

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة محمد البشير الإبراهيمي - برج بوعريريج -
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم التجارية
مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي
شعبة علوم التسيير
تخصص : محاسبة وجباية معمقة
بعنوان :

الموضوع:

تقنية المعالجة المحاسبية لعقود الانشاء ومدى توافقها مع
المعيار المحاسبي الدولي رقم 11
-دراسة حالة مؤسسة البناء و الأشغال العمومية الاخوة لعباسة
- العلمة -

تحت إشراف الدكتور:
- زبيري عز الدين

من إعداد الطلاب:
- حجيلات سلمى
- مباركية سارة

أعضاء لجنة المناقشة

رئيسا	الرتبة	فارس إيمان
مشرفا	الرتبة	زبيري عز الدين
مناقشا	الرتبة	بهلولي نور الهدى

السنة الجامعية: 2023/2022

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

۱۴۳۸

شكر و عرفان

الحمد لله رب العالمين والصلاة والسلام على أشرف الأنبياء والمرسلين سيدنا محمد وعلى آله وصحبه ومن تبعهم بإحسان إلى يوم الدين، وبعد... فإننا نشكر الله تعالى على فضله حيث أتاح لنا إنجاز هذا العمل بفضلته، فله الحمد أولاً وآخراً. كل عبارات الشكر لا يمكن أن تعبر عن مدى تقديرنا واحترامنا لكل أولئك الأخيار الذين مدوا لنا يد المساعدة، خلال مشوارنا الدراسي حيث نتقدم بأسمى عبارات التقدير والشكر والامتنان للأستاذ المحترم " زبيري عز الدين " ولما قدمه لنا من جهد ومعرفة طيلة فترة إنجاز هذا البحث. كما نتقدم بتشكراتنا الى كل الجهات التي قدمت لنا المعلومات الكافية لإتمام بحثنا المتواضع، كما لا ننسى ان نتقدم بأرقى وأثمن عبارات الشكر والعرفان الى القائمين على جامعة البشير الابراهيمى والى الذين كانوا عوناً لنا في بحثنا هذا ونورا يضيء الظلمة التي كانت تقف أحياناً في طريقنا، الى من زر عوا التفاؤل في دربنا وقدموا لنا المساعدات والتسهيلات والمعلومات فلهم منا كل الشكر...

الاهداء:

أتقدم بالشكر إلى الله عز وجهه الكريم و الذي أعانني على
إتمام هذا العمل، و بالشكر الجزيل إلى والدي أدامهما الله
تاجا فوق رأسي و حفظهم لي، إلى اخوتي و أخص بالذكر
زوجي الذي كان لي عوناً و سبباً في اتمام مسيرتي في طلب
العلم، و عائلته الكريمة.

إلى ابنائي و حشاشة قلبي مصعب و هود
وإلى أساتذتي في كلية علوم الاقتصادية والتجارية و التسيير
و الاقتصاد...

أهديكم بحث تخرجي

- سلمى -

الاهداء:

الحمد لله وكفى والصلاة على الحبيب المصطفى واهله ومن
وفى اما بعد:

الحمد لله الذي وفقنا لتثمين هذه الخطوة في مسيرتنا الدراسة :

بمذكرتنا هذه ثمرة الجهد والنجاح بفضلته تعالى مهداة الى

الوالدين الكريمين حفظهما الله وادامهما نورا لدربي لكل

العائلة الكريمة التي ساندتني ولا تزال من اخوة واخوات الى

رفيقات المشوار اللاتي قاسمتني لحظاته رعاهم الله ووفقهم

الى كل طلبة الدراسات المحاسبية و الجبائية ماستر دفعة

2022_2023 الى كل هؤلاء هذا العمل المتواضع واسأل

الله عز وجل ان يوفقنا لما فيه الخير لنا

بالتوفيق

— سارة —

ملخص الدراسة

تعالج هذه المذكرة عقود الانشاء حسب النظام المحاسبي المالي ،فعقود الانشاء هي عبار عن عقد له اطار من الاحكام والشروط يبرم بين شخصين ، ولتحقيق اهداف الدراسة تم استخدام المنهج الوصفي والتحليلي وذلك من خلال القيام بدراسة شركة متخصصة فالمجال . وتوصلت الدراسة الى ان النظام المالي متوافق مع المعيار المحاسبي الدولي الحادي عشر ، وذلك لأن كلاهما ينص على استخدام نسبة الانجاز لمعالجة ايرادات وتكاليف عقود الانشاء ،كما خلصت الدراسة الا انه لا يتم تطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم 11 بشكل كامل في معظم شركات المقاولات الجزائرية لوجود عدة معوقات تحول دون ذلك . كما اوصت الدراسة بتنظيم دورات تدريبية فيما يخص معايير المحاسبية الدولية في شركات المقاولات.

الكلمات المفتاحية : عقود الانشاء ،المعيار المحاسبي الدولي رقم 11 ، شركات المقاولات الجزائرية، نسبة الانجاز ، طريقة الاتمام ، طريقة التقدم الانجاز.

Résumé :

Ce mémoire traite des contrats de construction selon le système de comptabilité financière. Les contrats de construction sont un contrat qui a un cadre de termes et conditions conclu entre deux personnes. Pour atteindre les objectifs de l'étude, l'approche descriptive et analytique a été utilisée, en menant une étude d'une entreprise spécialisée dans le domaine. L'étude a conclu que le système financier est compatible avec la onzième norme comptable internationale, car les deux stipulent l'utilisation du taux d'achèvement pour traiter les revenus et les coûts des contrats de construction. L'étude recommandait également d'organiser des formations sur les normes comptables internationales dans les entreprises contractantes.

Les mots clés : Contrats de construction, Norme Comptable Internationale n°11, entreprises algériennes d'exécution, taux d'achèvement, méthode d'achèvement.

فهرس المحتويات

فهرس المحتويات

الصفحة	العنوان
	الاهداء
	شكر وتقدير
	الملخص
	فهرس المحتويات
أ - ج	مقدمة
الفصل الأول: الأدبيات النظرية و التطبيقية	
5	تمهيد
6	المبحث الأول: عموميات حول عقود الانشاء
6	المطلب الأول: مفهوم عقود الانشاء و انواعه
9	المطلب الثاني: نشأة عقود الانشاء و مراحل التطور
11	المطلب الثالث: خصائص عقود الانشاء و أهميتها
15	المبحث الثاني: المعالجة المحاسبية لعقود الانشاء وفق المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS و وفق النظام المحاسبي المالي SCF
15	المطلب الأول: المعيار المحاسبي الدولي رقم 11
22	المطلب الثاني: تكاليف و ايرادات عقود الانشاء
26	المطلب الثالث: المعالجة المحاسبية لعقود الانشاء وفق SCF
37	المبحث الثالث: الدراسات السابقة
37	المطلب الأول: الدراسات السابقة الاجنبية
40	المطلب الثاني: الدراسات السابقة الوطنية
43	المطلب الثالث: الدراسات السابقة المحلية
45	خلاصة الفصل
الفصل الثاني: الدراسة التطبيقية	
47	تمهيد

فهرس المحتويات

48	المبحث الاول :دراسة حالة مؤسسة البناء و الاشغال العمومية الاخوة لعبابسة
48	المطلب الاول: تقديم عام للشركة محل الدراسة
49	المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي للشركة
50	المطلب الثالث: أهداف و غايات الشركة
51	المطلب الرابع: الامكانيات المادية و البشرية للشركة
52	المبحث الثاني: المعالجة المحاسبية للعقود الانشاء من خلال دراسة مشروع انشائي
63	خلاصة الفصل
65	الخاتمة
68	قائمة المراجع
	الملاحق

قائمة الجداول :

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
66	الامكانيات المادية للشركة	01
67	الامكانيات البشرية للشركة	02
68	وضعيات الاشغال للسنوات 2013-2014	03
69	وضعية الاشغال لشهر ديسمبر 2013	04

قائمة الاشكال:

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
63	البطاقة التقنية للشركة محل الدراسة	01
64	الهيكل التنظيمي للشركة	02

مقدمة

مقدمة:

نظرا للتطورات التي تمس العديد من القطاعات من عمليات التشييد و الإنشاء من خلال برامج الإنعاش الاقتصادي، التي عملت على ازدهار قطاع البناء و الأشغال العمومية في الجزائر خلال الفترة الحالية والماضية و تطور مكانته ضمن المنظومة الاقتصادية الجزائرية ألزم ذلك بوجود دراسة واقع المحاسبة في هذا القطاع.

يعد قطاع البناء و الأشغال العمومية أحد القطاعات التي تحتل مكانة هامة داخل الاقتصاد و الطبيعة الخاصة لهذا القطاع دفعت بالهيئات المهنية المحاسبية في مختلف الدول إلى إيجاد التآطير المحاسبي الخاص الذي يساير و يتماشى و طبيعة هذا القطاع ، و هذا نتيجة امتداد عملية إنجاز المشاريع لمؤسسات هذا القطاع لأكثر من فترة محاسبية (02 على الأقل) مما يخلق مخاطر ترتبط أساساً بالقياس و الاعتراف و الإفصاح لنتائج و إيرادات العقد في تحديد اللحظة المناسبة للاعتراف بأحقية اكتسابها، فقد أصدر المعهد البريطاني للمحاسبين سنة 1975 م المعيار المحاسبي (9) SAAP والمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين المعيار المحاسبي (29 APB)، و بالنسبة للمعايير المحاسبية (IFRS/IAS) فقد أوجدت هذه الأخيرة القواعد التي تحكم الأنشطة التفاوضية التي تفوق مدة إنجازها السنة، حيث تم تضمين هذه العمليات في صنف العقود طويلة الأجل أو عقود الإنشاء و هذا بالرجوع إلى إطار المعيار المحاسبي الدولي رقم (11) الصادر سنة 1979 م.

من جهة أخرى عرفت الجزائر تغيراً في الفلسفة المحاسبية المنتهجة بتبني النظام المحاسبي المالي (SCF) كمحاولة لمسايرة الاتجاهات الدولية في المحاسبة، هذا الأخير الذي تضمن نفس الطرق المحاسبية المقترحة من المعايير المحاسبية الدولية (IFRS/IAS) في مجال العقود طويلة الأجل، و الذي تم على إثره إطلاق العديد من القوانين و التعليمات من وزارة المالية الجزائرية لتأطير عملية الانتقال إلى هذا النظام، حيث تم إصدار المذكرة المنهجية رقم (341) من المجلس الوطني للمحاسبة التي توضح كيفية إعادة تقييم العقود طويلة الأجل وفق مبادئ التقييم و التسجيل و الإفصاح الجديدة و طبيعة الأعمال الواجب القيام بها للمرور من المخطط الوطني للمحاسبة إلى النظام المحاسبي المالي في مجال العقود طويلة الأجل، حيث لا تشمل إعادة التقييم الأرصدة فقط بل تشمل جميع العمليات المنجزة آنذاك و ما بعدها، كما تأتي هذه المذكرة المنهجية تكملةً للتعليمية رقم (02) الصادرة بتاريخ 2009/10/29 م عن وزارة المالية لأجل تطبيق النظام المحاسبي المالي لأول مرة، فهذا الاهتمام الخاص بعقود الإنشاء ينبع من

الطبيعة الخاصة لهذه العقود و ما تطرحه من إشكاليات و مشاكل تعبر عن امتدادات طبيعية لخصوصية نشاط مؤسسات قطاع البناء و الأشغال العمومية على المستويات الاقتصادية و القانونية و المحاسبية و الجبائية، و هذا ما يدفعنا إلى محاولة مناقشة واقع المحاسبة في هذا القطاع و إيجاد الحلول لمشاكل القطاع تحت المرجعية المحاسبية للنظام المحاسبي المالي.

الإشكالية الرئيسية:

- ما مدى توافق تقنيات المعالجة المحاسبية لعقود الانشاء مع المعيار الدولي رقم 11؟
و للإجابة عن الاشكالية الرئيسية نطرح التساؤلات الفرعية التالية :

- ما مدى توافق عقود الانشاء مع النظام المحاسبي المالي ؟

- ما هي طرق المعالجة المحاسبية لعقود الانشاء؟

الأسئلة الفرعية:

- ماهي عقود الانشاء؟ مفهومها وأنواعها. كيف نشأت ومراحل تطورها؟

- كيف تقوم المعالجة المحاسبية لعقود الانشاء؟

-كيف نشأت وتطورت شركة التضامن الإخوة لعباسة؟

الفرضيات:

- تقوم المعالجة المحاسبية لعقود الانشاء على مبادئ المعيار المحاسبي الدولي رقم 11.

- هناك توافق كبير بين المعالجة المحاسبية للعقود الانشاء حسب المعيار المحاسبي الدولي رقم 11 والنظام المحاسبي المالي.

- اهمية الدراسة :

تتجلى أهمية الدراسة في دراسة المعيار المحاسبي رقم 11 الخاص بعقود الانشاء و كيفية التسجيل المحاسبي لعقود الانشاء وفق النظام المحاسبي المالي . و من خلال هذه الدراسة نحاول أيضا معرفة مدى تطور الانظمة المحاسبية في شركات المقاولات الجزائرية .

3- اسباب اختيار موضوع الدراسة:

- هذا الموضوع يتدرج في تخصص الطالب.
- الميول الشخصي لمواضيع خاصة بالمحاسبة.

4- اهداف الدراسة :

- التعرف بالمعيار المحاسبي الدولي الخاص بعقود الانشاء .
- التعرف على كيفية التسجيل المحاسبي لعقود الانشاء وفق النظام المحاسبي المالي.
- التعرف أيضا على قدرة الشركات الجزائرية على تطبيق المعيار المحاسبي رقم 11.

5 - منهجية الدراسة :

قصد الاجابة على اشكالية البحث و اختبار صحة الفرضيات اعتمدنا في دراستنا على المنهج الوصفي التحليلي للإحاطة بكل جوانب الموضوع و الوصول إلى النتائج المطلوبة من البحث بحيث تحتوي على جانبين:

1- الجانب النظري: اعتمدنا فيه على الكتب و البحوث و الدراسات السابقة .

2- الجانب التطبيقي :اعتمدنا فيه على دراسة حالة.

7- صعوبات الدراسة:

عند إعدادنا لهذا البحث واجهتنا الصعوبات و المشاكل منها:

- قلة المراجع.

- صعوبة الحصول على معلومات من طرف مسيري المؤسسة.

-حداثة الموضوع و صعوبة الحصول على أفراد لهم اطلاع جيد عليه.

نظرا لتعذر و استحالة ايجاد دراسة حالة تستوفي الشروط المطلوبة اضطررنا للعمل بالمعطيات الموجودة في مذكرة واقع تطبيق المعيار المحاسبي الدولي الحادي عشر في شركات المقاولات الجزائرية - دراسة حالة مؤسسة البناء و الاشغال العمومية الاخوة عباسية-العلمة-المحضرة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم التجارية تخصص محاسبة و جباية للسنة الجامعية 2014-2015.

الفصل الأول
الأدبيات
النظرية و التطبيقية

تمهيد:

نظرا للتطورات الحاصلة في المجال المحاسبي على غرار الدول الأخرى قامت الجزائر بتبني النظام المحاسبي المالي و المعايير المحاسبية الدولية لتحقيق التوافق الدولي .
و نظرا لأهمية شركات المقاوله في تنمية الاقتصاد نشأت الحاجة أي دراسة عقود الانشاء التي تعد ركيزة اساسية لنشاط هذه الشركات ، وعليه سنحاول في هذا الفصل لتطرق لمختلف المفاهيم ذات العلاقة مع المعايير و عقود الانشاء .ومنه تم تقسيم الفصل الى 3 مباحث:

المبحث 1 :عموميات حول عقود الانشاء

المبحث 2 :المعالجة المحاسبية لعقود الانشاء وفق المعايير المحاسبية الدولية و وفق النظام المحاسبي المالي الدولي .

المبحث3: الدراسات السابقة

المبحث الأول: عموميات حول عقود الإنشاء

يحل هذا المعيار المحاسبي الدولي المعدل محل المعيار المحاسبي الدولي رقم 11 "المحاسبة عن عقود الإنشاء" المعتمد من قبل المجلس في شهر مارس 1979. و أصبح نافذ المفعول على البيانات المالية التي تغطي الفترات التي تبدأ في الأول من يناير 1995 أو بعد ذلك التاريخ.

المطلب الأول: مفهوم عقود الإنشاء وأنواعه

تبرز المشكلة المحاسبية لمعالجة عقود الإنشاء في دفاتر المقاول حيث يستغرق تنفيذه في العادة فترة زمنية طويلة و بالتالي تمتد فترة تنفيذه لأكثر من فترة محاسبية واحدة، مما يتطلب معالجة محاسبية ملائمة لتوزيع إيراد العقد و تكاليفه عبر الفترات المحاسبية لتنفيذ العقد. يتناول المعيار المحاسبي الدولي رقم (11) المعالجة المحاسبية لعقود الإنشاء، و يبين المعيار توقيت الاعتراف بالإيرادات (الأرباح) و يوجد توافق على أن الطبيعة طويلة الأجل لعقود الإنشاء تجعل الانتظار حتى انتهاء العقد الإنشائي للاعتراف بالإيرادات الناجمة عنه لا تتوافق مع مبدأ المقابلة ومفهوم الفترة المالية وأساس الاستحقاق¹.

الفرع الأول: تعريف عقود الإنشاء

حسب المعيار المحاسبي الدولي رقم 11 تم تقديم تعريف لعقود الإنشاء من خلال شرح المفاهيم الآتية:

العقد الجزائي: (Contrat à forfait): هو عقد إنشاء يتم بموجبه المقاول قبول سعر ثابت أو محدد، أو معدل ثابت لوحدة الإنتاج الواحدة، و في بعض الحالات يكون موضوع تحت شروط مراجعة الأسعار.

العقد بمقابل: (Contrat en régie): هو عقد تقبل المؤسسة بواسطته إنجاز أشغال مقابل أتعاب تعادل تعويض مصاريفها المقبولة، بإضافة نسبة معينة من هذه المصاريف أو أتعاب أخرى ثابتة.

العقد بمقابل (Contrat en régie): هو عقد تقبل المؤسسة بواسطته إنجاز أشغال مقابل أتعاب تعادل تعويض مصاريفها المقبولة، بإضافة نسبة معينة من هذه المصاريف أو أتعاب أخرى ثابتة.

¹ ناقص عبدالرحمان، صيادي عبد الباسط، مهري بوبكر الصديق، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي، ميدان العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، تخصص محاسبة و تدقيق، الأثر المحاسبي والجبائي لعقود الإنشاء في التنظيم الجزائري، دراسة حالة، شركة شيجاني لأشغال البناء، ولاية الوادي، السنة 2018/2019، ص 7

عقد الإنشاء المخلط (contrat de construction mixte): هو عقد يتضمن خصائص النوعين السابقين، مثلاً: عقد إنشاء بمقابل يسقف بسعر أعلى. يجب الإشارة أنه يتعلق الأمر في هذه العقود (الإنشاء) ببناء أو إنشاء أصل واحد كجسر، مبنى طريق، سد، نفق... الخ، كما يمكن أن يتعلق الأمر ببناء مجموعة من الأصول المرتبطة فيما بينها أو مستقلة كإنشاء مصفاة (Raffineries) أو جزء من الهيئات المركبة أو التجهيزات¹.

وحسب نفس المعيار رقم 11 تشتمل عقود الإنشاء على:

***تجميع وتجزئة عقود الإنشاء:**

إن إجراءات المعيار رقم 11 عادة ما تطبق بصفة منفصلة لكل عقد إنشاء على حدى، إلا أنه في بعض الأحيان من الضروري تطبيق المعيار على الأجزاء أو المركبات بصفة منفصلة لعقد واحد أو مجموعة من العقود، وهذا لترجمة الجوهر الاقتصادي للعقد أو مجموعة العقود، لكن تحت شروط التي سنقف عندها فيما يلي:

***إذا تعلق الأمر بعقد يحتوي على العديد من الأصول (Contrat concerne plusieurs actifs)**

فإن إنشاء كل أصل يجب أن يعالج كعقد إنشاء مختلف أو على إنفراد، وهذا في ظل الشروط الآتية:

- إذا تم تقديم العروض بشكل منفصل لكل أصل على إنفراد.
- إذا كان كل أصل محل تفاوض منفصل، وأن المقاول والزبون لديهم إمكانية قبول أو رفض جزء من العقد الخاص بكل أصل.
- وأنه بالإمكان تحديد إيرادات ونفقات كل أصل على حده.
- * إذا تعلق الأمر بمجموعة من العقود (Un ensemble de contrat) وتمت إما مع زبون واحد أو زبائن مختلفين، ففي هذه الحالة يجب أن تعالج كعقد إنشاء وحيد وهذا إذا . كانت العقود مترابطة بعضها ببعض بشكل كبير بحيث يمكن اعتبارها عقد واحد وهذا توفرت الشروط الآتية:
- تم التفاوض على مجموعة العقود كصفحة إجمالية واحدة.

¹ عمورة جمال، عقود الإنشاء حسب المعيار المحاسبي الدولي رقم 11 (IAS11) و النظام المحاسبي المالي الجزائري، مجلة الأبحاث الاقتصادية لجامعة البليدة 2 العدد 13 ديسمبر 2015 ص 90.

➤ كانت العقود مترابطة بعضها ببعض بشكل كبير بحيث يمكن اعتبارها عقد واحد.

يتم إنجاز العقود بشكل متزامن أو في آن واحد أو بصفة مستمرة ومتتابعة (عقد بعد آخر) بدون انقطاع، أي لا يتم إنجاز مرحلة معينة إلا بعد الانتهاء من مرحلة سابقة.

*يمكن أن يشمل العقد إنشاء أصل إضافي حسب اختيار الزبون، أو تغيير العقد من أجل إنشاء الأصل الإضافي، وبالتالي فإن إنشاء هذا الأخير (الأصل الإضافي) يجب أن يعالج كعقد مختلف أو منفصل في ظل توفر الشروط الآتية:

يختلف بشكل كبير من حيث التصميم التكنولوجيا أو الوظيفة بصفة واضحة مقارنة مع الأصل أو الأصول الواردة في العقد الأصلي أو الأولي؛

يتم التفاوض على سعر الأصل الإضافي بغض النظر عن سعر وشروط العقد الأصلي. أما إذا لم يتحقق الشرطان السابقان فإن أوامر التغيير في العقد تعتبر جزء من إيراد العقد الاساسي¹.

الفرع الثاني: أنواع عقود الإنشاء

هناك عدة تصنيفات لعقود الإنشاء أهمها:

أولاً: عقود الإنشاء وفق طريقة تسعير إيراد العقد : حسب هذه الطريقة تقسم عقود الإنشاء إلى:

العقد ذو السعر المحدد: هو عقد يتم تنفيذه مقابل سعر محدد أو يحدد فيه سعر ثابت للوحدة المنتجة و في بعض الأحيان يتم تعديل السعر إستناداً للتكلفة الفعلية.

عقد التكلفة زائد نسبة: هو عقد يتم فيه الإتفاق على تحديد سعر العقد من خلال التكاليف الفعلية بالإضافة إلى نسبة من تلك التكاليف أو عمولة ثابتة.

ثانياً: عقود الإنشاء وفقاً لطول فترة العقد : حسب هذه الطريقة تقسم عقود الإنشاء إلى :

عقود قصيرة الأجل: هي عقود يتم إبرامها و تسليمها في نفس الفترة، لا يواجه هذا النوع من العقود المشاكل المحاسبية المتعلقة بتحديد الإيراد و وقت الاعتراف به حيث تتم في نفس الفترة المالية، تم إدراج هذا النوع لطبيعة النشاط.

¹ د. عمورة جمال، مقالة بعنوان: نظرة على أهم المعايير المحاسبية الدولية في ظل التحولات الاقتصادية في الجزائر.

عقود طويلة الأجل: هي عقود تمتد فترة تنفيذها لأكثر من سنة مالية واحدة، يواجه هذا النوع من العقود مشاكل محاسبية في تحديد حجم الإيرادات والتكاليف الفعلية و كذا وقت الإعراف بها نظراً لطول الفترة و التغيرات التي تصاحبها في أسعار المواد الأولية المستعملة.

المطلب الثاني : نشأة عقود الإنشاء و مراحل التطور

تعتبر عقود الإنشاء من المواضيع التي تحنل مكانة هامة على مستوى المؤسسات لاسيما قطاع البناء والأشغال العمومية، الذي يكون فيه إنجاز المشاريع الاقتصادية الكبرى (شق الطرق، إنجاز السكنات، السدود، المرافق العامة، السكك الحديدية...) على المدى الطويل، أي أكثر من سنة مالية واحدة في أغلب الأحيان، وما تتطلب هذه العقود من معالجة محاسبية خاصة من قبل المصالح المالية والمحاسبية للمؤسسات، من حيث التسجيل والمتابعة الجيدة للنفقات والإيرادات ونسب الإنجاز واختيار الطريقة الملائمة لتحديد النتيجة، لذا أولت لها المعايير المحاسبية الدولية ومعايير الإبلاغ المالية الدولية والنظام المحاسبي المالي الجزائري أهمية خاصة.

يعتبر عقد الإنشاء من أكثر العقود المعتمدة عليها، وذلك في الحصول على مختلف الخدمات والأعمال التي يحتاج إليها الإنسان في حياته وهذا لما تتوفر عليه من القدرة والكفاءة على توفير هذه المتطلبات وبما أن المشرع الجزائري شرع تنظيم قانوني ضمن أحكام القانون المدني حسب المواد 249 إلى 250 ، هذا جعله من العقود المستقلة عن غيرها من العقود.

الفرع الأول :عقد الإنشاء في التشريعات القديمة.

عقد الإنشاء لم يكن معروفاً كعقد مستقل بذاته وأبرز مثال في القانون الروماني فعرف بأنه مختلط بعقد الإيجار من ناحية ويعد الوكالة من ناحية أخرى حيث شبه القانون الروماني عمل الإنسان أي المجهود الإنساني بالسلعة أي الشيء المادي من حيث الإمكان بالانتفاع به كذلك لم يكن معروفاً لدى المسلمين كعقد، إنما عرف باسم الاستصناع فحدث اختلاف حول فكرة مشروعيتها وطبيعته بحيث لا يسمى استصناعاً إلا إذا قدم الصانع مادة المعقود عليه¹.

1 جعفر الفضلي، الوجيز في العقود المدنية (البيع، الإيجار، المقاوله) ، الطبعة الثانية، مكتبة الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن، ، ص6.

الفرع الثاني : عقد الانشاء في التشريعات العربية.

عقد الانشاء في التشريعات العربية قد جاءت بالتعريف في المادة 40 من التقنين المدني المصري "المقولة عقد يتعهد بمقتضاه أحد المتعاقدين أن يضع شيئاً أو أن يؤدي عملاً لقاء أجر يتعهد به المتعاقد الآخر".¹

والمشروع العراقي عرف المقولة في المادة 504 من القانون المدني والتي تنص على أنه "المقولة عقد به يتعهد أحد الطرفين أن يصنع شيئاً أو يؤدي عملاً لقاء أجر يتعهد به الطرف الآخر"² و قد عرفها التشريع الأردني في المادة 550 من القانون المدني على أنها "عقد يتعهد أحد الطرفين بمقتضاه أن يقع شيئاً أو أن يؤدي عملاً لقاء بدل يتعهد به الطرف الآخر".

الفرع الثالث : عقد الانشاء في التشريع الجزائري.

فسرّ المشروع الجزائري عقد الانشاء ووضح في تفسيره من خلال بيانه إلى معالم المقولة متأثراً في ذلك بالتشريعات الحديثة وأبرز دليل ما جاء في المادة 249 من القانون المدني الجزائري على أن "المقولة عقد يتعهد بمقتضاه أحد المتعاقدين قدين أن يصنع شيئاً أو يؤدي عملاً مقابل أجر يتعهد به المتعاقد الآخر".

ومن هذا نستنتج أن كل التشريعات في تعريفها للعقد المقولة توجهت إلى مسار واحد³

1 الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، "القرار المؤرخ في 26 يوليو 2008 المحدد لقواعد التقييم المحاسبي ومحتوى الكشوف المالية و عرضها و كذا مدونة الحسابات و قواعد سيرها"، الجريدة الرسمية، العدد 19، 25/03/2009 م، ص18.

2 محمد بن حمد المغبولي، "معيّار مقترح للمعالجة المحاسبية لإيرادات و تكاليف عقود الإنشاءات طويلة الأجل في المملكة العربية السعودية"، مجلة جامعة الملك سعود (الرياض 2005 م، ص 27).

3-محمد أبو نصار و جمعة حميدات، معايير المحاسبة و الإبلاغ المالي الدولية، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2009 م، ص182.

المطلب الثالث: خصائص عقود الانشاء وأهميتها.

الفرع الأول: خصائص عقود الانشاء

من خلال ما سبق وتعريف والإلمام بمفهوم للعقد الانشاء استنتجنا أهم الخصائص لعقد الانشاء والمميزة له في:¹

1* عقد الانشاء عقد رضائي:

التراضي في عقد الانشاء ينصب على عنصرين وهما الشيء المراد صنعه أو العمل المطلوب تأديته من المفاوض أو هو أحد المتعاقدين والأجر الذي يتعهد به رب العمل وهو المتعاقد الآخر¹. بالإضافة إلى أن عقد الانشاء لا يشترط في انعقاده بشكل بالإيجاب والقبول فيجوز إبرامه بكتابة أو شفهيًا والكتابة ليست واجبة إلا في حالة الإثبات المقابلة لانعقاده.

كما أنه أيضاً ليس هناك ما يمنع من أن يكون عقد الانشاء عقد شكلياً إذ وجد نص خاص للكتابة في عقد المقابلة لكن عموماً أنه رضائي بمجرد تبادل أطراف العقد التعبير عن إرادتهما بالقبول والإيجاب وتطابقهما بتعدد الوقت. وهذا تطبيقاً لما جاء في نص المادة 29 من القانون المدني الجزائري يتم العقد بمجرد أن يتبادل الطرفان التعبير عن إرادتهما المتطابقتين دون الإخلال بالنصوص القانونية².

2* عقد الانشاء عقد ملزم للجانبين²

وهذا ما يفيد بأن الالتزام العقدي يقع من جانبين ألا وهما أطراف عقد المقابلة أي المفاوض ورب العمل فالأول يلتزم بأداء عمله واحترام آجال استلامه والضمان أيضاً والآخر يلتزم بتسليم العمل بعد إنجازه وتقديم مقابل مادي المفاوض.

وينطبق هذا الالتزام من حيث إلزاميته للجانبين متى تبادل المتعاقدان الالتزام في عقد الانشاء.

ووفقاً لأحكام القانون المدني الجزائري في المادة 22 منه على:

"يكون العقد ملزماً للطرفين متى تبادل المتعاقدان الالتزام بعضهما البعض."

1 - سالم سعيد باعجاجة، "تعثر المشاريع الحكومية"، مجلة المحاسبة، العدد 55، 2013، ص 09.

2 - سليمان حسن عطية، "المحاسبة في شركات المقاولات"، ط1، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2004، ص 10/9.

3* عقد الانشاء من عقود المعاوضة:

المعاوضة في عقد الانشاء تترجم فكرة أن التزام الطرفين بأخذ مقابل مما أعطاه، فالمقاول يقوم بأداء عمله المطلوب منه فنية العمل هنا قائمة على العوض المادي لا التبرع وبالنسبة لرب العمل أيضاً يدفع الأجر مقابل الحصول على خدمة معينة . وللاشارة إلى الخاصية الأساسية للعقد المقاولة التي تميزه على باقي العقود بأنه عقد وارد على عمل ويعتبر عقد مستقل بالنسبة لطرفيه وذلك دون الإشراف والتوجيه من أحد¹.

الفرع الثاني :اهمية عقود الانشاء

باعتبار عقد الانشاء من العقود الملزمة للجانبين، فتترتب التزامات لكل من المقاول و أخرى في ذمة رب العمل، فالأول يقوم بإنجاز العمل المتفق عليه و تسليمه لرب العمل في الأجل المحدد و يلتزم بضمانه، و في حالة ما أخل بالتزامه تترتب عليه مسؤولية نتيجة ذلك، كما يقوم رب العمل بتمكين المقاول من إنجاز العمل ودفع له المقابل المستحق بعد تسلمه العمل، و تترتب مسؤولية عند مخالفة ذلك. و بناءا عليه قسمت هذا المبحث إلى جزئين، ففي الجزء الأول بعنوان التزامات رب العمل و مسؤوليته، والجزء الثاني التزامات المقاول.

الجزء الأول :التزامات رب العمل و مسؤوليته

نجد رب العمل يلتزم بمجموعة من الالتزامات فالأول هو تمكين المقاول من انجاز العمل، و الثاني دفع الأجر المستحق للمقاول و الثالث تسلم العمل بعد إنجاز العمل، و بمخالفة ذلك رتب القانون له جزاءات.

أولاً :تمكين المقاول من إنجاز العمل

يجب على رب العمل أن يحضر رخصة البناء و كل التراخيص الإدارية التي تمنح المقاول بداية العمل في الأجل المحدد، فإذا كان حائط الجار مشتركا وجب عليه الاتفاق معه، و إذا تعهد بتقديم المواد فيجب تحضيرها و كذلك الآلات و المعدات...الخ، بالإضافة إلى الرسومات و المواصفات وجب عليه القيام به طبقا لعرف الصنعة، فلا يقيم له عقبات بعد أن اتفق معه، إلا لسبب مشروع فلا يستطيع التنصل من مسؤولياته في العقد إلا في حدود الشروط التي نص عليها القانون فإذا لم يقم بواجباته جاز للمقاول أن يطالب بالتنفيذ عينا حيث يأتي بالمواد و الآلات و كل الأشياء اللازمة بترخيص من القضاء و إذا كان تدخل رب العمل الشخصي ضروريا جاز للمقاول أن يلجأ إلى التهديد المالي و المطالبة بالتعويض عن الضرر الذي حصل من جراء رب العمل الذي لم يقم بواجباته نحو المقاول الذي له الحق أن يطالب بفسخ العقد مع التعويض و للمحكمة تقدير هذا التعويض.

1 حيدر علوان كاظم الشمري، "دور المعلومات المحاسبية في صنع قرارات تسعير عقود المقاولات"،

ثانيا: الالتزام بتسديد أجر المقاول

يعتبر التزام رب العمل بدفع الأجر أهم التزام يقع على عاتقه، لأنه يمثل المقابل الذي قصد المقاول الحصول عليه، فيلتزم رب العمل بدفع الأجر المتفق عليه إلى المقاول دون زيادة أو نقصان، غير أن المشرع الجزائري أورد حالات معينة، أجاز فيها تعديل الأجر المتفق عليه بين المتعاقدين، و عليه يلتزم رب العمل بدفع الأجر المتفق عليه، أو الذي حدده القانون في حالة سكوت الطرفين عن ذلك، بحيث يدفع إلى المقاول أو ورثته أو خلفه الخاص كما لو حول حقه في الأجر إلى الغير، إذ يجب وفاءه إلى المحال له.¹

ثالثا: الإلتزام بتسلم العمل

حسب نص المادة 558 من ق م ج على أنه "عندما يتم المقاول العمل و يضعه تحت تصرف رب العمل، و يجب على هذا الأخير أن يبادر إلى تسلمه في أقرب وقت ممكن بحسب ما هو جار في المعاملات، فإذا امتنع دون سبب مشروع عن التسلم رغم دعوته إلى ذلك بإنذار رسمي، اعتبر أن العمل قد سلم إليه، و يتحمل كل ما يترتب على ذلك من آثار"، و قد عرف الفقه المصري التسلم بأنه من جهة يعني الاستيلاء على العمل من قبل رب العمل، و من جهة أخرى تقبل العمل و الموافقة عليه بعد فحصه.²

إن التزام رب العمل بتسلم العمل محل المقاولة بعد إنجازه، يستوجب أن يكون العمل موافقا للشروط و المواصفات المتفق عليها مسبقا بين المتعاقدين أو طبقا لما تقتضي به الأصول الفنية لهذا العمل، و على ذلك يعتبر رفض رب العمل تسلم ما أنجزه المقاول مبررا، إذا جاء العمل معيبا و مخالفا لما تم الاتفاق عليه، أو لما يقضي به عرف المهنة و أصولها، غير أنه في حالة ما وقع خلاف بين الطرفين حول مطابقة المواصفات أو لا، جاز الاستعانة بمحضر قضائي لإثبات ذلك، و رفع الدعوى للقضاء مع تعيين خبير على نفقة المدعي.

قد تأخذ عملية التسلم عدة أشكال مختلفة، إذ يكون تسلما مؤقتا من خلاله يتفحص العمل، و في حالة اكتشاف العيوب بالإدلاء بها للمقاول بجميع التحفظات عليها، ليقوم بالإصلاح خلال هذه المدة.³

1. سالم سعيد باعاجاه، "تعدد المشاريع الحكومية"، مجلة المحاسبة، مرجع سابق.

2-حيدر علوان كاظم الشمري، "دور المعلومات المحاسبية في صنع قرارات تسعير عقود المقاولات"،

3 موقع. <http://wp/arab/com.iefpedia/>

الجزء الثاني : التزامات المقاول

أولاً: المطالبة بانجاز العمل و العناية

يجب على المقاول أن ينجز عمله بالطريقة المتبعة و المتفق عليها و أن يقوم بالعناية الواجب القيام بها و هو المسؤول عن خطأه و خطأ تابعيه و يحترم المدة المتفق عليها، و هو المسؤول عن الاحترام سواء بالنسبة للمدة الزمنية أو ببقية الأعمال المسجلة في دفتر الشروط، فإذا لم تكن الشروط في العقد و يجب اتباع ما تعارفت عليه الشرائع و أصحاب المهن و غيرهم ليكون العرف هو الواجب التطبيق في الأعمال المرتبطة بالمقاول، فعقد المقاول و فروعه و شروطه لهم أصول و قوانين يجب اتباعها لإنجاز العمل المتفق عليه، و على المقاول أن يحضر كل الأدوات المطلوبة للبناء، و هي من واجباته دون شرط مسبق ما لم يكن عرف الحرفة و العقد غير ذلك.¹

ثانياً: الالتزام بتسليم العمل بعد إنجازه و ضمانه

يلتزم المقاول بتسليم العمل بعد إنجازه إلى رب العمل مع كافة ما سبق له أن استلمه من هذا الأخير، متعلقاً بعقد المقاول كالتصاميم و الرسومات و الرخص و مستندات إثبات الملكية و الأدوات و غيرها، لم تعد هناك (1) حاجة لإبقائها عنده بعد إنجازه للعمل.

ثالثاً : جزاء الإخلال بالالتزامات

إذا أخل المقاول بالتزاماته المترتبة عليه بموجب المقاول، فإنه يكون مسؤولاً عن ذلك الإخلال، و يحق لرب العمل تطبيقاً للقواعد العامة، إما أن يطلب التنفيذ العيني و إما إن يطلب فسخ المقاول مع التعويض في الحالتين إن كان له مقتضى، بشرط أن يعذر رب العمل المقاول بإخلاله بالتزامه، كما تقتضي القواعد العامة.²

1 مروش مسعودة عقد المقاول في القانون المدني الجزائري، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العقود والمسؤولية كلية الحقوق، جامعة الجزائر 2005، ص45.
2 عبد الرزاق أحمد السنهاوري. الوسيط في شرح القانون المدني، العقود الواردة على العمل المقاول. ص117.

المبحث الثاني: المعالجة المحاسبية لعقود الإنشاء وفق المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS.

المطلب الأول: المعيار المحاسبي الدولي رقم 11

الفرع الأول: التطور التاريخي للمعيار المحاسبي الدولي رقم 11:

تم اصدار معيار المحاسبة الدولي رقم 11 "عقود الإنشاء" من قبل لجنة معايير المحاسبة الدولية في ديسمبر 1993 و قد حل هذا المعيار محل معيار المحاسبة الدولي رقم 11 "محاسبة عقود الإنشاء" الصادر في مارس 1979 ، وفي أبريل 2001 قرر مجلس معايير المحاسبة الدولية بأنه سيتم العمل بكافة المعايير بالتفسيرات الصادرة بموجب الدساتير السابقة ، حتى يتم تعديلها أو سحبها .

هدف المعيار يهدف هذا المعيار إلى وصف المعالجة المحاسبية للتكاليف والإيرادات المرتبطة بعقود الإنشاء.

الفرع الثاني: الهدف من المعيار المحاسبي الدولي رقم 11:¹

وهذا المعيار

- يحدد الترتيبات التي يجب تصنيفها أعقود إنشاء
 - يقدم الإرشاد عن أنواع عقود الإنشاء التي يمكن أن تنتج في القطاع العام
 - يحدد أسس الاعتراف في تحقيق والإفصاح عن مصاريف العقد وإيرادات العقد إذا كانت ذات علاقة.
- بسبب طبيعة النشاط الذي يجري في عقود الإنشاء فإن تاريخ بدء الدخول في نشاط العقد وتاريخ إتمام هذا النشاط عادة ما يتم الإقرار عنها في فترات مختلفة .وفي الكثير من مناطق النفوذ فإن عقود الإنشاء التي يقوم بها مؤسسات القطاع العام لا تحدد مبلغ إيراد العقد. وبدلاً من ذلك فإنه يتم تزويد التمويل اللازم لتدعيم نشاط الإنشاء من خلال تخفيض أو تصنيف مماثل لإيرادات الحكومة العامة أو من خلال مساعدات أو منحة.

1 بجاوي المدني، المرجع السابق، صص 107 .

وفي معظم هذه الحالات فإن القضية الأساسية في المحاسبة عن عقود الإنشاء تمثلها في تخصيص تكاليف الإنشاء للفترة التي يتم إعداد التقارير عنها والتي يتم تنفيذ عمل الإنشاء والاعتراف بالمصاريف ذات العلاقة فيها. وفي بعض المناطق النفوذ فإنه يمكن إنشاء عقود الإنشاء التي تدخل إليها مؤسسات القطاع العام مع أساس تجاري أو أساس غير تجاري لاسترجاع التكلفة بشكل آلي أو جزئي. وفي مثل هذه الحالات فإن القضية الأساسية في المحاسبة عن عقود الإنشاء هي تخصيص لكل من إيرادات ومصروفات العقد للفترة التي يتم إعداد التقارير عنها والتي يتم تنفيذ أعمال الإنشاء فيها¹.

الفرع الثالث: نطاق المعيار المحاسبي الدولي رقم 11 و المصطلحات المتعلقة به:

نطاق المعيار المحاسبي الدولي رقم 11:

1. على المقاول الذي يعد ويعرض القوائم المالية على أساس الاستحقاق المحاسبي أن يطبق هذا المعيار في المحاسبة عن عقود الإنشاء²
2. ينطبق هذا المعيار على آل مؤسسات القطاع العام غير مؤسسات الأعمال الحكومية
3. على مؤسسات الأعمال الحكومية الالتزام بمعايير المحاسبة الدولية الصادرة عن لجنة المحاسبة الدولية. والدليل رقم (1) (الإقرار المالي بواسطة مؤسسات الأعمال الحكومية". والتابع للجنة القطاع العام يقرر أن معايير المحاسبة الدولية تكون ملائمة لكل مؤسسات الأعمال سواء أكانت خاصة أم عامة. لذلك فإن الدليل رقم (1) يوصي بأن على مؤسسات أن تعرض قوائمها المالية والتي تتفق من كافة النواحي المادية مع المعايير الدولية لمحاسبة القطاع العام.¹

1عدنان سرحان ابراهيم. المرجع السابق. ص. 88 .

ب - المصطلحات المستخدمة ضمن المعيار المحاسبي الدولي رقم 11 بناءً على المعاني المحدودة:

عقد الإنشاء: عقد تم التفاوض بشأنه بشكل محدد لإنشاء أصل أو مجموعة من الموجودات المترابطة أو المعتمدة على بعضها البعض من حيث التصميم أو التقنية أو الوظيفة أو الغرض أو الاستخدام النهائي تتضمن عقود الإنشاء ما يلي :

أ. عقود تقديم الخدمات المرتبطة مباشرة بتشديد الأصل، ومن أمثلة ذلك عقود إدارة المشروع وعمل التصميمات الهندسية له.

ب. عقود هدم أو ترميم الموجودات وتهيئة البيئة المحيطة بعد إزالة الموجودات. لأغراض هذا المعيار فإن عقود الإنشاء تتضمن أيضاً كل الترتيبات الملزمة للأطراف والتي قد لا تأخذ شكل العقد الموثق.

فمثلاً يمكن لقسمين حكوميين الدخول في ترتيبات رسمية لإنشاء أصل لكن هذه الترتيبات قد لا تكون عقد قانوني لأنه ضمن منطقة النفوذ تلك قد لا تكون هذه الأقسام ذات مؤسسات قانونية مستقلة لها الصلاحية للتعاقد. ولكن إذا كانت الترتيبات تفرض حقوق وواجبات مشابهة على الأطراف المعنية أما لو كانت في شكل عقد فإنها تعامل على أنها عقد مقاولة لأغراض هذا المعيار. وقد تشمل هذه الترتيبات الملزمة والغير محصورة في توجيهات وزارية أو قرارات حكومية أو توجيهات قانونية مثل تشريعات البرلمان أو مذكرة تفاهم.

- يتم صياغة عقود الإنشاء بعدة طرق. ولأغراض هذا المعيار، فإنها تصنف إلى عقود محددة السعر وعقود التكلفة مضافا إليها نسبة أو عمولة. وقد تتضمن بعض عقود الإنشاء خصائص النوعين السابقين معا، فمثلا قد تتضمن عقود التكلفة مضافا إليها نسبة أو عمولة شرط عدم زيادة السعر عن حد أقصى معين.¹

1 عبد الرزاق أحمد السنهوري، الوسيط في شرح القانون المدني، العقود الواردة على العمل (المقابلة). المرجع السابق، ص 140 .

- تشمل العقود القائمة على التكلفة والتكلفة زائد نسبة آلا من العقود التجارية وغير التجارية. ويحدد العقد التجاري ذلك الإيراد ليغطي تكاليف الإنشاء الخاصة بالمنشأة أما تم الاتفاق عليها ولتوليد هامش مريح يقدم من قبل الأطراف الأخرى للعقد. وقد تدخل مؤسسة القطاع العام في عقد غير تجاري لإنشاء أصل لمؤسسة أخرى في مقابل سداد كامل أو جزئي للتكاليف من تلك المؤسسة أو الأطراف الأخرى. وفي بعض الحالات فإن استعادة التكاليف يمكن أن تشمل دفعات من قبل المؤسسة المستلمة ومنح إنشاء ذات أغراض محددة أو تمويل من أطراف أخرى في العديد من مناطق النفوذ حيث تنشئ مؤسسة قطاع عام (موجودات) لمؤسسة قطاع عام أخرى فإن تكاليف نشاط الإنشاء لا يتم استعادتها مباشرة من المستلم. وبدلاً من ذلك فإن نشاط الإنشاء يمول بشكل غير مباشر بطريق التخصيص العام أو توجيهه آخر لأموال الحكومة العامة للمقاول، أو من المنح ذات الأغراض العامة التي يتم الحصول عليها من وكالات تمويل طرف ثالث أو حكومات أخرى. وتصنف هذه العقود بأنها عقود ذات أسعار ثابتة لأغراض هذا المعيار .

المقاول: المؤسسة التي تمارس عمل الإنشاء وفقاً لعقد إنشاء.

عقد التكلفة أو التكلفة زائداً نسبة معينة: عقد إنشاء يتم بموجبه الدفع للمقاول عن التكاليف المسموح بها أو التكاليف المحددة خلافاً لذلك و في حالة عقد قائم على أساس تجاري بالإضافة إلى نسبة مئوية من هذه التكاليف أو رسوم ثابتة، ان وجدت.

العقد ذو السعر الثابت: عقد إنشاء يوافق فيه المقاول على سعر ثابت للعقد أو سعر ثابت لوحدة الإنتاج، ويكون في بعض الأحيان خاضعاً لشروط تصاعد التكلفة.

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

1عدنان إبراهيم السرحان .المرجع السابق .ص8

إذا تضمن أحد العقود تشييد عدد من الموجودات، فإنه يجب معالجة الأصل باعتباره عقداً مستقلاً¹.
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 أوفى تعاقب مستمر .

قد يعطي العقد الزبون 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 :

اختلاف الأصل الإضافي اختلافاً جوهرياً في التصميم أو التقنية أو الوظيفة عن الأصل أو الموجودات التي ينص عليها العقد الأصلي.

أ. إذا تم التفاوض على سعر الأصل الإضافي دون النظر إلى قيمة العقد الأصلي. إيراد العقد. يجب أن يشمل إيراد العقد على:

ب. القيمة الأصلية للإيراد التي تم الاتفاق عليها عند التعاقد.

ت. بداية تعديلات في الأعمال المتعاقد عليها أو مطالبات أو حوافز إلى الحد الذي يحتمل وجود درجة معقولة من التأكد بأن ينتج عن ذلك إيرادات¹.

ث. يمكن قياس تلك القيم بطريقة موثوق بها .: يتم قياس إيراد العقد على أساس القيمة العادلة للمقابل الذي تم استلامه (أو القابل للاستلام). وتتأثر عملية قياس إيراد العقد الأولية والمستمر، بمجموعة من عوامل عدم التأكد. والتي تعتمد على نتائج الأحداث المستقبلية. لذلك فإن التقديرات تحتاج غالباً إلى إعادة التقدير ألما حدثت الأحداث وتم التأكد من بنود عدم التأكد. وعندما يكون العقد مبنياً على التكلفة أو التكلفة زائد نسبة فإنه قد لا تدرج القيم الأولية للإيراد في العقد.

¹ ناقص عبد الرحمان وآخرون، الأثر المحاسبي والجبايي لعقود الإنشاء في التنظيم الجزائري، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات هادة ماستر أكاديمي ميدان العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير، جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي، 2018/2019.

ج. وبدلاً من ذلك تحتاج إلى التقدير على أساس متفق مع بنود وشروط العقد مثل الإشارة إلى التكاليف المتوقعة خلال عمر العقد. إضافة لذلك فقد يزيد أو ينخفض مقدار إيراد العقد من فترة لأخرى فعلى سبيل المثال 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 الإنشاء محددة السعر والمتضمنة لشرط زيادة قيمة العقد في حالة زيادة التكاليف قد يتم تخفيض إيراد العقد بسبب الجزاءات المفروضة نتيجة تأخر المقاول في تنفيذ العقد.

التعديل: هو أمر من العميل للتغيير في نطاق العمل الذي يجب القيام به بموجب العقد. وقد يؤدي التعديل إلى زيادة أو انخفاض في إيراد العقد. ومن أمثلة تلك التعديلات، التغيير في المواصفات أو تصميم الأصل والتغير في مدة العقد. ويدرج هذا التعديل في إيراد العقد إذا :

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

ت. **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 الأعمال من قياس مبالغ الإيراد الناتجة من المطالبات.

¹ ناقص عبد الرحمان وآخرون، الأثر المحاسبي والجبايي لعقود الإنشاء في التنظيم الجزائري، مرجع سابق.

- ث. والتي تخضع إلى درجة عالية من عدم التأكد والتي تتوقف على نتيجة المفاوضات بين المقاول والعميل. لذلك يجب اعتبار تلك المطالبات جزءاً من إيرادات العقد في حالة توافر:
- ج. أ. أن تكون المفاوضات بين المقاول والعميل قد وصلت إلى مرحلة متقدمة يمكن معها الحكم بأن العميل سيقبل بالمطالبة .
- ب. يمكن قياس قيمة المطالبة والتي من المحتمل قبولها من العميل بدرجة آييرة من الموضوعية .
- الحوافز :** تعتبر الحوافز مبالغ إضافية يتم دفعها للمقاول إذا تم إنجاز الأعمال بالمواسفات القياسية المحددة أو بأفضل منها. فعلى سبيل المثال، قد يتضمن العقد حوافز على الإتمام المبكر لأعمال المتفق عليها. وتعتبر الحوافز ضمن إيراد العقد في حالة :
- أ. وجود تقدم في مستوى إنجاز العقد بحيث يكون من الممكن التنبؤ بان المواسفات القياسية سوف يتم تحقيقها أو تحقيق أفضل منها .
- ب. إن مبلغ الحوافز يمكن قياسها بطريقة يمكن الاعتماد عليها.
- على المقاولين مراجعة كل المبالغ المتعلقة بعقد المقاولة والتي يتم دفعها بشكل مباشر إلى المقاولين من الباطن بواسطة وكالات تمويل الطرف الثالث وذلك لتحديد ما إذا كان يلبي التعريف ومتطلبات الاعتراف لإيراد المقاول ضمن شروط العقد .فالمبالغ التي تلي التعريف ومتطلبات الاعتراف للإيراد يجب المحاسبة عنها من قبل المقاول بنفس الطريقة كالإيراد الآخر للعقد. وهذه المبالغ يجب الاعتراف بها أيضاً كتكاليف للعقد وقد تشمل هيئات التمويل هيئات الدعم الوطنية الوطنية والدولية وبنوك التطوير المتعددة والفردية.¹
- ح. **تكاليف العقد :** يجب أن تشمل تكاليف العقد على ما يلي :
- أ. التكاليف المتعلقة مباشرة بالعقد .
- ب. التكاليف المتعلقة بنشاط العقود بصفة عامة ويمكن تخصيصها للعقد على أساس منتظم ومنطقي .
- ج. التكاليف الأخرى التي ينص العقد على تحميلها للعميل بشكل محدد . تشمل التكاليف المتعلقة مباشرة بالعقد ما يلي :

¹ ناقص عبد الرحمان وآخرون، الأثر المحاسبي والجائبي لعقود الإنشاء في التنظيم الجزائري، مرجع سابق.

- 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 .

المطلب الثاني: تكاليف وإيرادات عقود الإنشاء

الفرع الأول : إيرادات عقد الإنشاء

لم يذكر المشرع صراحة في القانون 7-11 المتضمن للنظام المحاسبي المالي مما يتكون إيرادات العقد وإنما ترك ليحدده القانون بناء على الجهات المتعاقدة، فإذا كانت عمومية فقانون الصفقات العمومية ينظم هذه العملية، أما إذا كانت خاصة فالقانون المدني والقانون التجاري كفيلين بتحديد التزامات كل الأطراف. وبصفة عامة تتضمن إيرادات عقد الإنشاء ما يلي:

مبلغ الإيراد الأساسي المتفق عليه في العقد : حيث يتم قياس إيرادات العقد بالقيمة العادلة للمقابل المستلم أو الذي سيستلم (المستحق)، وتتأثر عملية قياس الإيراد بأحداث مستقبلية يكتنفها حالة عدم التأكد مما تفرض على المتعاملين غالباً إعادة النظر في التقديرات عند وقوع الأحداث أو زوال حالات عدم التأكد، الأمر الذي قد ينعكس على إيرادات العقد إما بالزيادة أو بالنقصان، فمثلاً إذا تأخر المقاول في إنجاز العقد في وقته المحدد، فإن إيراداته تقل نتيجة الغرامات المالية المفروضة.

إيرادات المطالبات والحوافز المقبوضة وأوامر التغييرات في أعمال العقد: تدرج المبالغ المتحصل عليها من هذه العناصر ضمن إيرادات العقد، وفيما يلي نشرح معنى هذه العناصر:

المطالبات: هي المبالغ التي يسعى المقاول للحصول عليها من العميل أو أي جهة أخرى كاسترداد للتكاليف التي لم تدرج ضمن السعر الأصلي للعقد.

الحوافز المقبوضة: الحوافز المقبوضة أو الدفعات التشجيعية هي مبالغ إضافية تمنح للمقاوم إذا حقق أو تجاوز معايير أداء معينة.

أوامر التغيير: هي تعليمات من العميل لتغيير نطاق العمل الواجب انجازه بموجب العقد ، ويمكن أن يؤدي أمر التغيير إلى تغيير إيراد العقد إما بالزيادة أو النقصان¹ .

¹ هشام دغموم، محاضرات و تمارين محلولة في المحاسبة المالية المعمقة 01 وفقا للنظام المحاسبي المالي (SCF) والمعايير الدولية للمحاسبة (IAS/IFRS)، كلية الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر-3-2019-2020، ص 111.

الفرع الثاني : تكاليف عقد الإنشاء

وفقا لما جاء في مضمون المادة 112.4 من القرار رقم 08-26 " فإن تكلفة إنتاج سلعة أو خدمة ما، تتمثل في تكلفة شراء المواد المستهلكة والخدمات المستعملة لتحقيق هذا الإنتاج، مضافا إليها التكاليف الأخرى الملتزم بها خلال عمليات الإنتاج، أي الأعباء المباشرة و غير المباشرة التي يمكن ربطها منطقيا بالسلعة أو الخدمة المنتجة، وتستبعد الأعباء المرتبطة بالاستعمال غير الأمثل للقدرات الإنتاجية (نشاط أقل من القدرة الإنتاجية) عند تحديد تكلفة إنتاج الأصل.

إذن استنادا لما جاء في مضمون المادة المذكورة أعلاه، يمكننا تقسيم التكاليف المتكبدة في ظل عقد الإنشاء طويل الأجل إلى ثلاث فئات هي كالتالي:

التكاليف المرتبطة (المتعلقة) مباشرة بالعقد: وهي التكاليف التي يمكن تحميلها بشكل مباشر للعقد المحدد كتكلفة المواد الأولية المستخدمة، تكلفة اليد العاملة، مصاريف اهتلاك الآلات والمعدات...، و قد يتم تخفيض هذه التكاليف بأي دخل عرضي لا يتضمنه العقد كالدخل الناتج عن بيع بعض المواد الأولية الفائضة و التخلص من الآلات و المعدات في نهاية مدة العقد.

التكاليف التي تعزى لنشاط الإنشاء (المقابلة) بشكل عام و التي يمكن تخصيصها للعقد: و تتمثل في تكاليف التأمين، التصميم والمساعدات الفنية، مصاريف الإنشاء غير المباشرة التي تحمل للعقد بطرق مناسبة ومنطقية (مثل طريقة التحميل العقلاني للتكاليف).

التكاليف الأخرى التي يمكن تحميلها استنادا لشروط العقد: وتتضمن كل من التكاليف الإدارية، وتكاليف التطوير التي جرى تحديد كيفية تعويضها في شروط العقد. كما يجب الإنتباه إلى أن التكاليف التي تخص عقد معين ويتم تكبدها في مرحلة المفاوضات يتم دمجها ضمن تكاليف العقد إذا كان بالإمكان تحديدها بشكل منفصل و قياسها بصورة موثوقة مع وجود احتمال كبير في الحصول على العقد وذلك إذا تم في نفس الفترة أما إذا كانت في فترة لاحقة فلا يجوز شمولها تكاليف العقد¹.

¹ هشام دغوم، مرجع سابق، ص 112.

المطلب الثالث: المعالجة المحاسبية لعقود الإنشاء وفق SCF

لقد أنتجت الممارسات المحاسبية في مجال العقود طويلة الأجل عدة أنواع من المعالجات المحاسبية انحصرت في نوعين أساسيين و هذا بهدف تحديد نواتج العقد و تكاليفه، فإيرادات العقد تتضمن المبلغ الابتدائي للنواتج المدرجة في العقد عند التعاقد و التعديلات في مضمون العقد نتيجة تعديل الأعمال أو المخاطر اقتصادية مرتبطة بنوعية الإنشاء و العلاوات المرتبطة بالأداء في حالة ما إذا كانت من المحتمل أن تعطي نواتج و أنه يمكن تقييمها بشكل موثوق منه، أما تكاليف العقد طويل الأجل فتشمل التكاليف المباشرة للعقد والتكاليف التي تعزى إلى نشاط العقود عامة و التي يمكن توزيعها على العقد وأية تكاليف أخرى يمكن تحميلها على العميل وفقاً لأجل العقد و طبيعته، و بالنسبة للنظام المحاسبي المالي (SCF) فقد نص على طريقتين في معالجة العقود طويلة الأجل سنتطرق إلى تعريفها في الفرعين التاليين:¹

الفرع الأول: المعالجة المحاسبية وفق طريقة التقدم 'METHODES D 'AVANCEMENT

التعريف بالطريقة:

و يعود تاريخ ظهور هذه الطريقة إلى سنة 1955م بصدر تقرير لجنة الإجراءات المحاسبية التابعة للمجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) ، و هي الطريقة الأكثر شيوعاً في الاستخدام نتيجة تأييد للمبادئ المحاسبية لها (مبدأ الاستحقاق واستقلال الفترات و تستخدم هذه الطريقة في حالة حيازة المؤسسة على نظم معلوماتية محاسبية أو إدارية قوية تمكنها من تقدير الآثار الاقتصادية للتكاليف المستقبلية على سعر العقد و بالتالي إمكانية تقدير الربح الإجمالي التوقعي بصورة موضوعية في نهاية الإنجاز، فهذه الطريقة تقدم معلومات جد مفيدة عن تقدم الأعمال وتحكم المؤسسة في مستويات الأشغال، حيث يرتبط تطبيق هذه الطريقة بعدة متطلبات أهمها إمكانية إجراء الجرد المادي السنوي و قبول العميل المتعاقد لحجم الأعمال المنتهية ووجود النظم المحاسبية والرقابية و أدلة الإثبات الكفيلة التقدير الربح على وجه معقول، و هذا لأجل الإدراج في الحسابات لمبلغ من سعر العقد يعادل الأشغال المنتهية، حيث تخضع هذه الطريقة للشروط التالية:

¹ أحمد بكاي، دراسة واقع المحاسبة في قطاع البناء والأشغال العمومية في ظل النظام المحاسبي المالي (SCF) —دراسة ميدانية لولائي ورقلة والأغواط، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماجستير في العلوم التجارية، تخصص: المحاسبة المالية، جامعة قاصدي مرباح-ورقلة- 2014—2015، ص14

- المنافع الاقتصادية تعود لصالح المؤسسة المنفذة للعقد و التي يتم توزيعها عبر سنوات الإنجاز
- نسبة تقدم العملية في تاريخ الإقفال يمكن قياسها بموثوقية من خلال الاعتماد على مقياس حقيقي لقياس الأعمال المنجزة.
- كل من الأعباء المنطقة والتقديرية المتبقية يمكن تحديدها على وجه معقول (إمكانية التنبية بتغيرات الأسعار وفق جدول زمني مرتبط بتواريخ وبرنامج الإنجاز في ظل ثبات وتجانس الطرق والقواعد التي على أساسها يتم التقدير.
- فمن مزايا هذه الطريقة أنها تربط بين الوضع القانوني و المالي مع الحقيقة الاقتصادية المراحل الإتجار و من عيوبها أنها تتطلب محدود أنظمة معلوماتية فعالة لقياس حجم الأعمال المنجزة و التنبل بتغيرات الأسعار، بالإضافة إلى اعتمادها على التقنيات المعقدة في التقدير لنسب الانجاز.

- شروط تقدير النتيجة

تقوم هذه الطريقة على الاعتراف بالإيرادات ونواتج العقد أثناء اكتمال العملية الإنتاجية و بالتالي فإن القدرة على تقدير النتيجة عند إتمام المشروع بشكل موثوق منه تركز على 3 معايير:

1. إمكانية تقدير المبلغ الإجمالي لأرباح وإيرادات و تكاليف العقد بشكل واضح.
2. إمكانية تقدير المبلغ الإجمالي للأعباء المحملة للعقد و التي يتم تقديرها بناء على الظروف العادية والمخاطر و التغيرات المحتملة لأسعار عوامل الإنتاج لكل نشاط من الأنشطة المنتظر إنجازها مستقبلا.
3. وجود آليات وأدوات لمراقبة التسيير والرقابة الداخلية التي تسمح بتقدير نسب الإنجاز في المراحل المتتالية من المشروع.

تقنيات الحساب (طريقة الحساب)

إن العنصر الرئيسي في استخدام هذه الطريقة هو قياس نسبة الإنجاز على مستوى من الوضوح فهي مؤشر على أساسه تنشأ أحقية اكتساب الإيراد المعادل لها، حيث توجد عدة تقنيات لتحديد نسبة الإنجاز المحققة (طريقة التكاليف الحقيقية - التقييم المادي (شهادة المهندس) - الاختبار التقني للأعمال (طريقة المسح) - ... إلخ)، فهذه التقنيات ينبع تأثيرها المباشر على طبيعة التسجيلات المحاسبية بمحاولة الربط بين الحقيقة المحاسبية مع الحقيقة التقنية للمشروع مع انعدام تأثير المعايير القانونية التسليم الجزئي - تحويل الملكية - ...) أو المعايير المالية (الفواتير الجزئية - التسبيقات-...) على قانون احتساب

نسبة الإنجاز، و قد تم تجميع تلك التقنيات في أسلوبين رئيسيين هما أسلوب المدخلات وأسلوب المخرجات و يتضمن كل منهما أنواع عديدة من التقنيات، حيث يمكن تقدير نسبة الإنجاز باستخدام كل أسلوب كما يلي:¹

$\frac{\text{التكاليف الحقيقية المتراكمة إلى غاية نهاية الفترة} - \text{تكاليف مدفوعة لأنشطة مستقبلية}}{\text{التكاليف الحقيقية المتراكمة إلى غاية نهاية الفترة} + \text{التكاليف الكلية المتوقعة إلى نهاية المشروع}}$	أ - أسلوب المدخلات:
$\frac{\text{نسبة الإنجاز} - \text{عدد الوحدات المنجزة فعلياً من العقد (المسافة/طوابق/منتجات/... إلخ)}}{\text{إجمالي عدد الوحدات المتعاقد عليها (إجمالي المسافة/طوابق/منتجات/... إلخ)}}$	ب - أسلوب المخرجات:
$\text{رقم الأعمال المعترف به للفترة} - [\text{رقم الأعمال الإجمالي لأخر تقدير} \times \text{نسبة تقدم الإنجاز}] - \text{مجموع رقم الأعمال للسنوات السابقة إلى غاية هذه الفترة}$	
$\text{النتيجة السنوية} - \text{رقم الأعمال المعترف به للفترة} - \text{التكاليف الفعلية المحققة لنفس الفترة}$	

الإدراج في الحسابات السنوية حسب طريقة التقدم

تدرج الأعباء والنواتج التي تخص عملية تمت في إطار عقد طويل الأجل حسب وتيرة تقدم العملية في تاريخ إقفال الحسابات، حيث يمكن استخراج نتيجة محاسبية سنوية بإمكانية مقارنة الإيرادات والتكاليف حسب نسبة تقدم العملية، حيث يتم تسجيل في الجانب المدين لحساب 417 الحسابات الدائنة على أشغال أو خدمات جاري إنجازها في مقابل منتوجات صافية جزئية خارج الرسوم و التي تمت معاينتها أثناء إبرام عقد طويل الأجل غير أنه لا يمكن من جانب تعاقدية و قانوني أن تكون موضوع إعداد فواتير، و بقيد في الجانب الدائن عند إعداد الفواتير مع حساب العملاء في الجانب المدين و في حالة وجود أشغال لم يوافق عليها العميل في نهاية الفترة فإنها تعتبر من قبيل إنتاج الجاري قيد التنفيذ وينعدم أثرها على نتيجة السنة المالية حيث ترصد هذه الأشغال في نهاية كل فترة محاسبية التالية للسنة المحاسبية التي ظهرت فيها بعكس القيد.

1 واقع تطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم 11(عقود الانشاء) من اعداد : سعدالدين ام الخير زميت كريمة.

التسجيل المحاسبي في يومية المقاول¹

يتم التسجيل في يومية المقاول حسب طريقة التقدم في الإنجاز كالتالي :

تتمثل مصاريف المشروع في التكاليف المتعلقة بإنجاز العقد سواء كانت تكاليف مباشرة (أحور المستخدمين تكاليف المواد المستخدمة...الخ) أو تكاليف غير مباشرة ويمكن تخصيصها للعقد (التأمين... الخ)، ويتم التسجيل المحامي لهذه المصاريف كآلاتي:

	xxx	ح/ أعباء	6.....
	xxx	ح/ مواد أولية مستهلكة	601
xxx		ح/ المواد الأولية	
xxx		ح/ بنوك حسابات	31.....
		جارية	512
		إثبات مصاريف العقد.	

أما بالنسبة للتسبيقات فهي المبالغ المالية التي يستلمها المقاول من العميل للمساعدة في إنشاء المشروع سواء دفعت في بداية المشروع أو في فترات الجازه، ويكون التسجيل المعاسي لهذه التسبيقات كآلاتي:

		N/1/1	512
	xxx	ح/ ابنوك حسابات جارية	
xxx		ح/ علاء -	
		تسبيقات محصلة	4191
		تحصيل التنسيق	

1 واقع تطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم 11(عقود الانشاء) من اعداد : سعدالدين ام الخير زميت كريمة، مرجع سابق.

في نهاية السنة يكون التسجيل المحامي كآلاتي :

	xxx	N/12/31 ح حسابات دالة عن أشغال جاري إنجازها.	417
xxx		ح / مبيعات الأشغال اشغال قيد الإنجاز	704

يتم تكرير نفس القيود في السنوات الموالية لغاية انتهاء المشروع.

أما كفالات الضمان فهي مبالغ تخصم من فواتير الانجاز، ولا يدفعها العميل إلا بعد تحقق الشروط المحددة في العقد، وفي الغالب ترجع إلى المقاول بعد سنة من تاريخ انتهاء المشروع فترة تجربة)، نسبتها 5 % من قيمة العقد أو من قيمة كل فاتورة ويكون التسجيل المحاسي لكفالات الضمان كآلاتي:

	xxx	ح / كفالات الضمان	275
xxx		ح / بنوك حسابات جارية تسديد خصم الضمان بشيك	417

عند تسليم المشروع يكون التسجيل المحاسي كآلاتي:1

	xxx	ح / عملاء- تسبيقات محصلة	4191
	xxx	ح / بنوك حسابات جارية	512
xxx		ح / حسابات دائنة عن أشغال جاري إنجازها تسليم المشروع	417

1 واقع تطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم 11(عقود الانشاء) من اعداد : سعدالدين ام الخير زميت كريمة.

الفرع الأول: المعالجة المحاسبية للخسائر المحتملة حسب طريقة نسبة الإنجاز

عندما يبدو محتملا في تاريخ الجرد أو بفعل حوادث طارئة أو معروفة، وعندما يكون مجموع تكثيف العقد يفوق مجموع منتجات العقد (خسائر متوقعة عند الإنجاز)، يجب تكوين مؤونة بمقدار الخسارة الإجمالية العقد وغير المسجلة في الحسابات.

من خلال ما تقدم تلاحظ أنه يجب على الشركات تكوين مؤونات للخسائر المحتملة، كما يجب على إدارة الضرائب النظر في كل ما يخص العقود طويلة الأجل.

عموما، سوف نتعرف على القواعد والشروط التي نص عليها التشريع الجبالي التي تخضع لها المدونات والتي تعتبر جزء من أرباح الشركة التي تخصص لتغطية أعباء أو تدهورات محتملة وفجائية الأصل من الأصول غير قابلة للإهلاك أو خسارة أو أعباء مؤقتة، ويحكم هذه المدونات جملة من الشروط والقواعد تذكر منها:

1- أن تكون المؤونة محددة بدقة يجب أن يحدد ويحسب مبلغ للعب، والخسائر المحتملة الوقوع بدقة متناهية انطلاقا من عناصر ومعطيات حقيقية وبطريقة موضوعية.

2- الطابع الاحتمالي للعب أو الخسارة فإذا كانت التكلفة أو الخسارة أكيدة في مبدئها فيجب تسجيلها محاسبيا، إذ لا يجوز استعمال حساب خصومات المؤونات إلا إذا توفرت صفة عدم التأكد في ميدياً أو مبلغ العب المحتمل.

3- قابلية التكلفة المحتملة للخصم بمعنى أن كل تكلفة يقابلها دخول عنصر ضمن أصول الشركة لايمكنها أن تكون محتمل تكوين مؤونة بل يجب أن تتعلق المؤونة خسارة أو تكلفة فعلية قابلة للخصم.

وعليه يجب على المقاول إعادة النظر دورها بتكاليف وإيرادات المشروع المتبقية حتى نهاية تنفيذه، فإذا ما أظهرت التقديرات المتحددة خسارة محتملة، وجب الاعتراف بهذه الخسارة تماشيا مع سياسة الحيطة والحذر.

تسجل الخسارة المحتملة محاسبيا وفق الطريقتين المذكورتين على النحو التالي:

1 واقع تطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم 11(عقود الانشاء) من اعداد : سعدالدين ام الخير زميت كريمة ، مرجع سابق.

الفرع الأول: التسجيل المحاسبي للخسائر المحتملة حسب طريقة نسبة الإنجاز 1

إذا تبين أنه من المحتمل أن تكون إجمالي تكاليف العقد متفوق إيراداته فيجب تسجيل تلك الخسارة كمصاريف للدورة في شكل مؤونة للمخاطر، وتسجل محاسبيا على النحو التالي:

685	ح / مخصصات مؤونات	XXX
158	ح / مبيعات الأشغال اثبات مؤونة خسائر العقد	XXX

المؤونة = الخسائر الإجمالية للعقد - الخسائر المسجلة حتى تاريخ المؤونة.

الخسائر الإجمالية للعقد = التكاليف الكلية - الإيرادات الكلية.

الخسائر المسجلة حتى تاريخ المؤونة = مجموع التكاليف الفعلية المقيدة - مجموع الإيرادات الفعلية المقيدة.

الفرع الثاني: المعالجة المحاسبية وفق طريقة الإتمام METHODESD'ACHEVEMENT 2"

إذا كان نظام معالجة الكيان أو طبيعة العقد لا يسمح بتطبيق طريقة التقدم أو إذا كانت النتيجة النهائية للعقد لا يمكن تقديرها على نحو موثوق نتيجة وجود مخاطر اقتصادية مرتبطة بالإنجاز أو أن مخاطر العقد تفوق المخاطر الاعتيادية المتعارف عليها في مثل هذه العقود، فإنه يمكن القبول كطريقة في المعالجة المحاسبية للعقد تسجيل الإيرادات بمبلغ يعادل مبلغ الأعباء المثبتة التي يكون تحصيل مبلغها أكثر احتمالاً (طريقة الإتمام ، و يعتمد مؤيدو هذه الطريقة على فلسفة مبدأ الحيطة والحذر في تفسيرهم لها ، و ذلك بتسجيل الإيرادات التي يكون تحصيلها محتملاً و المعادلة للأعباء المثبتة فقط بدون الهامش الرعي، فهذه الطريقة لا تسمح بالاعتراف بالنتيجة المرتبطة بالعقد إلا بعد الانتهاء من إنجاز المشروع أي لحظة إطفاء التعاقد (نقل الملكية).

1 واقع تطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم 11(عقود الانشاء) من اعداد : سعدالدين ام الخير زميت كريمة.

2فتيحة بقطاش ، العقود طويلة الأجل وفق النظام المحاسبي المالي ، ملتقى دولي حول دور المعايير المحاسبية الدولية في تفعيل اداء المؤسسات و الحكومات ورقة 25/24 ماي 2014 ص738.

فمن مزايا هذه الطريقة أنها تظهر حجم أعمال المؤسسة بالنظر إلى حجم التكاليف المنفقة و تقليل المخاطر المرتبطة بالنتيجة المستقبلية للعقد من خلال التحفظ في الاعتراف بالنتيجة في السنوات الأولية للإنجاز، إلا أن هذا التحفظ على مستوى التسجيل المحاسبي لعقد الإنشاء يظهر عيوب هذه الطريقة من خلال عدم توضيح المواقع الاقتصادي الفعلي و الحقيقي للأجزاء المنتهية من المشروع في نهاية كل فترة، وعدم ملائمتها مع الاعتبارات الجبائية وعدم إمكانية التصرف في الأرباح المحققة خلال فترات الإنجاز.¹

فحسب هذه الطريقة فإن النتيجة المحاسبية المتأنية من العقد طويل الأجل لا توجد بعين الاعتبار إلا عند التسليم النهائي للعميل (تحويل الملكية التسليم)، و بالتالي فمعالجة هذه الطريقة للعقود طويلة الأجل لا : إطار السلع و الخدمات غير التامة عند نهاية الدورة (الإنتاج الجاري الطلبيات).

إن عملية المفاضلة بين الطرق التي تتم بها محاسبة العقود طويل الأجل تعود إلى المؤسسة في كيفية اختبار الأسس التي بها يتم المفاضلة لتطبيق الطرق المحاسبية (التقدم الإتمام) على العقود المختلفة، فقرار تطبيق إحدى الطريقتين يرتبط بموثوقية قياس الطريقة للنتيجة المتحققة ويحلو خسارة من تاريخ التعاقد إلى تاريخ نهاية الإنجاز، فمن الأسس المستخدمة في الاختيار نجد:

- إعادة تغيير الأنظمة و الطرق المحاسبية داخل الوحدة الاقتصادية تتبني أنظمة و طرق أخرى جديدة في التقييم (الانتقال من نظام محاسبي لآخر).

- تغيير استثنائي في وضعية المؤسسة سواء في سياق اقتصادي أو صناعي أو مالي مثل الحالات التي تفرضها عمليات الاندماج و الاستحواذ و التي يأمر خلالها المساهمون الجدد بتغيير الطرق، حيث يتم الإفصاح عن أي معلومات عن تغيير الطرق في الملاحق و أثرها على النتائج السنوية و الذمة المالية و المركز المالي للمؤسسة الإنشائية.

تعد طريقة الإتمام هي الأخرى من إحدى الطرق التي تسمح بمعالجة تكاليف وإيرادات عقود الإنشاء، ويتحقق ذلك أثناء عدم تمكن المنشأة من تطبيق نسبة الإنجاز، لذا سوف نتطرق في هذا المطلب إلى مفهوم هذه الطريقة، وكذا المعالجة المحاسبية الخاصة بها.

1- هوام جمعة ، المحاسبة المعقدة وفقا للنظام المحاسبي المالي الجديد و المعايير المحاسبية الدولية ، ديوان المطبوعات الجامعية ، 2010.

الفرع الأول: الإدراج حسب طريقة الإتمام أو المقابلة المنتهية.

يمكن تطبيق هذه الطريقة إذا توفرت الشروط التالية:

- ❖ إذا لم تتمكن المؤسسة من تقدير نتيجة العقد بصورة صادقة.
- ❖ إذا كان نظام معالجة البيانات في المؤسسة أو طبيعة العقد لا تسمح بتطبيق طريقة التقدم.

الفرع الثاني: التسجيل المحاسبي في يومية المقاول.

تعتمد طريقة الإتمام على تسجيل نواتج مساوية للتكاليف السنوية المتحملة لإنجاز المشروع، وبالتالي تكون نتيجة المشروع معدومة، ووفقا لهذه الطريقة فإن نواتج المشروع لا تظهر إلا في السنة الأخيرة، وفي نهاية كل سنة تجعل ح/ 335 أشغال قيد الإنجاز دائما بمبلغ مساوي للأعباء السنوية للمشروع، وبالتالي لا تتمكن من تقسيم أداء المؤسسة على أساس سنوي، كما لا تتوافق هذه الطريقة وقانون الضرائب المباشرة، ويتم التسجيل في يومية المقاول حسب هذه الطريقة على النحو التالي :

تسجل مصاريف المشروع على النحو التالي:

	xxx	ح/ أعباء	6.....
	xxx	ح/ مواد أولية مستهلكة	601
xxx		ح/ مواد أولية	31..
xxx		ح/ بنوك حسابات	512
		جارية	
		مصاريف العقد	

الدفعات المستلمة

	xxx	N/1/1 ح/ بنوك حسابات جارية	512
xxx		ح/ عملاء -	
		تسبيقات محصلة	4191
		تحصيل التنسيق	

في نهاية السنة يكون التسجيل النحاسي كآتي:

xxx	xxx	N/12/31 ح / الأشغال الجاري إنجازها ح / تغيير المخزون الجارية تصيب الدورة من إيراد العقد	723	335
-----	-----	--	-----	-----

في بداية السنة نقوم بترصيد الحسابين 335 و 723:

xxx	xxx	N/1/1 ح / تغيير المخزونات الجارية ح / الأشغال الجاري إنجازها ترصيد ح / 723 و ح / 335	335	723
-----	-----	---	-----	-----

عند تسليم المشروع في آخر سنة الإنجاز:

xxx	xxx	N/12/31 ح / الزبائن ح / مبيعات الأشغال استلام قيمة المشروع	704	411
-----	-----	--	-----	-----

عند استلام قيمة المشروع:

	XXX	ح / عملاء - تسبيقات محصلة	4191
	XXX	ح / بنوك حسابات جارية	512
XXX		ح / الزبائن قبض قيمة العقد	411

الفرع الثاني: المعالجة المحاسبية للخسائر المحتملة حسب طريقة الإتمام.

يتم تسجيل الخسارة وفق هذه الطريقة على النحو التالي :

	XXX	ح / مخصصات مؤونات	685
XXX		خسائر القيمة عن إنتاج السلع الجاري إنجازها اثبات الخسارة الناتجة عن تدهور قيمة الأشغال الجاري إنجازها	393

الخسائر الإجمالية للعقد = التكاليف الكلية - الإيرادات الكلية.

الخسائر الإجمالية للعقد = الخسائر الناتجة عن تدهور قيمة الأشغال المنجزة + الخسارة المتوقعة عن قيمة الأشغال غير المنجزة.

من خلال عرضنا لكنا الطريقتين المسموح بهما لمعالجة تكاليف وإرادات عقد الإنشاء يمكن المفاضلة بينهما كالتالي:

تتفق طريقة الإلمام مع طريقة نسبة التقدم في أنها تثبت تكاليف العقد وكذلك المطالبات التي

يقدمها للمقاول للعميل والدفعات المسددة من العميل، لكنها تفارق عنها من زاويتين رئيسيتين هما:

عندما تتوفر العناصر اللازمة لإعداد تقديرات موثوق بها تتبع طريقة نسبة الإنجاز الاحتساب إيرادات المشروع، أما إذا كانت التقديرات غير دقيقة أو هناك أمور معلقة أو متغيرات هامة أجريت على المشروع أو على الأعمال قيد التنفيذ وينتظر البت فيها لاحقاً، من الأفضل إتباع طريقة إتمام العقد في احتساب إيرادات المشاريع.

عند عدم الاعتراف بأية إيرادات وأرباح للعقد يتوجب على المؤسسة تطبيق طريقة الإتمام، لكن إذا ظهرت الحاجة إلى تخصيص أية إيرادات تلجأ المؤسسة إلى طريقة نسبة الإتمام.

المبحث الثالث: الدراسات السابقة

المطلب الأول: الدراسات السابقة الأجنبية

يتناول هذا المبحث مجموع الدراسات التي تناولت عقود الإنشاء و التي تم الحصول عليها أثناء إنجاز البحث، وقد تم التركيز على الدراسات ذات الطابع المحاسبي نظرا لإرتباطها بموضوع الدراسة أين جرى تقسيم تلك الدراسات إلى قسمين رئيسيين تناول الأول الدراسات باللغة الأجنبية من مذكرات ومقالات أما في القسم الثاني الدراسات باللغة العربية متمثلة في مذكرات ماجستير ومذكرات ماستر أكاديمي ومقالات ومدخلات علمية وتم تقديم أهم ما توصلت إليه تلك الدراسات من نتائج.

*مقال بعنوان COMPTABILISATION DU CHIFFRE D'AFFAIRES العدد 402 سبتمبر

2007 ص 05 لصاحبه BENOIT LEBRUN مجلة REVENUE

وقد تناولت الدراسة إشكالية تعدد المعايير المحاسبية في القياس و الإعتراف بإيرادات العملية الإقتصادية خاصة في ظل وجود المعيار المحاسبي الدولي رقم 11 و المعيار المحاسبي الدولي رقم 18 ، و التي أفرزت العديد من نقاط الإختلاف أهمها:

وجود معيارين لتسجيل الإيراد يولد مجال ونطاق تطبيق كل منهما.

ترتكز هذه المعايير على مبادئ بسيطة لا تصلح لمعالجة الصفقات ذات الطبيعة المعقدة و المتخصصة في المجالات الإقتصادية. وتبعاً لهذا تهدف الدراسات إلى إيجاد مبدأ عام في تسجيل الإيرادات و القابل للتطبيق نسبياً في جميع المجالات حيث إرتكز هذا البحث على ، (IASB) و المستند إلى الإطار التصوري الحالي لمجلس المعايير المحاسبية الدولية عنصرين أساسيين:

1- تحديد مفهوم الإيراد (رقم الأعمال) و الذي عرفه الإطار التصوري لمجلس المعايير المحاسبية

الدولية كما يلي:

"المبلغ الخام الذي يعكس حجم المزايا الإقتصادية المحققة لصالح الوحدة الإقتصادية من خلال ممارسة

مجموعة من الأنشطة التي يمكن قياسها بموضوعية و التي تدخل ضمن نشاطها الإعتيادي نتيجة

تعاقدات مع متعاملين إقتصاديين يصطلح على تسميتهم بالزبائن"، حيث نصت مسودة مشروع المعيار

الجديد على إمكانية تجميع عقود الزبائن في حالة تم التفاوض عليها في وقت واحد كعملية تجارية واحدة

أو إنجاز العقود في مراحل متعاقبة وموثوقية تسعير العقود في لحظة الإعتراف المحاسبي، كما نص

المشروع على تقسيم العقد الواحد في حالة إنجاز عدة أصول مختلفة و ذلك في حالة تحقق الشروط التالية:

إذا كانت الشركة تقوم بإنجاز أو بيع الأصول منفردة.

عدم وجود عوائد مالية من عملية تجميع الأصول .

2- تحديد الأسس المحاسبية في تسجيل الإيراد.

و من أهم نتائج الدراسة وجود أربع مقاربات معتمدة في أوروبا في الإعراف بالإيراد وهي:

تقوم هذه المقاربة على فلسفة الإعراف بالإيراد لحظة التعاقد أو في نهايته لإعتبار أن جميع إلتزامات

الشركة معترف بها إتجاه مختلف الأطراف المتعاقدة أثناء التعاقد أو في فترات محددة في التعاقد؛

و حسب هذه المقاربة يسجل الإيراد على أساس نسب الخدمات المؤداة بالنظر إلى الحجم التعاقدات

الإجمالية المنتظرة و بعد موافقة العميل على حجم الأشغال المنتهية في كل مرحلة؛

و حسب هذه المقاربة يتم تسجيل الإيراد حسب التفاصيل التقنية للعقد حيث يتم تسجيل الإيراد في كل

مرة يقر فيها الزبون بشرعية الجزء المطلوب أثناء سريان التعاقد و المستلم من قبله؛ الإيرادات المحتملة

في هذه المقاربة ترتبط بأربعة معايير هي: التكلفة الحالية، المخاطر المحتملة (-)، القيم المحتمل

إكتسابها(+) ، التحيين في الزمن.

*دراسة مقال بعنوان

LE PROJET DE NORME IAS SUR LA COMPTABILISATION DU CHIFFRE

D'AFFAIRES

*BENOIT LEBRUN، مجلة Revue العدد 436

تطرق المقال الى المراحل الاساسية في التسجيل و الاعتراف بالإيراد هي :

1- تعريف عقود العملاء.

2-تحديد إلتزامات التعاقد.

3-تحديد سعر العقد.

4-تقسيم سعر العقد.

5-تسجيل رقم الأعمال.

وفيما يخص شكل هذه العقود في القوائم المالية فقد نص مشروع المعيار على إظهار الحسابات الختامية

لكل عقد في قائمة الميزانية إما كأصول جارية أو خصوم جارية طبقا لحالات كل عقد، و ضرورة تكوين

المؤونات الضرورية في حالة ظهور خسائر في العقود، و من النقاط الجديدة التي نص عليها مشروع

المعيار إخضاع المعلومات الواجب الإفصاح عنها في الملاحق لطبيعة نظام المعلومات المحاسبية

الموجود في الشركة بالإضافة إلى المعلومات المتعلقة بمحتوى التعاقدات و طرق التقييم المستخدمة حاليا

و بخصوص البدء في تنفيذ هذا المعيار فإنه ينتظر من مجلس الإعلان عن تاريخ بدء سريان هذا المعيار و مسودات لجنة التفسيرات (IASB) معايير المحاسبة الدولية المرتبطة به مع بداية جوان 2011.

*منار فديق: دراسة بعنوان "قطاع البناء والأشغال العمومية في المغرب: خاصية التكيف مع نهج التدقيق وخصائص القطاع الضريبي"، مذكرة لتحصيل شهادة الخبرة المحاسبية، المدرسة العليا للتجارة و إدارة المؤسسات، المغرب، نوفمبر 2005 م: و تضمنت الدراسة إشكالية وضع برنامج التدقيق لشركات البناء و الأشغال العمومية في المغرب، و لتغطية جوانب الموضوع تم تقسيم الدراسة إلى جزئين رئيسيين، تناول الأول منها أهم الجوانب الاقتصادية لقطاع البناء و الأشغال العمومية في الإقتصاد المغربي، و الأخر القانونية المتضمنة لهذه الأعمال، بالإضافة إلى الخصائص المحاسبية من كيفية تقدير التكلفة المباشرة (المواد- اليد العاملة - المقاول من الباطن) و التكاليف غير المباشرة (المصاريف العامة و مصاريف التسويق و الإشهار و الإهلاك و البحث و التطوير و...إلخ)، و المخاطر المرتبطة بكل من أدوات القياس المستخدمة في تقدير نسب الإنجاز و الطرق المحاسبية المعترف الممارسة المحاسبية المغربية، لينتهي هذا الجزء بالمشاكل التي تطرحها عقود الإنجاز على المستوى الضريبي خاصة في مجال الضريبة على الأرباح التجارية والرسم على القيمة المضافة، وأما بالنسبة للجزء الثاني فقد هدف إلى وضع نموذج يوضح كيفية إعداد برنامج التدقيق للمؤسسات المنتمية إلى قطاع البناء و الأشغال العمومية، بداية من كيفية وضع برنامج الزيارات و تقييم الرقابة الداخلية إلى إختبارات فحص الحسابات و طريقة إختيار العقود (العينة) لتحصيل أدلة الإثبات، فكل هذه المراحل ترتبط بطريقة أو بأخرى بطبيعة المخاطر الموجودة في قطاع البناء والأشغال العمومية، ومن أهم ما توصلت إليه الدراسة من نتائج يتم ذكر:

- 1- طبيعة قطاع البناء و الأشغال العمومية تؤثر على خصائص و أنواع مؤسسات هذا القطاع من حيث الحجم و رأس المال و التخصص؛
- 2- تعتمد المؤسسات المغربية على 03 طرق رئيسية في معالجة العقود طويلة الأجل و التي يرتبط تطبيقها بطبيعة المخاطر المحتملة عند التعاقد؛
- 3- آليات التسيير تتأثر بالعديد من العوامل كالتوزيع الجغرافي للمشاريع و معايير قياس الأداء و نظم المعلومات و الموازنات و...إلخ؛
- 4- يجب على المدققين الإحتياط عند بناء برنامج التدقيق الخاص بمؤسسات البناء و الأشغال العمومية نتيجة تنوع مخاطر هذا القطاع.

المطلب الثاني : الدراسات السابقة الوطنية:

* دراسة فتيحة بقطاش، مداخلة بعنوان: "العقود طويلة الأجل وفق النظام المحاسبي المالي (الجوانب القانونية و الجبائية)", الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية (IPSAS/IFRS/IAS) في تفعيل أداء المؤسسات و الحكومات، كلية العلوم الإقتصادية و علوم التسيير، جامعة ورقلة، 24 و 25/11/2014 م: و قد تطرقت الدراسة إلى إشكالية واقع عقود المقاولات في كل من المعايير المحاسبية الدولية من خلال المعيار المحاسبي الدولي رقم 11 و القانون العام للمعايير المحاسبية (CGNC) و في التشريع الجزائري من خلال ما تضمنه كل من القانون المدني و التشريع المحاسبي و الجبائي في تأطير هذا النوع من العقود من حيث تعريفها و خصائصها و أنواعها و شروطها و كيفية الإعراف بأرباحها و خسائرها، و من أهم النتائج التي تم التوصل إليها أن الطبيعة الإقتصادية لعقود الإنشاء تتطلب ضرورة تعديل القوانين و الإجراءات الإدارية الخاصة في كل من التشريع القانوني و الجبائي و المحاسبي الجزائري بإصدار نصوص خاصة بالعقود طويلة الأجل، فما يوجد حالياً من قوانين لا يسمح بحل جميع المشاكل التي تواجه مؤسسات هذا القطاع.

*دراسة أحمد بكاي، مذكرة ماجستير بعنوان: "دراسة واقع المحاسبة في قطاع البناء والأشغال العمومية في ظل النظام المحاسبي المالي (SCF)" 2015 م /11/. كلية العلوم الإقتصادية و علوم التسيير، جامعة ورقلة

و قد ناقشت هذه الدراسة إشكالية واقع المحاسبة في قطاع البناء والأشغال العمومية و أهم المشاكل التي تواجه مؤسسات القطاع في مجالات القياس و الإعراف و الإفصاح عن القوائم المالية خلال فترات الإنجاز و قدرة و بالتالي محاولة (SCF) مؤسسات هذا القطاع على تطبيق المعالجات المحاسبية المقدمة من النظام المحاسبي المالي معرفة مدى قدرة هذا الأخير على تحسين الممارسات المحاسبية في هذا القطاع. وكان الهدف منها يتمثل في تحقيق الفعالية الإقتصادية للمؤسسة الجزائرية التي تعمل في قطاع البناء و الأشغال العمومية، و التي لن تتحقق إلا في ظل وجود نظام محاسبي فعال يعكس حقيقة الأداء الإقتصادي من خلال طرق القياس و التقييم التي يطرحها على هذه المؤسسات لتطبيقها ميدانياً ، و هذا ما تحاول الدراسة رصده من خلال محاولة تحقيق الأهداف التالية:

دراسة ما قدمه المشرع الجزائري فيما يخص عقود الإنشاء من خلال عرض أهم التطورات التي جاء النظام المحاسبي المالي.

تحليل الكيفية التي بها تقدر النتائج بتحديد إيرادات و تكاليف كل فترة من فترات الإنجاز مع تقديم

عرض مقارن حول أهم الطرق و المعالجات المحاسبية للعقود طويلة الأجل التي قدمها النظام المحاسبي المالي وحدود تلك المعالجات.

دراسة آثار تعددية الطرق المحاسبية (التقدم/الإتمام) على المعالجة المحاسبية لعقود الإنشاء في ظل النظام ، في مجالات القياس و التسجيل و الإقرارف و الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية و في إطار عمليات التقييم للنظام المحاسبي المالي أين أسفرت الدراسة على عدد من النتائج يتم تناولها كما يلي:

-تضم المعالجة المحاسبية للعملية الإقتصادية الإنشائية جزئين رئيسيين في مضمونها، جزء مرتبط بالجانب التقني إقتصادي و جزء مرتبط بالجانب المحاسبي الذي يعمل على ترجمة نتائج الجانب التقني في شكل معالجات محاسبية أين تتعدد أنواع التقنيات المستخدمة في احتساب معدلات الإنجاز و التي تؤثر على شكل التوثيق المحاسبي المستدل عليه في تبرير التسجيل المحاسبي.

-تساهم نظم المعلومات المحاسبية في الرفع من الكفاءة الإقتصادية و المحاسبية في إدارة المشاريع الإنشائية و ساهم هو الآخر في تقرير المنفعة التي تع ود على هذه المؤسسات على تبني النظام المحاسبي المالي (SCF) مستوى جودة القوائم و التقارير المالية إتجاه مختلف الأطراف الداخلية و الخارجية، مما يضمن تفاعل المؤسسة المقاولاتية مع بيئتها الخارجية بما يكفل تحقيق أهدافها و التي على رأسها الإستمرارية و الربحية.

-يؤكد الجانب التطبيقي على تفضيل البيئة المحاسبية الجزائرية لطريقة التقدم على طريقة الإتمام في محاسبة العقود طويلة الأجل، و هذا التفضيل يعود مرجعه الأساسي للإلزامية القانونية بتطبيق هذه الطريقة أكثر من الإلزامية التي تف رضا الطبيعة الإقتصادية لنشاط البناء و الأشغال العمومية؛ -تؤكد الدراسة على وقوع تحسن فعلي في الممارسة المحاسبية في قطاع البناء و الأشغال العمومية كنتيجة للإنتقال إلى النظام لنشاط البناء و الأشغال العمومية.

*سندس بن راحلة، مذكرة ماستر أكاديمي بعنوان " إشكاليات تطبيق النظام المحاسبي المالي على ضوء المعيار المحاسبي الدولي رقم 11 " ، كلية العلوم الإقتصادية و علوم التسيير جامعة ورقلة و قد انبعت أهمية الدراسة من أهمية الموضوع، و من خلال هذه الدراسة تم تشخيص وتحليل النظام المحاسبي المالي و البيئة الجزائرية بالاعتماد على المعيار المحاسبي الدولي رقم (11) كمرجعية معتمدة دوليا وذلك لتحديد أهم الإشكاليات والداخلية للمؤسسة ملائمة لتطبيق ما جاء في النظام المحاسبي المالي.

كما تهدف الدراسة إلى قياس مدى توافق النظام المحاسبي المالي والمعيار المحاسبي الدولي رقم (11) فيما يخص المعالجة المحاسبية لإيرادات وتكاليف عقود المقاولات، كما نهدف إلى التحقق من أن البيئة الجزائرية ممثلة في البيئة القانونية، الجبائية والداخلية للمؤسسة ملائمة لتطبيق ما جاء في النظام

المحاسبي المالي . و تم الاعتماد على المنهج الوصفي في الجانب النظري للدراسة حيث تطرقنا إلى تحليل المعيار المحاسبي الدولي رقم 11 ، النظام المحاسبي المالي و البيئة الجزائرية، أما في الجانب التطبيقي فقد اعتمدنا على منهج تحليل المضمون في دراسة مدى توافق المعالجة المحاسبية لعقد المقاولات وفق النظام المحاسبي المالي و المعيار المحاسبي الدولي رقم 11 و كذا المنهج التحليلي بالاعتماد على أداتي الاستبيان والمقابلة الشخصية وذلك لتتبع واقع المشكلة لعينة ممثلة لمجتمع الدراسة.

*أ.د /جمال عمورة، أ /قبايلي محمد، مقالة بعنوان " عقود الإنشاء حسب المعيار المحاسبي الدولي رقم 11 و النظام المحاسبي المالي الجزائري"، مجلة " الأبحاث الاقتصادية "جامعة البليدة2، العدد 13 ، ديسمبر 2015 م ..و تهدف هذه المقالة إلى محاولة تسليط الضوء على جانب مهم من جوانب العقود والصفقات المبرمة بين المؤسسات، وما يتعلق بالعقود طويلة الأجل التي تتعدى السنة المالية الواحدة وهي عقود الإنشاء، وما تتطلبه هذه العقود من متابعة جيدة في تحديد أعباء و إيرادات العقد ونسبة التقدم، ومنه نتيجة الصفقة أو العقد، وهذا من خلال الوقوف عند ما جاء به كل من المعيار المحاسبي الدولي رقم 11 والنظام المحاسبي المالي الجزائري.

و في محاولة لإجراء موازنة ما بين تلك الدراسات على إختلافها (الأجنبية و العربية) فقد تم ملاحظة إختلاف النواحي التي حاولت الدراسات مناقشتها في موضوع العقود طويلة الأجل، سواء النواحي القانونية نظرا لما تتطلبه هذه العقود من قوانين تضبط و تنظم أداء شركات المقاولات و البناء و الأشغال العمومية إلى النواحي الإقتصادية بدراسة تأثير مشاريع الإنجاز على التنمية الإقتصادية و التشغيل، إلى النواحي الإجتماعية بدراسة أثر المشاريع المنجزة أو التي هي قيد الإنجاز على ثقافة المجتمع، إلى الجوانب الجبائية و ما تتطلبه من ضرورة تحديد علاقة شركات المقاولات و البناء والأشغال العمومية بالإدارة الضريبية على مستويات الإخضاع و تحديد الوعاء الضريبي و المعدلات و التصريح و التحصيل و الرقابة الجبائية، وأخيرا النواحي المحاسبية و التدقيق بإيجاد طرق القياس و المعالجات المحاسبية الكفيلة بعرض الحقائق الإقتصادية لنشاط مؤسسات قطاع البناء و الأشغال العمومية ضمن القوائم والتقارير المالية السنوية.

المطلب الثالث : الدراسات السابقة المحلية:

*واقع تطبيق المحاسبي الدولي الحادي عشر في شركات المقاولات الجزائرية من اعداد:

دلالة سارة حرشاو عبداللطيف تحت اشراف : د/بن فرج زوبنة السنة الجامعية 2014-2015 .

هدفت الدراسة الى التعرف على شركات المقاولات الجزائرية على تطبيق معيار المحاسبة الدولي الحادي العشر والمعوقات التي تحول دون ذلك ،ومحاولة ايجاد الحلول ، ولتحقيق اهداف الدراسة تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي ، وذلك من خلال القيام بدراسة شركة من جهة اخرى وزعت على مختلف شركات المقاولات لولاية المسيلة .

وتوصلت الدراسة الى ان النظام المحاسبي المالي متوافق مع المعيار المحاسبي الدولي الحادي عشر ، وذلك لان كلاهما ينص على استخدام نسبة النجاح لمعالجة ايرادات وتكاليف عقود الانشاء ، كما خلصت الدراسة الا انه لا يتم تطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم 11 بشكل كامل في معظم شركات المقاولات الجزائرية لوجود عدة معوقات تحول دون ذلك.

كما اوصت الدراسة بضرورة تنظيم دورات تدريبية فيما يخص معايير المحاسبة الدولية الجزائرية في شركات المقاولات.

الكلمات المفتاحية : المعيار المحاسبي الدولي الحادي عشر ،شركات المقاولات الجزائرية ، نسبة الانجاز ، طريقة الالتزام ، طريقة الانجاز ، المقابلة من الباطنية .

*واقع تطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم 11(عقود الانشاء) من اعداد : سعدالدين ام الخير زميت

كريمة المحاسبة الدولي الحادي العشر والمعوقات التي تحول دون ذلك ،ومحاولة ايجاد الحلول ، ولتحقيق اهداف الدراسة تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي ، وذلك من خلال القيام بدراسة شركة من جهة اخرى وزعت على مختلف شركات المقاولات لولاية المسيلة . وتوصلت الدراسة الى ان النظام المحاسبي المالي متوافق مع المعيار المحاسبي الدولي الحادي عشر ، وذلك لان كلاهما ينص على استخدام نسبة النجاح لمعالجة ايرادات وتكاليف عقود الانشاء ، كما خلصت الدراسة الا انه لا يتم تطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم 11 بشكل كامل في معظم شركات المقاولات الجزائرية لوجود عدة معوقات تحول دون ذلك .

كما أوصت المبحث الثاني :المعالجة المحاسبية لعقود الانشاء وفق المعايير المحاسبية الدولية

IAS/IFRS و وفق النظام المحاسبي المالي SCF الدراسة بضرورة تنظيم دورات تدريبية فيما يخص معايير المحاسبة الدولية الجزائرية في شركات المقاولات . الكلمات المفتاحية : المعيار المحاسبي

الدولي الحادي عشر ،شركات المقاولات الجزائرية ، نسبة الانجاز ، طريقة الاتمام ، طريقة الانجاز ،
المقولة من الباطن.

خلاصة الفصل :

من خلال الفصل الذي خصصناه للجانب النظري ،حاولنا الالمام بالأطر المفاهيمية للموضوع انطلاقا من دراستنا للمعالجة المحاسبية لعقود الانشاء فقد عملت الممارسة المحاسبية على اختلافها في الدول ،وقد اخذنا كل المفاهيم المتعلقة بهذه العقود من المعايير المحاسبية الدولية وبالتحديد من المعيار المحاسبي الدولي الحادي عشر وهذا على مستوى الاعتراف بالاعباء والايرادات وتقدير النتيجة ،مما يؤكد الاعتماد على طريقة التقدم اعتمادا رئيسيا كمعالجة محاسبية رئيسية في محاسبة العقود الانشائية كما استنتجنا أن

تطبيق المعيار المحاسبي الدولي الحادي عشر في شركات المقاولات الجزائرية لايزال في بدايته ، و معظم شركات المقاولات الجزائرية تستخدم أسلوب نسبة الإنجاز لمعالجة تكاليفها وإيراداتها

الفصل الثاني
الدراسات التطبيقية

تمهيد

بعد تطرقنا في الفصل الأول إلى عقود الإنشاء بصفة خاصة ومختلف جوانبها وفق النظام المحاسبي المالي SCF ، و المعيار المحاسبي الدولي رقم IAS 11 المتعلق بعقود الإنشاء الإيرادات من العقود مع العملاء، سنتطرق في هذا الفصل التطبيقي إلى دراسة ميدانية لإحدى الشركات الجزائرية التي تنشط في القطاع الخاص، و ذلك لمحاولة إسقاط هذه الدراسة النظرية حول الموضوع محل الدراسة، حيث سنقوم بالوقوف على إظهار التسجيل المحاسبي لعقود الإنشاء في الشركة محل الدراسة .

المبحث الأول: تقديم عام للشركة محل الدراسة

المطلب الأول : نشأة و تطور شركة الاخوة لعبابسة

نشأت شركة الاخوة لعبابسة سنة 1996 برأس مال قدره 100000 دج ،تتكون أساسا من مساهمين تختلف حصصهم حسب مساهمتهم في رأس مال الشركة ، رقم أعمالها يتراوح بين 20 ملين سنتيم إلى مليار سنتيم.

الاسم: شركة البناء و الاشغال العمومية الاخوة لعبابسة

SNC FRERES LABABSA

الهيئة القانونية: شركة تضامن

النشاط الرئيسي: أشغال البناء في كل مراحله

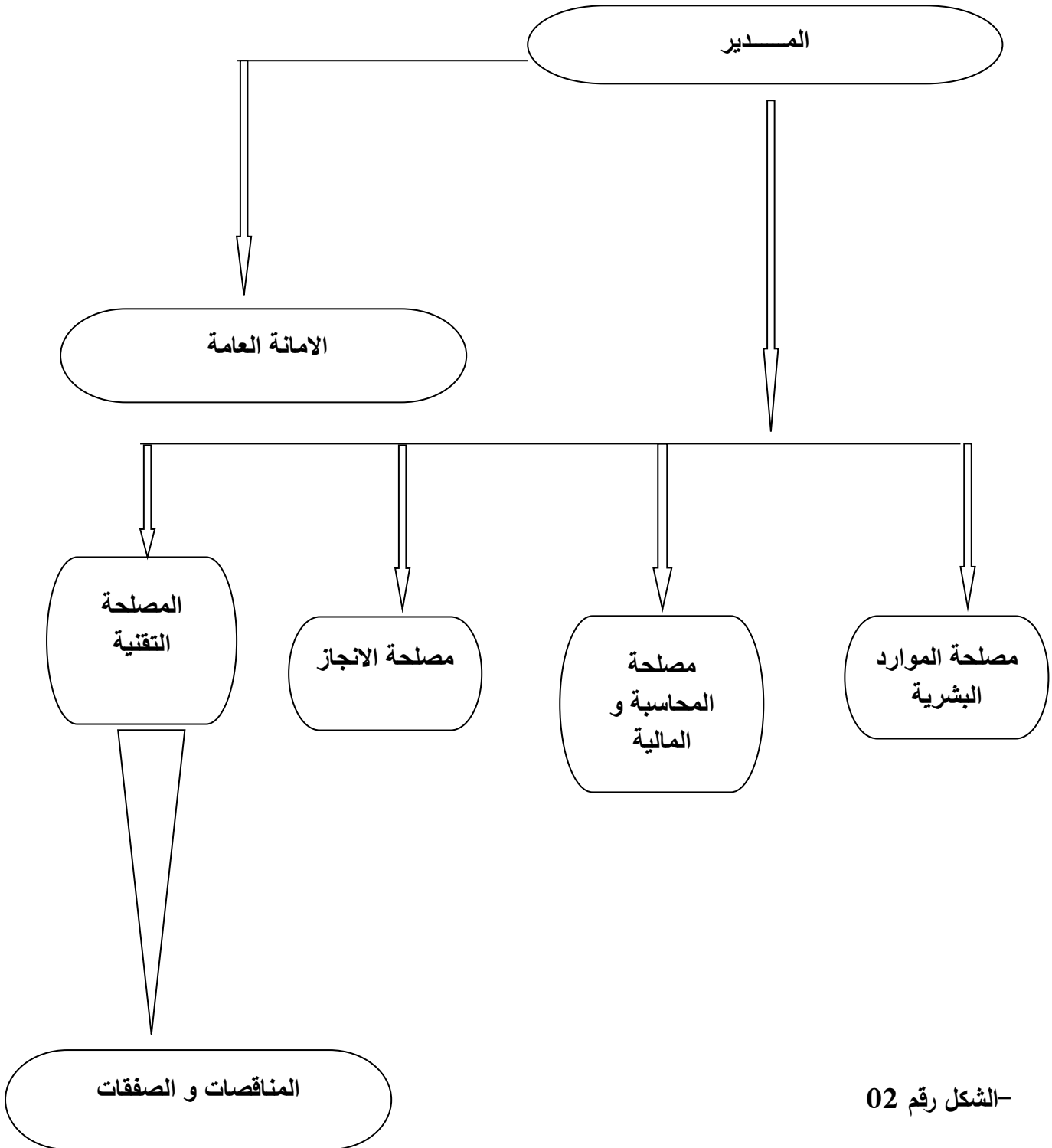
تاريخ التأسيس: 1996

رقم السجل التجاري: 980082584

رقم التعريف الجبائي: 099519440464612

- الشكل رقم 01 -

المطلب الثاني : الهيكل التنظيمي للشركة



-الشكل رقم 02

المطلب الثالث: أهداف و غايات الشركة

تهدف الشركة الى جمع كفاءات تعم كل التخصصات في التسيير و ايضا في المجال القانوني و التقني،
اضافة الى المجال التسويقي و التجاري .

تسعى شركة الاخوة لعباسة ل:

*توفير مناصب شغل

*تحقيق النوعية

*رفع حصة الشركة في السوق

*رفع نسبة رضا الزبون

*الرفع من كفاءات الافراد من خلال دورات تكوينية

*تعظيم الربحية

*استخدام احدث التقنيات للحفاظ على استمرارية الشركة.

المطلب الرابع: الامكانيات المادية و البشرية للشركة

الفرع الأول: الإمكانيات المادية للشركة: يوضح الجدول الموالي الاصول المادية التي تملكها المؤسسة للقيام بأشغالها:

جدول رقم 01

البيان	العدد
الات الحفر	3
شاحنات التفريغ 20 طن	2
شاحنات التفريغ 15 طن	3
آلة تسوية الارض	1
صهاريج مياه بالعجلات	5
الات تعديل الارض	2
خشب التغليف	500
اعمدة حديدية	500
قباضات	1000
خلاطات اسمنت	5
حامل الورشة	5
مقطورة	3
سيارات خفيفة	3
جرار	25
الات التفريغ	10
الرافعات الثابتة	4
مولدات	3
مقطورة	2
المجموع	2084

الفرع الثاني: الامكانات البشرية للشركة

الامكانات البشرية		
النسبة %	العدد	
23.64%	26	إداريين
62.73%	69	عمال دائمين
13.63%	15	عمال مؤقتين
100%	110	المجموع

جدول رقم 02

المبحث الثاني: المعالجة المحاسبية لعقود الانشاء طويلة الاجل من خلال دراسة مشروع انشائي

بعد اعلان ولاية سطيف عن مناقصة حول انشاء ثانوية تقدمت شركة الانشاء الاخوة لعبابسة بعرض تقني و مالي للهيئة العارضة ، و بعد قيام الهيئة بدراسة الملف تم ارساء المناقصة على شركة لعبابسة.

المطلب الاول: بطاقة تقنية للمشروع محل الدراسة

المشروع : ثانوية 200/800 مقعد

مكان الانجاز: العلما

الصفقة رقم: 2013/348

قيمة الصفقة: 1177482239,74 دج

مدة الانجاز: 24 شهر

- في 11/2013 تم امضاء العقد مع الشركة .
- في تاريخ 01/12/2013 اصدر العميل امر ببداية الاشغال.
- قامت الشركة بالتفاوض على مجموعة العقود كصفقة واحدة، وذلك لترابط العناصر مع بعض.
- باعتبار أن عقد الانشاء الخاص بالمشروع الانشائي يستغرق 24 شهرا ، ارتتبنا تلخيص وضعيات الاشغال في السنتين 2013،2014 كالتالي:

المبلغ المتراكم	مبلغ الاشغال الشهري HT	مبلغ العقد HT	رقم الوضعية	التاريخ
5903930	5903930	141694312	01	2013/12/22
9361960.23	3458030.23	141694312	02	2014/01/30
16266962.53	6905002.3	141694312	03	2014/02/27
21180182.83	4913220.3	141694312	04	2014/03/31
26385484.83	5205302	141694312	05	2014/04/30
31614694.83	5229210	141694312	06	2014/05/29
37115409.83	5500715	141694312	07	2014/06/30
41346164.83	4230755	141694312	08	2014/07/30
46401925.83	5055761	141694312	09	2014/08/31
53353858.83	6951933	141694312	10	2014/09/30
61568080.83	8214222	141694312	11	2014/10/30
73090537.83	11522457	141694312	12	2014/11/30
85813638.83	12723101	141694312	13	2014/12/31
85813638.83	85813638.83	141694312	المجموع	

جدول رقم 03

الفرع الاول :حساب نتيجة شهر ديسمبر 2013

تتوفر لنا وضعية اشغال واحدة خاصة بسنة 2013، فادراسة ستكون على ضوءها لفهم عمل الشركة.

المبلغ	الوضعية اوقفت في 2013/12/22
8025352.22	مبلغ الاشغال المجمعة
-	التسبيقات الجزافية الاجمالية
-	التسبيقات على التمويل الاجمالية
-	اشياء اخرى
8025352.22	المجموع (1)
-	للخصم
-	مبلغ الاشغال المنجزة سابقا
-	التسبيقات الجزافية المستلمة
-	التسبيقات على التمويل المستلمة
-	اشياء اخرى
-	المجموع (2)
8025352.22	المبلغ الخاص بوضعية الاشغال (3)=(1)-(2)
-	التعويضات الواجب تسديدها
-	التسبيقات الجزافية
-	التسبيقات على التمويل
-	اشياء اخرى: الرسم على القيمة المضافة 17 % (4)
8025352.22	المبلغ الصافي للوضعية بكل الرسوم المدرجة (5)=(3) + (4)
401267.611	خصم الضمان (6) 5%
7624084.609	المبلغ الصافي لوضعية الاشغال الواجب دفعه للمقاوله (7) = (5) - (6)

جدول رقم 04

- حدد المبلغ الواجب دفعة بمقتضى هذه الوضعية بكل الرسوم ب:
- بما أن الشركة قادرة على اظهار الايرادات و التكاليف و الربح بطريقة موضوعية ، تتبع الشركة طريقة نسبة الانجاز ،
- تحدد نسبة الانجاز حسب طريقة التكاليف كما يلي :

$$\frac{\text{التكاليف الفعلية}}{\text{اجمالي التكاليف المقدره}} = \text{نسبة الانجاز}$$

- وفقا للمعطيات التالية يمكن حساب نسبة الانجاز:
- قيمة المشروع (TTC) : 1177482239,74
- قيمة المشروع (HT) : 1006395076,70
- النفقات اللازمة للشهر : 596473102.30

1- تحديد نسبة الانجاز لشهر 2013/12

المبلغ	البيان
596473102.30	التكاليف الفعلية
128940053.2	اجمالي التكاليف المقدره
4.625972205663709	نسبة الانجاز

2- تخصيص الإيراد و التكاليف

البيان	المبلغ
الإيراد	7008120.369
التكاليف	5956755.789
النتيجة التقديرية	1051364.58

3- حساب النتيجة الحقيقية لشهر 2013/12

- الأعباء الإجمالية المقدرة للمشروع: 128940053.2
- الأعباء الفعلية للشهر: 4823033.865
- بالاعتماد على الأعباء الفعلية باعادة حساب نسبة الانجاز كالتالي:

$$\text{نسبة الانجاز} = \frac{128940053.2}{4823033.865} = 0.0374052417794411$$

$$\%3.74$$

أما رقم الأعمال المنجز في 2013/12:

$$\text{رقم الأعمال المنجز} = 0.0374 * 151694312 = 5674341.232 \text{ دج}$$

من خلال النتائج الحقيقية المحققة في 2013/12

$$\text{النتيجة الحقيقية} = 4823033.865 - 5674341.232$$

$$\text{النتيجة الحقيقية} = 581307.367$$

من خلال ما سبق استخلصنا أن الشركة غير قادرة على تحديد التكاليف الواجب تحملها بصفة موضوعية

الفرع الثاني: التسجيل المحاسبي لشهر 2013/12 في يومية الشركة:

2000	2000	ح/ التوثيق و المستندات ح/موردو المخزونات و الخدمات	618	1016	
		شراء دفتر الشروط			
2000	2000	ح/المخزونات و الخدمات ح/ الصندوق	1016	53	
		تسديد موردو المخزونات و الخدمات نقدا			
3794388.32	3794388.32	ح/مواد اولية مستهلكة	601		
1026945.36	1026945.36	ح/ استهلاكات اخرى	6		
3794388.32		ح/مواد اولية	31		
1026945.36		ح/ بنوك حسابات جارية	512		
		اثبات مصاريف العقد قيد الانجاز			
401263.88	401263.88	ح/ الودائع و الكفالات المدفوعة ح/ بنوك حسابات جارية	275	512	
401263.88		تسديد خصم الضمان بشيك بنكي			
5673542.66	6638699.87	ح/ الحسابات الدائنة عن الاشغال الجاري انجازها ح/مبيعات الاشغال	417	704	
965157,21		ح/الرسم على القيمة المضافة المحصل على المبيعات	4457		

اثبات نصيب الدورة من ايراد العقد

الفرع الثالث: تحديد نتيجة سنة 2014.

نظرا لوجود كل وضعيات الاشغال التي تخص السنة تم حساب النتيجة السنوية ككل

1- حساب نسبة انجاز 2014:

المبلغ	البيان
5933993478	التكاليف الفعلية المتكبدة حتى نهاية السنة
128940053.2	اجمالي التكاليف المقدره
46.02	نسبة الانجاز

2- تخصيص اليراد و التكاليف

المبلغ	البيان
69809633.69	الايراد
59338120.99	التكاليف
10471512,7	النتيجة التقديرية

المشروع انتهى في 2015/11/31 و نظرا لعدم تحصلنا على جميع وضعيات الاشغال تم استخراج نسبة الانجاز بالطريقة التالية:

البيان	2013/12	2014	2015	المجموع
الايراد	7008120.396	69809633.69	74876233.52	151693987,606
التكاليف	5956755.789	59338120.99	63644546.77	128939423,549
النتيجة	1051364.58	10471512.70	11231686,75	22754564,03
نسبة الانجاز	4.62	46.02	100	100

3- استخراج النتيجة الحقيقية لسنة 2014 :

أ- المصاريف الحقيقية لسنة 2014:

المصاريف	المبالغ
مواد اولية	49338145.36
استهلاكات اخرى	2493315.98
صيانة و اصلاح	472533
اتعاب اخرى	895969.56
اشهار	10020
اجور عمال	7244001.32
ضرائب و رسوم	1293102.54
اهتلاكات	131763.25
اعباء مالية	548802.02
المجموع	62427653,03

ب- حساب رقم الاعمال المنجز

*الاعباء الاجمالية المقدرة للمشروع: 128940132

* الاعباء الفعلية للسنة : 62427653,03

*نسبة الانجاز بالاعتماد على الاعباء الفعلية :

$$\text{نسبة الانجاز} = \frac{128940132}{62427653.03} = 0,4841599900797372 = 48.41\%$$

• من خلال ما سبق رقم الاعمال المنجز يصبح:

$$\text{رقم الاعمال المنجز} = 151694222 * 0.4841 = 73435172,8702$$

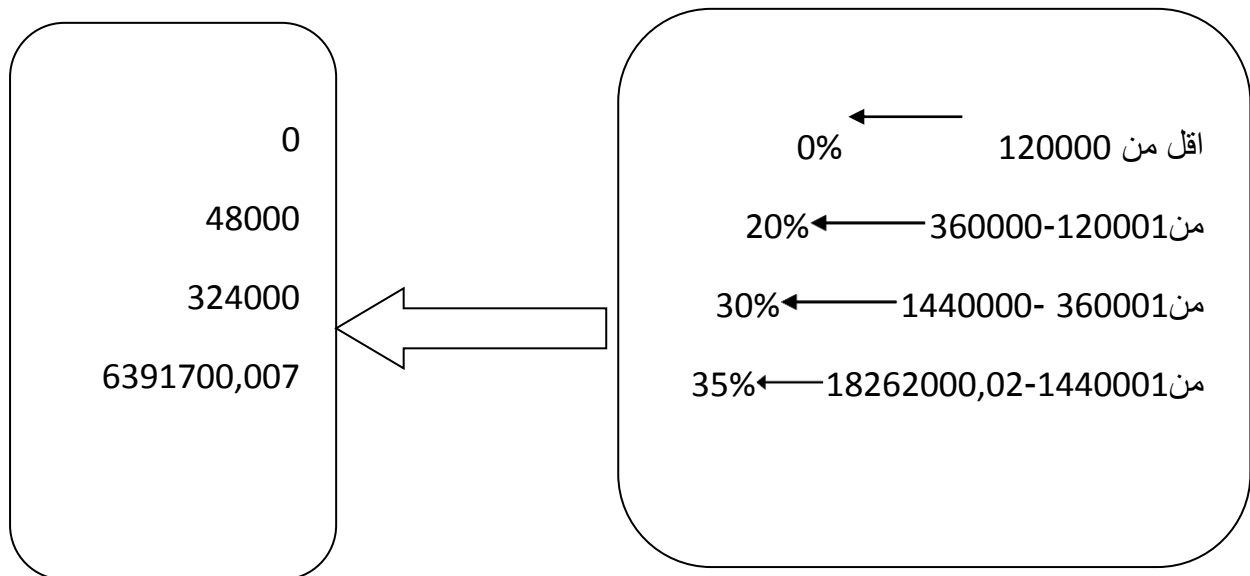
قامت الشركة بادراج رقم الاعمال المحقق في شهر ديسمبر 2013 الى سنة 2014 ، و بالتالي تم اظهار رقم الاعمال في جدول النتائج، لان المحاسب قام بتسجيل المقبوضات على اساس انها رقم اعمال.

• و منه تحسب النتيجة الحقيقية على النحو التالي:

$$\text{النتيجة الحقيقية} = 62701265.98 - 80963266 = 18262000,02 \text{ دج}$$

ت- حساب الضريبة على الدخل الاجمالي:

بما أن الشركة شركة تضامن فإنها تخضع اجباريا لدفع الضريبة على الدخل الاجمالي وفق الجدول التصاعدي الاتي:



كل المصاريف كانت مقبولة من الناحية الجبائية و بالتالي كانت النتيجة المحاسبية هي نفسها النتيجة الجبائية.

التسجيل المحاسبي لسنة 2014:

	49338145.36	ح/مواد أولية مستهلكة	601
	895969.56	ح/ اجور الوسطاء و الاتعاب	622
	10020	ح/الاشهار و النشر و العلاقات العامة	623
	472533	ح/ اجور المستخدمين	631
	1293102.54	ح/الضرائب و الرسوم	64
	548802.02	ح/اعباء مالية	66
	131763.25	ح/مخصصات الاهتلاك و المؤونات	68
	2493315.98	ح/استهلاكات اخرى	6X
49338145.36		ح/المواد الاولية واللوازم	31
13089507,67		ح/بنوك حسابات جارية	512
		مصاريف عقد قيد النجاز	
	4393352.32	ح/الودائع و الكفالات المدفوعة	275
4393352.32		ح/البنوك حسابات جارية	512
		تسديد خصم الضمان بشيك بنكي	
	94727021,22	ح/حسابات دائنة على اشغال جاري انجازها	417
80963266		ح/مبيعات اشغال	704
		ح/ ر ق م المحصل على المبيعات	44572
		اثبات نصيب الدورة من ايراد العقد	
	6391700,007	ح/الضرائب وعلى الارياح المبنية على نتائج الانشطة لعادية	695
6391700,007		ح/الدولة و الجماعات المحلية	444
	6391700,007	ح/الدولة و الجماعات المحلية	444
6391700,007		ح/بنوك حسابات جارية	512

مما سبق نلاحظ ان الشركة تعمل بقواعد المعيار المحاسبي الدولي رقم 11 و النظام المحاسبي المالي ، لكن اردنا بالاعتماد على ما سبق توضيح كيفية تجسيد طريقة الالتزام في الشركات في حالة عدم قدرتها على تحديد تكاليفها و ايراداتها بموثوقية.

البيان	2013/12	2014	2015	المجموع
الايرادات	5956755.789	59338120.99	86398965.58	151693842,359
التكاليف	5956755.789	59338120.99	63644546.77	128939423,549
النتيجة	0.00	0.00	22754418,81	22754418,81

يكون التسجيل المحاسبي كالاتي:

59338120.99	59338120.99	ح/ الاعباء	6X
59338120.99	59338120.99	ح/ بنوك حسابات جارية مصاريف العقد خلال سنة 2014	512
59338120.99	59338120.99	ح/الاشغال الجاري انجازها ح/تغير المخزونات الجارية	335
59338120.99	59338120.99	نصيب الدورة من ايراد العقد 2014/12/31	723
59338120.99	59338120.99	ح/تغير المخزونات الجارية ح/تغير المخزونات الجارية	723
59338120.99	59338120.99	تسوية حساب 335 و حساب 723 2015/01/01	335
1151694222	1177482239,74	ح/الزبائن	411
25788017,74	1177482239,74	ح/مبيعات الاشغال ح/ ر ق م المحصل على المبيعات	704
1177482239,74	1177482239,74	تسليم المشروع 2015/12/31	4457
1177482239,74	1177482239,74	ح/بنوك حسابات جارية ح/الزبائن	512
		قبض قيمة العقد	411

خلاصة الفصل

من خلال الدراسة التطبيقية المنجزة و المتمثلة في دراسة حالة شركة مقاولات نستخلص أن معظم شركات المقاوله في الجزائر تتبع اسلوب نسبة الانجاز لمعالجة التكاليف و الايرادات الخاصة بنشاط المؤسسة. إضافة إلى أن قلة ادراك و ممارسة موظفي الشركات المقاولاتية في الجزائر للمعايير المحاسبية الدولية.

الخاتمة

الخاتمة :

حاولنا من خلال هذه الدراسة التعرف على المعيار المحاسبي الدولي رقم (11)، كما وجدنا تميز القطاع المقاولات من أهمية ودور تنمية وتطوير الاقتصادي وأيضا نظرا للخصائص التي يتميز بها هذا القطاع عن غيره من الأنشطة فقد خصص كل من النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبية الدولية قواعد محاسبية خاصة لمعالجة مختلف العمليات التي تقوم بها شركات المقاولات

وعلى ضوء الدراسة التي قمنا بها ظهرت أهمية المعيار المحاسبي الدولي الحادي عشر اذ تبين أن هذا الأخير جاء لتزويد مستخدمي القوائم المالية بالأسس اللازمة لقياس قدرة المنشأة على تحديد ربحية الأنشطة التي تقوم بها.

اختبار صدق الفرضيات :

من خلال ما سبق الى النتائج المرتبطة بالفرضيات الموضوعة مسبقا كما يلي :

- ❖ **الفرضية الاولى:** تقوم المعالجة لعقود الإنشاء على مبادئ المعيار المحاسبي الدولي رقم 11 اظهرت الدراسة صحة الفرضية من خلال ما تم استنتاجه من دراسة حالة.
 - ❖ **الفرضية الثانية:** هناك توافق كبير بين المعالجة المحاسبية لعقود الانشاء حسب المعيار المحاسبي الدولي رقم 11 والنظام المحاسبي، أكد البحث صحة هذه الفرضية، وذلك لأن كلاهما اقر بضرورة توزيع إيرادات وتكاليف المشاريع بين عقارات الانجاز.
- نتائج الدراسة:**

من خلال درستنا لهذا الموضوع تم التوصل إلى النتائج التالية :

- توافق كل من النظام المحاسبي المالي والمعيار المحاسبي الدولي رقم 11 على ضرورة توزيع إيرادات وتكاليف المشاريع بين فترات الإنجاز .
- الهدف الرئيسي للمعيار المحاسبي الدولي رقم 11 هو كيفية توزيع إيرادات وتكاليف عقود الإنشاء عبر فترات الانجاز .
- تميز قطاع المقاولات عن باقي الأنشطة بعدة خصائص ولعل اهمها طول فترة الإنجاز .

➤ ما يتضمنه المعيار المحاسبي الدولي الحادي عشر لا يتم تطبيقه في شركات المقاولات الجزائرية بصفة كلية .

الإقتراحات:

بناء على النتائج السابقة نتقترح بعض النقاط :

- العمل على إنشاء نظام داخلي في شركات مقاولات ليتم ضمان القيام بالعمل المحاسبي وفق المعايير المحاسبية الدولية .
- ضرورة القيام بتنظيم أيام الدراسة لصالح ارباب الاعمال والمقاولين لشرح اهمية النظام المحاسبي .
- العمل على إصدار الكتب والمراجع التي ترشد المحاسبين والشركات في تطبيق المعايير .
- عقد الندوات والمؤتمرات المحاسبية لتعميق تطبيق المعايير المحاسبية الدولية ودراسة متطلبات تطبيقها في الجزائر .

أفاق الدراسة :

تبين لنا من خلال الخوض في هذا البحث بأن هناك جوانب هامة جديرة بالدراسة والبحث لتكون اشكاليات ودراسات اخرى ،وهي:

- دراسة المعالجة المحاسبية للعقود طويلة الأجل في المؤسسات الصغيرة و المتوسطة
- كيفية استخدام طريقة نسبة الإنجاز في حساب أرباح العقود المحققة.

المصادر والمراجع

المراجع:

1-الكتب و المجالات:

* جعفر الفضلي، الوجيز في العقود المدنية (البيع، الإيجار، المقاوله) ، الطبعة الثانية، مكتبة الثقافة للنشر والتوزيع.

*محمد بن حمد المغيولي، "معيار مقترح للمعالجة المحاسبية لإيرادات و تكاليف عقود الإنشاءات طويلة الأجل في المملكة العربية السعودية".

*محمد أبو نصار و جمعة حميدات، معايير المحاسبة و الإبلاغ المالي الدولية، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2009 م.

* سالم سعيد باعجاجة، "تعثر المشاريع الحكومية"، مجلة المحاسبة، العدد 55، 2013 م.

*سليمان حسن عطية، "المحاسبة في شركات المقاولات"، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2004م.

*حيدر علوان كاظم الشمري، "دور المعلومات المحاسبية في صنع قرارات تسعير عقود المقاولات"،

* عبد الرزاق أحمد السنهوري .الوسيط في شرح القانون المدني، العقود الواردة على العمل المقاوله .

2-المذكرات و الرسائل الجامعية:

*هشام دغموم، محاضرات و تمارين محلولة في المحاسبة المالية المعمقة 01 وفقا للنظام المحاسبي المالي (SCF) والمعايير الدولية للمحاسبة (IAS/IFRS)، كلية الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر-3- 2019-2020.

*واقع تطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم 11(عقود الانشاء) من اعداد : سعدالدين ام الخير زميت كريمة، السنة الجامعية2017/2018.

* هوام جمعة ، المحاسبة المعمقة وفقا للنظام المحاسبي المالي الجديد و المعايير المحاسبية الدولية ، ديوان المطبوعات الجامعية ، 2010.

* مروش مسعودة عقد المقابلة في القانون المدني الجزائري، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العقود والمسؤولية كلية .الحقوق، جامعة الجزائر 2005.

* أحمد بكاي، دراسة واقع المحاسبة في قطاع البناء والأشغال العمومية في ظل النظام المحاسبي المالي (SCF) دراسة ميدانية لولايي ورقلة والأغواط، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماجستير في العلوم التجارية، تخصص: المحاسبة المالية، جامعة قاصدي مرياح-ورقلة- 2014.

* ناقص عبدالرحمان، صيادي عبد الباسط، مهري بوبكر الصديق، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي، ميدان العلوم المالية و المحاسبة.

* عمورة جمال، عقود الإنشاء حسب المعيار المحاسبي الدولي رقم 11 (IAS11) و النظام المحاسبي المالي الجزائري، مجلة الأبحاث الاقتصادية لجامعه البلدية 2 العدد 13 ديسمبر 2015 .

3-التشريعات القانونية

*وزارة المالية الجريدة الرسمية، "القرار المؤرخ في 26 يوليو 2008 المحدد لقواعد التقييم المحاسبي ومحتوى الكشوف المالية و عرضها و كذا مدونة الحسابات و قواعد سيرها"، العدد 19، 25/03/2009 م)

4-المواقع الالكترونية:

* موقع. <http://wp/arab/com.iefpedia:>