

المحاسبة عن تكاليف المقاولات في ظل تطبيق معايير المحاسبة الدولية وأثرها علي قابلية القوائم المالية للمقارنة

جامعة النيلين

د. عبد الرحمن البكري امبدي

باحثة - جامعة النيلين

أ. أماني أبوريدة أحمد فضل الله

المستخلص:

هدفت الدراسة إلى التعرف علي مدي تطبيق معايير المحاسبة الدولية في شركات المقاولات السودانية من حيث القياس لتكاليف العقود واثر ذلك علي جودة القوائم المالية . قام الباحثان بتوزيع (180) استمارة استبيان وتحليل (155) استبانته المقدمة إلى عينة الدراسة عبر برنامج SPSS . تم استخدام معادلة ألفا كرونباخ للتحقق من ثبات الإستبانة , ومقياس الإحصاء الوصفي لوصف خصائص عينة الدراسة 'اختبار مربع كاي (chi-square) لاختبار التجانس ومعامل الارتباط الخطي ليرسون لقياس التغير علي المتغير التابع عند تغير قيم المتغير المستقل, استخدمت الدراسة المنهج الإستبائي، المنهج الإستقراي، والمنهج الوصفي التحليلي. حيث توصلت الدراسة إلى إن قياس تكاليف المقاولات وفق معايير المحاسبة الدولية يؤدي إلى إعداد قوائم مالية قابلة للمقارنة مما يؤدي إلى زيادة جودة القوائم المالية , تختلف القوائم المالية للشركات التي تطبق معايير المحاسبة الدولية عن القوائم المالية للشركات التي لا تطبق معايير المحاسبة الدولية من حيث الجودة.

الكلمات المفتاحية: المحاسبة الدولية، القوائم المالية، شركات المقاولات، قياس التكاليف، معايير المحاسبة.

Construction Cost Accounting under the application of International Accounting Standards and its effect On the Capability of Financial Statements to Comparison

Amani Aburaida Ahmed Fadlalla

Dr. Abdul Rahman Elbakri Mansour Ambadi

Abstract:

The study aimed to know the application of International Accounting Standards in Sudanese Construction Companies, in measuring contracts costs, and its effect on Financial Accounting Statements quality. (180) questionnaires have been distributed and (155) analyzed through SPSS Programme. (Cronbach's Alpha) used to prove questionnaire consistency and Descriptive Statistics Measures to describe sample study characteristics, (Chi Square) is used to check the homogeneity, (Pearson Correlation) to measure changes on Dependent Collinear. The study used Deductive, Inductive & Descriptive analytical approaches. The study reached to measuring contracts costs through applying International Accounting Standards leads to capability of Financial Statements to comparison, and hence increasing its quality; there is the difference between Financial Statements which prepared through applying International Accounting Standards, of those not applicable to.

Key Words: International Accounting, Financial Statements, Construction Companies, Costs Measurement, Accounting Standards.

المقدمة :

تعتبر معايير المحاسبة الدولية مطلب أساسي وضروري من طرف العديد من المستخدمين لدورها في إعداد وعرض القوائم المالية والهدف من إصدارها التأكد من دقة وصحة التسجيلات المحاسبية وأسس القياس الصحيحة من أجل الوصول إلى قوائم مالية ذات جودة عالية. وتعتبر القوائم المالية لشركات المقاولات ذات طبيعة خاصة لطول فترة العقود لأكثر من سنة مالية لذلك تم تخصيص بعض المعايير التي تحدد أسس القياس والاعتراف بإيرادات وتكاليف كل فترة محاسبية من أجل تحقيق التجانس والتوافق المحاسبي بين دول العالم وإجراء المقارنات بين الفترات للشركة الواحدة ومجموعة من الشركات ذات الطبيعة المماثلة .

مشكلة الدراسة:

التطور المحاسبي والتكنولوجي وتطبيق متطلبات العولمة والتجارة الدولية أدى إلى إن تكون القوائم المالية لشركات المقاولات معدة وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية حتى تكون مواكبة للشركات العالمية من حيث القياس والمقارنة لذلك نتجت مشكلة الدراسة بالتساؤلات التالية:

- هل قياس تكاليف المقاولات في ظل تطبيق معايير المحاسبة الدولية يؤدي إلى زيادة قابلية المقارنة بين معلومات القوائم المالية؟
- هل يوجد اختلاف بين شركات المقاولات التي تطبق معايير المحاسبة الدولية في عملية قياس التكاليف وشركات المقاولات التي لا تطبق معايير المحاسبة الدولية؟

أهداف الدراسة:

- معرفة قدرة شركات المقاولات السودانية في تطبيق معايير المحاسبة الدولية من اسس القياس وصولاً إلى القوائم المالية
- الوقوف على مدى انسجام القوائم المالية لشركات المقاولات مع متطلبات القياس التي نص عليها معايير المحاسبة الدولية .
- التعرف على واقع الممارسة المحاسبية لشركات المقاولات ومدى الاختلاف في الممارسات بين الشركات في ظل تطبيق معايير المحاسبة الدولية .
- التعرف على نجاح شركات المقاولات في تطبيق معايير المحاسبة الدولية وأثرها على قوائمها المالية من حيث القياس
- السعي لوجود حلول عملية للمشاكل المتعلقة بمحاسبة المقاولات.

أهمية الدراسة:

تنبع أهمية الدراسة من أهمية الدور الذي يلعبه قطاع المقاولات في تنمية الاقتصاد والبيئة. كذلك أهمية القوائم المالية في ذاتها وقدرتها على تعزيز الثقة مع الأطراف المتعاملة معها بما تقدمه من معلومات صادقة وغير مضللة وذلك من خلال أسس القياس الصحيحة وفق معايير المحاسبة الدولية مما يؤدي إلى مخرجات القوائم المالية التي تعد أهم مصادر المعلومات التي يحتاجها العديد من الأطراف الداخلية والخارجية على المستوى المحلي والإقليمي والدولي.

فروض الدراسة:

الفرضية الأولى :

يؤدي قياس تكاليف المقاولات في ظل تطبيق معايير المحاسبة الدولية إلى زيادة قابلية المقارنة لمعلومات القوائم المالية.

الفرضية الثانية:

يوجد اختلاف معنوي بين شركات المقاولات في تطبيق معايير المحاسبة الدولية لقياس تكاليف المقاولات.

منهج الدراسة:

لتحقيق أهداف الدراسة والإجابة علي تساؤلات الدراسة واختبار فروضها وصولاً إلى النتائج والتوصيات تم الاعتماد علي المنهج الاستنباطي من خلال عرض الاطار المنهجي والمنهج الاستقرائي من خلال تحديد مشكلة الدراسة والملاحظة وتجميع المعلومات ووضع اختبار فرضيات الدراسة واستنتاج وتعميم النتائج، المنهج الوصفي التحليلي لوصف وتحليل نتائج الدراسة الميدانية واختبار الفروض.

هيكل الدراسة: من اجل تحقيق النتائج المرجوة تم تقسيم الدراسة إلى مقدمة وثلاث محاور وخاتمة.

يتناول المحور الأول: المحاسبة عن تكاليف المقاولات اما المحور الثاني يستعرض معايير المحاسبة الدولية والقوائم المالية لشركات المقاولات بينما حوي المحور الثالث الدراسة الميدانية .

المحور الاول: المحاسبة عن تكاليف المقاولات: مفهوم واهداف محاسبة التكاليف:

تعتبر محاسبة التكاليف من فروع المحاسبة التي شهدت العديد من التطورات في الأونة الأخيرة من قبل المنشأة المستخدمة لهذا الفرع والاكاديميين. وأصبحت ليست قاصرة علي المنشآت الصناعية فقط بل العديد من المنشآت بمختلف القطاعات تستخدم هذا الفرع من المحاسبة وامتد استخدامها إلى القطاع العام حيث أصبحت منشآت القطاع العام بحاجة إلى أساليب محاسبة التكاليف لغايات اتخاذ القرارات المتعلقة بتوزيع الموارد المحدودة والرقابة والتخطيط.

تقوم محاسبة التكاليف بقياس وتسجيل وعرض التكاليف المتعلقة بإنتاج سلعة أو تقديم خدمة أو قسم معين ونظراً لزيادة المنافسة العالمية بين المنشآت زاد اهتمام الإدارة بضرورة ضبط تكاليف الإنتاج والرقابة عليها للوصول إلى اقل تكلفة ممكنة لإنتاج السلعة أو تقديم الخدمة وبالتالي تمكن المنشأة من منافسة المنشآت التي تعمل في نفس المجال.

وبزيادة الحاجة إلى البيانات والمعلومات التي تقدمها محاسبة التكاليف زاد الاهتمام بتطوير الأساليب والمفاهيم المستخدمة في عملية احتساب التكلفة والرقابة عليها وضبطها .

الأهداف الرئيسية لمحاسبة التكاليف **major objectives of cost accounting**:

تلعب محاسبة التكاليف دوراً هاماً في تزويد العديد من الأطراف داخل المنشأة بالبيانات المتعلقة بالتكلفة لتسهيل مهمة هذه الأطراف علي القيام بأعمالها وتحقيق أهداف المنشأة. الدور الذي تقوم به محاسبة التكاليف يعتمد علي فلسفة الإدارة العليا ومدى إدراكها للدور الذي يمكن إن تساهم به محاسبة التكاليف في خدمة الإدارة في القيام بالوظائف الموكلة إليها. في المنشأة الصغيرة لا يظهر دور محاسبة التكاليف حيث يتم دمج البيانات التي تقدمها من خلال نظام المحاسبة المالية في المنشأة مما يترتب عليه عدم دقة في احتساب تكلفة السلعة أو الخدمة . أما المنشآت التي يكون لديها وعي وإدراك بأهمية المعلومات التي تقدمها محاسبة التكاليف يكون لديها نظام محاسبة تكاليف مستقل يتم من خلاله استخدام تقنيات وأساليب متطورة لاحتساب التكلفة⁽¹⁾ .

دراسة العطاء : تقوم شركة المقاولات بدراسة العطاء وتقدير تكلفة بإتباع الخطوات الآتية :

1. تحديد فئات التعاقد لبنود الأعمال بعد دراسة رسومات ومواصفات المقاولات التفصيلية ثم تقدير المواد والأجور والنفقات غير المباشرة والمصروفات الأخرى اللازمة لتنفيذ المقاولات .
2. إعداد موازنة تقديرية للعطاء مع بيان التكلفة المباشرة لبنود الأعمال ونصيب المقاولات من التكاليف غير المباشرة وإضافة نسبة الربح المرغوب تحقيقها في حالة العقود بالتكلفة زائد نسبة ذلك لتقدير القيمة التعاقدية .

3. إعداد جدول زمني لتنفيذ العقد وذلك بعد تقسيم العمل المطلوب إلى عمليات جزئية وتحليل كل عملية جزئية إلى الأنشطة وتحديد عناصر التكاليف اللازمة لإنجاز كل نشاط في كل عملية وتحديد الوقت اللازم لتنفيذ كل بند ثم قياس الوقت اللازم لتنفيذ العقد قبل التعاقد .
4. إذا تم التعاقد لإبد من تحديد حجم العمل المحاسبي الذي سيتم في المركز الرئيسي لشركة المقاولات والذي سيتم في موقع العمل وإعداد سجل متابعة تنفيذ العقد وتكاليفه .

إجراءات التعاقد :

- تقوم الشركة بتوقيع العقد بينها وبين العميل وتكون مسئولة عن تنفيذ العقد أمام العميل ويجب إن يتضمن العقد مدة تنفيذ العقد، تاريخ الانتهاء من العملية محل التعاقد، غرامات التأخير عن موعد التسليم المتفق عليه، قيمة الدفعة المقدمة والدفعات التالية وطريقة ومواعيد السداد بناءً على مستخلصات الاستشاري توضح ما تم إنجازه من أعمال.
- كيفية سداد الدفعة الأخيرة ورد التأمين النهائي و أي مبالغ محتجزة لدي العميل بعد انتهاء العمل والتأكد من مطابقة المواصفات المحددة وانقضاء فترة الضمان.
- بعد التعاقد تقوم الشركة بدراسة تفصيلية للمواصفات الخاصة بالعقد وذلك لتقسيم العمليات الإجمالية وبيان ما يتم تنفيذه بواسطة مقاولي الباطن أو الشركة ووضع أسعار لكل عملية ويتم التعاقد مع مقاولي الباطن .

تكاليف العقود :

تتلخص نوعية الإنتاج في نظام تكاليف العقود والمقاولات في إقامة الوحدات السكنية والمستشفيات والسكك الحديدية والكباري وغيرها من أعمال الإنشاء و يتلاءم هذا النظام مع صناعات البناء والتشييد باختلاف أنواعها. فضلاً عن صناعة البنية الأساسية من طرق وأنفاق تقوم شركات المقاولات بالتعاقد مع عملائها بعقود غالباً ما تكون طويلة الأجل قد تمتد عام أو أكثر نظراً لطول مدة التنفيذ وطبيعته وينص في هذه العقود على كل ما يتم الاتفاق عليه يمكن اعتبار العقد الذي تبرمه الشركة المسؤولة أمراً إنتاجي مثل الأوامر في نظام تكاليف الأوامر من وجهة نظر الإجراءات التكاليفية. ولذلك يمكن اعتبار نظام تكاليف العقود والمقاولات حالة خاصة من نظام تكاليف الأوامر الإنتاجية⁽²⁾.

العميل يحدد مواصفات المنتج المرغوب وموقع الإنتاج أو التنفيذ ثم تقوم الشركة المتعاقدة على التنفيذ بتوفير ما يلزم من مستلزمات إنتاجية وخدمية وفنون إنتاج لوفاء بالتزاماتها التعاقدية . لذلك عقد تنفيذ مشروع معين يعتبر بمثابة أمر إنتاجي. في نظام تكاليف العقود يعتبر العقد وحدة تكاليفية بدلاً عن الأمر الإنتاجي ويكون دور النظام المحاسبي تحديد تكاليف كل عقد تبرمه المنشأة ومعالجة المشاكل التي تنجم عن استمرار فترة تنفيذ العقد لأكثر من فترة

محاسبية واحدة سواء في مجال قياس إرباح الفترة المحاسبية أو في مجال تقويم العقود تحت التنفيذ في نهاية الفترة المحاسبية .

خصائص عقود المقاولات:

- تكون قيمة العقد الخاص بمشروع معين أو عملية كبيرة وهذا يتطلب من الشركة المتعاقدة إجراء تقديرات مقدمة عن تكلفة التنفيذ والتي علي أساسها تتنافس المنشأة مع غيرها في سبيل الحصول علي العملية موضع العقد. هنا يتطلب تحديد الحد الأدنى للقيمة التي لا يترتب عليها تحقيق خسائر .
- عادة تحصل الشركة علي قيمة العقد من العميل علي دفعات وفق مراحل التنفيذ والأعمال المعتمدة وعادة ما تكون الدفعات المستلمة مختلفة عن الدفعات المستحقة (3). وكذلك الإيرادات المحققة تختلف عن الأعمال المعتمدة مع تكلفة ما تم تنفيذه فعلاً من العقد. لأن الأعمال المعتمدة لا تتضمن العمليات تحت التنفيذ. نظراً لأن العمل يتم في موقع العميل وذلك يتطلب انتقال الآلات ومعدات المنشأة والعاملين إلى موقع التنفيذ وشراء المواد وتوريدها وله العديد من المشاكل بشأن عناصر تكاليف المقاولات وكيفية تحميلها.
- أيضاً ضرورة انتقال الرقابة إلى موقع العمل واتخاذ أسلوب مناسب للرقابة(4)
- قد تستعين الشركة المنفذة للعقد بمجموعة من المقاولين المتخصصين في تنفيذ عمليات معينة أو الإسراع في تنفيذ عن طريق التعاقد مع هذه الجهات ويطلق علي هذه العقود بالنسبة للعقد الأصلي عقود الباطن (sub-contract)
- قد تتعرض شركات المقاولات لغرامات وجزاءات مالية كبيرة نسبة لزيادة درجات المخاطر وعدم التأكد جراء ارتفاع أسعار عناصر التكلفة أثناء التنفيذ.

طرق قياس وتحديد تكاليف العقود:

تقوم شركات المقاولات بتنفيذ عمليات تشييد المباني ورصف الطرق وغيرها من أعمال المقاوله ويحتاج ذلك إلى فترات زمنية طويلة قد تطول إلى بعض السنوات ولعدة فترات محاسبية لذلك سميت حسابات أوامر الإنتاج طويلة الأجل أو حسابات تكاليف العقود

مهام المقاول:

- تجهيز مهمات العمل من آلات ومعدات والعمالة اللازمة إلى موقع التنفيذ وفقاً للشروط الموضوعه في كراسة الشروط التي يضعها العميل .
- تنفيذ بنود العمليات وإتمام موضوع العقد في الموعد المتفق عليه طبقاً للمواصفات والرسوم التي تعتبر جزء من العقد .
- تخليص موقع العمل من بقايا المواد مما يجعل الموقع صالح للاستخدام .

- لذلك يجب إن يصمم نظام التكاليف في شركات المقاولات من اجل تحقيق الآتي:
- أ. قياس التكلفة الفعلية لكل عقد حتى يمكن قياس نتيجة النشاط علي مستوى كل عقد.
 - ب. توفير معلومات عن الإنجاز الفعلي وبيانات تكاليف تحليلية للمساعدة في الرقابة علي التكلفة والأداء خصوصاً للعقود ذات السعر المحدد مقدماً وغير قابل للتعديل .
 - ج. توفير معلومات عن معدلات التكلفة لكل نشاط نمطي يمكن إن تستخدم في إعداد تقديرات التكاليف للقطاعات التي تتقدم بها الشركة في المناقصات المعروضة من جهات مختلفة وتساعد هذه المعلومات في تقدير قيمة العقد .
 - د. توفير معلومات تكاليف ملائمة لمتخذ القرارات ومعدي الموازنات التخطيطية

المحاسبة عن عناصر تكاليف العقود:

من حيث الطبيعة لا تختلف عن العناصر المستخدمة في إنتاج السلع والخدمات والتي تقسم إلى مواد وأجور وخدمات أخري تتباين في نشاط المقاولات من حيث الآتي⁽⁵⁾.

تحليل المواد المستخدمة خلال الفترة:

في نهاية كل فترة محاسبية وإغراض تجميع وقياس تكلفة العقود التي تنفذ خلال الفترة يقوم قسم حسابات التكاليف بتجميع إشارات استلام المواد بالموقع وإذن الصرف والتحويل ومحاضر التلف والفقء وكذلك تقارير الجرد في نهاية الفترة والهدف هو تحليل تكلفة المواد وفقاً لعلاقتها بوحدات التكلفة النهائية (العقود) ويتم تقسيم المواد إلى مواد مباشرة (تتعلق بموقع العمل وتخص العملية) وغير مباشرة تتعلق بمراكز الخدمات الفنية والإدارية والتمويلية وغيرها والتي يعاد توزيعها علي العمليات مع سائر بنود التكاليف غير المباشرة الأخرى .

يقوم قسم حسابات التكاليف باستخدام المستندات الخاصة بحركة عنصر المواد في صورة تحليل قوائم المواد علي العقود ومراكز التكلفة . يظهر حساب كل عملية (موقع) محملاً بتكلفة المواد كما يلي :

مواد بالموقع أول الفترة	xxxxxxx	
+		
تكلفة مواد مرسله من مخازن المركز الرئيسي	xxxxxxx	
تكلفة مواد مشتراه لحساب العقود ومرسله مباشرة إلى الموقع	xxxxxxx	
تكلفة مواد منصرفه لمقاول الباطن من المخازن الرئيسية	xxxxxxx	ضمن
حدود العقد		
تكلفة مواد محولة من عمليات أخرى	xxxxxxx	
نصيب العملية من التلف العادي بمخازن المركز الرئيسي	xxxxxxx	

مجموع المدخلات	xxxxxxx	
-		

xxxxxx	تكلفة مواد باقية في نهاية الفترة بالموقع
xxxxxx	تكلفة مواد محملة من عمليات أخرى وعلي حسابها
xxxxxx	القيمة البيعية للتلف العادي إن وجدت
xxxxxx	تكلفة المواد التالفة تلف غير عادي تكلفة مواد منصرفه إلى مقاولي الباطن وعلي حسابهم إذا كان قد سبق تحميلها للعملية عند صرفها
xxxxxx	----- مجموع المخرجات
xxxxxxxx	

صافي تكلفة المواد المحملة علي العقد خلال الفترة

وهنا يتفق الباحثان مع معيار المحاسبة الدولي 11 علي تحميل العقد بتكلفة المواد المستخدمة أو ذات العلاقة بالعقد واستبعاد المواد التي لا تدخل في تنفيذ العقد تم إعداد هذه البيانات من قبل الباحثان بناءً علي معلومات وبيانات والطرق المستخدمة في بعض شركات المقاولات وخبرة الباحثان في هذا المجال .

2/ المحاسبة عن تكلفة عنصر العمل الإنساني (أجور مدفوعة)

1/ تحديد الأجور المباشرة :

تختلف الأجور المدفوعة في نشاط المقاولات باختلاف نوع العمليات والأعمال المنفذة وكذلك بالاعتماد علي مقاول الباطن .إذا زاد اعتماد الشركة علي مقاولي الباطن كلما قلت الأجور المدفوعة في الشركة وقد تعتمد الشركة علي مقاولي الباطن في تنفيذ كل المهام وهنا يختصر دور الشركة علي الإشراف فقط علي المقاولين وتقديم بعض الخدمات لهم وتقل تكلفة الأجور إلى ادني درجة .

في السودان غالباً ما يتم العمل بواسطة عمال ومعدات وآلات الشركة وتمثل الأجور عنصر مهم في تكلفة العقد وتوجد قليل من الشركات التي تسند كامل العمل إلى مقاولي الباطن وتتولي الإشراف فقط .

تشمل المبالغ المدفوعة للعمال عن الإجازات وتعويضات إصابات العمل وترك الخدمة وقد تشمل مزايا نقدية وعينية مثل بدل وجبة والسكن والعلاج (الأجازة الأسبوعية مثل الجمعة)تعتبر ضمن الأجور المباشرة أما الأجازة المرضية أو السنوية والمبالغ المدفوعة من الشركة كتعويض يصعب تخصيصها لعقد معين لذلك يفضل إن تعتبر تكاليف غير مباشرة أو ترحل إلى حساب الأرباح والخسائر إذا لم يكن الإنتاج سبب فيها أما الميزات الأخرى تعتبر تكاليف مباشرة لأنها ترتبط بوحدات التكلفة دون عناء . بما إن العمل يتم في مواقع العمليات فمن السهل تحديد العاملين

المختصين لكل عملية علي حدة فعند تحضير كشوفات المرتبات يجب إعداد كشف لكل عملية ليسهل تخصيص الأجور الخاصة بكل عملية .
3/ المحاسبة عن تكلفة العقود من الباطن :

يقوم محاسب التكاليف بإعداد كشف لتحليل المبالغ المستحقة لمقاولي الباطن عن الفترة علي العقود المستفيدة عندما يرتبط بأكثر من عملية في نفس الوقت. تتضمن كشوفات تكلفة تحليل العمليات من الباطن العمليات الآتية :

رقم المستخلص وتاريخه، القيمة الحالية لكل مستخلص قبل حجز أي مبالغ، تحليل قيمة المستخلصات علي العقود المستفيدة أو علي مراكز الخدمات وهنا يعاد توزيعها وبناء علي هذه الكشوفات يمكن تحميل كل عملية جاري تنفيذها بنصيب كل عملية علي حدة من تكلفة عمليات مقاولي الباطن .

يري الباحثان إن قياس تكلفة مقاولي الباطن يتطلب المتابعة والرقابة الدقيقة من قبل الإشراف ومحاسب التكاليف حتى لا يتم تقديم مستخلصات من قبل المقاول بصورة مضخمة لعناصر التكاليف .
4/ المحاسبة عن تكلفة التشغيل الآلي:

التطور في البناء والتشييد تبعة تطور في الآلات والمعدات وطرق البناء الآلية المستخدمة في أعمال المقاولات وترتب علي ذلك ارتفاع تكلفة العمل الآلي بالنسبة لإجمالي تكاليف العقد . ونسبة لان العمل في نشاط المقاولات يتم في الموقع الأمر الذي يجعل الظروف التي تتعرض لها الآلات تختلف من عقد مقاوله إلى آخر⁽⁶⁾. ويجب إن يركز نظام تكاليف المقاولات علي الآتي :

1. دراسة التشغيل الاقتصادي للآلات والمفاضلة بين تأجيرها من الغير أو امتلاكها بواسطة المنشأة. ويتضمن ذلك دراسة تكاليف الشراء ومعدل استخدام الآلة في العمليات المختلفة ومقارنة معدل التقادم ذلك بتكاليف الاستئجار .
2. التوزيع الزمني السليم للآلات المملوكة للمنشأة بالشكل الذي يضمن عدم تعطيل تنفيذ بعض العمليات واستغلال الآلات المتاحة استغلال امثل
3. إتباع الأسلوب المناسب في استهلاك الآلات خلال الفترة المحاسبية وفقاً لطريقة استغلال الآلة وطبيعة التنفيذ.

5/ المحاسبة عن التكاليف غير المباشرة:

يتم تقسيم المنشأة إلى مراكز خدمات إنتاجية وإدارة عامة وتعتبر المراكز الموجودة في منشآت المقاولات ضخمة مثل .مركز خدمة النقل (مواد، عاملين بالموقع والمركز).مركز خدمة الإدارة المركزية (الأقسام الإدارية والمركزية)،مركز الشؤون العامة (أنشطة اجتماعية، رياضية، ثقافية) ,يقوم محاسب التكاليف بتخصيص وتوزيع بنود التكاليف العامة علي المراكز المستفيدة وفقاً للعلاقة التي يراها واضحة ما بين طبيعة المركز ونوعية التكلفة .وبما إن مواقع التنفيذ للعمليات هي وحدات التكلفة النهائية في نشاط المقاولات يتطلب البحث عن أسس عادلة ومنطقية وتوزيع بنود التكاليف علي العقود بحيث تعكس استفادة كل عنصر من هذه التكاليف.

معايير المحاسبة الدولية والقوائم المالية لشركات المقاولات:

بدأ وضع معايير محاسبية علي المستوى الدولي في بدايات القرن العشرين حيث عقدت المؤتمرات الدولية للمحاسبة والتي ساهمت إلى حد كبير في التأكد علي أهمية تطوير المعايير المحاسبية الدولية. حيث عقد المؤتمر المحاسبي الدولي الأول عام 1904م في سانت لويس بولاية ميسوري في الولايات المتحدة الأمريكية برعاية اتحاد جمعيات المحاسبين القانونيين الأمريكية قبل تأسيس مجمع المحاسبين الأمريكي عام 1917م دار البحث في المؤتمر حول إمكانية توحيد القوانين المحاسبية بين مختلف دول العالم⁽⁷⁾ وآخر تلك المؤتمرات المؤتمر المحاسبي الدولي السابع عشر الذي عقد في استانبول عام 2006م. تحت شعار تحقيق النمو والاستقرار الاقتصادي العالمي ومساهمة المحاسبة في تطوير الأمم واستقرار رأس المال في أنحاء العالم. ودور المحاسبين في عملية التقييم في المشروعات. أسفرت تلك المؤتمرات التي كانت نتيجة للضغوط المتزايدة من مستخدمي القوائم المالية من مساهمين ومستخدمين ودائنين ونقابات واتحادات تجارية ومنظمات دولية وأجهزة حكومية عن تشكيل عدة منظمات استهدفت وضع المعايير الدولية وتهيئة المناخ اللازم لتطبيق المعايير بهدف استبعاد التناقضات ورفع مستوى نضج علم المحاسبة وضرورة تحسين المعايير الدولية القائمة وإصدار معايير تنمي أداء ومستوى التبادل في أسواق رأس المال الدولية. مفهوم المعيار: ويعرف المعيار المحاسبي علي انه قاعدة لقياس الأداء ويعتبر النموذج الأساسي الذي يهدف إلى تحديد أساس الطريقة السليمة وقياس وعرض والإفصاح عن عناصر القوائم المالية ويرتبط المعيار بعنصر محدد من عناصر القوائم المالية⁽⁸⁾. كما يعرف المعيار علي أنه قاعدة متفق عليها بين الجميع ومقياس لوصولهم إلى معرفة شيء وتحديد ميزاته بدقة. ويمكن اعتباره النمط الذي يتضمن القواعد والسياسات الملائمة للتطبيق والحكم والمقارنة من اجل تقييم الأداء في ظروف معينة. ويلقي المعيار قبولاً علي المستوى الإقليمي والدولي وهي مجموعة من النظم التي تحكم وتنظم عمل المحاسبة بتقديمها قواعد عملية يلتزم بها المحاسبون في أداء عملهم المهني. وتتم حمايتها بمجموعة من الإجراءات العقابية⁽⁹⁾.

عرفت لجنة القواعد الدولية المعايير المحاسبية علي أنها عبارة عن قواعد إرشادية يعود إليها المهنيون من اجل دعم اجتهاداتهم واستلهاهم حكمتهم علي الرغم من أنها لا تلغي الحكمة أو الاجتهاد كذلك يمكن تعريفها بأنها وصف مهني رفيع المستوى للممارسات المقبولة بشكل عام. والهدف منها الحد من درجة الاختلاف في التعبير أو الممارسة في الظروف المتشابهة⁽¹⁰⁾.

كما عرف الباحثان معايير المحاسبة الدولية علي أنها أداة تعمل علي ترشيد الممارسات المحاسبية وتحديد أسس القياس والعرض والإفصاح لعناصر القوائم المالية وتقليل الاختلاف بين الممارسات المتشابهة بين الدول أي تحقيق التوافق والتقارب المحاسبي وتصدر عن جهة معينة وتحظى بالقبول العام كما أنها تتصف بالمرونة وتعتمد كإطار عام لتقييم نوعية وكفاءة العمل الفني ولتحديد طبيعة وعمق المسؤولية المهنية.

خصائص معايير المحاسبة الدولية:

توجد عدة خصائص لمعايير المحاسبة الدولية منها⁽¹¹⁾:

- الاتساق المنطقي الداخلي والخارجي. يفترض إن تكون معايير المحاسبة الدولية متسقة منطقياً من الناحية الداخلية والخارجية لأدوات الفكر (المفاهيم والفروض والمبادئ).
 - الملائمة: باعتبار إن المعايير من أهم أدوات التطبيق العلمي لذا يجب مراعاة الظروف البيئية المحيطة عند إعدادها كما يجب مراعاة الاعتبارات الاقتصادية والسياسية والاجتماعية والثقافية بحيث تكون ملائمة لواقع التطبيق العملي وهذا يتطلب التوافق بين متطلبات الفكر (المبادئ والفروض والمفاهيم) ومقتضيات التفكير.
 - المرونة: تتغير الظروف البيئية من وقت إلى آخر ومن مكان إلى آخر فالمعايير المحاسبية الدولية يجب إن تكون مرنة تتوافق والظروف المحيطة بها. لذلك لا يتصف المعيار بصفة الثبات ويجب إعدادها بصورة مستمرة وقابلة للتجديد والإضافة.
 - الواقعية: يجب إن تكون معايير المحاسبة الدولية نابعة من الواقع وتتلاءم مع البيئة المحيطة ومتلائمة مع الأعراف المحاسبية السائدة في تلك الفترة.
 - الفهم: يجب إن تكون معايير المحاسبة الدولية مفهومة من قبل المستخدمين ويتم ذلك عن طريق أخذ رأي الجهات المستفيدة عند إعدادها.
 - الحيادية: لا يتم التحيز لبلوغ هدف محدد مقدماً لمصلحة طرف معين وتكون موجهة لصالح كل الفئات المهتمة بها.
 - الانسجام مع أهداف المحاسبة المالية: يتم صياغتها في ضوء أهداف المحاسبة المالية حتى تتمكن من توفير معلومات مفيدة لمتخذي القرارات إي بمعنى تغيير اتجاه القرار⁽¹²⁾ أسباب انتشار معايير المحاسبة الدولية دولياً: تبني معايير المحاسبة الدولية ارتبط بالعديد من الأسباب منها.
1. السعي نحو تحقيق التجانس والتوافق المحاسبي بين دول العالم عن طريق تقليل الاختلافات المحاسبية وتوحيد الطرق والأساليب والإجراءات المحاسبية وتوحيد أسس القياس وقواعد العرض والإفصاح للقوائم المالية وإيجاد لغة محاسبية مشتركة تسهل انتقال رؤوس الأموال والسلع والخدمات عبر الحدود الدولية⁽¹³⁾
 2. ظهور مشاكل محاسبية دولية بسبب تضخم حجم التجارة الدولية والاستثمار الدولي وبسبب تزايد انتشار الشركات المتعددة الجنسيات علي المستوى الدولي⁽¹⁴⁾
 3. تطور الأسواق واندماج الشركات الأوروبية اثر بشكل كبير علي تنظيم المؤسسات الأمر الذي يتطلب منها نشر قوائم مالية لكشف عن وضعها المالي مما أدى إلى تبني المعايير المحاسبية الدولية⁽¹⁵⁾
 4. جذب الاستثمارات وانفتاح البورصات وأسواق المال عالمياً أدى إلى ضرورة تحسين المعايير الدولية القائمة وإصدار معايير جديدة تنمي أداء ومستوي التبادل في أسواق المال.

تطبيق معايير المحاسبة الدولية :

إن كافة دول العالم تهتم تغريباً بتطبيق معايير المحاسبة الدولية كجزء من أجزاء عملها المحاسبي وقد أوصت الهيئات الدولية المحاسبية بضرورة جعل معايير المحاسبة أساساً من أساسيات العمل المحاسبي داخل المنشآت لكافة قطاعات الأعمال. أما في الوطن العربي. اعتمدت اغلب الدول علي ربط اقتصادها مع معايير محاسبية قانونية تتوافق مع المعايير الدولية في نصوصها. باعتمادها علي الترجمة الصحيحة للمعايير الدولية. حتى يسهل تطبيقها عند الحاجة لها أثناء إعداد القيود المالية وترحيلها إلى الدفاتر المحاسبية الخاصة بها ومن ثم إلى القوائم المالية⁽¹⁶⁾.

أسباب تعوق تطبيق معايير المحاسبة الدولية علي المستوي الدولي:

بعض القيود التي تحول دون تطبيق معايير المحاسبة الدولية منها⁽¹⁷⁾

- اختلاف البيئات والثقافات المأخوذة بعين الاعتبار عند وضع المعايير المحاسبية الدولية كذلك وضعت المعايير المحاسبية الدولية في الغالب لتنظيم الممارسات المحاسبية في الدول المتقدمة عامة وفي أمريكا وبريطانيا خاصة لما لها من تأثير علي عملية صياغة المعايير.
- الإبقاء علي الكثير من البدائل والخيارات المحاسبية. حيث تنص المعايير علي وجود عدة بدائل وخيارات محاسبية لموضوع معين مما يجعل البدائل بنفس المستوي عند التطبيق وهذا يؤدي إلى نتائج مختلفة. أساس تقييم المخزون وفقاً للمعيار 2، طرق الإهلاك وفقاً للمعيار المحاسبي 16.
- تكيف البيئة المحاسبية الوطنية مع متطلبات تطبيق بعض المعايير المحاسبية الدولية. تتطلب بعض الدول إجراء تعديلات وتغييرات في بعض التشريعات والقوانين التي لديها من اجل تطبيق معايير المحاسبة الدولية وقد يتطلب هذا المس بالسيادة الوطنية. وقد تواجه في بعض الأحيان مشكلة عدم إمكانية استيعاب القوانين والتشريعات للتعديلات التي تتم علي مستوي المعايير المحاسبية الدولية لاختلاف الإجراءات السائدة في بلدان العالم .
- ديمومة التغيير في المعايير المحاسبية الدولية. وذلك بسبب التفسيرات التي تصدر عن لجنة التفسيرات. والتغذية العكسية التي تظهر بعد التطبيق. حيث إن المعايير المعدلة غالباً تتضمن التفسيرات المتعلقة بها . بالإضافة إلى الظروف والصعوبات التي تظهر بعد تطبيق المعايير وكذلك التطور المستمر في البيئة الاقتصادية بالإضافة إلى ذلك فإنها من صنع البشر.
- اختلاف مستوي التعليم بين دول العالم يحد من عملية انتشار المعايير المحاسبية الدولية علي المستوي الدولي. حيث لا تجد الدول المتقدمة أي صعوبة في فهم و تبني المعايير بينما تتميز الدول النامية بضعف المستوي التعليمي لذلك تواجه صعوبة في فهم وتبني هذه المعايير بالإضافة إلى الجهود الكبيرة المبذولة في ترجمة المعايير إلى اللغة الوطنية .

- الضغوط السياسية. تمارس علي مجلس معايير المحاسبة الدولية ضغوطات سياسية في وضع وصياغة المعايير المحاسبية وتعديلها.
- تعدد التعاريف بذات المفهوم في المعايير المحاسبية الدولية. مثل وجود عدة تعاريف للقيمة العادلة وردت في بعض المعايير.
- المعايير المحلية الوطنية تشكل عبء ثقيل أمام الوحدات الاقتصادية. من المفترض إن تستجيب الوحدات الاقتصادية لكل الضغوطات المحلية والوطنية. الأمر الذي يؤدي إلى وجود اختلاف وتعارض بين المتطلبات المحلية والوطنية وعدم إمكانية تحديد الأولويات أمام المعلومات الضخمة والمتطلبات التي تتعلق بتنفيذ المعايير المحاسبية الدولية .

يري الباحثان أنه يجب علي الدول النامية إن تستجيب للتغيرات والتطورات الاقتصادية والمحاسبية المتسارعة عن طريق التأهيل العلمي والعملية لكافة الأطراف المعنية بتطبيق المعايير المحاسبية الدولية والعمل علي تحقيق التوافق بين متطلبات المعايير الوطنية والدولية والبعد عن التأثير السياسي علي المهنة والبحث المستمر لإزالة العقبات التي تعترض التطبيق حتى تواكب تلك الدول التطورات العالمية .

القوائم المالية لشركات المقاولات وجودتها:

عرفها مجلس معايير المحاسبة الدولية. عرض القوائم المالية. علي أنها عرض هيكلي للمركز المالي للمؤسسة والعمليات التي تقوم بها والهدف منها هو تقديم معلومات حول المركز المالي للمؤسسة وأدائها وتدفعاتها النقدية مما هو مفيد للمستخدمين عند اتخاذهم قرارات اقتصادية كذلك تبين القوائم المالية نتائج الإدارة الموكلة لها. وإنها الإفصاح عن المعلومات الضرورية الكفيلة بجعلها غير مضللة في القوائم المالية وفقاً لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها والتي تقضي بتوفير عنصر الإفصاح المناسب في هذه القوائم⁽¹⁸⁾

أيضا عرفت بأنها الوسيط الناقل لأحداث ومعاملات وأنشطة المنشآت في صورة معلومات مالية إلى المستخدمين لمساعدتهم في اتخاذ قرارات رشيدة في مجال الاستثمار والائتمان وحساب الضرائب ووضع الخطط وتخصيص الموارد⁽¹⁹⁾

القوائم المالية هي الوسائل التي بموجبها يتم تزويد الإدارة والأطراف المعنية بصورة مختصرة عن الأرباح والمركز المالي للمنشأة الاقتصادية⁽²⁰⁾

تعتبر القوائم المالية الوسيلة الأساسية للإبلاغ المالي عن المنشأة حيث ينظر إلى المعلومات الواردة فيها بأنها تقيس المركز المالي للمنشأة وأدائها المالي وتدفعاتها النقدية وهي ناتج النشاط المعلوماتي في المنشأة خلال الفترة المالية كذلك تعتبر ملخصاً كميّاً للعمليات والأحداث المالية وتأثيرها علي أصول والتزامات المنشأة وحقوق الملكية⁽²¹⁾

يري الباحثان إن القوائم المالية عبارة عن ملخص للأحداث والعمليات بالمنشأة الاقتصادية يحتوي علي كافة المعلومات المفيدة في اتخاذ القرارات وتقييم الأداء للمنشأة وتحديد موقفها المالي في

تاريخ محدد وإمكانية استمراريتها وتخضع عملية إعدادها لعدد من المبادئ والسياسات والمفاهيم المحاسبية المتعارف عليها والتي تتحكم في تحديد البيانات والمعلومات التي تتضمنها القوائم المالية وعمليات تنظيمها وقياسها وتجميعها وتعديلها وعرضها. وتمثل قائمة المركز المالي وقائمة الدخل وقائمة التدفقات النقدية وكذلك قائمة التغير في حقوق الملكية. بالإضافة إلى الإيضاحات التي تعتبر جزء من القوائم المالية.

أهداف القوائم المالية:

تهدف القوائم المالية إلى تقديم بيانات ومعلومات تكون مفيدة للمستخدمين بشكل ومضمون صحيحين لمساعدتهم في اتخاذ القرارات⁽²²⁾

- الهدف الأساسي من القوائم المالية هو التزويد بالمعلومات لاتخاذ القرارات
- تقديم معلومات مفيدة للمستثمرين والدائنين من أجل التنبؤ والمقارنة وتقييم التدفقات النقدية ونسبة عدم التأكد.
- تزويد المستخدمين بالمعلومات من أجل المقارنة وتقييم المقدرة الكسبية للمنشأة.
- توفير المعلومات اللازمة لتقييم قدرة المنشأة على الاستخدام الكفاء والفعال للموارد الاقتصادية المتاحة بغرض تحقيق الأهداف.
- تقديم قائمة عن المركز المالي تفيد في التنبؤ والمقارنة وتقييم المقدرة الكسبية للمنشأة والإفصاح عن صافي الدخل للدورات الكسب التامة وأنشطة المنشأة عن العمليات القابلة للتحقيق أو التي قيد الإنجاز.
- تقديم قائمة عن الأنشطة المالية تفيد في التنبؤ والمقارنة بحيث تتضمن هذه القائمة وبشكل رئيسي العمليات الفعلية والمتوقعة ذات الآثار النقدية الهامة .
- كما تهدف القوائم المالية إلى توفير معلومات حول المركز المالي والتغيرات في المركز المالي وتحقيق حاجات عامة لغالبية المستخدمين. وليس بالضرورة إن توفر كافة المعلومات التي يمكن إن يحتاجها المستخدمين. لذلك إن القوائم المالية تعكس الآثار المالية للأحداث السابقة والتزويد بالمعلومات حول الموارد الاقتصادية الخاصة بالمشاريع والالتزامات المتعلقة بهذه الموارد⁽²³⁾
- توفير معلومات حول المركز المالي والأداء والتغيرات في المركز المالي مفيدة لمستخدمين متنوعين في صنع القرارات الإدارية. وتلبية حاجات المعلومات لدي غالبية قراء القوائم المالية لأنها توفر كافة المعلومات الضرورية عن الآثار والأحداث السابقة ولا توفر معلومات غير مالية⁽²⁴⁾
- التقرير عن أنشطة المنشأة التي تؤثر على المجتمع والتي يمكن إن تحدد أو تقاس أو التي تلعب دوراً مهماً في وسطها الاجتماعي .
- يري الباحثان إن أهداف القوائم المالية هي توفير معلومات تمثل أو تعبر عن الأحداث المالية السابقة تساعد في اتخاذ القرارات لكافة الأطراف وتتغير هذه المعلومات حسب التطور

المحاسبي والبيئي والاجتماعي والثقافي لذلك إن أهداف القوائم المالية ليست ثابتة بل تتغير حسب الظروف و حوجة الأطراف المستفيدة من المعلومات التي تقدمها والتي تفيء بتقييم الموقف المالي والتدفقات النقدية وقدرتها علي الاستمرارية وتحقيق الإرباح هناك اعتبارات عامة حسب معيار المحاسبة الدولي رقم (1) يجب إن تؤخذ بعين الاعتبار أثناء إعداد وعرض القوائم المالية وهي⁽²⁵⁾

1. 1/العرض العادل والامثال للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية: يشير إلى إن البيانات المالية تُعرض بصورة عادلة في القوائم المالية كما أنها تُعبر عن التمثيل الصادق لآثار المعاملات والأحداث والظروف وفقاً لتطبيق المناسب لمعايير المحاسبة الدولية والاعتراف بالأصول والالتزامات والمصاريف والدخل الواردة في إطار مجلس معايير المحاسبة الدولية. والإفصاح الإضافي عندما يكون ذلك ضرورياً ينجم عنه قوائم مالية تحقق عرضاً عادلاً.

2. ينبغي إعداد البيانات المالية علي أساس إن المنشأة مستمرة ما لم تهدف الإدارة إلى تصفية المنشأة أو التوقف. وعندما يتبين بناءً علي التقييم وجود شكوك جوهرية فيما يتعلق بقدرة مؤسسة علي الاستمرار في المستقبل ينبغي الإفصاح عن تلك الشكوك. وعندما لا يتم إعداد القوائم المالية علي أساس إن المنشأة مستمرة يجب الإفصاح عن الأساس الذي أعدت بموجبه القوائم المالية⁽²⁶⁾.

3. المحاسبة علي أساس الاستحقاق المحاسبي: ينبغي إعداد كافة البيانات المالية عدا التدفقات النقدية علي أساس الاستحقاق حيث يتم الاعتراف بالأصول والخصوم عندما تكون مستحقة الدفع أو القبض وليس عند دفعها أو قبضها فعلياً.

4. اتساق العرض: يجب علي المنشأة المحافظة علي عرض وتصنيف البنود في فترات متشابهة إلا إذا كان هناك بديل أكثر ملاءمة أو إذا اقتضي معيار معين ذلك.

5. المادية: يجب عرض كل فئة مادية من البنود المتشابهة بشكل منفصل في البيانات المادية وبنبغي الإفصاح عن البنود المختلفة في طبيعتها أو وظيفتها بشكل منفصل.

6. المقاصة: لا يمكن معادلة الأصول والالتزامات والدخل والمصاريف مقابل بعضها البعض إلا إذا اقتضي ذلك معيار محاسبي دولي أو تفسير ما أو سمح به. مثلاً لا يعتبر قياس الأصول مطروح منها المخصصات.

7. المعلومات المقارنة ينبغي إعداد القوائم المالية بالمعلومات المقارنة المتعلقة بالفترة السابقة إلى جانب إفصاح الفترة الحالية. أما في حال تغيير في عرض أو تصنيف البنود في البيانات المالية ينبغي إعادة تصنيف المعلومات المقارنة بصورة مناسبة. فمثلاً في حالات التضخم الاقتصادي المرتفع يتطلب تعديل عناصر قائمتي والمركز المالي بمقدار التغير في القوة الشرائية لوحدة النقد إلا إذا كان من غير العلمي القيام بذلك.

8. الأهمية النسبية: يجب عرض كل بند جوهرى بشكل مستقل في القوائم المالية ويجب

تجميع البنود غير الجوهرية مع المبالغ ذات الطبيعة المتشابهة. وتعتبر المعلومات جوهرية إذا كان من الممكن أن يؤثر عدم الإفصاح عنها على القرارات الاقتصادية للمستخدمين إذا أخذت بناءً على القوائم المالية.

عند اختيار الإدارة تطوير سياساتها في ضوء عدم وجود معيار أو تفسير يجب عليها اخذ في الاعتبار. الإرشادات في المعايير الدولية التي تناولت المواضيع المماثلة، معايير الاعتراف وقياس الأصول والالتزامات والدخل والمصروفات الواردة في إطار لجنة معايير المحاسبة الدولية حدد الإطار المفاهيمي لمعايير المحاسبة الدولية القابلة للمقارنة احد الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية التي يتم الإفصاح عنها بحيث يكون المستخدم قادرين على مقارنة القوائم المالية للمنشأة التي يتم تحديد مركزها المالي وأدائها ومقارنة القوائم المالية للمنشآت المختلفة والتغيرات في مراكزها⁽²⁷⁾ تتمثل أهمية القوائم المالية في إجراء المقارنات بين الوحدات الاقتصادية والمتشابهة في النشاط الاقتصادي وكذلك المقارنات داخل الوحدة الاقتصادية بشرط توحيد أسس القياس المحاسبي سواء على مستوي الوحدات أو على مستوي الوحدة الواحدة. ولكن توجد عدة بدائل للقياس والتقييم المحاسبي وكذلك تعدد السياسات والطرق المحاسبية وهناك حرية لدى الإدارة لاختيار بين تلك البدائل المختلفة. أدي ذلك إلى وجود نواقض ونواقص في القوائم المالية وأن أهم ما تقتضيه خاصية القابلة للمقارنة إن يتم الإفصاح عن السياسات المحاسبية المستخدمة في إعداد القوائم المالية وأي تغيرات في هذه السياسات وأثار هذه التغيرات. ولذلك جاء المعيار المحاسبي الدولي رقم (8) التغيرات في السياسات المحاسبية، التقديرات المحاسبية والأخطاء لوضع الإرشادات التي يجب تطبيقها في الواقع العملي عند حدوث تغير في السياسة المحاسبية بشكل يضمن الجودة المرغوبة للمعلومات المحاسبية التي تضمنتها القوائم والتقارير المالية وبما يضمن الثبات في تطبيق السياسات الحاسبية وكذلك حدد المعيار الحالات المسموح

فيها بتغير السياسة المحاسبية وكذلك الحالات التي لا تدخل في إطار تغير السياسات المحاسبية⁽²⁸⁾

مفهوم الجودة للتقارير المالية وفق المعايير الدولية للتقارير المالية:

وجود العديد من الاختلافات والتباين بين دول العالم بالنسبة للمعلومات المالية. نشأ من اختلاف الأنظمة الاقتصادية والمالية المستخدمة عالمياً. مما أدى إلى عدم قدرة مستخدمي البيانات المالية سواء مستثمرين أو غيرهم على اتخاذ القرارات التي تستند إلى معايير موحدة. مما نتج عنه الحاجة إلى التطور والتغيير في المحاسبة والمعايير الدولية لتواكب احتياجات عصر العولمة الاقتصادية الذي انعكس على عولمة المحاسبة وهي لغة الأعمال والاستثمار على الصعيد المحلي والإقليمي والدولي. وبدأ الاهتمام المتزايد في وضع قواعد محاسبية موحدة من قبل الهيئات المهنية. إن النتيجة النهائية للمحاسبة هو إنتاج المعلومات ذات الاستخدامات المتعددة من الأطراف المختلفة ذات العلاقة بالوحدة الاقتصادية. فإن طبيعة القوائم والتقارير المالية والهدف منها يتم توجيهه نحو المصلحة العامة لخدمة هؤلاء المستخدمين وتمكينهم من تحديد مدى قدرة المؤسسة

علي توليد التدفقات النقدية ومعلومات عن المكاسب ومكوناتها والوضع المالي والأداء. حيث إن التقارير المالية لا تتضمن القوائم المالية فقط التي تمثل الجزء المحوري للتقرير المالي⁽²⁹⁾. أما المعلومات الواجب توصيلها إلى المستخدمين عن طريق التقارير المالية فهي تتخذ أشكال مختلفة وتتعلق بموضوعات عديدة. فقد تكون معلومات مالية ومعلومات غير مالية ونشرات أو تقارير مجلس الإدارة إضافة إلى التنبؤات المالية والأخبار ذات الصلة بالمؤسسة ووصف للخطط والتوقعات وكذلك التأثير البيئي والاجتماعي لمشاريع المؤسسة في نطاق المحيط الذي تنشط فيه⁽³⁰⁾. فيما يتعلق بمفهوم الجودة للمعلومات المحاسبية: تحدد جودة المعلومات مفاهيم الخصائص النوعية التي تتسم بها المعلومات المحاسبية المفيدة أو الفوائد الأساسية الواجب استخدامها لتقييم نوعية المعلومات المحاسبية⁽³¹⁾

يري الباحثان إن الجودة هي عبارة عن التميز في الأداء وتجويد الخدمة أو السلعة بحيث تكون مواكبة للتطورات وفي التوقيت المناسب لعصر متسارع في التطور. أما بالنسبة للمعلومات المحاسبية تقاس جودتها بمدى ملامتها وموضوعيتها وتوقيتها المناسب لاتخاذ القرارات المهمة.

اختبار فرضيات الدراسة:

أ. اختبار الفرضية الأولى:

يوضح الجدول (1) نتائج الانحدار المتعدد (نتائج تحليل المسار Stepwise) لأثر المتغير الوسيط (تطبيق معايير المحاسبة الدولية) في العلاقة بين قياس تكاليف المقاولات ممثلاً بـ (X) وقابلية القوائم المالية للمقارنة ممثلاً بـ (Y).

جدول (1)

نتائج تحليل المسار لقياس أثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية في العلاقة بين قياس تكاليف

المقاولات وجودة القوائم المالية

التفسير	اختبار (F)	معامل التحديد (R^2)	معامل الارتباط (R)	القيمة	المعاملات	النموذج
النموذج معنوي	52.682	0.409	0.640	1.589	B_0	الأول
				0.388	B_1	
				0.281	B_2	
النموذج معنوي	76.702	0.334	0.578	1.840	B_0	الثاني
				0.592	B_2	

المصدر: إعداد الباحثان من بيانات الدراسة الميدانية ، 2021م

من خلال الجدول (1) يتضح الآتي:

1. في النموذج الأول بوجود المتغير الوسيط، أن قيمة معامل الارتباط المتعدد (R) بلغت (0.640) أي (64.0%). وهذه القيمة تشير إلى وجود ارتباط بين قياس تكاليف المقاولات في ظل تطبيق معايير المحاسبة الدولية (المتغير المستقل) وقابلية القوائم المالية للمقارنة (المتغير التابع).
2. أما في النموذج الثاني بعد حذف المتغير الوسيط (تطبيق معايير المحاسبة الدولية) فقد بلغت قيمة معامل الارتباط بين قياس تكاليف المقاولات (المتغير المستقل الأول) وجودة القوائم المالية (0.578) أي (57.8%)، وهذه تعني وجود ارتباط طردي أقل من قيمة الارتباط قبل حذف المتغير الوسيط.
3. وأن قيمة معامل التحديد (R^2) بلغت (0.409) أي (40.9%)، وهذه القيمة تمثل نسبة أثر قياس تكاليف المقاولات (المتغير المستقل الأول) في قابلية القوائم المالية للمقارنة بالنسبة للنموذج الأول بوجود تطبيق معايير المحاسبة الدولية (المتغير الوسيط).
4. أما في النموذج الثاني بعد حذف المتغير الوسيط (تطبيق معايير المحاسبة الدولية) فقد انخفضت قيمة معامل التحديد (R^2) إلى (0.334) أي (33.4%).

بناءً على هذه النتائج يستنتج الباحثان قبول الفرضية الأولى والتي تنص على أنه «يؤثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية في العلاقة بين قياس تكاليف المقاولات وقابلية القوائم المالية للمقارنة».

اختبار الفرضية الرئيسية الثانية: يوضح الجدول (2) نتائج الانحدار المتعدد (الإختلاف بين الشركات التي تطبق معايير المحاسبة الدولية في قياس تكاليف المقاولات Stepwise) المتغير الوسيط (تطبيق معايير المحاسبة الدولية) في العلاقة بين الإختلاف بين الشركات التي تطبق معايير المحاسبة الدولية (كوحدة واحدة) ممثلاً بـ (X) والشركات التي لا تطبق معايير المحاسبة الدولية ممثلاً بـ (Y).

جدول (2)

نتائج تحليل المسار لقياس أثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية في العلاقة بين الشركات التي تطبق معايير المحاسبة الدولية (كوحدة واحدة) والشركات التي لا تطبق معايير المحاسبة الدولية

المعاملات	القيمة	معامل الارتباط (R)	معامل التحديد (R^2)	اختبار (F)	التفسير
النموذج الأول	1.398	0.650	0.422	97.468	النموذج معنوي
	0.503				
	0.207				
الثاني	1.407	0.624	0.389	55.494	النموذج معنوي
	0.697				

المصدر: إعداد الباحثان من بيانات الدراسة الميدانية ، 2021م

من خلال الجدول رقم (2) والذي يشير إلى نتائج تحليل المسار لقياس أثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية في العلاقة بين الشركات التي تقوم بالتطبيق (كوحدة واحدة) الشركات التي لا تقوم بالتطبيق، تتضح للباحثان عدة نتائج من أهمها الآتي:

1. في النموذج الأول بوجود المتغير الوسيط، قيمة معامل الارتباط المتعدد (R) بلغت (0.650) أي (65.0%). وهذه القيمة تشير إلى وجود اختلاف بين الشركات التي تطبق معايير المحاسبة الدولية (المتغير الوسيط) كوحدة واحدة (المتغير المستقل) و الشركات التي لا تطبق معايير المحاسبة الدولية كوحدة واحدة (المتغير التابع).

2. أما في النموذج الثاني بعد حذف المتغير الوسيط (تطبيق معايير المحاسبة الدولية) فقد بلغت قيمة معامل الارتباط بين الإختلاف بين الشركات التي تطبق معايير المحاسبة الدولية كوحدة واحدة (المتغير المستقل) والشركات التي لا تطبق معايير المحاسبة الدولية كوحدة واحدة (المتغير التابع) (0.624) أي (62.4%)، وهذه تعني وجود ارتباط طردي أقل من قيمة الارتباط قبل حذف المتغير الوسيط.

3. وأن قيمة معامل التحديد (R^2) بلغت (0.422) أي ما نسبته (42.2%)، وهذه القيمة تمثل نسبة أثر تطبيق معايير المحاسبة في القياس كوحدة واحدة (المتغير المستقل) في جودة القوائم المالية كوحدة واحدة (المتغير التابع).

4. أما في النموذج الثاني بعد حذف المتغير الوسيط (تطبيق معايير المحاسبة الدولية) فقد انخفضت قيمة معامل التحديد (R^2) إلى (0.389) أي (38.9%).

النتائج بالجداول من (1) إلى (2) تثبت وتؤكد صحة الفرضية الرئيسية الرابعة لهذه الدراسة والتي تنص على أنه «يوجد إختلاف بين الشركات التي تطبق معايير المحاسبة الدولية والشركات التي لا تطبق معايير المحاسبة الدولية».

الخاتمة:

هدفت الدراسة إلى التعرف علي مدي تطبيق معايير المحاسبة الدولية في شركات المقاولات السودانية من حيث القياس لتكاليف العقود واثر ذلك علي جودة القوائم المالية ، استخدمت الدراسة المنهج الإستباطي، المنهج الإستقرائي، والمنهج الوصفي التحليلي. حيث توصلت الدراسة إلى إن قياس تكاليف المقاولات وفق معايير المحاسبة الدولية يؤدي إلى إعداد قوائم مالية قابلة للمقارنة مما يؤدي إلى زيادة جودة القوائم المالية ، تختلف القوائم المالية للشركات التي تطبق معايير المحاسبة الدولية عن القوائم المالية للشركات التي لا تطبق معايير المحاسبة الدولية من حيث الجودة.

النتائج:

- قياس وعرض الأثر المالي للاحداث الاقتصادية بالاعتماد على اسس ثابتة وفق معايير المحاسبة الدولية تجعل قرأ القوائم المالية قادرين على إجراء المقارنات .
- تشمل تكاليف العقد التكاليف المباشرة التي ساهمت في تنفيذ العقد والتكاليف العامة التي تم تخصيصها للعقد بأسس علمية.
- في حالة عدم التأكد يتم اتخاذ الإجراءات الضرورية من خلال ممارسة الحيطة والحذر وعرض المعلومات بشكل كامل في حدود الأهمية النسبية.
- الشركات التي لا تطبق معايير المحاسبة الدولية أكثر عرضة للمخاطر.
- عدم الالتزام بتطبيق معايير المحاسبة الدولية يؤدي إلى اعداد قوائم مالية مختلفة من وحدة إلى اخرى.
- تزداد أهمية المعلومات لدي مستخدميها كلما امتازت بالجودة لانها تتمتع بالدقة والمنفعة وتقلل حالة عدم التأكد.
- قياس تكاليف المقاولات وفق معايير المحاسبة الدولية يقلل النزاع بين الشركات والسلطات الضريبية لما يقدمه من اسس قياس موضوعية في تحديد التكاليف والايراد.
- هناك معرفة والمأم بقياس تكاليف العقود وفق معايير المحاسبة الدولية من قبل بعض شركات المقاولات السودانية.

التوصيات:

- الزام شركات المقاولات بضرورة تطبيق معايير المحاسبة الدولية حتي يتسني لها حل المشاكل المتعلقة بالتطورات المحاسبية في ظل عدم التأكد.
- ايجاد نظام محاسبي لتكاليف المقاولات ينسجم مع طبيعة نشاط تلك الشركات ويلبي متطلبات القياس والافصاح بما يتفق مع معايير المحاسبة الدولية.
- توحيد السياسات المحاسبية وأسس القياس المحاسبي حتى تمكن من إجراء المقارنات بين الفترات المحاسبية

الهوامش:

- (1) محمد أبو نصار، محاسبة التكاليف، الجامعة الأردنية، عمان: 2009، ص3
- (2) د.محمد سامي راضي، محاسبة تكاليف العقود والمقاولات، الدار الجامعية للنشر، طنطا: 2007، ص13
- (3) عبد الحي مرعي، زينبات محرم، محاسبة التكاليف المتقدمة 'الإسكندرية: 1993، ص32.
- (4) Adrian, james, j, construction accounting, Englewood, newjersey, prentice.hall, 199
- (5) د.عاطف فتحي عبد اللطيف سالم، محاسبة التكاليف في شركات المقاولات (قياس، رقابة)، دار العلم والإيمان للنشر والتوزيع، مصر: 2007، ص44-48
- (6) د.عاطف فتحي عبد اللطيف سالم، محاسبة التكاليف في شركات المقاولات (قياس، رقابة)، دار العلم والإيمان للنشر والتوزيع، مصر: 2007، ص44-48.
- (7) د.منصوري الذين، الملتقي الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة معايير المحاسبة الدولية (IFRS, IAS) والمعايير الدولية للمراجعة (ISA). التحدي، الجزائر: كلية الاقتصاد وعلوم التسيير، جامعة سعد وحلب البليدة، 2011، يومي 14، 13، ص4
- (8) د.محمد الأمين تاج الأصفياء، 'نظرية المحاسبة في الأطر التقليدية الغربية، مدني: جامعة الجزيرة للطباعة والنشر، 2011، ص111.
- (9) مركز الدراسات والمعلومات 'صناعة معايير المحاسبة الدولية التطور ودور المجالس والهيئات الوطنية والدولية، نشرة صادرة عن هيئة المحاسبة والمراجعة لدول مجلس التعاون الخليجي العربي. 2005. ص12
- (10) أمين السيد احمد لطفي، المحاسبة الدولية والشركات المتعددة الجنسيات (القاهرة: الدار الجامعية للنشر، 2014)، ص373
- (11) عباس مهدي الشيرازي، نظرية المحاسبة (الكويت: ذات السلاسل للنشر، 1990) ص109
- (12) حسن عبد الكريم سلوم، بتول محمد، دور معايير المحاسبة الدولية في الحد من الأزمة المالية العالمية، المؤتمر الدولي السابع (تداعيات الأزمة الاقتصادية العالمية علي منظمات الأعمال التحديات، الفرص، الآفاق، جامعة الزرقاء، الأردن: يومي 10-11 نوفمبر، 2009، ص15
- (13) محمد شريف توفيق، حسب علي حمد سويلم، استراتيجيات توفيق المعايير الوطنية والعربية لتتوافق مع عولمة المعايير المحاسبية الدولية (مصر: د.ن، الزقازيق، 2005) ص2
- (14) أمين السيد لطفي، المراجعة الدولية وعولمة أسواق رأس المال، (مصر: الدار الجامعية للنشر، 2005) ص21
- (15) محمد براق، عمر قمان، مدي توافق النظام المحاسبي المالي مع المعايير المحاسبية الدولية بشأن المؤسسات الصغيرة والمتوسطة مداخل في الملتقي الوطني بعنوان واقع وأفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر: جامعة الوادي يومي 6، 5 مايو 2013، ص6
- (16) المعايير المحاسبية الدولية الصادرة عن لجنة معايير المحاسبة الدولية، ترجمة مجموعة طلال ابو غزالة الدولية (عمان: منشورات المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، 1999م) ص56.

- (17) مصطفى عوادي، اثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية علي البيئة المحاسبية الجزائرية، (الجزائر: جامعة العربي بن مهيدي، ام البواقي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم تجارة، رسالة دكتوراه، 2014م)، ص-ص، 40-41
- (18) حسين يوسف القاضي، موسوعة المعايير المحاسبية الدولية (عمان: دار الثقافة للنشر، 2012) ص84.
- (19) طارق عبد العال حماد، نموذج مقترح لقياس منفعة القوائم المالية في ضوء التغيرات الحديثة في المفاهيم والسياسات المحاسبية دراسة ميدانية (مصر: جامعة عين شمس، كلية التجارة، مجلة الفكر المحاسبي، ط1، 2008) ص88
- (20) فالترميحس، روبرت ميحس، المحاسبة المتوسطة، ترجمة احمد حماد حجاج (السعودية، الرياض: دار المريخ للنشر، 2003) ص132
- (21) خالد جمال الجعارات، معايير التقارير المالية الدولية (الأردن، عمان: إثراء للنشر والتوزيع، ط1، 2008) ص97.
- (22) رضوان حلوة حنان، تطور الفكر المحاسبي، مدخل نظرية المحاسبة (الأردن، عمان: دار الثقافة للنشر، ط1، 1997) ص85
- (23) معايير المحاسبة الدولية (https://mawd003.com) accesse,at5.45am2016) available. at
- (24) حسين يوسف القاضي، د. سمير معدي الديشاني، موسوعة المعايير المحاسبية الدولية إعداد التقارير المالية الدولية، عرض البيانات المالية (عمان: دار الثقافة للنشر والتوزيع، 2012م) ص273
- (25) عباس علي ميرزا، جراهام جيه هولت، وآخرون، المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، كتاب ودليل وأبلي، ترجمة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين (الأردن، عمان: المطابع المركزية، 2006) ص-ص 13-15
- (26) أمين احمد السيد لطفي، نظرية المحاسبة: القياس والإفصاح والتقدير المالي عن الالتزامات وحقوق الملكية (مصر، الإسكندرية: الدار الجامعية للنشر، الجزء الثاني، 2007) ص164
- (27) علي يوسف، دورة الفعاليات العلمية لمعايير المحاسبة الدولية لإعداد التقارير المالية، هيئة الأوراق والأسواق المالية وجمعية المحاسبين القانونيين السورية، 2009، ص2
- (28) علي يوسف، دورة الفعاليات العلمية لمعايير المحاسبة الدولية لإعداد التقارير المالية، هيئة الأوراق والأسواق المالية وجمعية المحاسبين القانونيين السورية، 2009، ص2
- (29) علي يوسف، دورة الفعاليات العلمية لمعايير المحاسبة الدولية لإعداد التقارير المالية، هيئة الأوراق والأسواق المالية وجمعية المحاسبين القانونيين السورية، 2009، ص2
- (30) علي يوسف، دورة الفعاليات العلمية لمعايير المحاسبة الدولية لإعداد التقارير المالية، هيئة الأوراق والأسواق المالية وجمعية المحاسبين القانونيين السورية، 2009، ص2
- (31) Arab British Academy for Higher education, Accessed at, 6.47pm. (www.arabhe.co.uk)

Available at