولات في فلسطين واثار ذلك على نتائج الأعمال لخدمة الإدارة والأطراف المستفيدة.

اعتمدت الدراسة على المنهج التحليلي للقوائم المالية لشركات المقاولات الفلسطينية حيث اشتملت على ستة وثلاثون شركة مقاولات كعينة للدراسة.

خلصت الدراسة الى تدني نسبة التزام الشركات الفلسطينية بتطبيق معايير المحاسبة الدولية او اية معايير أخرى عند اعداد القوائم المالية وان هناك معوقات تتعلق بالشركة نفسها واخرى تتعلق بالبيئة التي تعمل بها هذه الشركة.

اوصت الدراسة بتشجيع الشركات الفلسطينية على تطبيق معايير المحاسبة الدولية وضرورة اصدار قانون ملزم لجميع شركات المقاولات لمسك حسابات منتظمة تمهيدا لتطبيق معايير المحاسبة الدولية.

واخيرا ضرورة اتباع نسبة الانجاز في قياس نتائج الأعمال للمشاريع تحت التنفيذ؛ لأنها تتماشى مع مبادئ المحاسبة الدولية المتعارف عليها.



يمكن الاستفادة من هذه الدراسة كونها ركزت على نتائج أعمال شركات المقاولات وما يواجهها من مشكلات في تطبيق المعايير المحاسبية الدولية.

٤. عابد، محمد نواف حمدان ، ( ٢٠٠٦ )، "دراسة تحليلية لمشاكل القياس والإفصاح المحاسبي عن انخفاض قيمة الأصول الثابتة في ضوء المعايير الدولية دراسة تطبيقية "

هدفت الدراسة إلى قياس القيمة العادلة للأصول الثابتة المنخفضة القيمة وأسباب التي تؤدي إلى انخفاض هذه أصول والمعالجة المحاسبية لها و الإفصاح عن القيمة العادلة للأصول الثابتة المنخفضة القيمة في ضوء المعايير الدولية.

اعتمد الباحث على المنهج الاستقرائي، حيث قام الباحث بجمع البيانات باستخدام أسلوب قائمة الاستقصاء و تم توجيه هذه القوائم لمجتمع الدراسة من أكاديميين، كان عددهم ٢١، ومهنيين، كان عددهم ٨٠. هذا و قد تم إجراء بعض المقابلات الشخصية معهم عند توزيع القوائم عليهم.

توصلت هذه الدراسة إلى العديد من النتائج المهمة كما يلي:

١. الخسائر الناتجة عن انخفاض قيمة الأصل الثابت والشهرة المرتبطة بالأصل الثابت يتم قياسها ومعالجتها على أساس معقول وثابت.

٢. أن عملية الانخفاض الحاد التي يتعرض إليها أصل ترجع إلى وجود حدث معين أدى إلى حدوث هذا الانخفاض.

٣. عند ثبوت حدوث انخفاض حاد في قيمة أصل الثابت يتم إجراء اختبارات الاسترداد على

الأصول المنخفضة القيمة وذلك بمقارنة قيمتها الدفترية مع القيمة الاستردادية للأصل .

٤. يتم إعادة تقييم الأصل أو مجموعة الأصول الثابتة المنخفضة القيمة بناء على قيمتها السوقية العادلة.

يمكن الاستفادة من نتائج الدراسة التحليلية التي قام بها الباحث وما توصل اليه من نتائج وتوصيات فيما يختص بإنخفاض قيمة الأصول الثابتة، ولما لها من أثر كبير في قطاع المقاولات.

٥. يوسف ، رفيق ، (٢٠١١)، "النظام المحاسبي المالي بين الاستجابة للمعايير الدولية ومتطلبات التطبيق" .

هدفت هذه الدراسة إلى قياس مدى توافق النظام المحاسبي المالي الجديد مع معايير المحاسبة الدولية في الجزائر و إبراز اختلاف الانظمة المحاسبية والاسباب إلى ادت إلى ضرورة التوافق والتوحد كما سلطت الضوء على الجهود التي تبذلها المؤسسات لكي تكون قادرة على تطبيق هذا النظام. اعتمد الباحث على المنهج التحليلي المقارن والمنهج الاستقرائي عند دراسة مدى الالتزام بالمعايير الدولية ومتطلبات التطبيق، استخدم الباحث أداة الاستبانة العادية والالكترونية، فبالنسبة للإستبيان العادي قام الباحث بتوزيع ٢٥٠ استبانة لممارسي مهنة المحاسبة.

توصل الباحث إلى العديد من النتائج على النحو الاتي :

١. يعتبر النظام المحاسبي المالي نتاج لعملية اصلاح فرضتها التحولات الاقتصادية .
٢. التزام النظام المحاسبي المالي إلى حد كبير بمعايير المحاسبة الدولية .
٣. صعوبة التخلي عن الممارسات التي كانت سائدة وفق المخطط المحاسبي الوطني .
٤. ضرورة تكثيف برامج التكوين لتأهيل المحاسب .

٥. ضعف استعداد معظم المؤسسات الاقتصادية لتطبيق النظام المحاسبي المالي .

يمكن الاستفادة من هذه الدراسة في معرفة مدى توافق النظام المحاسبي مع المعايير المحاسبية الدولية وما له من تبعات على شركات المقاولات العاملة في الأردن.

٦- نور، عبدالناصر، والججاوي، طلال، ( ٢٠٠٣ ) معايير المحاسبية الدولية و البيئة الأردنية

### متطلبات التوافق والتطبيق.

هدفت هذه الدراسة إلى إبراز معرفة مدى توافق البيئة الأردنية مع المعايير المحاسبية الدولية، وكذلك إلى بيان دور المؤسسات التعليمية والشركات ومكاتب التدقيق في مدى تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الأردن.

واستخدم الباحث المنهج الوصفي الإستقرائي التحليلي بالإعتماد على الدراسات السابقة المتوفرة في الكتب والدوريات، أما الجانب التطبيقي نفذ من خلال عمل إستبانتين وتم إختيار عينة عشوائية من أساتذة شسم المحاسبة في الجامعات، ومن الحاسبين والمدققين العاملين في الشركات والبنوك وعدد من أصحاب مكاتب التدقيق، وتم توزيع ما يزيد على ١٠٠ إستبانة أستعيد منها ٦٠ إستبانة صالحة. خلصت الدراسة الى ان توافق وتطبيق البيئة الوطنية مع البيئة الدولية في مجال المعايير المحاسبية يواجه صعوبات تترتب عليها نتائج سلبية في البيئات الوطنية التي لم تصل بعد إلى ما وصلت إليه البيئات الدولية المتقدمة؛ وذلك لأن تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في البيئة الأردنية يتطلب مقومات ينبغي توافرها.

أوصت الدراسة إلى تهيئة وإعداد البيئة المحلية في جانيها الأكاديمي من جامعات ومدارس وغيرها لأعداد طلبة وخريجين يتمكنوا من مواكبة التطبيقات العملية للمعايير المحاسبية الدولية، وأما من

الجانب العملي، العمل على تحقيق الهدف باندماج البيئة المحلية بالبيئة الدولية و هو ما ينبغي على الجمعيات المهنية والمؤسسات المهتمة بالمهنة المحاسبية ومكاتب التدقيق وتنظيم الحسابات من جهة والشركات والمؤسسات وغيرها أن تقوم به من أجل تطبيق المعايير المحاسبية الدولية وما يرتبط بها بشكل سليم وكفوء.

يمكن الإستفادة من هذه الدراسة كونها تخصصت بنقاش وتحليل مدى توافق البيئة الأردنية مع المعايير المحاسبية الدولية من حيث التهيئة والتطبيق وبيان جوانب التوافق من حيث التأهيل في الجامعات والمؤسسات العلمية وجوانب التطبيق من قبل الشركات ومكاتب التدقيق وغيرها من الجهات الحكومية والخاصة في الأردن.

## ٢-٢-٢ الدراسات باللغة الانجليزية

### 1. M. Dobler and S. Hettich (2006), Rethinking Revenue Recognition: Critical perspectives on the IASB's current proposals.

هدفت هذه الدراسة الى عرض نقدي للمقترحات المقدمه من IASB و FASB وذلك لتجاوز التغيرات في المعايير المطبقه حالياً وتطوير طريقة قياسية للاعتراف بالإيراد.

إن المقترحات المقدمه إعتمدت على طريقتين مختلفتين للاعتراف بالإيراد هما : القيمة العادلة ، أو القيمة الإعتبارية للأرباح والاعتراف بالإيراد.

إتبعت الدراسة المنهج الاستقرائي في فهم وتحليل الأدلة الواقعية. وخلصت الى أن هناك تناقض بين المقترحات المقدمة مع النقاط التالية:

1-التخصيص الكلي للمعلومات

2- أهداف التقارير المالية

3- الإنتظام المالي والمستقبلي للتقارير المالية للإعتراف بالإيراد أكبر بكثير من تلك التي

اتبعت طريقة القيمة الإعتبارية ، كما خلصت الى أن المقترحات المقدمة فضلت مبدا الملائمة

على الموثوقية وهذا أدى إلى إرتفاع النفقات المقدرة في الإستثمار وإدارة الأرباح.

أوصت الدراسة بإعادة دراسة المقترحات وتعديلها حتى تتخلص من هذه العيوب والتناقضات وبما يكون موافقاً لقوانين الاتحاد الأوروبي.

يمكن الاستفادة من هذه الدراسة أن المنهجية الاستقرائية التي أتبعنا فيها أفضت إلى وجوب تعديل

المقترحات المقدمة من المجلسين IASB و FASB وذلك مهم بالنسبة إلى دراستنا لتطبيقها على قطاع المقاولات الأردني.

## **2. R. Dylag and M. Kucharczyk (2011), Recognition revenue from the construction of real estate in financial statements of developers in Poland.**

هدفت هذه الدراسة الى بيان أثر تفسير معيار رقم 15 "عقود المقاولات في الشركات العقارية" على التقارير المالية لشركات المقاولات من حيث تطبيق مبدأ الإيعتراف بالإيراد والكلف المرافقه لتنفيذ عقود الإنشاءات .

قام الباحثان بإتباع المنهج التحليلي للسياسات المحاسبية المتبعة في 19 شركة مقاولات مختلفة من حيث أن هذه الشركات تتبع المعيار رقم 18 أو معيار رقم 11 في السياسات المحاسبية لمبدأ الإيعتراف بالإيراد، وإرتكزت الدراسة على مقارنة السياسة المحاسبية المطبقة في الشركات (عينة الدراسة) من حيث أثر تفسير معيار رقم 15 على التقارير المالية لهذه الشركات وإيعترافها بالإيراد . خلصت الدراسة التحليلية للتقارير المالية المؤقتة أن تفسير معيار رقم 15 أثر على السياسات المحاسبية لما يقارب 30% من عينة الدراسة لذلك فان الأثر الرئيسي لتنفيذ السياسة المحاسبية يكون على إيراد المبيعات وكلف الإنتاج والتي لا يمكن تحديدها إلا بعد الإنتهاء من مدة العقد . أفضت الدراسة الى التوصيات التالية :

- 1- يجب الإيعتراف بالإيراد فور الانتهاء من العقد وتسليم البضاعة أو الخدمة إلى الزبون.
- 2- على كل شركات المقاولات توضيح كيفية إعداد تقاريرها المالية وخصوصا كل التفاصيل المتعلقة الاعتراف بالإيراد بما في ذلك الطرق المتبعة ، البيانات والفرضيات التي استخدمتها في تقييم الالتزامات والأرباح حتى تتمكن من إنشاء طريقة تسعير مستقرة على الأمد الطويل.

يستفاد من هذه الدراسة أنها تخصصت بتفسير معيار رقم 15 الخاص بعقود المقاولات في الشركات العقارية وهذا يظفي بعداً آخر يمكن أخذه بعين الاعتبار من حيث تطبيق مبدأ الاعتراف بالإيراد والكلف المرافقة لتنفيذ عقود الإنشاءات في الشركات الأردنية.

### **3. KPMG IFRG Ltd (2011), New on the Horizon: Revenue recognition for building and construction.**

هدفت هذه الدراسة إلى توضيح المقترحات المقدمة من قبل IASB و FASB وذلك لتنظيم وتعديل المعايير المنظمة لعقود المقاولات بخصوص التعديلات من ناحيتين :

أولاً: تفصيل العقد الإنشائي إلى عقود منفصلة ومقاييس أداء مختلفة وهذا يحتاج الى جهود وإستثمارات إضافية من أجل المتابعة والتدقيق .

ثانياً: إن الإيراد والأرباح على عقود المقاولات لا يتم الاعتراف بها إلا بعد انتهاء العقد وتسليم المنتج إلى المستهلك مما يؤثر على تذبذب الدخل في هذه الشركات .

خلصت الدراسة إلى توضيح التعديلات الجديدة وتفصيلها بحيث إنها أخذت بعين الاعتبار المخاوف التي أبدتها شركات المقاولات حيث إن المجلس المكون من IASB و FASB وضع بشكل كبير خاصة بالاعتراف بالإيراد مع الأخذ بعين الاعتبار عامل وقت الإنجاز مما يقلل من التذبذب في تقديرات الإيراد .

وأوصت الدراسة باعتماد نموذج من خمس خطوات لتحقيق الاعتراف بالإيراد مما يوائم ما ورد في التعديل الجديد للمعيار المحاسبي المتبع كما يلي :

1- تعريف العقد وتنفيذ بنوده مع الزبون .

2- تحديد الخطوات المرحلية للإنجاز وذكرها بالتفصيل بالعقد .

3- تحديد تسعيرة انجاز كل مرحلة من العقد .

4- تحديد زمان الإنتهاء من كل مرحلة في العقد .

5- الاعتراف بالإيراد عندما يتم الانتهاء من كل مرحلة بطريقة مرضية للزبون.

يستفاد من هذه الدراسة هو تركيزها على مبدأ الاعتراف بالإيراد في شركات المقاولات، وتقديم نموذج الخمس خطوات الخاص بشركات المقاولات مما يجعله مهما في دراستنا لتطبيقها على البيئة الأردنية.



#### 4. Earnst and Young (2011) , Revised revenue recognition proposals – implications for the real estate and construction

هدفت هذه الدراسة الى تحليل المقترح المعدل المقترح المقدم من قبل IASB و FASB والذي تم ذكره من قبل إن المقترح المعدل الجديد طرح في نهاية عام 2011 ويتوقع بدء العمل به في بداية ٢٠١٥.

وجد الباحثون من حيث المبدأ أن المقترح المعدل الجديد متناسق مع مقترح الخمس خطوات المقدم من ناحية المبدأ الرئيس خاصة فيما يخص تطبيق مبدأ الاعتراف بالإيراد عندما يتم التسليم إلى المستهلك، لكن المجلسين عملوا تغييرات على مقترح الخمس خطوات الانف الذكر بما يتواءم مع شركات المقاولات والعقارات.

وأفضت النتائج إلى أن المجلسين قاموا بإتباع فترة محددة وهي تطبيق مبدأ الإيعتراف بالإيراد عندما يتم إنجاز العقد، ولكن مع بعض التعديلات التي تسمح بمرونة أكثر لشركات المقاولات كأن يسمح لها على سبيل المثال الجمع بين عقدين أو أكثر أو أن تدخل في خدمات مختلفة وتغير حسابات ما قبل العقد ولكن ضمن شروط معينة.

خلصت هذه الدراسة إلى أن المقترح المعدل قد ساهم بالفعل بالإجابة عن العديد من التساؤلات لدى صانعي القرار في قطاع المقاولات على الرغم من وجود بعض الشكوك. وأوصت الدراسة إلى أخذ رأي قطاع المقاولات قبل إيعتمادها هذه النسخة المعدلة.

يستفاد من هذه الدراسة لأنها تعنى بتطبيق مقترحات جديدة من مجلسين IASB و FASB وذلك لمعالجة المشكلات المحاسبية في قطاع المقاولات، لذلك فهم هذه التعديلات والمعايير الجديدة ودراسة مدى انعكاساتها على قطاع المقاولات الأردني سيساهم في تحسين نتائج هذه الدراسة.

## ٢-٢-٣ ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة

أنها جاءت مكملّة للدراسات السابقة ومساعدة لتطوير الأنظمة المحاسبية في شركات المقاولات في الأردن، لتصبح قادرة على العمل المحاسبي في إطار معايير المحاسبة الدولية. فقد ركزت الدراسة على واقع تطبيق معايير المحاسبة الدولية في شركات المقاولات الأردنية والمشاكل التي تحول دون ذلك، ومحاولة إيجاد الحلول المناسبة للتطبيق الكامل .

تعددت الدراسات التي بحثت في موضوع الاعتراف بالإيراد وتعددت كذلك الدراسات التي بحثت في موضوع مصداقية القوائم المالية، من جهة أخرى فإن الدراسات التي تخصصت في قياس أثر المشكلات المحاسبية على قدرة الشركة في تطبيق مبدأ الاعتراف بالإيراد في البيئة الأردنية كانت محدودة جداً.

قد تكون هذه الدراسة من أوائل الدراسات التي تربط بعدين مهمين هما المشكلات المحاسبية ومبدأ الاعتراف بالإيراد .

### الفصل الثالث : الطريقة والإجراءات

- منهجية الدراسة
- مجتمع وعينة الدراسة
- مصادر جمع البيانات
- الأساليب الإحصائية المستخدمة

## الفصل الثالث

### طريقة وإجراءات الدراسة

#### ٣-١ منهجية الدراسة:

قام الباحث باتباع المنهج الوصفي التحليلي في عرض البيانات و تحليل نتائج الدراسة التي هدفت إلى معرفة مدى التزام الشركات بتطبيق معيار الاعتراف بالإيراد وأثره على المشكلات المحاسبية في شركات المقاولات الأردنية .

#### ٣-٢ مجتمع و عينة وحدة معاينة الدراسة:

تكون مجتمع الدراسة من شركات المقاولات العاملة في الأردن والبالغ عددها (١٨٠) شركة، أما وحدة المعاينة فركزت على الإدارات المالية لتلك الشركات من مدير مالي ومساعد مدير مالي ورئيس قسم مالي، ومحاسب. وتخصصات أخرى.

#### ٣-٣ أداة الدراسة

استند الباحث في دراسته على تصميم استبانة شملت جزئين رئيسيين : الجزء الأول تعلق بالخصائص الديموغرافية لعينة الدراسة، وأما الجزء الثاني سوف خصص لأسئلة تم بناءها على مقياسي ليكارت الخماسي، وذلك لتحليلها إحصائياً فيما بعد لفحص فرضيات الدراسة.

#### ٣-٤ الصدق الظاهري لأداة الدراسة

تم إرسال أداة الدراسة إلى عدد من المحكمين المختصين، (ملحق رقم ٣ ) أسماء محكمين الاستبانة، وتم تعديل الاستبان حسب الآراء المقترحة من قبلهم .

### ٣-٥ صدق وثبات أداة الدراسة Reliability

قام الباحث باستخدام معادلة كرونباخ ألفا (Cronbach, 1951) على أسئلة الاستبانة وذلك لقياس درجة الترابط بين بنودها .

ويبين الجدول رقم (١) نتائج الاختبار، حيث كانت قيمة كرونباخ ألفا للأداة ككل (٨٧,١%)

والتي تعتبر مقبولة في البحوث والدراسات الإنسانية، (zikmund et al,2010).

هذا وتنص المعادلة على ما يلي :

$$\alpha = \frac{k}{k-1} \left[ 1 - \frac{\sum s_i^2}{s_i^2} \right]$$

حيث:

$(k) \equiv$  على أنه عدد مفردات الاختبار

$(k-1) \equiv$  عدد مفردات الاختبار - ١

$(\sum s_i^2) \equiv$  تباين درجات كل مفردة من مفردات الاختبار

$(s_i^2) \equiv$  التباين الكلي لمجموع مفردات الاختبار

## جدول رقم (١)

نتائج اختبار معامل كرونباخ ألفا (Cronbach's Alpha)

المتغيرات	عدد الفقرات	قيمة (α) ألفا %
معيار ١١ عقود المقاولات الإنشاء ومعيار ١٨ الإيرادات	١٠	٨٧,١%
مشكلة تذبذب الدخل	٥	٩٠,٢%
مشكلة الاحتساب الضريبي	٧	٩٢,٨%
مشكلة القياس المحاسبي	٧	٧٢,٢%
المتغيرات ككل	٢٩	٨٧,١%

## ٣-٦ مصادر جمع البيانات

اعتمدت الدراسة في جمع البيانات على المصادر الأولية والثانوية كما يلي:

## أولاً: البيانات الثانوية

تمثلت المصادر الثانوية في الكتب والمجلات العلمية المتخصصة والقوانين والتشريعات المالية المرتبطة بموضوع الدراسة .

## ثانياً: البيانات الأولية

تم الحصول على البيانات الأولية من خلال أداة قياس (استبانة) وقام الباحث بتصميمها استناداً إلى استشارة اصحاب الاختصاص والاعتماد على الدراسات السابقة ذات العلاقة.

### ٣-٧ أساليب تحليل البيانات

لقد تم الاعتماد على الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS) في عملية التحليل

واختبار الفرضيات واستخدام الوسائل الإحصائية التالية:

١- المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لدراسة العلاقة بين المتغير المستقل والتابع.

٢- اختبار "مربع كاي" للتأكد من التوزيع الطبيعي للاختبارات.

٣- الانحدار البسيط ( simple regulation ) لاختبار الفرضيات .

## الفصل الرابع

### نتائج الدراسة ( التحليل الإحصائي )

- مقدمة
- تحليل المعلومات الديموغرافية
- تحليل أسئلة الدراسة
- اختبار فرضيات الدراسة



## الفصل الرابع

### التحليل الإحصائي

#### ١-٤ مقدمة:

تكون مجتمع الدراسة في عينة عشوائية منتظمة من شركات المقاولات العاملة في الأردن والبالغ عددها (١٨٠) شركة وتم اختيار عينة عشوائية منتظمة مكونة من (٥٠) شركة مقاولات (ملحق رقم ٢) وتم توزيع الاستبانات على وحدة المعاينة المكونة من (٢٤٠) فرداً، و تم استرداد (٢١٥) استبانة فقط لعدم إستجابة كافة المجيبين، وكانت (١٩٨) منها صالحة للتحليل الإحصائي أي ما نسبته (٨٢%) .

#### ٢-٤ خصائص عينة الدراسة

أما فيما يتعلق بالخصائص الديموغرافية لعينة الدراسة، فقد قام الباحث باستخراج التكرارات والنسب المئوية لوصف خصائص أفراد العينة وتم تلخيص النتائج في الجداول الآتية :

#### ١-٢-٤ المؤهل العلمي

جدول رقم (٢) : توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي

النسبة %	التكرار	المؤهل العلمي
١,٥%	3	دبلوم فأقل
٨٧,٩%	174	بكالوريوس
١٠,٦%	21	ماجستير
—	—	دكتورة
١٠٠%	198	المجموع

من خلال الجدول رقم (٢) و الذي يمثل التكرارات و النسب المئوية لتوزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير المؤهل التعليمي، نلاحظ أن نسبة الحاصلين على دبلوم فأقل (١,٥%) بينما حاملي شهادة البكالوريوس (٨٧,٩%)، وأن ما نسبته (١٠,٦%) فكانوا من حملة درجة الماجستير وذلك من عينة الدراسة. مما يعني بأن العينة المبحوثة يتوقع أن يكون لديها المعرفة المطلوبه عن موضوع الدراسة، حيث تبين أن غالبية أفراد العينة من حملة البكالوريوس والماجستير، وهذا يعني قدرة هذه العينة على تطبيق معايير المحاسبة الدولية في شركاتهم مما يتطلب تدريب وتطوير المهارات المحاسبية فيما يخص معايير المحاسبة الدولية لديهم.

#### ٤-٢-٢ التخصص الأكاديمي

جدول رقم (٣): توزيع عينة الدراسة حسب التخصص العلمي

النسبة %	التكرار	التخصص
٦٣,٦%	126	محاسبة
٢٤,٤%	15	ادارة اعمال
٤,٥%	9	اقتصاد
٧,٥%	48	اخرى
١٠٠%	198	المجموع

يبين الجدول رقم (٣) التكرارات و النسب المئوية لتوزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير التخصص الأكاديمي، حيث نلاحظ أن أكثر من نصف العينة المبحوثة كانوا ممن تخصصهم محاسبة حيث بلغت نسبتهم (٦٣,٦%)، مما يعني بأن أكثر من نصف العينة المبحوثة يتوقع أن يكون لديهم الإطار المفاهيمي النظري اللازم لفهم معيار الإعراف

بالإيراد، وأن ما نسبته (٢٤,٤%) من عينة الدراسة كان تخصصهم ادارة اعمال، والنسبة (٤,٥%) كانت للذين تخصصهم اقتصاد وما نسبته (٧,٥%) من افراد عينة الدراسة كان لهم تخصصات اخرى.

#### ٤-٢-٣ الخبرة العملية

جدول رقم (٤) : توزيع عينة الدراسة حسب الخبرة العملية

النسبة %	التكرار	الخبرة/ بالسنوات
١٦,٧%	33	أقل من ٥ سنوات
٥٤,٥%	108	(٥ - أقل من ١٠)
١٢,١%	24	(١٠ - أقل من ١٢)
٩,١%	18	(١٢ - ١٥)
٧,٦%	15	أكثر من ١٥ سنة
١٠٠%	198	المجموع

يبين الجدول رقم (٤) التكرارات و النسب المئوية لتوزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير سنوات الخبرة، حيث نلاحظ أن ما نسبته (١٦,٧%) هم من أصحاب الخبرات أقل من ٥ سنوات، وأن ما نسبته (٥٤,٥%) هم ممن تتراوح عدد سنوات خبراتهم (٥ - أقل من ١٠) سنوات، و نلاحظ ايضا أن (١٢,١%) من أفراد عينة الدراسة كانت عدد سنوات خبرتهم (١٠-أقل من ١٢) سنة، و (٩,١%) كانت نسبة الذين خبراتهم (١٢-١٥) سنة و (٧,٦%) لاصحاب الخبرات أكثر من ١٥ سنة، حيث تبين أن معظم أفراد العينة لديهم خبرة جيدة في مجال المقاولات فكان (٥٤,٥%) من أفراد العينة لديهم اكثر من خمس

سنوات في العمل المحاسبي فيما يختص بمحاسبة المقاولات مما يعني بأن غالبية العينة المبحوثة يتوقع أن يكون لديها المعرفة الفنية المطلوبه عن موضوع الدراسة، وهذا يعطي فرصة أكبر لموظفي القسم المالي في هذه الشركات بتطوير الأنظمة المحاسبية لديهم وفق معايير المحاسبة الدولية وفيما يخدم مصلحة العمل بالشركة.

#### ٤-٢-٤ المسمى الوظيفي

جدول رقم (٥) : توزيع عينة الدراسة حسب المسمى الوظيفي

النسبة %	التكرار	المسمى الوظيفي
٦,١ %	12	مدير مالي
٩,١ %	18	مساعد مدير مالي
٢٧,٣ %	54	رئيس قسم مالي
٥٧,٥ %	114	محاسب
-	-	أخرى
١٠٠ %	198	المجموع

يبين الجدول رقم (٥) التكرارات و النسب المئوية لتوزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير المسمى الوظيفي، حيث نلاحظ أن نسبة الذين مساهم الوظيفي مدير مالي بلغت (٦,١%)، و (٩,١%) كانت نسبة من مساهم الوظيفي مساعد مدير مالي، بينما كانت نسبة رئيس قسم مالي (٢٧,٣%). أما من كانوا محاسبين فكانت نسبتهم (٥٧,٥%) من عينة الدراسة. ويلاحظ أن معظم الشركات عينة الدراسة لديها أكثر نسبة هي من المحاسبين، مما يساعد على استيعاب التطورات لأي نظام مالي جديد يتوافق مع معايير المحاسبة الدولية.

## ٤-٣ تحليل أسئلة الدراسة :

## ٤-٣-١ مقدمة:

إن الخروج بنتائج من خلال الاستبانة يتطلب القيام بتحليل إحصائي الهدف منه هو إيجاد علاقات مفهومة بين الاستبانة والشركات المستهدفة.

لتحقيق هذا وجد أن أفضل الطرق للتعبير عن هذه العلاقة هو إجراء تحليل إحصائي SPSS وهو من التحاليل الموثوق بها على صعيد العلوم الإنسانية والاجتماعية .

## ٤-٣-٢ درجة الأهمية :

لقد تم استخدام الوسط الحسابي والانحراف المعياري كعاملين رئيسيين في استخراج النتائج التي أفضت إليها هذه الدراسة.

من خلال القيم والأهمية النسبية لكل فقرة من فقرات الاستبانة المتعلقة بالمتغيرات المستقلة والتابعة تم وضع وزن نسبي لتحديد الأهمية كما هو موضح في الجدول رقم (٦).

## الجدول رقم (٦)

مقياس تحديد الأهمية النسبية للوسط الحسابي

الوسط الحسابي	مستوى الأهمية
أقل من ٢	معدومة
٢ - أقل من ٣	ضعيفة
٣ - أقل من ٣,٧٥	متوسطة
٣,٧٥ - أقل من ٤,٥	عالية
٤,٥ - ٥	عالية جدا
يظهر الجدول رقم (٥) الأهمية النسبية التي تم اعتمادها في أسئلة الدراسة .	

٤-٣-٣ أولاً: درجة الالتزام بتطبيق بنود معيار المحاسبة الدولي رقم ( ١١ ) عقود الإنشاءات

ومعيار المحاسبة الدولي رقم ( ١٨ ) الإيراد .

تم قياس هذا المتغير من خلال ( ١٠ ) فقرات، ويتضمن الجدول رقم (٧) نتائج كلا

من الوسط الحسابي والانحراف المعياري للوصف ومستوى الأهمية.

الجدول رقم (٧)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لاستجابات افراد عينة الدراسة حول معيار ١١ عقود

المقاولات الإنشاء ومعيار ١٨ الإيرادات

رقم الفقرة	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	مستوى الأهمية
١	يتم توزيع إجراءات العقد في السنوات التي أنجز بها	3.75	0.50	عالي
٢	يتم احتساب التكاليف خلال مدة إنجاز العقد وفقاً لمبدأ المقابلة	3.19	0.58	متوسط
٣	يتم تخصيص الإيرادات والتكاليف بين فترات العمل حسب نسبة العمل المنجز	3.04	0.74	متوسط
٤	يتم تقسيم العقود إلى نوعين عقود ذات سعر مقطوع وعقود بالتكلفة الزائدة مضافاً إليها سنة	3.25	0.61	متوسط
٥	يتم تحديد إجراءات ومصروفات العقد عن الفترة المنوي اتمام النشاط المتعلق بالعقد	3.71	0.80	عالي
٦	يتم حساب تكلفة العقد بطريقة موضوعية	3.83	0.55	عالي
٧	يتم حساب الأصول الثابتة في العقد بطريقة قانونية	3.76	0.93	عالي
٨	بناءً على احتساب التكاليف يمكن الحكم على مدى استمرارية العقد في التنفيذ	3.43	0.99	متوسط
٩	يتم تضمين الأنشطة العادية ضمن احتساب التكاليف الكلية للعقد	3.62	0.89	متوسط
١٠	يتم احتساب الإيرادات في قائمة الدخل ضمن بنود واضحة	3.85	0.81	عالي
	المتوسط الحسابي و الانحراف المعياري العام	3.58	0.68	متوسط

يبين الجدول رقم (٧) ان المتوسط الحسابي العام لمعيار ١١ عقود المقاولات الإنشاء ومعيار ١٨ الإيرادات المالي مساوٍ إلى (٣,٥٨) بأهمية نسبية متوسطة و انحراف معياري (٠,٦٨٥٨) مما يشير إلى ان تشتت القيم حول الوسط الحسابي منخفضه. و نلاحظ من خلال الجدول أنه قد جاءت الفقرة "يتم احتساب الإيرادات في قائمة الدخل ضمن بنود واضحة" بالمرتبة الأولى بأهمية نسبية عالية وبمتوسط حسابي (٣,٨٥) وانحراف معياري (٠,٨١٨٤)، فيما جاءت الفقرة "يتم حساب تكلفة العقد بطريقة قانونية" بالمرتبة الثانية بأهمية نسبية عالية وبمتوسط حسابي (٣,٨٣) وانحراف معياري (٠,٥٥٧٣)، بينما جاءت الفقرة "يتم حساب الأصول الثابتة في العقد بطريقة قانونية" بالمرتبة الثالثة وبأهمية نسبية عالية وبمتوسط حسابي (٣,٧٦) وانحراف معياري (٠,٩٣١٣). أما الفقرة المتعلقة بـ "يتم احتساب اكتتاب خلال مدة إنجاز العقد وفقاً لمبدأ المقابلة" فقد جاءت بالمرتبة الاخيرة وبأهمية نسبية متوسطة، حيث بلغ متوسطها الحسابي (٣,١٩) و انحراف معياري (٠,٥٧٩٩).

#### ٤-٣-٤ ثانياً: مشكلة تذبذب الدخل

تم قياس هذا المتغير من خلال (٥) فقرات، ويتضمن الجدول رقم (٨) نتائج كلا من

المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للوصف والأهمية النسبية للتقييم.

## الجدول رقم (٨)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لاستجابات افراد عينة الدراسة حول مشكلة تذبذب الدخل

رقم الفقرة	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	مستوى الأهمية
١	عدم استقرار المنفعة الناتجة عن رأس المال العامل	4.14	0.78	عالي
٢	عدم دراسة انحرافات الأرباح	4.08	0.77	عالي
٣	التوجه نحو تسهيل الدخل نحو إرضاء الإدارة	4.00	0.80	عالي
٤	عدم استقرار نمو الدخل في الشركة	4.16	0.81	عالي
٥	تقليل خطوات حفظ المكاسب	4.02	0.79	عالي
	المتوسط الحسابي و الانحراف المعياري العام	4.08	0.42	عالي

يبين الجدول رقم (٨) ان المتوسط الحسابي و الانحراف المعياري العام للفقرات التي تقيس مشكلة

تذبذب الدخل مساوٍ إلى (٤,٠٨) ، وهذا يعني بأن الاهمية النسبية لهذا المتغير تعتبر عالية، كما

يشير الانحراف المعياري العام (٠,٤٢٥٠) إلى ان تشتت القيم حول الوسط الحسابي منخفضه.

ونلاحظ من خلال الجدول أنه جاءت الفقرة "عدم استقرار نمو الدخل في الشركة" بالمرتبة الأولى

بأهمية نسبية عالية وبمتوسط حسابي (٤,١٦) وانحراف معياري (٠,٨١٧١)، فيما جاءت الفقرة "عدم

استقرار المنفعة الناتجة عن رأس المال العامل" بالمرتبة الثانية بأهمية نسبية عالية و بمتوسط حسابي

(٤,١٤) وانحراف معياري (٠,٧٨٢٧)، وجاءت الفقرة "عدم دراسة انحرافات الأرباح" بالمرتبة الثالثة

وبأهمية نسبية عالية وبمتوسط حسابي (٤,٠٨) وانحراف معياري (٠,٧٧٨٢)، و جاءت الفقرة "تقليل

خطوات حفظ المكاسب" بالمرتبة الاخيرة وبأهمية عالية بمتوسط حسابي (٤,٠٢) و انحراف معياري

(٠,٧٩٥١).



## ٤-٣-٥ ثالثاً: مشكلة الاحتساب الضريبي

تم قياس هذا المتغير من خلال (٧) فقرات، ويتضمن الجدول رقم (٩) نتائج كلا من الوسط الحسابي والانحراف المعياري للوصف ومستوى الأهمية.

الجدول (٩)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإستجابات أفراد عينة الدراسة حول مشكلة الاحتساب الضريبي

رقم الفقرة	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	مستوى الأهمية
١	تعارض قوانين الضريبة مع معايير المحاسبة المستخدمة في الشركة.	3.70	0.94	متوسط
٢	تعارض أنظمة وسياسات الضريبة مع أنظمة وسياسة الضريبة الداخلية.	3.66	0.96	متوسط
٣	تدخل الدولة في احتساب الربح الضريبي.	3.75	0.93	عالي
٤	عدم تحديد الأسعار الضريبية.	3.73	0.80	متوسط
٥	عدم ملائمة قوانين الضريبة السائدة.	٣,٩٧	0.90	عالي
٦	عدم تحديد الحساب الضريبي للأسعار.	3.65	0.93	متوسط
٧	عدم قدرة قوانين الضريبة على تحديد الحساب الضريبي في الشركة.	3.57	0.99	متوسط
	المتوسط الحسابي و الانحراف المعياري العام	٣,٧٣	0.80	متوسط

يبين الجدول رقم (٩) ان المتوسط الحسابي و الانحراف المعياري العام لمشكلة الاحتساب الضريبي مساوٍ إلى (٣,٧٣) ، وهذا يعني بأن الأهمية النسبية لهذا المتغير تعتبر متوسطة، كما يشير الانحراف المعياري العام (٠,٧٩١٣) إلى أن تشتت القيم حول الوسط الحسابي منخفضه. و نلاحظ من خلال الجدول أنه جاءت الفقرة "عدم ملائمة قوانين الضريبة السائدة" بالمرتبة الأولى بأهمية نسبية عالية وبمتوسط حسابي (٣,٩٧) وانحراف معياري (٠,٨٨٥٢)، فيما جاءت الفقرة "تدخل الدولة في احتساب الربح الضريبي" بالمرتبة الثانية بأهمية نسبية عالية و بمتوسط حسابي (٣,٧٥) وانحراف معياري (٠,٩٣٢٠)، و جاءت الفقرة "عدم تحديد الأسعار الضريبية" بالمرتبة الثالثة وبأهمية

نسبية متوسطة وبمتوسط حسابي (٣,٧٣) وانحراف معياري (٠,٧٩٩٧)، و جاءت الفقرة "تعارض قوانين الضريبة مع معايير المحاسبة المستخدمة في الشركة" بالمرتبة الأخيرة و بأهمية متوسطة بمتوسط حسابي (٣,٠٧) و انحراف معياري (٠,٩٤٧٦).

#### ٤-٣-٦ رابعا: مشكلة القياس المحاسبي

تم قياس هذا المتغير من خلال (٧) فقرات، ويتضمن الجدول رقم (١٠) نتائج كلا من الوسط الحسابي والانحراف المعياري للوصف ومستوى الاهمية.

#### الجدول (١٠)

#### المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإستجابات أفراد عينة الدراسة حول مشكلة القياس المحاسبي

رقم الفقرة	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	مستوى الأهمية
١	تعدد طرق القياس في قطاع المقاولات	3.66	0.77	متوسط
٢	تدني كفاءة أفراد الإدارة المالية	3.71	0.78	متوسط
٣	ارتفاع تكلفة القياس المحاسبي	3.68	0.83	متوسط
٤	عدم وجود مرونة في طرق القياس المحاسبي	3.56	0.91	متوسط
٥	طرق القياس المحاسبي تتعرض إلى التعديل المستمر	3.79	0.94	عالي
٦	عدم وجود معايير واضحة وثابتة على طرق القياس المحاسبي	3.85	0.92	عالي
٧	التعامل مع طرق القياس المحاسبي ضمن افتراضات معينة	3.55	0.96	متوسط
	المتوسط الحسابي و الانحراف المعياري العام	3.68	0.84	متوسط

يبين الجدول رقم (١٠) أن المتوسط الحسابي و الانحراف المعياري العام لمشكلة القياس المحاسبي مساوٍ إلى (٣,٦٨) ، وهذا يعني بأن الأهمية النسبية لهذا المتغير تعتبر عالية، كما يشير الانحراف المعياري العام (٠,٨٤٤٢) إلى ان تشتت القيم حول الوسط الحسابي منخفضه. و نلاحظ من خلال الجدول أنه قد جاءت الفقرة "عدم وجود معايير واضحة وثابتة على طرق القياس المحاسبي" بالمرتبة الأولى بأهمية نسبية عالية وبمتوسط حسابي (٣,٨٥) وانحراف معياري (٠,٩٢٨٣)، فيما جاءت الفقرة "طرق القياس المحاسبي تتعرض إلى التعديل المستمر" بالمرتبة الثانية بأهمية نسبية عالية و بمتوسط حسابي (٣,٧٩) وانحراف معياري (٠,٩٤٤٢)، و جاءت الفقرة "تدني كفاءة أفراد الإدارة المالية" بالمرتبة الثالثة بأهمية نسبية متوسطة وبمتوسط حسابي (٣,٧١) وانحراف معياري (٠,٧٨٣١)، و جاءت الفقرة "التعامل مع طرق القياس المحاسبي ضمن افتراضات معينة" بالمرتبة الأخيرة و بأهمية متوسطة بمتوسط حسابي (٣,٥٥) و انحراف معياري (٠,٩٦٠٢).

## ٤-٤ اختبار الفرضيات

٤-٤-١ الفرضية الرئيسية ( $H_0$ ):

لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى ( $\alpha = 0.05$ ) لمعيار الاعتراف بالإيراد على المشكلات المحاسبية.

ويتفرع منها الفرضيات الفرعية التالية:

الفرضية الفرعية الأولى ( $H_{01}$ ): لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى ( $\alpha = 0.05$ ) لمعيار الإعتراف بالإيراد على تذبذب دخل الشركة.

## الجدول رقم (١١)

## اختبار الفرضية الفرعية الأولى

نتيجة الفرضية الصفرية $H_0$	معامل بيتا $\beta$	معامل بيرسون $R$	$R^2$	F	القيمة المعنوية Sig
رفض	٠,٦٩٨	٠,٦٩٨	٠,٤٨٧	٨,٤٢*	٠,٠٢٧

\*قيمة F ذات دلالة إحصائية عند مستوى أهمية ٠,٠٥

تم استخدام اختبار الانحدار البسيط (Simple Regression) لاختبار مدى صحة الفرضية الدراسية، حيث نلاحظ أن النموذج يعتبر دال احصائيا لتفسير معادلة الانحدار. يبين الجدول رقم (١١) أن قيمة F (٨,٤٢) و هي قيمة ذات دلالة إحصائية حيث إن قيمة الدلالة Sig أقل من ٠,٠٥ وبلغت (٠,٠٢٧)، ويبين لنا الجدول ايضا قيمة تأثير المتغير المستقل (معيار الاعتراف بالإيراد) على المتغير التابع تذبذب دخل الشركة  $R^2$  (٠,٤٨٧)، حيث ان التغير بمعيار الاعتراف بالإيراد بهذه النسبة يؤدي إلى تغيير تذبذب دخل الشركة بوحدة واحدة. و تبين النتائج أيضا قيمة العلاقة بين المتغيرين والتي يوضحها معامل بيرسون R (٠,٦٩٨) حيث تعتبر علاقة

ايجابية نظرا لقيمة معامل بيتا (٠,٦٩٨)، و من خلال قاعدة القرار التي تنص أنه إذا كانت قيمة الدلالة Sig أقل أو تساوي ٠,٠٥ فإننا نرفض الفرضية الصفرية و نقبل البديلة، و إذا كانت اكبر من ٠,٠٥ فإننا نقبل الصفرية، و بذلك نلاحظ أنه يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى ( $\alpha = 0.05$ ) لمعيار الاعتراف بالإيراد على تذبذب دخل الشركة.

**الفرضية الفرعية الثانية (H02):** لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى ( $\alpha = 0.05$ ) لمعيار الاعتراف بالإيراد على المحاسبة الضريبية.

### الجدول رقم (١٢)

#### اختبار الفرضية الفرعية الثانية

القيمة المعنوية Sig	F	R <sup>2</sup>	معامل بيرسون R	معامل بيتا $\beta$	نتيجة الفرضية الصفرية H0
٠,٠٠	١٤,٨٧*	٠,٥٠٦	٠,٧١٢	٠,٧١٢	رفض

\*قيمة F ذات دلالة إحصائية عند مستوى أهمية ٠,٠٥

تم استخدام اختبار الانحدار البسيط (Simple Regression) لاختبار مدى صحة الفرضية الدراسية، حيث نلاحظ ان النموذج يعتبر دال احصائيا لتفسير معادلة الانحدار. يبين الجدول رقم (١٢) ان قيمة F (١٤,٨٧) و هي قيمة ذات دلالة احصائية حيث إن قيمة الدلالة Sig أقل من ٠,٠٥ وبلغت (٠,٠٠)، ويبين لنا الجدول ايضا قيمة تأثير المتغير المستقل (معيار الاعتراف بالإيراد) على المتغير التابع المحاسبة الضريبية R<sup>2</sup> (٠,٥٠٦)، حيث إن التغير بمعيار الاعتراف بالإيراد بهذه النسبة يؤدي الى تغيير المحاسبة الضريبية بوحدة واحدة. و تبين النتائج ايضا قيمة العلاقة بين المتغيرين والتي يوضحها معامل بيرسون R (٠,٧١٢) حيث تعتبر علاقة ايجابية نظرا

لقيمة معامل بيتا (٠,٧١٢)، و بالعودة لنفس قاعدة القرار بالفرضية الأولى نلاحظ أنه يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى ( $\alpha = 0.05$ ) لمعيار الاعتراف بالإيراد على المحاسبة الضريبية.

الفرضية الفرعية الثالثة (H03): لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى ( $\alpha = 0.05$ ) لمعيار الاعتراف بالإيراد على طرق القياس المحاسبي.

### الجدول رقم (١٣)

#### اختبار الفرضية الفرعية الثالثة

القيمة المعنوية Sig	F	R <sup>2</sup>	معامل بيرسون R	معامل بيتا $\beta$	نتيجة الفرضية الصفرية H0
٠,٠١٩	٧,٥٥*	٠,٣٢٩	٠,٥٧٤	٠,٥٧٤	رفض

\*قيمة F ذات دلالة إحصائية عند مستوى أهمية ٠,٠٥

تم استخدام اختبار الانحدار البسيط (Simple Regression) لاختبار مدى صحة الفرضية الدراسية، حيث نلاحظ أن النموذج يعتبر دال إحصائياً لتفسير معادلة الانحدار. يبين الجدول رقم (١٣) ان قيمة F (٧,٥٥) و هي قيمة ذات دلالة إحصائية حيث إن قيمة الدلالة Sig أقل من ٠,٠٥ وبلغت (٠,٠١٩)، ويبين لنا الجدول أيضاً قيمة تأثير المتغير المستقل (معيار الاعتراف بالإيراد) على المتغير التابع طرق القياس المحاسبي R<sup>2</sup> (٠,٣٢٩)، حيث إن التغير بمعيار الاعتراف بالإيراد بهذه النسبة يؤدي إلى تغيير طرق القياس المحاسبي بوحدة واحدة. و تبين النتائج أيضاً قيمة العلاقة بين المتغيرين والتي يوضحها معامل بيرسون R (٠,٥٧٤) حيث تعتبر علاقة ايجابية نظراً لقيمة معامل بيتا (٠,٥٧٤)، و بالعودة لنفس قاعدة القرار بالفرضية الأولى نلاحظ انه يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى ( $\alpha = 0.05$ ) لمعيار الاعتراف بالإيراد على طرق القياس المحاسبي.

## الفرضية الرئيسية (H0)

لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى ( $\alpha = 0.05$ ) لمعيار الاعتراف بالإيراد على المشكلات المحاسبية (تذبذب دخل الشركة، المحاسبة الضريبية، طرق القياس المحاسبي).

الجدول رقم (١٤)  
اختبار الفرضية الرئيسية

القيمة المعنوية Sig	F	R <sup>2</sup>	معامل بيرسون R	معامل بيتا $\beta$	نتيجة الفرضية الصفرية H0
٠,٠٠	٢٣,٣٩*	٠,٦٦٤	٠,٨١٥	٠,٨١٥	رفض

\*قيمة F ذات دلالة إحصائية عند مستوى أهمية ٠,٠٥

تم استخدام اختبار الانحدار المتعدد (Multiplr Regression) لاختبار مدى صحة الفرضية الدراسية، حيث نلاحظ أن النموذج يعتبر دال إحصائياً لتفسير معادلة الانحدار. يبين الجدول رقم (١٤) أن قيمة F (٢٣,٣٩) و هي قيمة ذات دلالة إحصائية حيث إن قيمة الدلالة Sig أقل من ٠,٠٥ وبلغت (٠,٠٠)، ويبين لنا الجدول أيضاً قيمة تأثير المتغير المستقل (معيار الاعتراف بالإيراد) على المتغير التابع طرق القياس المحاسبي R<sup>2</sup> (٠,٦٦٤)، حيث أن التغير بمعيار الاعتراف بالإيراد بهذه النسبة يؤدي إلى تغيير المشكلات المحاسبية (تذبذب دخل الشركة، المحاسبة الضريبية، طرق القياس المحاسبي) بوحدة واحدة. وتبين النتائج أيضاً قيمة العلاقة بين المتغيرين والتي يوضحها معامل بيرسون R (٠,٨١٥) حيث تعتبر علاقة إيجابية نظراً لقيمة معامل بيتا (٠,٨١٥)، و بالعودة لنفس قاعدة القرار بالفرضية الأولى نلاحظ أنه يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى ( $\alpha = 0.05$ ) لمعيار الاعتراف بالإيراد على المشكلات المحاسبية (تذبذب دخل الشركة، المحاسبة الضريبية، طرق القياس المحاسبي)

## الفصل الخامس

### النتائج والتوصيات



## ٥-١ النتائج:

تبين من خلال تحليل ومناقشة الجوانب النظرية والعملية للدراسة بعض النتائج تتلخص أهمها فيما يلي:

يلي:

١- تدني نسبة التزام شركات المقاولات الأردنية بتطبيق معايير المحاسبة الدولية رقم (١١) و

(١٨) عند إعداد القوائم المالية.

٢- تواجه شركات المقاولات الأردنية مشكلات محاسبية تحول دون تطبيق معايير المحاسبة

الدولية، وتتمثل أهمها في :

- عدم وجود استقرار في طرق القياس المحاسبي وتعرضها إلى التعديل المستمر.
- هناك إختلاف في القوانين والتشريعات وعدم ملائمة قوانين الضريبة السائدة.
- عدم م وجود قوانين وتشريعات تلزم شركات المقاولات بتطبيق معايير المحاسبة الدولية عند إعداد القوائم المالية.

٣- إن الإيرادات والأرباح في عقود المقاولات لا يتم الاعتراف بها إلى بعد الانتهاء من العقد

وتسليم المنتج إلى المستهلك مما يؤثر على تذبذب الدخل.

## ٥-٢ التوصيات :

بناءً على النتائج التي تم التوصل إليها من خلال الدراسة الميدانية، فإن الدراسة توصي بما يلي:

- ١- العمل على إنشاء نظام رقابي داخلي في شركات المقاولات بحيث يضمن إتمام العمل المحاسبي وفق معايير المحاسبة الدولية.
- ٢- الاهتمام بتطبيق بنود محددة من معياري الإعراف بالإيراد (١١) و (١٨) من معايير المحاسبة الدولية وذلك بعمل الخطوات التالية:
  - أ- ضرورة توضيح آلية إعداد العقود و إظهار التفاصيل المتبعة في عملية الاعتراف بالإيراد المتولد منها .
  - ب- عمل جدول زمني لتنفيذ بنود العقد .
  - ج- توثيق جميع خطوات إنجاز العقد أول بأول .
- ٣- التوفيق بين شركات المقاولات ودائرة الضريبة فيما يتعلق بتحديد الربح الضريبي، حيث يختلف الربح المحتسب من خلال شهادة المهندس عنه في طريقة التكلفة.
- ٤- تفعيل دور جمعية المقاولين الأردنيين لتلزم شركات المقاولات بتطبيق معايير المحاسبة الدولية عند إعداد القوائم المالية.
- ٥- تنظيم دورات تدريبية لموظفي الدوائر المالية في شركات المقاولات على تطبيق معايير المحاسبة الدولية وطرق القياس المحاسبي، وخصوصاً فيما يتعلق بعقود الإنشاءات.

## المراجع

### المراجع باللغة العربية:

- أحمد نور، المحاسبة المالية المبادئ والمفاهيم والإجراءات المحاسبية والمعايير المحاسبية الدولية والعربي والمصرية، (الإسكندرية: الدار الجامعية، ٢٠٠٠م).
- جربوع، يوسف (٢٠٠٤) دور المحاسبة في اتخاذ القرارات الإدارية في قطاع المقاولات وفقا لمعايير المحاسبة الدولية، مجلة بحوث و دراسات في تطوير مهنة مراجعة الحسابات لتطوير المشكلات المعاصرة، المجلد الثاني، الجامعة الإسلامية بغزة، فلسطين.
- حسين القاضي، مأمون حمدان، نظرية المحاسبة، (عمان: الدار العلمية الدولية للنشر والتوزيع ودار الثقافة للنشر والتوزيع، ٢٠٠١م).
- حماد، طارق، (٢٠٠٤). موضوعات معايير المحاسبة، الجزء الرابع، القياس والتقويم المحاسبي، ١، الدار الجامعية لنشر ص ٢٤٢.
- رضوان حلوة حنان، النموذج المحاسبي المعاصر من المبادئ إلى المعايير دراسة معمقة في نظرية المحاسبة، (عمان: دار وائل للطباعة والنشر، ٢٠٠٣م).
- صيام، وليد زكريا (٢٠٠٥)، إيجابيات ومعوقات تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الأردن، دراسة استكشافية لأراء القائمين على مهنة المحاسبة، المجلة الأردنية في إدارة الاعمال، عدد ٢.
- ظاهر، أحمد (٢٠٠٢)، المحاسبة الإدارية، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ص ١١٩.

- عابد، محمد (٢٠٠٦) دراسة تحليلية لمشاكل القياس والإفصاح المحاسبي عن انخفاض قيمة الأصول الثابتة في ضوء المعايير الدولية - دراسة تطبيقية-، رسالة ماجستير، الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية، مصر.
- عابدين، حسني (٢٠٠٦) إطار علمي لقياس أثر تطبيق المعايير المحاسبية الدولية لعقود المقاولات على نتائج أعمال شركات المقاولات بفلسطين - دراسة تحليلية تطبيقية، أطروحة دكتوراة غير منشورة، جامعة النيلين، السودان.
- عباس مهدي الشيرازي، ١٩٩٠م مدخل نظرية المحاسبة، الكويت: ذات السلاسل للطباعة والنشر، ص ص ٢٤٤-٢٤٥.
- عطية، هاشم، وعبد ربه، محمد، (٢٠٠٠) المحاسبة عن تكاليف العقود طويلة الأجل (المقاولات) الدار الجامعية للنشر، ص ١٢.
- الغصين، راغب، المعيار المحاسبي الدولي الحادي عشر، جمعية المحاسبين السوريين.
- القشي، ظاهر حازم الخطيب (٢٠٠٦) الحاكمية المؤسسية وإمكانية التطبيق على أرض الواقع الشركات المدرجة، مجلة إربد للبحوث العلمية عدد ١ .
- كمال عبد العزيز النقيب، مقدمة في نظرية المحاسبة، (عمان: دار وائل للنشر، ٢٠٠٤م).
- لطفي، أمين السيد أحمد، (٢٠٠٥)، المراجعة الدولية وعولمة أسواق رأس المال، الدار الجامعية، الإسكندرية، ص ١٤.
- محمد عباس حجازي، المدخل الحديث في مبادئ المحاسبة، النظرية، الأساليب، الاستخدامات، (القاهرة: مكتبة عين شمس ١٩٩١م).

- نور، عبدالناصر، و الججاوي، طلال (٢٠٠٣) معايير المحاسبة الدولية والبيئة الاردنية- متطلبات التوافق والتطبيق، ورقة عمل، جامعة الإسراء.
- هاشم، ضياء (١٩٩٢)، أبو غزالة، طلال، المحاسبة الدولية، كتاب مقرر للمتقدمين لامتحانات المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، الأردن. ٢٠٠.
- وليد ناجي الحياي، بدر علوان، المحاسبة المالية في القياس والانحراف والإفصاح المحاسبي، ج٢، (عمان: الوراق للنشر والتوزيع، ٢٠٠٢م).
- يحي محمد أبو طالب، التحليل المالي والمحاسبي في المجال الإداري مع مقدمة في نظرية المحاسبة، (القاهرة: مكتبة عين شمس، ١٩٩٨م).
- يوسف محمود جربوع، نظرية المحاسبة، الفروض، المفاهيم، المبادئ، المعايير، (عمان: الوراق للنشر، ٢٠٠١م).
- يوسف، رفيق، (٢٠١١) النظام المحاسبي المالي بين الاستجابة للمعايير الدولية ومتطلبات التطبيق، رسالة ماجستير، جامعة تبسة، الجزائر.

## ٥-٣-٢ المراجع باللغة الانجليزية:

- Cronbach, L.,(1951) Coefficient alpha and the internal structure of tests, **Psychometrika**, 16(1), 297-334, 1951.
- Dobler, M., Hettich, S.,(2005) Rethinking Revenue Recognition: Critical perspectives on the IASB's current proposals, **Munich Business Research**, December 2005.
- Dylag, R., Kucharczyk, M.,(2011) Recognizing revenue from the construction of real estate in financial statements of developers in Poland, **Accounting and Management Information Systems**, 10(1), 25-42, 2011.
- Earnst and Young, (2011) Revised revenue recognition proposals – implications for the real estate and construction, **Publication number: EYG no. AU1057**
- KPMG IFRG Ltd, (2011) New on the Horizon: Revenue recognition for building and construction, **Publication number: 314840**, issue: November.
- Alexander David & Britton Anne, Financial Reporting, 5th, 1999.
- Elliott Barry & Elliot Jamie, (2001) Financial Accounting & Reporting, 5th, edition.

## ٥-٣-٣ المواقع الإلكترونية:

- [www.iasplus.com/standard/iashtm](http://www.iasplus.com/standard/iashtm) .
- [www.ascasociety.org/default.aspx?lang=ar](http://www.ascasociety.org/default.aspx?lang=ar)

## ملحق رقم (١)

الاستبانة

الدكتور/ الدكتورة ..... المحترم

يقوم الباحث بإجراء دراسة بعنوان "أثر معيار الإعتراف بالإيراد على المشكلات المحاسبية في شركات المقاولات الأردنية" وذلك للحصول على درجة الماجستير في المحاسبة. ونظراً لما عرف عنكم من معرفة ودراية أرجو التكرم بإبداء رأيهم صراحة فيما يلي :

- مدى سلامة الصياغة اللغوية.
  - مدى ملائمة الفقرات لأغراض الدراسة.
  - حذف أو إضافة أو تعديل أي فقرة من الفقرات.
- علماً بأنه سيتم إجراء التعديلات في ضوء آراء المحكمين الأفاضل.

وتقبلوا الاحترام والتقدير

الباحث  
شادي أبو رمان

اسم المشرف  
الدكتور ظاهر القشي

## أ- الجزء الأول : المتغيرات الديموغرافية

### ١. المؤهلات العلمية :

دبلوم      بكالوريوس      ماجستير      دكتوراه

### ٢- التخصص :

محاسبة      إدارة أعمال      اقتصاد      أخرى حددها

### ٣. سنوات الخبرة :

أقل من ٥ سنوات      ٥- أقل من ١٠ سنوات      ١٠-١٢      ١٢-١٥      أكثر من ١٥

### ٤. المستوى الوظيفي :

مدير مالي      مساعد مدير مالي      رئيس قسم مالي      محاسب      أخرى....



## ب- الجزء الثاني

الرقم	الفقرة	كبيرة جداً	كبيرة	كبيرة إلى حد ما	متدنية جداً	متدنية
	<p>السؤال الاول :</p> <p>ما درجة التزامكم ببنود كل من معيار المحاسبة الدولي رقم ١٨ ( الإيراد ) و معيار المحاسبة الدولي رقم ١١ ( عقود الإنشاءات ) التالية :</p>					
١	يتم توزيع إجراءات العقد في السنوات التي أنجز بها.					
٢	يتم احتساب التكاليف خلال مدة إنجاز العقد.					
٣	يتم تخصيص الإيرادات والتكاليف بين فترات العمل حسب نسبة العمل المنجز.					
٤	يتم تقسيم العقود إلى نوعين عقود ذات سعر مقطوع وعقود بالتكلفة الزائدة زائد بنسبة.					
٥	يتم تحديد إجراءات ومصروفات العقد عن الفترة المنوي اتمام النشاط المتعلق بالعقد في تاريخ المركز المالي.					
٦	يتم حساب تكلفة العقد بطريقة موضوعية.					

					٧	يتم حساب الأصول الثابتة في العقد بطريقة موضوعية.
					٨	يتم من خلال احتساب التكاليف الحكم على مدى استمرارية العقد في التنفيذ.
					٩	يتم تضمين الأنشطة العادية ضمن احتساب التكاليف الكلية للعقد.
					١٠	يتم احتساب الإيرادات في قائمة الدخل ضمن بنود منضبطة وواضحة.
السؤال الثاني : إلى أي حد تساهم البنود التالية في مشكلة تذبذب الدخل في شركتكم						
					١١	عدم استقرار المنفعة الناتجة عن رأس المال العامل.
					١٢	عدم دراسة انحرافات الأرباح.
					١٣	تدخل الإدارة في العمليات الداخلة
					١٤	عدم وجود رقابة داخلية فاعلة.
					١٥	التوجه نحو تسهيل الدخل نحو إرضاء الإدارة.
					١٦	عدم استقرار نمو الدخل في الشركة.
					١٧	تقليل خطوات حفظ المكاسب.

**السؤال الثالث : إلى أي حد تساهم البنود التالية في مشكلة الاحتساب الضريبي**

١٨	تعارض قوانين الضريبة مع معايير المحاسبة المستخدمة في الشركة.				
١٩	تعارض أنظمة وسياسات الضريبة مع أنظمة وسياسة الضريبة الداخلية.				
٢٠	عدم وجود تشريعات وأنظمة واضحة للضريبة.				
٢١	تدخل الدولة في احتساب الربح الضريبي.				
٢٢	عدم تحديد الأسعار الضريبية.				
٢٣	عدم وجود تلام في قوانين الضريبة السائدة.				
٢٤	عدم تحديد الحساب الضريبي للأسعار.				
٢٥	عدم قدرة قوانين الضريبة على تحديد الحساب الضريبي في الشركة.				

**السؤال الرابع : إلى أي مدى تساهم البنوك التالية في مشكلة القياس المحاسبي**

٢٦	تعدد طرق القياس في قطاع المقاولات.				
٢٧	تدني كفاءة أفراد الإدارة المالية.				
٢٨	ارتفاع تكلفة القياس المحاسبي.				
٢٩	عدم وجود مرونة في طرق القياس المحاسبي				
٣٠	اتصاف طرق القياس المحاسبي بالتغير الدائم				

الرقم	الفقرة	كبيرة جداً	كبيرة	كبيرة إلى حد ما	متدنية	متدنية جداً
٣١	عدم وجود خصائص واضحة وثابتة على طرق القياس المحاسبي.					
٣٢	التعامل مع طرق القياس المحاسبي ضمن افتراضات معينة.					

## ملحق رقم ٢

## أسماء شركات المقاولات الأردنية

ت	اسم الشركة
١-	مؤسسة العاصمة للمقاولات الإنشائية
٢-	مؤسسة احمد بدوية للمقاولات الإنشائية
٣-	شركة النشامى للمقاولات الإنشائية
٤-	شركة الوليد للمقاولات الإنشائية
٥-	شركة غزة للمقاولات الإنشائية
٦-	مؤسسة ابراهيم ملكاوي للمقاولات الإنشائية
٧-	مؤسسة الهيثم للمقاولات الإنشائية
٨-	شركة الاوابين للمقاولات الإنشائية
٩-	شركة الجود للمقاولات الإنشائية
١٠-	مؤسسة مروان صلاح للمقاولات الإنشائية
١١-	شركة غداف للمقاولات الإنشائية
١٢-	شركة الباسل للمقاولات الإنشائية
١٣-	شركة كوادر للمقاولات الإنشائية
١٤-	مؤسسة القحطاني للمقاولات الإنشائية
١٥-	مؤسسة اغصان للمقاولات الإنشائية
١٦-	مؤسسة الرفاه للمقاولات الإنشائية
١٧-	مؤسسة النشاشيبي للمقاولات الإنشائية
١٨-	شركة التوازن للمقاولات الإنشائية
١٩-	مؤسسة الاستقلال للمقاولات الإنشائية
٢٠-	مؤسسة السبيل للمقاولات الإنشائية
٢١-	شركة ارياف للمقاولات الإنشائية

شركة السباعية للمقاولات الإنشائية	٢٢-
مؤسسة الصديق للمقاولات الإنشائية	٢٣-
شركة ابنية للكهروميكانيك والمقاولات الإنشائية	٢٤-
مؤسسة جمال الجزازي للمقاولات الإنشائية	٢٥-
مؤسسة محمود محسن للمقاولات الإنشائية	٢٦-
مؤسسة رمزي زبانة للمقاولات الإنشائية	٢٧-
مؤسسة عصام الحوامدة للمقاولات الإنشائية	٢٨-
مؤسسة مصلح سلامة للمقاولات الإنشائية	٢٩-
مؤسسة احمد معقل للمقاولات الإنشائية	٣٠-
مؤسسة بيت المقدس للمقاولات الإنشائية	٣١-
شركة ابراج العرب للمقاولات الإنشائية	٣٢-
شركة فاز للمقاولات الغنشائية	٣٣-
شركة بوابة الاردن للمقاولات الغنشائية	٣٤-
شركة اسوار عكا للمقاولات الإنشائية	٣٥-
شركة النسيج للمقاولات الإنشائية	٣٦-
شركة جنداس للمقاولات الإنشائية	٣٧-
شركة البقاع للمقاولات الإنشائية	٣٨-
شركة البنى التحتية للمقاولات الإنشائية	٣٩-
شركة التكاملية للمقاولات الإنشائية	٤٠-
شركة الرحي للمقاولات الإنشائية	٤١-
شركة الرسالة للمقاولات الإنشائية	٤٢-
شركة المسار للمقاولات الإنشائية	٤٣-
شركة عالم المجد للمقاولات الإنشائية	٤٤-
شركة المرساة للمقاولات الإنشائية	٤٥-
شركة موسى الشلبي للمقاولات الإنشائية	٤٦-
شركة الثقة للمقاولات الإنشائية	٤٧-
شركة الانباط للمقاولات الإنشائية	٤٨-
شركة المكعب للمقاولات الإنشائية	٤٩-
شركة سدين الاردنية للمقاولات والاعمال الإنشائية	٥٠-

ملحق رقم (٣)  
محكمين الاستبانة

الرقم	الاسم	الرتبة العلمية	اسم الجامعة
١	نبيل الحلبي	أستاذ دكتور	جامعة عمان العربية
٢	محمد شبيطه	أستاذ مساعد	جامعة عمان العربية
٣	عفاف أبو زر	أستاذ مساعد	جامعة عمان العربية
٤	رائد كناكريه	أستاذ مساعد	جامعة البلقاء التطبيقية