

بسم الله الرحمن الرحيم



جامعة آل البيت  
كلية إدارة المال والأعمال  
قسم المحاسبة

رسالة ماجستير بعنوان

مدى التزام شركات المقاولات العاملة في الأردن بتطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم  
(١١) عقود المقاولات

The Extent of Commitment of the Contracting Companies in Jordan of  
Applying the International Accounting Standards (11) Construction  
Contracts

إعداد الطالب

رامي زياد توفيق الزكريا

الرقم الجامعي ٠٨٢٠٥٠٤٠٠٢

إشراف الدكتور

محمد ياسين رحاحلة

٢٠١٠م

مدى التزام شركات المقاولات العاملة في الأردن بتطبيق المعيار المحاسبي الدولي  
رقم (١١) عقود المقاولات

The Extent of Commitment of the Contracting Companies in Jordan of  
Applying the International Accounting Standards (11) Construction Contracts

إعداد الطالب

رامي زياد توفيق الزكريا

الرقم الجامعي ٠٨٢٠٥٠٤٠٠٢

إشراف الدكتور

محمد ياسين رحاحلة

أعضاء لجنة المناقشة

|                |       |                  |
|----------------|-------|------------------|
| مشرفاً ورئيساً | ..... | د. محمد الرحاحلة |
| عضواً          | ..... | د. جمال الشرايري |
| عضواً          | ..... | د. غسان مطارنة   |
| عضواً          | ..... | د. محمود الجبالي |

قدمت هذه الرسالة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة في  
كلية إدارة المال والأعمال في جامعة آل البيت.

نوقشت وأوصي بإجازتها بتاريخ : ٢٠١٠/١٢/١٣ م.

إلى من أعطاني الأمن والأمان  
الراحة والسلام  
ومن تشتاق له روعي قبل نفسي  
وطني المحبوب  
الأردن

# الإهداء

إلى من تعظمه نفسي وإلى من هو ملجئي وستري ووقائي

الله جل جلاله،،

إلى من يتعب للنهوض بالأردن سيدي المفدى الملك

عبدالله الثاني حفظه الله

إلى من رأيت المحبة الصادقة فيه ويسعى ليرى نجاحي

والذي الغالي

إلى ملاكي الحارس، والساهره على راحتي، ونبع الحنان

أمي الغالية

إلى شريكة حياتي ونور فؤادي وسندي في هذه الحياة

زوجتي الحبيبة

نور عيناى ونبضات قلبي بناتي

صوفيا وكارول وأمل

إلى كل من أحبني وساندني في إتمام دراستي إخوتي وأنسبائي وأصدقائي

الذين ما توقفوا عن تشجيعي لإتمام هذه المرحلة من حياتي

إليكم جميعا.

أهدي هذا الجهد المتواضع

رامي الزكريا

## الشكر والتقدير

أسدي شكري و عرفاني إلى أستاذي الفاضل الدكتور محمد ياسين الرحاحلة، الذي كان عوناً ومرشداً لي من خلال المتابعة ومداومة المذاكرة وتقديم المساعدة، أسأل الله أن يحفظه ويرعاه؛ كما أتقدم بجزيل الشكر إلى الدكتور قاسم العواقله رئيس قسم المحاسبة والدكتور حسين الزيود لإرشادي في الأمور التحليلية، والشكر موصول لأساتذة قسم المحاسبة لتوجيهاتهم القيمة والتي استفدت منها في دراستي. كما أتقدم بالشكر الجزيل للأساتذة أعضاء لجنة المناقشة لتفضلهم بقبول المناقشة، ولما سيقدموه من ملاحظات نافعة إن شاء الله. وكل المحبة والتقدير لكل من ساعدني وجاد بالعطاء بكل صورة ممكنة من توجيهه وإرشاد ومساعدة لإتمام هذا الجهد، جزاهم الله خير الجزاء.

## فهرس المحتويات

| الصفحة | الموضوع   |
|--------|---|
| د      | الإهداء   |
| هـ     | الشكر   |
| و-ح    | فهرس المحتويات  |
| ط      | فهرس الجداول  |
| ى      | فهرس الأشكال  |
| ى      | فهرس الملاحق  |
| ك-ل    | الملاخص   |
| ٦-١    | الفصل الاول: الإطار التمهيدي للدراسة  |
| ٢      | المقدمة   |
| ٢      | مشكلة الدراسة   |
| ٤      | أهداف الدراسة   |
| ٤      | أهمية الدراسة   |
| ٥      | فرضيات الدراسة  |
| ٦      | هيكل الدراسة  |
| ٦      | نموذج الدراسة   |
| ٥٠-٧   | الفصل الثاني: الدراسات السابقة والإطار النظري   |
| ٨      | تمهيد   |
| ٨      | أولاً: الدراسات السابقة   |
| ٨      | أولاً: الدراسات العربية   |
| ١٢     | ثانياً: الدراسات الأجنبية   |
| ١٥     | ثانياً: الاطار النظري   |
| ١٦     | معايير المحاسبة الدولية   |
| ١٦     | مفهوم معايير المحاسبة الدولية وخصائصها  |
| ١٨     | معايير المحاسبة الدولية واستمرارية التطبيق  |
| ١٨     | إلزامية تطبيق المعايير الدولية  |
| ٢٠     | تشريعات والقوانين الأردنية الملزمة بتطبيق معايير المحاسبة الدولية<br>بشكل عام والمعيار المحاسبي رقم (١١) بشكل خاص |
| ٢٠     | أولاً: من وزارة الاشغال العامة والإسكان   |
| ٢١     | ثانياً: قانون الشركات الأردني   |
| ٢٢     | ثالثاً: قانون البنوك  |
| ٢٣     | رابعاً: قانون التأمين   |
| ٢٣     | خامساً: قانون الأوراق المالية   |
| ٢٤     | سادساً: قانون ضريبة الدخل   |

|       |  |
|-------|--|
| ٢٤    | نطاق وشمول المعيار المحاسبي الدولي رقم (١١)                  |
| ٢٦    | أنواع عقود المقاولات   |
| ٢٦    | تجميع وتقسيم عقود المقاولات                                  |
| ٢٨    | إيراد عقد المقاولت   |
| ٢٨    | المعالجة المحاسبية لإيراد العقود                             |
| ٢٩    | المفاضلة بين طريقة نسبة الإتمام وطريقة عقد المقاولت المنتهية |
| ٣٠    | تكاليف العقد وكيفية محاسبتها                                 |
| ٣٢    | تحقق إيراد العقد ومصروفاته                                   |
| ٣٢    | الإعتراف بالخسائر المتوقعة                                   |
| ٣٤    | الإفصاح بحسب المعيار المحاسبي الدولي رقم (١١)                |
| ٣٥    | خصائص شركات المقاولات  |
| ٣٦    | تقسيم عقود المقاولات بالاعتماد على أسلوب التعامل المادي      |
| ٣٦    | المعالجة المحاسبية لعقود المقاولات                           |
| ٢٨    | أولاً: طريقة نسبة الإتمام                                    |
| ٤٧    | ثانياً: طريقة اعتماد شهادة المهندس (عقد المقاولت المنتهي)    |
| ٦٢-٥١ | الفصل الثالث: منهجية الدراسة وإجراءاتها                      |
| ٥٢    | منهجية الدراسة   |
| ٥٢    | أساليب جمع البيانات  |
| ٥٣    | مجتمع وعينة الدراسة  |
| ٥٣    | حجم الشركة   |
| ٥٤    | التعريفات الإجرائية  |
| ٥٤    | وصف العينة   |
| ٥٦    | الأسلوب الإحصائي   |
| ٥٦    | أداة القياس  |
| ٥٨    | اختبارات الدراسة   |
| ٥٨    | صدق الأداة   |
| ٥٨    | قياس المتغيرات وأسلوب تحليل البيانات                         |
| ٥٨    | معامل الانحدار المتعدد                                       |
| ٥٩    | ثبات الأداة أو الثقة   |
| ٥٩    | الاختبارات القبليّة للانحدار المتعدد                         |
| ٧٨-٦٣ | الفصل الرابع: تحليل البيانات ومناقشتها                       |
| ٦٤    | تحليل البيانات ومناقشتها                                     |
| ٦٩    | نموذج الدراسة  |
| ٧١    | تحليل العلاقة بين المتغيرات المستقلة والمتغير التابع         |
| ٧٢    | معامل الانحدار المتعدد                                       |
| ٧٣    | معامل التحديد والمتغيرات المستقلة                            |
| ٧٤    | اختبار الفرضيات  |

|       |   |
|-------|---|
| ٧٦    | العوامل المتعلقة بالشركة  |
| ٧٦    | حجم الشركة  |
| ٧٦    | عمر الشركة في مجال العمل  |
| ٧٧    | العوامل الديمغرافية للمستجيبين  |
| ٧٧    | المؤهل العلمي   |
| ٧٧    | المسمى الوظيفي  |
| ٧٧    | عدد سنوات الخبرة  |
| ٧٨    | المعوقات المتعلقة بتطبيق المعيار الدولي رقم (١١) الخاص بعقود المقاولات. |
| ٧٨    | المعوقات الرقابية   |
| ٧٨    | المعوقات الإجرائية  |
| ٧٩-٨٢ | الفصل الخامس: النتائج والتوصيات   |
| ٨٠    | النتائج   |
| ٨١    | التوصيات  |
| ٨٢    | قائمة المصادر والمراجع  |
| ٨٦    | الملحقات  |
| ١١٠   | الملخص باللغة الإنجليزية  |



## فهرس الجداول

| رقم الصفحة | العنوان   | التسلسل |
|------------|---|---------|
| ٢٩         | مقارنة بين طريقة نسبة الإتمام والعقد المنتهي  | ١       |
| ٣٦         | مقارنة بين أنواع العقود   | ٢       |
| ٥٥         | فئات شركات المقاولات وتصنيفها وتعدادها  | ٣       |
| ٥٥         | المعلومات المتعلقة بعينة الدراسة وعدد الاستبانات التي أرسلت إلى المستجيبين                            | ٤       |
| ٥٩         | نتائج الثبات لأداة الدراسة  | ٥       |
| ٥٩         | معامل الثبات كرونباخ ألفا لأبعاد الدراسة لجميع أفراد العينة   | ٦       |
| ٦١         | جدول يبين اختبارات <b>Collinearity Statistics</b>   | ٧       |
| ٦٢         | العلاقة بين المتغيرات (بيرسون)  | ٨       |
| ٦٤         | المتوسط المرجح للمستوى ليكرت  | ٩       |
| ٦٥         | مدى التزام شركة المقاولات بتطبيق بنود المعيار رقم (١١) المتعلق بعقد المقولة للجزء الأول من الاستبانة  | ١٠      |
| ٦٦         | مدى التزام شركة المقاولات بتطبيق بنود المعيار رقم (١١) المتعلق بعقد المقولة للجزء الثاني من الاستبانة | ١١      |
| ٦٧         | مدى التزام شركة المقاولات بتطبيق بنود المعيار رقم (١١) المتعلق بعقد المقولة للجزء الثالث من الاستبانة | ١٢      |
| ٦٨         | مدى التزام شركة المقاولات بتطبيق بنود المعيار رقم (١١) المتعلق بعقد المقولة لأجزاء الاستبانة الثلاث   | ١٣      |
| ٦٩         | وصف معلومات الشركة  | ١٤      |
| ٧٠         | وصف العوامل الديمغرافية للمستجيبين  | ١٥      |
| ٧١         | العلاقة بين المتغيرات المستقلة والمتغير والتابع   | ١٦      |
| ٧٣         | أثر المتغيرات المستقلة في المتغير التابع  | ١٧      |
| ٧٣         | <b>ANOVA</b>  | ١٨      |
| ٧٤         | ملخص النموذج (b) <b>Model Summary</b>   | ١٩      |

## قائمة الأشكال

| رقم الصفحة | العنوان                                 | التسلسل |
|------------|---|---------|
| ٦٠         | Observed Cum Prob                       | .١      |
| ٦١         | Regression Standardized Predicted Value | .٢      |

## قائمة الملاحق

| رقم الصفحة | العنوان  | التسلسل |
|------------|--|---------|
| ٨٧         | الاستبيان  | ١       |
| ٩٣         | نص المعيار المحاسبي الدولي رقم (١١) عقود المقاولات | ٢       |
| ١٠٧        | معايير المحاسبة الدولية وإستمرارية التطبيق         | ٣       |

## الملخص

مدى التزام شركات المقاولات العاملة في الأردن بتطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم (١١) عقود المقاولات

إعداد

رامي زياد الزكريا

إشراف

د. محمد ياسين الرحاحلة

قدمت هذه الدراسة ما سعى الباحث إلى الوصول إليه وهو التعرف على مدى التزام شركات المقاولات العاملة في الاردن بتطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم (١١) عقود المقاولات، حيث ركزت الدراسة في الجانب النظري على التعريف بنص المعيار المحاسبي الدولي رقم (١١) عقود المقاولات وعلى الآلية التي يتم من خلالها الإثبات المحاسبي للقيود اليومية من حيث الحسابات الوسيطة والحسابات الأساسية من خلال شجرة حسابات تعرف بالحسابات اللازمة للاثبات المحاسبي، وقد شمل الجانب العملي على التعريف بتأثير مجموعة من العوامل على مدى تطبيق المعيار وهي حجم شركة المقاولات وعمر الشركة في مجال العمل وهذا من ناحية العوامل المتعلقة بالشركة وأما العوامل الديموغرافية للمستجيب فتم قياس المؤهل العلمي والمسمى الوظيفي و عدد سنوات الخبرة. وقد تم قياس المعوقات الرقابية والاجرائية على تطبيق المعيار.

وللتوصل إلى النتائج المطلوبة من هذه الدراسة، فقد تم تصميم استبانة خاصة شملت على العديد من الفقرات والأسئلة، والتي تم توزيعها على عينة الدراسة التي تكونت من (٣٢٠) شركة مقاولات مكونة من الفئات الأولى والثانية والثالثة والتي عبر عنها بحجم الشركة في الاستبانة الموزعة، حيث تم جمع الاستبانات وتحليل بياناتها باستخدام الأساليب والطرق الإحصائية الملائمة مثل الوسط الحسابي والانحراف المعياري، كما تم التحقق من صدق وثبات أداة الدراسة (الاستبانة) بعرضها على محكمين وإجراء اختبار كرونباخ الفاء، كما تم اختبار الفرضيات وفق الطرق الاختبارية المتبعة في معظم الدراسات والذي استخدم منها هنا ( Beta. T-Test).

وقد توصلت الدراسة إلى نتائج هامة كشفت عن كيفية مدى تطبيق شركات المقاولات للمعيار المحاسبي الدولي رقم (١١)، وماهي المعوقات التي تحد من تطبيق المعيار حيث أوضحت النتائج (من تحليل واختبار الفرضيات) أن ليس هناك تأثير للعوامل الديموغرافية

للشركة ولا للمستجيبين على مدى تطبيق شركات المقاولات للمعيار المحاسبي الدولي رقم (١١). بينما توصلت الدراسة إلى أن هناك معوقات إجرائية ومعوقات رقابية تعمل على الحد من تطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم (١١).

لقد أوصى الباحث في دراسته على ضرورة التزام المحاسبين والمدراء الماليين والمدققين الداخليين والخارجيين ببنود المعيار المحاسبي الدولي رقم (١١) وفرض رقابة من الجهات الحكومية المختلفة التي لها علاقة بالرقابة على الحسابات الختامية لشركات المقاولات. وفرض مواد متخصصة لعقود المقاولات وساعات إلزامية لتدريسها كمساق مستقل في الجامعات والمعاهد والكليات الاردنية.

## الفصل الأول

### الإطار التمهيدي للدراسة

- المقدمة
- مشكلة الدراسة
- أهداف الدراسة
- أهمية الدراسة
- فرضيات الدراسة
- هيكل الدراسة
- نموذج الدراسة

## الفصل الاول

### الاطار التمهيدي للدراسة

المقدمة:

تقوم المحاسبة بوظيفة أساسية في خدمة وإدارة المشروعات والشركات، كونها تنظم عملية تسجيل وقيد العمليات بهدف معرفة التكاليف والإيرادات والمصاريف، ومن ثم الوصول الى صافي الربح. كما تعطي تصورا عن المركز المالي لهذه الشركات. ويحتاج قطاع المقاولات كغيره من القطاعات لإتباع الأسس والمعايير والأعراف المحاسبية الملائمة لطبيعة نشاط شركاتها، حيث يتطلب الأمر الكثير من الإجراءات والطرق المحاسبية التي تعالج العقود المتعددة والمختلفة من حيث دخول العقد في أكثر من سنة مالية، ووجود عدة حسابات فرعية تتنوع نتيجةً لتنوع هذه العقود. لذلك جاء المعيار المحاسبي الدولي رقم (١١)، لضبط العمل المحاسبي في هذا القطاع. ومن المعروف أن التشريعات الأردنية ألزمت الشركات بإتباع معايير المحاسبة الدولية بشكل عام فلذلك يعتبر من ناحية نظرية أن المعيار المحاسبي الدولي رقم (١١) الخاص بعقود المقاولات واجب التطبيق في شركات المقاولات العاملة في الأردن

### مشكلة الدراسة

بعد إستعراض بنود المعيار والبحث الاولي حول الواقع الفعلي لتطبيقه من خلال الزيارات الميدانية التي قام بها الباحث للعديد من المحاسبين والمدراء الماليين العاملين في شركات المقاولات والبحث في مدى معرفتهم وتطبيقهم للمعيار المحاسبي الدولي رقم (١١). لاحظ الباحث تباين في اراء ومعالجات شركات المقاولات لعمليات تسجيل وعرض حساباتهم. مما يثير تساؤلات حول عدم توحيد الممارسة المحاسبية بما يتفق مع المعيار المحاسبي الدولي رقم (١١) وانه قد تكون هناك عوامل واسباب تعوق تطبيق المعيار وتنميط الممارسة بناء على البنود المكونه لهذا المعيار. ومن المعروف ان معايير المحاسبة الدولية المرشد والدليل الذي يحكم ويوجه عمل الجهات المحاسبية المختلفة ومنها قطاع شركات المقاولات فكان لا بد من ضبط الاجراءات العملية والمعالجات المحاسبية المتعلقة به من خلال ما وفره المعيار المحاسبي الدولي رقم (١١) والمعدل في عام ١٩٩٣ من ارشادات وتبويب للاجراءات المحاسبية الواجب اتباعها. حيث يعتبر المعيار نافذ المفعول على البيانات المالية التي تغطي نشاط وعمل شركات المقاولات من حيث إيرادات العقد وتكاليفه وكيفية إثبات التكاليف والاعتراف بها وبالخسائر المتوقعة ومقدار التغير في التقديرات والافصاح عنها عند اعداد

القوائم المالية لشركات المقاولات. وبعد استعراض وتحليل التشريعات تبين أن الشركات تقسم إلى فئات منها من هو مُلزم بتقديم بيانات مالية وحسابات ختامية وهي الفئات الأولى، الثانية والثالثة فقط بينما الفئة الرابعة، الخامسة والسادسة فهي غير ملزمة<sup>(١)</sup>. من هنا أصبح هناك حاجة لدراسة مدى التزام شركات المقاولات العاملة في الأردن بتطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم (١١).

فمن هنا تكمن مشكلة الدراسة في الأسئلة التالية:

**السؤال الأول:** ما مدى التزام شركات المقاولات العاملة في الأردن بتطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم (١١) عقود المقاولات والذي يتفرع منه الأسئلة الفرعية التالية:

١. ما مدى التزام شركات المقاولات العاملة في الأردن بتطبيق المعيار عند المحاسبة على تكاليف العقد وأسس تحميلها؟
٢. ما مدى التزام شركات المقاولات العاملة في الأردن بتطبيق المعيار عند الاعتراف بالإيرادات وطرق قياسها؟
٣. ما مدى التزام شركات المقاولات العاملة في الأردن بتطبيق المعيار عند الإفصاح عن كل من الإيرادات للعقد والطريقة المستخدمة في تحديد إيراداته والطريقة المستخدمة لتحديد مراحل إتمام العقود تحت التنفيذ وإجمالي المبالغ التي في ذمة العملاء وإجمالي المبالغ المستحقة للعملاء.

**السؤال الثاني:** هل يوجد تأثير لمجموعة العوامل المتعلقة بالشركة وتشمل حجم الشركة وعمر الشركة على الالتزام بتطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم (١١).

**السؤال الثالث:** هل يوجد تأثير للعوامل الديموغرافية للمستجيبين من حيث المؤهل العلمي وعدد سنوات خبره والمسمى الوظيفي على الالتزام بتطبيق بنود المعيار المحاسبي الدولي رقم (١١)؟

**السؤال الرابع:** ما هو مدى تأثير المعوقات الرقابية والإجرائية على الالتزام بتطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم (١١)؟  
أهداف الدراسة:

(١) تعليمات تصنيف المقاولين لسنة ٢٠٠٧ صادر بالاستناد إلى المادة (٢٣) من نظام الأشغال الحكومي رقم

(٧١) لسنة ١٩٨٦. المادة رقم ٢٤.

تهدف هذه الدراسة بصفة أساسية إلى التعرف على مدى التزام شركات المقاولات العاملة في الأردن على تطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم (١١) والمعدل في عام ١٩٩٣م والصادر عن لجنة معايير المحاسبة الدولية وذلك من خلال تحقيق الأهداف التالية:

١. بيان أثر حجم و عمر الشركة على الالتزام بتطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم (١١).
٢. التعرف على أثر العوامل الديموغرافية (المؤهل العلمي للمستجيبين، عدد سنوات الخبرة، المسمى الوظيفي) على الالتزام بتطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم (١١).
٣. الكشف عن أثر المعوقات الرقابية على الالتزام بتطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم (١١).
٤. بيان أثر المعوقات الإجرائية على الالتزام بتطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم (١١).

#### أهمية الدراسة:

تنبع أهمية الدراسة من كونها تدرس قطاعا يتسم بالتطور والانتشار في الاردن مما يجعل من الاهمية بمكان الاهتمام بالمحاسبة عنه وفق معايير المحاسبة المرتبطة به، ويمكن ابراز أهمية الدراسة من خلال النقاط التالية:

١. تركز هذه الدراسة على إمكانية تطبيق محاسبة المقاولات في شركات المقاولات بطريقة قياسية حسب ما يتطلبه المعيار المحاسبي رقم (١١) مما يمكن من إظهار الحسابات الختامية والقوائم المالية بصورة عادلة وذات مصداقية أكثر.
٢. تبين هذه الدراسة المتطلبات اللازمة للإفصاح عن الإيرادات والتكاليف وإثباتها في الحسابات الختامية وبالتالي إصدار التقارير المطلوبة دون زيادة أو نقصان وذلك للقيام بالتطبيق الصحيح لبنود المعيار.
٣. توضح الإجراءات المحاسبية التي يجب على شركات المقاولات الالتزام بها وكيفية القيام بالمعالجات المحاسبية.
٤. إمكانية وضع حلول للمعوقات التي تواجه تطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم (١١) لدى شركات المقاولات وتعريفهم بنطاق المعيار بصوره افضل واقتراح حلول لهذه المعوقات.
٥. تعتبر هذه الدراسة أول دراسة تبين مدى تطبيق المعيار في شركات المقاولات الأردنية مما يقدم فرصة للاستفادة من الدراسة لشركات المقاولات ويفتح المجال للباحثين للاعتماد عليه كمرجع في الابحاث المستقبلية المتعلقة بالموضوع.



٦. الاستفادة أو الحصول على القيمة المضافة للمحاسبة في شركات المقاولات في ظل الالتزام بالمعيار المحاسبي الدولي رقم (١١) عقود المقاولات مما يظفي مصداقية للحسابات والعمليات اللازمة لاتخاذ القرارات الإدارية الصائبة بصورة أكثر موضوعية.

#### فرضيات الدراسة:

من خلال التساؤلات المطروحة في مشكلة الدراسة فإن هذه الدراسة تسعى إلى اختبار الفرضيات التالية:

**الفرضية الأولى:** يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية لحجم شركة المقاولات على الالتزام بتطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم (١١).

**الفرضية الثانية:** يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين عمر شركة المقاولات و الالتزام بتطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم (١١).

**الفرضية الثالثة:** يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية للمؤهل العلمي للمستجيبين على الالتزام بتطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم (١١).

**الفرضية الرابعة:** يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية لعدد سنوات خبره للمستجيب على الالتزام بتطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم (١١).

**الفرضية الخامسة:** يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية للمسمى الوظيفي على الالتزام بتطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم (١١).

**الفرضية السادسة:** يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية للمعوقات الرقابية على الالتزام بتطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم (١١).

**الفرضية السابعة:** يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية للمعوقات الإجرائية على الالتزام بتطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم (١١).

#### هيكل الدراسة:

يتكون هذا البحث من خمسة فصول، تناول الأول منها مشكلة الدراسة وأهميتها وأهدافها، أما الفصل الثاني، فقد تناول الدراسات السابقة والبناء النظري، من حيث معايير المحاسبة الدولية، والمعيار المحاسبي الدولي رقم (١١) والقوانين المتعلقة بإلزامية تطبيق

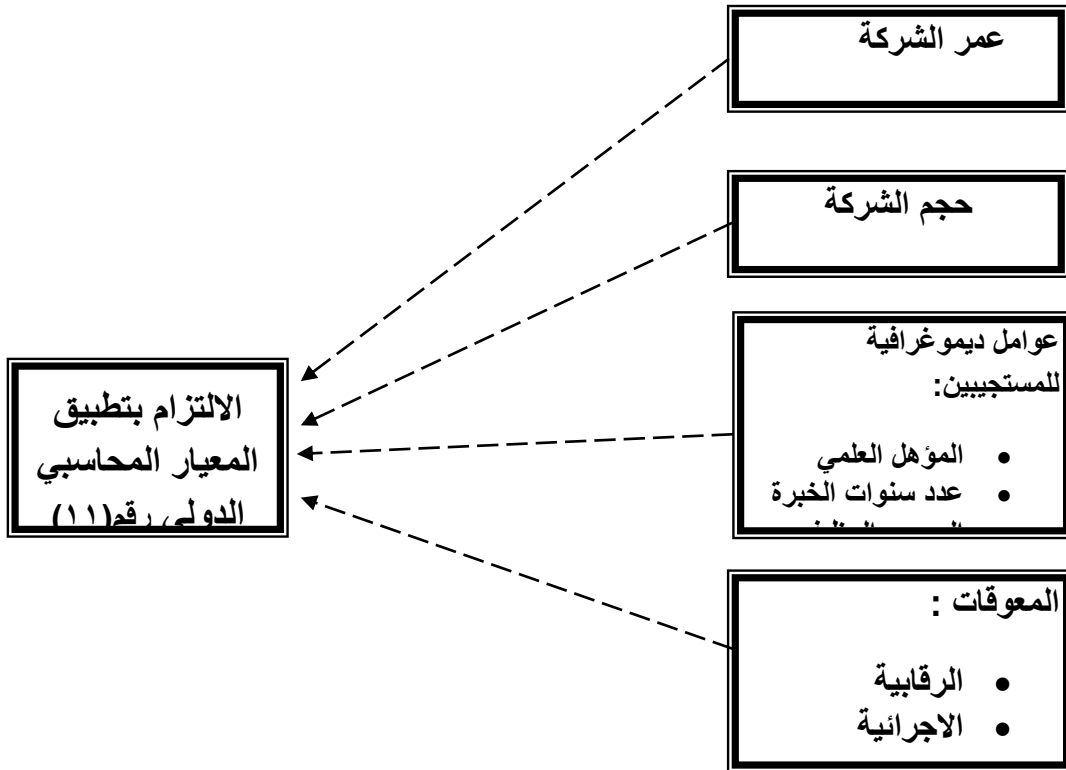
المعايير الدولية وتبنيها في الأردن. وتناول الفصل الثالث منهجية الدراسة وإجراءاتها، وخصص الفصل الرابع لتحليل نتائج الدراسة الميدانية، والفصل الخامس فقد تناول أهم الاستنتاجات التي توصلت إليها وكذلك التوصيات التي أقرها الباحث.

### نموذج الدراسة:

بناء على مشكلة الدراسة ولتحقيق أهدافها فقد تم صياغة نموذج للدراسة يوضح المتغيرات المستقلة والتابعة كما في الشكل التالي:

### شكل رقم (١)

المتغيرات المستقلة المتغير التابع



## الفصل الثاني الدراسات السابقة والإطار النظري

تمهيد:

أولاً: الدراسات السابقة:

- الدراسات العربية
- الدراسات الأجنبية

ثانياً: الإطار النظري

- معايير المحاسبة الدولية .
- مفهوم معايير المحاسبة الدولية وخصائصها.
- معايير المحاسبه الدوليه واستمرارية التطبيق.
- الزاميه تطبيق المعايير الدولية.
- التشريعات والقوانين الاردنية المتعلقة بتطبيق معايير المحاسبة الدولية بشكل عام والمعيار المحاسبي الدولي رقم( ١١) بشكل خاص.
- نطاق وشمول المعيار المحاسبي الدولي رقم (١١).
- أنواع عقود المقاولات.
- تجميع وتقسيم عقود المقاولات.
- إيراد عقد المقاوله.
- المعالجة المحاسبية لإيراد العقود.
- المفاضلة بين طريقة نسبة الاتمام وطريقة عقد المقاوله المنتهية.
- تكاليف العقد وكيفية محاسبتها.
- تحقق إيراد العقد ومصروفاته.
- الاعتراف بالخسائر المتوقعة.
- الافصاح بحسب المعيار المحاسبي الدولي رقم (١١).
- خصائص شركات المقاولات.
- تقسيم عقود المقاولات بالأعتماد على أسلوب التعامل المادي.
- المعالجة المحاسبية لعقود المقاولات.

## تمهيد

يتناول هذا الفصل الدراسات والبحوث والمراجع ذات العلاقة، والتي تم بحثها في مجال المعيار المحاسبي الدولي رقم (١١) التي وجد الباحث أنها وثيقة الصلة بالموضوع.

ويمكن عرض هذه الدراسات كما يلي:

أولاً: الدراسات السابقة

أولاً: الدراسات العربية

(١) دراسة مصطفى والراشد (١٩٩٦)<sup>(٢)</sup> بعنوان: "مشاكل تحديد الوعاء الضريبي في

شركات المقاولات في دولة الكويت".

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على المشاكل المتعلقة بقياس الربح الخاضع للضريبة في شركات المقاولات في دولة الكويت، بالإضافة إلى تقييم النظام الضريبي في دولة الكويت وخاصة المرسوم رقم (٣) لعام ١٩٥٥، والتعاميم الصادرة بهذا الخصوص فيما يتعلق بشركات المقاولات، واقتراح إطار عملي لأسس تحديد الدخل الخاضع للضريبة في قطاع المقاولات. وقد تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي لدراسة النظام الضريبي، إضافة إلى أسلوب المقابلات الشخصية مع الجهات المتعلقة بالدراسة. وتوصلت الدراسة إلى أنه يوجد اختلاف في أسس القياس المحاسبي بين الشركات والإدارات الضريبية، بسبب عدم التحديد الواضح في التشريعات الضريبية لهذه الدول، وغياب التحديد الشامل لمفهوم الربح الضريبي، كما تبين عدم وجود أسس ثابتة لمعالجة بنود التكاليف المعنية بالنزاع من الربح الخاضع للضريبة، واتباع سياسات محاسبية لأغراض الإدارة، لكنها غير مسموح باتباعها لأغراض الضريبة.

يلاحظ أن هذه الدراسة طالبت باقتراح إطار علمي لأسس تحديد الدخل والذي ستنتم المحاسبة وتحديد الضريبة على أساسه وهذا يمكن تحقيقه من خلال دراسة تطبيق المعيار المحاسبي رقم (١١) موضوع الدراسة. حيث سيوضح الممارسة المحاسبية لهذه الشركات ويحد من مشاكل الوعاء الضريبي.

(٢) دراسة جربوع (٢٠٠٤)<sup>(٣)</sup> بعنوان: "دور المحاسبة في اتخاذ القرارات الإدارية في

قطاع المقاولات وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية".

(١) محمود مصطفى، وائل الراشد، مشاكل تحديد الوعاء الضريبي في شركات المقاولات في دولة الكويت،

مجلة البحوث التجارية، ١٩٩٦م.

تدور الدراسة حول بيان أهمية المحاسبة كأداة مساعدة في الرقابة على كفاءة التنفيذ باستخدام عناصر الرقابة وهي المعايير الفنية، وقياس الأداء ومعرفة الانحرافات، والرقابة على الميزانيات التقديرية. وتبين من خلال النتائج أنه لا بد أن تشمل عقود المقاولات القيمة الأصلية والإيرادات المتعلقة بالتعديلات والمطالبات والحوافز بشرط أن يكون هناك احتمال تحقق إيرادات عنها، ذلك وفقا لما نص عليه معيار المحاسبة الدولي رقم (١١) والخاص بعقود المقاولات. كما تبين أنه لا يمكن من الناحية المحاسبية تحديد نتيجة أعمال عقد معين بشكل مؤكد من خلال طريقة شهادة المهندس، حيث أن هذه الطريقة قد تتجاهل بعض الأعمال المنجزة من العقد، لكنها غير مطابقة للمواصفات من وجهة نظر المهندس المشرف. وقد وصلت الدراسة إلى أنه يجب إعداد الميزانية التقديرية، مع مراعاة أن تكون تلك الميزانية نموذج لقياس الأداء الفعلي، وإرشاد الإدارة إلى الأداء المقبول، وهذا يتطلب إشراك جميع المستويات في تحضير الميزانية حتى تكون مسؤولة في التنفيذ، وتكون خططها متناسقة لحث الموظفين على تحقيق الأهداف الموضوعية في الميزانية التقديرية.

### (٣) دراسة (العناتي ٢٠٠٤)، بعنوان<sup>(٤)</sup>: "بناء نموذج قياس وتقويم أداء شركات المقاولات الأردنية باستخدام بطاقة العلامات المتوازنة".

لقد عمل الباحث في هذه الدراسة على تطوير نموذج لقياس وتقويم أداء شركات المقاولات، والتي يقوم (النموذج) على مجموعة من المتغيرات المستخلصة من المفاهيم المستمدة من نظام بطاقة الأداء المتوازن وهذا النموذج هو:

$$\text{ش} = ٠.٤٨ \text{ م} + ٠.١٤ \text{ ع} + ٠.١٠ \text{ س} + ٠.٠٩ \text{ ظ} + ٠.٠٢ \text{ ت}$$

وقد حددت قيمة المعاملات لكل متغير من المتغيرات المستقلة في النموذج، عن طريق تحليل الأوزان النسبية إما لاستجابة مجلس الإدارة في الشركات محل الدراسة، أو استجابة من يقوم بقياس وتقويم الأداء.

(٣) يوسف جربوع، دور المحاسبة في اتخاذ القرارات الإدارية في قطاع المقاولات وفقا لمعايير المحاسبة الدولية، مجلة بحوث ودراسات في تطوير مهنة مراجعة الحسابات لتطوير المشكلات المعاصرة، المجلد الثاني، منشوره الجامعة الإسلامية ٢٠٠٤.

(٤) رضوان العناتي، بناء نموذج قياس وتقويم أداء شركات المقاولات الأردنية باستخدام بطاقة العلامات المتوازنة، أطروحة دكتوراه غير منشورة جامعة عمان العربية للدراسات العليا، ٢٠٠٤.

وكون التسعير في شركات المقاولات يتم على أسس تقليدية، فإن الباحث يقترح استخدام آلية ونموذج تسعير العطاءات المبني على نظام التكاليف المبني على الانشطة، مما ينعكس إيجاباً على شركات المقاولات الأردنية.

#### (٤) دراسة (السوالقة ٢٠٠٤)، بعنوان<sup>(٥)</sup>: "تقييم محاسبة ضريبة الدخل المقطوعة في

##### قطاع المقاولات الأردنية" لقد هدفت الدراسة إلى التعرف على:

- مدى توفير المتطلبات الأساسية لنظام ضريبة الدخل الجيد في محاسبة ضريبة الدخل المقطوعة.
- آلية تطبيق محاسبة ضريبة الدخل المقطوعة كأساس للتقدير.
- الوقوف على أوجه التباين بين تقدير ضريبة الدخل بموجب الضريبة المقطوعة وتقديرها بموجب التقدير الذاتي.
- دراسة وتقييم أهداف ضريبة الدخل المقطوعة المطبقة على بعض القطاعات في الأردن.
- تقديم الاقتراحات والتوصيات اللازمة التي تتضمن جودة محاسبة ضريبة الدخل المقطوعة كأساس للتقدير.

وقد توصل الباحث إلى أن محاسبة ضريبة الدخل المقطوعة تفتقر إلى المرونة والوضوح والبساطة، وهي عادلة بشكل يحتاج إلى المزيد لتحقيقها بشكل كامل، كما تبين أنها حيادية وذات كفاءة اقتصادية وملاءمة، وذات كفاءة إدارية لكن لا بد من إجراء المزيد من التعديلات والتصحيحات، للوصول إلى الشكل الصحيح لكل متطلب من هذه المتطلبات، وذلك لأن بعضاً منها متوافر بشكل تقريبي في محاسبة ضريبة الدخل المقطوعة.

وقد أوصى الباحث بالعديد من التوصيات منها:

- تضمين قانون ضريبة الدخل تعليمات واضحة لمحاسبة ضريبة الدخل المقطوعة، على أن تشمل هذه التعليمات جميع الأحكام التطبيقية.
- تفعيل دور الحسابات الأصولية في التقدير على مكلفي ضريبة الدخل المقطوعة، وإعطاء تدقيق هذه الحسابات أهمية قصوى.
- الاعتماد على أسس علمية عند اخضاع أي قطاع لضريبة الدخل المقطوعة، حيث يتوجب إجراء دراسات وافية، للتوصل لمدى ملاءمة هذا النوع من التقدير لهذا القطاع.

(٥) فوزي السوالقة، تقييم محاسبة ضريبة الدخل المقطوعة في قطاع المقاولات الأردنية، دراسة ميدانية

منشورة جامعة عمان العربية للدراسات العليا، ٢٠٠٤.

- تفعيل الفقرة (أ) من المادة (٣٢) من قانون ضريبة الدخل، والمتعلقة بالتقدير على أصحاب الأنشطة الصغيرة.
- تعزيز كفاءة التقدير اعتماداً على الضريبة المقطوعة والحد من تباينه الكبير مع أسس التقدير المعتمد، وهو التقدير الذاتي، وذلك من خلال إجراء مجموعة من التعديلات على الأسس الحالية للضريبة المقطوعة.

#### (٥) دراسة (سمر رجب عطا الله ٢٠٠٥)<sup>(٦)</sup> بعنوان: واقع التخطيط الاستراتيجي في قطاع

##### المقاولات دراسة ميدانية على شركات المقاولات في قطاع غزة.

هدفت هذه الدراسة التي أجريت على استكشاف واقع التخطيط الاستراتيجي في قطاع المقاولات في قطاع غزة، في ضوء مدى وضوح مفهومه، وأهميته ودرجة استخدامه في تلك الشركات، ودرجة المشاركة في وضع الخطط الاستراتيجية، والقدرة على التكيف مع المتغيرات البيئية الداخلية والخارجية، ولقد توصلت الدراسة إلى قياس العديد من المتغيرات وهي مفهوم التخطيط الاستراتيجي، وأهمية التخطيط الاستراتيجي، واستخدامات التخطيط الاستراتيجي وبعد قياس هذه المتغيرات باستخدام التحليل الإحصائي SPSS، والوصول إلى النتائج توصل الباحث إلى مجموعة من التوصيات هي:

١. ضرورة البدء باستخدام مفهوم التخطيط الاستراتيجي كأسلوب إداري حديث.
٢. عقد المزيد من الدورات التدريبية للإدارات العليا حول مفهوم التخطيط الاستراتيجي، والإدارة الاستراتيجية.
٣. التركيز على مبدأ المشاركة في وضع الخطط الاستراتيجية بحيث يتاح الفرص للمديرين والمسؤولين في المستويات الإدارية المختلفة المشاركة في إعداد الخطط.

#### (٦) دراسة عابدين (٢٠٠٦)<sup>(٧)</sup> بعنوان "إطار عملي لقياس أثر تطبيق المعايير المحاسبية

##### الدولية لعقود المقاولات على نتائج أعمال شركات المقاولات بفلسطين".

(٦) سمر عطا الله، واقع التخطيط الاستراتيجي في قطاع المقاولات، دراسة ميدانية على شركات المقاولات في قطاع غزة، الجامعة الإسلامية- غزة ٢٠٠٥.

(٧) عابدين، حسني، إطار عملي لقياس أثر تطبيق المعايير المحاسبية الدولية لعقود المقاولات على نتائج أعمال شركات المقاولات بفلسطين، دراسة تحليلية تطبيقية، أطروحة دكتوراة، جامعة النيلين، السودان

تهدف الدراسة إلى التعرف على مدى تطبيق معايير المحاسبة الدولية لعقود المقاولات في فلسطين، وأثر ذلك على نتائج الأعمال لخدمة الإدارة والأطراف المستفيدة. وخلصت الدراسة إلى تدني نسبة إلتزام الشركات الفلسطينية بتطبيق معايير المحاسبة الدولية، أو أية معايير أخرى عند إعداد القوائم المالية، وأن هناك معوقات تتعلق بالشركات، وأخرى تتعلق بالبيئة التي تعمل بها هذه الشركات. وأوصت الدراسة بتشجيع الشركات الفلسطينية على تطبيق معايير المحاسبة الدولية، وضرورة إصدار قانون ملزم لجميع شركات المقاولات، لمسك حسابات منتظمة تمهيداً لتطبيق معايير المحاسبة الدولية. وضرورة اتباع نسبة الإلتزام في قياس نتائج الأعمال للمشاريع تحت التنفيذ، لأنها تتمشى مع مبادئ المحاسبة الدولية المتعارف عليها.

ثانياً: الدراسات الأجنبية

(٧) دراسة (Edmonton Alberta) 2005<sup>(٨)</sup> بعنوان: **an integrated framework for evaluation forecasting and optimization of performance of construction projects (إطار متكامل للتنبؤ وتقييم الأداء الأمثل لمشاريع البناء في شركات المقاولات).**

خلصت هذه الدراسة إلى أن أداء إدارة مشاريع التشيد هي واحدة من أصعب المهام (وأهم التحديات) التي قامت بها منظمة البناء. وإن النجاح في تنفيذ مشاريع البناء يتطلب تغطية من جميع الجوانب لإدارة المشاريع. والهدف الرئيسي من هذا البحث هو وضع إطار متكامل للتقييم، والتنبؤ وتحسين الأداء في مشاريع البناء. هذا البحث يركز على مرحلة البناء للمشروع، ومعد للتنفيذ من قبل المقاولين.

ويعرض هذا البحث نموذجاً منهجياً وشاملاً لإدارة الأداء، من خلال منهجية موحدة لأعمال المقاولات، ولتقييم أهداف المشروع بما فية التكلفة، والجدول الزمني، والسيولة، والربحية، والسلامة، والجودة، ورضا العملاء وديناميكية العمل. وتم استخدام سلاسل ماركوف وهو نموذج عشوائي، وضع لتوقع أداء ديناميكية العمل (المقولة) ويضم النموذج التنبؤي ويأخذ بعين الاعتبار ردود فعل المستخدم، والسيرة التاريخية، ووضع المشاريع التي نفذت في مرحلة قريبة وذلك ليتم توقع الأداء، لأي هدف في أي وقت في المستقبل وعند إنتهاء المشروع. وهذا

(٨) Edmonton, Alberta, **An Integrated Framework for evaluation forecasting and optimization of performance of construction projects**, University of Alberta, 2005.



النموذج يوفر آلية متكاملة ومبتكرة باستخدام الخوارزميات، لمساعدة المستخدمين على اختيار خطط عمل صحيحة تؤدي إلى تحسين أداء المشاريع. بالإضافة إلى ذلك يقترح في هذا البحث مفهوم الدليل في مصفوفة، من أجل حل التناقضات بين مختلف مؤشرات الأداء. وعرض هذا البحث إطاراً لإدارة وتوزيع نظام أداء المشاريع، باستخدام نظم متعددة. كما أنها واسعة النطاق شملت استعراض أو مناقشة عمل محددة تتصل بالقياس، والتنبؤ بأداء المشاريع الإنشائية، وتحسين أدائها.

إن هذا المقترح المتكامل هو مشتق حسابياً، ويتعامل مع كل مرحلة من مراحل المشروع. والمقصد من المنهجية المقترحة لاستخدامه من قبل شركات المقاولات أثناء مرحلة التشييد. ويمكن تكيفه لاستخدامه من قبل أي شركة من شركات المقاولات خلال مراحل المشروع.

ويستند النظام المقترح على النماذج الكمية. ولكنه لا يلغي التغذية العكسية من قبل المستخدمين للنظام وذلك للاعتماد عليها في خدمة المديرين لبناء خطط أفضل ومن ثم تستخدم في نفس النظام كجزء منه للاستفادة في صنع القرارات.

#### (٨) دراسة (Michael Dobler 2008) بعنوان<sup>(٩)</sup> "Rethinking Revenue

#### Recognition - The Case of Construction Contracts Under

#### International Financial Reporting Standards" (إعادة النظر في إثبات

الإيرادات - حالة عقود البناء بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية).

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على المشاكل المحاسبية، وأوجه القصور في المعايير الدولية، حيث قامت مجموعة من المسؤولين عن المشاكل المحاسبية باقناع واضعي معايير المحاسبة الدولية، بإعادة التفكير في الاعتراف في الإيرادات. وتم عرض مقترحات مشتركة من مجلس معايير المحاسبة الدولية- مجلس معايير المحاسبة المالية. وبيان مشروع الاعتراف بالإيراد عرضوا فيها نهج الأصول والخصوم في الاعتماد على قياس القيمة العادلة أو على تخصيص مبالغ من وجهة نظر العملاء. واخبرات هذه الدراسة عقود البناء لتوضيح وتقييم التغيرات بعيدة المدى التي تنطوي عليها هذه المقترحات في سياق متعدد الفترات (على فترات

(٩) Michael Dobler, **International Journal of Revenue Management Dresden University of**

**Technology - Faculty of Economics and Business Management, 2008 , Vol. 2, No. 1,**

pp. 1-22.

متباينة). وتشير النتائج الرئيسية إلى أن المقترحات متناقضة من حيث أهميتها، ولكنها حاسمة من حيث الاعتمادية بالمقارنة مع المعيار المحاسبي الدولي رقم (١١) الأخيرة. وقد اتبع الباحث نهج القيمة العادلة الصرفة (منهج للدراسة) الذي ينتج عنه أنماط مزعجة للاعتراف بالإيراد، وهو نهج غير مناسب لأغراض الإشراف أو لأغراض رعايتها، وليس من المرجح أن يُعتمد (هذا المنهج) بسبب عدم التوافق التنظيمي. ثم إن المبالغ المخصصة للنظر في قياس التزامات الأداء يخفف جزئياً من هذه الشواغل.

ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة

ولعل ما يميز هذه الدراسة عن سابقتها، إن الدراسات السابقة لم تتعرض لموضوع المحاسبة لعقود المقاولات ولا لموضوع المعيار المحاسبي الدولي رقم (١١) ومدى الالتزام به في شركات المقاولات الأردنية من جوانبه كافة، وفي تقدير الباحث بكل تواضع قد تكون هذه الدراسة من الدراسات القليلة، بل تكاد تكون الأولى التي تناولت موضوع مدى التزام شركات المقاولات العاملة في الأردن بتطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم (١١) عقود المقاولات تحديداً. ولكونها الأولى من نوعها فقد عمل الباحث على الاستطلاع الأولي للموضوع، من خلال المقابلات الشخصية للمحاسبين العاملين في شركات المقاولات، للتعرف على واقع القطاع قبل البدء في الدراسة. وبالتالي النظر الى الموضوع بصورة أكثر واقعية ومعرفة أوسع له. وما هي الحاجة لدراسة مثل هذا الموضوع.

## ثانياً: الإطار النظري

### تمهيد:

لقد جاءت معايير المحاسبة الدولية لضبط الممارسة المهنية للمحاسبين، وجعلها متطابقة ومتشابهة في جميع أنحاء العالم، وكون المعيار المحاسبي الدولي رقم (١١) هو جزء من هذه المعايير فقد جاء لضبط وتوحيد سياسات وإجراءات عمل المحاسبين في شركات المقاولات، لتسهيل عرض القوائم المالية.

وقد تعددت تعاريف المحاسبة في الكتب والمراجع المحاسبية حيث عرفت الجمعية الأمريكية للمحاسبين القانونيين "AICPA" The American Institute of Certified Public Accounting المحاسبة في البيان رقم (٤) الصادر عن هيئة المبادئ المحاسبية في عام ١٩٧٠ على أنها "نشاط خدمي، وظيفته تقديم معلومات كمية، ذات طبيعة مالية بالدرجة الأولى"<sup>(١٠)</sup>. وقد عرفها كيسو على أنها تسلسلٌ زمنيٌّ للموارد الاقتصادية والالتزامات لمنشآت الأعمال، والنشاط الاقتصادي الذي يغير في هذه الموارد والالتزامات معبراً عن ذلك كله في صورة مالية<sup>(١١)</sup>. ويرى الباحث أن المحاسبة تتلخص في كونها ترجمة الأحداث الاقتصادية، إلى معلومات مالية وكمية واضحة، تساعد مستخدمي هذه المعلومات في اتخاذ القرارات المناسبة. وقد تصاغ هذه الترجمة أو هذه المعلومات بعدة صيغ وطرق، لذلك جاءت المعايير الدولية، وبالذات موضوع دراستنا المعيار المحاسبي الدولي رقم (١١) ليعمل على توحيد الترجمة الفعلية للأرقام وصياغتها وعرضها بطريقة موحدة وواضحة للعموم من حيث حساب تكاليف العقد، إيراداته، مصروفاته وكيفية الإفصاح عن الأمور اللازمة التوضيح بصورة موحدة.

لقد صيغ هذا المعيار في عام ١٩٧٩ تحت مسمى المحاسبة عن عقود المقاولات، وقد تم تعديله في عام ١٩٩٣، وأخذ اسم عقود المقاولات وأصبح نافذ المفعول في الأول من كانون الثاني من عام ١٩٩٥<sup>(١٢)</sup>. وكون الأردن تبنت الالتزام بالمعايير الدولية، وكون هذا المعيار من المعايير الدولية فهو ملزم التطبيق في الشركات التي تدرج تحت مسماه وهي شركات المقاولات.

وسنقوم في هذا الفصل بالتعريف بالمعايير الدولية من حيث المفهوم والخصائص والاستخدامات، ومدى إلزاميتها والمعيار المحاسبي الدولي رقم (١١) عقود المقاولات،

(١٠) رضوان حنان، تطوير الفكر المحاسبي، مكتبة دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، ١٩٩٨، ص ١٩٨.

(١١) دونالد كيسو وجيري وبيجانت، المحاسبة المتوسطة، دار المريخ للنشر، المملكة العربية السعودية - الرياض، ١٩٨٨، ص ٢٢.

(١٢) معايير المحاسبة الدولية من موقع الكتروني <http://www.fasb.org/home>

والتعرف على جزئياته، وكيفية إثبات تكاليف العقد وإيراداته، ومصروفاته محاسبياً، وما هي الإفصاحات الواجب إدراجها. وغيرها من الأمور التي نص المعيار عليها.

### معايير المحاسبة الدولية

تصدر معايير المحاسبة الدولية عن لجنة معايير المحاسبة الدولية "IASB" International Accounting Standards Board والتي تحولت فيما بعد إلى مجلس معايير المحاسبة الدولية "IASB" International Accounting Standard Board وهي عاكفة على تطوير معايير محاسبة دولية، تصلح لجميع دول العالم. أنشئت لجنة معايير المحاسبة الدولية في عام ١٩٧٣ نتيجة اتفاق مجموعة من الهيئات والجمعيات المحاسبية في كل من أستراليا، وفرنسا، وألمانيا، واليابان، والمكسيك، وهولندا، وبريطانيا، والولايات المتحدة الأمريكية. ومنذ ذلك الحين والسعي مستمر إلى انضمام عدد أكبر من الهيئات المحاسبية المهنية، واستطاعت اللجنة حتى الآن من إصدار ٤١ معياراً محاسبياً دولياً تهدف إلى ما يلي<sup>(١٣)</sup>:

- ١- إنشاء معايير تتمتع بجودة عالية وقابلة للفهم والتطبيق، لإعداد قوائم مالية واضحة وموحدة، ولعرضها في أسواق رأس المال العالمية.
- ٢- إعداد معايير محاسبية تصلح للتطبيق في جميع دول العالم، والتي من خلالها يتم إعداد قوائم مالية تتمتع بشفافية عالية، يمكن الوثوق بها وتكون ملائمة لمستخدميها، وقابلة للمقارنة، لإتخاذ قرارات سليمة بناءً عليها.

### مفهوم معايير المحاسبة الدولية وخصائصها

المعيار لغوياً هو مجموعة محددة مسبقاً من القواعد والشروط، أو المتطلبات المتعلقة بتعريف المصطلحات، وتصنيف المكونات، وتحديد المواد، والأداء أو الإجراءات، وتخطيط العمليات، والقياسات الكمية أو الجودة لتوصيف المواد، والمنتجات، والأنظمة، والخدمات أو الممارسة<sup>(١٤)</sup>. من هذا التعريف يمكن الوصول إلى تعريف مبسط، بأن المعيار هو نموذج أو قاعدة لقياس الأداء. ومحاسبياً هو نموذج لقياس البيانات المالية، وتحديد الطريقة في القياس والعرض والإفصاح عن عناصر القوائم المالية وتأثير العمليات والأحداث والظروف على

(13) Alexander and britton, **financial reporting**, 5th , 1999, p. 222.

(14) الشبكة العنكبوتية موقع <http://www.alhandasa.net/forum/showthread.php?t=161553>

الساعة ١١.٣٣ مساءً.

المركز المالي للمنشأة ونتائج أعمالها<sup>(١٥)</sup>. وتتميز معايير المحاسبة الدولية بمجموعة من الخصائص<sup>(١٦)</sup> هي:

١. الملاءمة: بحيث يجب أن تتخذ عملية تحديد وقياس المعلومات المالية، صورة واحدة منسقة تلائم جميع الدول.
٢. سهولة الفهم: وهي تحديد المفاهيم والإجراءات والسياسات، وصياغتها بصورة واضحة ومبسطة للمحاسبة المالية لتسهيل الاستخدام من قبل مستخدمي المعايير الدولية، لاستخدامها بصورة فعالة.
٣. توحيد المصطلحات: لقد برز في علم المحاسبة تعدد للمصطلحات لهدف وغاية واحدة، وهذا التعدد يثير الكثير من المشاكل من حيث المفهوم والاستخدام، فجاءت المعايير الدولية لتوحد المفاهيم ولتستخدم في جميع دول العالم لنفس المجال والأداء.
٤. اتخاذ القرار المناسب: إن توحيد المفاهيم وتحديدها يساعد المحاسبين، وبالذات القانونيين في اتخاذ قرارات منطقية مناسبة للحدث.
٥. مساعدة الجهات المسؤولة عن إصدار المعايير: تساعد معايير المحاسبة الدولية كل دولة على سن معايير خاصة بها تتلاءم مع العادات والتقاليد والقوانين المحلية لها، وتكون دليلاً يسترشد بها.

لقد جاءت معايير المحاسبة الدولية لتوحيد جميع الآراء، والأعراف المحاسبية والفروض والمبادئ والقوانين المحلية، للوصول إلى مفهوم موحد لجميع الإجراءات والسياسات المحاسبية لتصبح ذات طابع عام متعارف عليه ومقبول عموماً.

### معايير المحاسبة الدولية واستمرارية التطبيق

لقد أصدرت الجمعية الأمريكية للمحاسبين القانونيين مجموعة من المعايير الدولية خلال مجموعة من السنوات منذ تاسيسها عام ١٩٧٣ إلى عام ٢٠١٠ وبلغ عدد المعايير الدولية التي تم إصدارها إلى عام ٢٠١٠ واحد وأربعون معياراً دولياً أما من حيث سريان تطبيقها فهو موجود في الملحق رقم (٣).

<sup>(١٥)</sup> الاتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات المعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق والتأكيد وقواعد أخلاقيات المهنة، الجزء الأول ٢٠٠٨.

<sup>(١٦)</sup> أحمد العفيفي، إيجابيات ومعوقات تطبيق معيار المحاسبة الدولي رقم (١١) في شركات المقاولات، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة ٢٠٠٧.

## إلزامية تطبيق المعايير الدولية

تعتبر الأردن من الدول التي تسعى إلى تطبيق معايير المحاسبية الدولية، وقد اعتمدت معايير المحاسبة الدولية قبل عشرين عاماً. وهذا يدل على تطور البلد والبيئة الاستثمارية فيه، وانفتاحه على الساحة العالمية. إن اعتماد هذه المعايير ساعد على توفير بيئة محاسبية متقدمة في المملكة، وعمل على تشجيع الاستثمارات واتباع الحاكمية الرشيدة، وإخراج البيانات المالية من محيطها المحلي، لأن البيانات المالية المهجنة بمعلومات وبافصاحات كافية، ستستخدم لاتخاذ قرارات اقتصادية تعتمد على معلومات موثوقة، ومفيدة للحكومة، لإيجاد نهج موحد للوصول إلى صافي الربح لاعتماد آلية موحدة لفرض وقياس الضرائب. وهذا كله نتيجة للقوانين التي أقرتها الحكومة الأردنية وتنص على إلزامية اتباع معايير المحاسبة الدولية التي سوف تثبت، وتوحد ما تم ذكره وهي قانون وزارة الأشغال العامة والإسكان الأردنية، وقانون الشركات الأردنية، وقانون هيئة الأوراق المالية، وقانون البنوك، وقانون شركات التأمين، وقانون ضريبة الدخل، بالإضافة إلى قانون تنظيم مهنة المحاسبة القانونية الذي ينص على اتباع المعايير الدولية للتدقيق والسلوك المهني<sup>(١٧)</sup>. ومن القوانين التي تلزم باتباع تطبيق معايير المحاسبة الدولية ما يلي:

- ١- أصدرت هيئة الأوراق المالية المادة رقم (١٤) التي تنص على أن "تعتمد معايير المحاسبة الدولية الصادرة عن مجلس المعايير المحاسبية الدولية، وعلى جميع الجهات الخاضعة لرقابة الهيئة إعداد بياناتها المالية وفقاً لهذه المعايير"<sup>(١٨)</sup>.
- ٢- تناول قانون الشركات الساري رقم (٢٢) لسنة ١٩٩٧ وتعديلاته التي كان آخرها القانون رقم (١٧) لسنة ٢٠٠٣ المنشور في الجريدة الرسمية رقم (٤٥٨٩) تاريخ: ٢٠٠٣/٣/١٦ موضوع المعايير المحاسبية في عدة مواد كان أبرزها ما أشار إليه في مادته رقم (١٨٤) من هذا القانون بإلزام الشركات في إتباع المعايير المحاسبية المعتمدة والتي نصت<sup>(١٩)</sup> على ما يلي:

<sup>(١٧)</sup> إصدارات الاتحاد الدولي للمحاسبين، مرجع سابق.

<sup>(١٨)</sup> هيئة الأوراق المالية الأردني، تعليمات إفصاح الشركات المصدرة والمعايير المحاسبية ومعايير التدقيق، المادة (١٤) لسنة ٢٠٠٤.

<sup>(١٩)</sup> قانون الشركات رقم ٢٢ لسنة ١٩٩٧ وتعديلاته رقم (١٧) لسنة ٢٠٠٣ المنشور في الجريدة الرسمية رقم (٤٥٨٩) تاريخ: ٢٠٠٣/٣/١٦.

- أ- يترتب على الشركات المساهمة العامة تنظيم حساباتها، وحفظ سجلاتها، ودفاتها وفق معايير المحاسبة والتدقيق الدولية.
- ب- يصدر الوزير بالتنسيق مع الجهات المهنية المختصة التعليمات اللازمة، لضمان تطبيق معايير المحاسبة الدولية، وأصولها المتعارف عليها، بما يحقق أهداف هذا القانون، ويضمن حقوق الشركة ومساهميها.
- ج- تطبيق معايير وقواعد المحاسبة والتدقيق الدولية المتعارف عليها، والمعتمدة من الجهات المهنية المختصة.
- د- يجب الاحتفاظ بسجلات حسابات رسمية مدققة من مدقق حسابات قانوني، بحسب الأصول بالاعتماد على المعايير الدولية للمحاسبة والتدقيق.
- فيما يلي القوانين ونصوصها الملزمة بتطبيق المعايير المحاسبية الدولية بما فيها المعيار المحاسبي الدولي رقم (١١).

## التشريعات والقوانين الأردنية الملزمة بتطبيق معايير المحاسبة الدولية بشكل عام والمعيار المحاسبي رقم (١١) بشكل خاص

أشرنا في صفحات سابقة إلى بعض القوانين المتعلقة بإلزامية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية، والآن سوف نتطرق إلى الموضوع أكثر تفصيلاً وشمولياً. فقد تعددت القوانين ذات العلاقة بالمهنة والأنظمة والتعليمات الصادرة بموجبها، حيث بلغت حوالي ١٢ قانوناً. ومن هذه القوانين نذكر ما جاء:

أولاً: من وزارة الأشغال العامة والإسكان.

لقد صدر من وزارة الأشغال العامة والإسكان تعليمات لتصنيف المقاولين، وتحديد إجراءات العمل للنقابة والمقاول من حيث مواصفات كل من<sup>(٢٠)</sup>:

- الإدارة.
- المهندسين.
- قيمة المعدات ونوعها.
- مجال الاختصاص.

وقد وجدت هذه النقاط لتنظيم مهنة المقاولات. ذلك عندما صدر قانون خاص للمقاولات هو قانون رقم (٣٤٠٢) بالاستناد إلى المادة (٢١) من نظام الأشغال العامة الحكومي رقم (٣٩) من سنة ١٩٨٢ بعد أن نشر بالجريدة الرسمية بتاريخ: ١٩٨٦/٦/١.

لقد شرعت الوزارة مجموعة من القوانين لتنظيم عمل المقاولين وسوف نتطرق إلى ذكر القوانين المتعلقة بالتنظيم المحاسبي والمالي فقط، وهي:

١. يصنف المقاولون بفئات من الأولى إلى السادسة بالاعتماد على أنظمة خاصة.
٢. يشترط في الجهاز المالي وجود مدير مالي يحمل شهادة المحاسبة، ولديه خبرة لا تقل عن خمس سنوات. وأن يوجد محاسب متخصص في المحاسبة حاصل على شهادة جامعية في المحاسبة، ولديه خبرة في المجال.

٣. يلتزم المقاول المصنف في الدرجات الأولى والثانية والثالثة بما يلي:

- ان يحتفظ بسجلات تجارية منظمة وفقاً للأصول المحاسبية المعتمدة.
- أن يكون لديه مدقق حسابات قانوني مرخص.

(٢٠) نقابة المقاوليين الأردنيين، تعليمات تصنيف المقاولين لعام ٢٠٠٤.



- تقديم ميزانية عمومية لدائرة العطاءات الحكومية لبيان الأشغال التي نفذها خلال السنة المالية التي قدم عنها الميزانية، على أن تكون الميزانية معتمدة من مدقق حسابات خارجي.
- تقديم كشف الضمان الاجتماعي للكوادر الإدارية والفنية.

### ثانياً: قانون الشركات الأردني<sup>(٢١)</sup>.

تأتي أهمية هذا القانون باعتباره المظلة التشريعية الأكثر أهمية بالنسبة للشركات التي تشكل الوعاء الاقتصادي، لكافة القطاعات من ناحية، ولوضعه موضع التطبيق منذ فترة ليست قصيرة من ناحية أخرى، مما شكل بالمحصلة النهائية أول تشريع، تناول موضوعات كثيرة تتعلق بتنظيم العلاقة ما بين الشركاء من جهة، والتأكيد على الشخصية الاعتبارية للمنشأة وعلاقة هذه الشخصية بالآخرين سواء أكانوا شركاء أم ممولين، أو إداريين أو جهات رسمية وإجمالاً كافة الجهات ذات العلاقة بالمنشأة من جهة أخرى، لقد تناول قانون الشركات الساري رقم (٢٢) لسنة ١٩٩٧، وتعديلاته التي كان آخرها القانون رقم (١٧) لسنة ٢٠٠٣ المنشور في الجريدة الرسمية رقم (٤٥٨٩) تاريخ ٢٠٠٣/٣/١٦ موضوع المعايير المحاسبية في عدة مواد كان أبرزها ما أشار إليه في مادته رقم (١٨٤)، من هذا القانون بإلزام الشركات في اتباع المعايير المحاسبية المعتمدة والتي نصت على ما يلي:

١. على الشركة المساهمة العامة تنظيم حساباتها، وحفظ سجلاتها ودفاتها، وفق معايير المحاسبة والتدقيق الدولية المعتمدة.
٢. يصدر الوزير بالتنسيق مع الجهات المهنية المختصة التعليمات اللازمة، لضمان تطبيق معايير المحاسبة الدولية وأصولها المتعارف عليها، بما يحقق أهداف هذا القانون، ويضمن حقوق الشركة ومساهميها.
٣. تطبيق معايير وقواعد المحاسبة والتدقيق الدولية المتعارف عليها، والمعتمدة من الجهات المهنية المختصة.

لمقاصد هذا القانون ينصرف معنى عبارة (معايير وقواعد المحاسبة والتدقيق الدولية المتعارف عليها) على أي عبارة تشير صراحة أو دلالة على اعتماد أصول ومعايير وقواعد المحاسبة والتدقيق، أو ما يرتبط بها. ففي المادة ١٩٥ أكد القانون على ضرورة أن يشمل تقرير

(٢١) قانون الشركات الاردني، مرجع سابق.

مدقق الحسابات أن الشركة تمسك بحسابات وسجلات ومستندات منظمة، وأن بياناتها المالية معدة وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية المعتمدة. في هاتين المادتين نجد أن الالتزام بمعايير المحاسبة الدولية ملزم لكافة الشركات الخاضعة لأحكام هذا القانون، وهذا يعني أن اعتماد القيمة العادلة كأساس لعرض البيانات المالية يكون ملزماً أيضاً، في كل ما له علاقة بموجودات الشركة المالية، والتي تنطبق عليها المعايير. كما ألزمت المادة (٢٠٨) من القانون الشركة القابضة بإعداد ميزانيتها وفق معايير المحاسبة الدولية المعتمدة في المادة (191)، والمتعلقة بالأرباح الموزعة، فقد حددت هذه المادة حقوق المساهمين من الأرباح، وإجراءات توزيع هذه الأرباح، وأعطت للوزير صلاحية إصدار النماذج اللازمة، لإعداد وعرض البيانات المالية والسياسات المحاسبية الخاصة بالشركات المساهمة العامة، باستثناء البنوك والشركات المالية وشركات التأمين التي يتم إعداد بياناتها المالية بالتنسيق مع البنك المركزي وهيئة الأوراق المالية، وهيئة تنظيم قطاع التأمين وحسب مقتضى الحال.

### ثالثاً: قانون البنوك<sup>(٢٢)</sup>.

صدر القانون رقم (٢٨) لسنة ٢٠٠٠ قانون البنوك بتاريخ ٢٠٠٠/٨/١ والذي استجاب لمتطلبات العولمة، والتي كان من أبرز تجلياتها إزالة الحواجز أمام البنوك الأجنبية الراغبة في افتتاح فروع لها في المملكة، بالإضافة إلى تعديلات أخرى ذات مساس عام بالاستثمارات الأجنبية خاصة منها التداول في الأسواق المالية. حيث تناول القانون الساري في مواده من رقم (٦٠) حتى رقم (٦٩) الحسابات من حيث تنظيمها، والإجراءات الواجب اتباعها عند إعداد البيانات المالية، وكيفية انتخاب مدقق حسابات الشركة، وتاريخ تقديم البيانات المالية ونشرها. وتمشياً مع نص المادة (٩٩) فقد أصدر البنك المركزي تعميماً يتعلق بالنماذج الواجبة الاتباع من البنوك، فيما يتعلق بالبيانات المالية المعدة للنشر، شاملة هذه البيانات السياسات المحاسبية المتبعة والإيضاحات الأخرى.

### رابعاً: قانون التأمين<sup>(٢٣)</sup>.

بعد أن أصبحت صناعة التأمين تحتل مكانة هامة في قطاع الخدمات، فقد كانت هذه الصناعة متواضعة خلال السنوات العشر الماضية، فقد انعكست تلك المكانة على التشريع حيث

(٢٢) قانون البنوك، القانون رقم ٢٨ المادة (٦٠-٦٩) الصادر بتاريخ ٢٠٠٠/٨/١.

(٢٣) قانون تنظيم أعمال التأمين، القانون رقم (٣٣) لسنة ١٩٩٩، المادة (٣٩-٤٠) والمعدل سنة ٢٠٠٢.

كان الحديث عن التأمين ومراقبته سابقاً جزءاً من قانون الشركات الذي أوجد تنظيمياً إدارياً ودائرة لمراقبة أعمال التأمين تابعة إلى وزارة الصناعة والتجارة، حتى صدور القانون رقم (٣٣) لسنة ١٩٩٩ قانون تنظيم أعمال التأمين، والذي عدل بعد مرور ثلاثة سنوات على تطبيقه بصدور القانون المعدل رقم (٦٧) لسنة ٢٠٠٢ المنشور في الجريدة الرسمية بتاريخ ٢٠٠٢/١١/١٧. لقد تحدث هذا القانون عن المهنة في المواد (٣٩) و(٤٠) حيث حدد العلاقة ما بين المدقق والهيئة من ناحية، وواجبات المدقق تجاه شركة التأمين، والهيئة بشكل عام من ناحية أخرى.

كما أقر القانون مواداً تتعلق بحسابات الشركة، وإلزام إدارتها بتزويد الهيئة خلال شهرين من انتهاء السنة المالية للشركة ببيانات مالية ختامية، بالإضافة إلى الالتزام بالنماذج المقررة لإعداد التقارير والبيانات المالية، تمشياً مع نص الفقرة (ز) من المادة فقد أصدرت الهيئة التعليمات رقم (٤) لسنة ٢٠٠١، التي نشرت في الجريدة الرسمية، وأصبحت ملزمة لكل شركات التأمين اعتباراً من ٢٠٠٥/٦/١ والتي أوردت المواد التالية فيما يتعلق بالمعايير المحاسبية:

مادة (٢) تلتزم شركة التأمين بتطبيق معايير المحاسبة الدولية الصادرة عن لجنة معايير المحاسبة الدولية.

مادة (٣) لا يجوز نشر أي بيانات مالية ما لم تلتزم شركة التأمين بتطبيق أحكام هذه التعليمات.  
مادة (٤) تسري أحكام الأنظمة والتعليمات الصادرة عن الهيئة، في حال تعارضها مع معايير المحاسبة الدولية.

#### خامساً: قانون الأوراق المالية<sup>(٢٤)</sup>.

استناداً إلى نص الفقرة (ف) من المادة (١٢) من القانون رقم (٧٦) لسنة ٢٠٠٢ قانون الأوراق المالية، فقد أصدر مجلس مفوضي الأوراق المالية، تعليمات إفصاح الشركات المصدرة والمعايير المحاسبية والتدقيق بتاريخ: ٢٠٠٤/٣/١ حيث نصت المادة (١٤) من نفس التعليمات على أن تعتمد معايير المحاسبة الدولية الصادرة عن مجلس المعايير المحاسبية الدولية، وعلى جميع الجهات الخاضعة لرقابة الهيئة إعداد بياناتها المالية وفقاً لهذه المعايير.

#### سادساً: قانون ضريبة الدخل<sup>(٢٥)</sup>.

<sup>(٢٤)</sup> قانون الأوراق المالية، القانون رقم (٧٦) لسنة ٢٠٠٢ المادة (١٢) الفقرة (ف).

<sup>(٢٥)</sup> قانون ضريبة الدخل، التعليمات رقم (١٢)، لسنة ٢٠٠٢ من المادة رقم (٢).

خضع القانون رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥ إلى تعديلات كثيرة خلال السنوات الماضية، حتى استقر في القانون المعدل المؤقت رقم (٣٩) لسنة ٢٠٠٣، والذي يستند في جوهره على أساس الاستحقاق في تحديد الدخل الخاضع للضريبة لغالبية الفئات الخاضعة للضريبة سواء، أكانت هذه الفئات أشخاص معنويين أم طبيعيين، وقد حدد الجهات الخاضعة للأساس النقدي والتي تمثل بالدرجة الأساس فئة المهنيين، وفق ما ورد في تعليمات رقم (٩) لسنة ٢٠٠٢ التي استثنت الفئات التالية من مبدأ الاستحقاق: المهنيين (الأطباء، المهندسين، المحامين، المدققين، الخبراء، السماسرة والوسطاء). وفي التعليمات رقم (١٢) لسنة ٢٠٠٢ ألزمت المادة رقم (٢) الأشخاص المعنويين والأشخاص الطبيعيين من غير الفئات الواردة أعلاه في الاحتفاظ بدفاتر وحسابات أصولية، ومدققة من مدقق حسابات قانوني وفقاً للقوانين المرعية، ومبادئ وقواعد المحاسبة الدولية ومعاييرها.

#### نطاق وشمول المعيار المحاسبي الدولي رقم (١١):

يعرّف عقد المقاوله بأنه عقد يتعهد أحد أطرافه على أن يؤدي عملاً إلى طرف آخر (المستفيد) مقابل أجر محدد مسبقاً<sup>(٢٦)</sup>. ويتطلب المعيار المحاسبي الدولي رقم (١١) تطبيق بنود المعيار على الحسابات الختامية لشركات المقاولات لبياناتها، وإظهارها بصورة عادلة، لذلك جاء نطاق المعيار، ليتحدث عن إلزامية تطبيق المعيار عند المحاسبة على عقود المقاولات في الحسابات والبيانات المالية لشركات المقاولات<sup>(٢٧)</sup>. ويتطلب هذا المعيار المحاسبة عن عقود الإنشاء، باستخدام طريقة نسبة الإتمام، أو الإنجاز كطريقة وحيدة مقبولة. مع العلم بوجود طريقة أخرى وهي طريقة شهادة المهندس (عقد المقاوله المنتهية)، والتي يتم استخدامها عندما تكون المقاوله تنتهي في سنة مالية واحدة، ولا تحتاج إلى أكثر من سنة مالية.

وتشمل عقود المقاولات العديد من الأعمال التي تحتاج إلى بناء وتشيد، وتصنف في عدة مجالات وأنواع فقد صنفتها نقابة المقاولين الأردنية في عدد من المجالات هي: طرق، وأبنية، وكهروميكانيك، ومياه مجاري، وصيانة، وأشغال أخرى، وقد جاء هذا التصنيف بالاعتماد على اختلاف الأعمال، واختلاف الآلات، والأيدي العاملة من مهندسين، وخبراء وغيرها، ولكن المعايير الدولية جاءت بتصنيف أكثر دقة ومنطقية وقد نصّ المعيار المحاسبي

(٢٦) سهير رمضان، دراسة في عقود المقاولات:

<http://vb.arabsgate.com/showthread.php?t=509062>

(٢٧) معايير المحاسبة الدولية ٢٠٠٧ موقع الكتروني: [www.iasplus.com/standard/ias11.htm](http://www.iasplus.com/standard/ias11.htm).

الدولي رقم (١١) على أنواع عقود المقاولات التي تنطبق عليها المعالجة المحاسبية المنوّه لها في بنود المعيار وهي<sup>(٢٨)</sup>:

١. المباني.
٢. الجسور.
٣. السدود.
٤. خطوط الانابيب.
٥. الطرق.
٦. بناء السفن.
٧. الأنفاق.
٨. تشييد المصافي النفطية.
٩. تزويد معامل التكرير النفطية بالمعدات اللازمة.

هناك تنوع فيما تتضمنه عقود المقاولات، وذلك لاختلاف نوع، العقد والغاية من ذلك

العقد. ونتيجة لهذا الاختلاف برزت الأنواع التالية من العقود وهي:

١. عقود تقديم الخدمات المرتبطة مباشرة بتشديد العقد مثل التصميمات الهندسية للعقد.
٢. عقود هدم أو ترميم الموجودات وتهيئة البيئة المحيطة وتجهيزها للبدء بالعمل.

<sup>(٢٨)</sup> معايير المحاسبة الدولية، المعيار المحاسبي الدولي رقم (١١) مرجع سابق.

## أنواع عقود المقاولات

لقد تعددت أنواع عقود المقاولات، بناء على التكلفة والأرباح، والوقت اللازم لتنفيذ وانتهاء المقولة، وقد جاء المعيار بتحديد نوع عقد المقاوله بحسب صياغة العقد والهدف منه وهي:

١. عقود محددة السعر: وهي العقود التي تحتوي على التكلفة مضافاً إليها هامش الربح. وبصيغة أخرى هو عقد الإنشاءات الذي يوافق فيه المقاول على سعر محدد للعقد ككل، أو على سعر محدد لكل عنصر، أو لكل مخرج من مخرجات تنفيذ العملية، والذي قد يتضمن فيه بعض المواد التي له الحق بزيادة أسعارها بنسب معينة<sup>(٢٩)</sup>.
٢. عقود التكلفة مضافاً إليها نسبة: وهي العقود التي تبين نسبة الأرباح من التكاليف الفعلية المصروفة على العقد. ويعاب على هذا النوع من العقود بأن المقاولين يستفيدون من زيادة التكلفة لما يترتب لهم زيادة في نسبة الأرباح، لذلك لا بد من إيجاد رقابة صارمة على التكاليف الفعلية.
٣. عقود تحوي البندين السابقين: والمقصود بذلك هو احتواء العقد المقسم إلى أجزاء على النوعين السابقين، محددة السعر وعقود التكلفة مضافاً إليها نسبة، بحيث يكون كل جزء في العقد مفصلاً في كيفية الدفع وتحصيل الربح والتكلفة. ولا بد هنا من تحديد وقت الاعتراف بالإيرادات والمصروفات.

## تجميع وتقسيم عقود المقاولات

يتم تجميع وتقسيم عقود المقاولات بناءً على معطيات العقد، والسياسة المتبعة في المنشأة والنظام المالي، والإداري للمنشأة، وقد جاء المعيار المحاسبي الدولي رقم (١١) ليوضح بأن المعالجة المحاسبية تتم لكل عقد على حدة ولكن هناك حالات يتم فيها تجميع العقود ومعالجتها بشكل واحد في حال الإبرام في آن واحد ولعميل واحد، ويتم تقسيمها حسب ما يلي:

١- عندما يغطي العقد عدداً من الموجودات، فإن إنشاء كل أصل يجب أن يعامل كعقد مقولة مستقل في حال توافر ما يلي:

أ- إذا تم تقديم عروض منفصلة لكل أصل على حده.

<sup>(٢٩)</sup> سهير رمضان، مرجع سابق <http://vb.arabsgate.com/showthread.php?t=509062>

ب- يكون كل من الأصول خاضعاً لعملية تفاوضية منفصلة، وكل من المقاول والعميل يستطيع قبول أو رفض ذلك الجزء من العقد الذي يتعلق بكل أصل.

ج- يمكن تحديد إيرادات وتكاليف كل أصل على حده.

٢- تعامل مجموعة العقود، سواء أكان لعميل واحد أم عدد منهم، كعقد إنشاء واحد إذا:

أ- تم التفاوض على مجموعة من العقود كصفقة واحدة.

ب- كانت العقود مترابطة جداً لدرجة، أنها أجزاء في مشروع واحد بهامش ربح إجمالي.

ج- تم إنجاز العقود بشكل متلازم أو بتعاقب مستمر.

٣- قد يتطلب العقد إنشاء أصل إضافي حسب رغبة العميل، أو قد يتم تعديله ليشمل إنشاء أصل إضافي. وإنشاء الأصل الإضافي يجب أن يعامل على أنه عقد إنشاء منفصل، إذا تم توفر الشروط التالية:

أ- اختلاف الأصل الجديد بشكل جوهري في التصميم، والتكنولوجيا أو الوظيفة عن الأصل أو الأصول بموجب العقد الأصلي.

ب- إذا تم التفاوض على سعر الأصل الإضافي دون اعتبار السعر في العقد الأصلي.

#### إيراد عقد المقولة:

لقد تطرق المعيار المحاسبي الدولي رقم (١١) في فقراته على ما يجب أن يتضمنه العقد من إيرادات، وبمفهوم آخر كل الإيرادات التي يجب أن يحتويها العقد، والتي يحصل عليها من حيث مبلغ الإيراد الصافي المتفق عليه عند التعاقد، وأي تعديلات في الأعمال في حال إمكانية قياسها، ووجود درجة كبيرة من التأكد بأن الإيراد سوف ينتج. ويتم قياس إيراد العقد على أساس القيمة العادلة للمقابل الذي تم استلامه، أو القابل للاستلام وتتاثر عملية قياس إيراد العقد بعوامل عدم التأكد، والتي تعتمد على ناتج مجموعة من الأحداث المستقبلية. وقد يحدث تغير في عقد المقولة المتفق على إنجازه، وهذه التغيرات قد تحدث تغيرات إما بالزيادة أو النقصان في إيراد العقد، ويتم تعديل إيراد العقد بتلك التغيرات إذا توفرت الشروط التالية:

- إذا كان من المتوقع قيام العميل بالموافقة على التغيرات، وعلى مبلغ الإيراد الناتج عنها.

- إذا كان مقدار الإيراد يمكن قياسه بطريقة موثوق بها.

## المعالجة المحاسبية لإيراد العقود:

إن نتيجة نشاط المشروع من ربح أو خسارة يتم من خلال طرح تكاليف العقد من إيراداته، وبالتالي يتم الوصول إلى النتيجة النهائية، وهذا ما تقوم عليه جميع المشاريع في المقاولات، أو أي مشروع غير المقاولات، وهو أمر سهل في المشاريع التي تحتاج إلى سنة مالية واحدة لتنفيذها، ولكن في المشاريع طويلة المدى، والتي تحتاج إلى أكثر من سنة مالية واحدة، تُوجد صعوبة في تحديد نتيجة المشروع. فمن هنا برزت مشكلة احتساب الأرباح، لإيجاد عدالة في توزيعها على السنوات المالية لعمر النشاط أو المقاوله لذلك برزت الطرق التالية:

أولاً: طريقة اعتماد شهادة المهندس أو الاستشاري المشرف للأعمال التامة والمنجزة (عقد المقاوله المنتهية).

في هذه الطريقة يتم الاعتماد على خبرة ورأي المهندس أو الاستشاري المشرف على الموقع، وهي طريقة سهلة جداً، ولكنها قد تهمل بعض الأعمال المنجزة التي قد تعتبر من وجهة نظر المشرف أنها غير تامة، على الرغم من أن حجمها قد يكون كبيراً، وبالتالي يصبح هناك خلل في التوازن بين المصروف والإيراد. لذلك أوجدت الطريقة الثانية لتعالج هذا العيب.

ثانياً: طريقة نسبة الإتمام.

يتم قياس واستخراج الربح المتوقع للمشروع بإحدى الطرق التالية:

١. نسبة الإتمام على إيراد العقد يمكن تسميتها بطريقة مراكز التكلفة. ويتم تطبيق هذه الطريقة في حال توفر العوامل التالية، وهي:

- يجب توفر نسب مئوية لكل عمل مطلوب إنجازه في شروط العقد، لتمكين المهندسين والفنيين من القدرة على تقييم نسبة الإتمام بشكل دقيق وواقعي.
- معرفة دقيقة بالتكاليف المعيارية للعقد وأجزائه، التي أوكل إلى المقاول العمل بها.
- في حال التأكد من وجود منافع اقتصادية من هذا النشاط، بناء على الظروف الاقتصادية المحيطة.

٢. نسبة الإتمام على صافي ربح العقد يمكن تسميتها بطريقة العقد الكامل. ويتم تطبيق هذه الطريقة في حال توفر العوامل التالية، وهي:

- عند توفر نسب مئوية لكل عمل مطلوب إنجازه في عقد المقاوله، بحيث تساعد القائمين عليها من مهندسين ومشرفين من تقييم نسبة الإتمام بشكل دقيق وواقعي.
- في حال معرفة التكاليف المعيارية بشكل دقيق.
- في حال التحقق من المنافع الاقتصادية في المشروع.



## المفاضلة بين طريقة نسبة الإتمام وطريقة عقد المقاوله المنتهية:

يرى الباحث أن هناك فرقاً واضحاً بين الطريقتين بالاعتماد على مجموعة من المؤشرات، وهي كمية المعلومات المتوفرة، ومصداقية وموثوقية المعلومات، وما نص عليه المعيار المحاسبي الدولي رقم (١١). فمن هذه النقاط يتبين لنا بأنه كلما زادت المعلومات المتوفرة عن عقد المقاوله، والأعمال المرتبطة فيه، يتم اللجوء إلى طريقة نسبة الإتمام، وكلما قلت يتم استخدام عقد المقاوله المنتهية، وكذلك الأمر بالنسبة لموثوقية المعلومات ومصداقيتها، كلما زادت درجة الموثوقية والمصداقية، يتم اللجوء إلى طريقة نسبة الإتمام. ويرجح المعيار المحاسبي الدولي رقم (١١) استخدام طريقة نسبة الإتمام. ولكن في حال أن المقاوله تأخذ سنة مالية واحدة لإتمامها فإنه من الممكن استخدام طريقة المقاوله المنتهية لأنها الأنسب، من وجهة نظر الباحث ولأن العقد ينتهي في نفس السنة المالية، فإنه من السهولة تحميل الإيرادات والمصروفات في نفس السنة، ولنفس العقد، واحتساب ملخص الدخل لهذا العقد بسهولة تامة. مما سبق يمكننا المقارنة بين الطريقتين بالجدول التالي<sup>٣٠</sup>:

### جدول (١) مقارنة بين طريقة نسبة الإتمام والعقد المنتهية

| وجهة المقارنة                    | طريقة نسبة الإتمام   | طريقة عقد المقاوله المنتهية  |
|----------------------------------|--|--|
| المعلومات المتوفرة               | كلما زادت المعلومات وكميتها يتم استخدام طريقة نسبة الإتمام                       | كلما قلت المعلومات المتوفرة تستخدم طريقة عقد المقاوله المنتهية                                 |
| موثوقية المعلومات                | كلما اتصفت المعلومات بالموثوقية والدقة يتم استخدام طريقة نسبة الإتمام            | كلما قلت الثقة بالمعلومات يتم استخدام طريقة عقد المقاوله المنتهية                              |
| المعيار المحاسبي الدولي رقم (١١) | يرجح ويعالج المعالجة المحاسبية في طريقة نسبة الإتمام                             | لا يتطرق المعيار المحاسبي الدولي رقم (١١) لطريقة عقد المقاوله المنتهية                         |
| السنة المالية                    | في حال يحتاج عقد المقاوله إلى أكثر من سنة مالية واحدة تستخدم طريقة نسبة الإتمام. | في حال إنتهاء المقاوله في نفس السنة المالية التي بدأت بها. تستخدم طريقة عقد المقاوله المنتهية. |

<sup>٣٠</sup> الجدول من اعداد الباحث.

## تكاليف العقد وكيفية محاسبتها:

هناك مجموعة من التكاليف يجب أن يتضمنها العقد، بناء على نص المعيار، وهي تكاليف مباشرة متعلقة مباشرة بالعقد، وتكاليف مرتبطة بعقود أخرى، وتكاليف أخرى ينص العقد عليها، وهذه التكاليف مفصلة فيما يلي:

### أ. التكاليف

#### المتعلقة

#### مباشرة

#### بالعقد

#### وتشمل:

- أجور العاملين بالموقع بما في ذلك أجور الإشراف.
- تكلفة المواد الخام المستخدمة في العقد.
- استهلاك المعدات والتجهيزات المستخدمة في العقد.
- تكلفة نقل المعدات والتجهيزات المستخدمة من وإلى موقع العقد.
- إيجار المعدات والتجهيزات المستخدمة في العقد.
- تكاليف التصميم والمساعدات الفنية المتعلقة بالعقد مباشرة.
- التكاليف المقدرة لإصلاح وضمان الأعمال المنفذة بالعقد، ويدخل في ذلك التكاليف المتوقعة للكفالة.
- أية مطالبات من أطراف خارجية تتعلق بالعقد.

### ب. التكاليف

#### التي ترتبط

#### بنشاط

#### العقود

#### بشكل عام،

#### والتي يمكن

#### تخصيصها

#### للعقد

#### وتشمل:

- التأمين.

- تكاليف التصميمات والمساعدات الفنية التي لا تتعلق مباشرة بعقد معين.
- التكاليف الإضافية للإنشاءات، مثل تكاليف إعداد المواقع وصرف رواتب العاملين بموقع العقد.

### ج. التكاليف

الأخرى

التي ينص

العقد على

تحميلها

للعمل، مثل

التكاليف

الإدارية

العامة

وتكاليف

التطوير.

وقد تشمل التكاليف التي يمكن تحميلها للعميل تحت شروط العقد بعض المصاريف الإدارية العامة، وتكاليف التطوير التي جرى تحديد كيفية تعويضها في شروط العقد. والتكاليف التي لا يمكن أن ترتبط بنشاط المقاولات، أو لا يمكن تخصيصها إلى العقد، تستبعد من تكاليف عقد المقاولات ومن أمثلة هذه التكاليف:

١. التكاليف الإدارية العامة التي لم ينص العقد على التعويض عنها.
٢. تكاليف البيع.
٣. تكاليف البحث والتطوير التي لم ينص العقد على التعويض عنها.
٤. استهلاك المنشآت والمعدات العاطلة عن العمل التي لم تستخدم في عقد محدد.

## تحقق إيراد العقد ومصروفاته

لا بد لأي مشروع اقتصادي من أن يحقق إيرادات له، ولتحقيق هذه الإيرادات لا بد من مصاريف يتم دفعها، للحصول على الإيرادات، وهذه الإيرادات لا بد من إثباتها محاسبياً، وفي عقود المقاولات هناك شروط يتم من خلالها إثبات الإيرادات والمصروفات وهي<sup>(٣١)</sup>:

١- عندما يمكن تقدير نتائج العقد بصورة موثوقة، فإنه يجب الاعتراف بالإيراد والتكاليف المرتبطة بعقد الإنشاء، كإيراد ومصروف حسب درجة إنجاز العقد بتاريخ الميزانية العمومية، والخسائر المتوقعة يجب الاعتراف بها فوراً كمصروف.

٢- في حالة العقد ذو السعر المحدد، فإن نتائج عقد الإنشاءات يمكن تقديرها بصورة موثوقة، عندما تتحقق الشروط التالية جميعها<sup>(٣٢)</sup>:

أ. يمكن قياس كامل إيراد العقد بصورة موثوقة.

ب. إذا كان من المحتمل أن المنافع الاقتصادية للعقد سوف تؤول للمقاول.

ج. يمكن قياس كل من التكاليف المتبقية لإتمام العقد، ودرجة إنجاز العقد بتاريخ الميزانية العمومية بثقة.

د. التكاليف التي ترتبط بالعقد، ويمكن تحديدها بوضوح، وقياسها بصورة موثوقة، مما يمكن من مقارنة تكاليف العقد الفعلية المتكبدة بالتقديرات السابقة.

٣- في حالة عقد التكلفة زائد نسبة، فإنه يمكن تقدير نتائج عقد الإنشاء بصورة موثوقة عندما تتحقق جميع الشروط التالية:

(٣١) المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، الأصول الدولية للمحاسبة الصادرة عن لجنة الأصول الدولية للمحاسبة ١٩٩٢، ص ٤١.

(٣٢) المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، الأصول الدولية للمحاسبة، مرجع سابق، ص ٤٣.

- أ. من المحتمل أن المنافع الاقتصادية المرتبطة بالعقد سوف تتدفق إلى المشروع.
- ب. إن التكاليف التي تعزى للعقد، سواء أكانت قابلة للتعويض أم لا، يمكن تحديدها بوضوح وقياسها بصورة موثوقة.

ويطلق على عملية الاعتراف بالإيراد والمصروفات، بالرجوع إلى مرحلة إنجاز العقد بطريقة نسبة الإنجاز. وبمقتضى هذه الطريقة تجري مقابلة إيرادات العقد بتكاليفه التي تم تكبدها في وصول هذه المرحلة من الإنجاز. وينتج عن ذلك تحديد الإيراد والمصروفات والأرباح التي تعزى إلى الجزء الذي أنجز من العمل. وتوفر هذه الطريقة معلومات مفيدة عن مدى نشاط العقود والأداء خلال الفترة، ويتم الاعتراف بإيراد العقد في قائمة الدخل في الفترات المحاسبية التي يتم إنجاز العمل فيها. ويتم عادة الاعتراف بتكاليف العقد كمصاريف في قائمة الدخل، في الفترات المحاسبية التي يتم فيها إنجاز العمل المتعلق بها. ولكن عندما يكون من المتوقع أن تزيد التكاليف الكلية عن إيراد العقد الكلي، فإنه يعترف حالياً بهذه الزيادة كمصروف. يكون المشروع عادة قادراً على وضع تقديرات موثوقة، بعد الموافقة على عقد يحدد ما يلي:

وعندما تزول حالات عدم التأكد، التي حالت دون تقدير نتائج العقد بصورة موثوقة، فإنه يجب الإقرار بالإيراد والمصروفات المتعلقة بعقد الإنشاء.

#### الإعتراف بالخسائر المتوقعة:

عندما يكون من المحتمل أن تزيد تكاليف العقد الكلية، عن إيراد العقد الكلي، فإنه يجب الاعتراف بالخسارة المتوقعة كمصروف حالياً بغض النظر عما يلي:

- إذا بدء العمل بالمشروع أم لا.
- مرحلة إتمام أنشطة العقد.
- مقادير الأرباح المتوقع تحقيقها من عقود أخرى لم يتم معالجتها كعقد واحد.

ويتم تطبيق طريقة نسبة الإتمام على أساس متراكم في كل فترة محاسبية، بالاعتماد على التقديرات الجارية، لإيراد العقد وتكاليفه. لذلك يتم معالجة أي سوء تقدير محاسبي، على أنه

تغير في التقديرات المحاسبية، ويتم استخدام التقديرات الجديدة في حساب الإيرادات والمصروفات المتعلقة بالفترة التي حدث فيها التغير وكذلك للفترات اللاحقة.

### الإفصاح بحسب المعيار المحاسبي الدولي رقم (١١).

يتم الإفصاح في شركات المقاولات عن مجموعة من البنود، التي تعتبر أموراً أساسية يجب توضيحها والمتعلقة بمقدار الإيرادات، وطريقة الاحتساب وقياس التكاليف، وكيفية والمبالغ المحتجزة، وبعض البنود الأخرى وهي<sup>(٣٣)</sup>:

١. مقدار الإيرادات للفترة الحالية.
٢. طريقة احتساب مقدار إيرادات العقد في الفترة الحالية.
٣. الطريقة المستخدمة لتحديد مرحلة إتمام العقود تحت التنفيذ.
٤. التكاليف الفعلية المجمعة، وكذلك الأرباح التي تم الاعتراف بها، مع خصم لأية خسائر حتى تاريخ إعداد الميزانية في العقود تحت التنفيذ.
٥. المبالغ المقدمة التي تم استلامها على ذمة العقود تحت التنفيذ عند إعداد الميزانية.
٦. المبالغ المحتجزة بالنسبة للعقود تحت التنفيذ في تاريخ إعداد الميزانية، وتمثل المبالغ قيمة الفواتير، أو المطالبات المرسلة للعميل، والتي لم تسدد بعد، ويتوقف سدادها على وفاء المقاول بالشروط الواردة بالعقد، وتتمثل بقيمة الأعمال المنجزة من العقد والتي تستحق الوفاء بالدفع.
٧. إجمالي المبالغ التي في ذمة العملاء عن أعمال العقود، والمتمثلة في التكاليف الفعلية بالإضافة إلى الأرباح المحققة مخصوماً منها مجموع الخسائر المحققة، ومضافاً إليها إجمالي الفواتير المرسلة.
٨. إجمالي المبالغ المستحقة للعملاء عن أعمال العقود، وتتمثل المبالغ المستحقة للعملاء في التكاليف الفعلية، بالإضافة إلى الأرباح المحققة، مخصوم منها مجموع الخسائر المحققة والفواتير المرسلة.

(٣٣) طارق حماد، موسوعة المعايير المحاسبية – الجزء الرابع، القياس والتقويم المحاسبي، الدار الجامعية للنشر، الإسكندرية، مصر ٢٠٠٤، ص ٢٤٢.

٩. الالتزامات المحتملة والموجودات المحتملة، طبقاً لما جاء بالمعيار المحاسبي الدولي رقم (٣٧) ومن هذه الالتزامات والموجودات، تكاليف الضمان والمطالبات والجزاءات وأية خسائر متوقعة.

### خصائص شركات المقاولات

يختلف الهيكل التنظيمي من منشأة إلى منشأة، ومن نشاط إلى آخر من حيث التنظيم الإداري، والمالي وفقاً لحجم المنشأة وأهدافها، كذلك الأمر بالنسبة لشركات المقاولات، ولكن هنا الاختلاف يكون واضحاً بصورة كبيرة عن باقي الشركات، لما لشركات المقاولات من خصائص وهي<sup>(٣٤)</sup>:

١. طول مدة العطاء فقد يأخذ تنفيذ العقد أكثر من سنة مالية واحدة، وقد ينجز في سنة مالية واحدة.
٢. مكان المقولة في خارج حدود المنشأة. لا يستطيع المقاول التحكم في عمل المقولة، بل هناك عوامل تتحكم في تنفيذ المقولة، وهي الموقع والمساحة، ومكان التنفيذ تؤثر في مدة التنفيذ والتكلفة، وحجم العمالة، ونوعية الآلات الواجب استخدامها في الموقع.
٣. إحالة بعض الأعمال إلى مقاول من الباطن لتنفيذها.
٤. التأكد من قدرة المنشأة على العمل، وذلك لقيمة بعض العقود العالية، والغرامات الكبيرة، للحيلولة دون الدخول في مشاكل مع العميل.
٥. ازدياد المخاطرة، وعدم التأكد من أسعار المواد الأولية المستخدمة في العقد، أو حدوث بعض الأخطاء الفنية، التي يترتب عليها إما رفض المقولة أو الغرامة المالية.

<sup>(٣٤)</sup> وابل الوابل، محمد الجبالي، محاسبة التكاليف- مدخل اداري حديث، الجمعية السعودية للمحاسبة، الرياض- السعودية ١٩٩٦، ص ٥٧٢.

تقسيم عقود المقاولات بالاعتماد على أسلوب التعامل المادي تختلف العقود الهندسية باختلاف المشروعات من ناحية الحجم، وزمن المشروع وطريقة دفع المستحقات للمقاول. وتكون طريقة دفع المستحقات المالية للمقاول في المشاريع الصغيرة دفعة واحدة، وعند استلام المالك للمشروع، وهناك عقود يتم دفع نسبة من العقد، والباقي عند التسليم. مما سبق يمكن تقسيم العقود بالاعتماد على أسلوب التعامل المادي بين المالك والمقاول كما يلي<sup>(٣٥)</sup>:

#### ١. عقود ثمن الوحدة unit price contracts.

يمتاز هذا النوع من العقود بأن ثمن كل بند داخل أي مشروع إنشائي يتم تقديره من قبل المقاول بناء على جداول قوائم الكميات المعدة من خلال مخططات المشروع. وقبل البدء في التنفيذ يقوم المالك بتحديد بنود العقد، ووحدات كل بند، ويقوم المقاول بإدخال الثمن لكل بند مذكور في العقد وذلك في بطاقة خاصة لذلك.

#### ٢. عقود التكلفة مع نسبة استرداد المصروفات cost plus contracts

في هذه الطريقة يتم استرداد مصروفات الأعمال للمقاول التي قام بتنفيذها، إضافة إلى الأرباح. وقد يستبدل بهذه النسبة مبلغاً ثابتاً أو قد يتم الجمع بينهما، أي أن المقاول يحصل على مبلغ ثابت متفق عليه، إضافة إلى نسبة المصروفات. ويستخدم هذا النوع بكثرة في المشاريع التي يصعب قياس التكاليف الفعلية بدقة.

#### ٣. عقود الثمن الكلي lump sum contracts

هذا النوع الأكثر استخداماً في قطاع المقاولات، وخاصة في المباني، ويتم بها تقسيم المشروع إلى بنود، أو مراحل، وفي كل مرحلة يتم تحديد سعر معين يتم فيه دفع قيمة محددة.

#### ٤. عقود التكلفة المستهدفة target cost contracts

يشبه هذا النوع من العقود إلى حد كبير عقود التكلفة، مع نسبة استرداد المصروفات، ولكن يضاف شرط أساسي للعقد، وهو مشاركة المقاول في تحمل جزء من مصروفات المشروع، فيما لو زادت التكلفة النهائية للمشروع عما هو متوقع. وهناك ما يميز كل طريقة عن الأخرى، فلكل طريقة من الطرق السابقة ميزاتها وعيوبها، وفيما يلي مقارنة للطرق الأربعة، نوضح فيها الميزات والعيوب لكل طريقة<sup>(٣٦)</sup>.

<sup>(٣٥)</sup> الإدارة العامة لتصميم وتطوير المناهج، تقنية مدنية عقود التشيد، السعودية، ص ٣٢.

<sup>(٣٦)</sup> الإدارة العامة لتصميم وتطوير المناهج، مرجع سابق، ص ٢٠٩.



## جدول رقم (٢) مقارنة بين أنواع العقود

| العيوب  | المميزات   | الطريقة                                |
|---|--|--|
| عدم تأكد المالك من القيمة الفعلية الكلية للمشروع إلا بعد الانتهاء منه، والسبب في ذلك يرجع إلى مدى دقة حساب كل بند في المشروع. | يستطيع المالك إحداث التغييرات بالزيادة أو النقصان بالمشروع أثناء مرحلة التنفيذ ومشاركة المالك والمقاول في تحمل تبعات بعض المخاطر | عقود ثمن الوحدة                        |
| عدم المعرفة الأكيدة بالتكلفة الفعلية، ويتطلب المتابعة الدائمة للمشروع، عدم تحمل المقاول للمخاطر وتحمل صاحب العقد كامل المخاطر | استعماله في القطاع الخاص ومرونته في احتمالية وجود تعديلات على تصاميم المشروع أثناء مرحلة التنفيذ                                 | عقود التكلفة مع نسبة استرداد المصروفات |
| عدم وجود مرونة في إمكانية إجراء التعديلات على التصاميم والمخططات  | يعطي مؤشراً شبه دقيق على التكلفة الفعلية للمشروع   | عقود الثمن الكلي                       |
| عدم ثبات المستحقات المالية للمقاول لأنها تزيد أو تنقص حسب موقف المشروع  | يتحمل المقاول جزءاً من مصروفات المشروع في حال زيادة المصروفات عن الحد المتوقع  | عقود التكلفة المستهدفة                 |

المعالجة المحاسبية لعقود المقاولات<sup>(٣٧)</sup>

تختلف المعالجة في شركات المقاولات بالاعتماد على الطريقة التي يتم منها تحديد الإيرادات، منهم من يقول إن الإيراد الخاص بالعقد عن الفترة محل القياس، يجب أن تقاس طبقاً لوجهة نظر شركة المقاولات، وهذا بالاعتماد على القاعدة التي تقول أن الأساس الإنتاجي هو الأساس الأكثر ملاءمة لشركات المقاولات، أي أن الإيراد يتولد أثناء العملية الإنتاجية وإن لم يتم الإنتاج بالكامل. والرأي الآخر يقول إنه لتطبيق مبدأ الحيطة والحذر لا يجب قياس الإيراد إلا في حدود النسبة المعتمدة للأعمال التامة، من قبل المهندس أو الاستشاري. ومن هنا يتم الإثبات المحاسبي من وجهة النظر الأولى بحسب طريقة نسبة الإتمام، وفي ظل الرأي الثاني يتم تنسيق الحسابات بطريقة نسبة شهادة المهندس، أو الاستشاري. وسوف نقوم بداية بتوضيح الإثبات المحاسبي لطريقة نسبة الإتمام. وثم توضيح طريقة شهادة المهندس أو الاستشاري.

(٣٧) دليل المحاسبين [http://www.jpsdir.com/forum/forum\\_posts.asp?TID=683](http://www.jpsdir.com/forum/forum_posts.asp?TID=683)

أولاً: طريقة نسبة الإتمام.

لقد تطرقنا في الفصل الأول إلى تعريف وتوضيح طريقة نسبة الإتمام بصوره مفصلة، وفي هذا الفصل سوف نتطرق إلى الإثبات المحاسبي بالقيود اليومية، وكيفية إيجاد حسابات وسيطة، وكيفية إغلاق هذه الحسابات. ولكن قبل البدء بذلك هناك العديد من الطرق لتحديد نسبة الإتمام وهي<sup>(٣٨)</sup>:

١- تحديد نسبة التكاليف المنفقة على العمل المنجز حتى تاريخه، إلى إجمالي التكاليف المقدرة (المعيارية).

٢- حصر الأعمال المنفذة بواسطة مهندسين مؤهلين لذلك.

٣- تحديد ما تم انجازه فعلياً.

وهناك أسلوبان للإثبات المحاسبي في طريقة نسبة الإتمام كما ذكرنا في الفصل الأول. الأول نسبة الإتمام على إيراد العقد (طريقة مراكز التكلفة) والآخر هو نسبة الإتمام على صافي ربح العقد. وسيتم شرح كل طريقة بصورة أكثر تفصيل كما يلي:

(أ) نسبة الإتمام على إيراد العقد أو طريقة مراكز التكلفة (بالنسبة لشركات المقاولات)<sup>(٣٩)</sup>.

يتم تطبيق هذه الطريقة في حالة توافر عدد من العوامل التي تساعد عليها وهي:

- يجب توفر نسب مئوية لكل عمل مطلوب إنجازه في شروط العقد، لتمكين المهندسين والفنيين من القدرة على تقييم نسبة الإتمام بشكل دقيق وواقعي.
- معرفة دقيقة بالتكاليف المعيارية للعقد وأجزائه، التي أوكل إلى المقاول العمل بها.
- في حال التأكد من وجود منافع اقتصادية من هذا النشاط بناء على الظروف الاقتصادية المحيطة.

وفي ظل هذه الطريقة يتحدد رقم الربح الصافي آخر الفترة المالية للعقد، موضوع القياس طبقاً لنسب مئوية تعبر عن نسب الإتمام. وعند إتمام مرحلة معينة، يتم تحديد ما هو مستحق من الإيراد، بالاعتماد على نسبة الأعمال التامة بالنسبة للمنجز، والتي قد تعطى طبقاً لإحدى الطرق الثلاثة التي تم إدراجها سابقاً وسوف يتم عرض ماهية الهيكل المحاسبي المتبع، والذي تتبعه المنشأة في حالة قياسها للربح طبقاً لنسبة الإتمام، ويتم تطبيقها على إجمالي ثمن التعاقد آخر الفترة. إن السمة

<sup>(٣٨)</sup> أشرف المغربي، عقود المقاولات، <http://www.4eqt.com/vb/thread193783.html>

<sup>(٣٩)</sup> دليل المحاسبين، مرجع سابق.

الرئيسية لهذه الطريقة، هي أنه يتم أفعال إيراد الأعمال التي تمت خلال السنة محل القياس، والتي تخص عقد معين خلال نفس السنة المالية التي تمت فيها هذه الأعمال.

من هنا سيتم مقابلة التكاليف التي تم صرفها على العقد موضوع القياس، بالإيرادات المستحقة عليه طبقاً لنسبة الإتمام، ثم الوصول في النهاية إلى رقم صافي الربح، والذي يتم إقفاله في حساب ملخص الدخل، وهذه هي الفكرة العامة لهذا الهيكل، والآن سوف نعرض طبيعة القيود التي تحدث خلال السنة المالية وقيود الأقفال اللازمة لذلك. وسوف يدخل في هذه القيود الحسابات الوسيطة التالية، لغايات الوصول إلى صافي الربح، وهذه الحسابات هي:

- ١- حساب الأعمال تحت التنفيذ.
- ٢- حساب مستحقات على عقود لم تقدم عنها مخالصات.
- ٣- عملاء العقود.
- ٤- تكاليف عقود تحت التنفيذ (حساب ختامي).
- ٥- إيرادات العقود (حساب ختامي).
- ٦- ملخص الدخل (حساب ختامي).

إن القيود التي تسجل في دفاتر شركات المقاولات<sup>(٤٠)</sup> في حالة شراء المواد يسجل في الجانب المدين حساب مراقبة المخازن كون المواد يتم إدخالها وإثباتها في دفاتر المخازن ويظهر الجانب الدائن بحساب الصندوق. وعند صرف هذه المواد من المخازن إلى أحد المواقع فيدخل هنا حساب وسيط يكون جانبه المدين حساب أعمال تحت التنفيذ للموقع (أ) ويظهر الجنب الدائن فيه بحساب مراقبة المخازن بناء على نقص كمية المخازن من المادة المصروفة وتحميلها للعقد للوصول إلى صافي التكاليف في المرحلة النهائية. في بعض الأحيان يتم تحويل مواد من الموقع (أ) إلى الموقع (ب) نتيجة لزيادة المواد في الموقع (أ) عن الحاجة، فيتم هنا إثبات قيد يكون جانبه المدين حساب أعمال تحت التنفيذ موقع (ب) وجانبه الدائن يظهر بحساب أعمال تحت التنفيذ موقع (أ).

بعض الأحيان يتم سرقة، أو تلف مواد في أحد المواقع، فيتم تحميل حساب ملخص الدخل بهذه المواد التالفة أو المفقودة بحيث يظهر الجانب المدين من القيد بحساب ملخص الدخل، ويظهر الجانب الدائن بحساب أعمال تحت التنفيذ للموقع. لكن عند بيع مواد من إحدى المواقع فإنه يسجل به قيد يظهر في جانبه المدين حساب النقدية والجانب الدائن حساب أعمال

(٤٠) دليل المحاسبين، مرجع سابق.

تحت التنفيذ وحساب ملخص الدخل في حال البيع بربح، وفي حال البيع بخساره يظهر في الجانب المدين مع النقدية ملخص الدخل.

إثبات المواد الباقية بالموقع في آخر السنة المالية والتي لم يتم إستخدامها حتى تاريخ إنتهاء السنة المالية، وتخفيض تكلفة الموقع بها وذلك بالجرد الفعلي على الموقع المحدد ويتم تسجيل قيد يظهر الجانب المدين فيه بحساب مراقبة مخازن المواد، ويظهر الجانب الدائن بحساب اعمال تحت التنفيذ للموقع ذاته وذلك لتخفيض تكاليف الموقع المحدد، ويعتبر القيد المسجل هو قيد نهائي.

عند استحقاق الاجور يتم إثبات قيد الإثبات عن كل شهر بأن يظهر الجانب المدين بحساب أعمال تحت التنفيذ للموقع المحدد، ويظهر الجانب الدائن بحساب مراقبة الأجور، ليتحمل كل موقع الأجور المستحقة عليه، وذلك في حال يعامل كل عقد بصورة منفصلة عن العقد الآخر. أما في حال العقود كلها تعامل بصورة عقد واحد فإن القيد يثبت لجميع العقود دون تفصيل الموقع. عند الصرف الفعلي للأجور يسجل قيد يكون جانبه المدين حساب مراقبة الأجور، والجانب الدائن النقدية.

في بعض الحالات يتم إحالة جزء من العطاء إلى مقاول آخر من قبل المقاول الرئيسي ففي هذه الحالة يسمى المقاول الفرعي مقاول من الباطن، فعند توقيع العقد مع المقاول من الباطن وتسليم دفعة من الأتفاق إلى الشركة الرئيسية فيثبت قيد يكون جانبه المدين مقاول من الباطن س ويظهر الجانب الدائن بحساب النقدية. عند إتمام قدر معين من الأعمال الموكلة لمقاول الباطن س والخاصة بالموقع (أ) وذلك عند صدور كل شهادة للاستشاري، يتم إثبات قيد يكون جانبه المدين حساب أعمال تحت التنفيذ الموقع (أ) وجانبه الدائن حساب مقاول من الباطن (س).

لقيد الأعمال المنجزة الفعلية من قبل مقاول الباطن س في آخر السنة المالية طبقا للنظام المتبع في قياس ملخص الدخل، والذي يتم على أساسه قياس إيرادات الموقع من وجهة نظر شركة المقاولات (أي بباقي الأعمال الغير معتمدة من الاستشاري) وتحميلها على الموقع على أنها عبء من الأعباء التي تم تحملها للحصول على الإيراد محل القياس<sup>(٤١)</sup>، يتم إثبات قيد يسجل في جانبه المدين حساب أعمال تحت التنفيذ الموقع (أ) وفي الجانب الدائن يظهر حساب مقاول من الباطن س ويكون هذا القيد قيد ختامي.

(٤١) دليل المحاسبين، مرجع سابق

يتم إثبات إهلاك الآلات عن السنة المالية وتوزيعها على المواقع (أ)، في قيد يظهر جانبه المدين بحساب أعمال تحت التنفيذ للموقع (أ)، ويكون الجانب الدائن له حساب مجمع إهلاك الآلات. ويكون هذا القيد ختامي. وبعد اعتماد الاستشاري مخالصات عن أعمال تامة عن العقد (أ). يتم إثبات المستحقات عن العقود التي لم تقد عنها مخالصات للعقد (أ) في الجانب الدائن من القيد الذي يكون جانبه المدين حساب عميل العقد (أ). وعند سداد عميل العقد (أ) مبلغ من قيمة المستخلص السابق اعتماده من الاستشاري. يثبت قيد يكون الجانب المدين حساب النقدية والجانب الدائن هو حساب عميل العقد (أ).

تحديد نسبة الإتمام من قبل وبمعرفة الفنيين المعينين من قبل شركة المقاولات وإثباتها وذلك في آخر السنة المالية. نجد أن مبلغ هذا القيد يتم تحديده بالمعادلات الآتية:

- إجمالي المبالغ المدفوعة بناء على نسبة الإتمام المحدده = إجمالي إيرادات العقد X تكلفة العقد المنفقة حتى تاريخه / إجمالي تكلفة العقد المقدرة
- إجمالي إيرادات العقد = القيمة المبدئية للعقد + أوامر التعديل التي طرأت بتاريخ لاحق لتاريخ الاتفاق على التعاقد.
- إجمالي تكلفة العقد المقدرة = تكلفة العقد المنفقة حتى تاريخه + التكاليف المقدرة لتنفيذ العقد.

تكلفة العقد المنفقة حتى تاريخه يتم استخراجها من حساب الأعمال تحت التنفيذ مع الأخذ في الحسبان بعض الاعتبارات المهمة والتي تركز على أن هذه التكاليف لا تتضمن إلا التكاليف التي تعكس العمل المؤدى فقط وذلك باستبعاد كل التكاليف المتعلقة بأنشطة أو أعمال مستقبلية مثل الدفعات المقدمة لمقاولي الباطن وقد تم معالجة هذه الحالة بالقيود الموجودة أعلاه<sup>(٤٢)</sup> ويكون إثبات القيد الختامي بجعل المستحقات عن عقود لم تقدم عنها مخالصات عقد (أ) في الجانب المدين، ويظهر الجانب الدائن بحساب إيرادات العقد (أ)، ويكون هذا القيد قيد ختامي في نهاية السنة المالية.

إقفال حسابات الأعمال تحت التنفيذ في حساب تكاليف عقود تحت التنفيذ في حال وجود أكثر من مشروع بقيد يكون الجانب المدين له حساب تكاليف العقود تحت التنفيذ العقد (أ) (ب) (ج) ... الخ من عقود، والجانب الدائن يكون حساب 'مال تحت التنفيذ العقد (أ) (ب) (ج) ... الخ، ويكون هذا القيد ختامي في نهاية السنة المالية. يتم إقفال حساب إيرادات العقود في حساب ملخص الدخل. بحيث تكون الأولى مدينة والملخص دائنة، ويتم إقفال حساب تكاليف العقود

(٤٢) دليل المحاسبين، مرجع سابق.

تحت التنفيذ في حساب ملخص الدخل وهو في الجانب الدائن، والعقود تحت التنفيذ في الجانب المدين.

الحسابات الفرعية لحساب ملخص الدخل لكل مشروع له طريقتان للإقفال، ففي حال يوجد خسارة للنشاط أو لعقد المقاول، فإنه يتم إقفال الحساب في حساب ملخص الدخل العام، على أنها مصروفات. أما في حال وجود ربح في عقد المقاول، فهنا لا بد من تحديد الربح الذي يجب أن يقفل في حساب ملخص الدخل العام، ليتم توزيعه دون التعرض لمخاطر توزيع أرباح لم تحصل بعد، وذلك لوجود المبدأ النقدي لتوزيع الأرباح، والذي ينص على أنه "لا يتم توزيع الأرباح، إلا في حدود نسبة ما تم تحصيله من العميل إلى الإيراد، الذي وضع طبقاً لنسبة الإتمام"<sup>(٤٣)</sup>.

من هنا لا بد من تحديد قيمة الأرباح التي يجب أن تقفل في حساب ملخص الدخل العام، ليتم توزيعها دون التعرض لمخاطر توزيع أرباح لم تحصل قيمتها بعد. مما سبق يتم تقسيم الأرباح إلى عدة أقسام وهي:

- الربح المرحل إلى حساب ملخص الدخل والقابل للتوزيع.
- الجزء المرحل إلى حساب احتياطي الطوارئ.
- الجزء المرحل إلى حساب الأرباح المحتجزة.

وهناك طرق حساب تختلف بالاعتماد على نسبة الإتمام في عقد المقاول في آخر السنة المالية كما يلي:

عندما تكون نسبة الإتمام من صفر % إلى ٢٥ % طبقاً لتقديرات شركة المقاولات.

في هذه الحالة يتعين على متخذي القرار إحالة كامل الربح الناتج عن هذا العقد، الذي لا تتعدى نسبة إتمامه ٢٥ % إلى احتياطي الطوارئ، على أن يتم إقفاله في العام الذي يليه في حساب ملخص الدخل، بحيث يتم إقفال قيمة ربح العقد في حساب احتياطي الطوارئ في السنة الأولى، ويتم إدراج الربح الذي تم اعتباره احتياطي طوارئ في السنة الأولى للموقع (أ) في حساب ملخص الدخل للعقد (أ) في السنة الثانية ليخضع بذلك لقاعدة الربح النقدي المتعارف عليها بحيث يظهر الاحتياطي في الجانب المدين من القيد وملخص دخل العقد (أ) في الجانب الدائن.

(٤٣) أشرف المغربي، مرجع سابق، ص ٥.

عندما تكون نسبة الإتمام أعلى من ٢٥% طبقاً لتقديرات شركة المقاولات ويراد بناء احتياطي طوارئ بنسبة مئوية قدرها ٣٠% من الربح على سبيل المثال.

في هذه الحالة يقسم صافي الربح الناتج من أرباح وخسائر العقد إلى الأقسام التالية:  
أ- الربح المرحل إلى حساب ملخص الدخل، والقابل للتوزيع.  
ويحدد بالمعادلة الآتية:

- الربح القابل للتوزيع = ربح العقد X (١- النسبة التي يراد بها بناء احتياطي الطوارئ) X  
النسبة المئوية لما تم تحصيله من العميل.
- النسبة المئوية لما تم تحصيله من العميل = المحصل من العميل / الإيرادات المقاسة طبقاً لتقديرات شركة المقاولات.

ب- الجزء المرحل إلى حساب احتياطي الطوارئ ويحدد بالمعادلة الآتية:  
المرحل إلى حساب احتياطي الطوارئ = ربح العقد X ٣٠%

ج- الجزء المرحل إلى حساب الأرباح المحتجزة ويحدد بالمعادلة الآتية:  
المرحل إلى حساب الأرباح المحتجزة = ربح العقد X ٧٠% X (١- النسبة المئوية لما تم تحصيله من العميل).

أما قيمة الأرباح المحتجزة فإنه كلما تم تحصيل دفعة من العميل، وهذه الدفعة تخص إيرادات قد تم إدراجها في السنة السابقة، فإنه يتم في المقابل تخفيض رقم الأرباح المحتجزة، وتعلية رصيد الأرباح القابلة للتوزيع. ويتم حساب القيمة التي يجب تخفيضها من الأرباح المحتجزة بالمعادلة التالية:

الأرباح القابلة للتوزيع بعد التحصيل من العميل = الأرباح المحتجزة والتي تخص الموقع (أ) x المبلغ الذي تم تحصيله كئمن لأعمال تم اعتمادها في سنوات سابقة على أنها تامة من وجهة نظر شركة المقاولات/ (الأعمال المعتمدة من قبل شركة المقاولات العام الماضي- ما تم تحصيله من العميل العام الماضي)

ويتم اثبات قيد يظهر فيه الجانب المدين بحساب الأرباح المحتجزة للعقد (أ) ويكون الجانب الدائن فيه حساب ملخص الدخل. ويتم إقفال المصروفات العمومية الأخرى، مثل المصاريف الإدارية في حساب ملخص الدخل، وأيضاً الإيرادات الأخرى التي لا ترتبط ارتباطاً مباشراً بنشاط المقاولات، فأنها تقفل في حساب ملخص الدخل ويتم استخراج صافي الدخل.

### (ب) نسبة الإتمام على صافي ربح العقد أو طريقة العقد الكامل<sup>(٤٤)</sup>.

- ويتم تطبيق هذه الطريقة في حالة توافر عدد من العوامل التي تساعد عليها ألا وهي:
- \* عند توافر نسب مئوية لكل عمل مطلوب إنجازه في العقد المبرم، بحيث تمكن القائمين عليها من المهندسين والفنيين من القدرة على تقييم نسبة الإتمام بشكل دقيق ومطابق للواقع.
  - \* في حالة المعرفة الدقيقة للتكاليف التقديرية، والتي من الممكن أن تتكبدتها الشركة في سبيل إنجاز العمل المسند إليها.
  - \* في حالة الثقة من تحقق المنافع الاقتصادية من المشروع، ووضوح الرؤية الخاصة بالظروف الاقتصادية المحيطة.

في ظل هذه الطريقة يتحدد رقم صافي الربح في نهاية الفترة المالية للعقد، موضوع القياس طبقاً لنسب الإتمام، والتي يتم تطبيقها على صافي الربح المتوقع، لتحديد ما هو نصيب السنة المالية من هذا الربح، الذي يكون من المتوقع تحقيقه. والجدير بالذكر أنه قد أطلق على هذه الطريقة طريقة العقد الكامل، لأنه لا يتم إقفال الإيرادات التي تعبر عن الأعمال التامة في الشركة إلا بعد إنتهاء تنفيذ العقد بالكامل.

إن تسجيل القيود في هذه الطريقة تكون مشابهة إلى حد كبير مع الحالة الأولى مع اختلاف بسيط عند اعتماد شهادة المهندس أو الأستشاري وتظهر القيود كما في الشرح المفصل التالي.

القيود التي تسجل في دفاتر شركات المقاولات<sup>(٤٥)</sup> في حالة شراء المواد يسجل في الجانب المدين حساب مراقبة المخازن كون المواد يتم إدخالها وإثباتها في دفاتر المخازن ويظهر الجانب الدائن بحساب الصندوق. وعند صرف هذه المواد من المخازن إلى أحد المواقع فيدخل هنا حساب وسيط يكون جانبه المدين حساب أعمال تحت التنفيذ للموقع (أ) ويظهر الجنب الدائن فيه بحساب مراقبة المخازن بناء على نقص كمية المخازن من المادة المصروفة وتحميلها للعقد للوصول إلى صافي التكاليف في المرحلة النهائية. في بعض الأحيان يتم تحويل مواد من الموقع (أ) إلى الموقع (ب) نتيجة لزيادة المواد في الموقع (أ) عن الحاجة، فيتم هنا إثبات قيد يكون جانبه المدين حساب أعمال تحت التنفيذ موقع (ب) وجانبه الدائن يظهر بحساب أعمال تحت التنفيذ موقع (أ).

<sup>(٤٤)</sup> دليل المحاسبين، مرجع سابق.

<sup>(٤٥)</sup> دليل المحاسبين، مرجع سابق.



بعض الاحيان يتم سرقة، أو تلف مواد في أحد المواقع، فيتم تحميل حساب ملخص الدخل بهذه المواد التالفة أو المفقودة بحيث يظهر الجانب المدين من القيد بحساب ملخص الدخل، ويظهر الجانب الدائن بحساب أعمال تحت التنفيذ للموقع. لكن عند بيع مواد من إحدى المواقع فإنه يسجل به قيد يظهر في جانبه المدين حساب النقدية والجانب الدائن حساب أعمال تحت التنفيذ وحساب ملخص الدخل في حال البيع بربح، وفي حال البيع بخساره يظهر في الجانب المدين مع النقدية ملخص الدخل.

إثبات المواد الباقية بالموقع في آخر السنة المالية والتي لم يتم إستخدامها حتى تاريخ إنتهاء السنة المالية، وتخفيض تكلفة الموقع بها وذلك بالجرد الفعلي على الموقع المحدد ويتم تسجيل قيد يظهر الجانب المدين فيه بحساب مراقبة مخازن المواد، ويظهر الجانب الدائن بحساب اعمال تحت التنفيذ للموقع ذاته وذلك لتخفيض تكاليف الموقع المحدد، ويعتبر القيد المسجل هو قيد نهائي.

عند استحقاق الاجور يتم إثبات قيد الإثبات عن كل شهر بأن يظهر الجانب المدين بحساب أعمال تحت التنفيذ للموقع المحدد، ويظهر الجانب الدائن بحساب مراقبة الأجور، ليتحمل كل موقع الأجور المستحقة عليه، وذلك في حال يعامل كل عقد بصورة منفصلة عن العقد الآخر. أما في حال العقود كلها تعامل بصورة عقد واحد فإن القيد يثبت لجميع العقود دون تفصيل الموقع. عند الصرف الفعلي للأجور يسجل قيد يكون جانبه المدين حساب مراقبة الأجور، والجانب الدائن النقدية.

في بعض الحالات يتم إحالة جزء من العطاء إلى مقاول آخر من قبل المقاول الرئيسي ففي هذه الحالة يسمى المقاول الفرعي مقاول من الباطن، فعند توقيع العقد مع المقاول من الباطن وتسليم دفعة من الأتفاق إلى الشركة الرئيسية فيثبت قيد يكون جانبه المدين مقاول من الباطن س ويظهر الجانب الدائن بحساب النقدية. عند إتمام قدر معين من الأعمال الموكلة لمقاول الباطن س والخاصة بالموقع (أ) وذلك عند صدور كل شهادة للاستشاري، يتم إثبات قيد يكون جانبه المدين حساب أعمال تحت التنفيذ الموقع (أ) وجانبه الدائن حساب مقاول من الباطن (س).

لقيد الأعمال المنجزة الفعلية من قبل مقاول الباطن (س) في آخر السنة المالية طبقا للنظام المتبع في قياس ملخص الدخل، والذي يتم على أساسه قياس إيرادات الموقع من وجهة نظر شركة المقاولات (أي بباقي الأعمال الغير معتمدة من الاستشاري) وتحميلها على الموقع

على أنها عبء من الأعباء التي تم تحملها للحصول على الإيراد محل القياس<sup>(٤٦)</sup>، يتم إثبات قيد يسجل في جانبه المدين حساب أعمال تحت التنفيذ الموقع (أ) وفي الجانب الدائن يظهر حساب مقاول من الباطن س ويكون هذا القيد قيد ختامي.

يتم إثبات إهلاك الآلات عن السنة المالية وتوزيعها على المواقع (أ)، في قيد يظهر جانبه المدين بحساب أعمال تحت التنفيذ للموقع (أ)، ويكون الجانب الدائن له حساب مجمع إهلاك الآلات. ويكون هذا القيد ختامي. عند اعتماد الاستشاري مخالصات عن أعمال تامة بقيمة معينة عن العقد (أ)، يتم إثبات قيد يظهر فيه الجانب المدين بحساب مستحقات عن الأعمال التامة للعقد (أ)، بنما الجانب الدائن يكون حساب المخالصات الجزئية عن الأعمال التامة للعقد (أ). عند سداد عميل العقد (أ) مبلغ من قيمة المخالصات السابق اعتماده من الاستشاري، يثبت قيد يظهر جانبه المدين بحساب النقدية والجانب الدائن حساب المخالصات عن الأعمال التامة للعقد (أ).

تحديد نسبة الإتمام من قبل وبمعرفة الفنيين المعينين من قبل شركة المقاولات وإثباتها وذلك في آخر السنة المالية. نجد أن مبلغ هذا القيد يتم تحديده بالمعادلات الآتية<sup>(٤٧)</sup>:

**= الربح المتوقع من العقد والخاص بالسنة محل القياس × تكلفة العقد المنفقة حتى تاريخه / إجمالي تكلفة العقد المقدرة.**

**\* الربح المتوقع من العقد والخاص بالسنة محل القياس = إجمالي القيمة التعاقدية - (التكاليف الفعلية التي حمل بها حساب العقد + التكاليف المقدرة لاستكمال العقد).**

**\* إجمالي تكلفة العقد المقدرة = تكلفة العقد المنفقة حتى تاريخه + التكاليف المقدرة لتنفيذ العقد.**

ويثبت قيد في دفاتر الشركة بجانب مدين بحساب أعمال تحت التنفيذ للموقع (أ)، بينما الجانب الدائن بحساب إجمالي الربح عن العقود طويلة الأجل عقد (أ)، وهذا القيد قيد ختامي يتم إثباته في دفاتر الشركة في نهاية السنة المالية. عندما تصل قيمة المخالصات المعتمدة من المهندس الاستشاري إلى تمام قيمة العقد وذلك عند إتمام العقد بالكامل، يتم إثبات قيد يكون جانبه المدين حساب المخالصات الجزئية عن الأعمال التامة للموقع (أ)، والجانب الدائن حساب أعمال تحت التنفيذ الموقع (أ)، وهو قيد ختامي أيضاً. وهذا هو سر تسمية هذه الطريقة بطريقة العقد الكامل حيث أن القيمة التعاقدية للعقد لا تقفل حسابياً إلا بإعتماد المخالصة الختامية لهذا العقد وبالاعتماد على شهادة المهندس.

<sup>(٤٦)</sup> دليل المحاسبين، مرجع سابق.

<sup>(٤٧)</sup> دليل المحاسبين، مرجع سابق.

ثانياً: طريقة اعتماد شهادة المهندس (عقد المقاوله المنتهي)<sup>(٤٨)</sup>.

كما سبق أشرنا إلى أن الأساس هنا لاعتماد الإيرادات الخاصة بالموقع في السنة المالية محل القياس، يكون طبقاً لتقديرات المهندس الاستشاري، وذلك ما أجمع عليه جمهور المحاسبين، كعرف سائد يتميز بتوخي الحيطة والحذر المطلوبين عند قياس أرباح مثل هذا النوع من النشاط، وقد تم اعتماد نوعين من الهياكل المحاسبية التي يتم تنسيق الدفاتر المحاسبية من خلالها، وهي كالتالي:-

- (أ) الهيكل الأول: أعتبار حساب العقد بمثابة حساب نتيجة (ملخص الدخل).  
 (ب) الهيكل الثاني: أعتبار حساب العقد بمثابة مركز تكلفة يوضح التكلفة التي تم تحملها خلال السنة المالية.

ويتم الاعتماد في الأساس في هذه الطريقة على قيمة الأعمال المعتمدة من قبل الاستشاري، وليس على قيمة الأعمال التي تم تقييمها بناء على تقييمات شركة المقاولات، كما سبق وأن أوضحنا، والآن سوف نعرض للقيود التي تحدث خلال السنة المالي، وما هي قيود الأفعال طبقاً لهذا الهيكل:

#### (أ) الهيكل الأول: أعتبار حساب العقد بمثابة حساب نتيجة (ملخص الدخل)

إن القيود التي تسجل في دفاتر شركات المقاولات<sup>(٤٩)</sup> في حالة شراء المواد يسجل في الجانب المدين حساب مراقبة المخازن كون المواد يتم إدخالها وإثباتها في دفاتر المخازن ويظهر الجانب الدائن بحساب الصندوق. وعند صرف هذه المواد من المخازن إلى أحد المواقع فيدخل هنا حساب وسيط يكون جانبه المدين حساب أعمال تحت التنفيذ للموقع (أ) ويظهر الجنب الدائن فيه بحساب مراقبة المخازن بناء على نقص كمية المخازن من المادة المصروفة وتحميلها للعقد للوصول إلى صافي التكاليف في المرحلة النهائية. في بعض الأحيان يتم تحويل مواد من الموقع (أ) إلى الموقع (ب) نتيجة لزيادة المواد في الموقع (أ) عن الحاجة، فيتم هنا إثبات قيد يكون جانبه المدين حساب أعمال تحت التنفيذ موقع (ب) وجانبه الدائن يظهر بحساب أعمال تحت التنفيذ موقع (أ).

<sup>(٤٨)</sup> دليل المحاسبين، مرجع سابق.

<sup>(٤٩)</sup> دليل المحاسبين، مرجع سابق.

بعض الاحيان يتم سرقة، أو تلف مواد في أحد المواقع، فيتم تحميل حساب ملخص الدخل بهذه المواد التالفة أو المفقودة بحيث يظهر الجانب المدين من القيد بحساب ملخص الدخل، ويظهر الجانب الدائن بحساب أعمال تحت التنفيذ للموقع. لكن عند بيع مواد من إحدى المواقع فإنه يسجل به قيد يظهر في جانبه المدين حساب النقدية والجانب الدائن حساب أعمال تحت التنفيذ وحساب ملخص الدخل في حال البيع بربح، وفي حال البيع بخساره يظهر في الجانب المدين مع النقدية ملخص الدخل.

إثبات المواد الباقية بالموقع في آخر السنة المالية والتي لم يتم إستخدامها حتى تاريخ إنتهاء السنة المالية، وتخفيض تكلفة الموقع بها وذلك بالجرد الفعلي على الموقع المحدد ويتم تسجيل قيد يظهر الجانب المدين فيه بحساب مراقبة مخازن المواد، ويظهر الجانب الدائن بحساب اعمال تحت التنفيذ للموقع ذاته وذلك لتخفيض تكاليف الموقع المحدد، ويعتبر القيد المسجل هو قيد نهائي.

عند استحقاق الاجور يتم إثبات قيد الإثبات عن كل شهر بأن يظهر الجانب المدين بحساب أعمال تحت التنفيذ للموقع المحدد، ويظهر الجانب الدائن بحساب مراقبة الأجور، ليتحمل كل موقع الأجور المستحقة عليه، وذلك في حال يعامل كل عقد بصورة منفصلة عن العقد الآخر. أما في حال العقود كلها تعامل بصورة عقد واحد فإن القيد يثبت لجميع العقود دون تفصيل الموقع. عند الصرف الفعلي للأجور يسجل قيد يكون جانبه المدين حساب مراقبة الأجور، والجانب الدائن النقدية.

في بعض الحالات يتم إحالة جزء من العطاء إلى مقاول آخر من قبل المقاول الرئيسي ففي هذه الحالة يسمى المقاول الفرعي مقاول من الباطن، فعند توقيع العقد مع المقاول من الباطن وتسليم دفعة من الأتفاق إلى الشركة الرئيسية فيثبت قيد يكون جانبه المدين مقاول من الباطن س ويظهر الجانب الدائن بحساب النقدية. عند إتمام قدر معين من الأعمال الموكلة لمقاول الباطن س والخاصة بالموقع (أ) وذلك عند صدور كل شهادة للاستشارة يثبت قيد يحوى الجانب المدين منه على حساب عقد المقاول للموقع (أ)، والجانب الدائن حساب مقاول من الباطن(س). يتم إثبات إهلاك الآلات عن السنة المالية وتوزيعها على المواقع، بتسجيل قيد فيه الجانب المدين حساب عقد المقاول للموقع(أ)، والجانب الدائن مجمع إهلاك الآلات، وهو قيد ختامي. عند اعتماد الاستشاري مخالصات عن أعمال تامة بقيمة ما عن العقد (أ)، يثبت قيد في الجانب المدين يسجل حساب عميل العقد (أ)، والجانب الدائن للقيد حساب عقد المقاول (أ). وعند سداد عميل العقد (أ) مبلغ من قيمة المخالصات السابق اعتماده من الاستشاري، يثبت قيد يكون فيه حساب النقدية مديناً، وحساب عميل العقد(أ) دائناً.

عند تحديد تكاليف الجزء غير المعتمد والذي لم يتم إتمامه من قبل الاستشاري وعند فتح حساب تكاليف أعمال تامة غير معتمدة في نهاية السنة المالية. ويسجل قيد يكون الجانب المدين فيه حساب تكاليف أعمال تامة غير معتمدة موقع (أ)، والجانب الدائن حساب عقد الموقع (أ). وهو قيد ختامي.

يتم إقفال حساب العقود في حساب ملخص الدخل في حالة الربح، بجعل حساب عقد الموقع (أ) مديناً، وحساب ملخص الدخل العقد (أ) دئناً. وهو قيد ختامي. وفي حالة الخسارة يكون العكس.

### الخلاصة:

**أولاً:** تعد المصادر التي تمد عقود المقاولات بالمواد التي تستخدم في الانشاءات لذلك يمكن تقسيم المواد التي تستخدم في تشغيل عقود المقاولات ما يلي:

- ١- مواد تشتري خصيصاً لتشغيل العقد.
  - ٢- مواد تصرف للعقد من مخازن الشركة، وترسل إلى موقع العمل.
  - ٣- مواد تحول من موقع عقد الي موقع عقد آخر.
- وقد سبق وأن تطرقنا إلى الإثبات المحاسبي بالقيود اليومية المتعلقة بإثباتها.

**ثانياً:** أجور العاملين جزئياً بموقع العقد أي لا يقضون فترة عملهم بالكامل بالموقع، حيث تقتصر مهمتهم علي العمل أو الإشراف لفترة محدودة، كالمهندسين المشرفين على أكثر من موقع والمديرين ومهندسي صيانة الآلات، الذين يقومون بصيانة آلات الشركة في المواقع المختلفة. فإن أجور هؤلاء العاملين توزع على العقود المختلفة، طبقاً لأسس توزيع عادلة، كالزمن الذي يقضي في كل موقع، أو تضم وتحمل تكلفة هذه العمالة على التكاليف الصناعية غير المباشرة، وبالتالي يتم توزيعها على العقود المختلفة طبقاً لأساس عادل.

وكما تم الشرح فإن شكل هيكل الحسابات في شركات المقاولات، يختلف طبقاً للطريقة التي يتم تحديد الإيرادات بها، فمنهم من يقول إن الإيراد الخاص بالعقد عن الفترة محل القياس يجب أن يقاس طبقاً لوجهة نظر شركة المقاولات، وهذا الرأي يعتمد على القاعدة الأساسية التي تقول إن الأساس الإنتاجي هو الأساس الأكثر ملاءمة لشركات المقاولات، أي أن الإيراد يتولد أثناء عملية الإنتاج، حتى لو لم يتم هذا الإنتاج بالكامل، ورأي آخر يقول إنه لتطبيق مبدأ الحيطة والحذر، لا يجب قياس الإيراد إلا في حدود النسبة المعتمدة للأعمال التامة من قبل المهندس الاستشاري، لذلك فإنه في ظل الرأي الأول تم تنسيق هيكل الحسابات بطريقة نسب الإتمام، وفي ظل الرأي الآخر تم تنسيق هيكل الحسابات بطريقة نسبة شهادة المهندس الاستشاري.

(١) طريقة نسبة الإتمام.

(أ) نسبة الإتمام على إيراد العقد (قيد نسبة الأعمال التامة من وجهة نظر شركة المقاولات وتطبيقها على الإيراد آخر السنة المالية فقط وعدم ارتباطها بالمخالفات) ويمكن تسميتها بطريقة مراكز التكلفة.

(ب) نسبة الإتمام على صافي ربح العقد (قيد نسبة الأعمال التامة من وجهة نظر شركة المقاولات وتطبيقها على الربح المتوقع آخر السنة المالية فقط) أو طريقة العقد الكامل.  
(٢) طريقة اعتماد الإيراد طبقاً لنسبة شهادة الاستشاري.

سبق وأن أشرنا إلى أن الأساس هنا لاعتماد الإيرادات الخاصة بالموقع في السنة المالية محل القياس، يكون هنا طبقاً لتقديرات المهندس الاستشاري، وذلك ما أجمع عليه جمهور المحاسبين، كعرف سائد يتميز بتوخي الحيطة والحذر المطلوبين، عند قياس أرباح مثل هذا النوع من النشاط.

**(ب) الهيكل الثاني:** اعتبار حساب العقد بمثابة مركز تكلفة يوضح التكلفة التي تم تحملها خلال السنة المالية. وفي هذه الطريقة يتم عمل القيود المشابهة للطريقة (أ) ولكن الاختلاف هو أنه يتم مقابلة التكاليف التي تم صرفها على الأعمال التي تم اعتمادها من قبل الاستشاري، ومقارنتها بما تم اعتماده من الاستشاري (المخالفات)، ثم الوصول في النهاية إلى رقم صافي الربح، والذي يتم إقفاله في حساب ملخص الدخل، وهذه هي الفكرة العامة لهذا الهيكل والتي تعتمد في الأساس على قيمة الأعمال المعتمدة من قبل الاستشاري، وليس على قيمة الأعمال التي تم تقييمها بناء على تقييمات شركة المقاولات كما سبق وأن أوضحنا.

## الفصل الثالث

### منهجية الدراسة وإجراءاتها

منهجية الدراسة

أساليب جمع البيانات

مجتمع وعينة الدراسة

نموذج الدراسة:

وصف العينة

الأسلوب الإحصائي

أداة القياس

تطوير الاستبانة (أداة القياس)

صدق الأداة

ثبات الأداة أو الثقة

الصدق المعياري

قياس المتغيرات وأسلوب تحليل البيانات

معامل الانحدار المتعدد

## الفصل الثالث

### منهجية الدراسة وإجراءاتها

يتناول هذا الفصل شرحاً لمنهجية الدراسة وإجراءاتها، والأساليب المستخدمة في جمع بيانات الدراسة جميعها، وخصائص المستجيبين، والاختبارات اللازمة لأدوات الدراسة، والأساليب الإحصائية التي استخدمت في تحليل البيانات، واختبار الفرضيات.

#### منهجية الدراسة:

اعتمدت هذه الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي، حيث تم تغطية الجانب النظري من خلال الرجوع إلى الكتب والدوريات والمقالات الالكترونية، والنشرات المتخصصة، ومعايير المحاسبة الدولية، والقوانين والتشريعات ذات العلاقة، بينما تم تغطية الجانب الميداني من خلال تصميم استبانة تخدم أهداف الدراسة، حيث تم توزيعها على المحاسبين او المديرين الماليين او كاتبي الحسابات العاملين في شركات المقاولات، ذات الفئات الاولى والثانية والثالثة. والحصول على إجابات من المستجيبين، والذي تم بموجبها اختبار الفرضيات، واستخدام الأساليب الإحصائية المناسبة للوصول إلى النتائج والتوصيات.

#### أساليب جمع البيانات:

لتحقيق الأهداف اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي، وذلك بعد جمع البيانات حيث تم جمعها من خلال ما يلي:

١. البيانات الثانوية: تتمثل في الكتب والدوريات المتخصصة، والمجلات والرسائل العلمية ومعايير المحاسبة الدولية، والقوانين والانظمة ذات العلاقة بموضوع الدراسة، بحيث تم تغطية الجانب النظري من الدراسة بالاعتماد على كل ما ذكر.
٢. البيانات الأولية: تم تصميم استبانة بناء على المعيار المحاسبي الدولي رقم (١١) حيث تضمن جميع بنود وجزئيات المعيار. وتم توزيعها على المستجيبين العاملين في شركات المقاولات، ذات الفئات الأولى والثانية والثالثة.
٣. تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي في التحليل الإحصائي، والذي تضمن الوسط الحسابي والانحراف المعياري، والانحدار المتعدد.

#### مجتمع وعينة الدراسة



تكون مجتمع الدراسة من جميع شركات المقاولات العاملة في الأردن، والملزمة بإصدار حسابات ختامية رسمية فقط، بحسب تعليمات تصنيف المقاولين لسنة ٢٠٠٤ والصادر بالاستناد إلى المادة (٢٣) من نظام الأشغال الحكومية رقم (٧١) لسنة ١٩٨٦ وتعديلاته. وبناء على ذلك تم اختيار عينة ممثلة من مجتمع الدراسة، بعد التأكد من المراجع الإحصائية لتحديد حجم العينة.

### حجم الشركة

يتم تصنيف شركات المقاولات بناء على فئات محددة، تصنف عليها بالاعتماد على نوع المجال، أو المجالات التي ترغب الشركة العمل فيه، وبالتالي تم الاعتماد في هذه الدراسة على اعتبار حجم الشركة، هو الدال على نوع الفئة الذي تم التصنيف عليه. ففي الملحق رقم (٢) من متطلبات تصنيف المقاولين نلاحظ أن الفئة الأولى تتمثل بحجم رأس مال الشركة من ٥٠ ألف-٢٥٠ ألف دينار، والفئة الثانية من ٢٥٠ ألف-٤٠٠ ألف دينار، والفئة الثالثة من ٤٥٠ ألف-٧٥٠ ألف دينار.

### التعريفات الإجرائية

١. **حجم الشركة:** ويقصد بها التصنيفات التي تصنف بناءً عليها شركات المقاولات، وهي الفئة الأولى والثانية والثالثة ... السادسة.
٢. **عمر الشركة:** ويقصد بها عدد سنوات وجود الشركة في العمل.
٣. **المؤهل العلمي:** وهو الدرجة العلمية الحاصل عليها المستجيب، وقد قسمت في الدراسة إلى دبلوم متوسط، وبكالوريوس، وماجستير، ودكتوراه.
٤. **المسمى الوظيفي:** ويقصد به التسلسل الوظيفي في الشركة والمقسم إلى كاتب حسابات، ومحاسب، ومدير مالي.
٥. **عدد سنوات الخبرة:** هي عدد سنوات الموظف في وظيفته.
٦. **المعوقات الرقابية:** وهي المعوقات التي تحد من تطبيق المعيار في شركات المقاولات، من خلال عوامل رقابية مختلفة داخلية من الإدارة، وخارجية من الهيئات والمنظمات التي لها سلطة في فرض القوانين والانظمة.
٧. **المعوقات الإجرائية:** وهي المعوقات التي يؤدي وجودها الى تدليل صعوبات تطبيق المعيار.

٨. **كاتب الحسابات:** هو الشخص الموكل إليه القيام بعملية التسجيل والتبويب المحاسبي في الشركات.
٩. **عقود المقاولات:** هي العقود التي تبرم بين طرفين يتعهد فيها احد الاطراف إلى إتمام صفقة محددة لطرف آخر مقابل أجر محدد مسبقاً.
١٠. **المعيار المحاسبي الدولي رقم (١١):** هو المعيار الصادر عن لجنة معايير المحاسبة الدولية، والمتعلق بعقود المقاولات.

### وصف العينة

العينة التي استخدمت في هذه الدراسة هم (المحاسبون والمديرون الماليون وكتاب الحسابات) العاملون في شركات المقاولات، وقد وزعت الاستبانة على أفراد العينة باليد من قبل الباحث. وكما أسلفنا فإن عينة الدراسة تتمثل في شركات المقاولات المصنفة في الدرجة الأولى والثانية والثالثة، في جميع فئات التصنيف من أبنية وطرق وجسور... الخ، وفيما يلي جدول يبين أنواع الشركات، وتعدادها ونوع التصنيف. مع العلم بأن الشركة الواحدة قد يكون لها أكثر من تصنيف وقد اعتمدنا في توزيع الاستبانة على عدم تكرار الشركة التي تحوي أكثر من تخصص كما يلي:

بحسب المادة (٥) من تعليمات تصنيف المقاولين لسنة ٢٠٠٧ الصادرة بالاستناد إلى المادة رقم (٢٣) من نظام الأشغال الحكومي رقم (٧١) لسنة ١٩٨٦ وتعديلاته، فقد تم تعداد شركات المقاولات كالتالي:

الجدول رقم (٣) فئات شركات المقاولات وتصنيفها وتعدادها

| نوع التصنيف               | فئة اولى | فئة ثانية | فئة ثالثة |
|---------------------------|----------|-----------|-----------|
| الأبنية                   | ٩٢       | ٦٨        | ١٢٢       |
| الطرق                     | ١٢٦      | ٣٦        | ٥٣        |
| الكهروميكانيك             | ٣٣       | ١٦        | ٣٤        |
| المياه والصرف الصحي       | ٤٦       | ٣١        | ٥٤        |
| الأشغال الأخرى            | ٥        | ١٠        | ٣         |
| المجموع                   | ٣٠٢      | ١٦١       | ٢٦٣       |
| المجموع بدون تكرار الشركة | ١٢٢      | ٦٠        | ١٣٨       |

من الجدول السابق نلاحظ أن هناك شركات تحوي على أكثر من تخصص، فمثلا الشركة س قد تحوي تخصص الأبنية والطرق والأشغال الأخرى، وبالتالي بعد الجرد الفعلي للشركات، ولعدم تكرار التخصص فإن عينة الدراسة تمثلت ب ٣٢٠ شركة غير متكررة، وقد تم التوزيع بناء على الجدول التالي:

جدول رقم (٤)

الجدول رقم (٤) يبين المعلومات المتعلقة بعينة الدراسة وعدد الاستبانات التي أرسلت إلى

المستجيبين

|     |                               |
|-----|-------------------------------|
| ٣٢٠ | عدد الاستبانات التي وزعت      |
| ٨٥  | استبانات لم يتم استلامها      |
| ٢١  | استبانات غير مكتملة وقيم شاذة |
| ٢١٤ | عدد المستجيبين                |
| ٦٧% | نسبة المستجيبين               |

## الأسلوب الإحصائي

لقد تم استخدام الانحدار المتعدد في اختبار الفرضيات، كون نموذج الدراسة يحتوي على أكثر من متغير مستقل، حيث استخدم لها مقياس ليكرت، بالإضافة إلى متغيرات أخرى اسمية واستخدم متغير تابع واحد تم قياسه باستخدام مقياس ليكرت أيضاً.

### أداة القياس

فيما يتعلق بهذه الدراسة وطبقاً للاستبانة المستخدمة فإن السؤال الأول والمتمثل بمدى الالتزام، لا يوجد متغير تابع له فلفقد تم البحث عنه في معرفة مدى (الالتزام بتطبيق المعيار المحاسبي رقم (١١) أما العوامل المستقلة والمتمثلة في (حجم الشركة، وعمر الشركة في مجال العمل، والمؤهل العلمي، والمسمى الوظيفي، وعدد سنوات الخبرة، والمعوقات الرقابية، ومعوقات إجرائية) فتم قياسها بالاستبانة مع المتغير التابع، وهو الالتزام بتطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم (١١). حيث صمم الباحث الاستبانة بعد الحصول على معلومات كافية حول المتغير التابع، والمتغيرات المستقلة، من خلال الاطلاع على الأدب النظري والدراسات السابقة.

لذلك قسمت الاستبانة إلى قسمين هما:

**الجزء الأول** وتمثل بالعوامل المتعلقة بالشركة والعوامل الديموغرافية للمستجيبين.  
**الجزء الثاني** والذي يحتوي على عبارات قسمت إلى أربع مجموعات الأولى والثانية والثالثة، تناولت فقرات نصوص وبنود المعيار المحاسبي الدولي رقم (١١)، فالمجموعة الأولى تناولت موضوع تكاليف البنود المباشرة، وأسس تحميلها للعقد. أما المجموعة الثانية فقد تناولت بنود الاعتراف بالإيرادات والمصروفات، وطرق قياسها. أما المجموعة الثالثة فقد تناول الإفصاح عن الإيرادات، وطرق تحديد إيرادات العقد، وتحديد مراحل الإتمام، ودمم العملاء، والمستحق للعملاء. ووصولاً إلى المجموعة الرابعة، فقد تناولنا فيه الفقرات التي توضح المعوقات الاجرائية، والمعوقات الرقابية والتي تحد من تطبيق المعيار وبنوده.

واعتمد الباحث على الدراسات المتعلقة بالمعيار المحاسبي الدولي رقم (١١) السابقة في تطوير الاستبانة، حيث خضعت لاختبار استكشافي أولي، والاستبانة كانت قد اختبرت من قبل (٢٥) مجيباً كمسح أولي لمعرفة وضوح الأسئلة، حيث أشار المجيبون إلى أن أداة الدراسة واضحة، وسوف تحقق أهداف الدراسة. وقد تم إخراج الاستبانة بعد عمل الخطوات التالية، والمعروفة بإجراءات الدراسة:

- (١) تم تصميم الاستبانة بصورتها الأولية بناءً على الإطار النظري للموضوع، وبالاخص نص المعيار المحاسبي الدولي رقم (١١).
- (٢) تم عرض الاستبانة على المشرف وتمت مراجعتها، وثم إجراء التعديلات عليها.
- (٣) تم تحكيم الاستبانة من قبل مجموعة من الأساتذة في الجامعات الأردنية، وإجراء التعديلات عليها، بناءً على ملحوظاتهم.
- (٤) تم إجراء اختبار قبلي للاستبانة وذلك بتوزيع الاستبانة على مجموعة من أفراد مجتمع الدراسة.
- (٥) تم توزيع الاستبانة على أفراد مجتمع الدراسة خلال مدة أربعة أيام، وبعد تزويد الشركات بالاستبانة تم جمعها خلال (٢١) يوماً من يوم انتهاء التوزيع وإعتبار الاستبانات التي لم تسترد خلال هذه المدة غير مسترده.
- (٦) بعد ثلاثة أسابيع من الانتهاء من الزيارات كافة تم البدء بجمع الاستبانات.
- (٧) تم استعراض الاستبانات المستعادة، واستبعاد غير الصالح منها للتحليل.
- (٨) تم إدخال البيانات على برنامج (SPSS) وتدقيقها بما يكفل صحة الإدخال. وقد تم تحليل البيانات، وفقاً للمنهجية المتبعة في هذه الدراسة.
- (٩) تم استخراج النتائج والتعليق عليها، بما يكفل الإجابة عن أسئلة الدراسة.

## اختبارات الدراسة

### صدق الأداة

عرضت الاستبانة على مجموعة من المحكمين بلغ عددهم (٢٠) شخصاً يعملون أعضاء هيئة تدريس ومتخصصون في حقل المحاسبة لمعرفة ملاءمة الفقرات ووضوحها وأسلوب الكتابة، وهل الفقرات تقيس متغيرات الدراسة؟ مع أخذ الباحث بأراء الأغلبية من مجموع المحكمين.

### قياس المتغيرات وأسلوب تحليل البيانات:

استخدمت الدراسة الانحدار المتعدد في اختبار الفرضيات وتحليل النتائج، حيث تم استخدام مقياس ليكرت في قياس متغيرات المعوقات الرقابية، والمعوقات إجرائية، أما المتغيرات الديمغرافية، فقد تم استخدام التحليل الأحادي لوصفها (التحليل الوصفي). أما المتغير التابع فقد تم قياسه باستخدام مقياس ليكرت. وبما أن الدراسة قد استخدمت أكثر من متغير مستقل، مع متغير تابع واحد، وباستخدام المقاييس المذكورة أعلاه، فقد اعتمد الباحث على التحليل الاستدلالي مستخدماً الانحدار المتعدد في اختبار الفرضيات، وإيجاد العلاقة بين المتغيرات، وذلك من خلال إيجاد العلاقة بين كل متغير مستقل على حدة مع المتغير التابع، بالإضافة إلى إيجاد علاقة بين المتغيرات المستقلة مجتمعة مع بعضها كمجموعة واحدة، مع المتغير التابع مستخدماً التحليل المتعدد.

### معامل الانحدار المتعدد

تم استخدام معامل الانحدار (B) لبيان أثر المتغيرات المستقلة على المتغير التابع، لذلك فإن قيمة B الأكبر للمتغير تدل على أن قوة تأثير هذا المتغير، هي الأكبر على المتغير التابع بمستوى دلالة إحصائية  $\alpha \leq 5\%$ . لذلك نرى من خلال هذا الاختبار أن ترتيب قيم B من حيث قوة أثر المتغيرات المستقلة على المتغير التابع.

## ثبات الأداة أو الثقة

لتأكيد ثبات الأداة فقد وزع الباحث الأداة على عينة مكونة من (٣٠) شخصاً. حيث استخدم فيها اختبار كرونباخ ألفا. ولتحقيق هذا الهدف فقد اعتبرت ٦٠% فما فوق ثبات مقبول للأداة، وما دون ٦٠% تعتبر الأداة ضعيفة وغير قابلة للقياس<sup>(٥٠)</sup>، وفي هذا الصدد فقد كانت نتائج الثبات لأداة الدراسة كما يلي:

### جدول رقم (٥) نتائج الثبات لأداة الدراسة

| المتغيرات                                 | كرونباخ ألفا |
|---|--------------|
| الالتزام بتطبيق المعيار المحاسبي رقم (١١) | ٠.٨٤٣        |
| المعوقات الرقابية                         | ٠.٧٢٨        |
| المعوقات الإجرائية                        | ٠.٦٨٢        |

ولتأكيد ثبات الاداه أيضا وقيل اجراء الانحدار المتعدد، فقد استخدم الباحث اختبار كرونباخ ألفا على جميع افراد عينه الدراسة المكونه من (٢١٤) شخصاً وذلك بعد استبعاد استبانة القيم الشاذة، وفي هذا الصدد فقد كانت نتائج الثبات لأداة الدراسة كما يلي:

### جدول رقم (٦) معامل الثبات كرونباخ ألفا لأبعاد الدراسة لجميع أفراد العينة

| المتغيرات                                 | كرونباخ ألفا |
|---|--------------|
| الالتزام بتطبيق المعيار المحاسبي رقم (١١) | ٠.٨٢٥        |
| المعوقات الرقابية                         | ٠.٧٩١        |
| معوقات إجرائية                            | ٠.٧٥٣        |

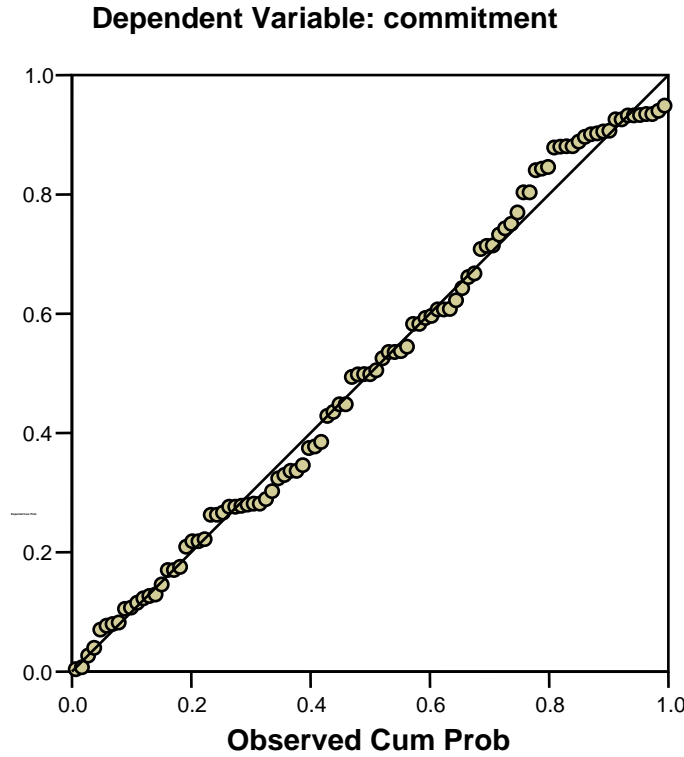
<sup>(50)</sup> Sekaran, uma. Research methods for business with SPSS B-O set, (4thed) new york, john wkley and sons, 2005.

## الاختبارات القبلية للانحدار المتعدد

لقد استخدم الباحث اختبارات التوزيع الطبيعي (Normality) و (Multicollinearty) بالإضافة إلى تجانس التباين (Homoscedasticity) في إجابات العينة ، وقد كانت النتائج على النحو التالي:

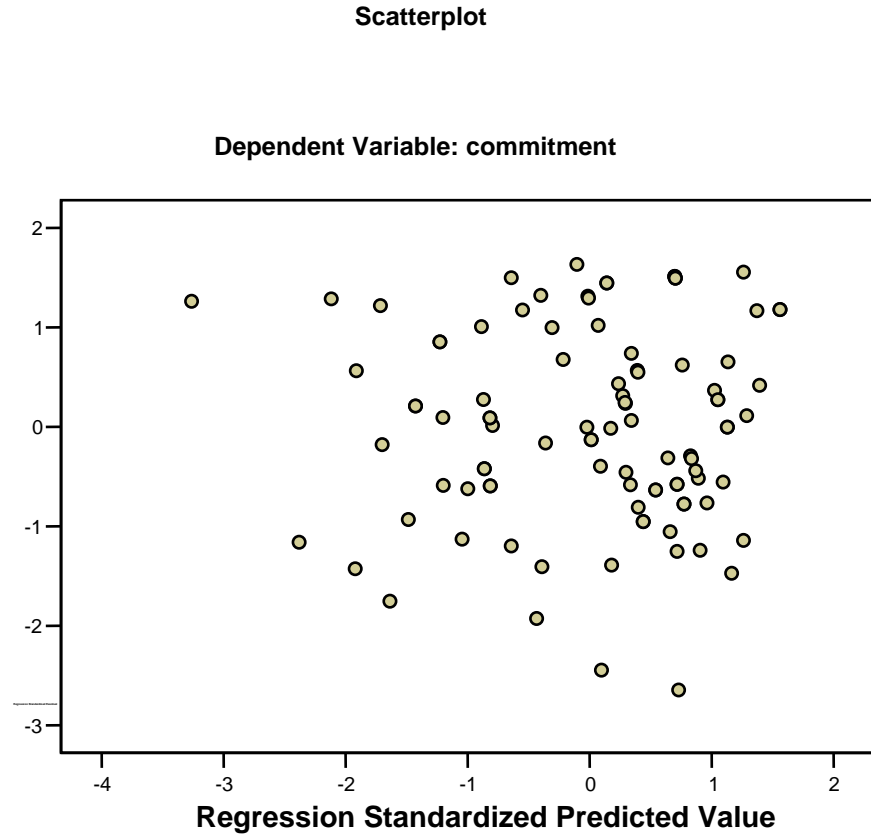
أكد اختبار (Homoscedasticity) بأن تباين المتغيرات ثابت، وبالتالي فإن هناك تجانساً للتباين، وبالتالي الاستبانة أصبحت جاهزة لاستخدام الانحدار المتعدد، من أجل اختبار الفرضيات. وفيما يتعلق بالتوزيع الطبيعي للبيانات، فقد أكدت النتائج بعد حذف القيم الشاذة أن البيانات موزعة بشكل طبيعي، وقابلة للاختبار الإحصائي، وذلك كما هو موضح بالشكل التالي:

### Normal P-P Plot of Regression Standardized Residual



هذا الشكل يبين بأن العلاقة بين المتغيرات المستقلة، هي علاقة خطية وهذا يؤكد على أن البيانات قابلة للاختبار، أما الشكل الثاني فإنه دال على أن عينة الدراسة متجانسة (Homoscedasticity) مع المجتمع، وأن النتائج لهذه الدراسة يمكن تعميمها.





أما اختبارات (Multicollinearity) فتم التأكد من عدم وجود الارتباط المتعدد بين المتغيرات المستقلة من خلال اختبار (VIF) variance inflation factor معامل تضخم التباين، حيث أن جميع قيم VIF كانت أقل من ٥، مما يشير إلى عدم وجود ارتباط متعدد بين المتغيرات المستقلة، وذلك كما هو موضح بالجدول التالي رقم (٨):

#### جدول رقم (٧) جدول يبين اختبارات Collinearity Statistics

| Collinearity Statistics |           |
|-------------------------|-----------|
| VIF                     | Tolerance |
| 1.061                   | .943      |
| 1.084                   | .923      |
| 1.172                   | .853      |
| 1.257                   | .795      |
| 1.484                   | .674      |
| 1.965                   | .509      |
| 2.086                   | .479      |

أما اختبار (Inter Correlation) فقد تم من خلال اختبار العلاقة بين المتغيرات المستقلة مع بعضها البعض، وأن الارتباط العالي ٩٠% فما فوق بين المتغيرات المستقلة<sup>(٥١)</sup> مع بعضها البعض يعتبر مؤشراً على وجود ارتباط داخلي قوي. وقد بينت نتائج الدراسة أن العلاقة بين المتغيرات المستقلة متدنية ويؤكد الجدول التالي رقم (٨) هذه العلاقة بين المتغيرات.

الجدول رقم (٨) جدول يبين العلاقة بين المتغيرات (بيرسون)

| معلومات إجرائية | المعوقات الرقابية | عدد سنوات الخبرة | المسمى الوظيفي | المؤهل العلمي | عمر الشركة في مجال العمل | حجم الشركة | الالتزام بتطبيق المعيار المحاسبي رقم (١١) | ارتباط بيرسون                             |
|-----------------|-------------------|------------------|----------------|---------------|--------------------------|------------|---|---|
| -٠.٤٢٧          | -٠.٣٥١            | ٠.٠٠٧            | ٠.٠٢١          | ٠.٠٠٥         | ٠.٠١٧                    | ٠.٠١٢      | ٠.١                                       | الالتزام بتطبيق المعيار المحاسبي رقم (١١) |
| ٠.٢٣٨           | ٠.٤١٣             | ٠.١٢٧            | ٠.٢٢١          | ٠.٣٢٧         | ٠.٤٥١                    | ٠.١        |   | حجم الشركة                                |
| ٠.١٧٥           | ٠.٢١٤             | ٠.٠١٢            | ٠.٢٥٣          | ٠.٣٣٥         | ٠.١                      |            |   | عمر الشركة في مجال العمل                  |
| ٠.١٤٢           | ٠.٣٢٧             | ٠.٠٠٨            | ٠.٠٣٢          | ٠.١           |                          |            |   | المؤهل العلمي                             |
| ٠.٠٩٤           | ٠.٢١٤             | ٠.٤٢٧            | ٠.١            |               |                          |            | ٠.٠٢١                                     | المسمى الوظيفي                            |
| ٠.٣٤١           | ٠.٦٢٤             | ٠.١              |                |               |                          |            | ٠.٠٠٧                                     | عدد سنوات الخبرة                          |
| ٠.٢١٤           | ٠.١               |                  |                |               |                          |            | -٠.٣٥١                                    | المعوقات الرقابية                         |
| ٠.١             |                   |                  |                |               |                          |            | -٠.٤٢٧                                    | معوقات إجرائية                            |

(<sup>51</sup>) William H. green, Econometric analysis .500-500 . Third-edition. Prentice-hall international, Inc. 1997.

## الفصل الرابع تحليل البيانات ومناقشتها

نموذج الدراسة

تحليل العلاقة بين المتغيرات المستقلة والمتغير التابع

معامل الانحدار المتعدد

نتائج الدراسة

العوامل الديمغرافية للشركة

العوامل الديمغرافية للمستجيبين

المعوقات المتعلقة بتطبيق المعيار الدولي رقم (١١) الخاص بعقود المقاولات.

المعوقات الرقابية

المعوقات الإجرائية

## الفصل الرابع

### تحليل البيانات ومناقشتها

يتضمن هذا الفصل نتائج تحليل البيانات التي جمعت من خلال الاستبانة المعدة لغايات تحقيق أهداف الدراسة، فقد تم استعراض النتائج وفقاً لإجابات المجيبين عن المحاور الرئيسة للدراسة، وهي مدى التزام شركات المقاولات العاملة في الأردن في تطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم (١١) والصعوبات والمعوقات التي تعترض تطبيقه. وأخيراً اختبار فرضيات الدراسة. فقد تم تصميم جدول يبين المتوسط المرجح لإجابات المجيبين وإعطاء ملخص وصوره مبدئية للإجابات بالاعتماد عليه، لاستخدام الباحث أسلوب ليكرت الاحصائي كما يلي:

#### جدول رقم (٩)

##### المتوسط المرجح للمستوى ليكرت<sup>(٥٢)</sup>

| المستوى        | المتوسط المرجح  |
|----------------|-----------------|
| غير موافق بشدة | من ١ الى ١.٧٩   |
| غير موافق      | من ١.٨ الى ٢.٥٩ |
| محايد          | من ٢.٦ الى ٣.٣٩ |
| موافق          | من ٣.٤ الى ٤.١٩ |
| موافق بشدة     | من ٤.٢ الى ٥    |

إما النتائج الإحصائية الوصفية (الوسط الحسابي والانحراف المعياري) للمتغير التابع المتعلقة بتطبيق بنود المعيار رقم (١١) فقد بينت الدراسة هذه النتائج من خلال الجدول التالي:

(52) Sekaran, Uma (2005). Research Methods for Business with SPSS B-O set, (4thed) , New York, John Wiley and Sons.

## جدول رقم (١٠)

مدى التزام شركة المقاولات بتطبيق بنود المعيار رقم (١٠) المتعلق بتكاليف البنود المباشرة واسس تحميلها بعقد  
المقاوله للمجموعة الاولى من الاستبانة

| الرقم | الفقرة  | الوسط الحسابي | الانحراف المعياري |
|-------|---|---------------|-------------------|
| ١.    | تكاليف أجور العاملين والمشرفين بالموقع.   | 2.32          | 0.785             |
| ٢.    | تكاليف المواد الخام المستخدمة في العقد.   | 2.44          | 0.913             |
| ٣.    | تكاليف إيجار المعدات والتجهيزات المستخدمة في العقد.   | 2.37          | 0.972             |
| ٤.    | تكاليف العقد المباشرة كإيجار المعدات والتجهيزات المستخدمة في العقد                                      | 2.53          | 0.879             |
| ٥.    | تكاليف التصميم والمساعدة الفنية المتعلقة مباشرة بالعقد.   | 2.39          | 0.730             |
| ٦.    | التكاليف الإضافية للإنشاءات يتم توزيعها على عدد من العقود.  | 2.13          | 0.759             |
| ٧.    | تكاليف أية مطالبات من أطراف خارجية.   | 2.39          | 0.873             |
| ٨.    | يتم تخفيض تكاليف أي دخل عرضي لم يتم تضمينه بإيرادات العقد.  | 2.52          | 0.925             |
| ٩.    | تكاليف التأمين المتعلقة بالعقد بصفة عامة يتم توزيعها على عدد من العقود.                                 | 2.55          | 1.031             |
| ١٠.   | تكاليف التصميمات والمساعدات الفنية التي لا تتعلق مباشرة بعقد معين يتم توزيعها على عدد من العقود.        | 2.26          | 0.893             |
| ١١.   | التكاليف المقدرة لضمان الأعمال المنفذة (الكفالة).   | 2.34          | 0.923             |
| ١٢.   | لا تشمل تكاليف العقد المباشرة التكاليف المتعلقة مباشرة بأنشطة العقود والتي لا يمكن تحميلها على عقد معين | 2.19          | 0.821             |
| ١٣.   | يتم تحميل التكاليف الإدارية العامة للعقد.   | 2.18          | 0.804             |
| ١٤.   | يتم تحميل تكاليف التطوير للعقد مباشرة عندما ينص عقد المقاوله على ذلك.                                   | 2.25          | 0.750             |
|       | المتوسط العام للالتزام بنود المعيار السابقة.  | 2.3471        | 0.0893            |

وبالرجوع إلى الجدول رقم (١٠) أعلاه، تبين أن شركات المقاولات لا تلتزم بتطبيق بنود المعيار رقم (١١)، حيث بلغت نسبة الالتزام حوالي ٢.٣٤٧١ و بانحراف معياري بلغ ٠.٠٨٩٣ وهذه النسبة قليلة، وغير مقبولة إحصائياً، حيث بلغت أقل من المتوسط الحسابي المقبول إحصائياً ومقداره ٣، وبالنظر إلى الجدول أعلاه، فإننا نلاحظ أن أعلى فقرة كانت أكثر التزاماً هي الفقرة التاسعة، المتعلقة بتكاليف التأمين والمتعلقة بالعقد بصفة عامة يتم توزيعها على عدد من العقود. وقد بلغ متوسطها الحسابي ٢.٥٥ و بانحراف معياري ١.٠٣١ أما أقل فقرة كانت أقل التزاماً من وجهة نظر العينة، فهي الفقرة السادسة (التكاليف الإضافية للإنشاءات يتم

توزيعها على عدد من العقود) حيث بلغ متوسطها الحسابي ٢.١٣ وهو أقل من المتوسط ٣ المقبول إحصائياً وبانحراف معياري بلغ ٠.٧٥٩.

جدول رقم (١١) مدى التزام شركة المقاولات بتطبيق بنود المعيار رقم (١١)

المتعلق بالإيرادات والمصروفات وطرق قياسها بعقد المقاولات للمجموعة الثانية من الاستبانة

| الرقم | الفقرة   | الوسط الحسابي | الانحراف المعياري |
|-------|--|---------------|-------------------|
| ١٥    | تعترف شركة المقاولات بالخسائر المتوقعة لأحد العقود في حال حدوثها.  | 2.15          | 0.782             |
| ١٦    | تحدد نتيجة العقد بصورة موضوعية، بعد التأكد من إمكانية قياس التكاليف اللازمة لإتمام العقد، من خلال مقارنة التكاليف الفعلية بالمقدرة مسبقاً. | 2.52          | 0.831             |
| ١٧    | يتم استخدام طريقة نسبة الإتمام لتحديد الإيرادات والاعتراف بها.   | 2.19          | 0.808             |
| ١٨    | يتم الاعتراف بإيراد العقد بقائمة الدخل في الفترة المحاسبية التي ساهمت في إنجاز الأعمال.  | 2.20          | 0.812             |
| ١٩    | تعالج التكاليف التي يتكبدها المقاول، والقابلة للاسترداد مستقبلاً المتعلقة بأنشطة مستقبلية كأصل.  | 2.07          | 0.832             |
| ٢٠    | في حال عدم تحصيل إيرادات سبق الاعتراف بها في قائمة الدخل، تعالج هذه الإيرادات كمصروف، وليس تخفيضاً لإيراد العقد.                           | 2.00          | 0.764             |
| ٢١    | يتوفر نظام داخلي فعال للموازنات والتقارير لمراجعة كل عقد وعمل تعديلات في تقدير الإيرادات والتكاليف كلما حدث تقدم في التنفيذ.               | 2.28          | 0.746             |
| ٢٢    | يتم الالتزام بقياس مرحلة التقدم في تنفيذ العقد بطريقة موضوعية، لكل عقد بشكل منفرد.   | 2.24          | 0.839             |
| ٢٣    | في حال توقع حدوث خسائر في عقد ما، يتم الاعتراف بتلك الخسائر فوراً كمصروف.  | 2.58          | 1.009             |
| ٢٤    | عند عدم استرداد تكاليف أحد العقود، فإنه يجب الاعتراف بها على الفور كمصروف.   | 2.28          | 0.875             |
| ٢٥    | عند زيادة تكاليف العقد عن إيراداته تعترف شركة المقاولات مباشرة بالخسائر المتوقعة وتثبتها كمصروفات.   | 2.30          | 0.806             |
| ٢٦    | تطبق طريقة نسبة الإتمام على أساس مترام في كل فترة مالية، وذلك طبقاً للتقديرات الجارية لإيراد العقد وتكاليفه.                               | 2.23          | 0.835             |
|       | المتوسط العام للالتزام بنود المعيار السابقة.   | 2.2533        | 0.0669            |

بالرجوع إلى الجدول رقم (١١) أعلاه، تبين أن شركات المقاولات لا تلتزم بتطبيق بنود المعيار رقم (١١)، حيث بلغت نسبة الالتزام ٢.٢٥٣٣ وبانحراف معياري بلغ ٠.٠٦٦٩ وهذه النسبة قليلة وغير مقبولة إحصائياً، حيث بلغت أقل من المتوسط الحسابي المقبول إحصائياً

ومقداره ٣، وبالنظر إلى الجدول أعلاه، فإننا نلاحظ أن أعلى فقرة كانت أكثر التزاماً هي الفقرة (٢٣)، وفي حال توقع حدوث خسائر في عقد ما، يتم الاعتراف بتلك الخسائر فوراً كمصروف. وقد بلغ متوسطها الحسابي ٢.٥٨ وبانحراف معياري ١.٠٠٩ أما أقل فقرة كانت أقل التزاماً من وجهة نظر العينة فهي الفقرة (٢٠)، (وفي حال عدم تحصيل إيرادات سبق الاعتراف بها في قائمة الدخل، فتعالج هذه الإيرادات كمصروف وليس تخفيضاً لإيراد العقد) حيث بلغ متوسطها الحسابي ٢.٠٠، وهو أقل من المتوسط ٣، المقبول إحصائياً وبانحراف معياري بلغ ٠.٧٦٤.

جدول رقم (١٢) مدى التزام شركة المقاولات بتطبيق بنود المعيار رقم (١١) المتعلق بالإفصاح بتطبيق الإفصاح بعقد المقاولات المجموعة الثالثة من الاستبانة

| الرقم | الفقرة   | الوسط الحسابي | الانحراف المعياري |
|-------|--|---------------|-------------------|
| ٢٧.   | يتم الإفصاح عن مقدار إيرادات العقد التي تم الاعتراف بها كإيرادات الفترة الحالية.             | 2.31          | 0.858             |
| ٢٨.   | يتم الإفصاح عن الطريقة المتبعة في تحديد إيرادات العقد المعترف بها خلال الفترة المالية.       | 2.16          | 0.850             |
| ٢٩.   | تفصح المنشأة عن الطريقة المستخدمة لتحديد مرحلة إتمام العقود تحت التنفيذ.                     | 2.31          | 0.727             |
| ٣٠.   | يتم الإفصاح عن عقود تحت التنفيذ للتكاليف الفعلية المجمعة وكذلك الأرباح التي تم الاعتراف بها. | 2.31          | 0.870             |
| ٣١.   | يتم الإفصاح عن العقود تحت التنفيذ للمبالغ المقدمة التي تم استلامها على ذمة العقد.            | 2.30          | 0.903             |
| ٣٢.   | في العقود تحت التنفيذ يتم الإفصاح عن المبالغ المحتجزة في تاريخ إعداد الميزانية.              | 2.25          | 0.722             |
| ٣٣.   | يتم الإفصاح عن إجمالي المبالغ التي في ذمة العملاء.   | 2.14          | 0.866             |
| ٣٤.   | يتم الإفصاح عن إجمالي المبالغ المستحقة للعملاء عن أعمال العقود كمطلوبات في الميزانية.        | 2.29          | 0.777             |
| ٣٥.   | يتم الإفصاح عن التزامات محتملة وموجودات محتملة.  | 2.13          | 0.799             |
|       | المتوسط العام للالتزام بنود المعيار السابقة.   | 2.2444        | 0.0655            |

وبالرجوع إلى الجدول أعلاه تبين أن شركات المقاولات لا تلتزم بتطبيق بنود المعيار رقم (١١)، حيث بلغت نسبة الالتزام حوالي ٢.٢٤٤٤ وبانحراف معياري بلغ ٠.٠٦٥٥ وهذه النسبة قليلة وغير مقبولة إحصائياً، حيث بلغت أقل من المتوسط الحسابي المقبول إحصائياً ومقداره ٣، وبالنظر إلى الجدول أعلاه فإننا نلاحظ أن أعلى فقرة كانت أكثر التزاماً هي الفقرات رقم (٢٧، ٢٩، ٣٠)، وقد بلغ متوسطها الحسابي ٢.٣١ وبانحراف معياري على التوالي حسب الترتيب ٠.٨٥٨ و ٠.٧٢٧ و ٠.٨٧٠، أما أقل فقرة التي كانت أقل التزاماً من

وجهة نظر العينة فهي الفقرة رقم (٣٥)، حيث بلغ متوسطها الحسابي ٢.١٣ وهو أقل من المتوسط ٣ المقبول إحصائياً وبانحراف معياري بلغ ٠.٧٩٩.

### جدول رقم (١٣)

مدى التزام شركة المقاولات بتطبيق بنود المعيار رقم (١١) المتعلق بعقد المقاولات للمجموعات الاستبائية

#### الثلاثة

| الجزء | الفقرة   | الوسط الحسابي | الانحراف المعياري |
|-------|--|---------------|-------------------|
| ١     | المتوسط العام للالتزام ببنود المعيار للمجموعة الاولى . | 2.3471        | 0.0893            |
| ٢     | المتوسط العام للالتزام ببنود المعيار للمجموعة الثانية. | 2.2533        | 0.0669            |
| ٣     | المتوسط العام للالتزام ببنود المعيار للمجموعة الثالثة. | 2.2444        | 0.0655            |
|       | المتوسط العام للالتزام بجميع بنود المعيار.             | 2.2878        | .64758            |

وعند الرجوع إلى المتوسطات جميعها نلاحظ أن شركات المقاولات، لا تلتزم بتطبيق بنود المعيار المحاسبي الدولي رقم (١١)، حيث بلغت نسبة الالتزام ٢.٢٨٧٨، وبانحراف معياري بلغ ٠.٦٤٧٥٨، وهذه النسبة قليلة وغير مقبولة إحصائياً، حيث بلغت أقل من المتوسط الحسابي المقبول إحصائياً ومقداره ٣ وبالنظر إلى الجداول الثلاثة السابقة، نلاحظ أن أعلى فقرة كانت أكثر التزاماً، هي في حالة توقع حدوث خسائر في عقد ما يتم الاعتراف بتلك الخسائر فوراً كمصروف، وقد بلغ متوسطها الحسابي ٢.٥٨، وبانحراف معياري ١.٠٠٩ أما أقل فقرة التي كانت أقل التزاماً من وجهة نظر العينة، فهي في حال عدم تحصيل إيرادات سبق الاعتراف بها في قائمة الدخل، فتعالج هذه الإيرادات كمصروف، وليس تخفيضاً لإيراد العقد حيث بلغ متوسطها الحسابي ٢.٠٠، وهو أقل من المتوسط المقبول إحصائياً ٣ وبانحراف معياري بلغ ٠.٧٦٤.

#### نموذج الدراسة

لقد تم بناء نموذج الدراسة بناءً على المتغيرات المستقلة، والمتغير التابع والتي استخدمت في شرح وتوضيح رأي أفراد العينة على المتغيرات المستقلة، مثل المتغيرات المتعلقة بالشركة المقاولات (حجم الشركة، وعمر الشركة)، بالإضافة إلى المتغيرات الديمغرافية للأفراد المستجيبين مثل (المؤهل العلمي، والمسمى الوظيفي، وعدد سنوات الخبرة) بالإضافة إلى المعوقات الرقابية والمعوقات الإجرائية، كما تم توضيح المتغير التابع في هذا النموذج والمتمثل



ب) التزام شركات المقاولات بتطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم (١١) المتعلق بعقود المقاولات)، ولتحقيق ذلك فقد تم بناء معادلة الانحدار التالية:

الالتزام بتطبيق المعيار المحاسبي رقم ١١ = (حجم الشركة، وعمر الشركة، والمؤهل العلمي، والمسمى الوظيفي، وعدد سنوات الخبرة، والمعوقات الرقابية، والمعوقات الإجرائية).

إن معامل الانحدار ( $\beta$ ) يشير إلى تأثير المتغيرات المستقلة على المتغير التابع. بحيث إن كل وحدة واحدة تتغير في المتغير المستقل  $X$ ، فإنه من المتوقع أن يتغير حجم  $\beta$  في المتغير التابع  $Y$ . لذلك فإن نموذج الانحدار المتعدد كما يلي:

$\beta_1 + \alpha = Y$  حجم الشركة +  $\beta_2$  عمر الشركة +  $\beta_3$  المؤهل العلمي +  $\beta_4$  المسمى الوظيفي +  $\beta_5$  عدد سنوات خبرة الموظف في العمل +  $\beta_6$  المعوقات الرقابية +  $\beta_7$  المعوقات الإجرائية +  $\epsilon$  (٥٣).

وقد بينت الدراسة ملخصاً للبيانات الديمغرافية التي جمعت من العينة والتي تظهر في

الجدول التالي:

جدول رقم (١٤) وصف معلومات الشركة

| العوامل المتعلقة بالشركة | البيان                   | التكرار | النسبة % |
|--------------------------|--------------------------|---------|----------|
| حجم الشركة               | من ٥٠ الى ٢٥٠ ألف دينار  | ١٧٥     | ٠.٨١٧    |
|                          | من ٢٥٠ الى ٤٠٠ ألف دينار | ٢٨      | ٠.١٣٢    |
|                          | من ٤٥٠ الى ٧٥٠ ألف دينار | ١١      | ٠.٠٥١    |
| عمر الشركة في مجال العمل | أقل من ٥ سنوات           | ٤٨      | ٠.٢٢٤    |
|                          | من ٥-١٠ سنوات            | ١٣٦     | ٠.٦٣٥    |
|                          | أكثر من ١٠ سنوات         | ٣٠      | ٠.١٤٠    |

جدول رقم (١٥) وصف العوامل الديمغرافية للمستجيبين

| العوامل الديمغرافية للمستجيبين | البيان      | التكرار | النسبة |
|--------------------------------|-------------|---------|--------|
| المؤهل العلمي                  | دبلوم متوسط | ٣٧      | ٠.١٧٣  |
|                                | بكالوريوس   | ١٦١     | ٠.٧٢٥  |
|                                | ماجستير     | ١٦      | ٠.٠٧٥  |
|                                | دكتوراة     | ٠       | ٠      |
| المسمى الوظيفي                 | محاسب       | ١٥٢     | ٠.٧١٠  |
|                                | مدير مالي   | ٣٧      | ٠.١٧٣  |

(53) Sekaran, Uma Research Methods for Business with SPSS B-O set, (4thed), New York, John wily and Sons. (2005).

|       |    |                  |                  |
|-------|----|------------------|------------------|
| ٠.١١٧ | ٢٥ | كاتب حسابات      |                  |
| ٠.٤٠٦ | ٨٧ | أقل من ٥ سنوات   | عدد سنوات الخبرة |
| ٠.٤٤٤ | ٩٥ | من ٥ إلى ١٠      |                  |
| ٠.١٥٠ | ٣٢ | أكثر من ١٠ سنوات |                  |

نلاحظ من الجدولين (١٤) و(١٥) أعلاه بأن عينة الدراسة قد أشارت إلى أن حجم الشركة قد بلغ حوالي (١٧٥) شركة بنسبة ٠.٨١٧، التي رأسمالها من ٥٠ الى ٢٥٠ الف دينار اي الفئة الثالثة ، بينما بلغت الشركات التي رأسمالها من ٢٥٠ إلى ٤٠٠ الف دينار حوالي (٢٨) شركة بنسبة ٠.١٣٢ ، وهم من الفئة الثانية أما الشركات التي رأسمالها من ٤٥٠ الى ٧٥٠ الف دينار، فقد بلغت حوالي (١١) شركة، وبنسبة ٠.٠٥١ وهم الفئة الأولى. ويلاحظ الباحث أن أعلى نسبة شركات كانت من الشركات الصغيرة الحجم، مقارنة مع الشركات الأخرى والتي بلغت نسبتها حوالي ٠.٨١٧ .

وقد بلغت نسبة عمر الشركات في مجال العمل حسب رأي المستجيبين ٤٨ شركة وبنسبة ٠.٢٢٤ . وذلك بالنسبة للشركات التي عمرها في مجال العمل أقل من ٥ سنوات، أما الشركات التي عمرها من ٥-١٠ سنوات، فقد بلغت ١٣٦ شركة بنسبة ٠.٦٣٥ ، وقد أشارت العينة إلى أن الشركات التي عمرها أكثر من ١٠ سنوات في مجال العمل، قد بلغت ٣٠ شركة وبنسبة ٠.١٤٠ . ومن هنا فإن أعلى نسبة كانت من الشركات التي عمرها من ٥-١٠ سنوات.

أما بالنسبة للخصائص الديمغرافية المتعلقة بالمستجيبين، فقد بينت الدراسة أن الذين يحملون دبلوم متوسط كان عددهم ٣٧ ونسبتهم ٠.١٧٣ ، أما حملة البكالوريوس فقد بلغ عددهم ١٦١ وبنسبة ٠.٧٥٢ ، بينما بلغ عدد الحاصلين على شهادة الماجستير ١٦ بنسبة ٠.٠٧٥ ، وقد بينت النتائج بأن لا أحد من العينة يحمل شهادة الدكتوراة. وقد لاحظ الباحث أن أعلى نسبة كانت من الذين يحملون شهادة البكالوريوس.

أما المسمى الوظيفي للعينة فقد كان على النحو التالي:

أعلى نسبة كانت من فئة المحاسبين الذين بلغت نسبتهم ٠.٧١٠ و عددهم ١٥٢ ، ثم تلاها نسبة المديرين الماليين، والتي بلغت ٠.١٧٣ و عددهم ٣٧ مديراً مالياً. أما كاتب الحسابات فقد كانت أقل نسبة حيث بلغت ٠.١١٧ و عددهم ٢٥ كاتباً.

أما عن عدد سنوات الخبرة للعينة، فقد بلغت أعلى نسبة من ٥ إلى ١٠ سنوات، ثم جاءت في المرتبة الثانية الخبرة التي أقل من ٥ سنوات، أما الخبرة التي أكثر من ١٠ سنوات فقد بلغت ١٥٠ ، و عددهم ٣٢ مستجيباً.

## تحليل العلاقة بين المتغيرات المستقلة والمتغير التابع

تم استخدام العلاقة الثنائية، وتم استخدام معامل الارتباط بيرسون، وهو عبارة عن قياس العلاقة الخطية بين المتغيرات، حيث يبلغ مداه من -١ إلى ١. هذه القيمة تشير إلى قوة العلاقة بين المتغيرات، وتشير القيمة صفر إلى عدم وجود ارتباط بين المتغيرات، أما الارتباط ١ فيشير إلى وجود علاقة إيجابية قوية، والقيمة -١ تشير إلى وجود علاقة سلبية قوية بين المتغيرات. وقد أظهرت نتائج الدراسة العلاقة بين المتغيرات كما هي في الجدول رقم (١٦).

### جدول رقم (١٦) العلاقة بين المتغيرات المستقلة والمتغير التابع

| المتغيرات   | معامل العلاقة | مستوى الدلالة الإحصائية | قوة العلاقة |
|---|---------------|-------------------------|-------------|
| الالتزام بتطبيق المعيار المحاسبي رقم (١١) مع حجم الشركة               | ٠.٠١٢         | ٠.٤٦٥                   | متدنية جداً |
| الالتزام بتطبيق المعيار المحاسبي رقم (١١) مع عمر الشركة في مجال العمل | ٠.٠٣٢         | ٠.٥٦٣                   | متدنية جداً |
| الالتزام بتطبيق المعيار المحاسبي رقم (١١) مع المؤهل العلمي            | ٠.٠٣٧         | ٠.٤٥٦                   | متدنية جداً |
| الالتزام بتطبيق المعيار المحاسبي رقم (١١) مع المسمى الوظيفي           | ٠.٠٢٢         | ٠.٥٨٦                   | متدنية جداً |
| الالتزام بتطبيق المعيار المحاسبي رقم (١١) مع عدد سنوات الخبرة         | ٠.٠٤٢         | ٠.٥٢٤                   | متدنية جداً |
| الالتزام بتطبيق المعيار المحاسبي رقم (١١) مع المعوقات الرقابية        | -٠.٤٦٩        | ٠.٠٠٠                   | عالية       |
| الالتزام بتطبيق المعيار المحاسبي رقم (١١) مع المعوقات الإجرائية       | -٠.٥٤٢        | ٠.٠٠٠                   | عالية       |

وعند تحليل العلاقة الإحصائية الثنائية، تبين أن هناك علاقة متدنية جداً بين المتغيرات الديمغرافية، مع المتغير التابع، وليست دالة إحصائياً، ومن جهة أخرى فإن نتائج العلاقة الإحصائية الثنائية بين الالتزام بتطبيق المعيار المحاسبي رقم (١١) مع المعوقات الرقابية سلبية، وعالية وذات دلالة إحصائية، أما بالنسبة إلى علاقة الالتزام بتطبيق المعيار المحاسبي رقم (١١)، مع المعوقات الإجرائية، فإنها عالية وسلبية وذات دلالة إحصائية.

### معامل الانحدار المتعدد

تم استخدام معامل بيتا (B) من أجل توضيح تأثير المتغيرات المستقلة على المتغير التابع، لذلك فإن قيمة بيتا الأكبر للمتغير تدل على أن قوة تأثير هذا المتغير هي الأكبر في المتغير التابع، بمستوى دلالة إحصائية  $\alpha \leq 5\%$ . لذلك نرى من خلال هذا الاختبار ترتيب قيم (B) من حيث قوة أثر المتغيرات المستقلة في المتغير التابع.

وبالنظر إلى الجدول رقم (١٨) بينت نتائج هذه الدراسة أن قيمة B الأكبر هي (-٥٤٢) للمعوقات الإجرائية، هذا يعني بأن هذا المتغير له مساهمة فعالة في التأثير في المتغير التابع، كما أن هذا المتغير ذو دلالة إحصائية (0.000) أما قيمة بيتا للمعوقات الرقابية، فهي أقل حيث بلغت (-٤٦٩) (بمستوى ذات دلالة إحصائية (0.000)، وهذا يدل على أنه أقل تأثيراً، حيث أن قيمة B لهذه المتغيرات ذات تأثير سلبي قوي في الالتزام بتطبيق المعيار الدولي رقم (١١)، حيث أن هذه المتغيرات دالة إحصائياً، حيث بلغت الدلالة الإحصائية ٠.٠٠٠، أما المتغيرات المستقلة الديمغرافية فهي ليست دالة إحصائياً، وليس لها تأثير في المتغير التابع.

جدول رقم (١٧) أثر المتغيرات المستقلة في المتغير التابع

| Sig.  | T      | Standardized | Unstandardized |        | Model                    |
|-------|--------|--------------|----------------|--------|--------------------------|
|       |        | Coefficients | Std. Error     | B      |                          |
|       |        | Beta         |                |        |                          |
| ٠.٥٣٤ | ١٨.٢٠٩ |              | ٠.١٣٣          | ٣.٤٥٤  | (الثابت)                 |
| ٠.٥٦٥ | ٠.٥٠٦  | ٠.٠١١        | ٠.٠٢٦          | ٠.٠١٢  | حجم الشركة               |
| ٠.٦٣٢ | ٠.٦٧٠  | ٠.٠٢١        | ٠.٠٥٣          | ٠.٠٣٢  | عمر الشركة في مجال العمل |
| ٠.٢٥٦ | ٠.٧٩٠  | ٠.٠٥٩        | ٠.٠٢٦          | ٠.٠٣٧  | المؤهل العلمي            |
| ٠.٢٤٥ | ٠.٥٥٨  | ٠.٠١٥        | ٠.٠٣١          | ٠.٠٢٢  | المسمى الوظيفي           |
| ٠.٢٣٩ | ٠.٦٧٥  | ٠.٠٦٢        | ٠.٠٢٢          | ٠.٠٤٢  | عدد سنوات الخبرة         |
| ٠.٠٠٠ | -٢.٦٩  | -٠.٥٥٧       | ٠.٣٢٣          | -٠.٤٦٩ | المعوقات الرقابية        |
| ٠.٠٠٠ | -٢.٩٨  | -٠.٦٧٨       | ٠.٣٧٩          | -٠.٥٤٢ | المعوقات الاجرائية       |

## معامل التحديد والمتغيرات المستقلة

إن قيمة معامل التحديد  $R^2$  ٠.٨٤٣٠ يدل على أن المتغيرات المستقلة فسرت ما مقداره ٠.٨٤٣٠ من التغير في المتغير التابع. أما اختبار (ANOVA) والذي يظهر بالشكل رقم (١٨)، فقد بين أن المتغيرات المستقلة فسرت ٨.٠٣٧ من المتغير التابع، وبلغت قيمة  $F$  ٢٩٥.٩٠٥ وهذا يشير إلى أن النموذج ملائم لقياس العلاقة بين المتغيرات المستقلة والمتغير التابع.

جدول رقم (١٨)

## ANOVA

| Sig.     | F       | متوسط مجموع المربعات | Df درجات الحرية | مجموع المربعات | Model                  |
|----------|---------|----------------------|-----------------|----------------|------------------------|
| 0.000(a) | 295.905 | 2.009                | 6               | 8.037          | 1 بين المجموعة         |
|          |         | .007                 | 208             | .625           | Residual خارج المجموعة |
|          |         |                      | 214             | 8.662          | Total المجموع          |

### جدول رقم (١٩) (ملخص النموذج) Model Summary(b)

| Model | R معامل الارتباط المتعدد | R Square معامل التحديد | Adjusted R Square معامل التحديد المعدل | Std. Error of the Estimate الخطأ المعياري |
|-------|--------------------------|------------------------|--|---|
|       | a0.918                   | 0.843                  | 0.408                                  | 0.70887                                   |

نلاحظ أن الجدولين رقم (١٨) والرقم (١٩) يعملان على إظهار أن نموذج الدراسة ذات دلالة إحصائية، وقابل للدراسة، وغير مرفوض، ويدلان على أن الدراسة مقبولة، وقادرة على الخروج بنتائج منطقية.

#### اختبار الفرضيات

الهدف من اختبار الفرضيات هو للإجابة عن أسئلة الدراسة وتحقيق أهدافها.

**الفرضية الأولى:** يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية لحجم شركة المقاولات على الالتزام بتطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم (١١).

بالإشارة إلى جدول رقم (١٧) تبين أن المتغير المستقل **حجم الشركة** ليس له تأثير في المتغير التابع، كما أن اتجاه العلاقة ايجابية، أما عن قيمة T فإنها = (0.506) الفا أكبر من 0.05 وهي أقل من القيمة المعيارية، وهذا يدل على أن **حجم الشركة** ليست لها مساهمة في التأثير في المتغير التابع، كما أنها ليست دالة إحصائية، وبذلك فإننا نقبل الفرضية الصفرية ونرفض الفرضية البديلة.

**الفرضية الثانية:** يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية لعمر شركة المقاولات في مجال العمل على الالتزام بتطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم (١١).

بالإشارة إلى جدول رقم (١٧) تبين أن معامل عمر الشركة في مجال العمل = 0.032 عند مستوى ذات دلالة إحصائية = 0.623 إشارة المتغير موجبة. ويشير أيضا اختبار T إن قيمة T = 0.670 عند مستوى ذات دلالة إحصائية = 0.623، وهذا يعني أن عمر الشركة في مجال العمل لايساهم في التأثير في الالتزام بتطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم (١١). وبالتالي فإن نتائج هذا الاختبار جعلتنا نرفض الفرضية البديلة ونقبل بالصفرية.

**الفرضية الثالثة:** يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية للمؤهل العلمي للمستجيبين على الالتزام بتطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم (١١).

بالإشارة إلى الجدول رقم (١٧) تبين أن معامل المؤهل العلمي = ٠.٠٣٧ عند مستوى ذات دلالة إحصائية = ٠.٢٥٦ وهذا يشير إلى أن هذا المتغير ليس له تأثير في المتغير التابع ويشير أيضا اختبار T أن قيمة T = ٠.٧٩٠ عند مستوى ذات دلالة إحصائية = ٠.٢٥٦ وهذا يعني أن المؤهل العلمي، لا يساهم في التأثير على الالتزام بتطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم (١١)، وبالتالي فإن نتائج هذا الاختبار جعلتنا نرفض الفرضية البديلة ونقبل بالصفريّة.

**الفرضية الرابعة:** يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية لعدد سنوات الخبرة للمستجيبين على الالتزام بتطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم (١١).

بالإشارة إلى جدول رقم (١٧) تبين أن معامل عدد سنوات الخبرة = ٠.٠٤٢ عند مستوى ذات دلالة إحصائية = ٠.٢٣٩ إشارة المتغير موجبة. ويشير أيضا اختبار T إن قيمة T = ٠.٦٧٥ عند مستوى ذات دلالة إحصائية = ٠.٢٣٩، هذا يعني أن عدد سنوات الخبرة لا تساهم في التأثير على الالتزام بتطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم (١١). وبالتالي فإن نتائج هذا الاختبار جعلتنا نرفض الفرضية البديلة ونقبل بالصفريّة.

**الفرضية الخامسة:** يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية للمسمى الوظيفي على الالتزام بتطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم (١١).

بالإشارة إلى جدول رقم (١٧) تبين أن المتغير المستقل المسمى الوظيفي، ليس له تأثير في المتغير التابع، كما أن اتجاه العلاقة إيجابية، أما عن قيمة T فإنها = (٠.٥٥٨) الفا أكبر من ٠.٠٥ وهي أقل من القيمة المعيارية، وهذا يدل على أن المسمى الوظيفي ليس له مساهمة في التأثير في المتغير التابع كما أنه ليس دالاً إحصائياً، وبذلك فإننا نقبل الفرضية الصفريّة ونرفض الفرضية البديلة.

**الفرضية السادسة:** يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية للمعوقات الرقابية على الالتزام بتطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم (١١).

بالإشارة إلى الجدول رقم (١٧)، تبين أن معامل المعوقات الرقابية = -٠.٤٦٩ عند مستوى ذات دلالة إحصائية = ٠.٠٠٠، هذا يشير إلى أن هذا المتغير له تأثير في المتغير التابع ويشير أيضا اختبار T إن قيمة T = -٢.٦٩ عند مستوى ذات دلالة إحصائية = ٠.٠٠٠ هذا

يعني أن المعوقات الرقابية تساهم في التأثير في الالتزام بتطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم (١١). وبالتالي فإن نتائج هذا الاختبار جعلتنا نرفض الفرضية الصفرية ونقبل البديلة.

**الفرضية السابعة:** يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية للمعوقات الإجرائية على الالتزام بتطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم (١١).

بالإشارة إلى جدول رقم (١٧) تبين أن معامل المعوقات الاجرائية = ٠.٥٤٢ - عند مستوى ذات دلالة إحصائية = ٠.٠٠٠٠ إشارة المتغير سالبة. ويشير أيضا اختبار T إن قيمة T = ٢.٩٨ - عند مستوى ذات دلالة إحصائية = ٠.٠٠٠٠ هذا يعني أن المعوقات الإجرائية تساهم في التأثير في الالتزام بتطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم (١١). وبالتالي فإن نتائج هذا الاختبار جعلتنا نرفض الفرضية الصفرية ونقبل البديلة.

### العوامل المتعلقة بالشركة

#### حجم الشركة

لقد تبين بأن حجم الشركة والتي تم قياسها من خلال رأس مال شركات المقاولات والتي تمثلت بالأبعاد التالية: من ٥٠ إلى ٢٥٠ ألف دينار، ومن ٢٥٠ إلى ٤٠٠ ألف دينار ومن ٤٥٠ إلى ٧٥٠ ألف دينار، ليس لها أثر في الالتزام بتطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم (١١) المتعلق بعقود المقاولات، وقد بلغت الدلالة الإحصائية عند مستوى ٠,٥ >  $\alpha$  وليس لهذا المتغير أي مساهمة في زيادة أو تقليل الالتزام بتطبيق بنود المعيار.

#### عمر الشركة

لقد أظهرت نتائج الدراسة الإحصائية من خلال قياس إدراك عينة الدراسة، أن عمر الشركة ليس له مساهمة في التأثير على الالتزام، بتطبيق بنود المعيار الدولي رقم (١١) المتعلق بعقود المقاولات، وقد تم قياس هذا المتغير من خلال الأبعاد التالية: أقل من ٥ سنوات، ومن ٥-١٠ سنوات، وأكثر من ١٠ سنوات، حيث تبين بأنه ليس لهذه الأبعاد أي أثر ذي دلالة إحصائية على المتغير التابع وذلك من حيث المساهمة في زيادة الالتزام بتطبيق المعيار رقم (١١) أو عدم تطبيقه.

### العوامل الديمغرافية للمستجيبين

#### المؤهل العلمي



لقد أوضحت نتائج الدراسة أن المؤهل العلمي للمستجيبين، والذين يعملون بشركات المقاولات، والتي تربطهم علاقة مباشرة في تطبيق بنود المعيار رقم (١١)، بأنها ليست ذات تأثير في التزام هؤلاء الأفراد بتطبيق المعيار، وقد بلغت الدلالة الإحصائية أكبر من ٠.٠٥، وقد أكدت هذه النتيجة أن هذا المتغير ليس له مساهمة، في جعل الأفراد العاملين في شركات المقاولات يلتزمون في تطبيق المعيار أو عدم تطبيقه.

### المسمى الوظيفي

وجدت الدراسة أنه ليس هناك أثر ذو دلالة إحصائية للمسمى الوظيفي، كمتغير مستقل في المتغير التابع للالتزام بتطبيق المعيار الدولي رقم (١١)، المتعلق بعقود المقاولات، وبالتالي فإن هذا المتغير، لا يساهم في زيادة أو تقليل الالتزام بتطبيق بنود المعيار المتعلق بعقود المقاولات.

### عدد سنوات الخبرة

تم قياس هذا المتغير من خلال الأبعاد التالية: أقل من ٥ سنوات، ومن ٥ إلى ١٠، وأكثر من ١٠ سنوات، وقد أظهرت النتائج الإحصائية أن هذه الأبعاد ليس لها علاقة مع أو تأثير في المتغير التابع (الالتزام بتطبيق المعيار الدولي رقم ١١)، وعليه فإن هذا المتغير ليس له مساهمة في زيادة الالتزام أو عدم الالتزام ببند المعيار، من قبل أفراد العينة، وليس له دلالة إحصائية حيث بلغت الدلالة الإحصائية أكبر من ٠.٠٥.

المعوقات المتعلقة بتطبيق المعيار الدولي رقم (١١) الخاص بعقود المقاولات.

### المعوقات الرقابية:

لقد بينت نتائج التحليل الاستدلالي أن المعوقات الرقابية لها تأثير سلبي كبير في المتغير التابع، المتمثل بالالتزام بتطبيق بنود المعيار الدولي رقم (١١)، والمتعلق بعقود المقاولات، حيث أظهرت هذه النتائج أن المعوقات الرقابية تساهم بشكل واضح بالالتزام بتطبيق بنود المعيار، فكلما زادت المعوقات الرقابية، أدى ذلك إلى تقليل الالتزام بتطبيق المعيار وكلما قلت المعوقات الرقابية، أدى ذلك إلى زيادة الالتزام بتطبيق بنود المعيار رقم (١١)، وقد ساهم هذا المتغير بما مقداره ٠.٤٦٩ - وبدلالة إحصائية بلغت ٠.٠٠٠.

## المعوقات الاجرائية

أظهرت نتائج الدراسة أن المعوقات الإجرائية لها تأثير سلبي في المتغير التابع حيث بلغ هذا التأثير ما مقداره ٠.٥٤٢- فهذا يعني أنه كلما زادت وحده واحدة في المتغير المستقل المعوقات الإجرائية، فإنه يؤدي إلى تقليل الالتزام بتطبيق المعيار الدولي رقم (١١)، ما مقداره ٠.٥٤٢ وعلى العكس من ذلك فكلما قلت وحده واحدة في المتغير المستقل (المعوقات الإجرائية)، فإنه يؤدي ذلك إلى زيادة الالتزام بتطبيق المعيار الدولي رقم (١١)، المتعلق بعقود المقاولات.

## الفصل الخامس النتائج والتوصيات

## الفصل الخامس

### النتائج والتوصيات

#### النتائج

١. لقد تبين أن حجم الشركة والتي تم قياسها من خلال رأس مال شركات المقاولات، ليس له أي مساهمة في زيادة أو تقليل الالتزام، بتطبيق بنود المعيار المحاسبي الدولي رقم (١١).
٢. لقد أظهرت نتائج الدراسة الإحصائية من خلال قياس إدراك عينة الدراسة أن عمر الشركة، ليس له مساهمة في التأثير على الالتزام بتطبيق بنود المعيار الدولي رقم (١١)، المتعلق بعقود المقاولات.
٣. لقد أوضحت نتائج الدراسة أن المؤهل العلمي للمستجيبين، والذين يعملون بشركات المقاولات، والتي تربطهم علاقة مباشرة في تطبيق بنود المعيار رقم (١١)، بأنه ليس ذا تأثير في التزام هؤلاء الأفراد بتطبيق المعيار.
٤. وجدت الدراسة بأنه ليس هناك أثر ذو دلالة إحصائية، للمسمى الوظيفي كمتغير مستقل في المتغير التابع للالتزام بتطبيق المعيار الدولي رقم (١١)، المتعلق بعقود المقاولات.
٥. وقد أظهرت النتائج الإحصائية أن عدد سنوات الخبرة كمتغير مستقل، في العوامل الديموغرافية للمستجيبين ليس له علاقة مع أو تأثير في المتغير التابع (الالتزام بتطبيق المعيار الدولي رقم (١١)).
٦. لقد بينت نتائج التحليل الاستدلالي أن المعوقات الرقابية لها تأثير سلبي كبير في المتغير التابع، المتمثل بالالتزام بتطبيق بنود المعيار الدولي رقم (١١)، والمتعلق بعقود المقاولات.
٧. أظهرت نتائج الدراسة أن المعوقات الإجرائية لها تأثير سلبي في المتغير التابع، المتمثل بالالتزام بتطبيق بنود المعيار الدولي رقم (١١)، والمتعلق بعقود المقاولات.

## التوصيات

- بناء على ما سبق فإن الباحث يقترح التوصيات التالية للنهوض في هذا المجال بما يجب أن يكون عليه وهي:
١. أن تقوم إدارة شركات المقاولات بالتوعية وحث المحاسبين والمديرين الماليين العاملين في شركاتهم، على تطبيق بنود المعيار المحاسبي الدولي رقم (١١) بهدف تعزيز إدراكهم.
  ٢. تلقت هذه الدراسة النظر إلى أهمية تدخل الجهات الحكومية في تعزيز، وتبني، وتطبيق المعيار المحاسبي والتي لها دور في تفعيل عملية الإلتزام بالمعايير المحاسبية كمراقب عام الشركات، وهيئة الاوراق المالية، وجميع الجهات المختصة.
  ٣. عقد دورات تدريبية للمحاسبين لتعريفهم بالمعيار المذكور، من قبل نقابة المقاولين الأردنيين بإشراف محاسبين وأكاديمين متخصصين.
  ٤. إدراج ساعات دراسية إلزامية لمعايير المحاسبة الدولية وتدريب المعيار المحاسبي الدولي رقم (١١) بصورة أساسية لماله من أهمية في هذا العصر.
  ٥. أن تتبنى الحكومة، مشروع ترجمة معايير المحاسبة الدولية بصورة أدق مما يسهل عملية الفهم والتطبيق وخاصة للمعيار المحاسبي رقم (١١).
  ٦. فرض رقابة من وزارة الصناعة والتجارة على شركات المقاولات في كيفية تطبيق بنود المعيار المحاسبي الدولي رقم (١١)، وفرض غرامات مالية على عدم التطبيق.
  ٧. يوصي الباحث بتخصيص الأبحاث المستقبلية بدراسة مقارنة للميزانيات والحسابات الختامية في حال تطبيق المعيار المحاسبي الدولي مع حالة عدم التطبيق. لمعرفة الفوائد والتحسين في نوع التقارير الناتجة ومدى دقة المعلومات التي تبنى عليها عملية اتخاذ القرارات.
  ٨. يوصي الباحث بعمل دراسة مشابهة لهذه الدراسة، مع إختلاف العينة، والتي يجب أن تتمثل بالمدققين الخارجيين.

## المراجع العربية

## أ- الكتب

١. الاتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات المعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق والتأكد وقواعد اخلاقيات المهنة، الجزء الأول ٢٠٠٨.
٢. الإدارة العامة لتصميم وتطوير المناهج، تقنية مدنية، عقود التشيد، المملكة العربية السعودية، ٢٠٠٦.
٣. حسن زكي، محاسبة تكاليف عقود المقاولات في ضوء معايير المحاسبة الدولية، مؤسسة الوارق للنشر، عمان- الأردن، ٢٠٠٠.
٤. دونالد كيسو وجيري ويجانت، المحاسبة المتوسطة، دار المريخ للنشر، المملكة العربية السعودية- الرياض، ١٩٨٨.
٥. رضوان حنان، تطوير الفكر المحاسبي، مكتبة دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، ١٩٩٨.
٦. سليمان عطية، المحاسبة في شركات المقاولات - الإجراءات الرقابية وطريقة استخدام المسار الحرج، دار وائل للنشر، الأردن، ٢٠٠٣.
٧. طارق حماد، موسوعة المعايير المحاسبية - الجزء الرابع، القياس والتقويم المحاسبي، الدار الجامعية للنشر، الاسكندرية، مصر ٢٠٠٤.
٨. المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، الأصول الدولية للمحاسبة الصادرة عن لجنة الأصول الدولية للمحاسبة ١٩٩٢.
٩. هاشم عطية ومحمد عبد ربه، المحاسبة عن تكاليف العقود طويلة الأجل (المقاولات)، الدار الجامعية للنشر، مصر، ٢٠٠٠.
١٠. وابل الوابل، محمد الجبالي، محاسبة التكاليف- مدخل اداري حديث، الجمعية السعودية للمحاسبة، الرياض- السعودية ١٩٩٦.
١١. وليد صباح، إيجابيات ومعوقات تطبيق معايير المحاسبة الدولية في الأردن دراسة استكشافية لآراء القائمين على مهنة المحاسبة، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد ١، العدد ٢، لسنة ٢٠٠٥.

## ب- الرسائل الجامعية

١. أحمد العفيفي، إيجابيات ومعوقات تطبيق معيار المحاسبة الدولي رقم ١١ في شركات المقاولات، رسالة ماجستير، الجامعة الاسلامية، غزة ٢٠٠٧.

٢. حسني عابدين، إطار علمي لقياس أثر تطبيق المعايير المحاسبية الدولية لعقود المقاولات على نتائج اعمال شركات المقاولات بفلسطين، دراسة تحليلية تطبيقية، أطروحة دكتوراة، جامعة النيلين، السودان ٢٠٠٦.
٣. سمر عطا الله، واقع التخطيط الاستراتيجي في قطاع المقاولات، دراسة ميدانية على شركات المقاولات في قطاع غزة، رسالة ماجستير، الجامعة الاسلامية- غزة ٢٠٠٥.
٤. العناتي رضوان، بناء نموذج قياس وتقويم أداء شركات المقاولات الأردنية باستخدام بطاقة العلامات المتوازنة، رسالة ماجستير، جامعة عمان العربية للدراسات العليا، ٢٠٠٤.
٥. فوزي السوالقة ، تقييم محاسبة ضريبة الدخل المقطوعة في قطاع المقاولات الأردنية، رسالة ماجستير، جامعة عمان العربية للدراسات العليا، ٢٠٠٤.
٦. محمود مصطفى، وائل الراشد، مشاكل تحديد الوعاء الضريبي في شركات المقاولات في دولة الكويت، مجلة البحوث التجارية، ١٩٩٦م.
٧. يوسف جربوع، دور المحاسبة في اتخاذ القرارات الإدارية في قطاع المقاولات وفقا لمعايير المحاسبة الدولية، مجلة بحوث ودراسات في تطوير مهنة مراجعة الحسابات لتطوير المشكلات المعاصرة، المجلد الثاني، الجامعة الاسلامية، غزة ٢٠٠٤.

### ج- مواقع الإنترنت

١. أشرف المغربي، عقود المقاولات،  
<http://www.4eqt.com/vb/thread193783.html>.
٢. دليل المحاسبين  
[http://www.jps-dir.com/forum/forum\\_posts.asp?TID=683uploads/1848/contracting.doc](http://www.jps-dir.com/forum/forum_posts.asp?TID=683uploads/1848/contracting.doc).
٣. سهير رمضان، دراسة في عقود المقاولات،  
<http://vb.arabsgate.com/showthread.php?t=509062>
٤. الشبكة العنكبوتية موقع:  
<http://www.alhandasa.net/forum/showthread.php?t=161553> (am) ١١.٣٣
٥. معايير المحاسبة الدولية ٢٠٠٧  
[www.iasplus.com/standard/ias11.htm](http://www.iasplus.com/standard/ias11.htm).

### د- تعليمات وقوانين

١. المملكة الاردنية الهاشمية، قانون ضريبة الدخل المادة رقم (٢)، التعليمات رقم (١٢) لسنة ٢٠٠٢.
٢. المملكة الاردنية الهاشمية، قانون البنوك، القانون رقم (٢٨) المادة (٦٠-٦٩) لسنة ٢٠٠٠ بتاريخ: ٢٠٠٠/٨/١.
٣. المملكة الاردنية الهاشمية، قانون تنظيم أعمال التأمين، القانون رقم (٣٣) لسنة ١٩٩٩، المادة (٣٩-٤٠) والمعدل سنة ٢٠٠٢.
٤. المملكة الاردنية الهاشمية، قانون الأوراق المالية، القانون رقم (٧٦) لسنة ٢٠٠٢، المادة (١٢) الفقرة (ف).
٥. تعليمات إفصاح الشركات المصدرة والمعايير المحاسبية ومعايير التدقيق، هيئة الأوراق المالية الأردني، المادة ١٤ لسنة ٢٠٠٤.
٦. تعليمات تصنيف المقاولين لسنة ٢٠٠٧ صادر بالاستناد إلى المادة (٢٣) من نظام الأشغال الحكومي رقم (٧١) لسنة ١٩٨٦. المادة رقم ٢٤.
٧. قانون الشركات الأردني رقم (٢٢) وتعديلاته لغاية القانون رقم ٥٧ لسنة ٢٠٠٦.
٨. قانون الشركات رقم (٢٢) لسنة ١٩٩٧ وتعديلاته رقم ١٧ لسنة ٢٠٠٣ المنشور في الجريدة الرسمية رقم ٤٥٨٩ تاريخ: ٢٠٠٣/٣/١٦.

#### المراجع الأجنبية:

1. Alexander and britton, financial reporting, 5th ,edition 1999.
2. Edmonton, Alberta, An Integrated Framework for evaluation forecasting and optimization of performance of construction projects, University of Alberta , 2005.



3. Michael Dobler, International Journal of Revenue Management Dresden University of Technology - Faculty of Economics and Business Management, 2008, Vol. 2, No. 1.
4. Sekaran, Uma (2005). Research Methods for Business with SPSS B-O set, (4th ed), New York, John Wiley and Sons.
5. William H. Green, Econometric analysis .500-500. Third- edition. Prentice-hall international, Inc.1997.
6. Nobes Christopher & Parker Robert. Comparative international accounting, 7<sup>th</sup> edition 2000.

## الملاحق

## الملحق رقم (١)



جامعة ال البيت  
كلية ادارة المال والاعمال  
قسم المحاسبة  
برنامج الماجستير

## السادة الافاضل،،

تحية طيبة وبعد ،،،

إن الاستبيان الذي بين ايديكم قد صمم للتعرف على " مدى التزام شركات المقاولات العاملة في الأردن بتطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم (١١) محاسبة المقاولات "ذلك فإن حرصكم على تقديم المعلومات المطلوبة والكافية بدقة وموضوعية سيؤدي بلا شك الى النهوض بالبحث للوصول الى دراسة موضوعية لتحقيق اهداف البحث والخروج بنتائج دقيقة وسليمة. مؤكدا لكم ان الاجابات المقدمة منكم ستعامل بسرية تامة لأغراض البحث العلمي فقط راجيا منكم الاطلاع والإجابة على فقرات الاستبانة بدقة وعناية وايلاء الاهتمام المناسب .

شاكرا لكم حسن تعاونكم

وتفضلوا بقبول فائق التقدير والاحترام

الطالب

رامي زياد الزكريا

## الجزء الأول

المعلومات الديموغرافية لعينة الدراسة

\* يرجى التكرم بوضع اشارة X عند الاجابة المناسبة:

معلومات عن الشركة

\* رأس مال الشركة:

من ٥٠ إلى ٢٥٠ ألف دينار  من ٢٥٠ إلى ٤٠٠ ألف دينار  من ٤٥٠ إلى ٧٥٠ ألف دينار

\* عمر الشركة في مجال العمل:

من ٥ سنوات  من ٥-١٠ سنوات  من ١٠ سنوات

معلومات عن الموظف

\* المؤهل العلمي:

دبلوم متوسط  كالوريوس  جستير  دراه

\* المسمى الوظيفي:

محاسب  مدير مالي  حسابات

\* عدد سنوات الخبرة:

أقل من ٥ سنوات  من ٥ إلى ١٠  من ١٠ سنوات

## الجزء الثاني

الرجاء بيان رأيكم حول التزام شركتكم بالفقرات التالية والمتعلقة بمدى تطبيق تكاليف البنود المباشرة وأسس تحميلها لعقد المقاوله

| الرقم | الفقرة   | موافق بشدة | موافق | محايد | غير موافق | غير موافق بشدة |
|-------|--|------------|-------|-------|-----------|----------------|
| ١.    | تكاليف أجور العاملين والمشرفين بالموقع.  |            |       |       |           |                |
| ٢.    | تكاليف المواد الخام المستخدمة في العقد.  |            |       |       |           |                |
| ٣.    | تكاليف إيجار المعدات والتجهيزات المستخدمة في العقد.  |            |       |       |           |                |
| ٤.    | تكاليف العقد المباشرة كإيجار المعدات والتجهيزات المستخدمة في العقد.                                      |            |       |       |           |                |
| ٥.    | تكاليف التصميم والمساعدة الفنية المتعلقة مباشرة بالعقد.  |            |       |       |           |                |
| ٦.    | التكاليف الإضافية للإنشاءات يتم توزيعها على عدد من العقود.   |            |       |       |           |                |
| ٧.    | تكاليف أية مطالبات من أطراف خارجية .   |            |       |       |           |                |
| ٨.    | يتم تخفيض تكاليف أي دخل عرضي لم يتم تضمينه بإيرادات العقد.   |            |       |       |           |                |
| ٩.    | تكاليف التأمين المتعلقة بالعقد بصفة عامة يتم توزيعها على عدد من العقود.                                  |            |       |       |           |                |
| ١٠.   | تكاليف التصميمات والمساعدات الفنية التي لا تتعلق مباشرة بعقد معين يتم توزيعها على عدد من العقود.         |            |       |       |           |                |
| ١١.   | التكاليف المقدرة لضمان الأعمال المنفذة (الكفالة).  |            |       |       |           |                |
| ١٢.   | لا تشمل تكاليف العقد المباشرة التكاليف المتعلقة مباشرة بأنشطة العقود والتي لا يمكن تحميلها على عقد معين. |            |       |       |           |                |
| ١٣.   | يتم تحميل التكاليف الإدارية العامة للعقد.  |            |       |       |           |                |
| ١٤.   | يتم تحميل تكاليف التطوير للعقد مباشرة عندما ينص عقد المقاوله على ذلك.                                    |            |       |       |           |                |

ثانياً: الرجاء بيان رأيكم حول التزام شركتكم بالفقرات التالية والمتعلقة بتطبيق الاعتراف بالإيرادات والمصروفات وطرق قياسها.

| الرقم | الفقرة   | غير موافق | غير موافق | محايد | موافق | موافق بشدة |
|-------|--|-----------|-----------|-------|-------|------------|
| ١٥.   | تعترف شركة المقاولات بالخسائر المتوقعة لأحد العقود في حال حدوثها.  |           |           |       |       |            |
| ١٦.   | تحدد نتيجة العقد بصورة موضوعية بعد التأكد من امكانية قياس التكاليف اللازمة لاتمام العقد من خلال مقارنة التكاليف الفعلية بالمقدرة مسبقاً. |           |           |       |       |            |
| ١٧.   | يتم استخدام طريقة نسبة الإتمام لتحديد الإيرادات والاعتراف بها .  |           |           |       |       |            |
| ١٨.   | يتم الاعتراف بإيراد العقد بقائمة الدخل في الفترة المحاسبية التي ساهمت في انجاز الاعمال.  |           |           |       |       |            |
| ١٩.   | تعالج التكاليف التي يتكبدها المقاول والقابلة للاسترداد مستقبلاً المتعلقة بأنشطة مستقبلية كأصل.   |           |           |       |       |            |
| ٢٠.   | في حال عدم تحصيل إيرادات سبق الاعتراف بها في قائمة الدخل فتعالج هذه الإيرادات كمصروف وليس تخفيض لإيراد العقد.                            |           |           |       |       |            |
| ٢١.   | يتوفر نظام داخلي فعال للموازنات والتقارير لمراجعة كل عقد وعمل تعديلات في تقدير الإيرادات والتكاليف كلما حدث تقدم في التنفيذ.             |           |           |       |       |            |
| ٢٢.   | يتم الالتزام بقياس مرحلة التقدم في تنفيذ العقد بطريقة موضوعية لكل عقد بشكل منفرد .   |           |           |       |       |            |
| ٢٣.   | في حال توقع حدوث خسائر في عقد ما يتم الاعتراف بتلك الخسائر فوراً كمصروف.   |           |           |       |       |            |
| ٢٤.   | عند عدم استرداد تكاليف احد العقود فإنه يجب الاعتراف بها على الفور كمصروف.  |           |           |       |       |            |
| ٢٥.   | عند زيادة تكاليف العقد عن إيراداته تعترف شركة المقاولات مباشرة بالخسائر المتوقعة وتثبتها كمصروفات.                                       |           |           |       |       |            |
| ٢٦.   | تطبق طريقة نسبة الإتمام على أساس متراكم في كل فترة مالية وذلك طبقاً للتقديرات الجارية لإيراد العقد وتكاليفه.                             |           |           |       |       |            |

ثالثاً: الرجاء بيان رأيكم حول التزام شركتكم بالفقرات التالية والمتعلقة بتطبيق الإفصاح عن مقدار الإيرادات، و طريقة تحديد إيرادات العقد، وتحديد مراحل الإتمام، وضم العملاء والمستحق للعملاء.

| الرقم | الفقرة   | غير موافق | غير موافق | محايد | موافق | موافق بشدة |
|-------|--|-----------|-----------|-------|-------|------------|
| ٢٧.   | يتم الإفصاح عن مقدار إيرادات العقد التي تم الاعتراف بها كإيرادات الفترة الحالية.             |           |           |       |       |            |
| ٢٨.   | يتم الإفصاح عن الطريقة المتبعة في تحديد إيرادات العقد المعترف بها خلال الفترة المالية.       |           |           |       |       |            |
| ٢٩.   | تفصح المنشأة عن الطريقة المستخدمة لتحديد مرحلة إتمام العقود تحت التنفيذ.                     |           |           |       |       |            |
| ٣٠.   | يتم الإفصاح عن عقود تحت التنفيذ للتكاليف الفعلية المجمعة وكذلك الأرباح التي تم الاعتراف بها. |           |           |       |       |            |
| ٣١.   | يتم الإفصاح عن العقود تحت التنفيذ للمبالغ المقدمة التي تم استلامها على ذمة العقد.            |           |           |       |       |            |
| ٣٢.   | في العقود تحت التنفيذ يتم الإفصاح عن المبالغ المحتجزة في تاريخ إعداد الميزانية.              |           |           |       |       |            |
| ٣٣.   | يتم الإفصاح عن إجمالي المبالغ التي في ذمة العملاء.   |           |           |       |       |            |
| ٣٤.   | يتم الإفصاح عن إجمالي المبالغ المستحقة للعملاء عن أعمال العقود كمطلوبات في الميزانية.        |           |           |       |       |            |
| ٣٥.   | يتم الإفصاح عن التزامات محتملة وموجودات محتملة.  |           |           |       |       |            |

رابعاً: ما رأيكم بالمعوقات التالية التي قد تحد من التزام شركتكم بتطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم (١١) المتعلق بعقود المقاولات.

| الرقم | الفقرة   | غير موافق بشدة | غير موافق | محايد | موافق | موافق بشدة |
|-------|--|----------------|-----------|-------|-------|------------|
|       | <b>المعوقات الرقابية</b>   |                |           |       |       |            |
| ٣٦.   | لا تساعد النقابة شركات المقاولات في توضيح الاجراءات المحاسبية التي يجب اتباعها لإظهار حساب يحمل صفة الموثوقية والدقة . |                |           |       |       |            |
| ٣٧.   | عدم متابعة الجهات الحكومية لإلزامية تطبيق المعيار (١١).  |                |           |       |       |            |
| ٣٨.   | عدم وجود تدقيق داخلي على تطبيق بنود المعيار.   |                |           |       |       |            |
| ٣٩.   | عدم فحص وتأكيد المدقق الخارجي لتطبيق المعيار.  |                |           |       |       |            |
| ٤٠.   | عدم فرض هيئة الأوراق المالية مخالفات على شركات المقاولات التي لا تطبق المعيار.   |                |           |       |       |            |
| ٤١.   | سماح وزارة الأشغال العامة بتجديد ترخيص الشركات بالرغم من عدم تطبيقهم لبنود المعيار.                                    |                |           |       |       |            |
|       | <b>معوقات إجرائية</b>  |                |           |       |       |            |
| ٤٢.   | عدم اهتمام و دعم الإدارة العليا لتطبيق المعيار (١١).   |                |           |       |       |            |
| ٤٣.   | عدم توفر نظم محاسبية تسهل تطبيق المعيار.   |                |           |       |       |            |
| ٤٤.   | عدم إعداد دورات تدريبية داخلية في مجال المحاسبة بشكل عام.  |                |           |       |       |            |
| ٤٥.   | عدم إعداد دورات تدريبية في المعايير الدولية ومحاسبتها.   |                |           |       |       |            |
| ٤٦.   | عدم تعيين محاسبين متخصصين في الشركة لديهم معرفة بالمعايير الدولية.   |                |           |       |       |            |

أي معوقات أخرى من وجهة نظر المستجيب (اذكرها من فضلك).

ولكم جزيل الشكر ،،



## الملحق رقم (٢)

المعيار المحاسبي الدولي الحادي عشر  
(المعدل في عام ١٩٩٣م)

### عقود المقاولات:

يحل هذا المعيار المحاسبي الدولي المعدل محل المعيار المحاسبي الدولي رقم (١١) "المحاسبة عن عقود المقاولات" المعتمد من قبل المجلس في شهر آذار (مارس) ١٩٧٩. وأصبح نافذ المفعول على البيانات المالية التي تغطي الفترات التي تبدأ في الأول من كانون الثاني (يناير) ١٩٩٥م أو بعد ذلك التاريخ.

في آيار (مايو) ١٩٩٩م، عدل المعيار المحاسبي الدولي العاشر (المعدل في عام ١٩٩٩) - الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية العمومية الفقرة ٤٥. النص المعدل يصبح نافذ المفعول عندما يصبح المعيار المحاسبي الدولي العاشر (المعدل في عام ١٩٩٩) نافذ المفعول للبيانات المالية السنوية التي تغطي الفترات التي تبدأ في الأول من كانون الثاني (يناير) ٢٠٠٠م أو بعد ذلك التاريخ.

## المحتويات

|         |   |
|---------|---|
|         | المعيار المحاسبي الدولي الحادي عشر (المعدل في عام ١٩٩٣) |
|         | عقود المقاولات  |
| الفقرات | هدف المعيار   |
| ٢-١     | نطاق المعيار  |
| ٦-٣     | تعريف المصطلحات   |
| ١٠-٧    | تجميع وتقسيم عقود المقاولات                             |
| ١٥-١١   | إيراد العقد   |
| ٢١-١٦   | تكاليف العقد  |
| ٣٥-٢٢   | الاعتراف بإيراد العقد ومصروفاته                         |
| ٣٧-٣٦   | الاعتراف بالخسائر المتوقعة                              |
| ٣٨      | التغير في التقديرات                                     |
| ٤٥-٣٩   | الإفصاح   |
| ٤٦      | تاريخ بدء التطبيق                                       |
|         | الملحق  |
|         | الإفصاح عن السياسات المحاسبية                           |
|         | تحديد إيرادات ومصروفات العقد                            |
|         | الإفصاح عن العقود                                       |

## عقود المقاولات

يتكون هذا المعيار من الفقرات المكتوبة بأحرف مائلة وبلون داكن ويجب تطبيق هذا المعيار في ضوء ما جاء من مواد وإرشادات بباقي الفقرات، وكذلك في ضوء ما جاء بالمقدمة الخاصة بالمعايير الدولية. ويجب ملاحظة عدم ضرورة تطبيق المعايير المحاسبية الدولية على البنود قليلة الأهمية. (راجع الفقرة رقم ١٢ من المقدمة).

## هدف المعيار

يهدف هذا المعيار إلى توصيف المعالجة المحاسبية المناسبة لإيرادات وتكاليف عقود المقاولات. ونظراً لطبيعة أعمال المقاولات فإن تاريخ بدء تنفيذ العقد وتاريخ إتمامه يقعان عادة في سنوات مالية مختلفة، وعلى ذلك فإن النقطة الأساسية في المحاسبة على عقود المقاولات تتمثل في كيفية توزيع إيرادات وتكاليف العقد على السنوات التي تم خلالها إنجاز العقد. ويستخدم هذا المعيار أسس تحقق 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 تلك الأسس.

## نطاق المعيار:

١- يجب تطبيق هذا المعيار عند المحاسبة على عقود المقاولات بالبيانات المالية لشركات المقاولات.

٢- يحل هذا المعيار محل المعيار المحاسبي الدولي الحادي عشر (المحاسبة عن عقود المقاولات) والذي اعتمد في عام ١٩٧٨م.

## تعريف المصطلحات:

٣- فيما يلي تعريف المصطلحات المستخدمة في هذا المعيار:

**عقد المقاولات:** هو عقد يتم التفاوض فيه خصيصاً لتشديد أو بناء أصل أو مجموعة من الموجودة ذات العلاقات المترابطة من حيث التصميم والتكنولوجيا والوظيفية أو الغرض النهائي أو الاستخدام.

**عقد محدد السعر:** عبارة عن عقد مقاوله يقبل المقاول بموجبه تنفيذ العقد مقابل سعر محدد أو معدل ثابت لكل وحدة منتج، وفي بعض الأحيان قد يتضمن العقد شرط التعديل في ضوء التكلفة الفعلية.

**عقد تكاليف مضافاً إليها نسبة أو عمولة:** عبارة عن عقد مقاوله يستعيد بمقتضاه المقاول التكاليف المسموح بها أو المحددة بالإضافة إلى نسبة من تلك التكاليف أو رسماً ثابتاً (عمولة ثابتة).

٤- قد يتضمن عقد المقاوله بناء أو تشييد أصل معين كأحد المباني أو الجسور، أو السدود، أو خط أنابيب أو طريق أو إحدى السفن أو الإنفاق وقد يتضمن عقد المقاوله تشييد عدد من الموجودات ذات العلاقة الوطيدة من حيث التصميم والتكنولوجيا أو الوظيفة أو الغرض النهائي أو الاستخدام، ومن أمثلة ذلك عقود تشييد المصافي ومعامل التكرير وتزويدها بالمعدات اللازمة.

٥- لأغراض هذا المعيار، تتضمن عقود المقاولات ما يلي:

أ- عقود تقييم الخدمات المرتبطة مباشرة بتشبيد الأصل، ومن أمثلة ذلك عقود إدار المشروع وعمل التصميمات الهندسية له.

ب- عقود هدم أو ترميم الموجودات وتهيئة البيئة المحيطة بعد إزالة الموجودات.

٦- يتم صياغة عقود المقاولات بعدة طرق. ولأغراض هذا المعيار، فإنها تصنف إلى عقود محددة السعر وعقود التكلفة مضافاً إليها نسبة أو عمولة وقد تتضمن بعض عقود المقاولات خصائص النوعين السابقين معاً، فمثلاً قد تتضمن عقود التكلفة مضافاً إليها نسبة أو عمولة شرط عدم زيادة السعر عن حد أقصى معين. في مثل هذه الحالات يجب على شركة المقاولات أن تأخذ بعين الاعتبار كل الشروط الواردة بالفقرات ٢٣، ٢٤ عند تحديد توقيت الاعتراف بالإيرادات والمصروفات.

تجميع وتقسيم عقود المقاولات:

٧- عادة يتم تطبيق متطلبات هذه المعيار بالنسبة لكل عقد مقاوله على حده ومع ذلك فإنه في بعض الحالات قد يكون ضرورياً تطبيق المعيار على أجزاء محددة ومنفصلة من عقد واحد أو على مجموعة عقود سوياً وذلك بالشكل الذي يعكس مضمون العقد أو مجموعة العقود.

٨- إذا تضمن أحد العقود تشييد عدد من الموجودات، فإنه يجب معالجة كل أصل باعتباره عقداً مستقلاً في حالة توافر ما يلي:

- أ-إذا تم تقديم عرض منفصل لكل أصل على حده.
- ب-أن يكون كل أصل على حده محل تقوض بين المقاول والعميل وأن يكون لكل منهما الحق في قبول أو رفض ذلك الجزء من العقد المتعلق بأي أصل من الموجودات.
- ج-إمكانية تحديد تكاليف وإيرادات كل أصل على حده.
- ٩-يجب معالجة مجموعة العقود -سواء كانت مع عميل واحد أو أكثر- باعتبارها عقداً واحداً إذا توافرت الشروط الآتية:
- أ-إذا تم التفاوض على مجموعة العقود كوحدة واحدة.
- ب-إذا كانت هناك علاقة مترابطة واضحة بين العقود بحيث تكون في الواقع مشروع واحد له هامش ربح إجمالي.
- ج-أن يتم تنفيذ العقود في وقت واحد أو في تعاقب مستمر.
- ١٠-قد يعطي العقد المقاول إذا شاء الخيار في تشييد أصل إضافي، أو قد يتم تعديل العقد ليشمل تشييد أصل إضافي. في هذه الحالة يجب معالجة تشييد الأصل الإضافي باعتباره عقداً منفصلاً إذا توافر أحد الشروط الآتية:
- أ-اختلاف الأصل الإضافي اختلافاً جوهرياً في التصميم أو التكنولوجيا أو الوظيفة عن الأصل أو الموجودات التي ينص عليها العقد الأصلي.
- ب-إذا تم التفاوض على سعر الأصل الإضافي دون النظر إلى قيمة العقد الأصلي.
- ١١-يجب أن يشمل إيراد العقد على:
- أ-القيمة الأصلية للإيراد التي تم الاتفاق عليها عند التعاقد.
- ب-أية تعديلات في الأعمال المتعاقد عليها أو مطالبات أو حوافز بشرط توافر كلاً من:
- ١-وجود درجة معقولة من التأكد بأن ينتج عن ذلك إيرادات.
- ٢-يمكن قياس تلك القيم بموضوعية.
- ١٢- يتم قياس إيراد العقد على أساس القيمة العادلة للمقابل الذي تم استلامه (أو القابل للاستلام) وتتأثر عملية قياس إيراد العقد بعوامل عدم التأكد. والتي تعتمد على ناتج مجموعة من الأحداث المستقبلية. فبعض التقديرات غالباً ما تتغير كلما حدثت بعض الأحداث وكلما تكشف بعض عوامل عدم التأكد وعلى ذلك فإن مقدار إيراد العقد يمكن أن يزيد أو ينقص من فترة إلى أخرى، فعلى سبيل المثال:

أ- قد يتفق المقاول والعميل على تعديل العقد، وقد ينتج عن ذلك زيادة أو نقص إيرادات العقد في فترة تالية للفترة التي حدث فيها التعاقد المبدئي.

ب- قد يتم زيادة إيراد العقد وذلك في حالة عقود المقاولات محددة السعر والمتضمنة لشرط زيادة قيمة العقد في حالة زيادة التكاليف.

ج- قد يتم تخفيض إيراد العقد بسبب الجزاءات المفروضة نتيجة تأخر المقاول في تنفيذ العقد.

د- في حالة وجود سعر محدد ثابت لكل وحدة منتج (مخرجات) فإن إيراد العقد يزداد في حالة زيادة عدد وحدات المخرجات.

١٣- قد يطلب العميل تغييرات في إطار العمل المتفق على إنجازه بموجب العقد. وقد تؤدي هذه التغييرات إلى زيادة أو تخفيض إيرادات العقد. ومن أمثلة تلك التغييرات تعديل مواصفات أو تصميم الأصل وتعديل مدة العقد. ويتم تعديل إيراد العقد بتلك التغييرات إذا توافرت الشروط الآتية:

أ- إذا كان من المتوقع قيام العميل بالموافقة على التغييرات وعلى مبلغ الإيراد الناتج عنها.

ب- إذا كان مقدار الإيراد يمكن قياسه بطريقة موثوق بها.

١٤- المطالبات هي المبالغ التي يسعى المقاول لتحصيلها من العميل أو أي طرف آخر وذلك لتعويضه عن تكاليف لم يتضمنها السعر الأساسي للعقد وقد تنتج المطالبات على سبيل المثال بسبب تأخر في التنفيذ حدث بسبب أخطاء العميل، وجود أخطاء في التصميمات أو المواصفات أو الاختلاف على بعض التعديلات في حجم العمال ونظراً لأن مقادير تلك المطالبات تتوقف على نتيجة المفاوضات بين المقاول والعميل فإنه يجب اعتبار تلك المطالبات جزءاً من إيرادات العقد في حالة توافر الشروط الآتية:

أ- أن تكون المفاوضات بين المقاول والعميل قد وصلت إلى مرحلة متقدمة يمكن معها الحكم بأن العميل سيقبل بالمطالبة.

ب- يمكن قياس قيمة المطالبة بدرجة كبيرة من الموضوعية.

١٥- تعتبر الحوافز مبالغ إضافية يتم دفعها للمقاول إذا تم إنجاز الأعمال بالمواصفات القياسية المحددة أو بأفضل منها. فعلى سبيل المثال قد يتضمن العقد حوافز على الإتمام المبكر للأعمال المتفق عليها. وتعتبر الحوافز ضمن إيراد العقد في حالة:

أ- وجود تقدم في مستوى إنجاز العقد بحيث يكون من الممكن التنبؤ بأن المواصفات القياسية سوف يتم تحقيقها أو تحقيق أفضل منها.

ب- أن المبالغ المتوقعة أن يوافق عليها العميل يمكن قياسها بطريقة موضوعية.

تكاليف العقد:

١٦- يجب أن تشمل تكاليف العقد على مايلي:

أ-التكاليف المتعلقة مباشرة بالعقد.

ب-التكاليف المتعلقة بنشاط العقود بصفة عامة ويمكن تخصيصها للعقد.

ج-التكاليف الأخرى التي ينص العقد على تحميلها للعميل.

١٧-تشمل التكاليف المتعلقة مباشرة بالعقد ما يلي:

أ-أجور العاملين بالموقع بما في ذلك أجور الإشراف.

ب-تكلفة المواد الخام المستخدمة في العقد.

ج- استهلاك المعدات والتجهيزات المستخدمة في العقد.

د-تكلفة نقل المعدات والتجهيزات والمواد من وإلى موقع العقد.

هـ-إيجار المعدات والتجهيزات المستخدمة في العقد.

و-تكاليف التصميم والمساعدة الفنية المتعلقة مباشرة بالعقد.

ز-التكاليف المقدرة لإصلاح أو تقويم وضمان الأعمال المنفذة بالعقد ويدخل في ذلك التكاليف المتوقعة للكفالة.

ح-أية مطالبات من أطراف خارجية.

وقد يتم تخفيض تلك التكاليف بأي دخل عرضي لم يتم تضمينه بإيرادات العقد، ومثال

ذلك الدخل الناتج من بيع بعض المواد الزائدة والتخلص من المعدات والتجهيزات في نهاية العقد.

١٨- تشمل التكاليف المتعلقة بنشاط العقود بصفة عامة والتي يمكن توزيعها على عدد من العقود على:

أ-التأمين.

ب- تكاليف التصميمات والمساعدات الفنية التي لا تتعلق مباشرة بعقد معين.

ج-التكاليف الإضافية للإنشاءات.

ويتم توزيع هذه التكاليف باستخدام طرق مناسبة ومنطقية ويجب تطبيق تلك الطرق

على أساس متنسق ومنطقي على كل التكاليف التي لها نفس الخصائص. ويجب أن يتم التحميل

على أساس الطاقة العادية للأنشطة الإنشائية. وتشمل التكاليف الإضافية للإنشاءات على بعض البنود مثل تكاليف إعداد وصرف رواتب العاملين بموقع العقد، وقد تشمل التكاليف المتعلقة بالعقد بصفة عامة والتي يمكن توزيعها على عقود محددة تكاليف الاقتراض وذلك في حالة اختيار المقاول المعالجة البديلة المسموح بها بالمعيار المحاسبي الدولي رقم (٢٣) (تكاليف الاقتراض).

١٩- من أمثلة التكاليف الأخرى التي يمكن تحميلها للعميل طبقاً لشروط العقد التكاليف الإدارية العامة وتكاليف التطوير والتي ينص العقد صراحة على حق المقاول في استردادها.

٢٠- يجب عدم تحميل التكاليف التي لا تتعلق مباشرة بأنشطة العقود أو التي لا يمكن تحميلها على عقد معين على العقد، ومن أمثلة ذلك:

أ- التكاليف الإدارية العامة التي لا ينص العقد على حق المقاول في استردادها.  
ب- التكاليف البيعية.

ج- تكاليف البحوث والتطوير والتي لا ينص العقد على حق المقاول في استردادها.  
د- الاستهلاك الخاص بعدد وآلات عاطلة والتي لا تستعمل في عقد محدد.

٢١- تشمل تكاليف العقد على كافة التكاليف التي يمكن تخصيصها للعقد من تاريخ الحصول على العقد حتى تاريخ إتمامه، ومع ذلك فإن التكاليف المتعلقة بعقد معين والتي تحدث في مرحلة التفاوض على العقد يمكن تحميلها على العقد إذا أمكن تحديدها بشكل مستقل وقياسها بطريقة موضوعية، وإذا كان هناك درجة معقولة من التأكد بأن المقاول سوف يحصل على العقد. وفي حالة معالجة تكاليف التفاوض كمصروف في الفترة التي حدثت فيها فلا يجوز اعتبار تلك التكاليف ضمن تكاليف العقد في حالة الحصول على العقد في فترة تالية.

تحقق إيراد ومصروفات العقد.

٢٢- في حالة إمكانية تحديد ناتج العقد بطريقة موضوعية، فإنه يمكن تحديد إيرادات ومصروفات العقد عن الفترة المالية طبقاً لمستوى إتمام الأنشطة المتعلقة بالعقد في تاريخ الميزانية. وفي حالة وقع حدوث خسائر لأحد العقود، فإن هذه الخسائر يجب الاعتراف بها فوراً طبقاً لما جاء بالفقرة (٣٦).

٢٣- في حالة العقود محددة السعر، فإنه يمكن القول بأن نتيجة العقد يمكن تحديدها بطريقة موضوعية في حالة توافر الشروط الآتية مجتمعة:



أ- إمكانية قياس إيرادات العقد بطريقة موضوعية.

ب- إذا كانت هناك درجة عالية من التأكد بأن المنافع الاقتصادية المرتبطة بالعقد سوف تؤول إلى المقاول.

ج- إمكانية قياس التكاليف اللازمة لإتمام العقد وكذلك درجة إتمامه في تاريخ إعداد قائمة المركز المالي، بدرجة كافية من الموضوعية.

د- إمكانية قياس وتحديد التكاليف الخاصة بالعقد بطريقة موضوعية بحيث يمكن عمل مقارنات بين التكاليف الفعلية للعقد والتكاليف المقررة مسبقاً.

٢٤- في حالة عقود التكاليف مضافاً إليها نسبة أو عمولة، فإن نتيجة العقد يمكن تحديدها بطريقة موضوعية إذا توافرت الشروط الآتية:

أ- إذا كانت هناك درجة عالية من التأكد بأن المنافع الاقتصادية المرتبطة بالعقد سوف تؤول إلى المقاول.

ب- إمكانية قياس التكاليف المتعلقة بالعقد سواء كانت قابلة للاسترداد من عدمه بطريقة موضوعية.

٢٥- يشار عادة إلى أساس الاعتراف بالإيرادات طبقاً لمستوى الإتمام بطريقة نسبة الإتمام. وفي ظل طريقة نسبة الإتمام يتم مقابلة إيراد العقد بالتكاليف التي حدثت في سبيل التوصل إلى مستوى إتمام العقد وينتج عن ذلك إظهار إيراد ومصروف وربح متعلقة بنسبة الأعمال التي تم إنجازها خلال الفترة. وتقدم هذه الطريقة معلومات تفيد في معرفة مدى التقدم في تنفيذ العقد خلال الفترة.

٢٦- في ظل طريقة نسبة الإتمام يتم الاعتراف بإيراد العقد بقائمة الدخل في الفترات المحاسبية التي ساهمت في إنجاز الأعمال. ويتم عادة الاعتراف بتكاليف العقد كمصروفات بقائمة الدخل وذلك في الفترات المحاسبية التي تم خلالها إنجاز الأعمال التي تسببت في حدوث تلك التكاليف. ومع ذلك فإنه إذا كان من المتوقع زيادة مجموع التكاليف اللازمة للعقد على إجمالي إيراد العقد فإنه يجب الاعتراف على الفور بتلك الزيادة كمصروف طبقاً لما جاء بالفقرة (٣٦).

٢٧- قد يتكبد المقاول تكاليف مقاولات تتعلق بأنشطة مستقبلية للعقد. وتعالج تلك التكاليف كأصل طالما أنها قابلة للاسترداد مستقبلاً. وتمثل هذه التكاليف مبالغ متوقع تحصيلها من العميل وتصنف عادة كأعمال تحت التنفيذ.

٢٨- لا يمكن تقدير نتيجة العقد بطريقة موضوعية إلا إذا توافرت درجة عالية من التأكد بأن المنافع المرتبطة بالعقد سوف تؤول إلى المآول. ورغم ذلك فإنه إذا تبين أن هناك بعض الشكوك حول تحصيل إيرادات سبق الاعتراف بها وظهرت بالفعل بقائمة الدخل، فإنه يجب معالجة تلك الإيرادات غير المحصلة أو من غير المحتمل تحصيلها كمصروف وليس كتخفيض لإيرادات العقد.

٢٩- تستطيع المنشأة عمل تقديرات موضوعية بعد الموافقة على عقد ينص على:

أ- الحقول القابلة للتنفيذ لكل طرف فيما يتعلق بالأصل الذي سيتم تشييده.

ب-المقابل محل التبادل.

ج-طريقة وشروط التسوية.

وعادة ما يكون ضرورياً أن يكون لدى المنشأة نظام داخلي فعال للموازنات والتقارير. إذ تقوم المنشأة بمراجعة موقف كل عقد وعمل التعديلات المناسبة في التقديرات الخاصة بإيراداته وتكاليفه كلما حدث تقدم في تنفيذه. ويجب ملاحظة أن الحاجة إلى عمل مثل هذه التعديلات لا يعني بالضرورة عدم إمكانية تحديد نتيجة العقد بطريقة موضوعية.

٣٠- يمكن قياس مرحلة التقدم في تنفيذ العقد بطرق متعددة. ويجب على المنشأة أن تستخدم

الطريقة التي تقيس بموضوعية الأعمال المنفذة حسب طبيعة كل عقد. ومن بين تلك الطرق:

أ- نسبة التكاليف الفعلية المتعلقة بالأعمال المنفذة حتى تاريخه إلى مجموع التكاليف

المقدرة للعقد.

ب- معاينة وتقدير الأعمال التي تم تنفيذها.

ج- نسبة الأعمال المادية التي تم إنجازها من العقد.

ويجب ملاحظة أن الدفعات المستلمة من العميل والدفعات المقدمة لا تعكس عادة حجم

الأعمال المنفذة.

٣١- في حالة استخدام نسبة التكاليف الفعلية حتى تاريخه لتحديد نسبة الإتمام فإنه يجب ملاحظة

أن تقتصر التكاليف على البنود التي ساهمت فعلاً في إنجاز الأعمال المنفذة. ومن أمثلة تكاليف

العقد التي يجب استبعادها:

أ- التكاليف المتعلقة بأنشطة مستقبلية للعقد كتكلفة المواد الخام التي تم إرسالها للموقع

ولم تستخدم بعد، إلا إذا كانت تلك المواد قد صنعت خصيصاً للعقد.

ب- الدفعات المقدمة لمقاولي الباطن عن أعمال لم تنفذ بعد.

٣٢- في حالة عدم إمكانية تحديد نتيجة العقد بطريقة موضوعية:

أ- يجب الاعتراف بإيرادات في حدود التكاليف الفعلية للعقد والتي من المحتمل استردادها.

ب- يجب الاعتراف بتكاليف العقد كمصروف في الفترة التي تحدث فيها. ويجب في حالة توقع حدوث خسائر عن العقد أن يتم الاعتراف بتلك الخسائر فوراً كمصروف وذلك طبقاً للفقرة ٣٦.

٣٣- في أغلب الأحوال لا يمكن تحديد نتيجة العقد بموضوعية وذلك خلال المراحل الأولى لتنفيذ العقد، ورغم ذلك فإن المنشأة قد تكون قادرة على استرداد التكاليف الفعلية للعقد. ولذا فإن الإيرادات الواجب الاعتراف بها يجب أن تكون في حدود المبالغ المتوقع استردادها. وإذا لم يتمكن المشروع من تقدير ناتج العقد بطريقة موضوعية فإنه يجب عدم الاعتراف بأية أرباح. وقد يحدث في بعض الأحيان ألا تتمكن المنشأة من تقدير ناتج أحد العقود ورغم ذلك فقد يكون هناك احتمال بأن تزيد التكاليف أحد العقود عن إيراداته. في مثل هذه الحالات فإنه يجب الاعتراف على الفور بالفرق كمصروف طبقاً لما جاء بالفقرة ٣٦.

٣٤- إذا كان المحتمل عدم استرداد تكاليف أحد العقود، فإنه يجب الاعتراف بها على الفور كمصروف ومن أمثلة الحالات التي يكون استرداد تكاليف العقد مشكوك فيه وبالتالي يجب معالجتها على الفور كمصروف هي ما يلي:

أ- العقود غير الملزمة إلزاماً تاماً، حيث تكون صحة أو شرعية العقد موضع شك كبير.

ب- العقود التي يتوقف إتمامها على الانتهاء من قضايا مرفوعة أو إصدار تشريعات.

ج- العقود التي تتعلق بممتلكات من المتوقع مصادرتها للملكية العامة أو إلزالتها.

د- إذا كان العميل غير قادر على الوفاء بالتزاماته.

هـ- إذا كان المقاول غير قادر على إتمام العقد أو الوفاء بتعهداته طبقاً للعقد.

٣٥- في حالة زوال عوامل عدم التأكد التي تسببت في عدم إمكانية تقدير ناتج أحد العقود بطريقة موضوعية، فإنه يجب الاعتراف بإيرادات ومصروفات العقد طبقاً لما جاء بالفقرة رقم (٢٢) وليس طبقاً بما جاء بالفقرة (٣٢).

الاعتراف بالخسائر المتوقعة:

٣٦- في حالة ما إذا كان من المتوقع زيادة مجموع تكاليف العقد عن إيراداته، فإنه يجب الاعتراف على الفور بالخسائر المتوقعة كمصروف.

٣٧- يتم تحديد مقدار تلك الخسائر بغض النظر عما يلي:

- أ- ما إذا كان العمل بالعقد قد بدأ أم لا.
- ب- مرحلة إتمام أنشطة العقد.
- ج- مقادير الأرباح المتوقعة تحقيقها من عقود أخرى لم يتم معالجتها كعقد واحد طبقاً لما جاء بالفقرة رقم (٩).

التغيرات في التقديرات:

٣٨- يتم تطبيق طريقة نسبة الإتمام على أساس متراكم في كل فترة محاسبية وذلك طبقاً للتقديرات الجارية لإيراد العقد وتكاليفه. وعلى ذلك فإن أثر أي تغيير في تقدير إيراد العقد أو تكاليفه أو أي تغيير في تقدير ناتج العقد يتم المحاسبة عليها على أنها تغيير في التقدير المحاسبي (انظر المعيار المحاسبي الدولي رقم ٨، صافي الربح أو الخسائر للفترة، الأخطاء الجوهرية والتغيرات المحاسبية) ويتم استخدام التقديرات الجديدة في حساب الإيرادات والمصروفات المتعلقة بالفترة التي حدث فيها التغيير وكذلك للفترات اللاحقة.

الإفصاح:

٣٩- يجب على المنشأة أن تفصح عما يلي:

- أ- مقدار إيرادات العقد التي تم الاعتراف بها كإيرادات في الفترة الحالية.
  - ب- الطريقة المستخدمة في تحديد إيرادات العقد المعترف بها خلال الفترة الحالية.
  - ج- الطريقة المستخدمة لتحديد مرحلة إتمام العقود تحت التنفيذ.
- ٤٠- يجب على المشروع أن يفصح عما يلي بالنسبة للعقود تحت التنفيذ في تاريخ إعداد الميزانية:

- أ- التكاليف الفعلية المجمعة وكذلك الأرباح التي تم الاعتراف بها (مع خصم أية خسائر) حتى تاريخه.
- ب- المبالغ المقدمة التي تم استلامها على ذمة العقود.
- ج- المبالغ المحتجزة.

٤١- تمثل المبالغ المحتجزة قيمة الفواتير أو المطالبات المرسلة للعميل والتي لم تسدد بعد، والتي يتوقف سدادها على وفاء المقاول ببعض الشروط الواردة بالعقد أو إصلاح أية عيوب بالعقد. وتمثل المطالبات أو الفواتير المرسلة بمبالغ الفواتير التي أرسلت للعميل عن الأعمال المنفذة من العقد سواء تم سدادها بمعرفة العميل أم لا. وتمثل الدفعات المقدمة المبالغ التي تم استلامها مقدماً بمعرفة المقاول قبل إنجاز الأعمال.

٤٢- يجب على المنشأة الإفصاح عن:

- أ- إجمالي المبالغ التي في ذمة العملاء عن أعمال العقود كموجودات بالميزانية.
- ب- إجمالي المبالغ المستحقة للعملاء عن أعمال العقود كمطلوبات بالميزانية.

٤٣- تتمثل إجمالي المبالغ في ذمة العملاء عن أعمال العقد في صافي المبالغ الآتية:

- أ- التكاليف الفعلية بالإضافة إلى الأرباح المحققة، مخصوماً منها:
  - ب- مجموع الخسائر المحققة مضافاً إليها إجمالي الفواتير المرسلة.
- وذلك عن كافة العقود تحت التنفيذ والتي تزيد تكلفتها الفعلية مضافاً إليها الأرباح المحققة (مخصوماً منها الخسائر المحققة) على الفواتير المرسلة.

٤٤- تتمثل إجمالي المبالغ المستحقة للعملاء عن أعمال العقد في صافي المبالغ الآتية:

- أ- التكاليف الفعلية بالإضافة إلى الأرباح المحققة، مخصوماً منها
  - ب- مجموع كل من الخسائر المحققة والفواتير المرسلة.
- وذلك عن كافة العقود وتحت التنفيذ والتي تزيد قيمة الفواتير المرسلة عنها على التكاليف الفعلية مضافاً إليها الأرباح المحققة (مخصوماً منها الخسائر المحققة).

٤٥- يجب على المنشأة أن تفصح عن أية التزامات محتملة وموجودات محتملة طبقاً لما جاء بالمعيار المحاسبي الدولي رقم السابع والثلاثون "المخصصات، الالتزامات المحتملة والموجودات المحتملة". وقد تنشأ الالتزامات المحتملة والموجودات المحتملة من بعض البنود كتكاليف الضمان، والمطالبات والجزاءات أو أية خسائر متوقعة.

تاريخ بدء التطبيق:

٤٦- يعتبر هذا المعيار واجب التطبيق بالنسبة للبيانات المالية التي تغطي الفترات المالية التي تبدأ في الأول من كانون الأول (يناير) ١٩٩٥م أو بعد ذلك التاريخ.

الملحق رقم (٣)  
معايير المحاسبة الدولية واستمرارية التطبيق

| رقم المعيار | عنوان المعيار باللغة العربية                     | عنوان المعيار باللغة الانجليزية                                 | إلزامية التطبيق                     |
|-------------|--|---|-------------------------------------|
| ١           | اعداد وعرض البيانات المالية                      | Presentation of Financial Statements                            | مطبق إلى الآن                       |
| ٢           | المخزون  | Inventories   | مطبق إلى الآن                       |
| ٣           | القوائم المالية الموحد                           | Consolidated financial statements                               | ألغي وحل محله المعياران ٢٧ و ٢٨     |
| ٤           | محاسبة الاستهلاك                                 | Accounting Depreciation   | ألغي وحل محله المعايير ١٦ و ٢٢ و ٣٨ |
| ٥           | المعلومات الواجب الإفصاح عنها في القوائم المالية | Information to be disclosed in financial statement              | ألغي وحل محله المعيار ١             |
| ٦           | الاستجابات المحاسبية لتغير الأسعار               | Responses accounting for the price change                       | ألغي وحل محله المعيار ١٥            |
| ٧           | قائمة التدفقات النقدية                           | Cash Flow Statements  | مطبق إلى الآن                       |
| ٨           | السياسات المحاسبية، التقديرات والاطفاء           | Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors | مطبق إلى الآن                       |
| ٩           | نفقات البحث والتطوير                             | R & D expenditures  | ألغي وحل محله المعيار ٣٨            |
| ١٠          | الاحداث اللاحقة لاعداد الميزانية                 | Events After the Balance Sheet Date                             | مطبق إلى الآن                       |
| ١١          | عقود المقاولات                                   | Construction Contracts  | مطبق إلى الآن                       |
| ١٢          | ضرائب الدخل                                      | Income Taxes  | مطبق إلى الآن                       |
| ١٣          | عرض الأصول والخصوم المتداولة                     | View of assets and liabilities                                  | ألغي وحل محله المعيار ١             |

|                              |  |  |    |
|------------------------------|--|--|----|
| مطبق إلى الآن                | Presentation of financial information for the sectors established        | عرض المعلومات المالية لقطاعات المنشأة                | ١٤ |
| مطبق إلى الآن                | Information that reflects the impact of changes in price levels          | المعلومات التي تعكس أثر التغيرات في مستويات الأسعار  | ١٥ |
| مطبق إلى الآن                | Property, Plant and Equipment  | الممتلكات والمعدات والتجهيزات                        | ١٦ |
| مطبق إلى الآن                | Leases   | عقود الإيجار   | ١٧ |
| مطبق إلى الآن                | Revenue  | الإيراد  | ١٨ |
| مطبق إلى الآن                | Employee Benefits  | منافع الموظفين                                       | ١٩ |
| مطبق إلى الآن                | Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Assistance | محاسبة المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية | ٢٠ |
| مطبق إلى الآن                | The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates                         | التغيرات في أسعار الصرف                              | ٢١ |
| مطبق إلى الآن                | Accounting for business combination                                      | المحاسبة عن اندماج الأعمال                           | ٢٢ |
| مطبق إلى الآن                | Borrowing Costs  | تكاليف الاقتراض                                      | ٢٣ |
| مطبق إلى الآن                | Related Party Disclosures  | الإفصاح عن الأطراف ذات العلاقة                       | ٢٤ |
| ألغي وحل محله المعيار ٤٠ و٣٩ | Accounting for investments   | المحاسبة عن الاستثمارات                              | ٢٥ |
| مطبق إلى الآن                | Accounting for pension funds to disclose in                              | المحاسبة عن الإفصاح في صناديق المعاشات               | ٢٦ |
| مطبق إلى الآن                | Consolidated and Separate Financial Statements                           | البيانات المالية الموحدة                             | ٢٧ |
| مطبق إلى الآن                | Investments in Associates  | الاستثمارات في الشركات الزميلة                       | ٢٨ |
| مطبق إلى الآن                | Financial Reporting in Hyperinflationary Economies                       | الإبلاغ المالي في حالة التضخم المفرط                 | ٢٩ |
| مطبق إلى الآن                | Interests in Joint Ventures  | الحصص في المشروعات المشتركة                          | ٣١ |
| مطبق إلى الآن                | Financial Instruments: Presentation                                      | الأدوات المالية: الإفصاح والعرض                      | ٣٢ |
| مطبق إلى الآن                | Earnings per Share   | ربحية السهم  | ٣٣ |

|               |  |   |    |
|---------------|--|---|----|
| مطبق إلى الآن | Interim Financial Reporting                              | التقارير المرحلية                       | ٣٤ |
| مطبق إلى الآن | Operations are not recovered                             | العمليات غير المستردة                   | ٣٥ |
| مطبق إلى الآن | Impairment of Assets                                     | انخفاض قيمة الموجودات                   | ٣٦ |
| مطبق إلى الآن | Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets | المخصصات والموجودات والمطلوبات المحتملة | ٣٧ |
| مطبق إلى الآن | Intangible Assets  | الأصول غير الملموسة                     | ٣٨ |
| مطبق إلى الآن | Financial Instruments: Recognition and Measurement       | الأدوات المالية: الاعتراف والقياس       | ٣٩ |
| مطبق إلى الآن | Investment Property                                      | العقارات الاستثمارية                    | ٤٠ |
| مطبق إلى الآن | Agriculture  | الزراعة                                 | ٤١ |



# **The Extent of Commitment of the Contracting Companies in Jordan of Applying the International Accounting Standards (11) Construction Contracts**

## **Abstract**

**Rami Zaid Al- Zakaria**

**Supervised by:**

**Dr. Mohammad Yassin Al-Rahahleh**

This study presents the seeker's search to access and identify the contracting companies in Jordan application extent to the International Accounting Standard (IAS) No. (11) construction contracts, in which the study focuses on the definition text of the IAS (11) construction contracts from the theoretical side, and on the mechanism through which the accounting journal entries proof is based in terms of intermediary accounts and basic accounts through accounts tree which is familiar of the necessary accounts for the accounting proof, In addition, the practical side includes the definition of the impact of a range of factors on the extent of the criteria implementation, namely the size of the contracting company and the company's age in the field in terms of demographic factors of the company, for the demographic factors of the respondents, namely through measuring the qualifications, job title, and years of experience. The regulatory and procedural obstacles have been measured based on the criteria implementation.

To reach the desired results of this study, a survey was designed in particular which contains many paragraphs and questions, and was distributed on the study sample selected which includes (320) construction companies that consists of three categories first, second, and third. The size of the company was determined in the questionnaire distributed, and the collected surveys are analyzed using the methods and statistical techniques such as the appropriate mean and the standard deviation, also the reliability

and validity of the survey has been investigated by presenting it to the attention of the arbitrators and conducting Cronbach's alpha testing. Hypotheses were also tested according to the methods adopted in most studies like (Beta. T-Test) which was used here.

The study found significant results, which reveals the contracting companies in Jordan application extent to the International Accounting Standard (IAS) No. (11) Construction contracts and the obstacles which get in the way of the implementation of criteria, where the results showed (from analysis and hypotheses testing) that there is no impact of the demographic factors of neither the company nor the respondents over the application of construction companies International Accounting Standard No. (11). While the study reaches that there are procedural and regulatory obstacles which hinder the application of IAS (11).

The researcher in the study recommended the need for the accountants, financial managers, internal and external auditors to commit to the application of the International Accounting Standard No. (11) and the imposition of various government agencies related to the control of the final accounts for the construction companies. The researcher also focuses on the importance of imposing specialized materials and mandatory hours to be taught in universities, councils and Jordanian colleges as independent courses.