



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
République Algérienne Démocratique et Populaire
وزارة التعليم العالي و البحث العلمي
Ministère de l'Enseignement Supérieur et de la Recherche Scientifique
جامعة محمد خيضر - بسكرة -
كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير
قسم العلوم التجارية

الموضوع

محاسبة المقاولات وفق المعيار المحاسبي الدولي رقم
11 والنظام المحاسبي المالي
دراسة حالة مؤسسة الاشغال الحضرية والنظافة العمومية
-بسكرة-

مشروع مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبية

تخصص: محاسبة

الأستاذ(ة) المشرف(ة):
العمرى أصيلة

إعداد الطلبة:
ساكري نوال

| | |
|-------------------------|--|
| رقم التسجيل : 2017..... | |
| تاريخ الإيداع | |

الموسم الجامعي: 2017-2018

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

مقدمة

مقدمة

تعتبر صناعة المقاولات واحدة من أكبر وأهم قطاعات النشاط الاقتصادي على المستويين العربي والعالمية، وعلى الرغم من أن دول العالم المتقدم سبقت في هذا المجال عالمنا العربي بعشرات السنين وذلك نتيجة للتطور الصناعي المبكر الذي شهدته هذه الدول وانعكاس هذا التطور على البنية الأساسية للاقتصاد والحياة الاجتماعية فيها فان أهمية هذا القطاع قد تعاظمت على المستوى العربي بداية عقد الستينات من هذا القرن وحتى أيامنا هذه.

وعقود المقاولات متعددة الأشكال والأنواع فمنها العقود الكبيرة، وهي تلك التي تطرح لشركات المقاولات وعادة ما تكون هذه العقود بإعلانات وعروض مفصلة ويتم الإرساء فيها على أساس أفضل عرض، وأيضاً هناك العقود التي تتم مع المقاولين وهي مباشرة فهي تتم عن طريق الممارسة والمفاوضة مع المقاولين للوصول إلى الأفضل.

وعموماً المقاوله هي تنفيذ عمل أو تصميم أو توريد بأفضل الشروط لطرفي التعاقد، وذلك من خلال إتباع مجموعة من الأسس والقوانين والتي تترجم في مجملها بالنظام المحاسبي المالي، والذي يعد نظاماً لتنظيم المعلومة المالية محل الدراسة، كما انه يتوافق بدرجة عالية مع معايير المحاسبة الدولية، ومن بين المعايير التي تتضمن عقود المقاولات، هو المعيار المحاسبي الدولي IAS11، الذي يعرض المعالجة المحاسبية للإيرادات والتكاليف المتعلقة بعقود الإنشاء، والاعتراف بالخسائر المتوقعة والتغيرات في التقديرات، لذلك قامت السلطات المعنية باستبدال المخطط المحاسبي الوطني بالنظام المحاسبي المالي، هذا الأخير تم استنباط أغلب تعليماته من معايير المحاسبة الدولية.

والنظام المحاسبي لشركات المقاولات يقوم من خلال التعرف على طبيعة أعمال المقاولات بصفة عامة والجهات المنظمة لتلك الأعمال والقوانين الحاكمة لأعمال التشييد والبناء بالإضافة إلى التعرف على كيفية تنظيم المناقصات للمقاولات الحكومية، والقدرة على تسعير عقود الإنشاءات من أجل تحليل وتفسير نتائج هذه العقود، وخاصة أن هذه العقود تعبر عن فترات زمنية طويلة الأجل، لأنها تكون لمشروعات إنشائية أو بناء سدود أو إنشاء طرق أو ما شابه ذلك من بنية تحتية للدولة أو مبانى خاصة للأفراد.

ويعد النظام المحاسبي لأنشطة المقاولات فرعاً من النظام المحاسبي العام بالشركة، حسب طبيعة النشاط وحجمه والبيئة الخارجية التي تعمل فيها المنشأة، حيث يتضمن المعالجة المحاسبية لنشاط المقاولات بالشكل العلمي الصحيح، من أجل الوصول إلى نتائج معبرة عن الواقع من حيث القياس والإثبات والتصنيف والتحليل والعرض في قوائم مالية ختامية تخدم المهتمين داخلين أو أطراف خارجيين.



مقدمة

➤ إشكالية البحث:

من خلال ما سبق يمكن طرح الإشكالية التالية :

- كيف تتم المعالجة المحاسبية لعقود المقاولات وفق المعيار المحاسبي الدولي 11IAS والنظام المحاسبي المالي SCF ؟

قصد الإحاطة بكل جوانب الإشكالية الرئيسية تطرح الأسئلة الفرعية التالية :

- ماهي المراحل والخطوات التي تتم وفقها المعالجة المحاسبية لعقود المقاولات وفق المعيار المحاسبي الدولي 11IAS والنظام المحاسبي المالي SCF ؟
- هل يتم التسجيل المحاسبي لعقد المقاولات في مؤسسة الأشغال الحضرية والنظافة العمومية "بوسكار حسين" وفقا للمعيار المحاسبي الدولي رقم 11 والنظام المحاسبي المالي ؟

➤ فرضيات البحث:

كإجابة مؤقتة على التساؤلات الفرعية قمنا بصياغة الفرضيات التالية والتي تكون منطلقا لدراستنا :

- معالجة عقود المقاولات تقوم على أساس المعالجة المحاسبية لتكاليف وإيرادات عقود المقاولات.
- يتم التسجيل المحاسبي لعقد المقاولات في المؤسسة محل الدراسة وفقا للمعيار المحاسبي الدولي رقم 11 والنظام المحاسبي المالي.

➤ أهمية البحث:

تكمن أهمية موضوع البحث في انه يدرس المحاسبة في قطاع المقاولات (البناء)، الذي يعتبر من احد القطاعات المحركة لعجلة الاقتصاد القومي لأي دولة، كما تسمح الدراسة بالتعرف على أنظمة تكاليف عقود الإنشاءات ومقابلتها بالإيرادات، والنظام المحاسبي لشركات المقاولات الذي يبين طبيعة المقاولات والأسس والقوانين الحاكمة لأعمال البناء.

➤ أهداف الموضوع :

يهدف موضوع البحث الى:

- توضيح المفاهيم بالمقاولات ومعيار المحاسبة الدولي 11IAS والنظام المحاسبي المالي SCF.
- التعرف على مختلف الإجراءات المحاسبية لأعمال المقاولات.



مقدمة

- إظهار الدور الذي تقوم به محاسبة المقاولات.

➤ الدراسات السابقة:

لقد تم الاطلاع على العديد من الدراسات السابقة التي كانت لها علاقة بموضوع بحثنا نذكر منها:

- دراسة فتيحة بكطاش، مداخلة بعنوان: العقود طويلة الأجل وفق النظام المحاسبي المالي

(الجوانب القانونية والجبائية)، الملتقى الدولي حول معايير المحاسبة الدولية في تفعيل أداء

المؤسسات والحكومات، جامعة ورقلة، 24 و25 نوفمبر 2014: تطرقت هذه الدراسة إلى إشكالية

واقع عقود المقاولات في كل من المعايير المحاسبية الدولية من خلال المعيار المحاسبي الدولي

رقم 11، والقانون العام للمعايير المحاسبية، والتشريع الجزائري وذلك من خلال تأطير هذا النوع

من العقود من حيث تعريفها وخصائصها وأنواعها وشروطها وكيفية الاعتراف بأرباحها وخسائرها،

ومن أهم النتائج التي تم التوصل إليها هي ضرورة تعديل القوانين والإجراءات وذلك من خلال

إصدار نصوص خاصة بالعقود طويلة الأجل، فما يوجد حاليا من قوانين لا يسمح بحل جميع

المشاكل التي تواجه مؤسسات هذا القطاع.

- دراسة احمد بكاي، مذكرة ماجستير في العلوم المالية بعنوان: دراسة واقع المحاسبة في قطاع

البناء والأشغال العمومية في ظل النظام المحاسبي المالي (SCF). جامعة قاصدي مرياح ورقلة،

2014.2015، حيث تهدف هذه الدراسة إلى الإجابة عن الإشكالية المتمثلة في دور النظام

المحاسبي المالي في تحسين الممارسات المحاسبية في مؤسسات قطاع البناء والأشغال العمومية،

وقد جاءت هذه الدراسة نتيجة لما عرفه هذا القطاع من تطور من خلال البرامج الاقتصادية

المعتمدة من السلطة السياسية في الجزائر في إطار الإنعاش الاقتصادي، حيث تم التوصل إلى

جملة من النتائج أهمها أن تبني النظام المحاسبي المالي للطرق المحاسبية في عقود الإنشاء

ساهم في ضبط العملية الاقتصادية والرفع من جودة مخرجات نظم المعلومات المحاسبية لهذه

المؤسسات.

- دراسة شادي عبد اللطيف ابورمان مذكرة ماجستير في المحاسبة بعنوان اثر معيار الاعتراف

بالإيراد على المشكلات المحاسبية في شركات المقاولات الأردنية جامعة عمان الأردن 2014،

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على اثر معيار الاعتراف بالإيراد على المشاكل المحاسبية في

شركات المقاولات الأردنية، والى بيان دور معايير المحاسبة الدولية في إضفاء الثقة والمصدقية



مقدمة

على القوائم المالية لشركات المقاولات، حيث توصلت هذه الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها تدني نسبة التزام شركات المقاولات الأردنية بتطبيق المعايير الحاسبية الدولية رقم 11 ورقم 18 عند إعداد القوائم المالية.

➤ **موقع البحث من الدراسات السابقة:** من خلال الاطلاع على الدراسات السابقة لاحظنا أن معظمها ركزت على أهمية المحاسبة على عقود المقاولات أو العقود طويلة الأجل من الجانب القانوني والجبائي، كما أن معظمها تم ربطها بمتغيرات تمس الواقع النظري، وفي هذه الدراسة سيتم التركيز على الجانب النظري للمحاسبة على أعمال المقاولات وذلك من أجل تسهيل عملية تسليط الضوء على الجانب التطبيقي لهذه الدراسة، والتمكن من استيعاب المعالجات المحاسبية لدى مؤسسات المقاولات في الواقع.

➤ أسباب إختيار موضوع البحث:

- علاقة الموضوع بالتخصص والرغبة الشخصية في دراسة الموضوع.
- إختيار الموضوع للإستفادة منه في الحياة المهنية مستقبلا.
- الرغبة في التعرف على كيفية تطبيق محاسبة المقاولات في الواقع.
- كما أن سبب إختيارنا للموضوع هو الرغبة في تزويد مكتبة الكلية بمرجع عن محاسبة المقاولات نظرا لقلّة المراجع فيه.

➤ منهج البحث:

من أجل الإجابة على مختلف التساؤلات المطروحة والتي تعكس إشكالية البحث، سنعمد على المنهج الوصفي التحليلي بهدف جمع المعلومات المتعلقة بالموضوع وتصنيفها وتحليلها، للوصول إلى دراسة علمية تحيط بجوانب الإشكالية المطروحة سنتبع كذلك منهج دراسة الحالة لإسقاط الجانب النظري على الجانب التطبيقي.

➤ هيكل البحث:

لمعالجة الإشكالية المطروحة واختبار الفرضيات تم تقسيم موضوع البحث إلى فصلين متكاملين فيما بينهما، الفصل الأول نظري والثاني تطبيقي مسبقين بمقدمة تم فيها توضيح الإطار المنهجي للدراسة.



مقدمة

أما الفصل الأول المعنون بـ: "الإطار المفاهيمي لمحاسبة أعمال المقاولات وفق المعيار المحاسبي الدولي **IAS11 والنظام المحاسبي المالي SCF**"، والذي تطرقنا فيه إلى الإطار النظري لعقود المقاولات، المعيار المحاسبي الدولي **IAS11 والنظام المحاسبي المالي SCF**.

والفصل الثاني المعنون بـ: "دراسة محاسبة المقاولات في مؤسسة الأشغال الحضرية والنظافة العمومية بسكرة"، والذي تطرقنا فيه إلى لمحة عن المؤسسة محل الدراسة، واقع المعالجة المحاسبية لعقود المقاولات في مؤسسة بوسكار حسين و تكييف المعالجة المحاسبية لمؤسسة بوسكار وفق المعيار المحاسبي الدولي **IAS11 والنظام المحاسبي المالي SCF**.

وفي الأخير خاتمة تم فيها التوصل إلى نتائج الدراسة ونتائج اختبار الفرضيات بالإضافة إلى تقديم بعض التوصيات، وأخيرا تم اقتراح بعض المواضيع التي يمكن أن تكون آفاقا للبحث.

الفصل الاول: الاطار المفاهيمي لمحاسبة اعمال المقاولات

تمهيد :

تعد العقود من أهم الأدوات التي يقدمها القانون للفرد لكي يستغلها للحصول على الأعمال والخدمات ومن بين هذه العقود عقد المقاوله الذي يكتسي أهمية خاصة في مجال الإنشاءات والبناء لما يمثله هذا الأخير من مجال حيوي للاستثمار واستغلال لرؤوس الأموال، وبسبب السمات المميزة للأنشطة التي تؤديها شركات المقاولات نشأت الحاجة إلى دراسة هذه العقود التي تعد الركيزة الأساسية لنشاط هذه الشركات تقوم هذه العقود على أساس تنفيذ أوامر العملاء، ويحتاج عادة فترة طويلة من الزمن تتحمل الشركة خلالها تكاليف معتبرة حسب حجم المشروع، ولهذا سميت محاسبة تكاليف أوامر الإنتاج طويلة الأجل أو محاسبة عقود الإنشاء.

وقد تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث:

المبحث الأول تطرقنا فيه إلى الإطار النظري لعقود المقاولات، المبحث الثاني يتضمن المعيار المحاسبي الدولي رقم 11 والنظام المحاسبي المالي، والمبحث الثالث الذي تناولنا فيه المعالجة المحاسبية لعقود المقاولات.

المبحث الأول: الإطار النظري لعقود المقاولات

تعددت الدراسات والمناقشات التي عالجت موضوع عقود المقاولات أو ما يعرف أيضا بعقود الإنشاء، العقود الآجلة أو العقود طويلة الأجل وذلك على الصعيد الدولي والمحلي، سعت من خلالها للوصول إلى كيفية تحديد ربحية هذه الأنشطة، تكاليفها وانعكاس كل هذا على دفاتر المقاول المحاسبية.

المطلب الأول: ماهية عقود المقاولات

سنبين في هذا المطلب تعريف وخصائص عقود المقاولات، وكذا أنواع هذه العقود.

الفرع الأول: تعريف عقود المقاولات

المقابلة لغة: المفاوضة والمجادلة.

وفي الاصطلاح الحديث: تعددت التعاريف التي تناولت مفهوم عقود المقابلة يمكن إدراج أهمها في :

"عقد بين طرفين، يصنع فيه أحدهما (وهو المقاول) شيئا للآخر، أو يقدم له عملا، في مقابل مبلغ معلوم"¹.

"يمكن تعريف عقد المقابلة على أنه عقد يتعهد به شخص للقيام بعمل معين لحساب شخص آخر مقابل أجر"².

"كما أن المقابلة هي عقد يتعهد بمقتضاه أحد المتعاقدين أن يصنع شيئا أو أن يؤدي عملا، لقاء أجل يتعهد به التعاقد الآخر"³.

"وفي تعريف آخر، المقابلة هي عقد يقصد به أن يقوم شخص بعمل معين لحساب شخص آخر في مقابل أجر، دون أن يخضع لإشرافه أو إدارته"⁴.

[ومنه يمكن القول أن عقد المقابلة هو اتفاق بين طرفين المقاول وصاحب المشروع من أجل إنشاء، بناء أو تشييد أصل ما بمواصفات محددة].

¹ - رفيق يونس المصري، مناقصات العقود الإدارية عقود التوريد ومقاولات الأشغال العامة، ط2 ، دار المكتبي ، 2010، ص25
² - نعيم مغنغ، عقود مقاولات البناء والأشغال الخاصة والعامة، سنة 1997، ص13
³ - أنور العمروسي، العقود الواردة على العمل في القانون المدني ، منشأة المعارف جلال حزبي وشركائه، 2002، ص13
⁴ - محمد لبيب شنب ،شرح أحكام عقد المقابلة في ضوء الفقه والقضاء، ط2 ، منشأة المعارف جلال حزبي وشركائه، 2004، ص15

ولعل أهم ما يجب أن يتضمنه عقد المقاول ما يلي:

- ❖ التاريخ والمكان المحرر فيه العقد .
- ❖ طرفي العقد على سبيل الوضوح والإثبات للشخصية والعنوان الرسمي وغير ذلك من تفاصيل هامة.
- ❖ العمل المسند للمقاول على سبيل الحصر .
- ❖ الثمن المتفق عليه.
- ❖ التوقيت الزمني وتحديد لوقت البداية ومدة الانجاز والانتهاء منه .
- ❖ بيان التأمينات المستحقة وتحمل كل طرف لنصيبه منها .
- ❖ تحديد جهة التقاضي والمكان والموطن¹.

ونستنتج إن المقاولات هي القيام بأعمال إنتاجية تعتمد على الموارد المادية والقوى البشرية ذات المهارات الفنية من اجل تحقيق إنتاج ملموس وإشباع الحاجات الضرورية لذا يطلق عليها البعض مصطلح صناعة البناء والتشييد.

الفرع الثاني: خصائص عقود المقاولات

تتميز عقود المقاولات بعدة خصائص أهمها:

1. الفترة الزمنية لعقود المقاولات طويلة، وبالتالي فان قيمة هذه العقود تكون كبيرة لأنها تتطلب أعمالا كثيرة على مدار الفترة الزمنية الطويلة².
2. اختلاف مكان تنفيذ العقد: يتم انجاز الأصل المتفق عليه في موقع ومساحة تحدد ضمن بنود العقد³.

¹ - احمد محمد المصري، إدارة شركات المقاولات ، مؤسسة شباب الجامعة ،الإسكندرية ، 1998 ، ص 45

² - احمد حلمي جمعة ، محاسبة عقود الإنشاء ، ط 2 ، دار الصفاء ، عمان ، 2015، ص 28

³ - حامد داود الطلحة ،محاسبة المقاولات ، دار اليازوتي العلمية ،الأردن ، 2013، ص 20-21

3. إسناد بعض الأعمال الفرعية إلى مقاولي الباطن : يلجأ غالبية المقاولين إلى التعاقد مع المقاولين من الباطن لإنجاز بعض المهام الفرعية التي تخدم المشروع ككل ، ويكون المقاول الرئيسي في هذه الحالة المسؤول الأول عن هذه الأعمال .

4. اختلاف نوعية الأنشطة ومواصفات وشروط العمليات: في الغالب تخضع العقود التي يبرمها المقاول لشروط ومواصفات محددة في دفتر الشروط.

5. اختلاف في مخاطر تنفيذ العمليات: يعد عنصر المخاطرة أكثر العناصر المسيطرة في شركات المقاولات، وذلك لعدة أسباب أهمها: طول فترة تنفيذ العقد الذي يصاحبه تغير في الأسعار لمستلزمات الإنتاج، وضخامة تكاليف التنفيذ¹.

كما أنه لعقود المقاولات خصائص أخرى تتمثل في ما يلي:

- أنها عقد معاوضة، يأخذ فيه كل طرف مقابلاً لما أعطى فالمقاول يؤدي العمل المطلوب منه مقابل الأجر الذي يحصل عليه من رب العمل².
- عقد المقابلة عقد رضائي فهو ينعقد بمجرد ارتباط قبول أحد الطرفين بإيجاب الطرف الآخر وتطابقها ، حيث يقع التراضي على عنصرين هما الشيء المطلوب صنعه أو إنشاءه أو العمل المطلوب تأديته من المقاول وهو أحد المتعاقدين و الأجر الذي يتعهد به رب العمل وهو المتعاقد الآخر³.

الفرع الثالث: أنواع عقود المقابلة

لعقود المقاولات عدة أنواع أهمها:

1. من حيث قيمة العقد:

- عقد ذو سعر محدد : وهو العقد الذي يقبل فيه المقاول مبلغ ثابت للعقد أو نسبة ثابتة مقابل وحدة إنتاج، وفي بعض الأحيان يخضع المقاول لاتفاقية إعادة مراجعة الأسعار ، تأخذ هذه الاتفاقية بعين الاعتبار التغير في تقديرات سعر المواد الأولية المستعملة أو تكلفة اليد العاملة⁴.

¹ - حامد داود الطلحة ،مرجع سابق ،ص 21

² - عدنان ابراهيم السرحان ، العقود المسماة المقابلة،الوكالة ، العقالة ، دار الثقافة ،عمان، 2007 ،ص 8

³ - جعفر محمد جواد الفضلي ، الوجيز في عقد المقابلة ، دار التفسير، بيروت، 2013،ص 7

⁴ - بكطاش فتحة ،العقود طويلة الأجل (الجوانب القانونية و الجبائية) وفق النظام المحاسبي المالي ، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية ،المجلد 2

،العدد الاقتصادي 18،جامعة زيان عاشور الجلفة ،أفريل 2014، ص ص83-84

- عقد التكلفة زائد نسبة : هو عقد يتم فيه الاتفاق بين المقاول و صاحب المشروع على تحديد سعر العقد من خلال مجموع التكاليف الفعلية المنفقة بالإضافة إلى نسبة مئوية من التكاليف أو عمولة ثابتة¹.

المطلب الثاني : خطابات الضمان لعقود المقاولات (الكفالات)

خطابات الضمان تمثل حسابات خاصة بالمقاولين لدى البنك، تعطي البنك الثقة في ضمان المقاولين في تأمينات الأعمال المطلوب تنفيذها لصالح جهات الإسناد.

الفرع الأول: تعريف خطاب الضمان أو الكفالة

تعرف خطابات الضمان بأنها تعهد كتابي صادر من البنك بناء على طلب أحد عملائه²، يقر فيه بأنه يدفع قيمته للجهة الصادرة لصالحها في حالة المطالبة بسداد قيمته³، دون الالتفات إلى أي معارضة⁴.

ويقصد به كذلك أنه تعهد مكتوب صادر من أحد البنوك بناء على طلب عميله ، بصدد عملية أو غرض محدد، ويلتزم بموجبه أن يدفع لطرف ثالث مبلغا معيناً من النقود عند أول طلب يتلقاه من هذا الطرف خلال أجل سريانه ، وذلك رغم أية معارضة قد يحتج بها العميل المضمون⁵ .

إوبالتالي فإن خطاب الضمان وثيقة مهمة في الحياة العملية وفي مجال المقاولات، وهو عبارة عن تعهد مكتوب يصدر من طرف البنك بناء على طلب العميل من أجل دفع مبلغ معين إلى المستفيد في حالة طلب هذا الأخير ذلك من البنك خلال فترة محددة الخطاب].

الفرع الثاني : خصائص خطابات الضمان

¹ - بكطاش فتيحة، مرجع سابق، ص 84

² - فؤاد الفسوس ، محاسبة المنشآت المالية ،دار كنوز المعرفة ، عمان ، 2010 ، ص 161

³ - حسام الدين بشير الزطمة ، نظام مقترح لتطوير عملية تسعير العطاءات وفقا لنظام تكاليف الأنشطة في صناعة الإنشاءات في قطاع غزة ،مذكرة ماجستير في إدارة الأعمال ،الجامعة الإسلامية ،غزة ، 2006 ، غير منشورة، ص 85

⁴ - مبروك محمد نصير ،محاسبة مقاولات التشييد والبناء وتكاليف عقود الإنشاءات ، الدار الجامعية، الإسكندرية ، 2016 ، ص 162

⁵ - عماد الدين طرابلسي ،"خطاب الضمان البنكي " مذكرة ماستر في الحقوق والعلوم السياسية ، قانون الشركات ، جامعة قاصدي مبراح ورقلة

2014/ 2015، ص 7

تتميز خطابات الضمان بعدة خصائص أهمها:¹

- أنه تعهد صادر من أحد البنوك ومعتمد بتوقيعاته.
- أنه تعهد يدفع مبلغ معين لا يتجاوز قيمة خطاب الضمان إلى المستفيد عند أول طلب وبدون فائدة بشرط أن تصل المطالبة للبنك في الموعد المحدد.
- أنه ليس نقدية سائلة، ولا يجوز تداوله ، فهو تعهد من البنك بدفع معين للجهة المستفيدة .
- أنه ليس ورقة تجارية، ولا يجوز تحويله ولا تظهيره.
- خطاب الضمان اسمي وشخصي لصالح المستفيد منه .
- خطاب الضمان يصدر لغرض محدد يقصده الأمر والمستفيد².
- الأصل أن يكون خطاب الضمان محدد المدة أي أن ينص فيه أن سريانه ينتهي في تاريخ محدد³.

الفرع الثالث: أنواع خطابات الضمان

يوجد عدة أنواع من خطابات الضمان أهمها :

1. **خطاب الضمان الابتدائي** : تبدو أهمية هذا النوع من الخطابات واضحة فيما يتعلق بعمليات المناقصات⁴، التي تطرحها الجهات الحكومية والتي تشترط على كل من يتقدم العطاء والدخول في المنافسة /المزايدة أن يقدم ضمن عرضه خطاب ضمان بنسبة معينة من قيمة أسعار العطاء المطروح أو تحديد مبلغ معين يرفق مع العطاء المقدم، والغرض الأساسي من هذا ، ضمان جدية المتقدم للعطاء⁵.
2. **خطاب الضمان النهائي** : هو تعهدات تقدم إلى الجهة صاحبة العطاء في حالة اختيارها لأفضل المتنافسين، وترسية العطاء عليه، فتطلب منه خطاب ضمان نهائي ، يمثل في الغالب نسبة من

¹ - مبروك محمد نصير، مرجع سابق، ص 163

² - احمد غنيم ، خطابات الضمان إطار متكامل نظريا وعلميا وقانونيا ،الدار الجامعية ، الاسكندرية، 2004 ، ص 8

³ - وائل نورس هناوي ، دور الكفالات المصرفية في عملية المبادلات التجارية الخارجية وتنفيذ المشاريع الاقتصادية ،مذكرة ماجستير في العلوم

المالية والمصرفية ، جامعة دمشق، سنة 2016، غير منشورة، ص 23

⁴ - عبد الرزاق الشحادة ، محاسبة المنشآت المالية ، دار المسيرة ،عمان، 1998 ، ص 257

⁵ - معهد الدراسات المصرفية ،خطاب الضمان ، نشرة اضاءات للتوعية، البنك المركزي ،الكويت مايو 2011، العدد 10 ، ص 3

- مجموع قيمة العطاء كتأمين نقدي لتنفيذ العقد المبرم بينهما على أكمل وجه ،وتقوم الجهة المستفيدة برد خطاب الضمان الابتدائي للعميل و تكتفي بخطاب الضمان النهائي¹.
3. **خطاب ضمان الدفعة المقدمة:** هناك عمليات كبيرة تستند إلى مقاولين أو شركات قطاع عام تحتاج إلى سيولة للبدء في تنفيذها ، مما يتطلب الحصول على دفعة نقدية مقدمة من الجهة المستفيدة ، ومقابل صرف القيمة المطلوبة تطلب هذه الجهة تقديم خطاب ضمان يضمن لصاحب العملية قيمة الدفعة النقدية المنصرفة للعميل ، ولا يتم إصدار هذه الخطابات إلا بعد موافاة البنك واستلامه قيمة الدفعة المقدمة بموجب شيك لأمره ولحساب العميل².
4. **خطاب ضمان الصيانة :** بعد الإنهاء من تنفيذ المشروع ، تقوم الجهة المستفيدة باستلامه و تحسبا لظهور عيوب أو ثغرات غير ظاهرة، و بروز الحاجة إلى بعض الإصلاحات و الصيانة ، فان الجهة المستفيدة تطلب أن يصدر من المصرف خطاب ضمان يضمن إجراء مثل هذه الإصلاحات ، وذلك من أجل إعادة خطاب الضمان النهائي للمصرف³.

الفرع الرابع: أطراف خطابات الضمان

أطراف خطاب الضمان هم⁴:

1. **العميل (المقاول):** وهو الذي يتقدم للبنك طالبا إصدار خطاب ضمان لصالح المستفيد.
2. **البنك:** وهو الجهة الملتزمة بإصدار خطاب الضمان بناء على طلب العميل.
3. **المستفيد:** وهو الجهة الملتزمة بإصدار خطاب الضمان، وبعبارة أخرى هو الشخص الذي يصدر خطاب الضمان لمصلحته.

المطلب الثالث: تكاليف وإيرادات عقود المقاولات

النقطة الأساسية في عقود المقاولات تتمثل في كيفية تصنيف تكاليف وإيرادات العقد، التي تم من خلالها انجاز العقد، وبالتالي سيتم التطرق إلى ماهية تكاليف و إيرادات عقود المقاولات.

¹ - سليمان احمد محمد القرم ، خطاب الضمان في المصارف الإسلامية ،مذكرة ماجستير ،جامعة النجاح الوطنية نابلس ،فلسطين، 2013، غير منشورة، ص 61

² - خيرت ضيف، محاسبة البنوك، دار النهضة العربية، بيروت ، ب ت ، ص 112

³ - مبروك محمد نصير ،مرجع سابق ،ص 165

⁴ - إيهاب محمد نور عبد الله ،خطاب الضمان المصرفي ،مذكرة ماجستير في القانون الخاص ،جامعة جوبا ، الدوحة ، سنة 2009،ص 11

الفرع الأول: تكاليف عقود المقاولات

تتخصر عقود المقاولات في مجموعة من العناصر الرئيسية للتكاليف والتي يتمتع كل منها بطبيعة مستقلة، الأمر الذي يحتم ضرورة إجراء معالجة خاصة لها، و تتمثل عناصر تكلفة عقود المقاولات في الآتي :

أولاً: التكاليف المباشرة لعقود المقاولات

● **عنصر المواد:** إن معظم عناصر تكاليف المقاولات تعتبر عناصر تكلفة مباشرة، نظراً لخصوصية اقتناء عنصر التكلفة من أجل المقاولات، ويتضح ذلك جلياً في حالة المواد، حيث أن اقتناء الجزء الأكبر من المواد الخام يتم بهدف مقاولات معينة¹، الأمر الذي يحتم إرسالها من المورد مباشرة إلى المقاولات². والمواد هي عبارة عن السلع والآلات والمعدات والمستلزمات السلعية التي تستخدم في التشغيل وتنفيذ الأعمال³.

● **الرواتب والأجور:** تحتاج عقود المقاولات في تنفيذها إلى مجموعة من العاملين، الذين تتنوع تخصصاتهم وخبراتهم حسب الأعمال المطلوب تنفيذها في كل عقد، كما أنه من ناحية أخرى ليس من الضروري أن يكون جميع العاملين بعقد تنفيذ المقاولات ضمن العمال المقيدون بالمنشأة، حيث يمكن أن يكونوا عمال مؤقتين تنتهي عقودهم بانتهاء عقد تنفيذ المقاولات، وإن جميع ما يدفع للعمال الذين يعملون في عقد تنفيذ مقاولات معينة، سواء كانوا عمالاً دائمين أو مؤقتين بمثابة تكلفة مباشرة على العقد.

وتكلفة الرواتب والأجور في نظام تكاليف العقود هي بمثابة أجور ورواتب مباشرة بالنسبة للعقد⁴.

● **المصاريف:** معظم المصروفات التي تقع في موقع المقاولات، تعتبر مصاريف مباشرة بالرغم من أنها تتعلق بخدمات مختلفة سواء خدمات إنتاجية أو إدارية، وذلك لأن الموقع الذي يتم فيه تنفيذ الأعمال محدد، ولعل من أهم بنود المصاريف، بند الاستهلاك⁵ والذي تتسم به منشآت المقاولات وهو ما يميزها عن غيرها من المنشآت، إذ أن طبيعة تشغيل العقد والبيئة المحيطة بالتشغيل تؤثر

¹ عبد الحي عبد الحي مرعي، وآخرون، أنظمة التكاليف للأغراض قياس تكلفة الإنتاج والخدمات، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2002، 2003، ص 273

² محمد مصطفى ألبالي، محاسبة التكاليف التطبيقية، مركز التعليم المفتوح، جامعة بني سويف، 2008، ص 140

³ مبروك محمد نصير، مرجع سابق، ص 111

⁴ محمد سامي راضي، محاسبة تكاليف العقود والمقاولات، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007، ص 37، 38

⁵ احمد حلمي جمعة، مرجع سابق، ص 59، 60

كبير على استهلاك الآلات، فإنشاء جسر مثلا، يحتاج إلى إرساء وتثبيت أعمدة، مما يستدعي عمل بعض آلات الحفر تحت الماء لمدة طويلة، من هنا اتفق على ضرورة إتباع طريقة لاحتساب استهلاك الآلات في منشآت المقاولات تختلف عن تلك الطريقة المتبعة في المنشآت الأخرى¹.

• **المقاولات من الباطن:** مع مرور الوقت واتساع حجم الأعمال لمنشأة المقاولات يصبح من الصعب القيام بتنفيذ كافة الأعمال التي توكل إليها، ويتطلب منها ضرورة التعاقد مع بعض منشآت المقاولات الصغيرة، للقيام بتنفيذ بعض أعمال المقاول، وفي كثير من الأحيان تخصص المنشآت الكبيرة للمقاولات في الأعمال الرئيسية وتترك بعض التجهيزات أو الأعمال الفرعية لبعض المنشآت الأخرى الوسيطة التي تتعاقد معها المنشأة الرئيسية²، كتفويض عمليات التركيبات الصحية، الكهرباء، النجارة مثلا في تنفيذ عدد من الوحدات السكنية³.

ثانيا: التكاليف الغير مباشرة لعقود المقاولات

هي التكاليف التي لا يمكن تخصيصها أو تحميلها على عقد مقاول معين، بحيث يصعب تحديد نصيب كل عقد من العقود من هذه التكاليف بشكل دقيق فانه من المنطقي اختيار طريقة لتوزيع هذه التكاليف على كافة العقود المستفيدة، بشرط أن تكون طريقة التوزيع عادلة وتتسجم مع المنطق⁴.

التكاليف الغير مباشرة هي التكاليف التي لا ترتبط مباشرة بالعقد المطلوب تنفيذه، وإنما ترتبط بعدد من العقود، ولذا يتطلب الأمر تحديد ما يخص العقد المطلوب تنفيذه من هذه التكاليف من خلال توزيعها بين العقود المختلفة المرتبطة بها⁵.

والتكاليف الغير مباشرة يمكن أن تكون ضئيلة المقدار ويتم تحميلها وفق معدلات محددة⁶.

وتتحصر التكاليف الغير مباشرة بشكل عام في المصاريف الإدارية والمالية¹.

¹ - السيد عبد المقصود ديبان ، صلاح الدين عبد المنعم مبارك، نظم محاسبة التكاليف لأغراض القياس ،دار التعليم الجامعي ،الإسكندرية، 2013،ص230

² - محمد مصطفى الجبالي، مرجع سابق، ص 148

³ - السيد عبد المقصود ديبان، محاسبة التكاليف في مجال القياس، دار المعرفة الجامعية، الإسكندرية، 1999 / 2000، ص 392

⁴ - حيدر علوان كاظم الشمري ، دور المعلومات المحاسبية في صنع قرارات تسعير عقود المقاولات ، مذكرة إخبارية للمندوبية السامية للتخطيط حول وضعية سوق الشغل جامعة واسط ،العراق ، 2012، ص 18

⁵ - هاشم أحمد عطية،محمد محمود عبد ربه، المحاسبة عن تكاليف طويلة الأجل (المقاولات) ، الدار الجامعية ،الإسكندرية، 2000،ص15

⁶ -صالح الرزق،عطا الله خليل بن وراذ - مبادئ محاسبة التكاليف المعيارية الإطار النظري و العلمي ، دار زهران ،الأردن ، 2013 ،ص399

الجدول رقم 01: تكاليف عقود المقاولات

| التكاليف |
|---|
| <p>1. التكاليف المباشرة:</p> <ul style="list-style-type: none">• تكلفة المواد والخامات المستخدمة في الإنشاء.• تكاليف العاملين بالموقع، شاملة تكاليف الإشراف.• إهلاك الأصول الثابتة المستخدمة في العقد.• تكلفة استئجار الأصول الثابتة.• تكلفة التصميمات الهندسية المتصلة مباشرة بالعقد. |
| <p>2. التكاليف الغير مباشرة:</p> <ul style="list-style-type: none">• التامين على الموقع أثناء العمل.• تكاليف الإنشاء غير المباشرة.• التكاليف التي يمكن تحميلها للعميل.• التكاليف السابقة على تكاليف التعاقد. |

المصدر: مبروك محمد نصير، محاسبة مقاولات التشييد والبناء وتكاليف عقود الإنشاءات، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2016، ص 202

الفرع الثالث: إيرادات عقود المقاولات

جرى العرف على اعتبار نقطة البيع هي الأساس المناسب لتحقيق الإيراد، إلا أن هذا الوضع لا يكاد يستقيم في منشآت المقاولات، نظرا لان عقد المقاوله عقد طويل الأجل، والأخذ بهذا الرأي يعني أن الإيراد لن يتحقق إلا عند تسليم المقاوله للعميل، ومن هنا اتجه الفكر المحاسبي إلى استثناء منشآت المقاولات من تطبيق الأساس البيعي بحيث يتم الاعتراف بالإيراد بالانتهاء من تنفيذ جزء معين من العقد، وذلك وفقا لما يسمى بأساس نسبة الانجاز².

تتضمن إيرادات عقود المقاولات ما يلي:

¹ - صالح عبد الله الرزق ، عطا الله وراد خليل ، محاسبة التكاليف الفعلية ، دار زهران ، الاردن، 1999 ، ص 393

² - محمد سامي راضي ،مرجع سابق ،ص ص 54،55

أولاً: القيمة الأصلية للعقد : وهي تمثل القيمة المنفق عليها بالعقد، والتي تم الانتهاء من الأعمال الخاصة بها، وقد شمل في بعض الأحيان مقابل التأخير بالإضافة إلى الأقساط الرئيسية المنفق عليها .

ثانياً : التعديلات على العقد: قد يتم الاتفاق في العقد على إجراء بعض التعديلات في الأعمال أو التعديل في قيمة العقد نفسه نتيجة التغير في الأسعار، وذلك لحله بالزيادة أو النقصان ويشترط الموافقة عليها وأخذ التكاليف المعدلة في الاعتبار .

ثالثاً : الحوافز : تعتبر الحوافز بند من بنود الإيرادات وهي المبالغ التي تدفع للمقاول إذا حقق معايير أداء معينة في حالة نص العقد على استحقاق المقاول لحوافز عند انتهائه المبكر من المقاول، ولا بد أن يكون العقد في مرحلة متقدمة ويمكن قياس قيمة هذه الحوافز بطريقة يعتمد عليها.

ويتم الاعتراف بالإيرادات لعقود المقاولات وفقاً لطريقتين:

الطريقة الأولى : وفقاً لهذه الطريقة يتم الاعتراف بالإيرادات وإجمالي الأرباح لكل فترة مالية على أساس نسبة إتمام العمليات حسب العقد، ويتم إثبات كل من تكلفة تنفيذ العقد وإجمالي الأرباح المعترف بها خلال الفترة في حساب مستقل وهو حساب المقاولات تحت التنفيذ الذي يعادل حساب الإنتاج تحت التشغيل¹.

الطريقة الثانية : وفقاً لهذه الطريقة يتم الاعتراف بالإيرادات وإجمالي الأرباح عند الانتهاء من تنفيذ العقد واستلام العميل كافة أجزاء العقد، ويتم إثبات تكلفة تنفيذ العقد في حساب المقاولات تحت التنفيذ ، وأيضاً قيمة الفواتير التي ترسل إلى العميل خلال فترة تنفيذ العقد في حساب مقابل لحساب المقاولات تحت التنفيذ يسمى حساب فواتير المقاولات تحت التنفيذ.

ويتم استخدام هذه الطريقة عندما يكون العقد قصير الأجل يمكن انجازه خلال فترة محاسبية واحدة².

¹ - مبروك محمد نصير، مرجع سابق، ص 188

² - مبروك محمد نصير، مرجع سابق، 188

المبحث الثاني: المعيار المحاسبي الدولي رقم 11 والنظام المحاسبي المالي

تتطلب عقود المقاولات معالجة محاسبية خاصة من قبل المصالح المالية والمحاسبية للمؤسسات، من حيث التسجيل والمتابعة الجيدة للتكاليف والإيرادات، لذا أولت لها المعايير المحاسبية الدولية والنظام المحاسبي المالي أهمية خاصة، حيث سيتم التطرق من خلال هذا المبحث إلى ما تضمنه كل من المعيار المحاسبي الدولي رقم 11 والنظام المحاسبي المالي.

المطلب الأول: ماهية المعيار المحاسبي الدولي رقم 11

تم إصدار المعيار المحاسبي الدولي رقم 11 عقود الإنشاء، من قبل لجنة المعايير المحاسبية الدولية في ديسمبر 1993، من أجل وصف المعالجة المحاسبية لإيرادات وتكاليف عقود المقاولات والاعتراف بها.

الفرع الأول : هدف و نطاق المعيار المحاسبي الدولي رقم 11

أولاً :هدف المعيار المحاسبي الدولي رقم 11

الغرض من المعيار هو وصف المعالجة المحاسبية لإيرادات وتكاليف عقود البناء، وبالنظر إلى طبيعة النشاط الخاص بعقود التشييد، فإن تاريخ بدء العقد وتاريخ انجازه عادة ما يكونان في سنوات مالية مختلفة، ونتيجة لذلك، فإن المسألة الرئيسية المتعلقة بحساب عقود المقاولات هي توزيع إيرادات العقود وتكاليفها على الفترات التي يتم فيها تنفيذ أعمال المقاولات¹، كما يهدف المعيار إلى تقديم الإرشادات العملية المقيدة لتطبيقه²، ويكمن غرض المعيار في عرض البيانات المالية لتحديد توقيف الاعتراف بإيرادات ومصروفات العقد بقائمة الدخل³.

ثانيا : نطاق المعيار المحاسبي الدولي رقم 11

تشمل العقود في هذا المعيار عقود الإنشاءات حيث تقع تواريخ التعاقد وإكمال العقد في فترات محاسبية مختلفة وهي تشمل عقود:

- تقديم خدمات.
- إنشاء وإصلاح الأصول وصيانة البيئة⁴.

وينطبق هذا المعيار على المحاسبة بالنسبة لعقود الإنشاءات في القوائم المالية للمقاولين⁵.

كما يشمل عقود تقديم الخدمات المرتبطة بإنشاء الأصل، مثل عقود خدمات مديري المشاريع والمهندسين المعماريين، وعقودهم أو ترميم الأصول القديمة⁶.

الفرع الثاني : متطلبات المعيار المحاسبي الدولي رقم 11 الرئيسية

¹- Stéphan Brun ،'Les normes internationales d'information financière '،Gualino éditeur ، Paris،2006،P166

²- محمد ياسين غادر، مدى ملائمة معايير المحاسبة الدولية لبناء النظرية العامة المحاسبية، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة، 2016، ص 187

³- شادي عبد اللطيف أبوerman، اثر معيار الاعتراف على المشكلات المحاسبية في شركات المقاولات الأردنية، مذكرة ماجستير محاسبة، جامعة عمان، الأردن، 2014، ص 7

⁴- طارق عبد العال حماد ، دليل المحاسب إلى تطبيق معايير التقارير المالية الدولية الحديثة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006، ص 520

⁵- هيني فان جريوننج، معايير التقارير المالية الدولية دليل التطبيق ، الدار الدولية للاستثمارات الثقافية ، مصر، 2006 ، ص 173

⁶- جمعة حميدات، خبير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، النشر عن طريق المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، 2014 ، ص

أولاً : تجميع وتجزئة عقود المقاولات

1. تجميع عقود المقاولات

يكون مركز الربح للأغراض المحاسبية عادة عقدا واحدا ولكن في ظل بعض الظروف قد يكون مركز الربح توليفة من عقدين أو أكثر.

حيث يجوز دمج مجموعة من العقود إذا كانت تربطها علاقة وثيقة لدرجة أنها تشكل في جوهرها مشروعاً واحداً ذا هامش ربح إجمالي.

ومجموعة العقود سواء كانت من عميل واحد أو عدة عملاء تعامل كعقد واحد إذا كانت هذه العقود:

- متفاوض عليها كحزمة واحدة¹.
- تتطلب أو تشترط أنشطة ذات علاقة متبادلة، وثيقة لدرجة أنها تشكل في الواقع مشروعاً واحداً ذا هامش ربح إجمالي.
- يتم أداؤها بشكل متزامن².

مثال توضيحي:

تشتهر شركة يونيفيرسال بيلدرز بخبرتها في بناء جسور الطرق والصيانة، قامت سلطة البلدية المحلية بدعوتها لتقديم عطاء لعقد مدته سنتان، لبناء جسر طرقات ضخم في قلب المدينة، وعطاء آخر لصيانة الجسر مدته عشر سنوات بعد إتمام الإنشاء.

المطلوب: تقييم ما إذا كان يجب تجزئة أو دمج هذين العقدتين في عقد واحد لأغراض معيار المحاسبة الدولي رقم 11³.

حل المثال:

يجب دمج العقدتين ومعاملتها كعقد واحد لان:

¹ - طارق عبد العال حماد ، مرجع سابق ، ص 545، 546

² - طارق عبد العال حماد ، مرجع سابق ، ص 545، 546

³ - جمعة حميدات ، مرجع سابق ، ص 526

- العقدین مرتبطان مع بعضهما البعض على نحو وثيق وهما في الواقع، جزء من عقد بهامش ربح إجمالي.
- يتم التفاوض على بناء الجسر وعلى صيانتة كوحدة واحدة.
- يتم تنفيذ العقدین في تسلسل مستمر¹.

2. تجزئة عقود المقاولات

أما تقسيم العقود فيكون عندما يغطي عقد معين عددا من الأصول فان إنشاء كل أصل يجب أن يعامل كعقد إنشاء منفصل وذلك في حالة:

- تقديم عروض منفصلة لكل أصل².
- التفاوض بشأن كل أصل بشكل منفصل.
- إمكانية تحديد إيرادات وتكاليف كل أصل³.

مثال توضيحي:

في 2012.7.1 وقعت شركة الخليج للمقاولات ثلاثة عقود مع إحدى شركات الاتصالات، لإنشاء ثلاث مباني، احدهم مكاتب للإدارة، والآخر مبنى للبيث اللاسلكي، والثالث مبنى خدمات الجمهور، وعند طرح العطاء من قبل شركة الاتصالات كانت شروط العطاء تقديم عرض لكل مبنى بشكل مستقل مع تحديد قيمة العطاء لكل مبنى.

المطلوب: تحديد ما إذا كان يتوجب معاملة إنشاء كل مبنى كعقد إنشاء منفصل أو اعتبار مجموعة العقود عقد إنشاء واحد، استنادا إلى معيار المحاسبة الدولي رقم 41⁴.

حل المثال:

يتوجب معاملة إنشاء كل مبنى كعقد إنشاء منفصل نظرا ل:

- تقديم العروض بشكل منفصل.

¹ - جمعة حميدات، مرجع سابق، ص 526

² - ب ك، إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، ج 1، الأردن، 2010، ص 29

³ - إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، مرجع سابق، ص 297

⁴ - جمعة حميدات مرجع سابق، ص 527

- خضوع كل أصل من الأصول لعملية تفاوضية منفصلة، وبإمكان العميل (شركة الاتصالات) قبول أو رفض كل مبنى بشكل انفرادي.
- هناك إمكانية تحديد إيرادات وتكاليف كل أصل على حدا¹.

ثانياً: إيرادات و تكاليف عقود المقاولات حسب المعيار المحاسبي الدولي رقم 11

1. إيرادات عقود المقاولات

حسب ما جاء في المعيار المحاسبي الدولي رقم 11، انه يجب أن تتضمن إيرادات عقود المقاولات المبلغ الأصلي المتفق عليه في العقد².

والتغييرات في أعمال العقد، والمطالبات ومكافآت الأداء³.

حيث أن هذه العوامل المذكورة تشكل سببا في زيادة مبلغ إيراد العقد أو تخفيضه وذلك من فترة إلى أخرى⁴.

2. تكاليف عقود المقاولات

تشمل تكاليف عقود المقاولات وفقا للمعيار المحاسبي الدولي رقم 11، التكاليف المتعلقة مباشرة بالعقد كذلك تشمل التكاليف تخصيص للتكاليف المنفقة لتنفيذ نشاط العقد بصفة عامة، كالتأمين والمصروفات العامة الغير مباشرة للإنشاء⁵.

ثالثاً: الاعتراف بالإيرادات والتكاليف والإفصاح عنها

1. الاعتراف بالإيرادات والتكاليف وفق المعيار المحاسبي رقم 11

- يجب الاعتراف بإيرادات العقد وتكاليفه في قائمة الإيراح او الخسائر، عندما يكون بالإمكان تقدير قيمة العقد بموثوقية.
- يتم الاعتراف بالإيرادات والتكاليف استنادا إلى نسبة الانجاز، في تاريخ نهاية الفترة المالية¹.

¹ - جمعة حميدات، مرجع سابق، ص 527

² - خالد جمال الجعارات، معايير التقارير المالية الدولية 2007، دار إثراء، 2008، الأردن، ص 481

³ - Jean Jacques Julian، Les Normes Comptables Internationales IAS/IFRS، 2^é Edition Foucher، 2007، P85

⁴ - إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، مرجع سابق، ص 298

⁵ - طارق عبد العال حماد، دليل استخدام معايير المحاسبة، ج1، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006، ص 203

- عندما تزيد تكاليف العقد عن إيراداته، فيجب الاعتراف بكامل الخسارة مباشرة في قائمة الدخل².

2. الإفصاح وفقا للمعيار المحاسبي الدولي رقم 11

يجب على المنشأة أن تفصح عن مجموعة من النقاط وهي:

- ضرورة الإفصاح عن مبلغ إيراد العقد الخاص بالفترة المالية³.
- الطرق المستخدمة لتحديد مرحلة الانجاز تحت التنفيذ.
- المبلغ الإجمالي للتكاليف الخاصة بالعقد تحت التنفيذ وأرباح العقد التي اعترف بها⁴.
- إجمالي المبالغ التي في ذمة العملاء كموجودات بالميزانية، وكذا إجمالي المبالغ المستحقة للعملاء كمطلوبات بالميزانية.
- المبالغ المحتجزة.
- مبالغ الدفعات التي قبضت مقدما⁵.

المطلب الثاني: معالجة عقود المقاولات وفق المعيار المحاسبي الدولي رقم 11

سيتم الاستعانة بمثال لتوضيح معالجة عقود المقاولات.

مثال:

حصلت شركة ادم للمقاولات على عقد إنشاء بسعر ثابت بمبلغ 180000 دج لإنشاء نفق فإذا علمت أن:

- التقديرات الأولية التي قامت بها الشركة لتكاليف العقد كانت 160000 دج، وان تنفيذ أعمال العقد سوف تستغرق ثلاث سنوات.

¹-Stéphane Brun ، Les Normes comptables Internationales IAS/IFRS، Collection Business، Gualino Editeur، Paris 2006 ، p p 339/340

²- خالد جمال جعارات، مداخلة مقدمة ضمن الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية في تفعيل أداء المؤسسات و الحكومات ،مطبوعة جامعية بعنوان: مختصر المعايير المحاسبية الدولية، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، أيام 24،25، نوفمبر 2014 ،ص62

³-LES Normes Comptables internationales IAS/IFRS، Copyright Page Bleues Internationales ،Alger، 2008 ،p35

⁴- وليد عبد القادر، حسام الدين خدّاش، المعايير المحاسبية الدولية، الشركة العربية المتحدة، القاهرة، 2013، ص200

⁵- المعيار المحاسبي الدولي رقم 11 الخاص بعقود المقاولات الفقرة من 39 - 45 - ص 12 متاح على الموقع:

<http://www.q8control.com> تاريخ الاطلاع: 09.05.2018 على الساعة: 09:49 م

الفصل الأول: الإطار المفاهيمي لمحاسبة أعمال المقاولات وفق IAS11 و SCF

- في نهاية السنة الأولى، زادت تقديرات الشركة للتكاليف المتعلقة بالعقد لتصل إلى 161000 دج.
- نتيجة لزيادة المواد الخام السنة الثانية، وافق العميل على زيادة سعر العقد بمبلغ 20000 دج وزادت التكاليف المقدرة من قبل الشركة بمبلغ 3000 دج.
- في نهاية السنة الثانية، تضمنت التكاليف التي تم تحميلها على العقد مبلغ 2000 دج مواد مخزنة في الموقع، سيتم استخدامها في السنة الثالثة لانجاز العقد.
- بلغت التكاليف الفعلية للعقد خلال السنة الأولى 41860 دج، وفي السنة الثانية 123360 دج، وفي السنة الثالثة 164000 دج¹.

المطلوب:

- حساب الربح المقدر خلال كل سنة، وكذلك نسبة الانجاز؟
- حساب إيرادات ومصروفات العقد التي يتم الاعتراف بها؟

الحل:

1. حساب الربح المقدر خلال كل سنة، ونسبة الانجاز

الجدول رقم 02: الربح المقدر خلال كل سنة، ونسبة الانجاز

الوحدة: دينار جزائري

| السنة الثالثة | السنة الثانية | السنة الأولى | البيان |
|---------------|---------------|---------------|------------------------------|
| 180000 | 180000 | 180000 | قيمة العقد المتفق عليه |
| 20000 | 20000 | - | قيمة تعديل العقد |
| 200000 | 200000 | 180000 | إجمالي قيمة العقد |
| 164000 | 123360 | 41860 | التكاليف المحملة على العقد |
| - | 40640 | 119140 | التكاليف اللازمة لانجاز باقي |

¹ - محمد عبد الحميد محمد عطية، موسوعة معايير المحاسبة، ج2، دار التعليم الجامعي، مصر، 2014، ص799

الفصل الأول: الإطار المفاهيمي لمحاسبة أعمال المقاولات وفق IAS11 و SCF

| | | | العقد |
|--------|--------|--------|-----------------------------|
| 164000 | 164000 | 161000 | إجمالي تكاليف العقد المقدرة |
| 36000 | 36000 | 19000 | الربح المقدر للعقد |
| 100% | 76% | %26 | نسبة الانجاز |

المصدر: محمد عبد الحميد محمد عطية ، موسوعة معايير المحاسبة ، ج2، دار التعليم الجامعي، مصر، 2014 ، ص799

❖ الربح المقدر للعقد = إجمالي قيمة العقد - إجمالي التكاليف المقدرة¹

الربح المقدر للسنة الأولى = 161000 - 180000 = 19000 دج

الربح المقدر للسنة الثانية = 164000 - 200000 = 36000 دج

الربح المقدر للسنة الثالث = 164000 - 200000 = 36000 دج

❖ نسبة الانجاز = إجمالي التكاليف الفعلية خلال الفترة ÷ إجمالي التكاليف المقدرة للعقد

نسبة الانجاز للسنة الأولى = 161000 ÷ 41860 = %26

نسبة الانجاز للسنة الثانية = 162000 ÷ 123360 = %76

حيث تم استبعاد التكاليف المتعلقة بالمواد المخزنة في الموقع للاستخدام في السنة الثالثة من إجمالي التكاليف المقدرة للعقد (164000 - 2000)

نسبة الانجاز للسنة الثالثة = 164000 ÷ 164000 = %100

2. حساب إيرادات ومصروفات العقد التي يتم الاعتراف بها

الإيرادات = إجمالي قيمة العقد × نسبة الانجاز

المصروفات = إجمالي تكاليف العقد × نسبة الانجاز

الربح المتراكم = الإيرادات - المصروفات

¹ - محمد عبد الحميد محمد عطية ، مرجع سابق ، ص799

الفصل الأول: الإطار المفاهيمي لمحاسبة أعمال المقاولات وفق IAS11 و SCF

ربح السنة الحالية = الربح المتراكم - أرباح السنوات السابقة¹

الجدول رقم 03: إيرادات ومصروفات العقد التي يتم الاعتراف بها

الوحدة: دينار جزائري

| المعترف به في السنة الحالية | المعترف به في سنوات سابقة | الربح او المصروف | البيان |
|-----------------------------|---------------------------|------------------|--------------------------|
| | | | السنة الأولى: |
| 46800 | - | 46800 | الإيرادات |
| 41860 | - | 41860 | المصروفات |
| 4940 | - | 4940 | الأرباح (الخسائر) |
| | | | السنة الثانية: |
| 105200 | 46800 | 15200 | الإيرادات |
| 82680 | 41860 | 124640 | المصروفات |
| 2242 | 4940 | 27360 | الأرباح (الخسائر) |
| | | | السنة الثالثة: |
| 48000 | 152000 | 200000 | الإيرادات |
| 39360 | 124640 | 164000 | المصروفات |
| 8640 | 27360 | 36000 | الأرباح (الخسائر) |

¹ - نفس المرجع السابق - ص 800

المصدر: محمد عبد الحميد محمد عطية ، موسوعة معايير المحاسبة ، ج2، دار التعليم الجامعي، مصر، 2014 ، ص800

المطلب الثالث: ماهية النظام المحاسبي المالي

إن التغيرات المتتالية في الاقتصاد العالمي اجبر العديد من دول العالم على إدخال إصلاحات على مستوى اقتصادياتها والجزائر كغيرها من الدول باشرت في إصلاحات اقتصادية تتماشى مع التغيرات العالمية حيث قامت بإصدار قانون رقم 11\7 الذي يتضمن النظام المحاسبي المالي (SCF)، ويتوافق بدرجة عالية مع معايير المحاسبة الدولية سواء من حيث الإطار المفاهيمي النظري أو من ناحية تقنية رغم وجود بعض الاختلافات التي ترجع أساسا إلى خصوصيات البيئة الاقتصادية الجزائرية .

الفرع الأول: تعريف النظام المحاسبي المالي

عرف النظام المحاسبي المالي المحاسبة المالية بأنها: "نظام لتنظيم المعلومة المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية عديدة وتصنيفها وتقييمها وتحليلها وعرض قوائم مالية تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات الكيان ونجاعته ووضعية خزينته في نهاية السنة المالية.¹

الفرع الثاني: نطاق تطبيق النظام المحاسبي المالي

لقد حدد النظام المحاسبي المالي وفقا للمواد 05-04-02 من قانون 11\07 مجالات تطبيق هذا النظام وهي:

1. الشركات الخاضعة لإحكام القانون التجاري.²
2. التعاونيات.
3. الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون المنتجون للسلع أو الخدمات التجارية وغير التجارية.³

¹- لزعر محمد سامي، التحليل المالي للقوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي ، مذكرة ماجستير في علوم التسيير ، جامعة قسنطينة ، 2011.2012 ، ص 26

²- بوهرين فتيحة، بوشويط ابتسام، دراسة تكيف النظام المحاسبي المالي مع معايير المحاسبة للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة، مداخلة مقدمة ضمن الملتقى الوطني حول واقع وأفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة و المتوسطة في الجزائر ،جامعة الوادي، ايام 06،05 ماي 2013 ،ص9

³- بلال كيموش ، التقييم الدوري للعناصر المادية ودوره في المحافظة على قيمة المؤسسة في ظل النظام المحاسبي المالي ، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية ، جامعة سطيف، 2010.2011 ، ص 107

4. كل شخص طبيعي أو معنوي خاضع للأحكام القانونية والتنظيمية حيث يجب على كل مؤسسة أن تلتزم بما يلي¹:

- تتقيد بالمصطلحات والمبادئ المنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي.
- تستخدم الطرق والاجراءات كما جاءت في المعايير.
- تستند إلى تنظيم يلبي متطلبات المسك والمراقبة وربط وتبليغ المعلومات للتسجيل.

الفرع الثالث: أهمية وأهداف النظام المحاسبي المالي

أولاً: أهمية النظام المحاسبي المالي

من أهمية النظام المحاسبي المالي انه يسمح بما يلي²:

1. يسمح بتوفير المعلومات المالية بشكل مفصل ودقيق يعكس الصورة الصادقة للوضع المالية للمؤسسة.
2. توضيح المبادئ المحاسبية ومراعاتها عند التسجيل المحاسبي والتقيد وكذا إعداد القوائم المالية مما يقلص حالات التلاعب.
3. يسهل عملية مراقبة الحسابات التي تتركز على مبادئ محددة بوضوح.
4. يعتمد القيمة العادلة في تقييم أصول المؤسسة بالإضافة إلى التكلفة التاريخية المعتمدة في المخطط المحاسبي مما يسمح بتوفير معلومات مالية تعكس الواقع.
5. توحيد الطرق المحاسبية المعتمدة في عملية التقييم الخاصة بالمخزونات، إعادة تقييم عناصر الميزانية، حساب الاهتلاكات وكيفية معالجة المؤنات.

ثانياً: أهداف النظام المحاسبي المالي

¹ - أمال مهاوة، إمكانية تحيين النظام المحاسبي المالي وفق المعيار الدولي للتقارير المالية للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة 2010.2011، ص64

² - شعيب شنوف، أهمية التوحيد المحاسبي العالمي بالنسبة للشركات الدولية، مجلة جديد الاقتصاد، الجمعية الوطنية للاقتصاديين الجزائريين، الجزائر، 2006، ص65

1. سهولة التواصل والمقارنة بكل بساطة بين الوحدات في ظرف زمني محدد وهذا بسبب التوحد.
2. نشر معلومة أكيدة كاملة عادلة موثوق فيها ذات شفافية لكي تساهم في تشجيع المستثمرين والضمان بمتابعة مرضية لأموالهم¹.
3. تحسين النظام المحاسبي الجزائري وجعله يتوافق مع الأنظمة المحاسبية الأولية.
4. قابلية مقارنة المؤسسة لنفسها زمانيا ومكانيا على المستويين الوطني والدولي².
5. تسهيل مختلف المعاملات المالية والمحاسبية بين المؤسسات الاقتصادية الوطنية والمؤسسات الأجنبية³.
6. يساعد على فهم أحسن لاتخاذ القرارات وتسير المخاطر لكل الفاعلين في السوق.
7. مراقبة الحسابات بكل ضمان للمسيرين والمساهمين الآخرين حول مصداقيتها وشرعيتها وشفافيتها⁴.

الفرع الرابع: فرضيات ومبادئ النظام المحاسبي المالي

أولاً: فرضيات النظام المحاسبي المالي

تعرف الفروض عموماً بأنها مقدمات لا يمكن التحقق في صحتها ولكنها تكون أساساً لبناء الإطار الفكري للمحاسبة، يصلح للاستدلال والتواصل إلى نتائج هذه الأخيرة أمام الناحية المحاسبية فهي تمثل أساساً يستخدم استحقاق المبادئ المحاسبية التي تستعمل في إعداد القوائم المالية. وعليه فإن الفرضيات الأساسية لإعدادها تتمثل في محاسبة التعهد واستمرارية الاستغلال⁵.

¹- Samir merouni le projet du nouveau système comptable financière Algérie mémoire du magistère ESC 2007/2008 p94

²- عبد الكريم شناي، اثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على نوعية المعلومات المحاسبية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، أطروحة دكتوراه، محاسبة، جامعة العقيد الحاج لخضر، باتنة، 2016، ص 43

³- سفيان نقماري، رحمة بلهادف، واقع تكيف المؤسسات الجزائرية مع النظام المحاسبي المالي- العوائق والرهانات-، مداخلة مقدمة ضمن الملتقى الوطني حول النظام المحاسبي المالي بالجزائر وعلاقته بالمعايير الدولية IAS - IFRS ،جامعة محمد بن باديس ، مستغانم، يومي 14/13 جانفي 2013، ص 6

⁴- رضوان حلوة حنان، أسس المحاسبة المالية، دار ومكتبة حامد، عمان ، 2004 ، ص32

⁵- سعدي عبد الحليم، محاولة تقييم إفصاح القوائم المالية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي، أطروحة دكتوراه، محاسبة، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2015، 2014، ص 117

1. **محاسبة التعهد (الالتزام):** حسب هذه الفرضية يتم تسجيل اثر التعاملات والأحداث محاسبية وقت حدوثها وليس عند إتمام عملية الدفع أو استلام النقدية المقابلة لها أي عند استحقاقها بصرف النظر عن تحصيلها أو تسديدها بحيث تسجل في المستندات المحاسبية وتقدم في القوائم المالية للدورات التي ترتبط بها هذه الأحداث¹.

2. **استمرارية الاستغلال:** طبقا لهذا الفرض فان المؤسسة تعتبر وحدة محاسبية مستمر أي ليس هناك النية في الوقت الحالي لتصفيتها أو تقليص نشاطها².

ويجب على الإدارة أن تقيم حرك المؤسسة في مواصلة عملياتها مع الأخذ في عين الاعتبار جميع المعلومات المتاحة في المستقبل ولقد أشار النظام المحاسبي المالي إلى انه إذا لم تعد القوائم المالية على هذا الأساس فان الشكوك في استمرارية الاستغلال تكون مبينة ومبررة ويحدد الأساس المستند إليها في ضبطها في الملحق³.

ثانيا: مبادئ النظام المحاسبي المالي

تبنى النظام المحاسبي ضمنا أهم المبادئ المحاسبية المتعارف عليها وهي:

1. **الدورة المحاسبية:** السمات الرئيسية لأي مشروع هي الشروع فيه لفترة زمنية محددة⁴، وهذه المدة هي السنة المالية المحاسبية اثنا عشر 12 شهرا تغطي السنة المالية وعادة ما تكون الدورة المحاسبية سنة حيث في 01/01 /N وتنتهي في 31/12 /N غير أنه يمكن للمؤسسة أن تضع تاريخا لإقفال دورتها المحاسبية مخالفا لتاريخ 31/12⁵.

2. **الأهمية النسبية:** تعتبر المعلومات هامة نسبية وبالتالي يجب أن تبرز قوائم المالية لكل المعلومات يمكن أن تؤثر على حكم مستعملها تجاه المؤسسة⁶.

¹ - محمد فيصل مايدة، تأثير تطبيق النظام المحاسبي المالي على إعداد وعرض عناصر القوائم المالية في المؤسسة، أطروحة دكتوراه، تسيير،

جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2016، 2015، ص 41

² - عباس مهدي الشيرازي، نظرية المحاسبة، دار السراسل، الكويت، 1990، ص 262

³ - سعدي عبد الحليم، مرجع سابق، ص 119

⁴ - عبد الفتاح الصحن، المحاسبة المالية دراسة وتحليل، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، 1993، ص 8

⁵ - عزوز مخلوفي، النظام المحاسبي المالي كإطار لتصور معايير محاسبية وطنية في ظل المعايير المحاسبية الدولية، أطروحة دكتوراه،

محاسبة، جامعة عمار تلجي، الاغواط، غير نشورة، ص 134

⁶ - الجريد الرسمية، المرسوم التنفيذي رقم 08-156 يتضمن تطبيق أحكام القانون 07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي، العدد 27،

المادة 11، الجزائر 2008، ص 12

3. **استقلالية الدورات:** يستوجب هذا المبدأ تقسيم حياة مؤسسة إلى فترات أو دورات محاسبية مستقلة يعني ربط كل دورة بنفقاتها ونواتجها الفعلية فقط أي عندما تحدد الدورة المحاسبية تعتبر العناصر التي تعكس الواقع الاقتصادي في نهاية هذه الدورة هي تلك التي تتعلق بهذه الدورة.¹
4. **الوحدة النقدية:** يقوم هذا المبدأ على أساس أن النقود هي أساس المعاملات الاقتصادية، وعلى ذلك يتم استخدامها للقياس والتحليل المحاسبي، وبناءاً على هذا الأساس يتم ترجمة جميع العمليات المالية التي تقوم بها المؤسسة على أساس النقد.²
5. **عدم المساس بالميزانية الافتتاحية:** حيث يجب أن تكون الميزانية الافتتاحية لدورة معينة هي الميزانية الختامية للدورة السابقة لها.³
6. **مبدأ التكلفة التاريخية:** يقوم هذا المبدأ على تسجيل الأحداث المالية بتكلفتها وقت تحققها،⁴ ومن هنا تكون البيانات المالية المعدة بموجب التكلفة التاريخية دقيقة ولها أساس حقيقي وموضوعي قابل للتحقق، وغير خاضعة للحكم الشخصي.⁵
7. **مبدأ عدم المقاصة:** لا يمكن إجراء أي مقاصة بين عناصر الأصول والخصوم في الميزانية، أو بين عناصر الإيرادات والأعباء في حساب النتيجة، والهدف من هذا المبدأ هو منع فقدان المعلومة المالية لقيمتها.⁶
8. **مبدأ مواصلة الطرق المحاسبية:** وهنا يمكن لمستخدمي المعلومات من مقارنة تغيرات الكشف المالية لنفس الوحدة في الوقت المناسب، وأيضا مع تلك المؤسسات التي في نفس مجال النشاط أي يجب تطبيق القواعد والإجراءات نفسها.⁷
9. **استقلالية الذمة المالية:** يعني أن يكون للمؤسسة استقلال مالي عن مالكيها، أي تصبح أصولها وخصومها ومصاريفها وإيراداتها منفصلة عن أصول وخصوم ومصاريف وإيرادات مالكيها وكأنها شخص طبيعي تام الأهلية.⁸

¹ - سعيدي عبد الحليم ، مرجع سابق ، ص 120

² - وليد ناجي الحياي ، أصول المحاسبة المالية . ج 1 ، منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة ، الدنمارك 2007 ، ص 26

³ - سفيان نقماري، مرجع سابق ، ص 6

⁴ - ناصر نورالدين عبد اللطيف ، أساسيات المحاسبة المالية ، دار الجامعة الإبراهيمية ، الإسكندرية، 2006 ، ص 70

⁵ - نعيم دهمس ، وآخرون ، مبادئ المحاسبة ، دار وائل ، الأردن، 1999 ، ص ص 42، 43

⁶ - ايت محمد مراد، أبحري سفيان ، النظام المحاسبي المالي الجديد في الجزائر ، مداخلة مقدمة ضمن المنتدى الدولي حول الإطار المفاهيمي

للنظام المحاسبي المالي الجديد واليات تطبيقه في ظل المعايير المحاسبية الدولية ، جامعة البليدة ، أيام 13.14.15 أكتوبر 2009 ، ص 6

⁷ - سعيدي عبد الحليم، مرجع سابق، ص 122

⁸ - رضوان محمد العناتي، مبادئ المحاسبة وتطبيقاتها. ج.1، دار الصفاء، عمان، الأردن، ب ت، ص 40

المبحث الثالث: المعالجة المحاسبية لعقود المقاولات

لقد أنتجت الممارسات المحاسبية في مجال عقود المقاولات أنواع من المعالجة المحاسبية وذلك وفقا لمراحل هذه العقود، بهدف تحديد نواتج العقد وتكاليفه، حيث وضح النظام المحاسبي المالي (SCF) وكذا المعيار المحاسبي الدولي رقم 11 طريقتين في معالجة عقود المقاولات، ومن خلال هذه المعالجة يتم اكتشاف المشاكل المحاسبية المتعلقة بعقود المقاولات.

المطلب الأول : معالجة مراحل عقود المقاولات

نستعرض المعالجة المحاسبية للعمليات التي تعتبر من صميم خصوصيات قطاع البناء دون العمليات الأخرى الروتينية التي تشترك فيها جميع المؤسسات الأخرى في مختلف القطاعات، كما سنتبع منهجية تسلسل العمليات وفق التسلسل الطبيعي لنشاط مؤسسة قطاع البناء.

1. شراء دفتر الشروط: جميع المواصفات التقنية والمالية للمشروع المعروض مفصلة في دفتر الشروط، حيث أن هذا الدفتر لا يمنح مجانا، وذلك من اجل ضمان الحصول عليه من طرف المؤسسات الجادة فقط، ويتم الحصول عليه بعد دفع قيمته والتي عادة ما تكون نقدا، ولإثبات ذلك نسجل القيد التالي:

| | | | |
|------|------|--------------------------------|-----|
| XXXX | XXXX | د/ مصاريف التوثيق | 618 |
| XXXX | | د/ الصندوق شراء دفتر الشروط | 53 |

2. دفع التامين الابتدائي: في بعض المشاريع يشترط دفع التامين الابتدائي بعد تقديم العرض التقني والمالي ، وقبوله كضمان لجدية المؤسسة المكلفة بالانجاز ، ويكون التسجيل المحاسبي كما يلي¹:

| | | | |
|------|------|--|--------|
| XXXX | XXXX | د/ تأمينات | 616 |
| XXXX | | د/بنك/ صندوق تسديد قيمة التامين الابتدائي | 53/512 |

3. الحصول على تسبيق من صاحب المشروع: في بعض الأحيان يقوم صاحب المشروع بتقديم تسبيق لمؤسسة المقاولات بغرض تسهيل تقدم وتيرة الانجاز للحصول على مواد البناء، ودفع بعض الأعباء الضرورية لانطلاق الأشغال، ويكون التسجيل المحاسبي بعد استلام إشعار من البنك يفيد باستلام المبلغ وزيادة في حساب المقاول كما يلي:

| | | | |
|------|------|---|-----|
| XXXX | XXXX | د/ بنك | 512 |
| XXXX | | د/ تسبيقات مستلمة استلام تسبيق من صاحب المشروع | 419 |

4. الضمانات المدفوعة: فيما يتعلق بالضمانات التي تكون عادة تكون نسبة 5% (قيمة العقد أو قيمة الفاتورة) تخصم من فواتير الانجاز ولا يدفعها العميل إلا بعد تحقق الشروط المحددة في

¹ - ب ك، المحاسبة الخاصة (محاسبة قطاعية)، مطبوعة مقدمة لطلبة السنة الثالثة، تخصص محاسبة، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة باتنة، 2015.2016، ص 14

الفصل الأول: الإطار المفاهيمي لمحاسبة أعمال المقاولات وفق IAS11 و SCF

العقد، وفي الغالب ترجع للمقاول بعد سنة من تاريخ انتهاء المشروع، ويكون التسجيل المحاسبي كما يلي: ¹

| | | | |
|------|------|---------------------------------|-----|
| XXXX | XXXX | د/كفالات الضمان | 275 |
| XXXX | | د/بنك | 512 |
| | | تسديد قيمة الضمان لصاحب المشروع | |

5. معالجة الأشغال المنجزة: عندما يصل مستوى الانجاز إلى إتمام مرحلة معينة، يتم إثباته بالقييد التالي:

| | | | |
|------|------|-------------------------------|-----|
| XXXX | XXXX | د/مبيعات الأشغال | 417 |
| XXXX | | د/أشغال قيد الانجاز | 704 |
| | | إثبات وجود أشغال جاري انجازها | |

6. تسليم المشروع: عند تسليم المشروع يتم إثباته بالقييد التالي: ²

| | | | |
|------|------|------------------------------|-----|
| | XXXX | د/تسبيقات مستلمة | 419 |
| | XXXX | د/بنك | 512 |
| XXXX | | د/أشغال جاري انجازها | 417 |
| | | استلام تسبيق من صاحب المشروع | |

المطلب الثاني: طرق احتساب أرباح عقود المقاولات

¹ نفس المرجع السابق، ص 14

² - حسين رحيم ، زوينة فرج الله، عقود طويلة الأجل بين الاتجاهات المحلية والمعايير المحاسبية الدولية، مداخلة مقدمة ضمن الملتقى الدولي حول دور المعايير المحاسبية الدولية IAS / IFRS/IPSAS في تفعيل المؤسسات والحكومات، الجزائر 2014، ص 29

يتم احتساب أرباح المقاولات وفقا لطريقتين :

1. طريقة نسبة التقدم في الانجاز

بموجب هذه الطريقة يتم توزيع أو تخصيص إيرادات العقد، وكذلك أرباحه على الفترات المحاسبية التي تشهد تنفيذه.¹

وهي الطريقة الأكثر شيوعا في الاستخدام نتيجة تأييد المبادئ المحاسبية لها (مبدأ الاستحقاق، واستقلال الفترات)²، حيث في ظل هذا الأسلوب يتم الاعتراف بالإيراد والمصروف بطريقة متناسقة وفقا لمدى التقدم والانجاز في تنفيذ المنتج موضوع العقد، ويقصد بدرجة التمام أو نسبة الانجاز ذلك الجزء المنفذ من العقد إلى إجمالي هذا العقد³، أي أن المحاسبة على العقد تكون بنسبة ما أنجز منه⁴.

حيث أن هذه الطريقة تقوم على احتساب الربح بناء على أساس الإنتاج أي تحمل كل فترة محاسبية بنصيب من الربح بقدر ما قدمته من جهود إنتاجية والتالي تتناسب الأرباح طرديا مع كمية الإنتاج في الفترات المحاسبية⁵.

لكن من مساوئ استخدام هذه الطريقة وجود عنصر عدم التأكد في تقدير أرباح المشروعات غير التامة، مما ينتج عنه صعوبة تقدير التكلفة الكلية للمشروع⁶.

حيث تحسب نسبة انجاز عقد المقاولات وفق العلاقة التالية:⁷

التكلفة الفعلية للجزء المنفذ حتى نهاية الفترة

$$\text{نسبة الانجاز} = \frac{\text{100} \times \text{التكلفة الفعلية للجزء المنفذ حتى نهاية الفترة}}{\text{التكلفة الكلية للمشروع}}$$

¹ - حسن زكي وآخرون، المحاسبة في المنشآت المتخصصة، منشورات جامعة دمشق كلية الاقتصاد، سنة 2011، ص 485

² - احمد بكاي، دراسة واقع المحاسبة في قطاع البناء والأشغال العمومية في ظل النظام المحاسبي المالي، مذكرة الماجستير في العلوم التجارية،

المحاسبة المالية، قسم، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، سنة 2014، 2015، ص15

³ - كمال الدين الدهراوي، عبد الله عبد العظيم هلال، المحاسبة المتوسطة بين النظرية والتطبيق، الدار الجامعية، الإسكندرية، سنة 1999،

ص375

⁴ - عبد الحليم كراجة، عبد الرحمان سالم، احمد الجعبري، محاسبة المنشآت الخاصة، دار الصفاء، عمان، 2001، ص 114

⁵ - احمد حلمي جمعة، مرجع سابق، ص 227

⁶ - حسين علي خشارمة، دور المحاسبة في اتخاذ القرارات، بحوث محكمة منتقاة، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، الإمارات العربية المتحدة،

2014، ص 407

⁷ - احمد حلمي جمعة، مرجع سابق، ص 227

التكلفة الفعلية للجزء المنفذ + التكلفة التقديرية للجزء تحت التنفيذ

2. طريقة العقود التامة :

وفق هذه الطريقة تتم المحاسبة في نهاية العقد وبعد انجازه تماما.¹

ولا يتم الاعتراف بإيراد المقاوله ومصروفاتها لحين الانتهاء من العقد،² وتتسم هذه الطريقة بالموضوعية والبساطة ومحدودية مشاكلها المحاسبية، وذلك بسبب عدم الحاجة إلى تقدير تكاليف وإيرادات العقد، والاكتفاء بالانتظار إلى حين انتهاء إتمام العقد، حيث يمكن عند تلك اللحظة تحديد كل من نفقات وإيرادات العقد، بقدر كبير من الدقة والموضوعية، لكن عيبها الرئيسي يتلخص في عدم مسايرتها لأساس الاستحقاق واستقلال الفترات³، بالإضافة إلى نتيجة أعمال المشروع غير التام لا تظهر في نهاية الفترة المالية، وخاصة بالنسبة للمشروعات التي يحتاج تنفيذها أكثر من سنة، وهذا يؤدي إلى عدم توزيع أرباح المشروع بين الفترات المالية الخاصة بتنفيذه⁴.

وتتشابه الإجراءات المحاسبية في طريقة العقود المكتملة، مع تلك الإجراءات السابق ذكرها عند عرض طريقة نسبة اكتمال العقود مع اختلاف وحيد وهو عدم إجراء أية تقديرات لإجمالي الأرباح خلال فترة العقد⁵.

وبالتالي تكاليف المشروع يسمر ظهورها في الحسابات حتى ينتهي تنفيذ المقاوله⁶.

وبالتالي يفضل استخدام طريقة نسبة الانجاز في احتساب أرباح أو خسائر المشروعات غير التامة، إذا كانت قيمة العقد مضمونة التحصيل، وكان بالإمكان تقدير التكلفة الكلية للمشروع بصورة صحيحة، أما إذا كانت هناك صعوبة في تقدير هذه التكلفة فيستحسن استخدام طريقة المقاوله المنتهية⁷.

¹ - أيمن الشنطي، محاسبة المنشآت الخاصة، دار البداية، عمان، 2009، ص 100

² - وليد عبد القادر، حسام الدين خداش، مرجع سابق، ص 196

³ - حسن زكي، محاسبة تكاليف عقود المقاولات في ضوء المعايير المحاسبية الدولية، مؤسسة الوراق، عمان، الأردن، 2000، ص ص 73، 74

⁴ - حسين علي خشارمة، مرجع سابق، ص 408

⁵ - إسماعيل إبراهيم جمعة، محمد سامي راضي، المحاسبة المتوسطة إصدارات الجمعية السعودية للمحاسبة - الرياض 1996 - ص

ص 314/313

⁶ - وصفي عبد الفتاح أبو المكارم، سمير كامل محمد، المحاسبة المالية المتوسطة، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2000، ص 213

⁷ - حسين علي خشارمة، مرجع سابق، ص 409

المطلب الثالث: المشاكل المحاسبية لعقود المقاولات

يمكن تحديد أهم المشاكل المحاسبية التي تواجه العمل المحاسبي في منشآت المقاولات:

- كيفية الاعتراف المحاسبي بالفواتير المرفوضة من صاحب المشروع في آخر السنة المالية، والفواتير التي لم يتم الموافقة عليها بعد¹.
- صعوبة تطبيق طرق الاهتلاك.
- صعوبة إيجاد المعالجة المحاسبية المناسبة في حالة تأخر الانجاز.
- مشكلة اختيار طرق لتوزيع المصاريف غير المباشرة على المشاريع الإنشائية².
- مشكلة طول الفترة الزمنية والتي تنشأ عنها اختلاف الفترة الصناعية عن الفترة المحاسبية، وهذا ما يتولد عنه مشاكل ذات طبيعة محاسبية، أهمها إيجاد أسلوب محاسبي (المعالجة المحاسبية) ملائم يحكم كيفية الاعتراف بالمراحل الإنتاجية للعملية الصناعية (رقم الأعمال والنتيجة المحققة في القوائم المالية السنوية)³.
- كيفية تسوية أرباح وخسائر المقاول في نهاية كل سنة مالية، رغم أن المقاول لم تتم بالكامل ولم تسلم للعميل، الأمر الذي يخالف مبادئ المحاسبة⁴.
- مشكلة تخصيص وتوزيع التكاليف في منشآت المقاولات، وذلك من تكاليف مباشرة وتكاليف غير مباشرة⁵.
- ارتفاع تكلفة تنفيذ الأعمال في الظروف المستجدة الحالية من استخدام معدات ووسائل البناء الحديثة.
- ضعف حجم الإمكانيات الفنية والعملية.
- عدم الاستغلال الكامل للإمكانيات المادية المتاحة لدى المقاول، الأمر الذي يخلق فائض في التمويل.
- عدم وجود خطة لتوزيع المشاريع⁶.

¹ - احمد بكاي، مرجع سابق، ص 67

² - احمد بكاي، مرجع سابق، ص 67

³ - السيد عبد المقصود دبيان، صلاح الدين عبد المنعم مبارك، مرجع سابق، ص 214

⁴ - صلاح بسيوني عيد وآخرون، نظم محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2017، ص 133

⁵ - هاشم احمد عطية، محمد محمود عبد ربه، مرجع سابق، ص 13

⁶ - مبروك محمد نصير، مرجع سابق، ص 19

- كيفية تحديد تكاليف عقود المقاولات حيث انه تم ذكر طريقة احتساب أرباح المقاولات فقط.
- مشكلة موقع المقاول، حيث انه تختلف المقاوله عادة باختلاف الموقع، ومن ثم فالعمل لا يكون نمطي، الأمر الذي يظهر صعوبات أمام محاسب التكاليف، وفي تحقيق الرقابة على التنفيذ، وما يزيد من صعوبة الرقابة أن المقاوله يتم تنفيذها خارج الشركة وبعيدا عن المركز الرئيسي، أضف إلى ذلك صعوبة وضع معدلات أداء لتنفيذ الأنشطة.¹

¹ - احمد حلمي جمعة، مرجع سابق، ص 28،30

خلاصة الفصل:

من خلال هذا الفصل حاولنا الإلمام بالأطر المفاهيمية للموضوع حيث تبرز المشكلة المحاسبية لمعالجة عقود الإنشاء في دفاتر المقاول، حيث أن هذا النوع من العقود يستغرق تنفيذه في العادة فترة زمنية طويلة وبالتالي تمتد فترة تنفيذه عبر أكثر من فترة محاسبية واحدة مما يتطلب أسلوب محاسبي ملائم لتوزيع إيراد العقد وتكاليفه عبر الفترات المحاسبية لتنفيذ العقد وقد تناول معيار المحاسبة الدولي رقم 11 المعالجة لعقود الإنشاء طويلة الأجل، ويعتبر العنصر الرئيسي للمحاسبة عن تلك العقود هو توقيت الاعتراف بالإيرادات (الأرباح) انطلاقاً من المعيار المحاسبي الدولي رقم 11 وصولاً إلى النظام المحاسبي المالي فيما يخص عقود المقاولات، وقد حققنا الهدف المرجو من الدراسة النظرية وهي بناء قاعدة معلوماتية عن موضوع الدراسة بهدف تسهيل العمل التطبيقي.

**الفصل الثاني:
دراسة المقاولات في مؤسسة الأشغال الحضرية
والنظافة العمومية-بيسكرة-**

تمهيد:

بعدما تطرقنا في الفصل السابق إلى أعمال المقاولات بصفة عامة، ومختلف الجوانب المحاسبية المتعلقة بها، وذلك وفقا للمعيار المحاسبي الدولي IAS11 والمتعلق بعقود الإنشاء وكذا النظام المحاسبي المالي SCF، سنتطرق في هذا الفصل التطبيقي إلى دراسة ميدانية لإحدى الشركات الجزائرية التي تنشط في القطاع الخاص، وذلك لمحاولة إسقاط دراستنا النظرية حول محاسبة أعمال المقاولات عليها، حيث سنقوم بالوقوف على مدى تطبيق المعالجة المحاسبية لعقود المقاولات في هذه الشركة.

وبالتالي تم تقسيم هذا الفصل إلى:

المبحث الأول والذي تناولنا فيه لمحة عن المؤسسة محل الدراسة (مؤسسة بوسكار)، المبحث الثاني تطرقنا فيه إلى المعالجة المحاسبية لعقود المقاولات في مؤسسة الأشغال الحضرية والنظافة العمومية والمبحث الثالث الذي ركزنا فيه على تكييف المعالجة المحاسبية لمؤسسة بوسكار حسين وفق المعيار المحاسبي الدولي IAS11 والنظام المحاسبي SCF .

المبحث الأول: لمحة عن المؤسسة محل الدراسة (مؤسسة بوسكار حسين)

سوف نقوم في هذا المبحث بدراسة عامة حول مؤسسة بوسكار حسين للأشغال الحضرية والنظافة العمومية، وذلك من خلال التعريف بالمؤسسة محل الدراسة والتعرف على أهم نشاطاتها وكذا الهيكل التنظيمي للمؤسسة.

المطلب الأول: التعريف بالمؤسسة وهيئات مشاريعها وأهم نشاطاتها

الفرع الأول: التعريف بالمؤسسة

يطلق على المؤسسة تسمية "مؤسسة الأشغال الحضرية والنظافة العمومية ETUHP، BOUSSEKAR HOCINE" تنشط هذه المؤسسة في قطاع المقاولات والأشغال الكبرى، مقرها في بسكرة وبالضبط شارع الوردى لعروسي شتمة - بسكرة -

تأسست مؤسسة بوسكار حسين في 1990/11/19 وهي عبارة عن مؤسسة خاصة¹، لديها شهادة تأهيل تحت رقم 7² وهذا الرقم يعطي للمؤسسة الأولوية في المشاريع الكبرى، حيث أن أي مؤسسة لديها هذا الرقم منذ بداية نشاطها وتبدأ من الرقم 1 وعند زيادتها للعمال أو المعدات يرتفع الرقم تدريجيا.

وتبرز أهداف المؤسسة في:

1. هدف هذه المؤسسة كأى مؤسسة هو الربح والاستمرارية.
2. زيادة الإيرادات الأرباح بشكل متنامي.
3. تحقيق التميز التشغيلي.
4. تطوير وتسويق هوية وصورة الشركة.
5. جلب أفضل الكفاءات البشرية.
6. التنافس الشريف بين شركات المقاولات.
7. لدى الشركة مشروع المساهمة بالخدمات الاجتماعية.
8. خلق بيئة عمل مثالية للموظفين.³

¹- انظر الملحق رقم 03

²- انظر الملحق رقم 04

³- مقابلة مع مسؤول المصلحة التقنية

9. تعزيز العلاقات مع العملاء الحاليين، وجذب عملاء جدد وبناء علاقات إستراتيجية طويلة الأمد معهم.

الفرع الثاني: هيئات المشروع

تتعلق هذه المقابلة عند قيامها بمشروع ما بمجموعة من الهيئات هم:

1. **مكتب الدراسات:** وهو الذي يقوم بمتابعة المشروع وحساب تكلفة المشروع من خلال إجراء دراسة للمشروع، ويعتبر مكتب الدراسات المرحلة الأولى في بداية انجاز المشروع، حيث انه بعد إعطاء تكلفة المشروع من قبل هذا المكتب تقوم احد مؤسسات الدولة بالإعلان عن المناقصة في الجرائد، هنا يقوم المقاول الذي يسعى للحصول على هذا المشروع بشراء دفتر الشروط وملئه بمعلومات المقاول ومؤسسته في الجانب التقني ثم يقوم بدفعه لصاحب المشروع.
2. **صاحب المشروع:** وهي الجهة التي قامت بالإعلان عن المناقصة، وهذه الأخيرة تتم في يوم إيداع ملفات المترشحين، كما تقوم هذه الجهة بدراسة ملفات الترشيح المودعة لديها، ثم تقوم بإعطاء المشروع للمترشح الأحسن عرض بعدها ترسل له وثيقة الانطلاق بالأشغال مصحوبة بالاتفاقية *Marché*.
3. **المقاول:** وهو الشخص أو المؤسسة التي تقوم بأعمال المقابلة منذ استلامها لوثيقة الانطلاق بالأشغال والاتفاقية، إلا أن المقاول في الواقع لا ينطلق في الأشغال مباشرة وإنما يقوم بدراسة للمكان، لأنه يمكن أن يستلم مشروع طريق لحي ما فيجد أن ذلك الحي مازالت أشغال بناء السكنات لم تتم بعد، هنا يطلب المقاول من صاحب المشروع أمر بإيقاف الأشغال بصفة مؤقتة، وإذا لم يكن هناك عائق يبدأ المقاول مباشرة في الأشغال.¹
4. **المخبر:** وهو الذي يقوم بمراقبة الجودة والنوعية للمشروع.²

الفرع الثاني: أهم نشاطات المؤسسة

تقوم المؤسسة بالعديد من النشاطات من بينها:³

¹ - مقابلة مع مسؤول المصلحة التقنية

² - انظر الملحق رقم 10

³ - انظر الملحق رقم 03

دراسة المقاولات في مؤسسة الأشغال الحضرية والنظافة العمومية-ببسكرة-

- أشغال تهيئة المساحات المسقية وتصريف المياه.
- الأشغال الغابية واستغلال الغابات.
- الأشغال الفلاحية.
- أشغال البناء في مختلف مراحلها.
- أشغال الطرقات والمطارات.
- أشغال الكهرباء.
- تركيب أنظمة التكييف والتبريد.
- أشغال الحفر والأشغال الريفية.
- كراء معدات وأدوات البناء والأشغال العمومية.
- أشغال الدراسات والانجازات في الهندسة المدني.

وهذه النشاطات تحصلت عليها المؤسسة من اجل توسيع نشاطها وذلك من خلال شهادات الانجاز أو ما تسمى بشهادة حسن التنفيذ التي تسلم للمؤسسة نتيجة تنفيذها لأعمالها بأحسن طريقة.

كما تقوم المؤسسة بخدمات أخرى إضافة إلى النشاطات سابقة الذكر.

المطلب الثاني: مشاريع المؤسسة والهيكل التنظيمي لها

الفرع الأول: المشاريع المنجزة للمؤسسة

ومن بعض أهم المشاريع المنجزة للمؤسسة ما يلي:

جدول رقم 04: بعض المشاريع المنجزة في المؤسسة

| السنة | المشاريع | المبلغ |
|-------|---|-------------|
| 2012 | مخطط شغل الأراضي رقم 05 زربية الوادي | 13053786.00 |
| 2014 | طرقات فلياش_بسكرة حصة 02 | 33968972.10 |
| 2015 | طرقات 40 مسكن تساهمي_بسكرة حصة 02 | 10280560.00 |
| 2016 | التعبيد بأحياء سطر ملوك كبلوتي وصالح باي | 53853956.00 |
| 2016 | أشغال التحسين الحضري تجزئة 317 قطعة بلدية | 8655424.00 |

دراسة المقاولات في مؤسسة الأشغال الحضرية والنظافة العمومية-ببسكرة-

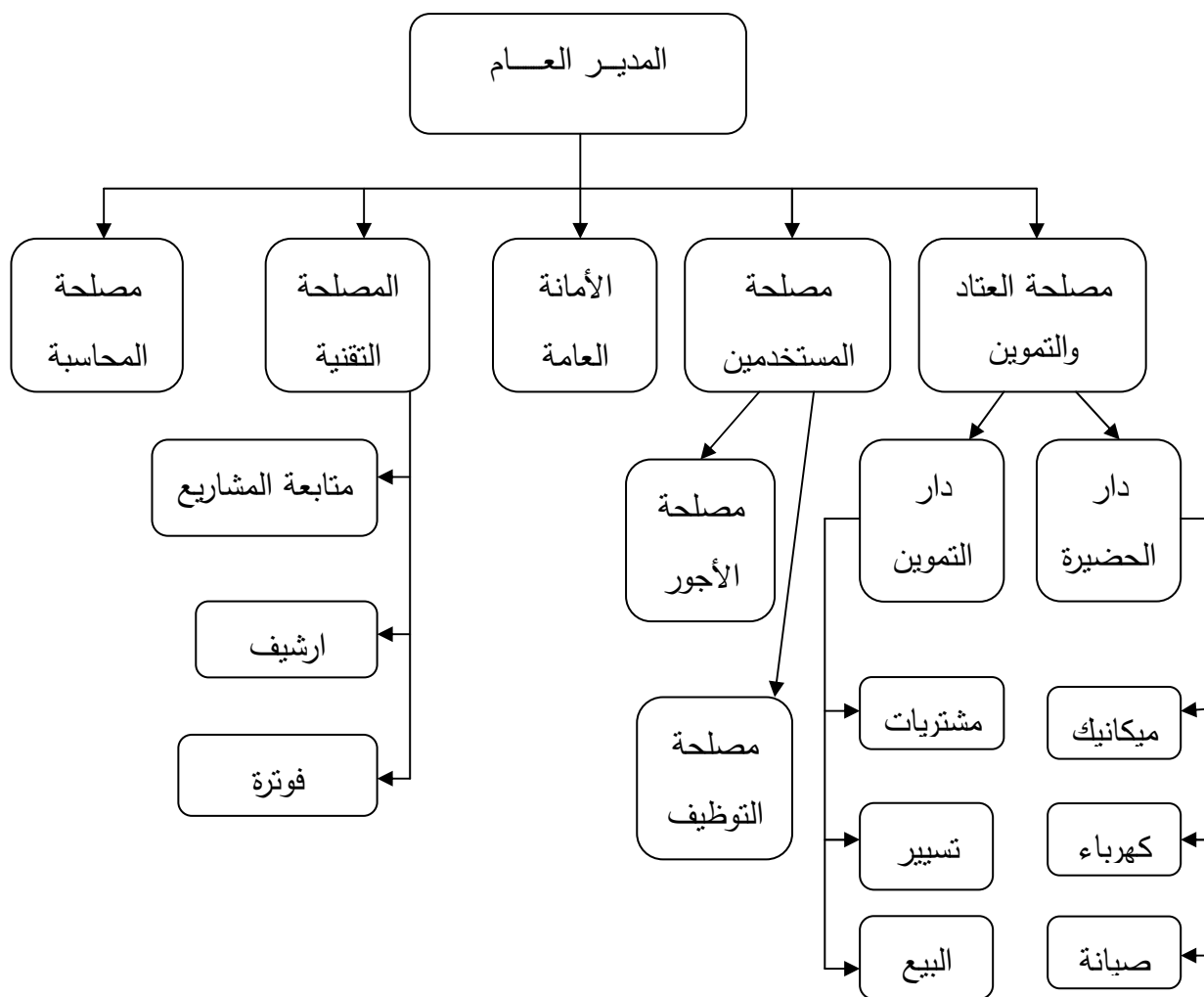
| | | |
|-------------|---|------|
| | بسكرة حصة الطرقات (الشرط الثاني) | |
| 18638615.90 | طرقات حي 220 مسكن سيدي عقبة | 2016 |
| 14549860.00 | طرقات 310 مسكن اجتماعي إيجاري بلدية الوطاية | 2016 |
| 45568771.55 | طرقات منطقة الحضائر بسكرة حصة 01 | 2017 |
| 9176090.00 | طرقات انجاز 3000 سرير للإيواء الحاجب | 2017 |

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على مصلحة المحاسبة والمالية

الفرع الثاني: الهيكل التنظيمي للمؤسسة

يمكن تلخيص الهيكل التنظيمي من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم 01: الهيكل التنظيمي لمؤسسة الأشغال الحضرية والنظافة العمومية "بوسكار حسين"



المصدر: مصلحة الموارد البشرية للمؤسسة

المطلب الثالث: تحليل الهيكل التنظيمي للمؤسسة

سنحاول في هذا الجزء التعرف على أهم مصالح الهيكل التنظيمي للمؤسسة كالآتي:

- ❖ **المدير العام:** له دور فعال وهام في المؤسسة، وله جميع الصلاحيات، كما توكل له مسؤولية تشجيع وتحفيز العمال لأداء عملهم بأكثر فعالية.
 - ❖ **الأمانة العامة:** تتولى إدارة وتسيير شؤون المؤسسة في التخطيط الاستراتيجي.
 - ❖ **مصلحة العتاد والتموين:** تمثل هذه الإدارة الصلة بين المؤسسة والزبائن وهدفها الرئيسي هو تلبية أكبر عدد من الطلبات، كما تقوم على إعداد وتطبيق برامج الاستيراد وشراء المواد الأولية، كما أنها تشارك في التفاوض مع الموردين المحليين والأجانب، وتلبي احتياجات المؤسسة من المواد الأولية.
 - ❖ **مصلحة المستخدمين:** تسهر هذه المصلحة على القيام بعدة وظائف خاصة بتسيير العمال، ويشرف عليها رئيس دائرة المستخدمين، كما أنها بأجور العمال بصفة عامة، وتراقب حركة العمال داخل الورشات وتوجيههم في حالة توقف إحدى الورشات، بالإضافة إلى ذلك تقوم هذه المصلحة باستقبال طلبات التوظيف ومعالجة الملفات المعروضة لدى المؤسسة.
 - ❖ **المصلحة التقنية:** هي مصلحة مختصة في المشاريع ويتمثل دورها في المناقصات، ويكون ذلك عند نشر المناقصات في الجرائد فتقوم المؤسسة بشراء دفتر الشروط المتعلق بهذه المناقصة من المصلحة المتعلقة بها، ويجب أن تكون المؤسسة مؤهلة لهذه المناقصة، وبعد إرساء المناقصة وقبولها تصبح هناك صفقة بين المؤسستين.
 - ❖ **مصلحة المحاسبة:** تقوم هذه المصلحة بكل العمليات المالية والحاسبية، وتعمل على تطبيق إجراءات أنظمة المحاسبة بتحليل الحسابات ومراقبة مختلف التصريحات من أعمال الضرائب، كما تقوم بإعداد مختلف الدفاتر و التسجيلات المحاسبية.
 - ❖ **مصلحة المحاسبة:** تقوم هذه المصلحة بكل العمليات المالية والحاسبية، وتعمل على تطبيق إجراءات أنظمة المحاسبة بتحليل الحسابات ومراقبة مختلف التصريحات من أعمال الضرائب، كما تقوم بإعداد مختلف الدفاتر و التسجيلات المحاسبية.
- حيث تتمثل مهام مصلحة المحاسبة في ما يلي:
- الإشراف على التسيير والتنسيق بين المصالح والفروع المختلفة.
 - تساهم في تسيير الموارد المالية والمادية للمؤسسة.
 - تساهم في وضع الخطة المستقبلية للمؤسسة.

المبحث الثاني: المعالجة المحاسبية لعقود المقاولات في مؤسسة بوسكار حسين

سنقوم في هذا المبحث بدراسة عقد من عقود المقاولات الخاص بالمؤسسة محل الدراسة، وذلك من خلال تقسيم المبحث إلى مطلبين، مطلب يحتوي على معلومات العقد، ومطلب يحتوي على المعالجة المحاسبية للعقد.

المطلب الأول: معلومات الصفقة محل الدراسة

مؤسسة الأشغال الحضرية والنظافة العمومية تحصلت على صفقة لانجاز طرقات حي 310 مسكن اجتماعي وحي 134 مسكن اجتماعي بسيدي عقبة، وذلك سنة 2015 حيث ان صاحب المشروع تمثل في مديرية التعمير والهندسة المعمارية والبناء، حيث أن هذه الصفقة هي عبارة عن عقدين معا، حيث يتم تصنيف تكاليف كل عقد على حدا.

تكلفة الصفقة هي 42731136.94 دج.

مدة الصفقة: أمر الانطلاق بالأشغال استلمته مؤسسة بوسكار حسين من قبل مديرية التعمير والهندسة المعمارية والبناء¹ في 28 جانفي 2015، وفي 11 نوفمبر 2016 استلمت المؤسسة من نفس الهيئة ما يسمى بمحضر استلام نهائي للأشغال، حيث في هذا المحضر تنتقل اللجنة التقنية المتكونة من السادة:

- ممثل فرع التعمير والهندسة المعمارية والبناء لدائرة سيدي عقبة.
- ممثل مخبر الجنوب.
- مؤسسة الأشغال الحضرية والنظافة العمومية، بوسكار حسين.

تنتقل اللجنة إلى عين المكان لمعاينة الأشغال المنجزة لهذا المشروع ثم يقوم صاحب المشروع (مديرية التعمير) بإرسال هذا المحضر إلى مؤسسة الأشغال الحضرية والنظافة العمومية.²

وكانت تكاليف الصفقة كالتالي:

¹- انظر الملحق رقم 09

²- انظر الملحق رقم 13

دراسة المقاولات في مؤسسة الأشغال الحضرية والنظافة العمومية-ببسكرة-

الجدول رقم 05 : معلومات صفقة طرقات حي 310 مسكن اجتماعي بسيدي عقبة

| الرقم | الوظيفة | المبلغ |
|-------|--|-------------|
| 01 | حفر ميكانيكي وصرف وجرف الأرضية ذات كل الأنواع، مع عمق متغير، ومع رفع الركام الزائد. | 542150.00 |
| 02 | تصحيح مستويات طبقة الأرضية بحصى الوادي، الرص. | 6505800.00 |
| 03 | الطبقة القاعدية بحصى المحاجر سمك 15 سم مع التشريب. | 2927610.00 |
| 04 | حواف الرصيف ارتفاع من 25 سم الى 30 سم مسبق الصنع مصبوب بطاولة الاهتزاز مع انجاز حفرة على شكل مجرى. | 800000.00 |
| 05 | انجاز مجرى مياه طويل بجدران من الخرسانة مع انجاز حفرة. | 1320000.00 |
| 06 | تصحيح مستويات مجتمعات الصرف الصحي. | 100000.00 |
| 07 | تبليط بالخرسانة خفيفة التسليح وتركيز على ارتفاع 10 سم. | 2400000.00 |
| 08 | انجاز بالوعات نوع سيفوني بالغطاء مع أشغال الحفر، تفريش الرمل للقنوات والردم به. | 800000.00 |
| 09 | طبقة التشريب. | 1518020.00 |
| 10 | طبقة السير بالخرسانة الزيتية سمك 05 سم. | 9603800.00 |
| | المجموع خارج الرسم | 26517380.00 |
| | خصم 10% | 2651738.00 |
| | المجموع خارج الرسم بعد الخصم | 23865642.00 |
| | الرسم على القيمة المضافة 7% | 1670594.94 |
| | المجموع متضمن الرسم | 25536236.94 |

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على وثائق المؤسسة (الملحق 09) الوحدة:الدينار الجزائري

دراسة المقاولات في مؤسسة الأشغال الحضرية والنظافة العمومية-ببسكرة-

الجدول رقم 06: معلومات صفقة طرقات حي 134 مسكن اجتماعي بسيدي عقبة

| الرقم | الوظيفة | المبلغ |
|-------|--|-------------|
| 01 | حفر ميكانيكي وصرف وجرف الأرضية ذات كل الأنواع، مع عمق متغير، ومع رفع الركام الزائد. | 840000.00 |
| 02 | تصحيح مستويات طبقة الأرضية بحصى الوادي، الرص. | 770000.00 |
| 03 | الطبقة القاعدية بحصى المحاجر سمك 15 سم مع التشريب. | 1890000.00 |
| 04 | حواف الرصيف ارتفاع من 25 سم الى 30 سم مسبق الصنع مصبوب بطاولة الاهتزاز مع انجاز حفرة على شكل مجرى. | 750000.00 |
| 05 | انجاز مجرى مياه طويل بجدران من الخرسانة مع انجاز حفرة. | 200000.00 |
| 06 | تصحيح مستويات مجتمعات الصرف الصحي. | 50000.00 |
| 07 | تبليط بالخرسانة خفيفة التسليح وتركيز على ارتفاع 10 سم. | 3900000.00 |
| 08 | انجاز بالوعات نوع سيفوني بالغطاء مع أشغال الحفر، تفريش الرمل للقنوات والردم به. | 320000.00 |
| 09 | طبقة التشريب. | 1050000.00 |
| 10 | طبقة السير بالخرسانة الزيتية سمك 05 سم. | 6300000.00 |
| | المجموع خارج الرسم | 16070000.00 |
| | الرسم على القيمة المضافة 7% | 1124900.00 |
| | المجموع متضمن الرسم | 17194900.00 |

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على وثائق المؤسسة (الملحق 09) الوحدة:الدينار الجزائري

دراسة المقاولات في مؤسسة الأشغال الحضرية والنظافة العمومية-ببسكرة-

الجدول رقم 07 : مصاريف الصففة

| الفترة 04 | الفترة 03 | الفترة 02 | الفترة 01 | المصاريف / السنة |
|-----------|-----------|-----------|-----------|--|
| 1245676 | - | 259168 | 400000 | حفر ميكانيكي وصرف وجرف الأرضية ذات كل الأنواع، مع عمق متغير، ومع رفع الركام الزائد. |
| - | - | - | 84300 | تصحيح مستويات طبقة الأرضية بحصى الوادي، الرص. |
| 670000 | - | - | 626450 | الطبقة القاعدية بحصى المحاجر سمك 15 سم مع التشريب. |
| 799899 | - | - | 100000 | حواف الرصيف ارتفاع من 25 سم الى 30 سم مسبق الصنع مصبوب بطاولة الاهتزاز مع انجاز حفرة على شكل مجرى. |
| 900000 | - | - | - | انجاز مجرى مياه طويل بجدران من الخرسانة مع انجاز حفرة. |
| 550000 | - | - | - | تصحيح مستويات مجمعات الصرف الصحي. |
| 798000 | 1206000 | - | 19400 | تبليط بالخرسانة خفيفة التسليح وتركيز على ارتفاع 10 سم. |
| 1230000 | - | 5000000 | 00000 | انجاز بالوعات نوع سيفوني بالغطاء مع اشغال الحفر. |
| 2340000 | - | - | 5843000 | طبقة التشريب |
| 1567850 | - | 1130686 | 5871467 | طبقة السير بالخرسانة الزفتية سمك 5 سم |
| 10101425 | 1206000 | 6389854 | 12944617 | المجموع |

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على معلومات مسؤول المصلحة التقنية الوحدة:الدينار الجزائري

الجدول رقم 08: التسديدات المحصلة

| السنة | الفترة 01 | الفترة 02 | الفترة 03 | الفترة 04 |
|---------|-------------|-------------|------------|-------------|
| الفوترة | 18612214.36 | 12545675.31 | 2087013.60 | 16790787.59 |

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على فواتير المؤسسة
الوحدة:الدينار الجزائري

المطلب الثاني: المعالجة المحاسبية للصفحة في مؤسسة بوسكار حسين

تقوم مصلحة المحاسبة -كما سبق الذكر- بالمعالجة المحاسبية للعقود التي تبرمها مؤسسة الأشغال الحضرية والنظافة العمومية.

تتم المعالجة لهذا المشروع وفق أساس واحد وهو الفواتير، حيث أن المؤسسة قامت بانجاز جزء من مشروع الطرقات هذا ثم قامت بطلب من اجل تحصيل قيمة هذا الجزء، هنا تقوم مديرية التعمير والهندسة المعمارية والبناء لدائرة سيدي عقبة بتحرير فاتورة لصالح مقولة بوسكار حسين.¹

ومن خلال الوثائق المقدمة لنا نجد أن الفاتورة الأخيرة فيها مبلغ اكبر من المبلغ المتفق عليه²، هذا راجع إلى أن المؤسسة قامت بعمل إضافي للطريق وسجلت هذا العمل في ملحق Avenant تقدمه إلى صاحب المشروع، حيث أن المؤسسة قبل بدئها في العمل الإضافي أو التكميلي تخبر صاحب المشروع والذي يقوم بدوره بإعطائها تأشيرة الانطلاق في هذا العمل الإضافي، حيث أن قيمة العمل الإضافي الذي قامت به المؤسسة يقدر ب 7304553.92 دج ليصبح مبلغ المشروع 50035690.86 دج.

بالإضافة إلى ذلك فإن المقاول قام بتسديد 5% من مبلغ المشروع لصاحب المشروع وتسمى بشهادة حسن

التفويض أو بالضمان³ وهنا يتم حساب الضمان كالتالي: $2501784.543 = 5\% \times 50035690.86$

حيث انه في حالة إن المقاول لم يكمل المشروع أو قام بأعمال مخالفة للقوانين أو كان المشروع فيه أخطاء فإن مبلغ الضمان لا يمكنه استرجاعه، أما في حالة إنهائه للمشروع على أكمل وجه يتم استرجاع مبلغ الضمان.

¹ - مقابلة مع مسؤول المصلحة التقنية

² - انظر الملحق رقم 08

³ - انظر الملحق 11

دراسة المقاولات في مؤسسة الأشغال الحضرية والنظافة العمومية-ببسكرة-

والضمان لا يكون دائما مبلغ نقدي، بحيث يمكن للمؤسسة ان ترهن معدات لديها مقابل هذا الضمان.¹

أولاً: نسبة الانجاز

نسبة الانجاز = تكلفة الفترة ÷ التكلفة الكلية

الجدول رقم 09: حساب نسبة الانجاز

| البيان | الفترة 01 | الفترة 02 | الفترة 03 | الفترة 04 |
|-----------------|-----------|-----------|-----------|-----------|
| تكلفة الفترة | 12944617 | 6389854 | 1206000 | 10101425 |
| إجمالي التكاليف | 30641896 | 30641896 | 30641896 | 30641896 |
| نسبة الانجاز | 42% | 21% | 4% | 33% |

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على وثائق المؤسسة الوحدة:الدينار الجزائري

من خلال هذا الجدول فان:

- نسبة الانجاز للفترة الأولى هي 42% من قيمة العقد.
- نسبة الانجاز للفترة الثانية هي 21% من قيمة العقد.
- نسبة الانجاز للفترة الثالثة هي 4% من قيمة العقد.
- نسبة الانجاز للفترة الأخيرة هي 33% من قيمة العقد.

ثانياً: إيرادات كل فترة

الإيرادات = قيمة العقد × نسبة الانجاز

الجدول رقم 10: إيرادات كل فترة

| البيان | نسبة الانجاز | قيمة العقد | إيرادات كل فترة |
|-----------|--------------|-------------|-----------------|
| الفترة 01 | 42% | 50035690.86 | 21014990.161 |
| الفترة 02 | 21% | 50035690.86 | 10507495.081 |
| الفترة 03 | 4% | 50035690.86 | 2001427.6344 |
| الفترة 04 | 33% | 50035690.86 | 16511777.984 |

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على وثائق المؤسسة الوحدة:الدينار الجزائري

¹ - مقابلة مع مسؤول المصلحة التقنية

ثالثا: تحديد النتيجة لكل فترة

النتيجة = الإيرادات - التكاليف

الجدول رقم 11: نتيجة كل فترة

| البيان | الفترة 01 | الفترة 02 | الفترة 03 | الفترة 04 |
|-----------|--------------|--------------|--------------|--------------|
| الإيرادات | 21014990.161 | 10507495.081 | 2001427.6344 | 16511777.984 |
| التكاليف | 12944617 | 6389854 | 1206000 | 10101425 |
| النتيجة | 8070373.161 | 4117641.081 | 795427.6344 | 6410352.984 |

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على وثائق المؤسسة الوحدة:الدينار الجزائري

عند جمع نتيجة كل فترة نجد أن النتيجة الكلية للعقد هي: 19393794.86

كما يمكن استخراج النتيجة كما يلي:

النتيجة = قيمة العقد - إجمالي التكاليف

$$أي \ 50035690.86 - 30641896 = 19393794.86$$

❖ التسجيل المحاسبي لمؤسسة بوسكار حسين كان كما يلي¹:

اولا: تسديد الضمان لصاحب المشروع

| | | |
|-------|---------------------------------|-------------|
| 41101 | د/ كفالات الضمان | 2501784.543 |
| 512 | د/ بنك | 2501784.543 |
| | تسديد قيمة الضمان لصاحب المشروع | |

ثانيا: التسجيلات المحاسبية خلال فترات الانجاز

الفترة الاولى:

¹ - مقابلة مع مسؤول مصلحة المحاسبة

دراسة المقاولات في مؤسسة الأشغال الحضرية والنظافة العمومية-ببسكرة-

| | | | | |
|--------------|--------------|---|-----|------|
| 12944617 | 12944617 | د/ أعباء د/ بنك تسديد قيمة المصاريف | 512 | 6... |
| 21014990.161 | 21014990.161 | د/ زبائن د/ مبيعات المنتج تام الصنع أشغال قيد الانجاز | 701 | 411 |
| 18612214.36 | 18612214.36 | د/ بنك د/ زبائن تحصيل نقدية من صاحب المشروع | 411 | 512 |

الفترة الثانية :

| | | | | |
|--------------|--------------|---|-----|------|
| 6389854 | 6389854 | د/ أعباء د/ بنك تسديد قيمة المصاريف | 512 | 6... |
| 10507495.081 | 10507495.081 | د/ زبائن د/ مبيعات المنتج تام الصنع أشغال قيد الانجاز | 701 | 411 |
| 12545675.31 | 12545675.31 | د/ بنك د/ زبائن تحصيل قيمة الأشغال المنجزة | 411 | 512 |

الفترة الثالثة:

| | | | | |
|---------|---------|---|-----|------|
| 1206000 | 1206000 | د/ أعباء د/ بنك تسديد قيمة المصاريف | 512 | 6... |
|---------|---------|---|-----|------|

دراسة المقاولات في مؤسسة الأشغال الحضرية والنظافة العمومية-ببسكرة-

| | | | | |
|--------------|--------------|---|-----|-----|
| 2001427.6344 | 2001427.6344 | د/ زبائن د/ مبيعات المنتج تام الصنع أشغال قيد الانجاز | 701 | 411 |
| 2087013.60 | 2087013.60 | د/ بنك د/ زبائن تحصيل قيمة الأشغال المنجزة | 411 | 512 |

الفترة الرابعة (الأخيرة):

| | | | | |
|--------------|--------------|---|-----|------|
| 10101425 | 10101425 | د/ أعباء د/ بنك تسديد قيمة المصاريف | 512 | 6... |
| 16511777.984 | 16511777.984 | د/ زبائن د/ مبيعات المنتج تام الصنع أشغال قيد الانجاز | 701 | 411 |
| 16790787.59 | 16790787.59 | د/ بنك د/ زبائن تحصيل قيمة الأشغال المنجزة | 411 | 512 |

411/د

| | |
|-------------|--------------|
| 18612214.36 | 21014990.161 |
| 12545675.31 | 10507495.081 |
| 2087013.60 | 2001427.6344 |
| 16790787.59 | 16511777.984 |
| 50035690.86 | 50035690.86 |

دراسة المقاولات في مؤسسة الأشغال الحضرية والنظافة العمومية-ببسكرة-

بعد الانتهاء من المشروع يكون حساب الزبائن قد ترصد مباشرة

في حالة استرجاع مبلغ الضمان:

وبعد سنة من اكمال المشروع وتأكد الهيئات المتابعة للمشروع من أن مؤسسة الأشغال الحضرية والنظافة العمومية قامت بانجاز الصفقة وفقا للمعايير المطلوبة تقوم بإرجاع الضمان لها.

ويتم ذلك من خلال القيد التالي:

| | | | |
|-------------|-------------|---|-------|
| 2501784.543 | 2501784.543 | د/ بنك | 512 |
| 2501784.543 | | د/ كفالات الضمان استرجاع قيمة الضمان | 41101 |

المبحث الثالث: تكيف المعالجة المحاسبية لمؤسسة بوسكار حسين وفق المعيار المحاسبي الدولي IAS11 والنظام المحاسبي المالي SCF

سننظر في هذا المبحث إلى المعالجة المحاسبية لصفقة الأشغال الحضرية والنظافة العمومية وفق النظام المحاسبي المالي.

المطلب الأول: المعالجة المحاسبية للصفقة وفق نسبة الانجاز

الجدول رقم 12 : إيرادات ونتيجة العقد

| البيــــــــان | الفترة 01 | الفترة 02 | الفترة 03 | الفترة 04 |
|-----------------------|--------------|--------------|-------------|-------------|
| التكاليف | 12944617 | 6389854 | 1206000 | 10101425 |
| إجمالي التكاليف | 30641896 | 30641896 | 30641896 | 30641896 |
| نسبة الانجاز | 42% | 21% | 4% | 33% |
| نسبة الانجاز المتراكم | 42% | 63% | 67% | 100% |
| قيمة العقد | 42731136.94 | 42731136.94 | 42731136.94 | 42731136.94 |
| تغيرات قيمة العقد | - | - | - | 7304553.92 |
| قيمة العقد الإجمالية | 42731136.94 | 42731136.94 | 42731136.94 | 50035690.86 |
| الإيرادات المتراكمة | 17947077.515 | 26920616.272 | 28629861.75 | 50035690.86 |
| إيراد كل فترة | 17947077.515 | 8973538.757 | 1709245.478 | 21405829.11 |
| نتيجة كل فترة | 5002460.515 | 2583684.757 | 503245.478 | 11304404.11 |

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على الجداول السابقة الوحدة:الدينار الجزائري

➤ نسبة الانجاز المتراكم للفترة N = نسبة انجاز الفترة N + نسبة انجاز الفترة N-1

➤ قيمة العقد الإجمالية للفترة الأخيرة = قيمة الأولية للعقد + التغير أو الزيادة في قيمة العقد (تم

شرحه سابقا).

➤ الإيرادات المتراكمة للفترة N = القيمة الإجمالية للعقد × نسبة الانجاز المتراكم

دراسة المقاولات في مؤسسة الأشغال الحضرية والنظافة العمومية-ببسكرة-

➤ إيراد الفترة N = الإيراد المتراكم للفترة N - الإيراد المتراكم للفترة N-1

➤ نتيجة كل فترة = إيراد كل فترة - تكلفة كل فترة

➤ النتيجة الإجمالية للصفحة = 5002460.515 + 2583684.757 + 503245.478

11304404.11+

= 19393794.86 دج

❖ التسجيل المحاسبي للصفحة وفق نسبة الانجاز¹:

تسجيل الضمان:

| | | |
|-------------|---|-----|
| 2501784.543 | د/ كفالات الضمان | 275 |
| 2501784.543 | د/ بنك تسديد قيمة الضمان لصاحب المشروع | 512 |

الفترة الاولى:

| | | |
|--------------|--|------|
| 12944617 | د/ أعباء | 6... |
| 12944617 | د/ بنك تسديد قيمة المصاريف | 512 |
| 17947077.515 | د/ أشغال قيد الانجاز | 417 |
| 17947077.515 | د/ مبيعات الأشغال إثبات وجود أشغال جاري انجازها | 704 |
| 18612214.36 | د/ بنك | 512 |
| 18612214.36 | د/ تسبيقات مستلمة تحصيل نقدية من صاحب المشروع | 419 |

الفترة الثانية:

¹ - النظام المحاسبي المالي SCF

دراسة المقاولات في مؤسسة الأشغال الحضرية والنظافة العمومية-ببسكرة-

| | | | | |
|-------------|-------------|--|-----|------|
| 6389854 | 6389854 | د/ أعباء د/ بنك تسديد قيمة المصاريف | 512 | 6... |
| 8973538.757 | 8973538.757 | د/ أشغال قيد الانجاز د/ مبيعات الأشغال إثبات وجود أشغال جاري انجازها | 704 | 417 |
| 12545675.31 | 12545675.31 | د/ بنك د/ تسبيقات مستلمة تحصيل قيمة الأشغال المنجزة | 419 | 512 |

الفترة الثالثة:

| | | | | |
|-------------|-------------|--|-----|------|
| 1206000 | 1206000 | د/ أعباء د/ بنك تسديد قيمة المصاريف | 512 | 6... |
| 1709245.478 | 1709245.478 | د/ أشغال قيد الانجاز د/ مبيعات الأشغال إثبات وجود أشغال جاري انجازها | 704 | 417 |
| 2087013.60 | 2087013.60 | د/ بنك د/ تسبيقات مستلمة تحصيل قيمة الأشغال المنجزة | 419 | 512 |

الفترة الرابعة (الأخيرة):

| | | | | |
|----------|----------|---|-----|------|
| 10101425 | 10101425 | د/ أعباء د/ بنك تسديد قيمة المصاريف | 512 | 6... |
|----------|----------|---|-----|------|

دراسة المقاولات في مؤسسة الأشغال الحضرية والنظافة العمومية-ببسكرة-

| | | | | |
|-------------|-------------|--|-----|-----|
| 21405829.11 | 21405829.11 | د/ أشغال قيد الانجاز د/ مبيعات الأشغال إثبات وجود أشغال جاري انجازها | 704 | 417 |
| 16790787.59 | 16790787.59 | د/ بنك د/ تسبيقات مستلمة تحصيل قيمة الأشغال المنجزة | 419 | 512 |

عند تسليم المشروع يكون التسجيل كما يلي:

| | | | | |
|-------------|-------------|---|-----|-----|
| 50035690.86 | 50035690.86 | د/تسبيقات مستلمة د/ أشغال قيد الانجاز تسليم المشروع | 417 | 419 |
|-------------|-------------|---|-----|-----|

في حالة استرجاع الضمان:

بتاريخ استرجاع الضمان بعد سنة يكون التسجيل كما يلي:

| | | | | |
|-------------|-------------|---|-----|-----|
| 2501784.543 | 2501784.543 | د/ بنك د/ أشغال قيد الانجاز استرجاع قيمة الضمان | 417 | 512 |
|-------------|-------------|---|-----|-----|

المطلب الثاني: المعالجة المحاسبية للصفقة وفق طريقة الإتمام

حيث أن المؤسسات تطبق هذه الطريقة إذا لم تتمكن من تقدير نتيجة العقد بصورة صادقة، او كان نظام معالجة البيانات في المؤسسة أو طبيعة العقد لا تسمح بتطبيق طريقة التقدم في الانجاز، وتعتمد هذه الطريقة على تسجيل نواتج مساوية للتكلفة السنوية المحتملة للمشروع.

حيث تتم المعالجة المحاسبية وفق هذه الطريقة كما يلي:¹

تسجيل الضمان:

¹ - النظام المحاسبي المالي SCF

دراسة المقاولات في مؤسسة الأشغال الحضرية والنظافة العمومية-ببسكرة-

| | | | | |
|-------------|-------------|---|-----|-----|
| 2501784.543 | 2501784.543 | د/ كفالات الضمان د/ بنك تسديد قيمة الضمان لصاحب المشروع | 512 | 275 |
|-------------|-------------|---|-----|-----|

الفترة الاولى:

| | | | | |
|-------------|-------------|--|-----|------|
| 12944617 | 12944617 | د/ أعباء د/ بنك تسديد قيمة المصاريف | 512 | 6... |
| 12944617 | 12944617 | د/ أشغال قيد الانجاز د/ مبيعات أشغال إثبات وجود أشغال جاري انجازها | 704 | 417 |
| 18612214.36 | 18612214.36 | د/ بنك د/ تسبيقات مستلمة تحصيل نقدية من صاحب المشروع | 419 | 512 |

الفترة الثانية:

| | | | | |
|---------|---------|--|-----|------|
| 6389854 | 6389854 | د/ أعباء د/ بنك تسديد قيمة المصاريف | 512 | 6... |
| 6389854 | 6389854 | د/ أشغال قيد الانجاز د/ مبيعات أشغال إثبات وجود أشغال جاري انجازها | 704 | 417 |

دراسة المقاولات في مؤسسة الأشغال الحضرية والنظافة العمومية-ببسكرة-

| | | | |
|-------------|-------------|---|-----|
| 12545675.31 | 12545675.31 | د/ بنك | 512 |
| 12545675.31 | | د/ تسبيقات مستلمة تحصيل قيمة الأشغال المنجزة | 419 |

الفترة الثالثة:

| | | | |
|------------|------------|--|------|
| 1206000 | 1206000 | د/ أعباء | 6... |
| 1206000 | | د/ بنك تسديد قيمة المصاريف | 512 |
| 1206000 | 1206000 | د/ أشغال قيد الانجاز | 417 |
| 1206000 | | د/ مبيعات أشغال إثبات وجود أشغال جاري انجازها | 704 |
| 2087013.60 | 2087013.60 | د/ بنك | 512 |
| 2087013.60 | | د/ تسبيقات مستلمة تحصيل قيمة الأشغال المنجزة | 419 |

الفترة الرابعة (الأخيرة):

| | | | |
|-------------|-------------|--|------|
| 10101425 | 10101425 | د/ أعباء | 6... |
| 10101425 | | د/ بنك تسديد قيمة المصاريف | 512 |
| 10101425 | 10101425 | د/ أشغال قيد الانجاز | 417 |
| 10101425 | | د/ مبيعات أشغال إثبات وجود أشغال جاري انجازها | 704 |
| 16790787.59 | 16790787.59 | د/ بنك | 512 |
| 16790787.59 | | د/ تسبيقات مستلمة تحصيل قيمة الأشغال المنجزة | 419 |

دراسة المقاولات في مؤسسة الأشغال الحضرية والنظافة العمومية-ببسكرة-

عند تسليم المشروع يكون التسجيل كما يلي:

| | | | |
|-------------|-------------|----------------------|-----|
| 30641896 | 50035690.86 | د/ تسبيقات مستلمة | 419 |
| 19393794.86 | | د/ أشغال قيد الانجاز | 417 |
| | | د/ إيرادات أخرى | 758 |
| | | تسليم المشروع | |

في حالة استرجاع الضمان:

بتاريخ استرجاع الضمان بعد سنة يكون التسجيل كما يلي:

| | | | |
|-------------|-------------|----------------------|-----|
| 2501784.543 | 2501784.543 | د/ بنك | 512 |
| 2501784.543 | | د/ أشغال قيد الانجاز | 417 |
| | | استرجاع قيمة الضمان | |

المطلب الثالث: مقارنة المعالجة المحاسبية للصفحة في مؤسسة بوسكار بالمعالجة المحاسبية وفق النظام المحاسبي المالي

من الملاحظ أن التسجيل المحاسبي في مؤسسة بوسكار حسين يختلف بعض الشيء عن التسجيل المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي وذلك من خلال:¹

أولاً: تغيير قيمة العقد

عند تغيير العقد نلاحظ أن:

مؤسسة بوسكار حسين قامت بحساب إيراداتها ونتيجتها وفقاً للمبلغ النهائي للعقد ونسبة الانجاز لكل فترة ولم تستعمل المبلغ الأولي أبداً.

¹ - من إعداد الطلبة بناء على ما تم التطرق إليه خلال الدراسة

دراسة المقاولات في مؤسسة الأشغال الحضرية والنظافة العمومية-ببسكرة-

✚ أما النظام المحاسبي المالي ينص على انه عند تغير قيمة العقد فيجب يتم استعمال نسبة الانجاز المتراكم لحساب الإيرادات والنتيجة، ويتم البدء بالعمل بالمبلغ الجديد للعقد منذ يوم تغييره.

وفي كلتا الحالتين النتيجة نفسها إلا أنها تبقى عبارة عن إجراءات فيما يخص تغير قيمة العقد.

ثانيا: التسجيل المحاسبي

يمكن القول بان طريقة التسجيل المحاسبي لكل من مؤسسة بوسكار حسين و النظام المحاسبي المالي يسير على نفس الخطوات والمراحل إلا أن:

✚ مؤسسة الأشغال الحضرية والنظافة العمومية تعتبر الضمان كدين لدى الغير وضعت في حساب الزبائن(ح/411)، في حين أن النظام المحاسبي المالي خصص له حساب وهو كفالات الضمان (ح/275).

✚ في حال هذه الصفقة التي تغيرت فيها قيمة العقد تم تسجيل الإيرادات في مؤسسة بوسكار حسين وفقا للقيمة النهائية للعقد ونسبة الانجاز لكل فترة ، بينما وفق النظام المحاسبي المالي تم تسجيل الإيرادات باستعمال نسبة الانجاز المتراكم، حيث يكمن الاختلاف أيضا في هذه المرحلة في قيود العملية، فوجد مؤسسة بوسكار حسين استعملت قيود فاتورة بيع وفق المحاسبة العامة (ح/411 مدين، ح/701 دائن بمبلغ الإيراد لكل فترة)، أما ما ينص عليه النظام المحاسبي المالي فهو استعمال ح/417 مدين و ح/704 دائن بمبلغ الإيراد.

✚ عند تحصيل النقدية من صاحب المشروع تقوم مؤسسة بوسكار على تسجيلها على شكل زبون سدد دينه للمؤسسة (ح/512 مدين، ح/411 دائن)، أما النظام المحاسبي المالي فينص على أن النقدية المحصلة من صاحب المشروع هي تسبيقات مستلمة توضع تحت حساب 419 وذلك في الجانب الدائن ويقابلها في الجانب المدين حساب البنك.

✚ عند الانتهاء من المشروع وتسليمه لصاحبه لا تسجل مؤسسة بوسكار حسين أي قيد وذلك لان حساب الزبائن يرصد مباشرة وذلك ما يدل على انتهاء المشروع، أما النظام المحاسبي المالي فيقوم في هذه المرحلة على تسجيل محاسبي من اجل بيان انتهاء المشروع وذلك من خلال ترصيد الحسابين (ح/417 دائن و ح/مدين419).

خلاصة الفصل:

بعد إكمال الدراسة الميدانية والتعرف على كيفية المعالجة المحاسبية لعقد المقاولات بها باستخدام طريقة نسبة الانجاز، ومقارنته بالمعالجة المحاسبية وفقا للنظام المحاسبي المالي باستخدام الطريقتين معا طريقة نسبة الانجاز وطريقة العقود التامة، توصلنا إلى بعض الاختلافات بين المعالجة الحاسبية لعقود المقاولات في الميدان وبين المعالجة المحاسبية وفق النظام المحاسبي المالي، حيث توجد هناك مشاكل تعترض المحاسبين والمؤسسات في طريقة تطبيق النظام المحاسبي المالي بالرغم من المجهودات المبذولة.

الختام

الخاتمة

حاولنا من خلال تناولنا لموضوع " محاسبة المقاولات وفق المعيار الدولي رقم 11 والنظام المحاسبي المالي" معالجة إشكالية البحث التالية: كيف تتم المعالجة المحاسبية لعقود المقاولات وفق المعيار المحاسبي الدولي رقم 11 والنظام المحاسبي المالي؟

فالمقاولات - بصفة عامة - هي أعمال هندسية تنفيذية ملموسة تحول الأفكار والتصميمات إلى منتجات ثابتة لها مواصفات وجودة وشكل عام يحقق المنافع للإنسان.

ولهذا فهي تحقق إنتاجا ملموسا يمكن تقديره وقياس مدى جودته وصلاحيته للاستخدام وإشباع حاجات ضرورية للبشر، وليس من المستغرب أن يطلق عليها البعض تعبير صناعة البناء والإنشاء.

ويتطلب تنفيذ بعض المشاريع عدة سنوات (عدة فترات محاسبية)، مما يستدعي تحديد الأرباح في نهاية كل فترة محاسبية، أي تحديد الأرباح من الأعمال التي تم انجازها، ويتم الاعتراف بإيراد العقود طويلة الأجل بأكثر من طريقة محاسبية، حيث يتحقق الإيراد في عقود المقاولات (الإنشاءات) أما بطريقة نسبة التقدم في الانجاز من خلال فترة تنفيذ العقد أو بطريقة العقود التامة وذلك عند اكتمال العقد، ويتوقف استخدام أي من الطريقتين على مدى الثقة في تقدير تكاليف العقد.

ويمكن تلخيص أهم نتائج الدراسة ونتائج اختبار الفرضيات فيما يلي:

نتائج الدراسة: تتلخص أهم نتائج الدراسة في:

- ❖ يعتبر عقد المقاولات مركز تكلفة ومركز ربحية، أي تحتسب التكاليف لكل عقد فيحمل العقد بالتكاليف المباشرة، وبما يخص هذا العقد من تكاليف غير مباشرة ثم تتم عملية المقابلة بين تكلفة العقد الكلية وإيراداته لتحديد الربح الإجمالي من هذا العقد.
- ❖ يتم تسجيل الأعباء والمنتجات التي تخص العمليات التي تمت في إطار عقود الإنشاء وفق طريقة نسبة التقدم في الانجاز وطريقة العقود التامة.
- ❖ النظام المحاسبي المالي يعتبر الركيزة الأساسية الذي تقوم عليه المؤسسة من خلال تحقيق معظم أهدافها.
- ❖ تعاني شركات المقاولات من تطبيق بعض بنود النظام المحاسبي المالي، ومن تحديد الإيراد الذي ينبغي إثباته.

نتائج اختبار الفرضيات: بناء على النتائج السابقة تم التوصل إلى التحقق من اختبار صحة الفرضيات التي تمت صياغتها في بداية البحث.

❖ **الفرضية الأولى:** والتي تنص على أن معالجة عقود المقاولات تقوم على أساس المعالجة المحاسبية لتكاليف وإيرادات عقود المقاولات ، فقد ثبتت صحتها وذلك من خلال أن المسألة الرئيسية لمعيار عقود الإنشاء تتلخص في تخصيص إيرادات وتكاليف العقود بين الفترات المحاسبية التي يتم انجاز العمل فيها، والمحاسبة في قطاع المقاولات تراعي خصوصية القطاع وفي المعالجة المحاسبية يتم التركيز على مراحل انجاز هذه العقود، والتي تتمثل في طريقة نسبة الانجاز وكذا طريقة العقود التامة

❖ **الفرضية الثانية:** يتم التسجيل المحاسبي لعقد المقاولات في المؤسسة محل الدراسة وفقا للمعيار المحاسبي الدولي IAS11 والنظام المحاسبي المالي SCF، تم نفيها لان مؤسسة الأشغال الحضرية والنظافة العمومية لا تعتمد على مراحل وطرق التسجيل المحاسبية المعتمدة في المعيار المحاسبي الدولي IAS11 والنظام المحاسبي المالي SCF، وذلك أنها لازالت تعتمد على المحاسبة العامة رغم توصلها إلى نفس النتائج من حيث الإيرادات والنتيجة.

الاقتراحات والتوصيات: بعد تقديم النتائج المتوصل إليها نقترح التوصيات التالية:

❖ توفير نظام يراقب سير عقود المقاولات محاسبيا وقانونيا.

❖ ضرورة إجراء إصلاحات سريعة ودقيقة تمس الأنظمة القانونية، التكوينية والمالية للمحاسبة عن أعمال المقاولات من أجل توفير مناخ ملائم لتطبيق النظام المحاسبي المالي والمعيار المحاسبي الدولي رقم 11.

❖ يجب الاعتراف بالإيراد فور الانتهاء من العقد وتسليم البضاعة أو الخدمة إلى الزبون.

❖ توفير نظام تكاليف يحدد بدقة تكلفة وإيراد كل عقد.

❖ على مؤسسات المقاولات الجزائرية انجاز دورات تكوينية لمختلف إداراتها ومحاسبيها على النظام المحاسبي المالي وكذلك المعايير المحاسبية الدولية وذلك لفتح المجال للاجتهد الشخصي من قبل المحاسب في أعمال المقاولات بمختلف أنواعها.

آفاق البحث: تبين لنا من خلال الخوض في هذا البحث بان هناك جوانب هامة جديرة بالدراسة والبحث

وهي:

الخاتمة

- ❖ كيفية استخدام طريقة نسبة الانجاز وطريقة العقود التامة في حساب أرباح العقود المحققة.
- ❖ المحاسبة عن عقود المقاولات باستخدام طريقة نسبة الانجاز.
- ❖ المحاسبة عن عقود المقاولات باستخدام طريقة العقود التامة.
- ❖ اثر معايير الاعتراف بالإيراد على العقود طويلة الأجل.
- ❖ الجانب التطبيقي لمحاسبة عقود المقاولات.

قائمة المراجع

أولاً: المراجع العربية

➤ الكتب:

- (1) احمد حلمي جمعة، محاسبة عقود الإنشاء، ط 2، دار الصفاء، عمان، 2015
- (2) احمد غنيم، خطابات الضمان إطار متكامل نظريا وعلميا وقانونيا، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004
- (3) احمد محمد المصري، إدارة شركات المقاولات، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، 1998
- (4) إسماعيل إبراهيم جمعة، محمد سامي راضي، المحاسبة المتوسطة الجزء الثاني، إصدارات الجمعية السعودية للمحاسبة، الرياض 1996
- (5) إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ، مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ، ج1، الأردن، 2010
- (6) أنور العمروسي، العقود الواردة على العمل في القانون المدني ، منشأة المعارف جلال حزبي وشركائه، 2002
- (7) أيمن الشنطي، محاسبة المنشآت الخاصة، دار البداية للنشر والتوزيع، عمان، 2009
- (8) جعفر محمد جواد الفضلي، الوجيز في عقد المقاولات ، دار التفسير، بيروت، 2013
- (9) حامد داود الطلحة، محاسبة المقاولات ، دار اليازوتي العلمية، الأردن، 2013
- حسن زكي، محاسبة تكاليف عقود المقاولات في ضوء المعايير المحاسبية الدولية، مؤسسة الوراق للنشر، عمان الأردن، سنة 2000
- (10) حسن زكي وآخرون، المحاسبة في المنشآت المتخصصة، منشورات جامعة دمشق كلية الاقتصاد، سنة 2011
- (11) حسين علي خشارمة، دور المحاسبة في اتخاذ القرارات، بحوث محكمة منتقاة، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، الإمارات العربية المتحدة 2014
- (12) خالد جمال الجعارات، معايير التقارير المالية الدولية 2007 ، دار اثراء، 2008، الأردن
- (13) خيرت ضيف، محاسبة البنوك، دار النهضة العربية، بيروت ، ب ت
- (14) رضوان حلوة حنان، أسس المحاسبة المالية، دار ومكتبة حامد، عمان، 2004

قائمة المراجع

- 15) رضوان محمد العناتي، مبادئ المحاسبة وتطبيقاتها. ج1، دار الصفاء، الأردن، ب ت
- 16) رفيق يونس المصري، مناقصات العقود الإدارية عقود التوريد ومقاولات الأشغال العامة، ط2، دار المكتبي، 2010
- 17) السيد عبد المقصود دبيان، صلاح الدين عبد المنعم مبارك، نظم محاسبة التكاليف لأغراض القياس، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية، 2013
- 18) السيد عبد المقصود دبيان، محاسبة التكاليف في مجال القياس، دار المعرفة الجامعية، الإسكندرية، 1999 / 2000
- 19) صالح الرزق، عطا الله خليل بن ورا، مبادئ محاسبة التكاليف المعيارية الإطار النظري و العلمي، دار زهران، الأردن، 2013
- 20) صالح عبد الله الرزق، عطا الله ورا خليل، محاسبة التكاليف الفعلية، دار زهران، الأردن، 1999
- 21) صلاح بسيوني عيد وآخرون، نظم محاسبة التكاليف، الدار الجامعية الإسكندرية، القاهرة 2017
- 22) طارق عبد العال حماد ، دليل المحاسب إلى تطبيق معايير التقارير المالية الدولية الحديثة، الدار الإبراهيمية، الإسكندرية، 2006
- 23) طارق عبد العال حماد، دليل استخدام معايير المحاسبة، ج1، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، 2006
- 24) عباس مهدي الشيرازي، نظرية المحاسبة، دار السراسل، الكويت، 1990
- 25) عبد الحي عبد الحي مرعى، وآخرون، أنظمة التكاليف للأغراض قياس تكلفة الإنتاج والخدمات، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2002، 2003
- 26) عبد الرزاق الشحادة، محاسبة المنشآت المالية ، دار المسيرة ، عمان، 1998
- 27) عبد الفتاح الصحن، المحاسبة المالية دراسة وتحليل، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، 1993
- 28) عدنان إبراهيم السرحان، العقود المسماة المقاول، الوكالة، الكفالة، دار الثقافة، عمان، 2007
- 29) فؤاد الفسفوس، محاسبة المنشآت المالية، دار كنوز المعرفة، عمان، 2010

قائمة المراجع

- (30) كمال الدين الدهراوي، عبد الله عبد العظيم هلال، المحاسبة المتوسطة بين النظرية والتطبيق،
الدار الجامعية الإسكندرية، سنة 1999
- (31) عبد الحليم كراجه، عبد الرحمان سالم، احمد الجعبري، محاسبة المنشآت الخاصة، دار الصفاء،
عمان، 2001
- (32) مبروك محمد نصير، محاسبة مقاولات التشييد والبناء وتكاليف عقود الإنشاءات، الدار
الجامعية، الإسكندرية، 2016
- (33) محمد سامي راضي، محاسبة تكاليف العقود والمقاولات، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2007
- (34) محمد عبد الحميد محمد عطية، موسوعة معايير المحاسبة، ج2، دار التعليم الجامعي، مصر،
2014
- (35) محمد لبيب شنب، شرح أحكام عقد المقاولة في ضوء الفقه والقضاء، ط2، منشأة المعارف
جلال حزي وشركاه، 2004
- (36) محمد مصطفى ألبالي، محاسبة التكاليف التطبيقية، مركز التعليم المفتوح، جامعة بني
سوف، 2008
- (37) محمد ياسين غادر، مدى ملائمة معايير المحاسبة الدولية لبناء النظرية العامة المحاسبية،
المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة، 2016
- (38) ناصر نورالدين عبد اللطيف، أساسيات المحاسبة المالية، الدار الجامعية الإبراهيمية،
الإسكندرية، 2006
- (39) نعيم دهمس وآخرون، مبادئ المحاسبة، دار وائل، الأردن، 1999
- (40) نعيم مغيب، عقود مقاولات البناء والأشغال الخاصة والعامة، سنة 1997
- (41) هاشم أحمد عطية، محمد محمود عبد ربه، المحاسبة عن تكاليف طويلة الأجل (المقاولات)،
الدار الجامعية، الإسكندرية، 2000
- (42) هيني قان جريوننج، معايير التقارير المالية الدولية دليل التطبيق، الدار الدولية للاستثمارات
الثقافية، مصر، 2006
- (43) وصفي عبد الفتاح أبو المكارم، سمير كامل محمد، المحاسبة المالية المتوسطة، دار الجامعة
الجديدة للنشر، الإسكندرية، 2000

قائمة المراجع

- (44) وليد عبد القادر، حسام الدين خدّاش، المعايير المحاسبية الدولية، الشركة العربية المتحدة، القاهرة، 2013
- (45) وليد ناجي الحياي، أصول المحاسبة المالية. ج 1، منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة، الدنمارك، 2007
- (46) جمعة حميدات، خبير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، النشر عن طريق المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، 2014
- **الرسائل والأطروحات الجامعية:**
- (47) احمد بكاي، دراسة واقع المحاسبة في قطاع البناء والأشغال العمومية في ظل النظام المحاسبي المالي، مذكرة الماجستير في العلوم التجارية، تخصص المحاسبة المالية، قسم العلوم التجارية، جامعة قاصدي مرياح ورقلة، سنة 2014، 2015
- (48) أمال مهاوة، إمكانية تحيين النظام المحاسبي المالي وفق المعيار الدولي للتقارير المالية للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، جامعة قاصدي مرياح، ورقلة 2010.2011، غير منشورة
- (49) إيهاب محمد نور عبد الله، خطاب الضمان المصرفي، مذكرة ماجستير في القانون الخاص، جامعة جوبا، الدوحة، سنة 2009، غير منشورة
- (50) بلال كيموش، التقييم الدوري للعناصر المادية ودوره في المحافظة على قيمة المؤسسة في ظل النظام المحاسبي المالي، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، جامعة سطيف، 2010.2011، ص 107، غير منشورة
- (51) حسام الدين بشير الزطمة، نظام مقترح لتطوير عملية تسعير العطاءات وفقا لنظام تكاليف الأنشطة في صناعة الإنشاءات في قطاع غزة، مذكرة ماجستير في إدارة الأعمال، الجامعة الإسلامية، غزة، 2006، غير منشورة
- (52) حيدر علوان كاظم الشمري، دور المعلومات المحاسبية في صنع قرارات تسعير عقود المقاولات، مذكرة إخبارية للمندوبية السامية للتخطيط حول وضعية سوق الشغل جامعة واسط، العراق، 2012
- (53) سعيدي عبد الحليم، محاولة تقييم إفصاح القوائم المالية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي، أطروحة دكتوراه، محاسبة، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2015، 2014 غير منشورة

قائمة المراجع

- 54) سليمان احمد محمد القرم، **خطاب الضمان في المصارف الإسلامية**، مذكرة ماجستير، جامعة النجاح الوطنية نابلس، فلسطين، 2013، غير منشورة
- 55) شادي عبد اللطيف أبوorman، **اثر معيار الاعتراف على المشكلات المحاسبية في شركات المقاولات الأردنية**، مذكرة ماجستير محاسبة، جامعة عمان، الأردن، 2014
- 56) عبد الكريم شناي، **اثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على نوعية المعلومات المحاسبية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية**، أطروحة دكتوراه، محاسبة، جامعة العقيد الحاج لخضر، باتنة، 2015، 2016
- 57) عزوز مخلوفي، **النظام المحاسبي المالي كإطار لتصور معايير محاسبية وطنية في ظل المعايير المحاسبية الدولية**، أطروحة دكتوراه، محاسبة، جامعة عمار تلجي، الاغواط، 2015، 2016 ، غير منشورة
- 58) عماد الدين طرابلسي، **"خطاب الضمان البنكي"** مذكرة ماستر في الحقوق والعلوم السياسية ، قانون الشركات، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2014/ 2015، غير منشورة.
- 59) لزعر محمد سامي، **التحليل المالي للقوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي**، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، جامعة قسنطينة، 2011، 2012 غير منشورة.
- 60) محمد فيصل مايدة، **تأثير تطبيق النظام المحاسبي المالي على إعداد وعرض عناصر القوائم المالية في المؤسسة**، أطروحة دكتوراه، تسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2015، 2016 ، غير منشورة
- 61) وائل نورس هناوي، **دور الكفالات المصرفية في عملية المبادلات التجارية الخارجية وتنفيذ المشاريع الاقتصادية**، مذكرة ماجستير في العلوم المالية والمصرفية، جامعة دمشق، سنة 2016، غير منشورة
- **المجلات:**
- 62) معهد الدراسات المصرفية، **خطاب الضمان** ، نشرة اضاءات للتوعية، البنك المركزي، العدد 10، الكويت مايو 2011.
- 63) بكطاش فتيحة، **العقود طويلة الأجل (الجوانب القانونية و الجبائية) وفق النظام المحاسبي المالي** ، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية، المجلد2، العدد الاقتصادي 18، جامعة زيان عاشور الجلفة، افريل 2014.

قائمة المراجع

- (64) شعيب شنوف، أهمية التوحيد المحاسبي العالمي بالنسبة للشركات الدولية، مجلة جديد الاقتصاد، العدد 00، الجمعية الوطنية للاقتصاديين الجزائريين، الجزائر، 2006.
- الجرائد الرسمية:
- (65) الجريد الرسمية، المرسوم التنفيذي رقم 08-156 يتضمن تطبيق أحكام القانون 07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي، العدد 27، المادة 11، الجزائر 2008 .
- الملتقيات:
- (66) خالد جمال جعارات، مطبوعة جامعية بعنوان: مختصر المعايير المحاسبية الدولية، مداخلة مقدمة ضمن الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية في تفعيل أداء المؤسسات و الحكومات، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، أيام 24، 25، نوفمبر 2014
- (67) بوهرين فتيحة، بوشويط ابتسام، دراسة تكيف النظام المحاسبي المالي مع معايير المحاسبة للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة، مداخلة مقدمة ضمن الملتقى الوطني حول واقع وأفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة و المتوسطة في الجزائر، جامعة الوادي، أيام 05، 06 ماي 2013
- (68) سفيان نقماري، رحمة بلهادف، واقع تكيف المؤسسات الجزائرية مع النظام المحاسبي المالية العوائق والرهانات، مداخلة مقدمة ضمن الملتقى الوطني حول النظام المحاسبي المالي بالجزائر وعلاقته بالمعايير الدولية IFRS – IAS، جامعة محمد بن باديس، مستغانم، يومي 13/14 جانفي 2013
- (69) ايت محمد مراد، أبحري سفيان، النظام المحاسبي المالي الجديد في الجزائر، مداخلة مقدمة ضمن الملتقى الدولي حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الجديد واليات تطبيقه في ظل المعايير المحاسبية الدولية، جامعة البليدة، أيام 13.14.15 أكتوبر 2009
- (70) حسين رحيم، زوينة فرج الله – عقود طويلة الأجل بين الاتجاهات المحلية والمعايير المحاسبية الدولية، مداخلة مقدمة ضمن الملتقى الدولي حول دور المعايير المحاسبية الدولية / IAS IFRS/IPSAS في تفعيل المؤسسات والحكومات – الجزائر 2014
- المحاضرات:
- (71) المحاسبة الخاصة (محاسبة قطاعية)، مطبوعة مقدمة لطلبة السنة الثالثة، تخصص محاسبة، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة باتنة 1، 2015.2016

➤ المواقع الالكترونية:

المعيار المحاسبي الدولي رقم 11 الخاص بعقود المقاولات ، الموقع: <http://www.q8control.com>
تاريخ الاطلاع: 09.05.2018 على الساعة: 09:49 م

ثانيا: المراجع الاجنبية

➤ LIVRES:

72) Stéphan Brun ، **Les normes internationales d'information financière** ، Gualino éditeur Paris،2006

73) Jean Jacques Julian، **Les Normes Comptables Internationales IAS/IFRS** ،2é Edition Foucher،2007

74) Stéphan Brun ، **Les Normes comptables Internationale IAS/IFRS**، Collection Business، Gualino Editeur، Paris 2006

75) **LES Normes Comptables internationales IAS/IFRS**، Copyright Page Bleues Internationales ،Alger ،2008

➤ ARTICLE:

76) Samir merouni، **le projet du nouveau système comptable financière Algérien**، mémoire du magistère en sciences de gestion option de management، école supérieur de commerce Alger ،2007/2008