



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي و البحث العلمي

جامعة محمد خيضر - بسكرة -

كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير

قسم: العلوم التجارية



الموضوع

واقع تطبيق محاسبة المقاولات في الجزائر

دراسة حالة *مؤسسة SARL EL MOUSTAKBEL " شتمة " بسكرة*

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

تخصص: محاسبة

الأستاذة المشرفة :

د / زاوي صورية

إعداد الطالبة :

حمزي سليمة

..... 2019	رقم التسجيل
.....	تاريخ الإيداع

الموسم الجامعي: 2018 - 2019

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ



الإهداء

الحمد لله الذي وفقني لإتمام هذا العمل ولم أكن لأصل إليه لولا فضل الله عليّ أما بعد :

إلى من بلغ الرسالة وأدى الأمانة إلى نبي الرحمة و نور العالمين سيدنا محمد صلى الله عليه وسلم

إلى من لا يمكن للكلمات أن توفي حقهما إلى من لا يمكن الأرقام أن تحصى فضائلهما

إلى الوالدين العزيزين أحام الله في عمرهما

إلى أفراد أسرتي سدي في الدنيا الإخوة و الأخوات الأعزاء

إلى من كان سندا و عوناً لي في هذا العمل مشرفتي الأستاذة الفاضلة " صورية زاوي "

إلى كل الأساتذة الكرام الذين عرفناهم عبر مختلف أطوار الدراسة

إلى الأخوات اللواتي لم تلدن أمي إلى من تحلو بالإداء و تميزوا بالوفاء والعطاء، إلى من عرفني

كيف أجدهم و علموني أن لا أضيعهم صديقتي المخلصة

وإلى كل طلبة سنة ثانية ماستر تخصص محاسبة دفعة 2018

إلى كل من حابج ولا يزال في سبيل تحصيل العلم

أهدي هذا العمل

شكر وعرفان

من لم يشكر الناس لم يشكر الله

حديثه رواه (أحمد أبو داود و الترميذي)

الحمد لله الذي بنعمته تتم الصالحات و الصلاة و السلام على رسوله الكريم و من
ترجمه بإحسان إلى يوم الدين و عرفانا بالمساعدات التي قدمت حتى يخرج هذا العمل
إلى النور أتقدم بجزيل الشكر و التقدير و العرفان الأستاذة الفاضلة: زاهي صورية
التي قبلت تواضعا و كرامة الإشراف على هذا العمل، فله أخلص تحية و أعظم تقدير
على كل ما قدمه لي من توجيهات و إرشادات، و على كل ما خصني به من جهد و وقت
طوال إشرافه على هذا العمل أتقدم بالشكر الجزيل إلى الأستاذة الأفاضل: زمرور نعيمة
، دبابش، تومي ميلود،

كما أمتن إلى الإنسان الذي ساندني في الحصول على المعلومات والذي قدم لي
الدعم السيد " لطيفة شريف "

كما أتقدم بالشكر الجزيل إلى كل أعضاء لجنة المناقشة الذين قبلوا قراءة و تقييم هذا

العمل

إلى كل هؤلاء أقول شكرا

حمزي سليمة

فهرس المحتويات

العنوان	الصفحة
إهداء	
شكر وعرهان	
فهرس المحتويات	
قائمة الأشكال و الجداول و الملاحق	
ملخص	
مقدمة	أ - د
الفصل الأول: الإطار المفاهيمي لواقع تطبيق محاسبة المقاولات في الجزائر	
تمهيد	2
المبحث الأول: عموميات عقود المقاولات	3
المطلب الأول: مفهوم المقاولات	3
المطلب الثاني: أنواع عقود المقاولات	7
المطلب الثالث: الخصائص العامة لنشاط المقاولات و عناصر عملية المقولة	8
المبحث الثاني: عقود المقاولات و البيئة الجزائرية	13
المطلب الأول: البيئة القانونية لعقود المقاولات في الجزائر	13
المطلب الثاني: البيئة الاقتصادية و عقود المقاولات في الجزائر	14
المطلب الثالث: البيئة الجبائية و عقود المقاولات في الجزائر	15
المبحث الثالث: إجراءات إبرام عقود المقاولات	17
المطلب الأول: طرق إبرام عقود المقاولات	17
المطلب الثاني: إجراءات إبرام عقود المقاولات	19
المطلب الثالث: مراحل إبرام وتنفيذ عقود المقاولات	30
المبحث الرابع: محاسبة المقاولات	32
المطلب الأول: أهم حسابات محاسبة المقاولات	32
المطلب الثاني: الطرق المحاسبية لإثبات عقد المقاولات	34

39	المطلب الثالث: تقسيم تكاليف عقود المقاولات
39	المطلب الرابع: المعالجة المحاسبية لمحاسبة المقاولات
44	خلاصة الفصل الأول
<p>الفصل الثاني: دراسة واقع تطبيق محاسبة المقاولات في مؤسسة ش ذ م م المستقبل لأشغال الطرق و الري - شتمة - بسكرة</p>	
46	تمهيد:
47	المبحث الأول: لمحة عن المؤسسة محل الدراسة (SARL EL MOUSTAKBEL)
47	المطلب الأول:التعريف بالمؤسسة محل الدراسة
48	المطلب الثاني: نشاطات المؤسسة
49	المطلب الثالث: الهيكل التنظيم للمؤسسة
52	المبحث الثاني: عقود المقاولات في المؤسسة
52	المطلب الأول: عقود المقاولة (المشروع)
59	المطلب الثاني: المعالجة المحاسبية لعقد المقاولة
66	خلاصة الفصل الثاني:
67	خاتمة
71	قائمة المراجع
75	الملاحق

قائمة الجداول

الأشكال و الملاحق

أولاً: قائمة الأشكال:

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
12	العلاقات التعاقدية	01
17	طرق إبرام عقود المقاولات	02
27	إجراءات إبرام الصفقة عن طريق طلب العروض	03
29	إبرام الصفقة عن طريق الاستشارة	04
49	الهيكل التنظيمي لمؤسسة ذات المسؤولية المحدودة " المستقبل " لأشغال الطرق و الري.	05

ثانياً: قائمة الجداول:

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
15	تخصيص المبالغ حسب القطاعات	01
18-19	يوضح مزايا و عيوب إبرام عقود المقاولات	02
33	حسابات مقاولي الباطن و حسابات العملاء	03
48	المشاريع المنجزة للمؤسسة	04
54	يمثل الجدول التقديري و الكمي	05
57	مصاريف عقد المقاوله	06
57	مصاريف عقد المقاوله حسب المراحل	07
59	وضعية الأشغال (التسديدات المحصلة)	08
60	حساب نسبة إنجاز عقد المقاوله	09

61	إيرادات عقد المقاوله	10
61	نتيجة كل وضعيه	11

قائمة الملاحق:

رقم الملحق	عنوان الملحق
01	شهادة التأهيل و التصنيف
02	جدول تقديري وكمي
03	وثيقة أشغال
04	وثيقة أمر بداية الأشغال
05	وثيقة أمر توقيف الأشغال
06	وثيقة استئناف الأشغال
07	محضر استلام نهائي
08	كفالة حسن التنفيذ
09	كفالة حسن التنفيذ
10	فاتورة رقم 01
11	فاتورة رقم 02
12	فاتورة رقم 03
13	فاتورة رقم 04

المُلخَص

الملخص :

نظراً لانتشار مؤسسات المقاولات التي تقوم بتنفيذ المشروعات، فقد أصبحت الحاجة ماسة لتطبيق محاسبة المقاولات في هذه المؤسسات، حتى تتمكن من تحديد قيمة نفقاتها و إيراداتها، و تنفيذ عقود مقاولاتها بصورة اقتصادية و مربحة، مما يساعد على إتمام هذه العقود حسب المواصفات المطلوبة وفي الوقت المحدد، وعندها تتحقق الأهداف العامة و الخاصة لخطط التنمية .

لذلك هدفت هذه الدراسة إلى التعرف عن واقع تطبيق محاسبة المقاولات في مؤسسات المقاولات في الجزائر وكذا كيفية تحديد تكلفة كل مشروع، سواء كان تام و جاهزا للتسليم، أم لا يزال تحت التنفيذ، وكيفية معالجتها وقد توصلت الدراسة إلى أنه عند الانتهاء من المشروع (عقد المقاوله) وتسليمه لصاحبه لا تسجل المؤسسة أي قيد كما نص عليه النظام المحاسبي المالي، وكذلك لا يوجد حساب التسبيقات المستلمة لان المؤسسة لا تتلقى أية تسبيقات، وكذا عند تحصيل النقدية من صاحب المشروع (المصلحة المتعاقدة) تقوم المؤسسة على تسجيلها على شكل زبون سدد دينه للمؤسسة، أما النظام المحاسبي فينص على أن النقدية المحصلة من صاحب المشروع هي تسبيقات مستلمة

الكلمات المفتاحية : عقد المقاوله، تكاليف المقاوله، إيرادات عقد المقاوله، المقاول، المصلحة المتعاقدة، محاسبة المقاولات.

Abstract :

Due to the prolifération of contracting enterprises that implement projects, it has become the urgent need to apply the construction accountitions,so that they can determine the value of their expenses and revenues, and execute contracts of their contracting in an econmical and profitable way, which helps to complete these contracts according to specifications Required on time, and then the general and specific objectives of the development plans are achieved .

Therefore, the study aimed to identify the reality of the application of the construction accounting in the contracting enterprises in Algeria as well as how to determine the cost of each project, whether it is complete and ready for delivery, or still under implementation, and how to deal with it and the study found that when the project is completed and delivered to its owner do not register affective .The institution of any restriction accounting system, as well as no accounting received because the enterprise does not receive any comments, and also when collecting cash from the owner of the project is registered by the company in the form of a customer to pay the debt to the institution, the accounting system provides that cash collected from the owner The initiation is the most amazing.

Keywords: contract, contracting, contract, contractor, contracting, interest, contractor accounting .

مقدمة

يعد عقد المقاوله (محاسبة المقاولات) إحدى المفاهيم المستحدثة في النظام المحاسبي المالي والمستوحاة من المعيار المحاسبي الدولي رقم (11)، إضافة إلى الفقرة السابقة ويتعلق الأمر بعقود المقاولات و تاريخ الانتهاء منها في فترات مالية مختلفة، أي عن طريق عقود المقاولات، ويتم تحقيق رقم أعمال في كل مرحلة دون تسليم الأشغال المنجزة لصاحب المشروع (المصلحة المتعاقدة) بخلاف باقي القطاعات الاقتصادية

جعلت التغيرات و التطورات التي مست الاقتصاديات الدولية في السنوات الأخيرة العالم قرية صغيرة، فرضت على بيئة المؤسسات التوحيد أو التوافق فيما بينها على جميع الأصعدة، محاسبيا تجلى هذا التوافق في إصدار معايير محاسبية دولية تضمن توحيد العمل المحاسبي، لكن نظرا لاختلاف بيئة كل دولة تعددت أشكال تبني هذه المعايير، فمنهم من تبناها مباشرة ومنهم من عمل على تصميم نظام محاسبي جديد يمازج فيه بين المعايير المحاسبية الدولية و البيئة الاقتصادية للدولة، ومنها الجزائر التي انتهجت النهج الثاني وقررت المضي في الإصلاح المحاسبي عن طريق تصميم نظام محاسبي مالي مستوحى من المعايير المحاسبية الدولية.

مما سبق يمكن طرح الإشكالية التالية:

ما هو واقع تطبيق محاسبة المقاولات في الجزائر ؟ .

1) تساؤلات الدراسة : للإجابة عن الإشكالية قمنا بطرح التساؤلات الفرعية التالية :

- ما المقصود بمحاسبة المقاولات؟ وما هي مقوماتها ؟
- كيف تتم المعالجة المحاسبية لعقود المقاولات ؟
- ما هي الطريقة التي تتبعها المؤسسة محل الدراسة لإثبات عقود المقاولات محاسبيا ؟
- هل تختلف المعالجة المحاسبية لعقود المقاولات بالمؤسسة محل الدراسة عن ما جاء به النظام المحاسبي المالي ؟

2) فرضيات الدراسة : للإجابة الأولية عن التساؤلات السابقة انطلاقا من الفرضيات التالية :

- الفرضية الأولى: تتبع المؤسسة محل الدراسة طريقة العقود التامة لإثبات عقود المقاولات محاسبيا.
- الفرضية الثانية : لا تختلف المعالجة المحاسبية لعقود المقاولات بالمؤسسة محل الدراسة عن ما جاء به النظام المحاسبي المالي .

(3) أهمية الموضوع :

تكمن أهمية الموضوع من أهمية المقاولات في الجزائر ، باعتبارها المحرك لعجلة الاقتصاد القومي لآية دولة، كما تسمح الدراسة بالتعرف على أنظمة تكاليف عقود الإنشاءات و مقابلتها بالإيرادات، وما يتمشى مع الطريقة المتبعة بالسعي لتطبيق النظام المحاسبي المالي الذي يبين طبيعة المقاولات و الأسس و القوانين الحاكمة لأعمال المقاولات.

(4) أهداف الدراسة :تهدف هذه الدراسة إلى :

- التعرف على محاسبة المقاولات والمفاهيم المتعلقة بها .
- إبراز أهمية محاسبة المقاولات في الجزائر .
- التعرف على مدى تطبيق محاسبة المقاولات بالمؤسسة محل الدراسة وإظهار كيف يتم المعالجة المحاسبية لعقود المقاولات في المؤسسة محل الدراسة .
- معرفة مدى توافق محاسبة المقاولات في المؤسسة محل الدراسة و النظام المحاسبي المالي فيما يخص الجانب المحاسبي.
- تقديم مقترحات من شأنها تفعيل عملية تطبيق محاسبة المقاولات بالمؤسسة محل الدراسة .

(5) أسباب اختيار الموضوع :

- دراسة موضوع المقاولات ومحاسبتها ضمن البحوث الأكاديمية نظرا لعدد الدراسات القليلة في هذا الموضوع .
- تماشي البحث مع التخصص .
- محاولة زيادة و إثراء معلوماتنا بهذا المجال .
- الميول الشخصي في التعمق في مجال و الرغبة الشخصية في إزاحة الغموض الذي يكتنف هذا الموضوع لدى الكثيرين .

(6) منهج الدراسة : يهدف الإجابة عن التساؤلات المطروحة و الإطاحة بمختلف جوانب الموضوع ، تم

الاعتماد على المنهج الوصفي لوصف وتحليل مختلف المفاهيم المتعلقة بمتغيرات الدراسة إلا وهي محاسبة المقاولات ، أما في الجانب التطبيقي فقد اعتمدنا على منهج دراسة حالة الإشكالية و في دراسة مدى توافق المعالجة المحاسبية لعقد المقاولات وفق النظام المحاسبي المالي، وكذا تطبيقها في البيئة الجزائرية للوصول إلى نتائج تخدم الموضوع .

(7) الدراسات السابقة :

- دراسة احمد بكاي ،دراسة واقع المحاسبة في قطاع البناء و الأشغال العمومية في ضل النظام المحاسبي المالي (scf)، مذكرة ماجستير في العلوم المالية جامعة قاصدي مرباح ورقلة،2014.2015، هدفت هذه الدراسة للإجابة عن الإشكالية المتمثلة في دور النظام المحاسبي المالي في تحسين الممارسات المحاسبية في المؤسسات قطاع البناء من تطور و من خلال البرامج الاقتصادية المعتمدة من السلطة السياسية في الجزائر في الانتعاش الاقتصادي وقد توصلت إلى جملة من النتائج أن تبني النظام المحاسبي المالي للطرق المحاسبية في عقود الإنشاء ساهمت في ضبط العملية الاقتصادية و الرفع من جودة مخارجات نظم المعلومات المحاسبية لهذه المؤسسات

- دراسة شادي عبد اللطيف أبورمان، اثر معيار الاعتراف بالإيراد على المشكلات المحاسبية في شركات المقاولات الأردنية، مذكرة ماجستير في المحاسبة جامعة، عمان الأردن 2014، هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على اثر معيار الاعتراف بالإيراد على المشاكل المحاسبية في شركات المقاولات الأردنية، و إلى بيان دور معايير المحاسبة الدولية في إضفاء الثقة و المصادقية على القوائم المالية لشركات المقاولات، وقد توصلت هذه الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها تدني نسبة التزام شركات المقاولات الأردنية بتطبيق المعايير المحاسبية 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 و الجبائي، كما أن معظمها تم ربطها بمتغيرات تمس الواقع النظري،أما هذه الدراسة فقد ركزت على الجانب النظري للمحاسبة على أعمال المقاولات بالإضافة إلى جانب تطبيقي لمعرفة واقع تطبيق محاسبة المقاولات في المؤسسات الجزائرية.

(8) هيكل الدراسة: من أجل الإجابة على الإشكالية المطروحة وتساؤلات الدراسة و الوصول إلى تحقيق الأهداف قسمنا الدراسة إلى فصلين بالإضافة إلى مقدمة و خاتمة:

مقدمة: تضمنت إشكالية الدراسة و تساؤلات وفرضيات الدراسة، إلى جانب أهداف وأهمية الموضوع، وكذا المنهج المتبع وأهم الدراسات فيما يخص هذا الموضوع

الفصل الأول : بعنوان : الإطار المفاهيمي لمحاسبة المقاولات في الجزائر، تطرقنا فيه إلى كيفية وإجراءات ومراحل إبرام وتنفيذ عقود المقاولات وتجميع وتقسيم عقود المقاولات ، وعقود المقاولات والبيئة الجزائرية وكذا محاسبة المقاولات

و الفصل الثاني : بعنوان : محاسبة المقاولات في مؤسسة المستقبل لأشغال الطرق و الري " شتمة" بسكرة، تطرقنا فيه إلى لمحة عن المؤسسة محل الدراسة، واقع المعالجة المحاسبية لعقود المقاولات في المؤسسة .

خاتمة: تضمنت اختبار الفرضيات بالإضافة إلى النتائج النظرية و الميدانية المتوصل إليها إلى جانب تقديم بعض المقترحات، وأخيرا تم اقتراح بعض المواضيع التي يمكن أن تكون آفاقا للدراسة.

الفصل الأول: الإطار
المفاهيمي لمحاسبة المقاولات
في الجزائر

تمهيد :

تعد عقود المقاولات في المؤسسات الأكثر انتشارا حيث تقوم بتنفيذ المشروعات الصناعية و الإنشائية لخطط التنمية الاقتصادية و الاجتماعية، فقد أصبحت الحاجة ماسة لتطبيق المبادئ و المفاهيم المحاسبية السليمة في هذه المؤسسات، حتى تتمكن من تحديد نفقاتها و إيراداتها، وتنفيذ مشروعاتها بصورة اقتصادية مريحة وذلك بما يتماشى مع النظام المحاسبي المالي و الطريقة المتبعة في تحديد أرباح و خسائر مؤسسات المقاولات، ويحتاج عقد المقاولات عادة إلى فترة طويلة من الزمن تتحمل المؤسسة خلالها تكاليف معتبرة حسب حجم المشروع، ولهذا سميت محاسبة تكاليف أوامر الإنتاج طويلة الأجل أو محاسبة عقود الإنشاء، و كذا السعي إلى تطبيق محاسبة المقاولات في هذه المؤسسات و فق ما هو منصوص عليه في النظام المحاسبي المالي .

وقد تم تقسيم هذا الفصل إلى أربعة مباحث:

المبحث الأول تطرقنا فيه إلى عموميات عقود المقاولات، المبحث الثاني : يتضمن عقود المقاولات و البيئة الجزائرية، و المبحث الثالث: الذي تناولنا فيه إجراءات إبرام عقود المقاولات، و المبحث الرابع تضمن محاسبة المقاولات.

المبحث الأول : عموميات عقود المقاولات

وتركيزا على نشاط المقاولات (عمليات البناء و التشييد، و مقاولات الشحن البحري، مقاولات النقل و الشحن البري، مقاولات الهدم و أعمال الطرق.....وغير ذلك)، بصرف النظر عن نوعية العمل المطلوب تنفيذه، فهو دائما يكون عبارة عن مقولة واحدة المستفيد فيها شخص واحد(طبيعي أو اعتباري)، و موضوعها عملية واحدة، و يتميز نشاط المقاولات بمجموعة خصائص تؤثر في كل من التنظيم الإداري للمؤسسة، وكذا في النظام المحاسبي الذي يعكس العلاقات المالية و المادية لأنشطة المؤسسة و عملياتها المختلفة .

المطلب الأول : مفهوم المقاولات

أولا : المفاهيم المتعلقة بالمقاولات

إن كلمة مقولة تعني وصف الأعمال و الالتزامات بين طرفين هما طرفي العقد صاحب العمل (جهة الإسناد) والمقاول (المتعهد و الملتزم) المنفذ لأعمال المعروضة ، حسب شروط العقد ولقاء مبلغ من المال يدفعه الأول للثاني عند انجازه للعمل، لذلك لابد أولا توضيح المفاهيم أو المصطلحات التي ترافق المقولة وهي :¹

✓ **المقولة** : هي عقد اتفاق بين طرفين صاحب العمل والمقاول المنفذ لأعمال حسب شروط العقد ولقاء مبلغ من المال يدفعه الأول للثاني عند انجازه للعمل .

إن المقولة تمثل النظام الأساسي المستخدم في تنفيذ أي عمل مثل إنشاء المنشآت المعمارية بمختلف أنواعها .

✓ **عقد المقولة** : يعتبر مصطلح عقد المقولة من المصطلحات القانونية الحديثة ولذلك عرفه علماء التشريع المعاصرون بتعريفه القانوني وهو : عقد يتعهد بمقتضاه احد المتعاقدين أن يصنع شيئا أو يؤدي عملاء لقاء اجر يتعهد به المتعاقد الآخر

✓ **المقاول** : يعتبر المقاول كل شخص طبيعي أو اعتباري يسمح له ترخيص صادر من الوزارة أو من الجهة المختصة بممارسة مهنة المقاولات في مجال أو أكثر من المجالات التي تحددها طبقا للشروط و الضوابط و المتطلبات الواردة فيها .

والمقاول هو القائم بالأعمال، والمسجل لدى اتحاد المقاولين، أي الحاصل على درجة تصنيف حسب معايير محددة في تعليمات تصنيف المقاولين، وللمقاول أجر معين، يؤدي غالبا على شكل دفعات أو أقساط.

● **أعمال المباني** : كافة أعمال المباني و المنشآت و التركيبات الصناعية و الخراسانية و المعدنية و المباني الخفيفة مسبوقة الصنع (الجاهزة)، وكذا أعمال إنشاء الحدائق و المنتزهات و الأسواق المركزية، و تجميل و تحسين المدن و الشوارع و الأرصفة و غيرها .

● **مدة المشروع** : هي أقصر مدة تلتزم لإنجاز المشروع طبقا لتسلسل الأنشطة المخطط لها و باستخدام وسائل الإنشاء المتوفرة.²

¹ مبروك محمد نصير، محاسبة مقاولات التشييد والبناء وتكاليف عقود الإنشاءات، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، 2016 ، ص ص17-18.

² هنري أنطوان سميث، تكنولوجيا إدارة المشاريع الهندسة و المقاولات، دار زهران، عمان، 2009، ص 193.

الفصل الأول : الإطار المفاهيمي لمحاسبة المقاولات في الجزائر

- **تكاليف العقود** : إن تكاليف العقود تعتمد بصفة أساسية على أرقام تكاليف تقديرية تتخذ كأساس لتحديد قيمة العطاء أو سعر العقد الذي تتقدم به المؤسسة ،حيث يقوم القسم الفني المختص بدراسة المواصفات المحددة بتقدير تكلفة كل عملية جزئية في العقد و سعره .¹
 - فهي المصاريف المباشرة والمصاريف العامة القابلة للتحميل على العقد باستثناء الأعباء الإدارية و مصاريف البحث و التطوير غير المتضمنة في العقد، تؤخذ بعين الاعتبار التي صرفت فعلا و العائدة لخدمات قدمت و أنجزت. أما الأعباء التي تمت لكنها تخص خدمات ستقدم، أي تعود لدورات لاحقة فلا تؤخذ بعين الاعتبار.
 - **إيرادات العقد**: تتمثل إيرادات عقد المقاولات في سعر البيع، سعر المقاول (العطاء، المناقصة) المتفق عليه مع إمكانية الأخذ بعين الاعتبار تغيرات هذا السعر إذا كانت محتملة و قابلة للقياس.²
 - **التعاقد من الباطن**: يقوم بناءا على اتفاقية مع المقاول الرئيسي على تنفيذ جزء من الأعمال، و غالبا ما تكون تلك الأعمال ذات صيغة متخصصة مثل: الأعمال الكهربائية و الميكانيكية.³
- ثانيا : تعريف المقاولات (أو الإنشاءات) :**

المقاولات : عقد بين طرفين له مدة زمنية محددة يتضمن واجبات و مسؤوليات كل طرف نحو الطرف الآخر لإنشاء أصل أو مجموعة من الأصول، ضمن مواصفات وشروط محددة تشكل مع بعضها البعض مشروعا واحدا، كما يتضمن مجموعة من القواعد و الأحكام المتعارف عليها في مجال المقاولات و الإنشاءات .

وتمتاز عقود المقاولات بأن لها بداية ونهاية وقد ينتهي العقد خلال السنة المالية وقد تمتد إلى أكثر من ذلك مثل إنشاء المباني و الجسور و السدود و السفن و المطارات و الطرق وغيرها من المقاولات .⁴

وحسب المعيار الدولي رقم 11 يعرف المقاولات : بأنها عقد تم إبرامه خصيصا لإنشاء أصل أو مجموعة من الأصول التي ترتبط ببعضها أو تعتمد على بعضها البعض من ناحية التصميم أو التقنية أو الوظائف أو الغرض أو الاستخدام النهائي لها .⁵

أو هو عقد يتم بين طرفين المقاول و العميل بشروط محددة لإنشاء أصل أو مجموعة من الأصول المترابطة أو التي تعتمد على بعضها من التصميم و التقنية و الوظيفة أو الغاية النهائية منها.⁶

وبالتالي فإن عقد المقاولات قد يبرم لإنشاء أصل واحد مثل مبنى أو سد أو خط أنابيب أو طرق أو سفينة أو نفق، كما أن يكون أيضا لإنشاء عدد من الأصول مرتبطة ببعضها البعض من ناحية التصميم أو التقنية أو الوظائف أو من ناحية الغرض النهائي منها أو استخدامها .

¹ هاشم أحمد عطية، محمد محمود عبد ربه، المحاسبة عن تكاليف العقود طويلة الأجل ((المقاولات))، الدار الجامعية، الإسكندرية، ص 31.

² إليهام حامدي ، العقود طويلة الأجل حسب النظام المحاسبي المالي ، مذكرة ماستر ، جامعة الواد، 2014 / 2015 ، ص ص 40-41.

³ هنري أنطوان سميث ، مرجع سابق، ص 269.

⁴ عاطف عبد سليمان الأخرس ، محاسبة المنشآت الخاصة ، دار البركة للنشر والتوزيع، عمان ، 2006 ، ص 123 .

⁵ حامد داود الطلحة ، محاسبة المقاولات ، الطبعة الرابعة ، دار اليازوري، عمان ، 2013 ، ص 20 .

⁶ محمد أبو نصار ، جمعة حميدات ، معايير المحاسبة و الإبلاغ المالي الدولية ، دار وائل ، عمان ، 2008 ، ص 171 .

الفصل الأول : الإطار المفاهيمي لمحاسبة المقاولات في الجزائر

- وعندما يتعلق العقد بإنشاء عدد من الأصول فيجب معاملة إنشاء كل أصل على أنه عقد مستقل عندما :¹.
- ✓ هناك عروض منفصلة قد قدمت لكل أصل على حدى .
 - ✓ قد تم الاتفاق و التفاوض لكل أصل على حدى و أنه كان من حق كل طرف من أطراف التعاقد (العميل و المقاول) أن يقبلوا أو يرفضوا هذا الجزء من العقد المرتبط بكل أصل على حدى .
 - ✓ من الممكن تحديد تكلفة و إيراد كل أصل على حدى .
- وقد يسمح العقد بإنشاء أصل إضافي طبقا لرغبة العميل ، أو قد يتم تعديل العقد الأصلي ليتضمن إنشاء أصل إضافي . ويجب معاملة إنشاء الأصل الإضافي كعقد مستقل عندما :
- ✓ يختلف الأصل جوهريا في التصميم التقني عن الأصل أو الأصول التي تم إنشائها بموجب العقد الأصلي.
 - ✓ أو يكون قد تم التفاوض بشأن سعر الأصل الجديد بدون الأخذ في الاعتبار أسعار العقد الأصلي .
- على الجانب الآخر يجب أن تعامل مجموعة العقود سواء كانت مع عميل واحد أو مع عدد من العملاء على أنها عقد واحد عندما :²
- ✓ يكون قد تم مناقشة مجموعة العقود وكأنها وحدة واحدة .
 - ✓ وتكون العقود مرتبطة ومتداخلة وكأنها في حقيقتها عملية واحدة لها هامش ربح إجمالي .
 - ✓ و يتم تنفيذ العقود المختلفة في ذات الوقت (على التوازي) أو في ترتيب زمني مستمر – الواحد تلو الآخر .
- وتأخذ عقود الإنشاءات هذه أشكال وهي تصنف إما كعقود ذات سعر محدد(ثابت) أو عقود بالتكلفة زائد نسبة.
- تطبيقا للمبدأ المحاسبي تغليب الواقع الاقتصادي على الشكل القانوني يعد من الضروري في بعض الأحيان أن يتم تجميع عدة عقود، واعتبارها عقدا واحدا أو فصل عدة عقود و تتم معاملتها بشكل مستقل.
- وتهدف محاسبة المقاولات إلى تحقيق الأهداف التالية :³
- حصر إيرادات المؤسسة و مصروفاتها و موجوداتها.
 - تحديد تكلفة الأجر و المواد و التكاليف المباشرة وغير المباشرة وجميع أعمال المؤسسة، مما يساعد الإدارة على معرفة تكلفة كل مقالة، و تكلفة الأعمال المتميزة من المشروعات التي لا تزال تحت التنفيذ، وكذلك معرفة أرباح المشروعات التي تمت و المشروعات التي لا تزال تحت التنفيذ.
 - تطبيق أساس الاستحقاق بدلاً من الأساس النقدي، وهذا يساعد على تحديد المصروفات و الإيرادات التي تخص كل فترة مالية و بالتالي تحديد إيراداتها.

¹ أحمد نور ، المحاسبة المالية، الدار الجامعية ، 2013-2014 ، ص ص 682 – 683 .

² سندس بن راحلة ، المعالجة المحاسبية لعقود المقاولات ، مذكرة ماستر في الدراسات المحاسبية و الجبائية المعمقة ، جامعة قاصدي مرباح ، ورقلة، 2015-2016، ص 5.

³ مجموعة خبراء، دور المحاسبة في اتخاذ القرارات (بحوث محكمة منتقاة)، منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية ، سنة 2014، ص 400.

الفصل الأول : الإطار المفاهيمي لمحاسبة المقاولات في الجزائر

- معرفة قيم الذمم المدينة و الدائنة أولاً بأول، و دراستها و تحليلها لاتخاذ القرارات الملائمة، لإمكان تحصيل الذمم المدينة و سداد الالتزامات في الوقت المحدد.
- بيان علاقة المؤسسة المالية مع المقاولين من الباطن، وضبط هذه العلاقة بحيث تتم المدفوعات لهم بشكل يتناسب مع الأعمال التي قاموا بتنفيذها.
- تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها عالمياً، لتحديد أرباح مؤسسات المقاولات من الأعمال التامة و الأعمال غير التامة.
- تمكين المؤسسة من تحديد أرباحها الفعلية الخاضعة للضريبة.
- إعداد تقارير عن حركة النقد في المؤسسة تبين مقبوضات المؤسسة و مدفوعاتها عن فترة معينة، وهذا يساعد على التعرف على وضعها النقدي و يمكنها من سداد ديونها و التزاماتها عند استحقاقها.

ثالثاً : تجميع وتقسيم عقود المقاولات

- إذا تضمن عقد المقاولات تشييد عدد من الأصول (المباني) ، فإنه يجب معالجة كل أصل باعتباره عقد مستقل بذاته ، في حالة توافر ما يلي :
- إذا تم تقديم عرض منفصل لكل على حدى .
 - أن يكون الاتفاق و التفاوض قد تم بالنسبة لكل أصل على حدى .
 - إمكانية تحديد تكاليف و إيرادات كل أصل على حدى .
- لكل قاعدة استثناء ، فيمكن معالجة مجموعة عقود - سواء أكانت مع عميل واحد أو أكثر - باعتبارها عقد واحد، إذا توفرت الشروط التالية :
- إذا تم التفاوض على مجموعة العقود كوحدة واحدة .
 - أن تكون مرتبطة و متداخلة ولها هامش ربح إجمالي واحد .
 - أن يتم تنفيذ العقود في وقت واحد أو في تعاقب مستمر .
- ويعطي العقد المفاوض إذا شاء الخيار في تشييد أصل إضافي ، أو قد يتم التعديل في العقد ليشمل تشييد أصل إضافي. في هذه الحالة يجب معالجة تشييد الأصل الإضافي باعتباره عقد منفصل ، إذا توفرت الشروط التالية:
- وجود اختلاف جوهري في التصميم أو التكنولوجيا أو الوظيفة عن الأصل أو الموجودات التي ينص عليها العقد الأصلي .
- إذا تم التفاوض على سعر الأصل الإضافي دون النظر إلى سعر العقد الأصلي¹ .
- و لأغراض تجميع و قياس تكلفة العقود التي تنفذ خلال الفترة المحاسبية تقوم إدارة حسابات التكاليف في نهاية كل فترة محاسبية، بتجميع إشعارات استلام المواد بالموقع، و أذن صرف المواد، و أذن التحويل، و محاضر

¹ حامد داود الطلحة، مرجع سابق، ص 24 .

الفصل الأول : الإطار المفاهيمي لمحاسبة المقاولات في الجزائر

- إثبات التلف و الفقد، وتقارير الجرد في نهاية الفترة المحاسبية، وذلك بهدف تحليل تكلفة المواد وفقاً لعلاقتها بوحدة التكلفة النهائية(وهي العقود)، ويتبع ذلك تقسيم تلك المواد إلى :¹
- مواد مباشرة : تتعلق بموقع العمل، وتخص العقد.
 - مواد غير مباشرة : تتعلق بمراكز الخدمات الفنية و الإدارية و التمويلية ... وغيرها، والتي يعاد على توزيعها على العقود مع باقي بنود التكاليف غير المباشرة الأخرى .

المطلب الثاني: أنواع عقود المقاولات

تصنف عقود المقاولات وفقاً لعدة معايير إلى :²

1. من حيث القيمة : تصنف إلى :

- ✓ **عقد ثمن الوحدة** : في هذا النوع من العقود يقوم المالك بتحديد البنود المختلفة وكذلك الوحدات للمشروع ويقوم المقاول بإدخال أسعار هذه الوحدات في دفتر الشروط .
- ✓ **عقود التكلفة مع نسبة استرداد المصروفات** : في هذا النوع من العقود يتم استرداد مصروفات الأعمال للمقاول مضافاً إليها نسبة الأرباح، وقد تستبدل هذه النسبة بمبلغ مقطوع أو يتم الجمع بينهما .
- ✓ **عقود الثمن الكلي** : وهذا النوع أكثر أنواع العقود شيوعاً واستخداماً، حيث تكون القيمة إجمالية للعقد بغض النظر عن أية محددات أخرى في المشروع .
- ✓ **عقود التكلفة المستهدفة** : يشبه هذا النوع من العقود إلى حد كبير عقود التكلفة مع نسبة ولكن يضاف إليه شرط أساسي وهو مشاركة المقاول في تحميل نسبة أو جزء من التكاليف، إن زادت الكلفة على ما هو متوقع ، إضافة لوجود حوافز تدفع للمقاول إذا أنجز الأعمال قبل المدة المحددة وكذلك غرامات إذا تأخر في التنفيذ عن المدة المحددة .

2. من حيث الجهة : تصنف إلى :

- وهناك أنواع متعددة من عقود المقاولات ، ولكن بشكل عام فإن هناك نوعين من عقود المقاولات كما جاء في القواعد المحاسبية الدولية وهي كما يلي :
- ✓ **عقود السعر الثابت (المحدد)** : وهو العقد الذي يحدد له المقاول سعر ثابت أو قيمته تزيد بنسبة زيادة التكاليف، أي عقد الإنشاءات الذي يوافق فيه المقاول على سعر محدد للعقد ككل أو على سعر محدد لكل عنصر أو لكل مخرج من مخرجات تنفيذ العملية ، و الذي قد يتضمن في بعض مواد الحق في زيادة الأسعار بنسب معينة .³

¹ هاشم أحمد عطية، محمد محمود عبد ربه، مرجع سابق، ص 61.

² حامد داود الطلحة، مرجع سابق، ص 22-23.

³ عاطف عبد سليمان الأخرس، مرجع سابق، ص 123-124 .

✓ عقود بالتكلفة زائد نسبة : هو عقد الإنشاءات الذي يقوم بموجبه المقاول باستيراد التكاليف المسموح بها أو المحددة بالعقد، بالإضافة إلى نسبة مئوية من التكاليف أو مبلغ أتعلم محدد.¹ وهي العقود التي يأخذ عليها المقاول تعويضا متفق عليه في حالة زيادة التكاليف لظروف طارئة، بالإضافة إلى سعر العقد الثابت و المتفق عليه في العقد.²

3. من حيث مدة العقد: تنقسم إلى:³

✓ عقود المقاولات قصيرة الأجل : و هي العقود التي يتم تنفيذها و تسليمها للعميل خلال فترة محاسبية واحدة. وتكون المشاكل لهذا النوع من العقود في العادة محدودة طالما إن كلاً من نفقات العقد وإيراداته تتحققان خلال الفترة المحاسبية نفسها.

✓ عقود المقاولات طويلة الأجل : وهي العقود التي تم تنفيذها على مدار عدة فترات محاسبية و هذا النوع من العقود هو في العادة من يتميز بمشاكله المحاسبية المعقدة نظراً لعدم تزامن استنفاد نفقاته وتحقق إيراداته خلال الفترة المحاسبية ذاتها كما أنه يكون عادة أكثر جسامة سواء من زاوية النفقات أم زاوية الإيرادات مما جعل الجمعيات المهنية المحاسبية في معظم البلدان تضع معايير محاسبية خاصة به .

المطلب الثالث : الخصائص العامة لنشاط المقاولات وعناصر عملية المقاول

أولاً : الخصائص العامة لنشاط المقاولات

تتميز عقود المقاولات بعدة خصائص أهمها:⁴

1. اختلاف فترة العقد : تختلف فترات التنفيذ في مؤسسات المقاولات اختلافا كبيرا ، فقد تقوم المؤسسة بتنفيذ مبنى سكني يستغرق تنفيذه شهورا معدودة ، وفي نفس الوقت تتولى إنشاء طريق يحتاج إلى سنوات طويلة لإتمامه .
2. اختلاف مكان تنفيذ العمليات : غالبا ما يتم تنفيذ العقد في الموقع الذي يملكه العميل ، وفي المساحة التي يحددها ، ومن ثم فإن المقاول لا يتحكم في مكان التنفيذ ، بل على العكس فإن موقع ومساحة ومكان التنفيذ هي العوامل التي تتحكم في عمل المقاول و تؤثر في مدة التنفيذ و تكلفة التشغيل و حجم العملة و نوعية و الآلات الواجب استخدامها .
3. إسناد بعض الأعمال الفرعية إلى مقاولي الباطن : قد يلتزم المقاول بتنفيذ عملية واحدة متكاملة يشتملها العقد بينه وبين العميل (مثل إنشاء مدرسة)، في حين قد يلجأ إلى إسناد الأعمال الفرعية مثل أعمال الصحي والنجارة وغير ذلك ، إلى مقاولين آخرين يتخصصون في كل منها (مقاولين من الباطن) . ويكون المقاول الرئيسي

¹ أحمد نور، مرجع سابق، ص 683 .

² عاطف عبد سليمان الأخرس، مرجع سابق، ص ص 123- 124 .

³ حسن زاكي، محاسبة تكاليف عقود المقاولات في ضوء المعايير المحاسبية الدولية، مؤسسة الوراق، عمان، 2000، ص 23.

⁴ حامد داود الطلحة، مرجع سابق، ص ص 20- 21 .

الفصل الأول : الإطار المفاهيمي لمحاسبة المقاولات في الجزائر

مسؤولاً عن أعمال مقاولي الباطن أمام العميل ، و بالتالي فإن كفاءة أعمالهم تحسب كلها على كفاءة المقاول كوحدة واحدة .¹

4. **اختلاف نوعية الأنشطة ومواصفات وشروط العمليات :** تتولى مؤسسات المقاولات تنفيذ عمليات غالباً ما تكون قليلة العدد وكبيرة الحجم، ويتم التنفيذ بناء على أمر العميل وطبقاً للشروط و المواصفات التي يحددها مقدماً قبل التعاقد فيما يسمى بدفتر الشروط و المواصفات .

5. **الاختلاف في مخاطر تنفيذ العمليات:** نظراً لطبيعة عمل مؤسسات المقاولات فإن عنصرى المخاطرة و عدم التأكد اللذين يحيطان بالأنشطة يظهر بشكل أوضح و أشد تأثيراً ، و قد يرجع السبب في ذلك إلى :

- طول فترة تنفيذ العمليات ، يؤثر في هيكل التنبؤ بأسعار مستلزمات الإنتاج
- طبيعة موقع العمل الذي يتم فيه التنفيذ
- ضخامة تكلفة التنفيذ

6. **الضمانات و التأمينات و غرامات التأخير:** يعتبر الضمان و التأمين عن المبالغ النقدية أو الضمانات المالية التي تودعها مؤسسات المقاولات لدى صاحب العمل باعتبارها ضمان للأداء من حيث الوفاء بمواعيد ومواصفات الإنجاز، و الحماية من الأخطاء أو فشل التنفيذ، و تأخير هذه الضمانات أشكال ثلاثة، يتحقق أولها بأن توضع قبل البدء في التنفيذ بغرض اطمئنان صاحب العمل إلى الإمكانات المادية للمؤسسة، ويتحقق ثانيهما بأن يتم استقطاعها من قيمة المستخلصات للاطمئنان على الاستمرار في التنفيذ ، و يتحقق الشكل الثالث بأن يتم حجزها من مبلغ المستخلص النهائي أي بعد إتمام التنفيذ وذلك للاطمئنان على إتمام الصيانة خلال الفترة المتفق عليها، ويتم إعادة مبالغ التأمينات بعد انتهاء الغرض منها، و قد يستبدل الشكل الأول و الثالث بخطابات ضمان مصرفية حتى لا تتأثر السيولة النقدية للمؤسسة بسبب استمرار حجز مبالغ من قيمة المستخلصات المستحقة لها.

و ينص عقد المقاول على أساس حساب غرامات التأخير بمبلغ معين بنسبة معينة من مبلغ العقد عن كل يوم أو أسبوع أو شهر يتأخر فيه إتمام التنفيذ عن التاريخ المحدد له.²

✓ **التأمينات :** يظهر هذا الحساب ما تم استقطاعه من المقاول 5% من قيمة الأعمال كتأمينات و ضمان حسن تنفيذ العمل و في حالة توقف المقاول عن العمل ينفذ باقي العمل على حسابه.³

كما يمكن أن تكون اقتطاعات حسن التنفيذ بنسبة 5% من مبلغ كشف الأشغال بديلاً لكفالة حسن التنفيذ و يحول الرصيد المكون من اقتطاعات حسن التنفيذ إلى اقتطاع ضمان عند الاستلام المؤقت، حيث :

- يجب أن تأسس كفالة حسن التنفيذ في أجل لا يتجاوز تاريخ تقديم أول طلب دفع على الحساب من المتعامل المتعاقد.

¹ هاشم أحمد عطية، محمد محمود عبد ربه، مرجع سابق، ص 7.

² محمود محمد علي حسن ، دراسة عن نشاط المقاولات ، مصلحة الضرائب على المبيعات ، قطاع الفحص و التحصيل ، الإدارة المركزية للفحص، 2019/02/14 www.aliahmedali.com ، ص 12.

³ عاطف عبد سليمان الأخرس، مرجع سابق، ص 135 .

الفصل الأول : الإطار المفاهيمي لمحاسبة المقاولات في الجزائر

- تتم هذه الكفالة حسب الصيغ التي تعتمد المصلحة المتعاقدة والبنك الذي تنتمي إليه.
- يحدد مبلغ كفالة حسن التنفيذ بـ 5% من المبلغ الإجمالي عقد المقولة .
- تسترجع كفالة الضمان أو اقتطاع الضمان كلياً في مدة شهر واحد ابتداء من تاريخ الاستلام النهائي عقد المقولة، شريطة أن يكون المتعامل قد دفع الالتزامات اتجاه المصلحة المتعاقدة¹.
- ✓ **الضمانات** : تقدم من طرف الصندوق ضمان الصفقات العمومية في صورة كفالات متعددة الأشكال من جهة ومنح ضمانات أخرى من جهة ثانية، كل هذا بهدف تسهيل الإنجاز المالي للصفقات العمومية ، بواسطة منح المتعاملين المتعاقدين الكفالات المفروضة من طرف المصلحة المتعاقدة .
- وبمجرد منح الصندوق لتلك الضمانات فإن ذلك يسمح لمؤسسات الإنجاز أو التوريد المستفيدة من عقد المقولة أن تقوم بإنجازها في أحسن الظروف، كونها محتاجة إلى التمويل في حالات مختلفة باختلاف مراحل عقد المقولة . فقد تكون :
- من أجل الاستفادة من الكفالات المطلوبة من طرف المصلحة المتعاقدة مانحة عقد المقولة عندما يقوم بمنح التعهدات بواسطة المناقصة .
- من أجل الحصول على التسبيقات التي بواسطتها يضمن البداية في الأشغال .
- من أجل السير الحسن لعقد المقولة و ذلك أثناء مرحلة تنفيذ الخدمات المتعاقدة عليها، فيتدخل الصندوق في هذه الحالة بغية تسهيل تمويل الصفقة العمومية .
- و قد يمتد منح الضمان إلى ما بعد الانتهاء من تنفيذ الخدمة المتعاقدة عليها، بغية ضمان تغطية مخاطر عيوب الإنجاز أو التنفيذ الناقص من قبل حائز الصفقة إخلالاً بالتزاماته التعاقدية بعنوان الصفقة².
- ✓ **غرامات التأخير** : وهي لا تعتبر تكلفة لأن المقاول لا يدفعها إلا إذا كانت بسبب التأخير و التقصير من جانبه .وفي حالة التأخير في السداد يلتزم بأداء مبلغ إضافي، ويعفى من هذا المبلغ إذا تم السداد خلال خمسة عشر يوماً من تاريخ وجوب الأداء³.
- وتطبق بدون إنذار مسبق بمجرد إجراء مقارنة بين تاريخ نهاية الأجل التعاقدية ووضعيات الأشغال.
- نسبة عقوبة التأخير لا تتجاوز في أي حال من الأحوال 10% من مبلغ الصفقة بما في ذلك الملاحق.
- يعود القرار بالإعفاء من العقوبات المالية بسبب التأخير إلى مسؤولية المصلحة المتعاقدة، ويطبق هذا الإعفاء عندما لا يكون التأخير قد تسبب فيه المتعامل المتعاقد الذي تسلم له في هذه الحالة أوامر بتوقيف الأشغال أو باستئنافها.
- في حالة القوة القاهرة تعلق الأجل و لا يترتب على التأخير فرض العقوبات المالية بسبب التأخير ضمن الحدود المسطرة في أوامر توقيف الأشغال و استئناف الخدمة التي تتخذها المصلحة المتعاقدة، و في كلتا الحالتين، يترتب على الإعفاء من العقوبات المالية بسبب التأخير تحرر شهادة إدارية⁴.

¹ سليم جبالي، دفاقر الشروط في مجال الصفقات العمومية، مذكرة الماستر في الحقوق، جامعة المسيلة، 2015، ص 98 .

² نابي فايزة ، دور صندوق ضمان الصفقات العمومية في تنفيذ الصفقات ، مذكرة ماستر في القانون العام للأشغال ، جامعة ورقلة ، 2015 ، ص 18

³ مبروك محمد نصير، مرجع سابق، ص 122- ص 282 .

⁴ سليم جبالي، مرجع سابق، ص 93 .

7. استخدام الأصول الثابتة: يتطلب إنجاز الأعمال استخدام بعض الأصول الثابتة ومن أهمها الآلات و المعدات ووسائل النقل و المناولة، ويجب الاهتمام بها من ناحيتين، تتعلق الأولى بالمحافظة عليها وحسن سلامة استخدامها في العمل، وتتعلق الناحية الأخرى بقياس تكلفة هذا الاستخدام و التي تختلف بتعدد حالات التطبيق العملي، فهناك الآلات و المعدات المستأجرة حيث تحمل العملية بتكلفة إهلاكها السنوية، و هناك حالات أخرى تشتري فيها الآلات خصيصا لتنفيذ العملية و التي يتم تحميلها حينئذ بتكلفة الشراء بالكامل على أن تخفيض التكاليف الإجمالية إما بثمان البيع الفعلي لهذه الآلات و المعدات حين انتهاء تنفيذ العملية أو بالقيمة بيعها في ذلك التاريخ.¹

8. وجود صندوق اجتماعي غير صندوق الضمان الاجتماعي: تدفع له الاشتراكات الاجتماعية دوريا وتكون مهمة هذا الصندوق دفع العطل السنوية للعمال، كما يقوم بدفع أجور العمال عن الأيام التي يتوقف فيها العمال بسبب سوء الأحوال الجوية ويسمى هذا الصندوق: الصندوق الجهوي للعطل السنوية و العطل الناجمة عن سوء الأحوال الجوية CACOBATPH .

ضمانا لحسن تنفيذ الأشغال أصبح استحداث اقتطاع جزء من مستحقات المؤسسة المكلفة بإنجاز المشروع يسمى اقتطاع الضمان وهي نسبة مئوية من قيمة المشروع.²

ثانيا: عناصر عملية المقاول

يشتمل نشاط المقاولات العديد من الأطراف الرئيسية وهي:³

- ✓ **جهة الإسناد:** و هي الجهة المستفيدة من أداء المقاول العمومي للأعمال التي يتم إسنادها إليه.
- ✓ **مهندس التصميم:** يقوم بترجمة أفكار و غايات صاحب العمل إلى خرائط و مواصفات محددة، و قد يوكل إليه صاحب العمل مهمة اختيار المقاول الرئيسي و الرقابة عليه.
- ✓ **المقاول العام (الرئيسي)** : ويمثل مؤسسة المقاولات باعتبارها طرف التعاقد الأساسي مع صاحب العمل، ويتحمل هذا المقاول كامل المسؤولية المباشرة عن تنفيذ العقد، وقد يعمل من خلاله مقاولون آخرون مسئولون مباشرة تجاهه وهم مقاولو الباطن .
- ✓ **مقاولي الباطن** : تقوم بعض شركات المقاولات في إسناد بعض العمليات المتخصصة مثل أعمال النجارة و السباكة و الكهرباء إلى فئات وشركات متخصصة في هذه الأعمال التكميلية لعمليات الإنشاءات و المباني، حيث يتم تنفيذ هذه الأعمال من جانب هذه الشركات المتخصصة و التي تسمى في هذه الحالة بمقاول الباطن وذلك لصالح مؤسسة المقاولات المسؤولة عن الإنشاءات، و التي تسمى بالمقاول الرئيسي ويتم تنفيذ هذه

¹ محمود محمد علي حسن، مرجع سابق، ص13.

² بدون عنوان، المحاسبة الخاصة (محاسبة قطاعية)، مطبوعة مقدمة لطلبة السنة الثالثة، تخصص محاسبة، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة باتنة1، 2015-2016، ص 6 .

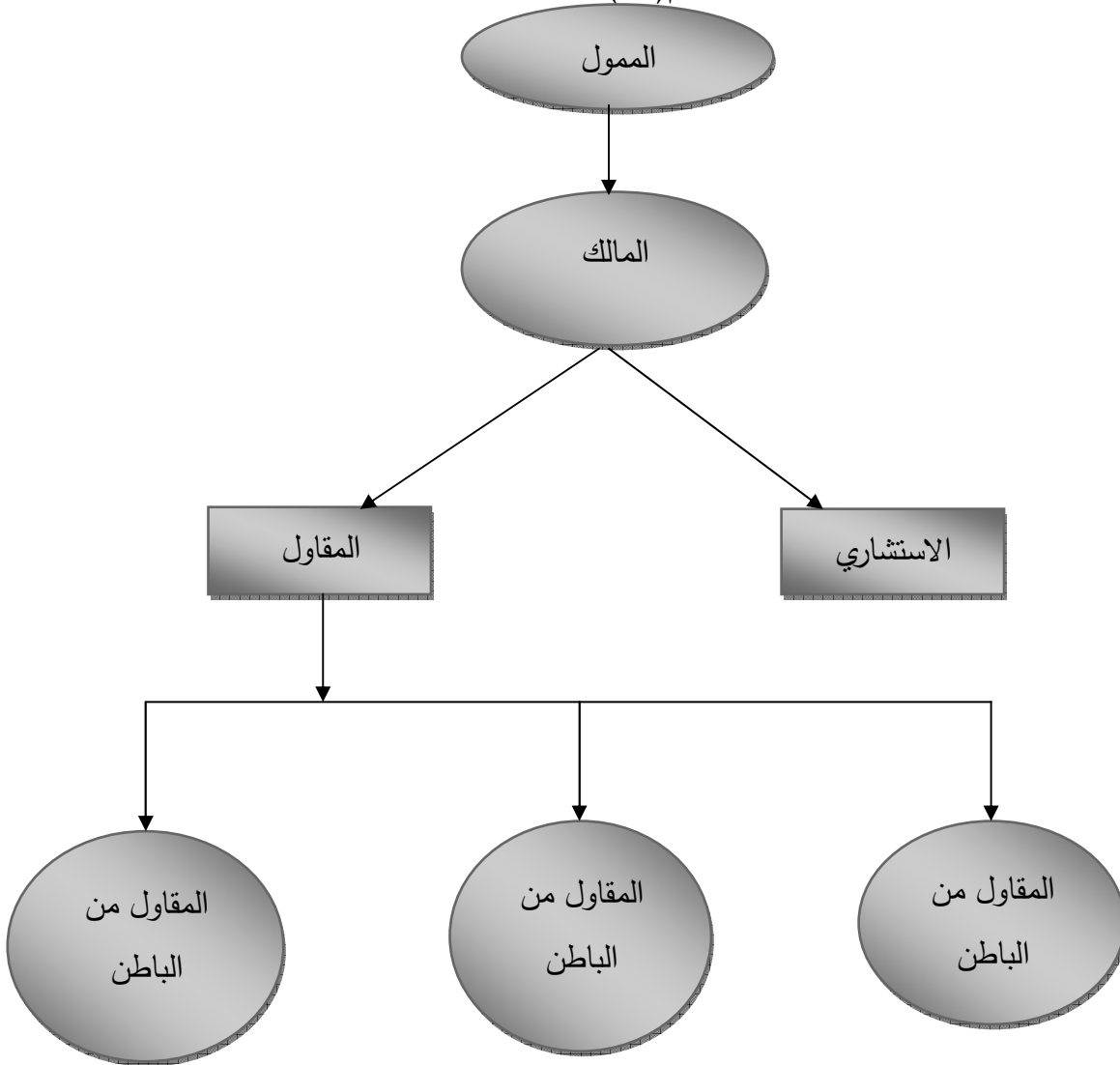
³ محمود محمد علي حسن، مرجع سابق، ص 16 .

الفصل الأول : الإطار المفاهيمي لمحاسبة المقاولات في الجزائر

الأعمال بموجب عقد مقولة من الباطن بين المقاول الرئيسي (شركة المقاولات) و الشركة المتخصصة (مقاول الباطن)¹.

✓ **المهندس الاستشاري** : وهو من ينوب عن صاحب العمل في استلام ما تم تنفيذه من أعمال، و التأكد من مطابقتها للمواصفات و الرسومات الموضوعية وتحديد القيمة الفعلية لتلك الأعمال بناء على التعاقد، و بالتالي اعتمادها بالمستخلص المقدم من المقاول و عليه يكون جاهز للصرف ويمثله بالموقع مهندس مراقبة التنفيذ.² ويمكن تلخيص العناصر السابقة في الشكل التالي:

الشكل رقم(01): العلاقات التعاقدية



المصدر: هنري أنطونوان سميث، تكنولوجيا إدارة المشاريع الهندسية و المقاولات، دار زهران، عمان، 2009،

ص 249.

¹ مبروك محمد نصير، مرجع سابق، ص 126 .

² محمود محمد علي حسن، مرجع سابق، ص 16.

المبحث الثاني: عقود المقاولات والبيئة الجزائرية

تسعى الجزائر إلى مسايرة التغيرات الدولية و منها ما جاء به النظام المحاسبي المالي فيما يخص قطاع المقاولات، لذا فقد سن قوانين و إجراءات التي من شأنها ضبط عقود المقاولات.

المطلب الأول: البيئة القانونية لعقود المقاولات في الجزائر

1. عقد المقاولة وفق ما نص عليه القانون المدني:

يعد القانون المدني الجزائري الركيزة الأساسية للقانون الخاص و الدعامة التي انبثقت منها فروعها، فهو ينظم العلاقات بين الأفراد في المجتمع الواحد ، وقد خصص المشرع الجزائري الفصل الأول من الباب التاسع من القانون المدني الجزائري لتنظيم عقد المقاولة كما سماه، وفقا للمادة 54 عرف القانون المدني العقد على أنه:

" اتفاق يلتزم بموجبه شخص أو عدة أشخاص بمنح أو فعل أو عدم فعل شيء ما " ¹

وعرف المقاولة وفقا لمادة 549 على انه : " عقد يتعهد بمقتضاه أحد المتعاقدين أن يصنع شيئا أو أن يؤدي عملا مقابل أجر يتعهد به المتعاقد الآخر " ².

ينظم القانون المدني التزامات كل من المقاول ورب العمل، المهندس المعماري ومقاول الباطن وكذا كيفية انقضاء عقد المقاولة.

2. عقد المقاولة وفق ما نص عليه القانون التجاري:

القانون التجاري: هو مجموعة القواعد القانونية التي تنظم العلاقة بين التجار، وقد نص على أنه يعد عملا تجاريا في موضوعه: ³

- كل مقاوله للإنتاج و التحويل و الإصلاح .
 - كل مقاوله للبناء أو الحفر أو لتمهيد الأرض.
 - كل مقاوله للتوريد أو الخدمات.
 - كل مقاوله لاستغلال المناجم أو المناجم السطحية أو مقالع الحجاره أو منتوجات الأرض الأخرى .
- أي أن كل من يمارس هذا النوع من العمل يمتلك صفة التاجر، و عليه فهو ملزم بالقيود في السجل التجاري وكذا مسك دفتر لليومية حيث يقيد فيه يوميا مختلف عمليات المقاولة ، كما يتوجب عليه أن يجري جردا سنويا

¹ المادة 54(المعدلة 21)، المرسوم التنفيذي رقم 75-58 المؤرخ في 20 رمضان عام 1395 الموافق 26 سبتمبر سنة 1975، المتضمن القانون المدني، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 44، بتاريخ 26 يونيو 2005، ص 21.

² المادة 549، نفس المرجع، ص 90 .

³ المادة 2، المرسوم التنفيذي رقم 75-59 المؤرخ في 20 رمضان عام 1395 الموافق 26 سبتمبر سنة 1975، المتضمن القانون التجاري، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 77، بتاريخ 11/12/1996، ص 4.

لعناصر أصول و خصوم مقاولته ، و أن يقفل كافة حساباته بقصد إعداد الميزانية وحساب النتائج وذلك لضبط تطور عناصر الذمة المالية بطريقة موضوعية طبقا للتقنيات التنظيمية.¹

3. عقود المقاولة وفق ما نص عليه قانون الصفقات العمومية

ترتبط عقود الإنشاء أو عقود المقاولات ارتباطا وثيقا بقانون الصفقات العمومية، حيث أن المقاولين في الجزائر بصفة عامة و مؤسسات المقاولات بصفة خاصة عادة ما تلجأ إلى العقود الإدارية التي تكون الدولة أحد الأطراف فيها للعديد من الأسباب أهمها ضمان التسديد ، وضوح القوانين التي تحكم مثل هذه العقود ،..... إلخ. و الصفقة العمومية : هي عقد مكتوب تبرم وفق الشروط المنصوص عليها في المرسوم قصد إنجاز الأشغال²، يمكن للمصلحة المتعاقدة أن تبرم صفقة عمومية واحدة أو أكثر بهدف تلبية حاجة معينة خاصة بالتسيير أو الاستثمار³، وتشمل الصفقات العمومية إحدى العمليات الآتية أو أكثر:

- إنجاز الأشغال ،
- إنجاز اللوازم،
- إنجاز الدراسات،
- تقديم الخدمات.⁴

المطلب الثاني: البيئة الاقتصادية لعقود المقاولات في الجزائر

يحتل قطاع البناء و الأشغال العمومية مركزا مهما في بناء اقتصاد الجزائر ، حيث يقوم بوظيفة إستراتيجية في تطوير و دعم الحركة التنموية ترقية الاستثمار المنتج للثروة و الشغل ، فمثلا هو معروف أن الجزائر وبهدف انتعاش اقتصادها الوطني انتهجت سياسة مالية توسعية تركز على زيادة الإنفاق الحكومي ، و عليه و وضعت برامج لتنفيذ هذا المشروع :

- برنامج دعم الإنعاش الاقتصادي " المخطط الثلاثي " الفترة 2001 – 2004 .
 - البرنامج التكميلي " المخطط الخماسي " الفترة 2005 – 2009
 - برنامج توطيد النمو الاقتصادي " المخطط الخماسي الثاني 2010 – 2014 "
- و يحتل قطاع البناء و الأشغال العمومية المرتبة الأولى في تمويل مشاريع الدولة فيما يخص برنامج توطيد النمو الاقتصادي خلال الفترة 2010 – 2014، فقد تم تخصيص 6800 مليار دينار لهذا القطاع، أي بنسبة تتراوح ب 31.5 في المائة من مجموعة مبالغ دعم القطاعات 20412 مليار دينار كما هو موضح في الجدول التالي :

¹ المواد 9،10،11، نفس المرجع ، ص3 - ص4 .

² المادة 4، 5، المرسوم الرئاسي 236 - 10 المؤرخ في 28 شوال 1431 هـ الموافق ل07 أكتوبر 2010 المتضمن قانون الصفقات العمومية و المتمم .

³ المادة 28، المرسوم الرئاسي، رقم(247-15)، المؤرخ في مارس 2016، المتعلق بتنظيم الصفقات العمومية، الجريدة الرسمية ص 7.

⁴ المادة 29، قانون الصفقات العمومية وتفويضات المرفق العام، نفس المرجع، ص 7.

الفصل الأول : الإطار المفاهيمي لمحاسبة المقاولات في الجزائر

الجدول رقم: 01 تخصيص المبالغ حسب القطاعات

الوحدة : مليار دينار .

المبالغ (مليار دينار)	القطاعات
3700	السكن
3100	الأشغال العمومية
2000	الموارد المائية
1130	الشبيبة و الرياضة
1000	التنمية الريفية
886	التعليم العالي
852	التربية الوطنية
619	الصحة

المصدر : أو صالح عبد الحليم، الإستثمار في قطاع البناء و الأشغال العمومية بين جدلية تحقيق النمو والتحول إلى الاقتصاد الأخضر عن برنامج التنمية الخماسي 2010 - 2014 .

وقد جاء هذا البرنامج نتيجة ضعف مساهمة هذا القطاع في الناتج المحلي الإجمالي حيث تراوحت ما بين 7 في المائة و 11 في المائة خلال الفترة 2001-2009، وذلك لاعتماد مداخل الاقتصاد الجزائري على المحروقات . في المقابل برز هذا القطاع كآلية للقضاء على البطالة، حيث احتل المرتبة الثانية بعد قطاع الخدمات و التجارة في توفيره لمناصب شغل بنسب تتراوح ما بين 14 في المائة و 18 في المائة خلال الفترة 2001-2009 ، فهو القطاع الذي استطاع أن يحقق زيادة في التشغيل قاربت 3 في المائة¹.

المطلب الثالث : البيئة الجبائية لعقود المقاولات في الجزائر

كانت من ابرز المشاكل التي تواجه النظام المحاسبي المالي في بدايات تطبيقه القوانين السائدة التي كانت تختلف و في كثير من الأحيان مع متطلبات تطبيقه ، هذا ما يبرز الجهود الجزائرية في محاولتها للتوفيق ما بين هذه القوانين خصوصا الجبائية منها الركيزة الأساسية لضبط إيرادات الدولة .

يطرح إشكال الضرائب بالنسبة للعقود طويلة الأجل مثل عقود المقاولات في زمن تحقيق الإيراد نتيجة امتداد فترة العقد إلى سنوات مالية مختلفة ، فبالنسبة للضريبة على أرباح الشركات فإنها تفرض على الربح المحقق مثلنا نصت عليه المادة 217 من ق م ر م و يكون رقم الأعمال من مبلغ المقبوضات في السنة المالية .

¹ أو صالح عبد الحليم ، الإستثمار في قطاع البناء و الأشغال العمومية بين جدلية تحقيق النمو و التحول إلى الاقتصاد الأخضر ، دراسة ملفات الأبحاث في الاقتصاد و التسيير ، العدد الثالث للمجلة، سطيف ، سبتمبر 2014 ، ص 78 .

الفصل الأول : الإطار المفاهيمي لمحاسبة المقاولات في الجزائر

و وفقا للمادة 139 من ق ض م ر م " تستحق الضريبة سنويا على الأرباح المحققة خلال السنة المنصوصة أو أثناء مدة اثني عشر شهرا التي استعملت النتائج المحققة فيها لإعداد آخر حصيلة عندما لا تتزامن هذه المدة مع السنة المدنية¹

كما نصت الفقرة 3 من المادة 140 من ق ض م ر م على " أن الربح الخاضع للضريبة للعقود الطويلة المدة المتعلقة بإنجاز المواد أو الخدمات ، و المقتضاة حصريا تبعا لطريقة المحاسبة بالتنسيق المستقلة عن الطريقة المعتمدة من طرف المؤسسة في هذا المجال ، إذا أقرت التشريعات الضريبية استخدام طريقة المعالجة المحاسبية بالتقدم تفرض على أساسها الضريبة على أرباح الشركات وتبعا لنفس الفقرة سمحت الإدارة الضريبية بالاستعانة بنظام حساب التكلفة و الرقابة الداخلية التي تسمح بالأخذ بالنسبة المؤبقة للتسبيق .

من خلال دراستنا للقوانين الجبائية فيما تعلق بعقد المقاوله نلاحظ أن هناك تناغما بينها وبين النظام المحاسبي المالي من حيث طريقة المعالجة المحاسبية لهاته العقود ، لكن التشريعات الضريبية لم تعالج موضوع الخسائر المحتملة و التي استنادا للفقرة 4 من المادة 133 من القانون 11 /07 تنص على وجوب تكوين مؤونة في حالة توقع خسائر نظرا لتغير الظروف المصاحبة لطول المدة ، محتمل لأصل غير قابل للإهلاك أو خسارة أو أعباء مؤقتة :

- أن تكون المؤونة محددة و بدقة .
- قابلية التكلفة للخصم .
- التسجيل المحاسبي للمؤونة .

أما بالنسبة للرسم على القيمة المضافة فإن الحدث المنشئ لها هو القبض الكلي للثمن، و تكون بنسبة 17 في المائة حسب المادة 21 من قانون الرسوم على رقم الأعمال.²

¹ المادة 139، قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية رقم، بتاريخ سنة 2017، ص 34.

² سندس بن راحلة، مرجع سابق، ص 18.

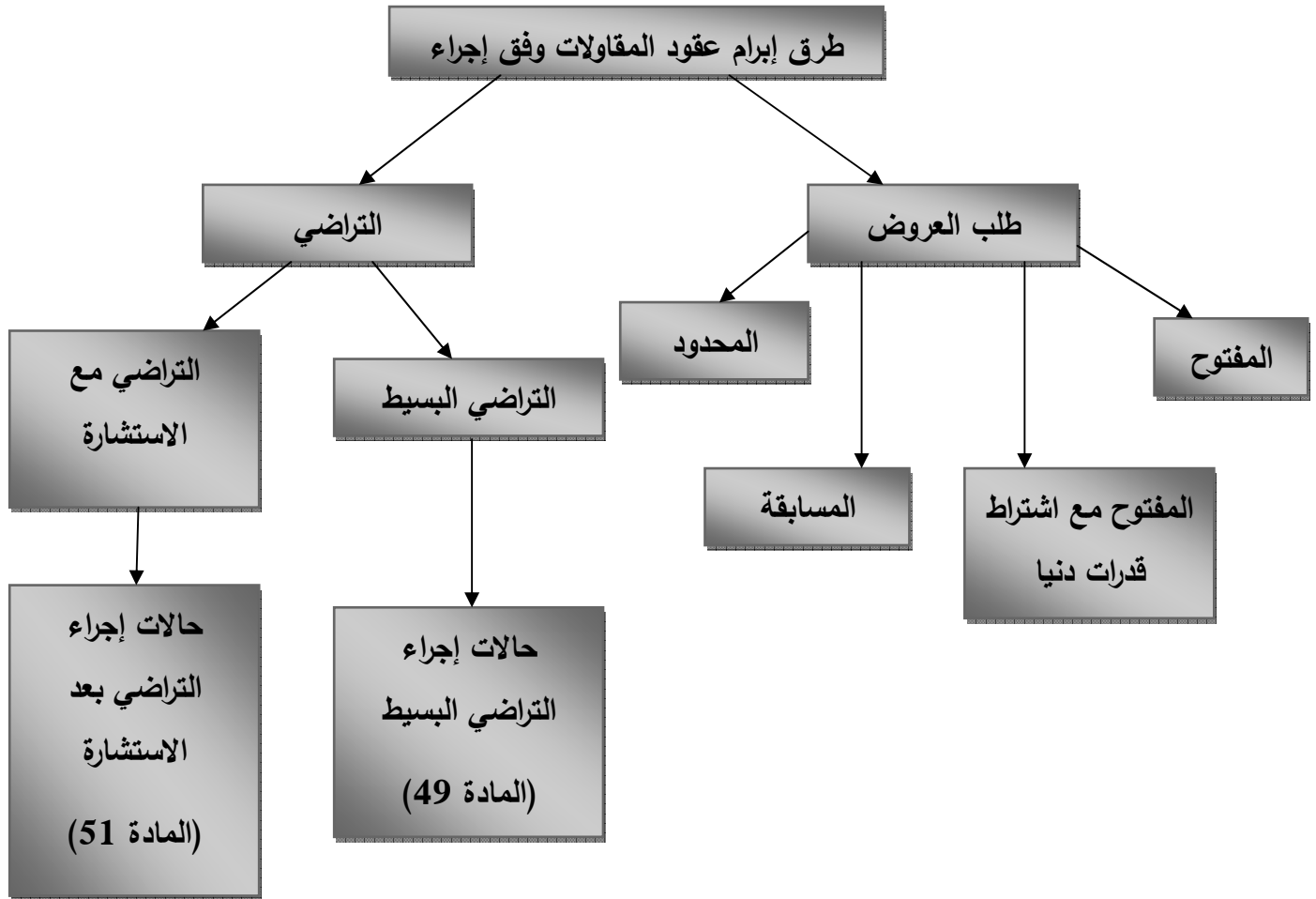
المبحث الثالث : إجراءات إبرام عقود المقاولات

إن إبرام عقود المقاولات تفرض الاستجابة للأهداف المسطرة مسبقا والتي تدور حول التسيير الجيد للأموال ، وتقوم المناقصة على جملة من المبادئ كمبدأ المساواة و الشفافية و التنافس و الإشهار، ولذلك فقد ألزم المشرع الإدارة بتحقيق تلك المبادئ بضرورة إتباعها لجملة من الطرق و الإجراءات التي تقوم بها .

المطلب الأول : طرق إبرام عقود المقاولات

تبرم الصفقات العمومية وفقا لعدة طرق و تأخذ عدة أشكال، و الموضحة في الشكل التالي:

الشكل رقم(02): طرق إبرام عقود المقاولات



المصدر: كانون إيمان، رزوقي نسيم، آليات رقابة لجان الصفقات العمومية في الجزائر، شهادة ماستر، جامعة أمحمد بوقرة، بومرداس، 2017، ص 24.

- ومن خلال الشكل نلاحظ أن الصفقة أو عقد المقابلة يمكن أن يكون عن طريق :¹
- تبرم الصفقات العمومية وفقا لإجراء المناقصة الذي يشكل القاعدة العامة، أو وفق إجراء التراضي.

¹ المادة 25 ، من المرسوم التنفيذي رقم 67/98 المؤرخ في 21 فبراير 1998 ، ص 09.

الفصل الأول : الإطار المفاهيمي لمحاسبة المقاولات في الجزائر

- و المناقصة : هي إجراء يستهدف الحصول على عروض من عدة متعهدين متنافسين مع تخصيص الصفقة للعارض الذي يقدم أفضل عرض.¹
- ويمكن أن تكون الصفقة وطنية و/أو دولية، ويمكن أن تتم حسب أحد الأشكال الآتية:²
- المناقصة المفتوحة : هي حسب المادة 29 من المرسوم الرئاسي 10-236 أنها "إجراء يمكن من خلاله أي مترشح مؤهل أن يقدم تعهدا".
 - المناقصة المحدودة: هي حسب المادة 30 فقرة 1 فإن المناقصة المحدودة إجراء لا يسمح فيه بتقديم تعهد إلا للمرشحين الذين تتوفر فيهم بعض الشروط الدنيا المؤهلة التي تحددها المصلحة المتعاقدة مسبقا
 - الاستشارة الانتقائية: حيث عرفتها المادة 31 المعدلة و المتممة بموجب المادة 6 من قانون الصفقات العمومية بأنها إجراء يكون المرشحون المرخص لهم بتقديم عرض فيه هم المدعوون خصيصا للقيام بذلك بعد انقضاء أولي.
 - المسابقة : عرفتها المادة 34 المعدلة و المتممة بموجب المادة 6 من قانون الصفقات العمومية بأنها إجراء يضع رجال الفن في منافسة قصد إنجاز عملية تشتمل على جوانب تقنية أو اقتصادية أو جمالية أو فنية خاصة .
 - المزايدة: وهي حسب المادة 33 من ذات المرسوم إجراء لمنح الصفقة للمتعهد الذي يقدم العرض الأقل ثمنا، و تشمل العمليات البسيطة من النمط العادي و لا تخص إلا المؤسسات الخاضعة للقانون الجزائري.³

الجدول رقم(02): يوضح مزايا وعيوب طرق إبرام عقود المقاولات

إسم الطريقة	مزايا الطريقة	عيوب الطريقة
المناقصة المفتوحة	<ul style="list-style-type: none"> - دعوة إلى المنافسة الحرة، - اقتصاد أحسن، - اكبر نجاعة، - وسيلة ناجعة وموضوعة للاختبار. 	<ul style="list-style-type: none"> - طول مدة التحضير، - دخول عدة علامات تجارية و صعوبة الاختيار.
المناقصة المحدودة	<ul style="list-style-type: none"> - إمكانية مناقصة ذات منافسة حقيقية، - توجيه الاختيار إلى أحسن الظروف. 	<ul style="list-style-type: none"> - تستوجب مدة طويلة ومهمة في التحضير.
الاستشارة الانتقائية	<ul style="list-style-type: none"> - تقليص المدة (المتعاقدين معروفين مسبقا). 	<ul style="list-style-type: none"> - إقصاء المترشحين غير المعروفين و الذين يمكن أن تتوفر فيهم الشروط.

¹ المادة 26 ، من المرسوم التنفيذي رقم 67/98 المؤرخ في 21 فبراير 1998 ، ص 09.

² المادة 28، من المرسوم التنفيذي رقم 67/98 المؤرخ في 21 فبراير 1998 ، ص 09.

³ زواوي عباس، طرق و أساليب إبرام الصفقات العمومية في ظل أحكام المرسوم 15-247.

الفصل الأول : الإطار المفاهيمي لمحاسبة المقاولات في الجزائر

المزايدة	- طريقة سريعة (شراء سلع او خدمات بسيطة و معلومة).	- مبنية على الظروف الاقتصادية (السعر)
المسابقة	- الظروف الاقتصادية ليس عامل اختبار.	- صعوبة التحكم في الوقت، - طريقة مكلفة لكلا الطرفين .
التراضي البسيط	- سريع، - اقتصاد في تكلفة المنافسة .	- اختبار أولي يبرر عند المراقبة.
التراضي بعد الاستشارة	- تقليص المدة ، - تحضير بسيط.	- اقتصاد مترشحين غير معروفين.

المصدر : كانون ايمان، رزوقي نسيمه، آليات رقابة لجان الصفقات العمومية في الجزائر، مذكرة ماستر، جامعة أحمد بوقرة، بومرداس، 2017، ص 24-25 .

المطلب الثاني : إجراءات إبرام عقود المقاولات

تمر مرحلة إبرام عقد مقولة (عقد صفقة) بعدة مراحل نلخصها في النقاط التالية¹:

أولاً: مرحلة إعداد المشروع :

1. **تحديد الاحتياجات:** يتم اختيار المشروع بناء على الحاجات الاجتماعية و الاقتصادية للدولة، تليها بعد ذلك دراسة جدوى المشروع من الناحية الفنية و الاقتصادية، ثم التصميم المبدئي و التفصيلي، و صولا إلى التحديد النهائي الذي يتضمن كافة التفاصيل للمشروع.²

2. **تحديد طريقة الإبرام:** يجدر البحث عن الشروط الأكثر ملائمة لتحقيق الأهداف المسطرة للمصلحة المتعاقدة في إطار مهمتها، اختيار كيفية إبرام الصفقات، ويدخل هذا الاختيار ضمن اختصاصات المصلحة المتعاقدة التي تتصرف طبقاً لأحكام هذا المرسوم.³

كما يجب على المصلحة المتعاقدة أن تعزل اختيارها عند كل رقابة تمارسها أي سلطة مختصة.⁴ و يكون اللجوء إلى الإشهار الصحفي إلزامياً في الحالات الآتية:

- المناقصة المفتوحة،
- المناقصة المحدودة،
- الاستشارة الانتقائية،
- المسابقة،

¹ فيصل نسيغة ، النظام القانوني للصفقات العمومية و البات حمايتها، مجلة الإجتهد القضائي، العدد الخامس،الجزائر، ص 11 .

² لطيفة بهي،آليات الرقابة الإدارية على الصفقات العمومية في الجزائر، مجلة الندوة للدراسات القانونية، العدد الأول، بدون بلد، 2013 ، ص 196 .

³ المادة 59، قانون الصفقات العمومية وتفويضات المرفق العام،(المرسوم الرئاسي 15-247)، مارس 2016 ، ص 14 .

⁴ المادة 60، قانون الصفقات العمومية وتفويضات المرفق العام، نفس المرجع، ص 14.

- المزايدة.¹
- 3. أما عن بيانات الإعلان فقد أشارت إليها صراحة أحكام المادة 46 من المرسوم الرئاسي 236/10 وتتمثل هذه البيانات الإلزامية فيما يلي :
- تسمية المصلحة المتعاقدة وعنوانها و رقم تعريفها الجبائي،
- كيفية المناقصة (مفتوحة، محدودة، وطنية و/ أو دولية) أو المزايدة،
- شروط التأهيل أو الانتقاء الأولي،
- موضوع العملية، أو عند الاقتضاء المسابقة .
- قائمة موجزة بالمستندات المطلوبة مع إحالة القائمة المفصلة إلى أحكام دفتر الشروط ذات الصلة،
- مدة تحضير العرض ومكان إيداعه،
- مدة صلاحية العروض،
- إلزامية كفالة التعهد عند الاقتضاء،
- التقديم في ظرف مزدوج مختوم تكتب عليه عبارة " لا يفتح "ومراجع المناقصة،²
- ثانيا : مرحلة دفتر الشروط : يعتبر دفتر الشروط أساس تكوين الصفقة (عقد المقولة) حيث يبين ويحدد بموجبه كليات إبرام الصفقة وتنظيمها في إطار الأحكام التنظيمية ، يعمل على ضبط الأساليب لتقدير الأشغال حيث يوضح التزامات المتعاقدين ، مبلغ الكفالة ، التعويضات و العقوبات ، التسبيقات ،.....إلخ.³
- تضع المصلحة المتعاقدة تحت تصرف المؤسسات دفتر الوثائق المنصوص عليها في المادة 64، إذ يجب أن يسحب دفتر الشروط من طرف المترشح أو المتعهد أو من طرف ممثليهما المعينين لذلك، إلا إذا تم الاتفاق على خلاف ذلك في اتفاقية التجمع.ويمكن أن ترسل هذه الوثائق إلى المترشح الذي يطلبها.⁴
- يحتوي ملف استشارة المؤسسات الذي يوضع تحت تصرف المتعهد على جميع المعلومات الضرورية التي تمكنهم من تقديم عروض مقبولة، لاسيما:⁵
- الوصف الدقيق لموضوع الخدمات المطلوبة أو كل المتطلبات بما في ذلك المواصفات التقنية وإثبات المطابقة، والمقاييس التي يجب أن تتوفر في المنتجات أو الخدمات، وكذلك التصاميم و الرسوم والتعليمات الضرورية، إن اقتضى الأمر ذلك،
- الشروط ذات الطابع الاقتصادي والتقني، والضمانات المالية، حسب الحالة،
- المعلومات أو الوثائق التكميلية المطلوبة من المتعهدين،
- اللغة أو اللغات الواجب استعمالها في تقديم التعهدات و الوثائق التي يجب أن تخضع لها الصفقة،
- كليات التسديد وعملة العرض، إذا اقتضى الأمر،

¹ خرشي يوسف، طرق إبرام الصفقات العمومية بين الحرية والتقييد، مذكرة ماستر، في جامعة المسيلة، 2015، ص20.

² نفس المرجع، ص ص6-7 .

³ لطيفة بهي ، مرجع سابق، ص 196 .

⁴ المادة 63، قانون الصفقات العمومية وتفويضات المرفق العام، مرجع سابق، ص15

⁵ المادة 64، قانون الصفقات العمومية وتفويضات المرفق العام، مرجع سابق، ص15

- كل الكيفيات الأخرى والشروط التي تحددها المصلحة المتعاقدة و التي يجب أن تخضع لها الصفقة،
- الأجل الممنوح لتحضير العروض،
- أجل صلاحية العروض أو الأسعار،
- تاريخ وآخر ساعة فتح الأظرفة،
- العنوان الدقيق حيث يجب أن تودع التعهدات.

ثالثا : مرحلة الإعلان : وهي أن تعلن المصلحة المتعاقدة في جرائد يومية وطنية أو محلية حسب موضوع الصفقة عن الشروط التقنية و المالية ، كما تحدد تاريخ تلقي العروض و تاريخ انتهاء الأجلالخ من المعلومات المهمة ¹.

يحرر إعلان طلب العروض باللغة العربية وبلغة أجنبية واحدة على الأقل، كما ينشر. إجباريا في النشرة الرسمية لصفقات المتعامل العمومي (ن.ر.ص.م.ع) وعلى الأقل، في جريدتين يوميتين وطنيتين موزعتين على المستوى الوطني.

كما يدرج إعلان المنح المؤقت للصفقة في الجرائد التي نشر فيها إعلان العروض، عندما يكون ذلك ممكنا، مع تحديد السعر و آجال الإنجاز، وكل العناصر التي سمحت باختيار حائز الصفقة العمومية.

وإذا كان متطلبات عروض الولايات و البلديات و المؤسسات العمومية الموضوعة تحت وصايتها و التي تتضمن صفقات الأشغال أو التوريدات و التي تقل مبلغها أو يساوي مائة مليون دينار (100.0000.000 دج) أو صفقات الدراسات و الخدمات التي تقل مبالغها أو يساوي خمسين مليون دينار (50.000.000 دج) أن تكون محل إشهار محلي، حسب الكيفيات الآتية:

- نشر إعلان طلب العروض في يوميتين محليتين أو جهويتين.
 - إصاق إعلان طلب العروض بالمقرات المعنية : الولاية و لكافة بلديات الولاية، لغرفة التجارة و الصناعة و الحرف، و الفلاحة، و المديرية التقنية المهنية في الولاية ².
 - يحدد أجل تحضير العروض تبعا لعناصر معينة مثل تعقيد موضوع الصفقة المعتمزم طرحها و المدة التقديرية اللازمة لتحضير العروض و إيصالها.
- وهنا يمكن المصلحة المتعاقدة أن تمدد الأجل المحدد لتحضير العروض، إذا اقتضت الظروف ذلك. وفي هذه الحالة، تخبر المتعاهدين بذلك بكل الوسائل.

تحدد المصلحة المتعاقدة أجل تحضير العروض بالاستناد إلى تاريخ أول نشر لإعلان المنافسة، عندما يكون مطلوبا، في النشرة الرسمية لصفقات المتعامل العمومي أو في الصحافة أو في بوابة الصفقات العمومية، و يدرج تاريخ وآخر ساعة لإيداع العروض و تاريخ و ساعة فتح الأظرفة في دفتر الشروط، قبل تسليمه للمتعهدين. ومهما

¹ لطيفة بهي، مرجع سابق، ص 196 .

² الكاهنة زواوي، إبرام الصفقات العمومية في ظل القانون 15-247، مجلة الشرعية و الإقتصاد ، العدد الثاني ، جامعة الأمير عبد القادر للعلوم

الإسلامية، قسنطينة، ديسمبر 2017، ص 38.

الفصل الأول : الإطار المفاهيمي لمحاسبة المقاولات في الجزائر

يكن من أمر، فإنه يجب أن تفتح المدة المحددة لتحضير العروض التقنية والمالية، آخر يوم من أجل تحضير العروض، وإذا صادف هذا اليوم يوم عطلة أو يوم راحة قانونية، فإن مدة تحضير العروض تمدد إلى غاية يوم العمل الموالي .

في حالة الإجراءات المحدودة، يحدد أجل تحضير الترشيحات وتاريخ وآخر ساعة للإيداع الترشيحات وتاريخ وساعة فتح أطرفة ملفات الترشيحات، حسب الشروط المنصوص عليها في هذه المادة.¹

رابعاً : مرحلة إيداع العروض : يرسل الراغبون في الحصول على العقد (مؤسسات المقاولات) عروضهم إلى المصلحة المتعاقدة في ظرف كبير يحتوي على ظرفين أحدهما للعرض المالي و الآخر للعرض التقني للمشروع²، تشتمل العروض على:

توضع العروض في أطرفة منفصلة ومقفلة بإحكام، يبين كل منها تسمية المؤسسة و مرجع طلب العروض و موضوعه، وتتضمن عبارة " ملف الترشيح " أو " عرض تقني " أو " عرض مالي " حسب الحالة. وتوضع هذه الأطرفة في ظرف آخر مقفل بإحكام ومغفل ويحمل عبارة " لا يفتح إلا من طرف لجنة فتح الأطرفة وتقييم العروض - طلب العروض رقم.....، موضوع طلب العروض " .

1. ملف المترشح : يتضمن تصريح بالترشح.(تصريح النزاهة) أين يشهد المتعهد أو المترشح في التصريح بالترشح أنه :

- غير مقصي أو ممنوع من المشاركة في الصفقات العمومية طبقاً لأحكام المادتين 75 و 89 من هذا المرسوم،
- ليس في حالة تسوية قضائية و أن صحيفة سوابقه القضائية الصادرة منذ أقل من ثلاثة (3) أشهر تحتوي على الإشارة " لاشيء " . و في خلاف ذلك، فإنه يجب أن يرفق العرض بنسخة من الحكم القضائي وصحيفة السوابق القضائية. وتتعلق صحيفة السوابق القضائية بالمترشح أو المتعهد عندما يتعلق الأمر بشخص طبيعي، و المسير أو المدير العام للمؤسسة عندما يتعلق الأمر بشركة،

- يستوفي الإيداع القانوني لحساب شركته، فيما يخص الشركات الخاضعة للقانون الجزائري، حاصل على رقم التعريف الجبائي، بالنسبة للمؤسسات الجزائرية و المؤسسات الأجنبية التي سبق لها العمل بالجزائر،³

تحدد نماذج التصريح بالنزاهة و التصريح بالترشح بالاكتتاب ورسالة التعهد، بموجب قرار من الوزير المكلف بالمالية.⁴

2. العرض التقني

3. العرض المالي

¹ المادة 66، قانون الصفقات العمومية وتفويضات المرفق العام، المرجع سابق، ص 16

² لطيفة بهي، مرجع سابق، ص 196 .

³ المادة 67، قانون الصفقات العمومية وتفويضات المرفق العام، مرجع سابق، ص ص 16-17 .

⁴ المادة 67، نفس المرجع، ص ص 16-17 .

لا تطلب المصلحة المتعاقدة من المتعهدين أو المرشحين وثائق صادقا عليها طبق الأصل إلا استثناء، عندما ينص على ذلك نص تشريعي أو مرسوم رئاسي . وعندما يتحتم على المصلحة المتعاقدة طلب وثائق أصلية ، فإنه يجب أن يقتصر ذلك على حائز الصفقة العمومية .

وفي حالة الإجراءات المخصصة ، فإنه يجب على المصلحة المتعاقدة ألا تفرض على المرشحين أو المتعهدين تقديم عن كل حصة المسابقة، يحتوي العرض، بالإضافة لأظرفة ملف الترشيح و العرض التقني و العرض المالي، على ظرف الخدمات الذي يحدد محتواه في دفتر الشروط .¹

كما يمكن المصلحة المتعاقدة أن تطلب من المتعهدين تدعيم عروضهم بعينات أو نماذج أو تصاميم عندما تستدعي مقارنة العروض فيما بينها ذلك. يجب أن ينص دفتر الشروط على كيفية تقديمها وتقييمها وإرجاعها، عند الاقتضاء.²

أين لا تطلب الوثائق التي تيرر المعلومات التي يحتويها التصريح بالترشح إلا من الحائز على الصفقة العمومية الذي يجب عليه تقديمها في أجل أقصاه عشرة (10) أيام، إبتداء من تاريخ إخطاره، وعلى أي حال، قبل نشر إعلان المنح المؤقت للصفقة.

وإذا لم تقدم الوثائق المذكورة أعلاه في الأجال المطلوبة أو تبين بعد تقديمها أنها تتضمن معلومات غير مطابقة لتلك المذكورة في التصريح بالترشح، يرفض العرض المعني وتسنأف المصلحة المتعاقدة إجراء منح الصفقة.

وإذا اكتشفت المصلحة المتعاقدة، بعد إمضاء الصفقة، أن المعلومات التي قدمها صاحب الصفقة العمومية زائفة، فإنها تأمر بفسخ الصفقة تحت مسؤولية المتعامل المتعاقد دون سواه.³

خامسا : مرحلة فحص العطاءات و إرساء الصفقة :

1. فحص العطاءات: تقوم لجنة فتح الأظرفة بالرقابة على حسن سير عروض إبرام الصفقة ، حيث تجمع هذه الأخيرة في اليوم الأخير من العروض على سجل خاص ، حيث تعد قائمة المقاولين (المتعاقدين) حسب تاريخ وصول أظرفة عروضهم و غيرها من الإجراءات المنصوص عليها في قانون الصفقات العمومية . تقوم بعدها لجنة تقييم العروض و التي تتمتع بسلطات فنية بدراسة و تحليل العروض و تقديم اقتراحاتها التي تراها مناسبة للجهة المختصة باتخاذ القرار النهائي في إبرام العقد، حيث يعد الجانب المالي أهم العناصر التي يعتمد عليه في إرساء الصفقة بكيفية التسديد و المراقبة المالية والمحاسبية للعقد وكذا الجزاءات المالية وطرق تنفيذها،.....إلخ.⁴

2. فتح الأظرفة: يتم فتح الأظرفة المتعلقة بملف الترشيح و العروض التقنية و المالية في جلسة علنية، خلال نفس الجلسة، في تاريخ وساعة فتح الأظرفة المنصوص عليهما في المادة 66 من هذا المرسوم . وتدعو المصلحة المتعاقدة كل المرشحين أو المتعهدين لحضور جلسة فتح الأظرفة، حسب الحال، في إعلان المنافسة أو عن طريق رسالة موجهة للمرشحين أو المتعهدين المعنيين .

¹ لطيفة بهي، مرجع سابق، ص196.

² المادة 68، قانون الصفقات العمومية وتفويضات المرفق العام، نفس المرجع ، ص 17 .

³ المادة 69، قانون الصفقات العمومية وتفويضات المرفق العام، (نفس المرجع السابق)، ص 17 .

⁴ لطيفة بهي، مرجع سابق ، ص 196 .

الفصل الأول : الإطار المفاهيمي لمحاسبة المقاولات في الجزائر

في حالة إجراء المسابقة، يتم فتح الأظرفة المتعلقة بالعروض التقنية و الخدمات و العروض المالية على ثلاث (3) مراحل. ولا يتم فتح أظرفة الخدمات في جلسة علنية .

ولا يتم فتح أظرفة العروض المالية للمسابقة إلا بعد نتيجة تقييم الخدمات من قبل لجنة تحكيم، كما هو منصوص عليه في المادة 48 من هذا المرسوم .

يتعين على المصلحة المتعاقدة أن تضع في مكان مؤمن وتحت مسؤوليتها، الأظرفة المتعلقة بالعروض التقنية النهائية والعروض المالية على مرحلتين .

وفي حالة إجراء المسابقة، يتم فتح الأظرفة المتعلقة بالعروض المتعلقة بالعروض التقنية أو العروض التقنية النهائية و العروض المالية على مرحلتين من قبل لجنة التحكيم.

ويتعين على المصلحة المتعاقدة أن تضع في مكان مؤمن وتحت مسؤوليتها، الأظرفة المتعلقة بالعروض المالية إلى غاية فتحها.

يتم فتح الأظرفة من طرف لجنة فتح الأظرفة و تقييم العروض المنشأة بموجب أحكام المادة 160 من هذا المرسوم .وبهذه الصفة، تقوم لجنة فتح الأظرفة و تقييم العروض بالمهام الآتية :¹

- تثبت صحة تسجيل العروض،
- تعد قائمة المرشحين أو المتعهدين حسب ترتيب تاريخ وصول أظرفة ملفات ترشحهم أو عروضهم مع توضيح محتوى مبالغ المقترحات و التخفيضات المحتملة،
- تعد قائمة الوثائق التي يتكون منها كل عرض،
- توقع بالحروف الأولى على وثائق الأظرفة المفتوحة التي لا تكون محل طلب استكمال،
- تحرر المحضر أثناء انعقاد الجلسة الذي يوقعه جميع أعضاء اللجنة الحاضرين، و الذي يجب أن يتضمن التحفظات المحتملة المقدمة من قبل أعضاء اللجنة،
- تقترح على المصلحة المتعاقدة، عند الاقتضاء في المحضر، إعلان عدم جدوى الإجراء²
- دعوة المتعهدين عند الاقتضاء، كتابيا إلى استكمال عروضهم التقنية بالوثائق الناقصة المطلوبة ، استثناء تصريح الاكتتاب و العرض التقني لحصر المعني في أجل أقصاه عشرة أيام (10) تحت طائلة رفض عروضهم من طرف لجنة تقييم العروض،³ فإن هذه المدة تبقى غير كافية لإقامة منافسة حقيقية بالحصول على أكبر عدد ممكن من المهتمين لهذا الإعلان و حتى تتمكنوا من إعداد الوثائق اللازمة للمشاركة و حتى يتسنى لهم إقامة دراسة قبل المشاركة .⁴
- لا تصح الصفقات ولا تكون نهائية إلا إذا وافقت عليها السلطة المختصة :
- الوزير، فيما يخص صفقات الدولة،

¹ المادة 71، قانون الصفقات العمومية وتفويضات المرفق العام، مرجع سابق، ص 17.

² عطه صوفيان، عروج يونس، النظام القانوني للصفقات العمومية في ضوء المرسوم الرئاسي 15-247، مذكرة ماستر في الحقوق، جامعة عبد الرحمان ميرة، بجاية، 2016، ص 33.

³ سليم جبلاحي ، مرجع سابق، ص 41.

⁴ عطه صوفيان، عروج يونس، مرجع سابق، ص 25 .

- مسؤول الهيئة الوطنية المستقلة،
- الوالي، فيما يخص صفقات الولاية،
- رئيس المجلس الشعبي البلدي، فيما يخص صفقات البلدية،
- المدير العام أو المدير فيما يخص المؤسسة العمومية ذات الطابع العام الاداري،
- المدير العام أو المدير فيما يخص المؤسسة العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري،
- مدير مركز البحث و التنمية،
- مدير المؤسسة العمومية ذات الطابع العلمي و التقني،
- مدير المؤسسة العمومية الخصوصية ذات الطابع العلمي و التكنولوجي،
- مدير المؤسسة العمومية ذات الطابع العلمي و الثقافي و المهني،
- الرئيس المدير العام أو المدير العام للمؤسسة العمومية الإقتصادية.
- تقوم، طبقا لدفتر الشروط بانتقاء أحسن عرض من حيث المزايا الإقتصادية، المتمثل في العرض :
- 3. إرساء الصفقة (عقد المداولة) :حسن عرض من حيث المزايا الإقتصادية، المتمثل في العروض:
- تقوم لجنة، طبقا لدفتر الشروط بانتقاء أ
- الأقل ثمنا من بين العروض المالية للمرشحين المختارين، عندما يسمح موضوع الصفقة بذلك. وفي هذه الحالة، يستند تقييم العروض إلى معيار السعر فقط.
- الأقل ثمنا من بين العروض المؤهلة تقنيا، إذا تعلق الأمر بالخدمات العادية. وفي هذه الحالة، يستند تقييم العروض إلى عدة معايير من بينها معيار السعر .
- الذي يتحصل على أعلى نقطة استنادا إلى ترجيح عدة معايير من بينها معيار السعر ، الذي كان الإختيار قائما أساسا على الجانب التقني للخدمات.
- كما تقوم بالاقتراح على مصلحة المتعاقدين، رفض العرض المقبول، إذا ثبت أن بعض ممارسات المتعهد المعني تشكل تعسفا في وضعية هيمنة على السوق أو يخل بالمنافسة في القطاع المعني، (يشترط أن يبين هذا الحكم في دفتر الشروط)¹.
- إذا كان العرض المالي الإجمالي للمتعامل الإقتصادي المختار مؤقتا، أو كان سعر واحد أو أكثر من عرضه المالي يبدو منخفضا بشكل غير عادي، بالنسبة لمراجع أسعار، تطلب منه عن طريق المصلحة المتعاقدة، كتابيا، التبريرات و التوضيحات التي تراها ملائمة. وبعد التحقق من التبريرات المقدمة، تقترح على المصلحة المتعاقدة أن ترفض هذا العرض إذا أقرت أن جواب المتعهد غير مبرر من الناحية الإقتصادية . وترفض المصلحة المتعاقدة هذا العرض بمقرر معلل.
- إذا أقرت أن العرض المالي للمتعامل الإقتصادي (المقاول) المختار مؤقتا، مبالغ فيه بالنسبة لمرجع أسعار، تقترح على المصلحة المتعاقدة أن ترفض هذا العرض، وترفض المصلحة المتعاقدة هذا العرض بمقرر معلل. وترد عند الإقتضاء، عن طريق المصلحة المتعاقدة، الأطراف المالية التي تتعلق بالعروض التقنية التي تم إقصائها إلى

¹ عطه صوفيان، عروج بونس، مرجع سابق، ص 34 .

الفصل الأول : الإطار المفاهيمي لمحاسبة المقاولات في الجزائر

أصحابها دون فتحها. وفي حالة إجراء المسابقة، تقترح لجنة فتح الأطراف وتقييم العروض على المصلحة المتعاقدة قائمة بالفائزين المعتمدين. و تدرس عروضهم المالية، فيما بعد لانتقاء أحسن عرض من حيث المزايا الإقتصادية، استنادا إلى ترجيح عدة معايير¹.

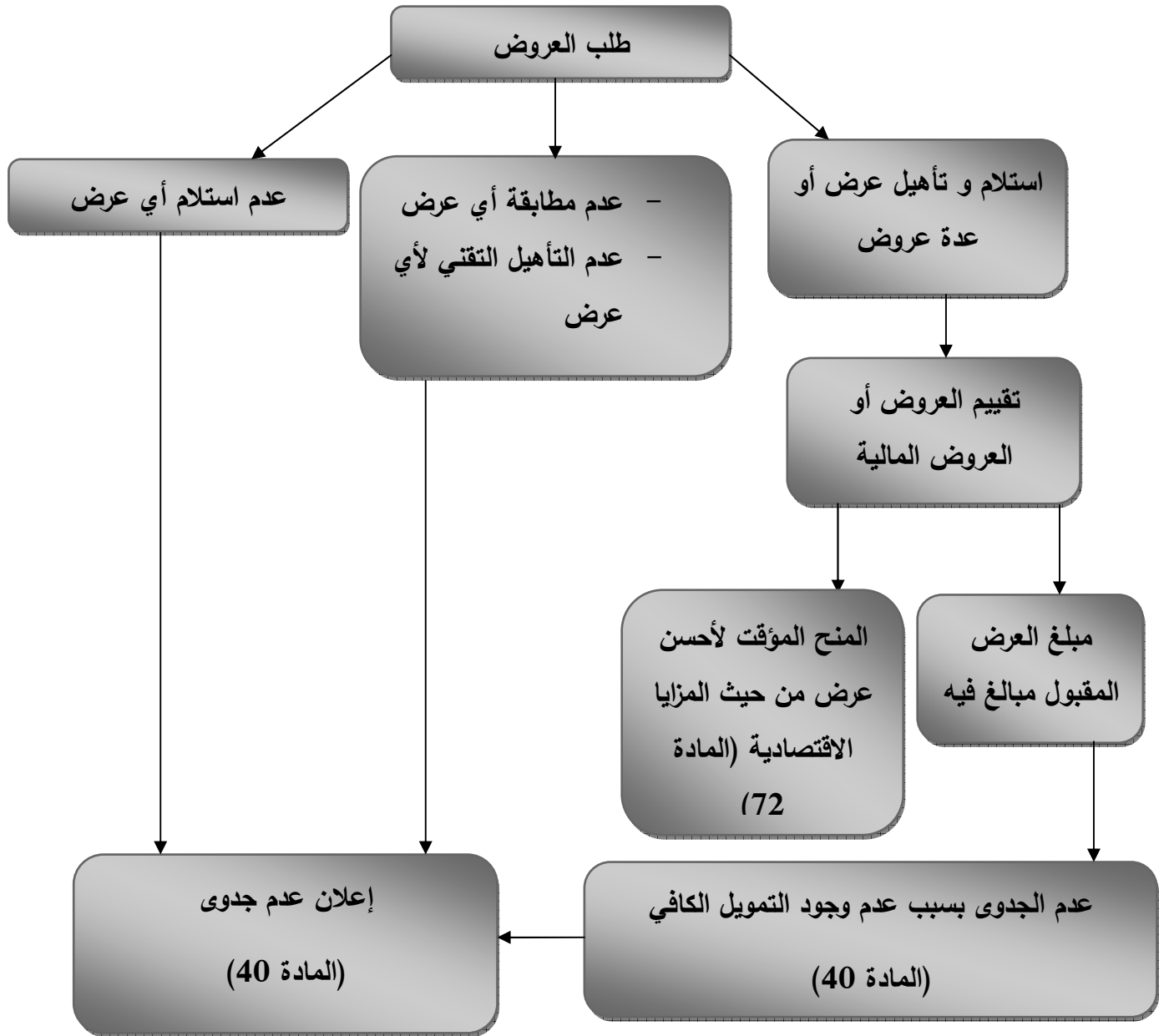
عندما يتعلق الأمر بالمصالح العام، يمكن المصلحة المتعاقدة أثناء كل مراحل إبرام الصفقة العمومية ، إعلان إلغاء الإجراء و/أو المنح المؤقت للصفقة العمومية ز ولا يمكن المتعهدين أن يطلبوا أي تعويض في حال عدم اختيار عروضهم أو في حال إلغاء الإجراء و/أو المنح المؤقت للصفقة العمومية .²

إذا تنازل حائز صفقة عمومية قبل تبليغه الصفقة أو رفض استلام الإشعار بتبليغ الصفقة، فإنه يمكن المصلحة المتعاقدة مواصلة تقييم العروض الباقية، بعد إلغاء المنح المؤقت للصفقة، مع مراعاة مبدأ حرية المنافسة و متطلبات اختيار أحسن عرض من حيث المزايا الإقتصادية، و أحكام المادة 99 من المرسوم .ويبقى عرض المتعهد الذي يتنازل عن الصفقة التي منحت له، في ترتيب العروض .³

ويمكن تلخيص المراحل السابقة لإجراءات إبرام الصفقة (عقد المقولة) في الشكل التالي:

¹ المادة 72، قانون الصفقات العمومية وتفويضات المرفق العام، مرجع سابق، ص 18 .
² المادة 73، قانون الصفقات العمومية وتفويضات المرفق العام، مرجع سابق، ص 19 .
³ المادة 74، قانون الصفقات العمومية وتفويضات المرفق العام، مرجع سابق، ص 19 .

الشكل رقم (03): إجراءات إبرام الصفقة عن طريق طلب العروض



المصدر: كانون إيمان، رزوقي نسيم، آليات رقابة لجان الصفقات العمومية في الجزائر، شهادة ماستر، جامعة أمحمد بوقرة، بومرداس، 2017، ص32

التراضي: يتم بالرجوع إلى هذه الطريقة بتخصيص و منح الصفقة لمتعاقد واحد دون الدعوة الشكلية للمنافسة.¹ حسب المادة 41 من المرسوم 247/15 يعرف التراضي على أنه " ... هو إجراء تخصيص صفقة لمتعامل واحد دون الدعوة الشكلية إلى المنافسة، ويمكن أن يكتسي التراضي شكل التراضي البسيط أو شكل التراضي بعد الاستشارة. وتنظم هذه الاستشارة بكل الوسائل المكتوبة الملائمة.

✓ التراضي البسيط: هو طريقة استثنائية لإبرام العقود لا يمكن اعتمادها إلا في الحالات محددة على وجه الحصر، وهو يشكل طريقا استثنائيا لإبرام الصفقات العمومية كونه لا يستدعي إجراء منافسة.

¹ لطيفة بهي، مرجع سابق، ص 196 .

- ومن الحالات التي تجيز للإدارة اللجوء إلى التراضي البسيط، مايلي¹:
- **الحالة الأولى:** عندما لا يمكن تنفيذ الخدمات إلا على يد متعامل اقتصادي وحيد يحتل وضعية احتكارية أو لحماية حقوق حصرية أو لاعتبارات تقنية أو لاعتبارات تقنية ثقافية و فنية.
 - **الحالة الثانية:** في حالة الاستعجال الملح المعلل بوجود خطر يهدد استثمار أو ملكا للمصلحة المتعاقدة أو الأمن العمومي أو بخطر داهم يتعرض له ملك أو استثمار قد تجسد في الميدان و لا يسعه التكيف مع آجال إجراءات إبرام الصفقات العمومية بشرط أنه لم يكن في وسع المصلحة المتعاقدة توقع الظروف المسببة لحالة الاستعجال و ألا تكون نتيجة مناورات للماطلة من طرفها .
 - **الحالة الثالثة:** في حالة تموين مستعجل مخصص لضمان توفير حاجات السكان الأساسية بشرط أن الظروف التي استوجبت هذا الاستعجال لم تكن متوقعة من المصلحة المتعاقدة و لم تكن نتيجة مناورات للماطلة من طرفها .
 - **الحالة الرابعة:** عندما يتعلق الأمر بمشروع ذي أولوية وذي أهمية وطنية يكتسي طابعا إستراتيجيا بشرط أن الظروف التي استوجبت هذا الاستعجال لم تكن متوقعة من المصلحة المتعاقدة و لم تكن نتيجة مناورات للماطلة من طرفها.
 - **الحالة الخامسة:** عندما يتعلق الأمر بترقية الإنتاج و/أو الأداة الوطنية للإنتاج .
 - **الحالة السادسة:** عندما يمنح نص تشريعي أو تنظيمي مؤسسة عمومية ذات طابع صناعي و تجاري حقا حصريا للقيام بمهمة الخدمة العمومية ذات الطابع الإداري.
- بالنسبة للحالتين الرابعة و الخامسة :** إشتراط المشرع ضرورة خضوع اللجوء إلى هذا الطريق الاستثنائي في إبرام الصفقات إلى الموافقة المسبقة من مجلس الوزراء إذا كان مبلغ الصفقة يساوي أو يفوق عشرة ملايين دينار (10.000.000.000 دج) وإلى الموافقة المسبقة أثناء اجتماع الحكومة إذا كان مبلغ الصفقة يقل عن المبلغ السالف الذكر .
- ✓ **التراضي بعد الاستشارة :** يعتبر التراضي بعد الاستشارة صيغة تدخل ضمن الصيغ التفاوضية، غير أنها تختلف عن صيغة التراضي البسيط في كونها تضمن قدرا ولو قليلا من المنافسة التي تتعدم في التراضي البسيط . ففي حين يتم التفاوض بعنوان التراضي البسيط مع شخص بعينه دون غيره : فإن التفاوض بعنوان التراضي بعد الاستشارة يتوجه إلى مجموعة أشخاص وفيه تتمكن الإدارة من حصر إستشارتها في قائمة مؤسسات مستخرجة من بطاقة المتعاملين، التي نصت عليها المادة 58 من المرسوم الرئاسي رقم 247/15 سواء شاركوا في طلب العروض أو لم يشاركوا مع مراعاة بعض الأحكام الشكلية إذ تم استشارة مؤسسات لم تشارك في طلب العروض .
- يتم اللجوء إلى هذا النوع من التراضي في الحالات المنصوص عليها في المادة 51 من المرسوم الرئاسي رقم 247/15.

¹ كانون ايمان، زروقي نسيم، آليات الرقابة على الصفقات العمومية في الجزائر، مذكرة ماستر في المالية الدولية ، جامعة أمحمد بوقرة ، بومرداس، ص

الحالة الأولى : عندما يعلن عدم جدوى طلب العروض للمرة الثانية.

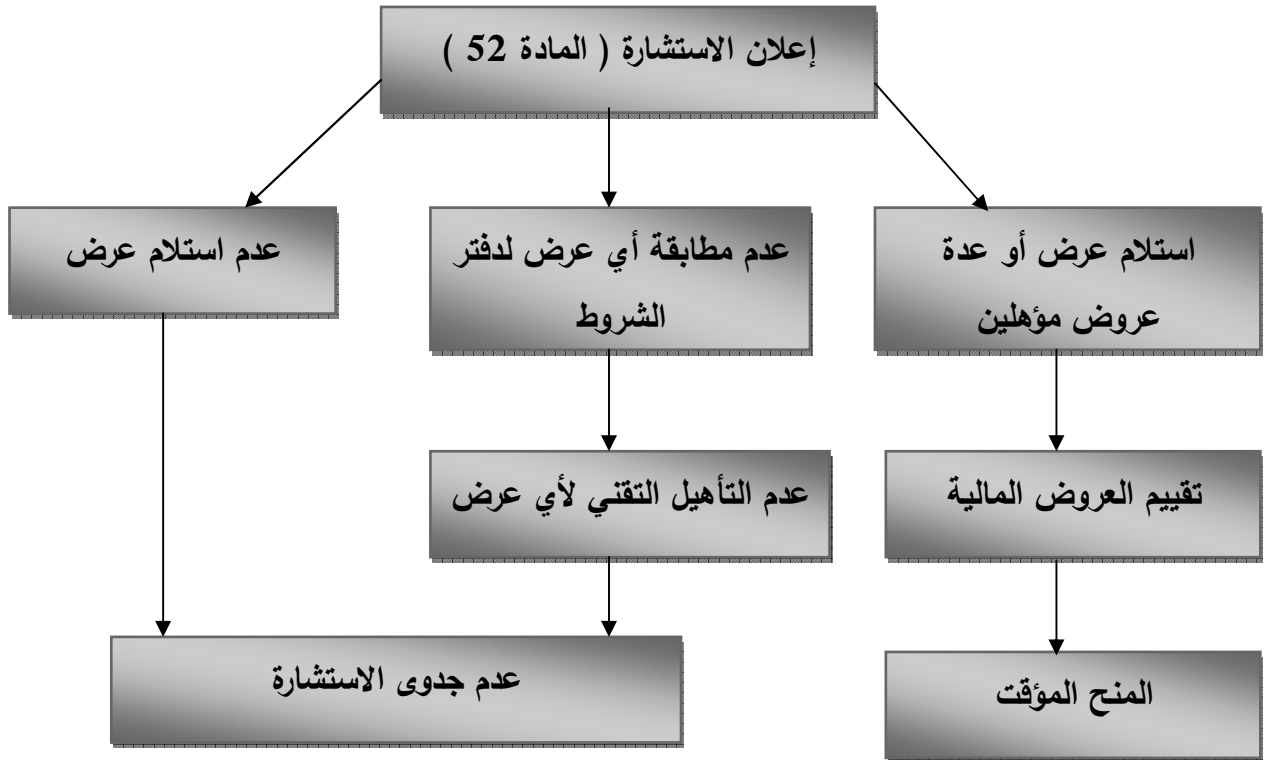
الحالة الثانية : في حالة صفقات الدراسات واللوازم و الخدمات الخاصة التي لا تستلزم طبيعتها اللجوء إلى طلب عروض . وتحدد خصوصية هذه الصفقات بموضوعها أو بضعف مستوى المنافسة أو بالطابع السري للخدمات.

الحالة الثالثة : في حالة صفقات الأشغال التابعة مباشرة للمؤسسات العمومية السيادية في الدولة .

الحالة الرابعة : في حالة الصفقات الممنوحة التي كانت محل فسخ وكانت طبيعتها لا تتلاءم مع آجال طلب عروض جديد.

الحالة الخامسة : في حالة العمليات المنجزة في إطار إستراتيجية التعاون الحكومي أو في إطار اتفاقات ثنائية تتعلق بالتمويلات الإمتيازية و تحويل الديون إلى مشاريع تنمية أو هبات عندما تنص اتفاقات التمويل المذكورة على ذلك. وفي هذه الحالة يمكن المصلحة المتعاقدة أن تحصر الاستشارة في مؤسسات البلد المعني فقط في الحالة الأولى أو البلد المقدم للأموال في الحالات الأخرى.¹

الشكل رقم(04): إبرام الصفقة عن طريق الاستشارة



المصدر: كانون إيمان، زروقي نسيم، آليات رقابة لجان الصفقات العمومية في الجزائر، مذكرة ماستر في المالية و الدولية ، جامعة أحمد بوقرة، بومرداس، 2017، ص36.

¹ كانون إيمان، زروقي نسيم، مرجع سابق، ص 23.

المطلب الثالث: مراحل تنفيذ عقود المقاولات

تمر عملية إبرام وتنفيذ عقود الإنشاءات بثلاثة مراحل رئيسة كل مرحلة بها مجموعة من الخطوات و الإجراءات التنفيذية على النحو التالي :¹

1. المرحلة الأولى : مرحلة التجهيز ودراسة الجدوى و الإعداد الأولي للعقد: وتختص هذه المرحلة بدراسة أعمال الإنشاءات من كافة جوانبها ويتم ذلك من خلال مجموعة الخطوات التالية :
 - تحديد فئات التعاقد لبنود الأعمال بعد دراسة رسومات ومواصفات العملية التفصيلية ، ثم تقدير تكلفة المواد و الأجور و النفقات المباشرة و النفقات غير المباشرة والمصروفات الأخرى اللازمة للتنفيذ .
 - وضع قيمة تقديرية للتعطاء من خلال تحديد التكلفة الإجمالية لبند الأعمال و إضافة نسبة الربح المرغوب في تحقيقها وذلك لتقدير القيمة التعاقدية للعقد .
 - إعداد الرسومات الهندسية من خلال المواصفات المطلوبة و تجهيز الرسومات و التصميمات التي يتم التنفيذ بناء عليها .
 - يجب على الشركة قبل تقديم العطاء أن تعين مكان العملية المطلوب منها لا تنفيذها وأن تقوم بدراسة البنود الخاصة بالمقولة دراسة تفصيلية مع تحديد سعر لكل بند من هذه البنود .
 - ترفق الشركة مع العطاء تأمين مؤقت يحدده العميل .
 - بعد رسوم العملية على الشركة تقدم تأمين نهائي لضمان قيامها بتنفيذ العملية في الميعاد المحدد و الشروط المعلنة . توقيع العقد الرسمي بعد الاتفاق على الأعمال محل التنفيذ و السابق تقديم العطاء لها وبالشروط و المواصفات المقدمة و التي يتم قبولها .
 - يجب أن يتضمن العقد الأساسي بين المؤسسة المقاولات والمصلحة المتعاقدة مجموعة من التفاصيل الهامة أهمها:
 - القيمة الإجمالية للعقد .
 - مدة تنفيذ العقد ، وتاريخ الانتهاء من العملية محل الاتفاق و غرامات التأخير ، وذلك إذا حدث تأخير عن موعد التسليم المتفق عليه في مرحلة التسليم النهائي للعملية .
 - قيمة الدفعة المقدمة والدفعات التالية و مواعيد سدادها وطريقة سدادها ، بناء على مستخلصات من استشاري العميل توضح ما تم إنجازه من أعمال .
 - كيفية سداد الدفعة الأخيرة ورد التأمين وأي مبالغ أخرى محتجزة لدى العميل بعد انتهاء العمل و التأكد من مطابقته للمواصفات المحددة و اقتضاء فترة الضمان .
 - الغرامات أو التعويضات نتيجة التأخير أو عدم المطابقة للمواصفات.²

¹ مبروك محمد نصير، مرجع سابق، ص 160 .

² محمد سامي راضي، محاسبة تكاليف العقود والمقاولات، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007، ص 19 .

2. المرحلة الثاني: مرحلة التنفيذ و التشغيل الفعلي للأعمال: وهي تخص بالخطوات المتخذة فعليا نحو إتمام الأعمال من خلال الخطوات التالية :
- إعداد جدول زمني لتنفيذ العقد وذلك تقسيم الأعمال إلى برامج تنفيذية .
 - تقوم مؤسسة المقاولات بتشوين المواد و المعدات اللازمة لتنفيذ المقابلة في موقع العمل.
 - يتم إسناد بعض الأعمال المتخصصة إلى مقاولي باطن لتنفيذ بالكفاءة و الجودة المطلوبة .
3. المرحلة الثالث: مرحلة التشطيب النهائي والتسليم: وهي تتمثل في متابعة التنفيذ النهائي للعقد واستكمال الأعمال غير المكتملة أو غير المطابقة للمواصفات في ضوء ما تم الاتفاق عليه في عقد المقابلة حتى التسليم النهائي للعقد من خلال الخطوات التالية :
- التسليم المبدئي للأعمال بعد الانتهاء منها .
 - تقوم المصلحة المتعاقدة بمعاينة الأعمال من خلال جهة هندسية متخصصة وإبداء أي ملاحظات لم يتم استكمالها أو غير مطابقة للمواصفات المتفق عليها .
 - قيام المقاول المنفذ بإعادة تشغيل الأعمال التي رفضت جهة الإسناد استلامها لعدم مطابقتها للمواصفات.
 - التسليم النهائي للأعمال بعد اعتماده من المهندسين المعنيين من المصلحة المتعاقدة و إصدار شهادة المهندس.
 - تسليم المقاول لباقي مستحقاته من العقد بعد الاستلام النهائي من خلال إصدار جهة الإسناد للمستخلص الختامي .
 - توفير بيانات التكاليف الملائمة لاتخاذ القرارات من خلال قياس و مقارنة الأعمال المخططة بالأعمال الفعلية .¹

¹ مبروك محمد نصير، مرجع سابق، ص 161- 162 .

المبحث الرابع: محاسبة المقاولات

كأي محاسبة تركز محاسبة المقاولات على عدة حسابات خاصة بها تميزها عن غيرها، بالإضافة إلى اعتمادها على طرق محاسبية و معالجة لكل عملية من عملياتها.

المطلب الأول: أهم حسابات محاسبة المقاولات

تتمثل أهم حسابات عقود المقاولات في ما يلي :¹

✓ **حساب تكاليف المشروع:** وهو الحساب الذي يتم تسجيل كافة المصاريف الخاصة بالمشروع اعتباراً من القيد السابق، وهو قيد تحويل قيمة دفتر الشروط وما بعده من أي مصاريف، ويفضل تقسيم حساب تكاليف المشروع إلى أكثر من بند تكلفة حسب الحاجة مثلا (المواد - الأجور والرواتب - أعمال مقاولي الباطن - متنوعة أخرى)

وهذا التقسيم اختياري بمعنى أنه يمكن التقسيم بصورة أخرى حسب طبيعة المشروع وحسب الاتفاق مع الإدارة الهندسية أو الإدارة العامة، ويفيد ذلك في الرقابة على المشروع وبيان الانحرافات التي قد تنشأ بين التكاليف الفعلية، التقديرية حسب الجدول الزمني لتنفيذ المشروع

✓ **حساب العملاء:** وهذا الحساب يمثل الذمة المدينة لمالك المشروع، و الذي يسجل فيه استحقاق الدفعات المستحقة السداد نتيجة إصدار شهادة دفعة بكمية الأعمال، كما سيتم التوضيح لاحقا .

✓ **حساب الدفعات المقدمة من العملاء:** وهذا الحساب يتم فيه قيد الدفعة المقدمة التي تم الحصول عليها من العميل عند توقيع العقد، وتكون في الغالب 10% من قيمة المشروع، وتستهلك هذه الدفعة بنفس النسبة من دفعات الإنجاز كما سيتم بيانه لاحقا .

✓ **حساب محجوز ضمان العملاء:** وهذا الحساب يتم فيه قيد النسبة المستقطعة التي قام العميل بحجزها من دفعات الإنجاز مقابل ضمان مدة الصيانة التعاقدية للمشروع أن وجدت حسب العقد، ويتم استردادها بعد انتهاء فترة الصيانة التعاقدية، كما يمكن صرفها مقابل كفالة تصدرها المؤسسة لصالح العميل (مالك المشروع) وتسمى كفالة محجوز الكفالة (كفالة حسن التنفيذ).

وللإشارة عند البدء في تنفيذ المشروع سيكون هناك أكثر من جهة خارجية تتعامل مع الشركة مثل موردي المواد اللازمة للعمل بالمشروع - مقاولي الباطن اللذين سيتم إسناد تنفيذ بعض البنود لهم .وهذه الجهات ينبغي أيضا أن يتم فتح حسابات لكل منهم على انفراد، حيث يتم فتح حساب أستاذ للموردين ويندرج تحته حساب لكل مورد باسمه وهذا ينسحب على المقاولين من الباطن إلا أنهم يتم معاملتهم بشكل مختلف وذلك بأن مقاول الباطن يكون له أكثر من حساب كالاتي :

¹ حامد داود الطلحة، مرجع سابق، ص 77- 78.

الفصل الأول : الإطار المفاهيمي لمحاسبة المقاولات في الجزائر

✓ **حساب مقاولي الباطن:** وهو الحساب الجاري الذي يتم فيه تسجيل صافي أعمال المقاول التي تستحق الصرف، وكذلك الدفعات التي يتم صرفها للمقاول أو أي خصومات أخرى، مثل مواد وأجور عمال أو أي خصومات أخرى كغرامات التأخير و خلافه .

✓ **حساب الدفعات المقدمة لمقاولي الباطن:** ويتم تسجيل قيمة الدفعة المقدمة التي يحصل عليها مقاول الباطن عند توقيع العقد، ويتم استهلاك هذه الدفعة بالخصم من قيمة أعمال المقاول حسب النسبة انفق عليها في العقد، وعادة تكون بنفس نسبة الدفعة المقدمة من إجمالي العقد .

✓ **حساب محجوز ضمان مقاول الباطن :** يتم تسجيل فيه قيمة محجوز الكفالة، وهو مبلغ المستقطع من إجمالي أعمال مقاول الباطن، لضمان تنفيذ أعمال الصيانة الخاصة بأعماله خلال فترة الصيانة التعاقدية، و يتم صرف هذا المحجوز بعد انتهاء فترة الصيانة التعاقدية أو بموجب كفالة بنكية يقدمها مقاول الباطن للمؤسسة .
و تعتبر حسابات مقاولي الباطن (حساب مقاول الباطن، الدفعات المقدمة لمقاولي الباطن، وكذا محجوز ضمان مقاولي الباطن) الوجه الثاني لنفس الحسابات التي تم فتحها للعميل المصلحة المتعاقدة (مالك المشروع) ويمكن عمل نظرة سريعة مقارنة بين هذه الحسابات كآآتي.

الجدول رقم(03): حسابات مقاولي الباطن و حسابات العملاء

حسابات مقاولي الباطن	حسابات العملاء
د / مقاول الباطن هو حساب من حسابات الخصوم أي أنه التزام على الشركة وطبيعته دائما دائنة .	د / العملاء هو حساب من حسابات الأصول أي أنه التزام للشركة لدى الغير و طبيعته دائما مدينة .
د / دفعات مقدمة لمقاولي الباطن هو حساب من حسابات الأصول وطبيعته دائما مدينة .	د / دفعات مقدمة من العملاء هو حساب من حسابات الخصوم وطبيعته دائما دائنة .
د / محجوز ضمان مقاولي الباطن هو حساب من حسابات الخصوم وهو التزام على الشركة لمقاول الباطن يتم صرفه بعد انقضاء فترة الصيانة التعاقدية وطبيعته دائما مدينة .	د / محجوز ضمان العملاء هو حساب من حسابات الأصول وهو حق للشركة طرف العميل (مالك المشروع) يتم صرفه بعد انقضاء فترة الصيانة التعاقدية وطبيعته دائما مدينة

المصدر: حامد داود طلحة، محاسبة المقاولات، الطبعة 4، دار اليازوري، عمان، 2013، ص 80.

الفصل الأول : الإطار المفاهيمي لمحاسبة المقاولات في الجزائر

ويفسر ذلك أن العميل (المصلحة المتعاقدة) بالنسبة للمؤسسة المنفذة هو المقاول مالك المشروع أما بالنسبة لمقاول الباطن فتعتبر المؤسسة المنفذة هي مالك المشروع .¹

المطلب الثاني: الطرق المحاسبية لإثبات عقد المقاولات

يتم إثبات عقود المقاولات وفقا لطريقتين: طريقة نسبة التقدم في الإنجاز و طريقة العقود التامة:

أولاً: طريقة نسبة التقدم في الإنجاز (نسبة الإتمام)

وفقا لطريقة نسبة الإنجاز أو نسبة الإتمام فإنه يتم إثبات الإيرادات المرتبطة على عقود المقاولات خلال عملية الإنتاج ، بحيث يتم احتساب إيراد الفترة على أساس نسبة تكاليف ما تم إنجازه خلال الفترة إلى إجمالي التكاليف التقديرية اللازمة لإنجاز العقد، ويتطلب تطبيق طريقة نسبة الإنجاز إمكانية تقدير الإيرادات و التكاليف اللازمة لإتمام العقد بدرجة معقولة من الدقة.²

ومن بين الأساليب المتعارف عليها في تحديد هذه النسبة أسلوبان هما :

- أسلوب المدخلات: وهو الذي يعتمد تكاليف العقد منهجا أو أساسا لتحديد نسبة الإتمام، بموجب هذا الأسلوب تحدد نسبة الإتمام، و بموجب هذا الأسلوب تحدد نسبة الإتمام، التي ستتخذ أساسا لتحديد أو تخصيص إيرادات و من ثم أرباح العقد في نهاية فترة محاسبية معينة على النحو التالي:

جملة النفقات الفعلية للعقد حتى تاريخ انتهاء الفترة المحاسبية

نسبة الإنجاز أو (نسبة الإتمام) =

جملة النفقات المقدرة للعقد بذلك التاريخ

- أسلوب المخرجات: وهو الذي يعتمد مخرجات العقد (وحدات الانتاج التام) منهجا أو أساساً لتحديد نسبة الإتمام. أما بموجب الأسلوب الثاني وهو أسلوب المخرجات و يتم تحديد نسبة الإنجاز (الإتمام) وفق هذا الأسلوب بالعلاقة التالية :

عدد الوحدات المنجزة من المقولة

نسبة الانجاز (نسبة الإتمام) =

عدد الوحدات محل المقولة

والميزة الأساسية لهذه الطريقة هي أنها تؤدي إلى إثبات جزء من الإيراد المتعلق بالعقد بنهاية الفترة ، وذلك بما يتناسب مع الجهود (التكاليف) التي تحملتها المؤسسة خلال الفترة، وهذا يمثل توزيعا عادلا لإيرادات العقد بحيث تستفيد كل فترة من هذه الإيرادات .³

¹ حامد داود الطحلح ، مرجع سابق، ص 77 - ص 80 .

² إلهام حامد، مرجع سابق، ص 41.

³ إلهام حامدي ، مرجع سابق ، ص 41 .

الفصل الأول : الإطار المفاهيمي لمحاسبة المقاولات في الجزائر

وبموجب هذه الطريقة يحسب أرباح للمشاريع التي مازالت تحت التنفيذ، وترحل هذه الأرباح إلى قائمة نتيجة الأعمال، وحتى يمكن تطبيق هذه الطريقة يجب توافر الشروط التالية :

- أن يكون الجزء التام من المشروع كبيراً، بمعنى ألا تؤثر بشكل واضح نتيجة الأجزاء غير التامة للمشروع على النتيجة النهائية الكلية للمشروع، ويفضل أن تكون نسبة الإنجاز حتى تاريخ إعداد القوائم المالية 50% فأكثر .
- إمكانية تقدير التكاليف الكلية للمشروع بصورة صحيحة لأن هذه التكاليف ستستخدم كأساس في استخدام ربح أو خسارة المشروع غير التام .
- في حالة احتساب أرباح المشروعات غير التامة، على مؤسسة المقاولات أن تحتاط لاحتمال المستقبل مثل احتمال ارتفاع أسعار المواد أو معدلات الأجور أو عدم مطابقة جزء من المشروع للمواصفات أو التأخير في التسليم، وهذه الاحتمالات تؤثر على النتيجة النهائية لكل مشروع، لذلك يرحل جزءاً من أرباح المشروعات غير التامة إلى قائمة نتيجة الأعمال، و الباقي يرحل إلى احتياطي الطوارئ و تحدد نسبتها حسب نوع المشروع و الشروط و المواصفات الخاصة بتنفيذه¹.

وفيما يلي طرق احتساب أرباح أو الخسارة للمشاريع غير التامة في حالة تطبيق طرق طريقة نسبة الإنجاز:

1. **طريقة التكاليف:** بموجب هذه الطريقة تقسم التكاليف الفعلية للعمل التام على التكاليف الكلية المقدرة للمشروع (المقولة) ثم تضرب هذه النسبة بقيمة المشرع المتفق عليه مع العميل، ويستخرج بذلك مقدار الإيرادات عن العمل التام، وبعدها يقارن هذا الإيراد مع التكاليف الفعلية للعميل التام لاستخراج الربح أو الخسارة من العمل للمشاريع التام، ثم يحجز جزءاً من هذا الربح كاحتياطي طوارئ و الباقي لقائمة الدخل لمؤسسة المقاولات، ويستخدم هذا الربح كأساس لفرض الضريبة .

1-1 تقسيم تكاليف عقود المقاولات:

- **التكاليف المباشرة على عقد محدد:** وتشتمل جميع المصاريف التي تخص عقد محدد و نتفق عليه بشكل مباشر مثل:

أجور العمال و المواد المستخدمة في العمل، بالإضافة إلى أجور النقل سواء كانت للعمال أو نقل المعدات و ذلك على النحو التالي :

- أجور عمال المشروع بالإضافة إلى أجور الإشراف عليه.
 - ثمن المواد المستخدمة في المشروع.
 - أجور النقل (تنقلات العمال و نقل الآلات و المعدات و ما يلزم المشروع).
 - استهلاك الآلات و المعدات و اللوازم المستعملة في المشروع.
- **التكاليف العامة على العقود ذات الصفة الواحدة:**

- تكاليف رسم التصميم.
- تكاليف الاستشارات.

¹ حامد داود الطحله، مرجع سابق، ص 49 .

- التأمين.
- **التكاليف العامة الخاصة بالمؤسسة:**
- المصاريف الإدارية (رواتب الإدارة و الإنارة و الهاتف و غيرها).
- تكاليف الأبحاث و المختبرات و الفحص و غيرها.
- استهلاك الآلات و المعدات التي تستعمل في أكثر من عقد.
- أعباء مالية تتمثل في فوائد القروض.¹
- **التكاليف المتصلة بالأشغال:** تشتمل تكلفة المشاريع المنجزة من طرف مؤسسات المقاولات العناصر التالية:²
- مواد المقاول (المنصوص عليها في المواصفات التقنية في دفتر الشروط)
- قيمة الأشغال التمهيديّة و الثانوية
- أعباء المقاولات من الباطن
- قيمة الاشتراكات الاجتماعية في الهيئات الاجتماعية (CACOBTPH et CNAS)
- الأجور المدفوعة للعمال
- اهتلاك المعدات المستخدمة في الإنجاز تمثل هذه العناصر أعباء على المشروع كما تضاف إليها عناصر الأعباء الأخرى الخاصة بالاستغلال مثل :
- الخدمات
- الضرائب
- المصاريف المالية
- مصاريف التأمين
- **مساوئ استخدام طريقة التكاليف:**
- من مساوئ استخدام طريقة التكاليف وجود عنصر عدم التأكد في تقدير أرباح المشروعات غير التامة، و ينتج عن ذلك صعوبة تقدير التكاليف الكلية للمشروع ، فإذا ما اختلفت التكاليف الفعلية عن التكاليف المقدرة فإن طريقة توزيع دخل المشروع بين الفترات المالية يكون غير صحيح .
- تقوم طريقة التكاليف على أساس توزيع دخل المشروع بين الفترات المالية على أساس التكاليف، وهذا الأساس في التوزيع يعاب عليه ما يلي:
- تفترض هذه الطريقة أن تحقيق الربح يتناسب مع قيمة التكاليف المدفوعة وهذا غير صحيح و غير ملائم، لأنه قد تكون التكاليف في المراحل الأولى للمشروع أعلى منها في المراحل الأخيرة مما، يؤدي إلى عدم تحقيق العدالة في توزيع دخل المشروع بين الفترات المالية .
- أن التكاليف الكلية للمشروع غير مؤكدة وذلك بسبب ارتفاع الأسعار للمواد و الأجور، و كذلك وجود التغيرات البيئية التي قد تؤثر على مدة تنفيذ المشروع و تؤدي إلى زيادة تكاليفه .¹

¹ عاطف عبد سليمان الأخرس، مرجع سابق، ص ص 125- 126 .

² المحاسبة الخاصة، مرجع سابق، ص 8.

الفصل الأول : الإطار المفاهيمي لمحاسبة المقاولات في الجزائر

- ✓ **التغيرات في قيمة العقود:** قد يتطلب العقد إنشاء أصل إضافي حسب رغبة العميل أو قد يتم تعديله ليشمل إنشاء أصل إضافي. إن إنشاء أصل إضافي يجب أن يعامل على أنه عقد إنشاء منفصل عندما:
- يختلف بشكل كبير في التصميم أو التقنية أو الوظيفة عن الأصل أو الأصول الواردة في العقد الأصلي.
 - يتم التفاوض على سعر الأصل الإضافي بغض النظر عن سعر و شروط العقد الأصلي.

أما إذا لم ينطبق الشرطان المذكوران فإن أوامر التغيير في العقد تعتبر جزء من إيرادات العقد الأساسي.²

- ✓ **الاعتراف بإيرادات العقد ومصروفاته:** يجب الاعتراف بالإيرادات و التكاليف المرتبطة بعقود المقاولات كإيراد و مصروف عندما يمكن تقدير نتائج العقد بموثوقية وفق درجة أو نسبة إنجاز العقد بتاريخ الميزانية العمومية . ويجب الاعتراف بالخسائر المتوقعة مباشرة كمصروف . وتنتج الخسائر المتوقعة عندما يكون محتملا أن تزيد تكاليف العقد الكلية عن إيرادات العقد الكلي وبالتالي يتم الاعتراف بالخسائر المتوقعة كمصروف كما يلي :
- فيما إذا كانت أعمال العقد قد بدأت أم لا،
 - المرحلة التي وصلت لها عملية إنجاز العقد
 - وجود عقود أخرى تحقق أرباح و لم يتم معاملتها كعقد مقاولات واحد.³

2. طريقة شهادة المهندس :

ويقصد بشهادة المهندس قيمة الأعمال التامة المعتمدة من مهندس العمل (المصلحة المتعاقدة)، و بموجب هذه الشهادة يتم اعتماد الأعمال التي تمت وفقا للشروط والمواصفات المحددة في الاتفاقية بين المقاول و العميل. ويتم احتساب أرباح العمل التام من المشروع غير المنجز كما يلي :⁴

$$\text{قيمة شهادة المهندس} = \text{القيمة الإجمالية للمشروع} \times \text{الربح المنتظر للمشروع بكامله}$$

$$\text{الربح المنتظر للمشروع بكامله} = \text{القيمة الإجمالية للمشروع} - \text{جملة تكاليف المشروع المتوقعة}$$

ثانيا : طريقة العقود التامة (طريقة الإتمام) :

- وفقا لهذه الطريقة فإنه لا يتم إثبات أي جزء من الإيراد حتى يكتمل العقد ، وتجميع كافة التكاليف المتعلقة بتنفيذه خلال مدة التنفيذ في حساب يطلق عليه أعمال إنشائية تحت التنفيذ يظهر في قائمة المركز المالي ، كما يتم تسجيل قيمة المستخلصات أو الفواتير المتعلقة بهذه العقود في حساب مؤجل يظهر في قائمة المركز المالي، ولا يتم احتساب أي جزء من الإيرادات أو التكاليف أو إجمالي الربح المتعلقة بالعقد خلال مدة تنفيذ العقد في قائمة الدخل .

¹ حامد داود الطلحة، مرجع سابق، ص 49، ص 52 .

² إلهام حامدي، مرجع سابق، ص 34.

³ إلهام حامدي، مرجع سابق، ص 36.

⁴ حامد داود الطلحة، مرجع سابق، ص 49- 52 .

- إن هذه الطريقة تؤدي إلى إثبات كامل الإيراد و كامل إجمالي الربح المتعلق بالعقد في السنة الأخيرة من التنفيذ العقد ، و يترتب على ذلك أن السنة الأخيرة وحدها تستفيد من إيرادات العقد، و لهذا السبب فإن طريقة نسبة الإنجاز تعد أفضل وذلك كأساس للاعتراف بإيراد عقود المقاولات .

و الميزة الأساسية لطريقة العقود التامة هو أن احتساب الإيراد وإجمالي الربح يتم بناء على بيانات فعلية وليس بيانات تقديرية كما هو الحال بالنسبة لطريقة نسبة الإنجاز، وهذه الطريقة لا تعد أساسا ملائما و عادلا للمحاسبة عن إيرادات عقود المقاولات ما دام بالإمكان الوصول إلى تقديرات يمكن الاعتماد عليها فيما يتعلق بالإيرادات و تكاليف تنفيذ العقد و التكاليف اللازمة لاستكمال تنفيذ العقد .

إذن ما دامت الشروط اللازمة لتطبيق طريقة نسبة الإنجاز قد توافرت فإنه ينبغي استخدامها كأساس للمحاسبة عن إيرادات عقود المقاولات، ويمكن استخدام طريقة العقود التامة عندما يكون لدى المؤسسات العديد من العقود قصيرة الأجل نسبيا، بحيث لا تتأثر القوائم المالية بشكل جوهري فيما لو استخدمت طريقة نسبة الإنجاز كأساس للمحاسبة عن العقود .

كما توجد طريقة أخرى للمحاسبة عن عقود المقاولات تسمى بطريقة التقدم و هي الطريقة المقبولة من قبل المعيار المحاسبي الدولي IAS 11 المتعلق " بعقود المقاولات " ، و الفرق بين طريقة نسبة التقدم في الإنجاز و طريقة العقود التامة هي أنه في الأولى يتم إثبات إيراد الفترة بينما في الثانية فإنه يتم إثبات كامل الإيراد و كامل الربح¹، حيث تعطي هذه الطريقة نتائج واقعية حيث لا تحسب الأرباح إلا بعد إتمام المشروع و معرفة تكاليفه الفعلية، و بذلك تتجنب تأثيرات عنصر عدم التأكد على نتائج أعمال مؤسسة المقاولات.

إلا أن هذه الطريقة لا تظهر نتيجة أعمال المشروع غير التام في نهاية الفترة المالية وخاصة بالنسبة للمشروعات التي يحتاج تنفيذها أكثر من سنة، هذا يؤدي إلى عدم توزيع أرباح المشروع بين الفترات المالية الخاصة بتنفيذه.

ثالثا : المفاضلة بين الطريقتين

يعتمد الاختيار بين الطريقتين على الأهمية التي يعطيها المقاول للعناصر الغير مؤكدة المرتبطة بالتقديرات في تكاليف المشاريع و إيراداتها، فعندما تتوفر العناصر اللازمة لإعداد تقديرات موثوق بها تتبع طريقة (نسبة الإنجاز) لاحتساب إيرادات المشروع ، أما إذا كانت التقديرات غير دقيقة أو هناك أمور معلقة أو متغيرات هامة أجريت على المشروع أو على الأعمال قيد التنفيذ و ينتظر البت فيها لاحقا من الأفضل إتباع طريقة العقود التامة في حساب إيرادات المشاريع .

عندما يتبع المقاول إحدى الطريقتين لفئة معينة من المشاريع و يجب عليه إتباع نفس الطريقة لأي مشروع جديد تنطبق عليه مواصفات تلك الفئة (مثل قرار إتباع طريقة المقاول المنتهية بالنسبة للمشاريع الصغيرة التي لا تتجاوز 12 شهر فلا يمكن استثناء مشروع صغير من هذه الطريقة و اتباع طريقة نسبة الإنجاز بدلا من العقود التامة).

¹ إلهام حامدي، مرجع سابق ، ص 42، 43 .

و تجدر الإشارة إلى أنه يمكن للمقاول أن يعتمد كلتا الطريقتين لمشروعين مختلفين في نفس الفترة المالية.¹

المطلب الثالث : تقسيم تكاليف عقود المقاولات :

تقسم تكاليف عقود المقاولات إلى:²

1. التكاليف المباشرة على عقد محدد :

وتشمل جميع المصاريف التي تخص عقد محدد وتتفق عليه بشكل مباشر مثل: أجور العمال و المواد المستخدمة في العمل بالإضافة إلى أجور النقل سواء كانت للعمال أو نقل المعدات وذلك على النحو التالي :

- أجور عمال المشروع بالإضافة إلى أجور الإشراف عليه .
 - ثمن المواد المستخدمة في المشروع .
 - أجور النقل (تنقلات العمال ونقل الآلات و المعدات وما يلزم المشروع).
 - استهلاك الآلات و المعدات و اللوازم المستعملة في المشروع .
- 2. التكاليف العامة على العقود ذات الصفة الواحدة : تضم :**

- تكاليف الرسم التصميم .
- تكاليف الاستشارات .
- التأمين .

3. التكاليف العامة الخاصة بالمؤسسة: تضم :

- المصاريف الإدارية (رواتب الإدارة و الإنارة و الهاتف و غيرها).
- تكاليف الأبحاث و المختبرات و الفحص و غيرها .
- استهلاك الآلات و المعدات التي تستعمل في أكثر من عقد.
- أعباء مالية تتمثل في فوائد القروض .

ويتم تخفيض هذه التكاليف بأي دخل جانبي (عرضي) غير وارد في إيراد العقد، التكاليف غير المتعلقة بنشاط

المقاولات أو التي لا يمكن تخصيصها إلى عقد معين لا تعتبر من مكونات تكاليف عقد المقاولات . ومن

الأمثلة على هذه التكاليف ما يلي : مصاريف البيع و التسويق،

- المصاريف الإدارية و العمومية التي لا ينص العقد على التعويض عنها بشكل جيد،

- تكاليف البحث و التطوير التي لا توجد في العقد ما يشير للتعويض عنها،³

¹ حامد داود الطحله، مرجع سابق، ص ص 53-54 .

² عاطف عبد سليمان الأخرس، مرجع سابق، ص ص 125-126.

³ إلهام حامدي، مرجع سابق، ص ص 35-36.

المطلب الرابع: المعالجة المحاسبية لمحاسبة المقاولات

أولاً: السجلات المحاسبية و المستندات في المقاولات

مؤسسات المقاولات و الإنشاءات ملزمة بموجب قانون الشركات وقانون التجارة بمسك المستندات والسجلات المحاسبية اللازمة و تكون على النحو التالي :¹

✓ المستندات : تضم :

- مستند الصرف .
- مستند القبض .
- مستند القيد .
- مستند إدخال المواد للمخازن .
- مستند المواد للمخازن (مستند صرف المواد) .

✓ السجلات و الدفاتر : تضم :

- دفتر اليومية العام .
- دفتر الأستاذ العام.
- دفتر الذمم .
- دفتر تحليل المصاريف .
- دفتر مراقبة المواد الخام .
- كشوف أو سجل الرواتب .
- دفتر الرسائل الواردة و الصادرة .
- التقارير المالية في نهاية الفترة .
- كشف الذراعات (كشف بالأعمال المنجزة و المتبقي منها) .
- بطاقات العمال .

¹ عاطف عبد سليمان الأخرس، مرجع سابق، ص 125- ص 127.

الفصل الأول : الإطار المفاهيمي لمحاسبة المقاولات في الجزائر

ثانيا : التسجيل المحاسبي لعقود المقاولات

1. عند دخول أي مؤسسة مناقصة جديدة: فإنه يتم شراء ما يسمى بدفتر الشروط، و الذي يتضمن كافة المستندات التي توضح موضوع العطاء، و بعد دراسة أسعار هذا الأخير يتم تقديم أسعار الأعمال العطاء مع دفع تأمين دخوله أو تقديم الكفالة الابتدائية وتكون المعالجة لقيمة دفتر الشروط للمناقصة كالآتي¹:

المبالغ	المبالغ	التعيين	الحساب	
	xxx	د / المصاريف العمومية	xxx	xxx
xxx		د / الصندوق أو البنك	xxx	

نرى أن النظام المحاسبي لم يوضح كيفية تحديد نسبة الإنجاز، لكنه في المقابل نص على بديل للاعتراف في حالة تعسر تطبيق طريقة التقدم نظرا لصعوبة تقدير النتيجة النهائية للعقد بصورة موثوقة و صادقة، بسبب أن نظام معالجة المؤسسة أو طبيعة العقد لا تسمح بذلك، كما سمح المشرع الجزائري ألا يسجل كمنتجات إلا مبلغ يعادل مبلغ الأعباء المثبتة التي يكون تحصيلها محتملا و هي طريقة الإتمام².

إذا كان من المحتمل أنه في تاريخ الجرد أو بفعل حوادث طارئة أو معروفة أن تكاليف العقد قد تفوق إيراداته ينص النظام المحاسبي المالي على وجوب تكوين مؤونة بمبلغ يفوق الخسارة الإجمالية للعقد³.

2. عند رسو مشروع المؤسسة: يتم فتح الحسابات الخاصة بالمشروع الجديد ومنه المعالجة المحاسبية لعقود المقاولات كالتالي⁴:

✓ تسجيل المصاريف التي تتعلق مباشرة بانجاز العقد كما يلي:

المبالغ	المبالغ	التعيين	الحساب	
	xx	د / مصاريف	6x	
xx		د / البنك	512	
xx		د / المواد	31	

✓ تحصيل التسبيق (ويتم تكرار هذا القيد إلى أن ينتهي المشروع)، كما يلي :

المبالغ	المبالغ	التعيين	الحساب	
	xx	د / البنك	512	
xx		د / تسبيقات محصلة	4191	

¹ حامد داود الطحله، مرجع سابق، ص 77 .

² المادة 3.133، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد رقم 19، الجزائر، 25 مارس 2009، ص 18.

³ المادة 4.133، نفس المرجع، ص 19.

⁴ حامد داود الطحله، مرجع سابق، ص 77 .

الفصل الأول : الإطار المفاهيمي لمحاسبة المقاولات في الجزائر

✓ في N /12 /31 تسجيل أشغال قيد الإنجاز وفق نسبة التقدم

المبالغ	المبالغ	التعيين	الحساب	
	xx	د/ أشغال جاري إنجازها	417	
xx		د/ مبيعات الأشغال	704	

أما ما يتعلق بالضمانات المذكورة سابقا التي تكون نسبة % 5 (قيمة العقد أو الفاتورة) تخصم من فواتير الإنجاز ولا يدفعها العميل إلا بعد تحقق الشروط المحددة في العقد، وفي الغالب ترجع للمقاول بعد سنة من تاريخ انتهاء المشروع تسجل كالتالي:

المبالغ	المبالغ	التعيين	الحساب	
	xx	د/ كفالات الضمان	275	
xx		د/ البنك	512	

✓ عند تسليم المشروع : يسجل التالي :

المبالغ	المبالغ	التعيين	الحساب	
	xx	تسبيقات محصلة	4191	
	xx	البنك	512	
xx		أشغال قيد التنفيذ	417	

وفي حالة التغيير في التقديرات المحاسبية يدرج تأثير هذه التغييرات المبنية على معلومات جديدة ، والتي تسمح بالحصول على إعلام أحسن في النتيجة الصافية للسنة المالية الجارية أو السنوات المستقبلية إذا كانت التغييرات تؤثر فيها أيضا .¹

ثالثا : المشاكل المحاسبية التي تواجه مؤسسات المقاولات

تواجه الكثير من مؤسسات المقاولات عند تحديد المشاريع المنفذة خلال السنة العديد من المشاكل أهمها:

✓ مشكلة تقييم الأعمال التامة في نهاية السنة المالية و الفصل بينها: تضم:

- قيمة العمل التام طبقا لشهادة المهندسين.

- تكلفة الأعمال التامة الذي تم مقابلتها بقيمة هذه الأعمال لقياس أرباح وخسائر التنفيذ

- تكلفة الأعمال غير المعتمدة. وهي الأجزاء التي رفض المهندس المشرف اعتمادها.

✓ مشكلة قياس الأرباح للمشاريع تحت التنفيذ: يتوقف علاج هذه المشكلة على الأسلوب المحاسبي المتبع في

قياس الأرباح، وبغض النظر عن الأسلوب المتبع فإن المبادئ المحاسبية العلمية واحدة في جميع المؤسسات،

إلا أن طبيعة نشاط المقاولات تضع قواعد المحاسبة خاصة يمكن تطبيقها في معالجتها للمشاريع، فمثلا لا

تتناسب قاعدة تحقيق الربح عند البيع مع طبيعة نشاط المقاولات، خاصة في حالة إتباع طريقة الإتمام .

¹ سندس بن راحلة، مرجع سابق، ص12.

✓ مشكلة تخصيص و توزيع التكاليف: تقسيم تكاليف المقاولات إلى قسمين :

- تكاليف مباشرة: وتشمل كافة التكاليف المرتبطة بالمشروع مباشرة ، مثل: (تكاليف المواد الخام وأجور العمال و تكاليف النقل و التخزين).
- تكاليف غير مباشرة: ولا ترتبط مباشرة بالمشروع، وإنما تتعلق بتشغيل المركز الرئيسي و تسيير جميع المشاريع. مثل (التكاليف الإدارية للمركز الرئيسي، و التكاليف الاجتماعية للمركز الرئيسي). وتكمن المشكلة في إيجاد أساس عادلة لتوزيع التكاليف غير المباشرة على المشاريع، حيث يتوقف أساس التوزيع على عدة أمور منها :
 - حجم و نوعية المشاريع المنفذة خلال السنة المالية .
 - حكم الإدارة و نظرة المحاسب لكل بند من بنود التكاليف غير المنشورة .
 - و يوجد عادة أكثر من أساس لتوزيع تكاليف غير المباشرة مثل:
 - نسبة القيمة الإجمالية للمشاريع .
 - نسبة العاملين بكل مشروع .
 - نسبة قيمة الأعمال التامة سنويا من كل مشروع.
 - نسبة قيمة المواد المصروفة لكل مشروع .
 - أجور العمال المدفوعة سنويا لكل مشروع.¹

¹ شادي عبد اللطيف أبورمان ، ظاهر شاهر القشي ، أثر معيار الإعراف بالإيراد على المشكلات المحاسبية في شركات المقاولات ، مذكرة دكتورا في المحاسبة، جامعة عمان العربية ، 2014، ص ص 23، 24 .

خلاصة الفصل:

من خلال هذا الفصل حاولنا الإلمام بالأطر المفاهيمية للموضوع حيث تبرز المشكلة المحاسبية لمعالجة عقود المقاولات في دفاتر المقاول، حيث أن هذا النوع من العقود يستغرق تنفيذه في العادة فترة زمنية طويلة و بالتالي تمتد فترة تنفيذ عبر أكثر من فترة محاسبية واحدة، مما يتطلب أسلوب محاسبي ملائم لتوزيع إيرادات العقد وتكاليفه و عبر الفترات المحاسبية لتنفيذ العقد.

إلا أن من مظاهر نشاط المقاولات أنه يتطلب فترة طويلة للتنفيذ و مما يحمل مؤسسة المقاولات مبالغ طائلة في البداية تنفيذ العقد، كما لا تتم تحديد الأرباح بصفة نهائية إلا بعد نهاية التنفيذ، و من ثم يتطلب حساب أرباح أو خسائر عمليات المقاولات سنويا. وذلك حسب الطريقة المتبعة من طرف مؤسسة المقاولات.

وانطلاقا من التعريف بعقد المقاول ووصولنا إلى التسجيل المحاسبي لمحاسبة المقاولات وفق النظام المحاسبي المالي، قد حققنا الهدف المرجو من الدراسة النظرية وهي بناء قاعدة معلوماتية عن موضوع الدراسة بهدف تسهيل العمل التطبيقي.

الفصل الثاني : محاسبة
المقاومات في مؤسسة ش ذ م
م المستقبل لأشغال الطرق
والري
- شتمة - بسكرة

تمهيد:

بعد تطرقنا في الفصل السابق إلى أعمال المقاولات بصفة عامة، و مختلف الجوانب المحاسبية المتعلقة بها، والمعالجة المحاسبية لها وفق النظام المحاسبي، سنتطرق في هذا الفصل إلى دراسة ميدانية لإحدى المؤسسات الجزائرية التي تنشط في مجال المقاولات، وذلك لمحاولة إسقاط دراستنا النظرية حول محاسبة أعمال المقاولات، حيث سنقوم بالوقوف على واقع تطبيق المعالجة المحاسبية لعقود المقاولات في هذه المؤسسة.

و بالتالي تم تقسيم هذا الفصل إلى:

المبحث الأول و الذي تناولنا فيه لمحة عن المؤسسة محل الدراسة (المستقبل)، المبحث الثاني تطرقنا فيه إلى عقود المقاولات في المؤسسة.

المبحث الأول: لمحة عن مؤسسة المستقبل لأشغال الطرق و الري

سوف نقوم في هذا المبحث بدراسة عامة حول مؤسسة المستقبل لأشغال الطرق و الري، وذلك من خلال التعريف بالمؤسسة محل الدراسة و التعرف على أهمك نشاطاتها و كذا الهيكل التنظيمي للمؤسسة.

المطلب الأول : التعريف بالمؤسسة محل الدراسة

أولا : نشأة المؤسسة

يطلق على المؤسسة تسمية " شركة ذات المسؤولية المحدودة المستقبل لأشغال الطرقات و الري " SARL EL MOUSTAKBEL " وتنشط في قطاع المقاولات و الأشغال الكبرى، مقرها الاجتماعي : مجمع سكني 83 تجزئة / 134 حي 500 مسكن بلدية شتمة .

تأسست مؤسسة SARL EL MOUSTAKBEL في 07 / 09 / 2008، برأس مال قدر ب: 100,000 دج، مقيدة بالسجل التجاري رقم 0242814B80، و لديها شهادة تأهيل تحت رقم 71/14 بتاريخ 02 / 03 / 2014 وهذا الرقم يعطي للمؤسسة الأولوية في المشاريع الكبرى ، حيث أن أي المؤسسة منذ بداية نشاطها تبدأ من الرقم 1 و عند زيادتها للعمال أو المعدات يرتفع الرقم تدريجيا (أنظر الملحق رقم 01)

تسعى المؤسسة من خلال نشاطها إلى تحقيق عدة أهداف، أهمها :

1. هدفها الأول كأبي مؤسسة هو الربح و الاستمرارية، وكذا زيادة الإيرادات و الأرباح بشكل متنامي.
2. تحقيق التميز التشغيلي .
3. تطوير و تسويق هوية و صورة المؤسسة، و جلب أفضل الكفاءات البشرية .
4. التنافس الشريف بين مؤسسات المقاولات، و خلق بيئة عمل مثالية للموظفين .
5. تعزيز العلاقة مع العملاء الحاليين، و جذب عملاء جدد و بناء علاقات إستراتيجية طويلة الأمد معهم.

ثانيا : الأطراف ذات الصلة بالمؤسسة

تتعلق هذه المؤسسة عند قيامها بمشروع ما بمجموعة من الهيئات هم : ¹

1. مكتب الدراسات : وهو الذي يقوم بمتابعة المشروع و حساب تكلفته من خلال إجراء دراسة للمشروع ، عند قيام احد مؤسسات الدولة (المصلحة المتعاقدة) بالإعلان عن المناقصة (المشروع) في الجرائد، و يطلب من المؤسسة .

¹ بناء على مقابلة مع مسؤول المصلحة التقنية بالمؤسسة ، بتاريخ 2019/04/15.

الفصل الثاني: محاسبة المقاولات في مؤسسة المستقبل لأشغال الطرق والري " شتمة " بسكرة

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 و المكون من (ملف الترشيح، عرض تقني وعرض مالي)، ثم تقوم بإعطاء المشروع للمترشح الأحسن عرض، وتقوم بتتبع تنفيذه .
3. المقاول : وهو الشخص أو المؤسسة التي تقوم بأعمال المقاوله منذ استلامها لوثيقة الانطلاق بالأشغال و الاتفاقية ، إلا أن المقاول في الواقع لا ينطلق في الأشغال مباشرة و إنما يقوم بدراسة للمكان ، لأنه يمكن أن يستلم مشروع طريق لحي ما فيجد أن ذلك الحي مازالت به أشغال تعيقه في العمل و إذا لم يكن هناك عائق يبدأ المقاول مباشرة في الأشغال .
4. المخبر : وهو الذي يقوم بمراقبة الجودة و النوعية للمشاريع .

المطلب الثاني : نشاطات المؤسسة

تنشط المؤسسة في عدة مجالات هي :²

أشغال الطرقات ، أشغال البناء، أشغال الري

أما المشاريع التي أنجزتها المؤسسة منذ بداية نشاطها فتظهر في الجدول التالي :

الجدول رقم (04): المشاريع المنجزة للمؤسسة:³

الوحدة : الدينار الجزائري.

رقم	صاحب المشروع	طبيعة المشروع	مبلغ المشروع
01	مديرية مصالح الغابات الجلفة	فتح مسلك بلدية تادميت حصة 32	7652736.00
02	مديرية العمران والهندسة المعمرية الجلفة	تهيئة الخارجية وسط المدينة بلدية قطارة	9936313.18
03	ديوان الترقية العقارية بسكرة	تعبيد الطريق 100/2000 بلدية شتمة	4019990.00
04	ديوان الترقية العقارية بسكرة	تعبيد الطريق 2014/2010 بلدية بسكرة	10733216.38
05	ديوان الترقية العقارية بسكرة	تعبيد الطريق 2014/2010 بلدية شتمة	8816800.00
06	ديوان الترقية العقارية بسكرة	تعبيد الطريق 2014/2010 بلدية بسكرة	12924075.50
07	بلدية لوطاية	تهيئة قرية بسع مقاطع	5520869,64
08	بلدية برج بن عزوز	التهيئة الخارجية	7726036.00
09	بلدية امعافة	فتح الطريق بين معافة وبوزينة	19426444.83

² بناء على مقابلة مع مسؤول مصلحة المحاسبة و المالية، بتاريخ 2019/04/21.

³ بناء على مقابلة مع مسؤول مصلحة المحاسبة و المالية بتاريخ 2019/04/25.

الفصل الثاني: محاسبة المقاولات في مؤسسة المستقبل لأشغال الطرق والري " شتمة " بسكرة

2330936.15	التهيئة الخارجية	بلدية اورلال	10
1530657.62	تعبيد الطريق 100/2000 بلدية شتمة	ديوان الترقية العقارية بسكرة	11

المصدر : من إعداد الطالبة الاعتماد على معلومات المؤسسة

المطلب الثالث : الهيكل التنظيمي للمؤسسة

تتكون المؤسسة من عدة مصالح، والموضحة في الشكل التالي :

الشكل رقم(05): الهيكل التنظيمي للمؤسسة :



المصدر : من إعداد الطالبة بالاعتماد على معلومات مصلحة الموارد البشرية بالمؤسسة .

من خلال الشكل نلاحظ أن الهيكل التنظيمي للمؤسسة يضم :

1. المدير العام : يشرف على تسيير المؤسسة ، وله جميع الصلاحيات ، كما توكل له مسؤولية تشجيع وتحفيز العمال لأداء عملهم بأكثر فعالية .

الفصل الثاني: محاسبة المقاولات في مؤسسة المستقبل لأشغال الطرق والري " شتمة " بسكرة

2. الأمانة العامة: تتولى شؤون الزبائن و هدفها الرئيسي تحديد المواعيد و بالتالي فهي تهتم لكل ما يتعلق بمسك وبعث الوثائق المتعلقة بمعاملات البيع.
3. مصلحة العتاد و التموين: تمثل هذه الإدارة الصلة بين المؤسسة و الزبائن، وهدفها الرئيسي هو تلبية احتياجات المؤسسة من المواد الأولية، كما تقوم على إعداد و تطبيق برامج الاستيراد و شراء المواد الأولية ، كما أنها تشارك في التفاوض مع الموردين المحليين و الأجانب .وتنقسم إلى خليتين :
 - **خلية التموين:** تقوم هذه الأخيرة بشراء المواد الأولية، وتلبي احتياجات المؤسسة من المواد الأولية، وهي مقسمة إلى فروع (مشتريات، تسيير، البيع).
 - فرع المشتريات: يهتم بشراء المواد اللازمة لانجاز المشروع .
 - فرع التسيير: يهتم بتقسيم العمل و الحرص على سير تنفيذ المشروع كما هو متفق عليه.
 - فرع البيع: يهتم بتسليم المبيعات المتعلقة بالمشروع.
 - **خلية التخزين:** تهتم بتسيير المخزن على مستوى المؤسسة، وتسجل دخول و خروج المواد الأولية من المخازن، و المقارنة بين المخزون الحقيقي و المخزون المحاسبي، ومقسمة إلى (مشتريات، كهرباء، صيانة).
 - فرع المشتريات: يهتم بتخزين جميع المشتريات من مواد و أدوات المستعملة في المقولة.
 - فرع الكهرباء: يهتم بتوفير الكهرباء وذلك بتوفير أجهزة توليد الكهرباء وقت إنقطاعه.
 - فرع الصيانة: يهتم بتصليح الآلات المعطلة أثناء عملية التنفيذ .
4. **المصلحة التقنية:** هي المصلحة المختصة في المشاريع و يتمثل دورها في المناقصات، و يكون ذلك عند نشر المناقصات في الجرائد فتقوم المؤسسة بشراء دفتر الشروط المتعلق بهذه المناقصة من المصلحة المتعلقة بها، وبعد إرساء المناقصة و قبولها تصبح هناك صفقة بين المؤسستين، و دورها مقسمة إلى ثلاثة فروع (متابعة المشاريع، أرشيف، فوترة).
 - فرع متابعة المشاريع: يهتم بسير تنفيذ المشروع بالمواصفات المتفق عليها.
 - فرع الأرشيف: يهتم بتوفير الوثائق الثبوتية للمشاريع المنجزة و الإحتفاظ بها لمدة تفوق 5 سنوات
 - فرع الفوترة: يهتم بتسجيل مدخلات و مخرجات المشروع وذلك من خلال الفواتير.
5. **مصلحة المستخدمين:** تسهر هذه المديرية على القيام بعدة وظائف خاصة بتسيير العمال، وتنقسم إلى فرعين:
 - **خلية الأجور:** لها وظيفة رئيسية وهي أجور العمال بصفة عامة.
 - **خلية التوظيف:** تهتم بتسيير العمال داخل المؤسسة ومن أهم الوظائف التي تقوم بها :
 - مراقبة حركة العمال في مكان العمل و توجيههم.
 - استقبال طلبات التوظيف و معالجتها الملفات المعروضة لدى المؤسسة .

الفصل الثاني: محاسبة المقاولات في مؤسسة المستقبل لأشغال الطرق والري " شتمة " بسكرة

7. مصلحة المحاسبة : تقوم هذه المصلحة بكل العمليات المالية و الحسابية ، و تعمل 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 و التنسيق بين المصالح و الفروع المختلفة.
- تساهم في تسيير الموارد المالية و المادية للمؤسسة .
- تساهم في وضع الخطة المستقبلية للمؤسسة .

الفصل الثاني: محاسبة المقاولات في مؤسسة المستقبل لأشغال الطرق والري " شتمة " بسكرة

المبحث الثاني : عقود المقاولات في المؤسسة :

المطلب الأول : عقد المقاولات (المشروع ، الصفقة) :

أولاً : تعريف عقد المقاولات

1. مراحل إبرام عقد المقاولات : مرت إجراءات إبرام عقد المقاولات محل الدراسة المتمثل في إنجاز الطريق الرابط بين

الطريق الوطني رقم 87- لخوادة- ثنية العابد على مسافة 5 كلم بالمراحل التالية:

✓ لإعلان عن الصفقة : في 2014 طرحت إحدى الجهات الحكومية (المجلس الشعبي البلدي ثنية العابد)

عملية تنفيذ (إنجاز) الطريق الرابط بين الطريق الوطني رقم 87 - لخوادة - ثنية العابد على مسافة 5 كلم في

مناقصة وأعدت لهذا الغرض كراسة الشروط التي تضمنت مواصفات العملية المطلوبة.

✓ الدراسة الأولية للصفقة:

✓ تقديم العروض : قامت المؤسسة SARL EL MOUSTAKBEL بتتبع شروط و إجراءات الحصول على

الصفقة (العقد)، حيث قامت بالدخول في المناقصة و وضعت ملف الترشيح والعرض التقني و العرض المالي

في اظرفة منفصلة ومقفلتة بإحكام يبين كل منهم تسمية المؤسسة ومراجع طلب العروض و موضوعه ويتضمن

عبارة ملف الترشيح، عرض تقني، عرض مالي، حسب الحالة، وضعت هذه الأظرفة في ظرف آخر مغلق

بإحكام ويحمل عبارة " لايفتح إلا من طرف لجنة فتح الأظرفة و تقييم العروض، طلب العروض رقم..،

وموضوع العروض "

● تضمن العرض التقني العناصر التالية :

- موضوع دفتر الشروط.

- وثائق العرض التقني.

- وثائق العرض المالي .

- النصوص المرجعية.

- اللغة .

- طبيعة المشروع.

- الأطراف المتعاقدة.

- التفصيل .

- وثائق طلب العروض.

- حالات الإقصاء من المشاركة في طلب العروض.

- شكل وإيداع العروض .

الفصل الثاني: محاسبة المقاولات في مؤسسة المستقبل لأشغال الطرق والري " شتمة " بسكرة

- فتح الأطراف .
- تقييم العروض .
- التقييم التقني .
- يحتوي العرض المالي العناصر التالية :
 - موضوع الإتفاقية .
 - الأطراف المتعاقدة .
 - طريقة إبرام .
 - وثائق تعاقدية .
 - أمر بالتصدر .
 - مبلغ الإتفاقية .
 - أساس تخليص الحسابات ضمن الاتفاقية الناتجة عن دفتر الشروط .
 - شروط تسديد وضعيات الأشغال ضمن الإتفاقية الناتجة عن دفتر الشروط .
 - مدة الإنجاز .
 - بنك محل الوفاء .
 - شروط فسخ الإتفاقية .
 - الرهن الحيازي .
 - مدة الضمان .
 - الكفالات .
 - المناولة .
 - الملحق .
 - مراجعة و تحيين الأسعار .
 - عقوبات التأخير في الإنجاز .
 - العقوبات التي تتعرض لها المؤسسات المخلة .
 - حالة القوة القاهرة .
 - الاستلام المؤقت .
 - الاستلام النهائي .
 - التأمينات .
 - ربط الأشغال .

الفصل الثاني: محاسبة المقاولات في مؤسسة المستقبل لأشغال الطرق والري " شتمة " بسكرة

- مراقبة الورشة.
 - التمهين.
 - حماية البيئة و اليد العاملة .
 - تسوية النزاعات .
 - ترقية الانتاج الوطني و الادارة الوطنية للانتاج الوطني.
 - النصوص العامة.
 - الشروط العامة .
 - تنفيذ الاتفاقية و سريان مفعولها .
- ✓ **الحصول على الصفقة:** وفي تاريخ الجلسة العلنية تم فتح الأطراف المتعلقة بملف الترشح والعروض التقنية و المالية، حيث حصلت المؤسسة على أعلى نقطة وذلك ناتج على تخفيضها لتكاليفها للحصول على المشروع.
- ✓ **الدراسة الأولية :** حيث تعتمد المؤسسة بصفة أساسية على أرقام تكاليف تقديرية، تتخذ كأساس لتحديد قيمة العطاء أو سعر المناقصة (العقد)، الذي تتقدم به، حيث تقوم بإعطاء قيمة تقديرية في الجدول التقديري و الكمي التالي (أنظر الملحق رقم 02)

الجدول رقم (05):الجدول التقديري و الكمي

الوحدة : الدينار الجزائري

الإجمالي	السعر	الكمية	البيان
			الحفر
900 000,00	180,00	5 000,00	أشغال الحفر في أرض عادية
98 000,00	200,00	490,00	نقل الأتربة الزائدة و رميها في مكان التفريغ
900 000,00	1 500,00	600,00	أشغال الحفر في أرضية صلبة
			أشغال الصرف الصحي
1 984 500,00	73 5000,00	27,00	إنجاز قنوات الصرف الصحي 3/1500 بسمك 0,20م
1 164 000,00	48 500,00	24,00	إنجاز قنوات الصرف الصحي 2/1500 بسمك 0,20م
1 176 000,00	28 000,00	42,00	إنجاز قنوات الصرف الصحي 1000 بسمك 0,25م
5 760 000,00	4 800,00	1 200,00	حاجز صخري

الفصل الثاني: محاسبة المقاولات في مؤسسة المستقبل لأشغال الطرق والري " شتمة " بسكرة

1 520 000,00	3 800,00	400,00	وضع سلك حديدي (وضع الحجارة في سلة)
80 000,00	20,00	4 000,00	إنجاز خنادق بالإسمنت المسلح
4 600 000,00	2 000,00	2 300,00	إنجاز بالوعات مع الحفر
			الأشغال النهائية
700 000,00	20,00	35 000,00	تسوية ورش ورص الأرضية
5 500 000,00	1 000,00	5 500,000	طبقة من حصى المحاجر
7 632 0000,00	1 590,00	4 800,000	طبقة السير بالخرسانة الزيتية، سمك GNT 0,15
3 000 000,00	100,00	30 000,00	تعبيد الطرق بطبقة زفتية
10 000 000,00	400,00	25 000,00	تغطية بواسطة الخرسانة الزيتية، طبقة ثنائية 15,25 و 8/15
45 014 500,00	المجموع خارج الرسم HT		
7 652 465,00	الرسم على القيمة المضافة 17%		
52 666 965,00	المجموع بكل الرسوم TTC		

المصدر : من إعداد الطالبة بالاعتماد على وثائق المؤسسة

2. مرحلة تنفيذ عقد المقابولة: بعد مرور إجراءات إبرام الصفقة أو عقد المقابولة و حصولها عليه قامت المؤسسة بعدة إجراءات لتنفيذ العقد و المتمثلة في:

✓ **مرحلة التنفيذ و التشغيل الفعلي للأعمال :** مؤسسة SARL EL MOUSTAKBEL لأشغال الطرق و الري تحصلت على عقد(مشروع)، أو صفقة إنجاز الطريق الرابط بين الطريق الوطني رقم : 87 - لخوادة - ثنية العابد على مسافة 05 كلم، (أنظر الملحق رقم 06)، بقيمة 52 688 390,04 دج، لمدة سنة مقسمة إلى أربعة مراحل، وذلك سنة 2015، حيث أن صاحب المشروع (المصلحة المتعاقدة) تمثل في المجلس الشعبي البلدي ثنية العابد. (أنظر الملحق رقم 01)

لذلك تلقت أمر الانطلاق بالأشغال استلمته من قبل مصلحة التجهيز والأشغال في 16 / 8 / 2015(أنظر الملحق رقم 04)، مع العلم أن في حالة سوء الأحوال الجوية تقوم المؤسسة بطلب إيقاف الأشغال (أنظر

الفصل الثاني: محاسبة المقاولات في مؤسسة المستقبل لأشغال الطرق والري " شتمة " بسكرة

الملحق رقم 05) وعند اعتدال الأجواء تتلقى أمر استئناف الأشغال لمباشرة الأشغال و استكمال المشروع (أنظر الملحق رقم 06).

✓ مرحلة التسليم : بناء على محضر الاستلام المؤقت بتاريخ 2016 /07/17 تم استلام محضر استلام نهائي للأشغال في 2017/08/06 حيث في هذا المحضر تنقلت اللجنة التقنية المتكونة من السادة :

- رئيس المجلس الشعبي البلدي لبلدية ثنية العابد
- ممثل قسمة الأشغال العمومية لدائرة ثنية العابد
- ممثل قسمة الأشغال العمومية لدائرة ثنية العابد
- ممثل مصلحة التجهيز و الأشغال لبلدية ثنية لعابد

لعين المكان لمعاينة الأشغال المنجزة لهذا المشروع، ثم يقوم صاحب المشروع (مصلحة التجهيز و الأشغال) بإرسال هذا المحضر إلى مؤسسة SARL EL MOUSTAKBEL لأشغال الطرق و الري . (أنظر الملحق رقم 07)

حيث تم إصدار شهادة حسن التنفيذ، أين شهد رئيس المجلس الشعبي ثنية العابد بأن مؤسسة ش.ذ.م.م المستقبل لأشغال الطرق والري - شتمة- بسكرة. قد أنجزت في قطاع الأشغال العمومية لسنة 2016 مشروع إنجاز الطريق وقد تم إنجازه وفقا للشروط النظامية و القانونية من قواعد الفن ومدة الإنجاز . (أنظر الملحق رقم 08-09)

ثانيا : المصاريف المتعلقة بعقد المقابلة

تحملت المؤسسة في سبيل إنجاز عقد المقابلة المتمثل في إنجاز الطريق الوطني رقم 87- لخوادة- ثنية العابد على مسافة 5 كلم.و الموضحة في الجدول التالي:

الفصل الثاني: محاسبة المقاولات في مؤسسة المستقبل لأشغال الطرق والري " شتمة " بسكرة

الجدول رقم(06): مصاريف عقد المقاولات

الوحدة : الدينار الجزائري.

المبلغ الإجمالي	المصاريف
32 082 508,04	د / 601
343 482,04	د / 616
72 417,08	د / 6280
1 547 107,32	د / 6310
324 880,68	د / 6312
486 720,00	د / 635
242 611,20	د / 637
900 656,16	د / 6421
2 250 330,00	د / 681
38 250 712,52	المجموع HT
6502621,12.8	الرسم على القيمة المضافة TVA
44 753 333,65	TTC

المصدر : من إعداد الطالبة بالاعتماد على وثائق المؤسسة

و قد قسمت تلك المصاريف على مراحل عقد المقاولات الأربعة التي تحملتها (أنظر الملحق رقم)، كما هو موضحة في الجدول التالي:

الجدول رقم(07): يمثل مصاريف عقد المقاولات حسب المراحل

الوحدة : الدينار الجزائري.

الوضعية 4	الوضعية 3	الوضعية 2	الوضعية 1	الوضعية / المصاريف
14 920 178,33	9 274 736,39	2 691 002,40	5 196 590,92	مواد أولية د / 601
-	-	-	343 482,04	أقساط التأمينات د / 616
-	-	-	72 417,08	الاشتراكات و

الفصل الثاني: محاسبة المقاولات في مؤسسة المستقبل لأشغال الطرق والري " شتمة " بسكرة

				مستجدات د / 6280
386 776,83	386 776,83	386 776,83	386 776,83	أجور العاملين د / 6310
81 220,17	81 220,17	81 220,17	81 220,17	أجور العاملين (علاوة المنطقة) د / 6312
121 680,00	121 680,00	121 680,00	121680,00	الاشتراكات المدفوعة للهيئات الاجتماعية د / 635
60 652,80	60 652,80	60 652,80	60 652,80	الأعباء الإجتماعية الأخرى د / 637
-	-	-	900 656,16	الرسم على النشاط المهني TAP د / 6421
2 250 330,00	-	-	-	مخصصات الإهلاكات د / 681
17 820 838,13	9 925 066,19	3 341 332,20	7 163 476,00	المجموع HT
3029542,48.2	1687261,25.2	568026,47.4	1217790,92	الرسم على القيمة المضافة TVA
20 850 380,61	11 612 327,44	3 909 358 67.4	8 381 266,92	المبلغ الإجمالي TTC

المصدر : من إعداد الطالبة بالاعتماد على وثائق المؤسسة.

نلاحظ أن المؤسسة من خلال الجدولين السابقين (06) و(07) ، أن المؤسسة تحملت مصاريف إجمالية تقدر بـ : 44 753 333,65 دج، من أجل إنجاز عقد المقاول و هو مبلغ أقل من مبلغ العطاء أو المبلغ الذي تضمنه العقد و الذي يساوي : 52 688 390,04 دج.

إذن الفرق بينهما عبارة عن قيمة الرسم على القيمة المضافة .

الفصل الثاني: محاسبة المقاولات في مؤسسة المستقبل لأشغال الطرق والري " شتمة " بسكرة

ثالثا : التسديدات المحصلة

تحصلت المؤسسة على قيمة عقد المقاوله الذي تم إنجازه على مراحل كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم (08) : وضعيات الأشغال

الوحدة: الدينار الجزائري.

الوضعية	01	02	03	04
الفاتورة متضمنة الرسم TVA	6 491 679,48	2 306 224,44	10 417 254,12	33 473 232,00
المجموع	52 688 390,04			

المصدر : من إعداد الطالبة اعتمادا على وثائق المؤسسة

تمثل الدفعات المقدمة قيمة العقد مقدمة على مراحل وكل دفعة تختلف قيمتها عن الأخرى.

المطلب الثاني : المعالجة المحاسبية لعقد المقاوله

تقوم مكتب الدراسات بالمعالجة المحاسبية للعقود التي تبرمها مؤسسة المستقبل لأشغال الطرقات و الري .

حيث تجدر الإشارة إلى أن أشغال الطرق تتوقف من حين إلى آخر وذلك ناتج عن سوء الأحوال الجوية مما يؤدي إلى تأخير فترة تنفيذ المشروع، لهذا يتم إعطاء أمر توقيف الأشغال يقدم من طرف صاحب المشروع إلى مؤسسة المقاوله بطلب من هذه الأخيرة و عند اعتدال الأحوال الجوية يتم طلب استئناف الأشغال لتجنب المؤسسة الوقوع في غرامات التأخير

تكون المعالجة للعقد وفق أساس واحد وهو الفواتير، حيث أن المؤسسة قامت بإنجاز مشروع الطريق و من أجل تحصيل قيمة كل وضعية من طرف بلدية ثنية العابد و تقوم بتحرير فواتير إنجاز كل وضعية.

أولا : المعالجة المحاسبية لكفالة حسن التنفيذ:

بالتضامن مع المصلحة المتعاقدة، يتعهد صندوق ضمان الصفقات العمومية لصاحب المشروع بضمان تسديد مبلغ كفالة حسن التنفيذ المقدرة بـ 2 633 348,25 دج و الذي يمثل 5% من المبلغ الإجمالي للصفقة، كما يلي : $52\ 666\ 965,00 \times 5\% = 2\ 633\ 348,25$ دج.

حيث تمثل كفالة حسن التنفيذ الإنجاز الجيد للعمل و بالمواصفات المطلوبة، و في الوقت المحدد.

الفصل الثاني: محاسبة المقاولات في مؤسسة المستقبل لأشغال الطرق والري " شتمة " بسكرة

أما المعالجة المحاسبية لكفالة حسن التنفيذ فتكون كما يلي:

2 633 348,25	د / كفالات الضمان	275
2 633 348,25	د / بنك تسديد قيمة الضمان لصاحب المشروع	512

ثانيا : المعالجة المحاسبية لوضعيات العقد:

تكون معالجة للعقد وفق أساس نسبة انجاز فواتير كل وضعية، مع العلم أن المؤسسة تتبع طريقة نسبة الانجاز .

1. حساب نسبة انجاز عقد المقاول

تحسب نسبة كل وضعية من وضعيات الانجاز كما يلي:

$$\text{نسبة الإنجاز} = \text{تكلفة الفترة} \div \text{التكلفة الكلية}$$

وبالتالي نسبة الانجاز العقد تظهر كما يلي:

الجدول رقم (09) : حساب نسبة انجاز عقد المقاول

البيانات	الوضعية 01	الوضعية 02	الوضعية 03	الوضعية 04
تكلفة الوضعية	8 381 266,92	3 909 358,67.4	11 612 327,44	20 850 380,61
إجمالي التكاليف	44 753 333,65	44 753 333,65	44 753 333,65	44 753 333,65
نسبة الإنجاز	19%	9%	26%	46%

المصدر : من إعداد الطالبة بالاعتماد على وثائق المؤسسة

من خلال الجدول نلاحظ :

- نسبة الإنجاز للوضعية الأولى هي : 19% من إجمالي التكاليف.
 - نسبة الإنجاز للوضعية الثانية هي : 9% من إجمالي التكاليف.
 - نسبة الإنجاز للوضعية الثالثة هي : 26% من إجمالي التكاليف.
 - نسبة الإنجاز للوضعية الرابعة هي : 46% من إجمالي التكاليف.
2. إيرادات عقد المقاول: تحسب إيرادات كل وضعية من وضعيات العقد بالعلاقة التالية :

$$\text{الإيرادات} = \text{قيمة العقد} \times \text{نسبة الإنجاز}$$

الفصل الثاني: محاسبة المقاولات في مؤسسة المستقبل لأشغال الطرق والري " شتمة " بسكرة

إذن الإيرادات المحصلة من عقد المقاوله خلال كل وضعيه يظهر في الجدول التالي :

الجدول رقم(10) : إيرادات عقد المقاوله

الوحدة : الدينار الجزائري.

إيرادات كل وضعيه	قيمة العقد	نسبة الإنجاز	البيان
10 010 794,11	52 688 390,04	%19	الوضعيه 01
4 741 955,10	52 688 390,04	%9	الوضعيه 02
13 698 981,41	52 688 390,04	%26	الوضعيه 03
24 236 659,42	52 688 390,04	%46	الوضعيه 04

المصدر : من إعداد الطالبه بالاعتماد على وثائق المؤسسة

3. تحديد النتيجة: تحسب نتيجة كل وضعيه من وضعيات العقد بالعلاقة التاليه :

النتيجة = الإيرادات - التكاليف

إذن نتيجة عقد المقاوله خلال كل وضعيه تظهر في الجدول التالي :

الجدول رقم(11) : نتيجة كل وضعيه

الوحدة : الدينار الجزائري.

البيان	الوضعيه 01	الوضعيه 02	الوضعيه 03	الوضعيه 04
الإيرادات	10 010 794,11	4 741 955,10	13 698 981,41	24 236 659,42
التكاليف	8 381 266,92	3 909 358,67	11 612 327,44	20 850 380,61
النتيجة	1 629 527,91	832 596,43	2 086 653,97	3 386 278,81

المصدر : من إعداد الطالبه بالاعتماد عن وثائق المؤسسة

إذن :

- مجموع الإيرادات : 52 688 390,04 دج ، أي:

مبلغ الوضعيه الأولى + مبلغ الوضعيه الثانيه + مبلغ الوضعيه الثالثه + مبلغ الوضعيه الرابعه
(24 236 659,42 + 13 698 981,41 + 4 741 955,10 + 10 010 794,11)

- مجموع التكاليف: 44 753 333,64 دج، أي:

مبلغ الوضعيه الأولى + مبلغ الوضعيه الثانيه + مبلغ الوضعيه الثالثه + مبلغ الوضعيه الرابعه

الفصل الثاني: محاسبة المقاولات في مؤسسة المستقبل لأشغال الطرق والري " شتمة " بسكرة

(20 850 380,61 + 11 612 327,44 + 3 909 358,67 + 8 381 266,92)

- النتيجة: 40 7 935 056, دج، أي:

مجموع الإيرادات - مجموع التكاليف: (44 753 333,64 - 52 688 390,04)

كما يمكن استخراج النتيجة كما يلي :

النتيجة متضمنة الرسم = قيمة العقد متضمنة الرسم - إجمالي التكاليف متضمنة الرسم

44 753 333,64 - 52 688 390,04 = 7 935 056,40 دج

ثالثا: التسجيل المحاسبي خلال فترات الإنجاز (وضعيات الانجاز)

المرحلة الأولى : (الوضعية الأولى) : يتم تسجيل :

8 381 266,92	7 163 476,00 1217790,92	د / المصاريف د / TVA على المشتريات د / المورد تسجيل مصاريف الوضعية الأولى	401	6.... 4451
943 235,48 5548444,00	6 491 679,48	د / زيائن د / TVA على المبيعات د / مبيعات الأشغال إثبات وجود أشغال جاري إنجازها	4452 704	411
6 491 679,48	6 491 679,48	د / بنك د / زيائن تحصيل قيمة الأشغال المنجزة	411	512

المرحلة الثانية : (الوضعية الثانية) : يتم التسجيل :

3 909 358,67.4	3 341 332,20 568026,47.4	د / المصاريف د / TVA على المشتريات د / المورد تسجيل مصاريف الوضعية الثانية	401	6.... 4451
335 092,44 1 971 132,00	2 306 224,44	د / زيائن د / TVA على المبيعات د / مبيعات الأشغال	4452 704	411

الفصل الثاني: محاسبة المقاولات في مؤسسة المستقبل لأشغال الطرق والري " شتمة " بسكرة

		إثبات وجود أشغال جاري إنجازها		
2 306 224,44	2 306 224,44	د / بنك	411	512
2 306 224,44		د / زبائن تحصيل قيمة الأشغال المنجزة		

المرحلة الثالثة: الوضعية الثالثة : يتم التسجيل ما يلي :

	9 925 066,19	د / المصاريف		6....
	1687261,25.2	د / TVA على المبيعات		4451
11 612 327,44		د / المورد تسجيل مصاريف الوضعية الثالثة	401	
	10 417 254,12	د / زبائن		411
1 513 618,12		د / TVA على المبيعات	4452	
8 903 636,00		د / مبيعات الأشغال إثبات وجود أشغال جاري إنجازها	704	
	10 417 254,12	د / بنك		512
10 417 254,12		د / زبائن تحصيل قيمة الأشغال المنجزة	411	

المرحلة الرابعة (الأخيرة) : (الوضعية الرابعة) : ويتم التسجيل كما يلي :

	17 820 838,13	د / المصاريف		6...
	3029542,48.2	د / TVA على المشتريات		4451
20 850 380,61		د / المورد تسجيل مصاريف الوضعية الرابعة	401	
	33 473 232,00	د / زبائن		411
4 863 632,00		د / TVA على المبيعات	4452	
28 609 600,00		د / مبيعات الأشغال إثبات وجود أشغال جاري إنجازها	704	
	33 473 232,00	د / بنك		512
33 473 232,00		د / زبائن تحصيل قيمة الأشغال المنجزة	411	

الفصل الثاني: محاسبة المقاولات في مؤسسة المستقبل لأشغال الطرق والري " شتمة " بسكرة

وبعد الانتهاء من المشروع تتأكد المؤسسة من ذلك محاسبيا بفتح حساب دفتر الأستاذ لحساب العميل د / 411 (المصلحة المتعاقدة) فإذا تم ترصيد الحساب فهذا يعني أن المشروع أو عقد المقاول قد انتهى .

د / 411

6 491 679,48	6 491 679,48
2 306 224,44	2 306 224,44
10 417 254,12	10 417 254,12
33 473 232,00	33 473 232,00

و بعد الانتهاء من المشروع يكون حساب العميل قد ترصد مباشرة

❖ عند تسليم المشروع : لا تقوم المؤسسة بتسجيل قيد انتهاء الأشغال أو عقد المقولة.

والملاحظ أن المؤسسة محل الدراسة لا تقوم بتسجيل قيد تسليم المشروع عند الانتهاء منه و تسليمه للمصلحة المتعاقدة (العميل)

مع العلم أن النظام المحاسبي المالي أقر ذلك من خلال تسجيل القيد التالي :

52 688 390,04	52 688 390,04	د / تسبيقات مستلمة	419
		د / أشغال قيد الإنجاز	417
		تسديد قيمة الضمان لصاحب المشروع	

رابعاً : استرجاع مبلغ الضمان

بعد سنة من اكمال المشروع (عقد المقاوله) وتؤكد الهيئات المتابعة للمشروع من أن مؤسسة أشغال الطرق والري قامت بإنجاز العقد وفق المعايير المطلوبة، تقوم بإرجاع الضمان لها(كفالة حسن التنفيذ)، لذلك تقوم المؤسسة بتسجيل القيد التالي :

2 633 348,25	2 633 348,25	د / بنك	512
		د / كفالات الضمان	275
		استرجاع قيمة الضمان	

الفصل الثاني: محاسبة المقاولات في مؤسسة المستقبل لأشغال الطرق والري " شتمة " بسكرة

- عند الانتهاء من المشروع (عقد المقاوله) وتسليمه لصاحبه لا تسجل مؤسسة المستقبل أي قيد وذلك لان حساب الزبائن يرصد مباشرة وذلك ما يدل على انتهاء المشروع، أما النظام المحاسبي المالي فيقوم في هذه المرحلة بتسجيل قيد بيان انتهاء المشروع وذلك من خلال ترصيد الحسابين (ح/ 417 دائن و ح/ 419 مدين).
- لا يوجد حساب التسيبقات المستلمة (ح/ 419) في المؤسسة لان المؤسسة لم تتلقى أي تسيبقات على خلاف ما نص عليه النظام المحاسبي المالي .
- قامت المؤسسة باستعمال (ح/ 411) مدينا بدلا من (ح/ 417) كما نص عليه النظام المحاسبي المالي في حالة إثبات وضعيات الأشغال.
- عند تحصيل النقدية من صاحب المشروع (المصلحة المتعاقدة) تقوم المؤسسة 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 تسيبقات مستلمة توضع تحت حساب 419 و ذلك في الجانب الدائن ويقابلها في الجانب المدين حساب البنك .
- المؤسسة لم تستعن بمقاولي الباطن بالرغم من أنه من الأفضل اقتصاديا إسناد تنفيذ بعض الأعمال إلى مقاولي من الباطن.
- لم تتلقى المؤسسة غرامات تأخير وذلك لإنهائها المشروع بالوقت المحدد، بالرغم من توفر سوء الأحوال الجوية التي جعلت المؤسسة تطلب إيقاف الأشغال واستئنافها عدة مرات .
- المؤسسة لم تستعن بمعدات النقل والآلات وذلك لتوفرها عليها حيث تقوم بحساب الاهتلاك بالسنوات وتسجيل كل مشروع وقيمة الاهتلاك التي يتحملها .
- المحاسب لدى المؤسسة لا يراعي الاعتراف بأي أرباح محتسبة للعقد إلا عند اكتماله (أو على الأقل يكون في المرحلة الأخيرة من تنفيذه) وذلك راجع لفترة الإنجاز المساوية لفترة محاسبية واحدة.
- في حالة استرجاع قيمة الضمان تسجل مؤسسة المستقبل ح/ 275 دائئا، بدلا من ح/ 417 الذي خصصه النظام المحاسبي المالي، حيث ح/ 417 هو أشغال قيد الإنجاز.
- و الملاحظ بأن المؤسسة لا تتقيد بالنظام المحاسبي المالي من حيث التسجيل المحاسبي و الذي يرجع إلى عدم إلمام محاسبتها الجيد بالنظام.

الفصل الثاني: محاسبة المقاولات في مؤسسة المستقبل لأشغال الطرق والري " شتمة " بسكرة

خلاصة الفصل الثاني:

إن مؤسسة المستقبل لأشغال الطرق و الري - شتمة - من المؤسسات الجزائرية في ولاية بسكرة الناشطة في مجال المقاولات، و التي لاحظنا بأنها كغيرها من مؤسسات المقاولات تتبع عدة إجراءات للحصول على عقد المقولة كما هو الحال في عقد مقولة إنجاز الطريق الرابط بين الطريق الوطني رقم 87 - لخوادة - ثنية العابد على مسافة 5 كلم، كما أنها تلتزم بتسجيل عملياتها محاسبيا، رغم أن هناك اختلاف بين هذا التسجيل وما جاء به النظام المحاسبي المالي في هذا الخصوص.

خاتمة

خاتمة

المقاولات - بصفة عامة - هي أعمال هندسية تنفيذية ملموسة تحول الأفكار و التصميمات إلى إنتاج ملموسا يمكن تقديره وقياس مدى جودته وصلاحيته للاستخدام ، و لإشباع حاجات ضرورية للبشر ، وليس من المستغرب أن يطلق عليها البعض تعبير صناعية البناء و الإنشاء .

ويتطلب تنفيذ بعض المشاريع عدة سنوات (عدة فترات محاسبية)، مما يستدعي تحديد الأرباح في نهاية كل فترة محاسبية، حيث يتحقق الإيراد في عقود المقاولات (الإنشاءات) أما بطريقة نسبة التقدم في الانجاز من خلال فترة تنفيذ أو بطريقة العقود التامة و ذلك عند اكتمال العقد، ويتوقف استخدام أي من الطريقتين على مدى الثقة في تقدير تكاليف العقد.

أما في الجزائر فقد وضحت الدراسة الميدانية بالمؤسسة محل الدراسة بأن المؤسسات الجزائرية تطبق ما يسمى بمحاسبة المقاولات، حيث خصصت لها الدولة قانون الصفقات العمومية، إلا أ، الواقع بين بالرغم من تطبيق محاسبة المقاولات إلا أن هناك اختلاف في بعض الجوانب و خاصة المحاسبية التي تختلف بعض الشيء عن ما جاء به النظام المحاسبي المالي في هذا الخصوص.

أولاً: اختبار الفرضيات:

الفرضية الأولى: تتبع المؤسسة محل الدراسة طريقة العقود التامة لإثبات عقود المقاولات محاسبيا.

الفرضية الثانية: لا تختلف المعالجة المحاسبية لعقود المقاولات بالمؤسسة محل الدراسة عن ما جاء به النظام المحاسبي المالي.

ثانياً: نتائج الدراسة:

1. **النتائج الدراسة النظرية:** خلصنا من دراستنا للموضوع نظريا إلى النتائج التالية:

- تعتبر محاسبة المقاولات مفهوم جديدا في عالم المحاسبة، مهم بدرجة أهمية المؤسسات أو القطاع الذي يعنى به في الاقتصاد.
- تتبع مؤسسة المقاولات أو المقاول إجراءات عديدة للحصول على عقد المقولة، إجراءات مكلفة من حيث الجهد و المال .
- استخدام طريقة نسبة الإنجاز في احتساب أرباح مؤسسة المقاولات يؤدي إلى زيادة التمثيل الواقعي للوضع المالي للمؤسسة.

خاتمة

2. النتائج الميدانية: من خلال دراستنا لمؤسسة المستقبل لأشغال الطرق و الري خلصنا إلى النتائج التالية:

- عند الانتهاء (عقد المقاولة) وتسليمه لصاحبه لا تسجل مؤسسة المستقبل أي قيد وذلك لان حساب الزبائن يرصد مباشرة وذلك ما يدل على انتهاء المشروع من خلال ترصيد الحسابين (د/417) كما نص عليه النظام المحاسبي المالي في حالة إثبات وضعيات الأشغال.
 - عند تحصيل النقدية من صاحب المشروع (المصلحة المتعاقدة) تقوم المؤسسة على تسجيلها على شكل زبون سدد دينه للمؤسسة (د/ 512 مدين، د/411 دائن) ، أما النظام المحاسبي المالي فينص على أن النقدية المحصلة من صاحب المشروع هي تسيقات مستلمة توضع تحت حساب 419 و ذلك في الجانب الدائن و يقابلها في الجانب المدين حساب البنك.
 - المؤسسة لم تستعن بمقاولي الباطن بالرغم من أنه من الأفضل اقتصاديا إسناد تنفيذ بعض الأعمال إلى مقاولي من الباطن.
 - لم تتلقى المؤسسة غرامات تأخير و ذلك لإنهاء المشروع بالوقت المحدد، بالرغم من توفر سوء الأحوال الجوية التي جعلت المؤسسة تطلب إيقاف الأشغال و استئنافها عدة مرات.
 - المؤسسة لم تستعن بمعدات النقل و الآلات و ذلك لتوفرها عليها حيث تقوم بحساب الاهتلاك بالسنوات و تسجيل كل مشروع و قيمة الاهتلاك التي يتحملها.
 - المحاسب لدى المؤسسة لا يراعي الاعتراف بأي أرباح محتسبة للعقد إلا عند اكتماله (أو على الأقل يكون في المرحلة الأخيرة من تنفيذ)، وذلك راجع لفترة الإنجاز المساوية لفترة محاسبية واحدة.
 - في حالة استرجاع اقتطاع الضمان تسجل مؤسسة المستقبل د/257 دائنا، بدلا من د/417 الذي خصصه النظام المحاسبي المالي، حيث د/417 هو أشغال قيد الإنجاز.
 - الملاحظ بأن المؤسسة لا تتقيد بالنظام المحاسبي المالي من حيث التسجيل المحاسبي و الذي يرجع إلى عدم إلمام محاسبها الجيد بالنظام.
- ❖ **الفرضية الثانية :** إن التحديات التي تواجه قطاع المقاولات في الجزائر من أهم المشاكل المحاسبية التي تواجه قطاع المقاولات (عقود المقاولات)، تتمثل في تحديد الإيراد الذي ينبغي إثباته في المؤسسات وكذلك المعالجة المحاسبية للتكاليف التي تحدث خلال عملية التنفيذ، وفي قياس وتحديد التكاليف اللازمة لاستكمال العقد و الخروج بالنتيجة المتوقعة من طرف المؤسسة.

خاتمة

❖ **الفرضية الثالثة :** النظام المحاسبي قد وضح الطرق المعمول بها في عقود المقاولات سواء طريقة نسبة الانجاز أو العقود المنتهية، حيث بين أن الطريقة الأكثر استعمالا إلا و هي طريقة نسبة الانجاز، لأنها تعطي صورة صادقة وموثوقة في تقدير النتيجة النهائية للعقد.

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

❖ على مؤسسات المقاولات الجزائرية انجاز دورات تكوينية لمختلف إطاراتها ومحاسبيها على النظام المحاسبي المالي، وذلك لفتح مجال للاجتهد الشخصي من قبل المحاسب في أعمال المقاولات بمختلف أنواعها .

رابعا: آفاق الدراسة: تبين من خلال الخوض في هذه الدراسة بان هناك جوانب هامة جديرة بالدراسة و البحث و هي :

- ❖ كيفية استخدام طريقة نسبة الإنجاز و طريقة العقود التامة في حساب أرباح العقود المحققة.
- ❖ المحاسبية عن عقود المقاولات باستخدام طريقة العقود التامة .
- ❖ الجانب التطبيقي لمحاسبة المقاولات .

أولاً: الكتب:

- (1) أحمد نور، المحاسبة المالية، بدون بلد، الدار الجامعية، 2013-2014.
- (2) أحمد محمد المصري، إدارة شركات المقاولات، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007.
- (3) جون راش، كيف تفهم العقود و تتفاوض معها؟، دار فاروق للنشر و التوزيع، 2004.
- (4) هاشم أحمد عطية، محمد محمود عبد ربه، المحاسبة عن تكاليف العقود طويلة الأجل (المقاولات)، الدار الجامعية.
- (5) هنري أنوان سميث، تكنولوجيا إدارة المشاريع الهندسية و المقاولات، دار زهران، عمان، 2009.
- (6) حامد داود الطلحه، محاسبة المقاولات (بين النظرية والتطبيق)، الطبعة الرابعة، دار اليازوري، عمان، 2008.
- (7) حسن زاكي، محاسبة تكاليف عقود المقاولات في ضوء المعايير المحاسبية الدولية، مؤسسة الوراق، عمان، الأردن، 2000.
- (8) كمال حسن جمعة الربيعي، سعدون مهدي الساقى، محاسبة التكاليف الصناعية، أثراء للنشر و التوزيع، الشارقة، الأردن، 2008.
- (9) محمد سامي راضي، محاسبة تكاليف العقود و المقاولات، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007.
- (10) محمد أبو نصار، جمعة حميدات، معايير المحاسبة و الإبلاغ المالي الدولية، دار وائل، عمان، 2008.
- (11) محمد مطر، إنعام زويلف، النظم المحاسبية المتخصصة و تطبيقاتها العملية في شركات المقاولات، دار وائل، ط 4، 2013.
- (12) مبروك محمد نصير، محاسبة مقاولات التشييد و البناء و تكاليف عقود الإنشاءات، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2016.
- (13) مجموعة خبراء، دور المحاسبة في إتخاذ القرارات (بحوث محكمة منتقاة)، منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية، 2014.
- (14) عاطف عبد سليمان الأخرس، محاسبة المنشآت الخاصة، دار، البراكة للنشر و التوزيع، عمان، 2006.

قائمة المراجع

- (15) صالح عبد الله الرزق، عطا الله وراد خليل، محاسبة التكاليف الفعلية، دار زهران، الجامعية، الإسكندرية، 2016..
- ثانيا: الملتقيات :**
- (16) حسنين رحيم، زوبنة فرج الله، عقود طويلة الأجل بين الإتجاهات المحلية و المعايير المحاسبية الدولية، مداخلة مقدمة ضمن الملتقى الدولي حول دور المعايير المحاسبية الدولية، IPSAS / IAS/IFRS في تفعيل المؤسسات و الحكومات، الجزائر 2014.
- (17) محمود محمد علي، دراسة عن نشاط المقاولات، مصلحة الضرائب على المبيعات، قطاع الفحص و التحصيل، الإدارة المركزية للفحص.
- ثالثا: المجالات:**
- (18) أو صالح عبد الحليم، الإستثمار في قطاع البناء و الأشغال العمومية بين جدلية تحقيق النمو و التحويل إلى الإقتصاد الأخضر، مجلة ملفات الأبحاث في الإقتصاد و التسيير، العدد الثالث، سبتمبر 2014.
- (19) الكاهنة زواوي، إبرام الصفقات العمومية، في ضل القانون 247/15 ، مجلة الشريعة و الإقتصاد، جامعة الأمير عبد القادر للعلوم للإسلامية ، قسنطينة ، العدد الثاني، ديسمبر 2017.
- (20) لطيفة بهي، آليات الرقابة الإدارية على الصفقات العمومية في الجزائر، مجلة الندوى للدراسات القانونية، العدد الأول، 2013.
- (21) فيصل نسيغة، النظام القانوني للصفقات العمومية و آليات حمايتها، مجلة الإجتهد القضائي، العدد الخامس، الجزائر.
- رابعا : الرسائل و الأطروحات الجامعية:**
- (22) سندس بن راحلة، المعالجة المحاسبية لعقود المقاولات، مذكرة ماستر أكاديمي، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة.
- (23) سليم جبالي، دفاتر الشروط في مجال الصفقات العمومية، مذكرة ماستر في الحقوق، جامعة المسيلة، 2015.
- (24) نابي فائزة، دور صندوق الصفقات العمومية في تنفيذ الصفقات، مذكرة ماستر أكاديمي، تخصص القانون العام للأشغال، جامعة ورقلة، سنة 2015.

قائمة المراجع

(25) خرشي يوسف، طرق إبرام الصفقات العمومية بين الحرية و التقيد، مذكرة أكاديمي، جامعة المسيلة ، 2015.

(26) عطه صوفيان، عروج يونس، النظام القانوني للصفقات العمومية، في ضوء المرسوم الرئاسي 247/15،

خامسا: الجرائد الرسمية:

(27) الجريدة الرسمية ، المرسوم الرئاسي 10/236 المتضمن لقانون للصفقات العمومية، المؤرخ في 28 شوال 1431 هـ ، الموافق ل أكتوبر 2010.

(28) الجريدة الرسمية، المرسوم التنفيذي رقم 67/98 المؤرخ في 21 فبراير 1998.

(29) الجريدة الرسمية، العدد رقم 58، الجزائر، 7 أكتوبر 2010.

(30) الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد رقم 19، الجزائر، 2009.

سادسا: القوانين:

(31) القانون المدني، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، رئاسة الجمهورية، الأمانة العامة، 2007.

(32) القانون التجاري، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الأمانة العامة للحكومة، سنة 2007.

(33) قانون الصفقات العمومية و تفويضات المرفق العام، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، رئاسة الجمهورية، الأمانة العامة للحكومة، مارس 2016،

(34) قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، الجمهورية، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، سنة 2017.

سابعا: المحاضرات:

(35) المحاسبة الخاصة، (المحاسبة القطاعية)، مطبوعة مقدمة لطلبة السنة الثالثة، تخصص محاسبة ، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الإقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة باتنة 1، 2015-2016.

الملاحق