

تطوير المعالجة المحاسبية للعقود طويلة الأجل في الجزائر بالاستناد إلى معايير المحاسبة الدولية

The development of accounting treatment for long-term contracts in Algeria based on international accounting standards

ط. د. مليكة بن علي، جامعة الوادي، benali-malika@univ-eloued.dz

د. لعبيدي مهاوات، جامعة الوادي، labidi_mehaouat39000@yahoo.fr

تاريخ النشر: 2020/06/29

تاريخ القبول: 2020/06/02

تاريخ الاستلام: 2020/04/07

ملخص: تهدف هذه الدراسة إلى إظهار مدى توافق المحاسبة عن العقود طويلة الأجل وفق SCF، مع ما يتضمنه المعيار IFRS15، وذلك من خلال توضيح المعالجة المحاسبية للعقود الآجلة حسب SCF ثم عرض المعالجة المحاسبية للعقود الآجلة حسب IFRS15. وقد خلصت الدراسة إلى وجود نقاط توافق ونقاط اختلاف بين SCF و IFRS15 فيما يتعلق بالعقود الآجلة من خلال إجراء مقارنة منهجية بينهما؛ ليتم في الأخير تقديم اقتراحات من شأنها المساهمة في تطوير المحاسبة عن العقود الآجلة في الجزائر بما يتلائم و IFRS15. **الكلمات المفتاحية:** العقود طويلة الأجل؛ النظام المحاسبي المالي؛ المعيار الدولي IFRS15.

تصنيف JEL: M41

Abstract: The present study aims at demonstrating the extent of compatibility of long-term contracts in accordance with SCF and IFRS15. Through, clarifying the accounting treatment for long-term contracts according to SCF and presenting it according to the IFRS15 .

Through a comparison between the SCF about long-term contracts and the IFRS15, we conclude that there are points of agreement and points of difference between them. Finally, we set suggestions which contribute in developing long-term contract accounting in Algeria as appropriate with IFRS15.

keyword: long-term contract; financial accounting system; the International Standard IFRS15.

JEL classification code : M41

المؤلف المرسل: مليكة بن علي، الإيميل: benali-malika@univ-eloued.dz

1. مقدمة:

يعتبر قطاع المقاولات من القطاعات المهمة في اقتصاديات الدول لما له من ارتباط وثيق بانتعاشها، من خلال تزويد الخزينة العمومية بموارد مالية متعددة كما تنبع أهميته من شموله للعديد من القطاعات الحيوية للدولة كقطاع المحروقات وقطاع البناء واستصلاح الأراضي والري وعقود التركيب وقطاعات المقاولات من الباطن وغيرها، مما استوجب المحاسبة على هذا القطاع وضبط إيراداته وتكاليفه، وبالتالي تنظيم معاملاته وحفظها؛ والجزائر كغيرها من دول العالم أولت هذا القطاع أهمية كبرى من خلال محاولة توفيق نظامها المحاسبي المالي مع ما تمليه معايير المحاسبة الدولية في هذا الشأن، وهو ما سنتناوله بشيء من التفصيل.

الإشكالية الرئيسية:

ما مدى تطابق المعالجة المحاسبية للعقود طويلة الأجل في الجزائر مع ما تنص عليه معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية؟

الأسئلة الفرعية:

- 1- ما هي دواعي تبني الجزائر للمعايير الدولية المتعلقة بالمحاسبة عن عقود المقاولات؟
- 2- هل هناك أسباب جعلت المعالجة المحاسبية للعقود طويلة الأجل وفق النظام المحاسبي المالي تختلف عن ما تنص عليه معايير المحاسبة الدولية؟
- 3- هل للجزائر مؤهلات تجعلها تتبنى معايير المحاسبة الدولية المتعلقة بالعقود الأجل كليا؟

فرضيات الدراسة:

- 1- من الدواعي والمبررات التي جعلت الجزائر تتبنى المعايير الدولية ذات العلاقة بالمحاسبة عن العقود طويلة الأجل سعيها لمسايرة دول العالم المتقدمة، ومحاولة تكيف نظامها المحاسبي المالي مع المعايير المحاسبية الدولية.
- 2- هناك أسباب عدة جعلت المحاسبة عن العقود الأجل وفق SCF تختلف عن ما تنص عليه معايير المحاسبة الدولية، منها حداثة المعيار IFRS15 وأوضاع الجزائر الداخلية.
- 3- للجزائر مؤهلات تمكنها من تبني معايير المحاسبة الدولية المتعلقة بالعقود طويلة الأجل بشكل تام أهمها مرونة قوانينها وتشريعاتها، واستمرارية الإصلاحات التي تنتهجها.

أهداف الدراسة:

1- توضيح مدى توافق وانسجام المحاسبة عن العقود طويلة الأجل حسب SCF مع ما يقتضيه المعيار الجديد IFRS15 الذي تضمن المعالجة المحاسبية لهذا النوع من العقود.

2- إجراء مقارنة بين المحاسبة عن العقود طويلة الأجل حسب SCF وحسب IFRS15.

3- تبيان الجهود التي بذلتها الجزائر في سبيل إيجاد محاسبة خاصة للعقود طويلة الأجل تتوافق والمحاسبة الدولية لهذا النوع من العقود.

4- تقديم اقتراحات تساهم في تطوير محاسبة العقود الأجلة في الجزائر بما يتلائم ومعيار الإبلاغ المالي الجديد IFRS15.

الدراسات السابقة:

- دراسة أحمد بكاي ومحمد السعيد سعيداني(2017) بعنوان: واقع المحاسبة في قطاع البناء والأشغال العمومية في ظل النظام المحاسبي المالي الجزائري، وهدفت إلى توضيح مساهمة SCF في تحسين الممارسات المحاسبية في مؤسسات قطاع البناء والأشغال العمومية كنتيجة لتبني الطرق المحاسبية الدولية، وتوصلت إلى أن تطبيق SCF مقبول في القطاع ولكن بحاجة إلى تحسين، كما أن تبني SCF كان إيجابيا على مخرجات نظم معلوماته المحاسبية.

- دراسة حسن جميل خزعل وهاني حميد مشجل(2019) بعنوان: أثر قياس نتائج نشاط عقود الإنشاء وفق IFRS15 على قائمة الدخل في شركات المقاولات العراقية، وهدفت إلى توضيح أثر قياس نتائج عقود الإنشاء وفق IFRS15 على قائمة الدخل في شركات المقاولات العراقية، وتوصلت إلى ضرورة تعديل القاعدة المحاسبية العراقية رقم(01) بما يتوافق ومتطلبات IFRS15 أو إلغائها وإصدار إرشادات توضح كيفية تطبيق هذا المعيار.

- دراسة Nigel Youell (2016) بعنوان: New Revenue Recognition Guidelines: There's Work to Be Done، وهدفت إلى شرح كيفية تطبيق المقترحات الجديدة للاعتراف بالإيرادات، الصادرة عن FASB وIASB والمتمثلة في IFRS15 من قبل المؤسسات العامة والخاصة، وخلصت إلى وضع أربع مراحل لتطبيق هذه الإرشادات الجديدة من طرف شركات المقاولات، كما كشف تأثير هذه التعديلات الجديدة وتوضيحها

- دراسة AZIZ ELKHATTABI(2002) بعنوان: CONTRAT A TERME ASPECTS JURIDIQUE FISCAL ET COMPTABLE PROPOSITION D'UNE

وهدفت إلى إبراز خصائص العقود طويلة الأجل في المغرب وتوضيح الأطر القانونية والضريبية والمحاسبية لها، وذلك بإجراء مقارنة بين المعايير المغربية والفرنسية والأمريكية والدولية التي تتعلق بمحاسبة العقود الآجلة، وخلصت إلى أن طريقة الإتمام هي طريقة مرجعية للمحاسبة عن العقود الآجلة في المغرب إلا أن اعتماد طريقة التقدم كوسيلة وحيدة للمحاسبة عن هذه العقود ضروري لمسايرة معايير المحاسبة الدولية.

2. عموميات حول العقود طويلة الأجل

1.2 تعريف العقود طويلة الأجل:

1.1.2 حسب المعايير المحاسبية الدولية

وتعرف على أنها: عقود يتم التفاوض فيها خصيصا لتشييد أو بناء موجود أو مجموعة من الموجودات ذات العلاقة المترابطة والمتداخلة من حيث التصميم والتكنولوجيا والوظيفة والغرض النهائي أو الاستخدام. (خزل و مشجل، 2019، صفحة 166)

2.1.2 حسب النظام المحاسبي المالي

وتعرف أنها: كل عقد يتضمن انجاز سلعة أو خدمة، مجموعة سلع أو مجموعة خدمات تقع تواريخ انطلاقها والانتهاؤها منها في سنوات مالية مختلفة، ويمكن أن يتعلق الأمر ب: عقود بناء؛ عقود إصلاح حالة أصول أو بيئة؛ عقود تقديم خدمات (المادة 1-133، 2009).

2.2 مصطلحات تتعلق بالعقود طويلة الأجل (عقود المقاولات)

- **العقد:** اتفاقية بين طرفين أو أكثر يتم بموجبها إنشاء حقوق ومطلوبات إلزامية (الخريسات، 2017، صفحة 10).
- **العميل:** طرف تعاقد مع المنشأة للحصول على سلع أو خدمات تمثل مخرجات للأنشطة العادية للمنشأة مقابل عوض (IFRS15، 2018، صفحة 20).
- **تحويل السلع والخدمات:** ويقصد به نقل السيطرة على السلع والخدمات من المنشأة إلى العميل (صابر و الجمال، 2018، صفحة 203).
- **الإيراد:** هو الزيادة الإجمالية الناتجة عن الأنشطة التجارية لاكتساب الأرباح نتيجة تقديم خدمة أو بيع بضاعة أو تأجير مباني وممتلكات أو إقراض الأموال والرسوم والعمولات

والفوائد والأرباح والعوائد، وعادة ما ينتج عن تحقق الإيرادات زيادة في الأصول التي تنشأ من مصادر مختلفة (الخريسات، 2017، صفحة 10).

- الاعتراف: هو إدراج بند في القوائم المالية يتوفر فيه شرط الاعتراف، وهما احتمالية تدفق منافع مستقبلية، وإمكانية قياس هذه المنافع بموثوقية (الخريسات، 2017، صفحة 10).
 - **المقاوله من الباطن:** عقد يتفق بمقتضاه المقاول الأصلي في إطار تنفيذ عقد مقاوله يربطه بصاحب المشروع وتحت مسؤوليته، مع مقاول فرعي، بإنجاز كل أعمال المشروع أو بعضها مقابل أجر يتفق عليه، دون نشوء علاقة تبعية (مازه، 2016، صفحة 21).
- 3.2 المشاكل المحاسبية التي تواجه شركات المقاولات (ضاحي، 2018، صفحة 131):**
- نادرا ما ينتهي عقد مقاوله ما دون حدوث تغيرات في بنوده الأصلية سواء بإضافة بعض الأجزاء أو حذفها وأحيانا قد يمتد التغيير إلى إعادة تصميم المشروع بالكامل.
 - اختلاف المنتج النهائي في كل عملية مقاوله، رغم وجود تشابه في المكونات الأساسية.
 - حالات عدم التأكد التي تميز هذا القطاع، من حيث صعوبة التنبؤ بأسعار المدخلات لفترات طويلة، مما يتطلب ضرورة وجود إدارة تدرك كيفية مواجهة تلك الظروف.

3. العقود طويلة الأجل حسب النظام المحاسبي المالي SCF

1.3 الاعتراف بإيرادات وتكاليف العقود طويلة الأجل في النظام المحاسبي المالي

1.1.3 إيرادات العقود طويلة الأجل حسب SCF

لم يذكر المشرع صراحة مكونات إيراد العقود الآجلة، إلا أنه يمكن القول أن إيرادات هذه العقود تتضمن المبلغ الابتدائي للنواتج المدرجة في العقد عند التعاقد، والتعديلات في مضمون العقد نتيجة تعديل الأعمال أو لمخاطر اقتصادية مرتبطة بنوعية الإنشاء والعلاوات المرتبطة بالأداء في حالة ما إذا كانت من المحتمل أن تعطي نواتج وأنه يمكن تقييمها بشكل موثوق منه (بكاوي، 2015، صفحة 14)، وهو ما أكدته (المادة 111-1، 2009)، التي تنص على أنه: "يُدرج عنصر الأصول والخصوم والأعباء والمنتجات في الحسابات عندما:

- يكون من المحتمل أن تعود منه أو إليه أية منفعة اقتصادية مستقبلية مرتبطة بالكيان؛
- للعنصر... قيمة يمكن تقييمها بطريقة صادقة؛

إن فمداخيل العقد هي المبلغ المتفق عليه أثناء المفاوضات، مع الأخذ بعين الاعتبار تغيرات السعر المحتملة والقابلة للقياس (دمدوم، 2017، صفحة 45).

2.1.3 تكاليف العقود طويلة الأجل حسب SCF

بالرغم من أن النظام المحاسبي المالي لم يبين صراحة تكاليف العقود الآجلة، إلا أنه يمكن اعتبار التكاليف التي نصت عليها المادة 4.112 من القرار الوزاري المؤرخ في 26 يوليو 2008 هي تكاليف العقود طويلة الأجل، على اعتبار أن هذه العقود تتضمن إنتاج سلع أو تقديم خدمات، ولكن لمدة تتعدى السنة، حيث نصت المادة أعلاه على: " تساوي تكلفة إنتاج سلعة أو خدمة ما، تكلفة شراء المواد المستهلكة والخدمات المستعملة لتحقيق هذا الإنتاج مضافا إليها التكاليف الأخرى الملتزم بها خلال عمليات الإنتاج أي الأعباء المباشرة وغير المباشرة التي يمكن ربطها منطقيا بالسلعة أو الخدمة المنتجة. مع استبعاد الأعباء المرتبطة بالاستعمال غير الأمثل للقدرات الإنتاجية عند تحديد تكلفة إنتاج الأصل".

إن فتكاليف العقود طويلة الأجل تشمل (بكاوي، 2015، صفحة 14):

- التكاليف المباشرة للعقد مثل تكلفة شراء المواد والخدمات المستعملة؛
- التكاليف التي تعزى إلى نشاط العقود عامة، والتي يمكن توزيعها وتحميلها على العقد وتتمثل في التكاليف المباشرة وغير المباشرة المرتبطة بالعقد؛
- وأية تكاليف أخرى يمكن تحميلها على العميل وفقا لأجل العقد وطبيعته.

2.3 المعالجة المحاسبية للعقود طويلة الأجل حسب النظام المحاسبي المالي SCF

1.2.3 طريقة الإدراج حسب التقدم في الأشغال (طريقة نسبة الانجاز):

1.1.2.3 التعريف بالطريقة:

يعود تاريخ ظهورها إلى سنة 1955م، وهي الطريقة الأكثر شيوعا نتيجة تقيدها بالمبادئ المحاسبية، فهي تقدم معلومات جد مفيدة عن تقدم الأعمال وتحكم المؤسسة في مستويات أشغالها، حيث يرتبط تطبيقها بعدة متطلبات أهمها إمكانية إجراء الجرد المادي السنوي، وقبول العميل المتعاقد لحجم الأعمال المنتهية، ووجود النظم المحاسبية الرقابية، وأدلة الإثبات الكفيلة

لتقدير الربح على وجه معقول، من مزايا هذه الطريقة أنها تربط بين الوضع القانوني والمالي للمؤسسة مع الحقيقة الاقتصادية لمراحل الإنجاز ومن عيوبها أنها تتطلب وجود أنظمة معلوماتية فعالة لقياس حجم الأعمال المنجزة والتنبؤ بتغيرات الأسعار، بالإضافة إلى اعتمادها على التقنيات المعقدة في التقدير لنسب الإنجاز (بكاي، 2015، صفحة 15).

2.1.2.3 تقدير النتيجة حسب طريقة التقدم

إن أعباء ونواتج عمليات العقود طويلة الأجل تسجل حسب أسلوب نسبة التقدم، وهو ما يسمح بتحديد نواتج (إيرادات) ونتيجة كل سنة تبعا لنسبة إنجاز المشروع (المادة 133-2، 2009)، حيث تطبق هذه الطريقة إذا تمكنت المؤسسة من تقدير نتيجة العقد بصورة صادقة عندها تسجل كل من الأعباء والنواتج على أساس سنوي مما يمكن من تحديد النتيجة السنوية للعقد، وذلك إذا توفرت الشروط التالية (جمعة، 2011، صفحة 168):

- ✓ إمكانية تقدير المبلغ الإجمالي لأرباح وإيرادات وتكاليف العقد بشكل واضح؛
- ✓ إمكانية تقدير المبلغ الإجمالي للأعباء المحملة على العقد في كل الحالات والظروف؛
- ✓ وجود آليات وأدوات لمراقبة التسيير تسمح بتقدير نسب الإنجاز في كل مراحل المشروع.

2.2.3 طريقة الإتمام (طريقة العقد المنجز):

1.2.2.3 التعريف بالطريقة:

وهي طريقة يتم فيها الاعتراف بالإيراد فقط عند انتهاء إنجاز العقد كليا (خزعل و مشجل، 2019، صفحة 168)، ويتم تطبيقها إذا لم تتمكن المؤسسة من تقدير النتيجة بصورة صادقة أو كانت طبيعة العقد لا تسمح بتطبيق طريقة التقدم، حيث تعتمد على تسجيل نواتج متساوية للتكلفة السنوية المحتملة في إنجاز المشروع (عطية، 2014، صفحة 188)، وهو ما يوضح اعتماد مؤيدوها على مبدأ الحيطة والحذر في تفسيرهم لها، وذلك بتسجيل الإيرادات المحتملة والمعادلة للأعباء المثبتة بدون هامش ربح (بكاي، 2015، صفحة 17) من سلبياتها عدم إظهار النتيجة الحقيقية السنوية، وعدم التمكن من تقييم أداء المؤسسة سنويا (عطية، 2014، صفحة 188)، والاعتراف بالنتيجة المرتبطة بالعقد إلا بعد انتهاء المشروع، ومن مزاياها قدرتها على إظهار حجم الأعمال بالنظر إلى حجم التكاليف المنفقة وتقليل مخاطر النتيجة

المستقبلية للعقد من خلال التحفظ بالاعتراف بالنتيجة في السنوات الأولى للإنجاز، إلا أن هذا التحفظ على مستوى التسجيل المحاسبي يظهر عيوب هذه الطريقة من خلال عدم توضيح الواقع الاقتصادي لأجزاء المشروع في نهاية كل فترة، وعدم ملائمتها للقوانين الجبائية وعدم إمكانية التصرف في الأرباح المحققة خلال فترات الإنجاز (بكاوي، 2015، صفحة 17).

2.2.2.3 تقدير النتيجة حسب طريقة الإتمام:

لا يمكن حساب النتيجة في آخر السنة المالية حسب هذه الطريقة لأن النتيجة المحاسبية المتأتية من العقود طويلة الأجل لا تؤخذ بعين الاعتبار إلا عند تسليم المشروع نهائيا للعمل وبالتالي فمعالجة هذه الطريقة للعقود الأجلة لا يخرج عن إطار إنتاج السلع والخدمات غير تامة الصنع عند نهاية الدورة (الإنتاج الجاري/الطلبات) (وصفي، 2000، صفحة 210).

3.3 المحاسبة الضريبية للعقود طويلة الأجل

وهي حلقة الوصل بين المبادئ المحاسبية المتعارف عليها وبين الأنظمة والقوانين الضريبية، ولكنها تختلف في تأثيرها بالقوانين والتعليمات الضريبية السارية في الدولة، وهذه القوانين هي الأساس في إحساب الربح الضريبي، حيث أن المحاسبة الضريبية تعدّل الربح المحاسبي ليتلاءم مع القوانين الضريبية المعمول بها (أبورمان، 2014، صفحة 7)، وتعتبر العقود الأجلة من القطاعات المهمة في تمويل خزينة الدولة من خلال ما تدره من إيرادات.

1.3.3 الضريبة على أرباح الشركات (IBS):

يتم تحديد الربح الخاضع للضريبة IBS بالنسبة لعقود المقاولات والمتعلقة بانجاز سلع أو خدمات يمتد تنفيذها على الأقل بمرحلتين (2) محاسبتين أو سنوات مالية عدة، تبعا لطريقة التقدم في الانجاز، وذلك بغض النظر عن صنف العقود (جزافية / مسيرة) ولتتمكن المؤسسة من تطبيق طريقة التقدم في الانجاز يجب تحقق (المادة 140-3، 2018، صفحة 35):

- وجود أدوات تسيير ونظام حساب التكلفة (محاسبة التكاليف)؛
- وجود نظام للرقابة الداخلية التي تسمح بالأخذ بالنسبة المئوية للتسبيق وبمراجعة تقديرات الأعباء والحواصل والنتائج، تماشيا مع التسبيق.

علما أن ضريبة IBS، تحصل بمعدل 23% حسب المادة 150 من قانون ض. م. ر. م.

2.3.3 الرسم على القيمة المضافة (TVA):

تخضع العقود الآجلة لـ **TVA** إجبارياً حسب قانون الرسوم على رقم الأعمال، حيث يتم إخضاع عمليات هذه العقود تحت اسم الأعمال والأشغال العقارية وأنها تدخل تحت إطار العمليات الإنتاجية والصناعية، أما فيما يتعلق بالحدث المنشأ لهذا للرسم بالنسبة للأشغال العقارية فقد نصت المادة (14) من القانون أعلاه على أنه القبض الكلي أو الجزئي للثمن، أما بالنسبة للتسليمات للذات من المنقولات المصنوعة والأشغال العقارية فهو التسليم المادي. علماً أن الرسم على القيمة المضافة يحصل بالمعدل العادي 19%، أما معدله المخفض فيحدد بـ 9% (المادة 21، 2018، صفحة 12).

3.3.3 الرسم على النشاط المهني (TAP):

حسب المادة 217 من ق.ض.م.ر.م تخضع عقود المقاولات إلى الرسم على النشاط المهني **TAP**، حيث يتكون رقم الأعمال من مبلغ مقبوضات السنة المالية ويجب تسوية الديون الضريبية المستحقة على مجموع الأشغال على الأكثر عند تاريخ الاستلام المؤقت باستثناء الديون لدى الإدارات العمومية والجماعات المحلية وذلك بمعدل 2% مع تخفيض قدره 25% حسب المادة 222 من القانون أعلاه أما فيما يتعلق بالحدث المنشئ لـ **TAP** بالنسبة للأشغال العقارية فيتمثل في القبض الكلي أو الجزئي للثمن.

4. العقود طويلة الأجل حسب المعيار المحاسبي المالي IFRS15

1.4 تقديم معيار الإبلاغ المالي IFRS 15 (الخريسات، 2017، صفحة 03، 04)

لما كان من الصعب تطبيق المعياران IAS11 المتعلق بعقود الإنشاء وIAS18 المتعلق بالإيرادات، على جميع المعاملات المالية المعقدة قام مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB بالاشتراك مع مجلس معايير المحاسبة الأمريكي FASB بحصر متطلبات التقرير المالي المتعلقة بالإيراد في معيار واحد، حيث أصدر في شهر ماي 2014 معياراً جديداً للاعتراف بالإيراد هو المعيار IFRS15 وهو معيار أحدث ثورة محاسبية في مجال الاعتراف بالإيراد،

ومن دلائل ذلك انه حل محل ستة إصدارات محاسبية هي: IAS 11؛ IAS 18؛ IFRIC13؛ IFRIC15؛ IFRIC18؛ التفسير SIC 31 المتعلق بالإيراد.

إضافة إلى التوسع في نطاق المعيار باعتبار وجود حالات كثيرة تتعلق بالإيراد ولا تدخل في نطاق المعيارين IAS 11 و IAS 18 لذلك يشمل نطاق هذا المعيار الجديد IFRS15 جميع العقود المبرمة مع العملاء وبيع بعض الموجودات غير المالية التي لا تعد من مخرجات الأنشطة العادية للمنشأة، ومن الأمور التي لا يشملها المعيار عقود الإيجار، عقود التأمين، عقود الأدوات المالية وبعض عمليات التبادل غير النقدي لوجود معايير خاصة بها. لقد تم تحديد تاريخ سريان المعيار الجديد ليبدأ في 2017/01/01 ولكن مجلس معايير المحاسبة الدولية اتخذ قرار بتأجيل بدء سريانه إلى تاريخ 2018/01/01.

2.4 الاعتراف بإيرادات وتكاليف العقود طويلة الأجل حسب IFRS15

1.2.4 الاعتراف بإيرادات العقود طويلة الأجل حسب IFRS15

إن المبدأ الأساسي للمعيار IFRS15 هو، أن تثبت الشركة الإيراد ليصف تحويل السلع أو الخدمات المتعهد بها إلى العملاء، بمبلغ يعكس العوض الذي تتوقع الشركة أن يكون لها الحق فيه مقابل تلك السلع أو الخدمات (Nigel, 2016, p. 33).

ولتحقيق هذا المبدأ، يجب إتباع الخطوات (Ciesielsk & Weirich, 2015, p. 32):

أولاً: تحديد العقد مع العميل؛ **ثانياً:** تحديد التزامات الأداء في العقد؛
ثالثاً: تحديد سعر المعاملة؛ **رابعاً:** تخصيص سعر المعاملة على التزامات الأداء في العقد؛
خامساً: الاعتراف (إثبات) بالإيرادات عندما تفي الشركة بالتزام الأداء.

الخطوة الأولى: تحديد العقد مع العميل

يعرف العقد حسب IFRS15، على أنه اتفاقية بين طرفين أو أكثر تنشئ حقوقاً والتزامات واجبة النفاذ وقابلية نفاذ الحقوق والالتزامات هي شأن قانوني، ويمكن أن يكون خطياً أو شفهيًا أو يفهم ضمناً من ممارسات الأعمال المعتادة للمنشأة (IFRS15، 2018، صفحة 10).
ويجب على المنشأة أن تحاسب عن عقد مع عميل يقع ضمن نطاق هذا المعيار فقط عند استيفاء جميع الضوابط التالية (IFRS15، 2018، صفحة 09):

- 1- أطراف العقد قد اتفقت على العقد، وأن تكون ملتزمة بأداء التزاماتها؛
- 2- يمكن للمنشأة تحديد حقوق كل طرف فيما يتعلق بالسلع والخدمات التي سيتم تحويلها؛
- 3- بإمكان المنشأة تحديد شروط السداد مقابل السلع أو الخدمات التي سيتم تحويلها؛
- 4- للعقد مضمون تجاري؛
- 5- من الممكن حصول المنشأة على العوض الذي سيكون لها حق فيه في مقابل السلع أو الخدمات التي سيتم تحويلها إلى العميل.

الخطوة الثانية: تحديد التزامات الأداء

التزام الأداء هو تعهد بتقويم وتحويل السلع أو الخدمات المتعهد بها في العقد مع العميل بحيث يجب على المنشأة تحديد كل تعهد بتحويل أي مما يلي إلى العميل على أنه التزام أداء:

- أ- سلعة أو خدمة (أو رزمة سلع أو خدمات) من الممكن تمييزها بذاتها؛ أو
- ب- سلسلة سلع أو خدمات من الممكن تمييزها بذاتها ومتماثلة بشكل كبير ولها نفس نمط التحويل إلى العميل.

تعد السلعة أو الخدمة المتعهد بها إلى العميل أنها من الممكن تمييزها بذاتها إذا تم استيفاء كلا الضابطين التاليين (Munter, 2016, p. 34):

- 1- أنها قادرة على أن تكون متميزة: حيث يمكن للعميل الانتفاع من السلعة أو الخدمة إما في حد ذاتها، أو إلى جانب موارد أخرى متاحة فوراً للعميل.
- 2- أنها متميزة في سياق العقد: حيث أن تعهد المنشأة بتحويل سلعة أو خدمة إلى العميل يمكن تحديده بشكل منفصل عن التعهدات الأخرى في العقد.

الخطوة الثالثة: تحديد سعر المعاملة

يقصد بسعر المعاملة مبلغ العوض الذي تتوقع المنشأة أن يكون لها حق فيه مقابل تحويلها لسلع أو خدمات إلى العميل، باستثناء المبالغ التي يتم تحصيلها بالنيابة عن أطراف ثالثة علماً أن مبلغ العوض المتعهد به في العقد مع العميل قد يتضمن مبالغ ثابتة أو متغيرة أو كليهما (IFRS15، 2018، صفحة 47)، كما أنه ولغرض تحديد سعر المعاملة يجب على المنشأة الافتراض بأنه سيتم تحويل السلع أو الخدمات إلى العميل كما هو متعهد به وفقاً للعقد الحالي وأن العقد لن يتم إلغاؤه أو تجديده أو تعديله (IFRS15، 2018، صفحة 49).

الخطوة الرابعة: تخصيص سعر المعاملة على التزامات الأداء

عند تحديد سعر المعاملة، يجب أن تقوم المنشأة بتخصيصه على كل التزام أداء على أساس سعر بيع نسبي مستقل. ولتحقيق ذلك يجب عليها تحديد سعر البيع المستقل عند نشأة العقد للسلعة أو الخدمة الممكن تميزها بذاتها، والممثلة لكل التزام أداء مبيّن في العقد وتخصيص سعر المعاملة بما يتناسب وأسعار البيع المستقلة تلك، ولكن عندما يكون سعر البيع المستقل غير قابل للرصد بشكل مباشر يجب على المنشأة أن تقدره، وفقا لإحدى الطرق الثلاثة التالية (خزل و مشجل، 2019، صفحة 172): (1) منهج التقييم المعدل للسوق؛ (2) منهج التكلفة المتوقعة زائدا الهامش؛ (3) منهج القيمة المتبقية.

الخطوة الخامسة: الاعتراف بالإيراد عندما تفي الشركة بالتزام الأداء

يجب على المنشأة أن تثبت الإيراد عندما تفي بالتزام الأداء عن طريق تحويل سلعة أو خدمة متعهد بها إلى العميل، ويعد الأصل محولا عندما يحصل العميل على السيطرة عليه ويجب على المنشأة أن تقرر عند نشأة العقد ما إذا كانت تفي بالتزام الأداء على مدى زمني أو أنها تفي بالتزام الأداء عند نقطة من الزمن (IFRS15، 2018، الصفحات 31، 32)، حيث يتم الاعتراف بالإيرادات وإثباتها على مدى زمني إذا تم استقاء أحد الشروط التالية:

- عند تلقي العميل المنافع التي توفرها المنشأة، واستعادته منها في الوقت نفسه عندما تقوم المنشأة بالأداء مثل (الخدمات الروتينية أو المتكررة مثل خدمات الاستشفاء)؛ أو
- أداء المنشأة يخلق أو يحسن الأصل الذي يسيطر عليه العميل عند تشييد الأصل أو تحسينه، مثل (تشييد مبنى أو إنشاء معدات متخصصة على ممتلكات العميل)؛ أو
- أداء المنشأة لا يخلق (لا ينشئ) أي أصل له استخدام بديل للمنشأة، وللمنشأة حق واجب النفاذ في دفعة مقابل الأداء المكتمل حتى تاريخه.

إذا لم تتمكن المنشأة من الوفاء بالتزام الأداء على مدى زمني، فإنها تفي به عند نقطة من الزمن (وقت محدد) ولتحديد النقطة من الزمن التي يحصل فيها العميل على السيطرة على أصل متعهد به، وتفي المنشأة فيها بالتزام الأداء، فإنه يجب على المنشأة أن تأخذ في

الحسبان جميع متطلبات السيطرة، كما يتوجب على المنشأة أن تأخذ في الحسبان المؤثرات على تحويل السيطرة التي تشمل الآتي ولا تقتصر عليه (IFRS15، 2018، صفحة 38):

- ✓ للمنشأة حق حالي في دفعة مقابل الأصل.
- ✓ للعميل حق قانوني في الأصل.
- ✓ قيام المنشأة بتحويل الحيازة المادية للأصل.
- ✓ امتلاك العميل للمخاطر والمنافع المتعلقة بالأصل.
- ✓ قبول العميل للأصل.

2.2.4 الاعتراف بتكاليف العقود طويلة الأجل حسب IFRS15

1.2.2.4 أنواع تكاليف العقود طويلة الأجل:

1.1.2.2.4 التكاليف الإضافية للحصول على عقد:

هي تلك التكاليف التي تتكبدها المنشأة للحصول على عقد مع عميل، لم تكن المنشأة لتتكبدها لو لم يتم الحصول على العقد (IFRS15، 2018، صفحة 92)، مثل: عمولات المبيعات، تكاليف التصميمات الهندسية،... إلخ، حيث تعتبر تكاليف خاصة بالعقد وتحمل عليه بمجرد قبول العقد من قبل العميل (أمين السيد، 2000، صفحة 81، 82).

2.1.2.2.4 تكاليف الوفاء بالعقد:

تتضمن التكاليف المباشرة لعقد ما كل مما يلي (IFRS15، 2018، صفحة 97):

- تكاليف العمل المباشر (رواتب وأجور الموظفين)؛
- المواد المباشرة (مثل اللوازم المستخدمة في تقديم الخدمات المتعهد بها إلى العميل)؛
- تخصيصات التكاليف التي تتعلق مباشرة بالعقد أو أنشطة العقد (تكاليف إدارة العقد)؛
- التكاليف التي يتم تحميلها صراحة على العميل بموجب العقد؛
- التكاليف الأخرى التي يتم تكبدها فقط لأن المنشأة قد دخلت في العقد.

2.2.2.4 المعالجة المحاسبية لتكاليف العقود طويلة الأجل:

1.2.2.2.4 المعالجة المحاسبية للتكاليف الإضافية للحصول على عقد:

وفقا للمعيار الدولي IFRS15 فإنه (الخريسات، 2017، صفحة 27):

- تعترف المنشأة بالتكاليف الإضافية للحصول على العقد كأصل إذا توقعت استردادها؛

- يسمح للمنشأة بالاعتراف فوراً بتكاليف الحصول على العقد كمصروف ما لم يتم تحميل تلك التكاليف على العميل بغض النظر عما إذا كان قد تم الحصول على العقد أم لا.
 - يجوز للمنشأة إثبات التكاليف الإضافية للحصول على العقد على أنها مصروف عند تكبدها، عندما يكون الأصل الذي سينتج عن رسملتها سيتم إطفائه خلال سنة أو أقل.
- 4.2.2.2.2 المعالجة المحاسبية لتكاليف الوفاء بعقد:**

- التكاليف التي تتكبدها المنشأة في الوفاء بعقد مع عميل والتي تقع ضمن نطاق معيار آخر، يجب المحاسبة عليها وفقاً لتلك المعايير (IFRS15، 2018، صفحة 96).
- قيام المنشأة برسمة تكاليف الوفاء والاعتراف بها كأصل بموجب المعيار IFRS15، إذا تم استيفاء الشروط التالية (الخريسات، 2017، صفحة 28):
- ✓ ارتباط التكاليف مباشرة بالعقد أو بعقد متوقع يمكن للمنشأة أن تحددته بشكل واضح.
- ✓ أن تولد التكاليف أو تعزز موارد الشركة التي ستستخدم في الوفاء بالتزامات الأداء أو الاستمرار في الوفاء بها في المستقبل.
- ✓ أن تتوقع استرداد التكاليف.

- على المنشأة أن تُثبت التكاليف التالية كمصروفات (IFRS15، 2018، صفحة 98) :
- التكاليف العمومية والإدارية (إذا لم تحمل على العميل ، وهو ما يستوجب تقويمها)؛
 - تكاليف المواد والعمل أو الموارد الأخرى المهدرة لتنفيذ العقد والتي لم تنعكس في سعره؛
 - التكاليف المتعلقة بالتزامات الأداء التي تم الوفاء بها كلياً أو جزئياً في العقد؛
 - التكاليف التي لا تميز المنشأة، ما إذا كانت تتعلق بالتزامات أداء لم يتم الوفاء بها أو أنها تتعلق بالتزامات أداء تم الوفاء بها كلياً أو جزئياً.

5. اختبار مدى توافق النظام المحاسبي المالي SCF والمعيار الدولي للإبلاغ

المالي IFRS15 فيما يتعلق بالمعالجة المحاسبية للعقود طويلة الأجل:

خدمة لما يتطلبه هذا الاختبار ارتأينا أن نقوم بإجراء مقارنة بين المعالجة المحاسبية للعقود طويلة الأجل وفق SCF ووفق المعيار IFRS15، وذلك بالتطرق إلى أهم العناصر التي تتم معالجتها محاسبياً في كل منهما ثم استخراج أهم التطابقات والاختلافات كما يلي:

الجدول 2: مقارنة المحاسبة عن العقود طويلة الأجل وفق النظام المحاسبي المالي SCF بالمحاسبة عن العقود طويلة الأجل وفق المعيار الدولي للإبلاغ المالي IFRS15

عناصر المقارنة	المعالجة المحاسبية للعقود طويلة الأجل وفق SCF	المعالجة المحاسبية للعقود طويلة الأجل وفق IFRS15
الإيرادات	<p>- يتم الاعتراف بالإيراد وفق طريقتين هما: طريقة نسبة التقدم في الإنجاز: يتم إثبات الإيرادات خلال فترة الإنجاز على أساس نسبة تكاليف ما تم انجازه خلال الفترة إلى إجمالي التكاليف التقديرية اللازمة لإنجاز العقد؛</p> <p>طريقة العقود التامة: يتم إثبات الإيراد وإجمالي الربح المتعلق بالعقد في السنة الأخيرة من تنفيذ العقد ويترتب على ذلك أن السنة الأخيرة وحدها تستفيد من الإيرادات العقد.</p>	<p>- يتم الاعتراف بالإيراد عبر 05 خطوات هي: 1- تحديد العقد واستقاء شروطه 2- تحديد التزامات الأداء 3- تحديد سعر المعاملة 4- تخصيص سعر المعاملة على التزامات الأداء 5- الاعتراف بالدخل وفقا للأداء.</p> <p>- يثبت الإيراد عندما تفي المنشأة بالالتزام وذلك بتخصيص سعر المعاملة على التزامات الأداء ويراعى في ذلك: العوض غير النقدي؛ مكون التمويل الجوهري؛ العوض المتغير؛ المبالغ واجبة السداد للعميل.</p> <p>- في حالة استلام المبلغ قبل تحويل السلع أو الخدمات المتعاقد عليها إلى العميل يتم إثبات المبلغ المستلم كالتزام لصالح العميل.</p> <p>- يكون الاعتراف بالإيراد وفقا للأداء:</p> <p>1- في نقطة زمنية محددة: عند تحويل السيطرة على السلع أو الخدمات إلى العميل.</p> <p>2- خلال فترة من الزمن إذا تحقق أي من:</p> <p>✓ العميل يستلم ويستهلك في نفس الوقت؛ ✓ المنشأة تنشى أصل يسيطر عليه العميل؛ ✓ وجود حق مؤكد لدفعات عن الأداء المكتمل.</p>
التكاليف	<p>- تنقسم التكاليف حسب SCF إلى:</p> <p>1- تكاليف مباشرة: ترتبط مباشرة بتنفيذ العقد؛</p> <p>2- تكاليف غير مباشرة: وهي المصاريف العامة القابلة للتحميل على العقد.</p> <p>- تسجل التكاليف حسب طبيعتها وفي تاريخ تكبدها.</p>	<p>- تنقسم التكاليف حسب IFRS15 إلى:</p> <p>1- تكاليف الحصول على العقد: ترسمل إذا كان من المتوقع استردادها؛</p> <p>2- تكاليف الوفاء بالتزامات العقد إذا لم تندرج تحت أي معيار آخر ترسمل إذا كانت:</p> <p>✓ تخص العقد بشكل مباشر؛ ✓ تولد أو تحسن الموارد المستخدمة للوفاء بالعقد؛ ✓ يتوقع استردادها.</p>
النتيجة والتكاليف	<p>تمثل الفرق بين الإيرادات والتكاليف</p>	<p>لم تتم الإشارة إلى كيفية حساب النتيجة</p>

المصدر: من إعداد الباحثين بناء على ما سبق واعتمادا على (محمد صابر، سعيد الجمال، ملخص في المعايير

الدولية للتقارير المالية IFRS، 2018، ص ص 199 - 214).

- التعليق على الجدول:

إن أوجه التوافق والاختلاف بين SCF والمعيار IFRS15 تظهر فيما يلي:

- ✓ **الإيرادات:** يظهر الاختلاف في معالجتها حسب SCF وفق طريقتين هما: طريقة التقدم في الانجاز وطريقة الإتمام، ولكن دون التعرض إلى كيفية إبرام العقد واستقاء شروطه تاركا أمر ذلك لقانون الصفقات العمومية والقانون التجاري، أما حسب المعيار IFRS1 فتعالج وفق طريقة واحدة عبر 05 خطوات مذكورة أعلاه، فجدده بذلك قد احتوى خطوات العقد من البداية إلى النهاية، ولكن عند التمعن في طريقة إثبات الإيراد حسب IFRS15 نجد أنها تتضمن طريقتي إثبات الإيراد الواردتان في SCF، حيث يتم من خلالها الاعتراف بالإيراد عند نقطة زمنية محددة، أي عند تحويل السيطرة على السلع أو الخدمات إلى العميل، وهو ما يتوافق مع طريقة الإتمام في الاعتراف بالإيراد، أو أن إثبات الإيراد محاسبيا يكون خلال فترة من الزمن وهو ما يتوافق مع إثبات الإيراد حسب طريقة نسبة التقدم في الأشغال.
- ✓ **التكاليف:** يتوافق كلا من النظام المحاسبي المالي SCF والمعيار الدولي IFRS15 في الاعتراف محاسبيا بالتكاليف مهما كانت طبيعتها مباشرة أو غير مباشرة، فقد ركز كلا منهما على أن تكون المصاريف قابلة للتحميل على العقد ومن المتوقع استردادها.
- ✓ **بالنسبة للنتيجة:** رغم عدم الإشارة إليها في المعيار IFRS15 لتعلقه بكيفية معالجة الإيراد من عقود العملاء ولا دخل له بكيفية قياس أو معالجة النتائج، إلا أنه يمكن القول أن النتيجة تمثل الفرق بين الإيرادات التي تم تحصيلها والأعباء التي تم تحملها.

6. منهجية الدراسة:

نظرا لطبيعة الموضوع تم استخدام المنهج الوصفي في عرض متغيرات الدراسة وعلاقتها ببعضها، إضافة إلى استخدام طريقة المقارنة (الموازنة) المنهجية التي تعتبر إحدى أهم أساليب المنهج المقارن، والتي تقوم عبر ثلاث مراحل، حيث تم اختيار عناصر المقارنة والتي تمثلت في المعالجة المحاسبية للعقود طويلة الأجل وفق SCF ووفق المعيار IFRS15 كمرحلة أولى، ثم تحديد مستويات المقارنة المنهجية في مرحلة ثانياً، والتي شملت أهم العناصر التي تتم معالجتها محاسبيا وفق SCF وIFRS15 (الإيرادات، التكاليف، النتيجة) واستخراج نقاط التوافق والاختلاف بينها، ثم تأتي المرحلة الأخيرة لاستخلاص نتائج المقارنة المنهجية بينهما.

7. نتائج الدراسة:

- إن النظام المحاسبي المالي يتوافق إلى حدّ ما مع المعيار الدولي للتقرير المالي رقم 15 المتعلق بالإيرادات من العقود مع العملاء في إطار المعالجة المحاسبية للعقود طويلة الأجل؛

- وجود اختلافات بين SCF و IFRS15 يمكن تبريرها بحدثة هذا الأخير، حيث تم إصداره سنة 2014 وتقرر سريانه بداية سنة 2018 مما يجعله في المرحلة التجريبية بالنسبة للجزائر؛

- يمكن الأخذ بمبرر عدم ملائمة الأوضاع والظروف الداخلية للجزائر لتطبيق IFRS15 خاصة فيما يتعلق بالقوانين الجبائية حيث نجد الاختلاف بين النتيجتين المحاسبية والجبائية يتصدر قائمة العوامل المعيقة لتوافق النظام المحاسبي المالي مع معايير المحاسبة الدولية؛

- يمكن إرجاع الاختلاف بين SCF و IFRS15 إلى حرية الجزائر في التعبير عن سيادتها من خلال أخذ ما يلائمها وترك ما لا يتناسب مع أوضاعها وظروفها الداخلية الراهنة؛

8. الخاتمة

إن هدف الجزائر من تبني معايير المحاسبة الدولية المتعلقة بالعقود طويلة الأجل، هو مساندة الدول المتقدمة، حيث قامت بمحاولة تكييف نظامها المحاسبي المالي مع هذه المعايير بهدف إضفاء المزيد من الشفافية والمصدقية على معاملاتها المحاسبية والمالية المتعلقة بقطاع المقاولات، مما يزيد في كسب ثقة الدول المستثمرة وجذب الاستثمار الأجنبي لهذا القطاع باعتباره من القطاعات الفعالة للنهوض بالدولة وهو ما يثبت صحة الفرضية الأولى.

كما أن اختلاف البيئة الداخلية للجزائر عن بيئة الدول المنشئة لمعايير المحاسبة الدولية أحدث في محاولة التكيف والانسجام صعوبة، ما جعل الكثير من المعالجات المحاسبية التي ينص عليها SCF تختلف عن ما تنص عليه المعايير الدولية، والتي على غرارها محاسبة العقود طويلة الأجل، التي صادفت عدة اختلافات مع ما ينص عليه المعيار IFRS15 يمكن إرجاعها إلى حداثة هذا الأخير أو عدم استعداد الجزائر بما يكف لتبنيه بشكل كامل وذلك لتزامنه مع أحداث هامة هزت الصعيد السياسي والأمني لها، أيضا لاختلاف البيئة التي وضع على أساسها المعيار عن البيئة الجزائرية وهو ما يثبت صحة الفرضية الثانية.

رغم كل الحواجز لم تقف الجزائر وقفة المتفرح، للسير نحو ركب التقدم وتوفيق أنشطتها المالية والاقتصادية للأنشطة العالمية، ولعل ما يثبت ذلك موجة الإصلاحات التي اكتسحت

جميع الأصعدة والمیادین، والتي تجلت في قوانینها المالية السنوية والتكميلية، كما أن سعيها للانضمام للعديد من المنظمات الدولية إنما يدل على إصرارها على خلق مناخ تستطیع من خلاله مواكبة التطورات الحاصلة في المحيط الخارجي، وهو ما يثبت صحة الفرضية الثالثة.

إقتراحات من أجل تطوير المعالجة المحاسبية للعقود طويلة الأجل في الجزائر وفقا لمعايير المحاسبة الدولية:

- إن تطوير الجزائر للمحاسبة عن العقود الآجلة بما يتلائم والمعیار IFRS15 يقتضي منها:
- ✓ اتخاذ جملة من الإجراءات الحازمة لتهيئة أوضاعها الداخلية، التي تمكنها من تكييف معالجتها المحاسبية لهذه العقود مع ما ينص عليه IFRS15، لعل أهمها تعديل قوانینها الجبائية على نحو یضمن توافق نظامها المحاسبي مع نظامها الضريبي والعمل على إعادة النظر والاهتمام بالتعليم المحاسبي لرفع المستوى المعرفي للطلبة في هذا المجال؛
 - ✓ ضرورة الاستعانة بمحاسبين لهم الدراية الكافية لاستتساخ نظام محاسبي خاص بالعقود طويلة الأجل يكون متلائم مع ما یملیه IFRS15؛
 - ✓ تنظيم دورات تكوينية وتدريبية لطلبة المحاسبة، والمحاسبين وذوي الاختصاص والمقاولین وموظفي شركات المقاوله من أجل توضیح كيفية تطبيق المعیار IFRS15 وآلية تفعيله؛
 - ✓ تفعيل دور الرقابة الداخلية من طرف هيئات مختصة، من أجل ضمان توطین وتكريس المعالجة المحاسبية التي ينص عليها المعیار الجديد IFRS15 في شركات المقاولات؛
 - ✓ سدّ الفجوة وربط القطیعة بين قوانین الجبایة والمحاسبة، خاصة فيما يتعلق بكيفية حساب الضريبة العقود الآجلة ووقت تحصيلها، وذلك بتشكيل هيئة عليا في الدولة تكون مسؤولة على سَنّ كل من القوانين الجبائية والمحاسبية للقضاء على هذا التضارب والانشقاق.

9. قائمة المراجع

1. Ciesielsk, J. T., & Weirich, T. R. (2015, March/ April). Revenue Recognition: How It Will Impact Three Key Sectors. Journal of Corporate Accounting & Finance, volume 26 Issue3 , pp. 31-39.

2. IFRS15. (ماي، 2018). المعيار الدولي للتقرير المالي رقم 15 (الإيراد من عقود العملاء). ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، مؤسسة المعايير الدولية للتقرير المالي.
3. Munter, P. (2016). The New Revenue Recognition Standard: Implications for Healthcare companies. Journal of Management Accounting Quarterly, volume 17 Issue 2, pp. 30-39.
4. Nigel, Y. (2016, october 18). New Revenue Recognition Guidelines: There's Work to Be Done. journal of Corporate Accounting & Finance, volume 28 Issue 1, pp. pp. 32-41.
5. أبو المكارم عبد الفتاح وصفي. (2000). المحاسبة المالية المتوسطة. الاسكندرية، مصر: دار الجامعة الجديدة للنشر.
6. أحمد بكاي. (2015). دراسة واقع المحاسبة في قطاع البناء والأشغال العمومية في ظل النظام المالي المحاسبي (دراسة ميدانية لولايي ورقلة والأغواط). العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، المحاسبة. ورقلة: جامعة قاصدي مرباح.
7. أحمد لطفي أمين السيد. (2000). " موسوعة د. أمين لطفي في المراجعة - كيف تراجع حسابات منشأة- (المجلد 4). القاهرة: بدون ناشر.
8. المادة 111-1. (25 مارس، 2009). القرار الوزاري المؤرخ في 23 رجب 1429 الموافق لـ 26 يوليو 2008 الذي يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها. الجريدة الرسمية رقم 19 الصادرة في 28 ربيع الأول 1430 .
9. المادة 133-2. (25 مارس، 2009). القرار الوزاري المؤرخ في 23 رجب 1429 الموافق لـ 26 يوليو 2008 الذي يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها. الجريدة الرسمية رقم 19 الصادرة في 28 ربيع الأول 1430 .
10. المادة 140-3. (2018). قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.
11. المادة 21. (2018). قانون الرسوم على رقم الأعمال.
12. المادة 133-1. (25 مارس، 2009). القرار الوزاري المؤرخ في 23 رجب 1429 الموافق لـ 26 يوليو 2008 الذي يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية

- وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها. الجريدة الرسمية رقم 19 الصادرة في 28 ربيع الأول 1430 .
13. حسن جميل خزعل، و هاني حميد مشجل. (2019). أثر قياس نتائج نشاط عقود الإنشاء وفق IFRS15 على قائمة الدخل في شركات المقاولات العراقية. مجلة الكوت للعلوم الإدارية والإقتصادية ، الصفحات 162-183.
14. حنان مازة. (2016). التعاقد من الباطن في عقد مقاوله البناء. كلية الحقوق والعلوم السياسية، تخصص قانون الأعمال المقارن. وهران: جامعة وهران 2.
15. زكريا مدموم. (2017). المحاسبة المالية المعمقة 1. محاضرات منشورة . الجزائر: جامعة الوادي.
16. شادي عبد اللطيف أبوorman. (2014). أثر معيار الاعتراف بالإيراد على المشكلات المحاسبية في شركات المقاولات الأردنية. كلية الأعمال، قسم المحاسبة. عمان: جامعة عمان العربية.
17. شاهين براهه الخريسات. (2017). أثر التحول لتطبيق المعيار 15 IFRS على الاعتراف بالإيراد من العقود مع العملاء دراسة حالة (شركة الاتصالات الأردنية أورنج). كلية الأعمال، قسم المحاسبة و التمويل. عمان - الأردن: جامعة الشرق الأوسط.
18. عبد الرحمان عطية. (2014). المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي (المجلد 2). سطيف، الجزائر: بدون ناشر.
19. م م حسن نايب ضاحي. (2018). أثر إختلال التوازن المالي على التحاسب الضريبي في عقود المقاولات طويلة الأجل. مجلة كلية الإدارة والاقتصاد للدراسات الاقتصادية والإدارية والمالية ، الصفحات 121-144.
20. محمد صابر، و سعيد الجمال. (2018). الإيرادات من العقود مع العملاء IFRS15. ملخص في المعايير الدولية للتقارير المالية IFRS .
21. هوام جمعة. (2011). المحاسبة المعمقة وفقا للنظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية IFRS/AIS ، 2010/2009 (المجلد 2). بن عكنون الجزائر: ديوان المطبوعات الجامعية.