



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي



كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم علوم التسيير

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي

ميدان العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

الشعبة: علوم التسيير

التخصص: تدقيق محاسبي

العقود طويلة الأجل حسب النظام المحاسبي المالي

دراسة حالة مؤسسة البدر – بالوادي-

إشراف الأستاذ:

زكرياء دمدوم

إعداد الطالبة:

إلهام حامدي

لجنة المناقشة

رئيسا

مشرفا ومقررا

ممتحنا

أستاذ محاضر ب جامعة الوادي

أستاذ مساعد أ بجامعة الوادي

أستاذ محاضر ب جامعة الوادي

د/ أحمد بن أحمد

زكرياء دمدوم

د/ مصطفى عوادي

السنة الجامعية: 2015/2014

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

إهداء

الحمد لله الذي وفقني لإتمام هذا العمل ولم أكن لأصل إليه لولا فضل الله عليا أما بعد:
إلى من بلغ الرسالة وأدى الأمانة... إلى نبي الرحمة ونور العالمين سيدنا محمد صلى الله عليه وسلم
إلى من لا يمكن للكلمات أن توفي حقهما.... إلى من لا يمكن للأرقام أن تحصي فضائلهما
إلى الوالدين العزيزين أدام الله في عمرهما
إلى أفراد أسرتي سندي في الدنيا... الإخوة والأخوات الأعزاء
إلى من كان سندا وعونا لي في هذا العمل... مشرفي الأستاذ الفاضل "زكرياء دمدوم"
إلى كل الأساتذة الكرام الذين عرفناهم عبر مختلف أطوار الدراسة
إلى الأخوات اللواتي لم تلدهن أُمي.... إلى من تحلو بالإخاء وتميزوا بالوفاء والعطاء، إلى من عرفت
كيف أجدهم وعلموني أن لا أضيعهم.... صديقاتي المخلصات
إلى كل طلبة سنة ثانية ماستر تخصص تدقيق محاسبي دفعة 2015
إلى كل من دأب ولا يزال في سبيل تحصيل العلم
أهدي هذا العمل

إلهام

شكر وعرفان

الحمد لله الذي أشرقت لنور وجهه الظلمات، على توفيقه ونعمته علي بإتمام هذا العمل الذي أمل أن يكون خالصا لوجهه الكريم.

أود أن أتقدم بالشكر والعرفان إلى الأستاذ الفاضل "زكرياء دمدوم" الذي شرفني بقبول الإشراف على هذا العمل، عرفانا على الجهودات التي بذلها والتوجيهات التي زودني بها بكل تواضع وصبر، متمنية له التوفيق والسداد في مشواره العلمي والعملية.

كما أتقدم بالشكر والإمتنان لكل الأساتذة على ماقدموه من توجيهات وإقتراحات وأخص بالذكر الأستاذ عبد الحق بوقفة، الأستاذ بلقاسم بن خليفة والأستاذ صالح حميداتو.

ولا يفوتني أن أتقدم بالشكر المسبق لأعضاء لجنة المناقشة على قبولهم مناقشة المذكرة، وعلى مجهوداتهم وتصحيحاتهم للأخطاء والنقائص في سبيل تحصيل أكبر إستفادة من الدراسة.

وفي هذا المقام لا يمكن أن أنسى أساتذة كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير من تشكراتي الخالصة على كل ما بذلوه من جهود خلال مشواري الجامعي.

شكر خاص إلى الزملاء والأصدقاء على ماقدموه لي من مساعدات وتشجيع لإتمام هذا العمل

شكرا لكل من شجعني وساعدني من قريب أو من بعيد، ولو بالكلمة الطيبة

إلهام

ملخص:

تعالج هذه المذكرة موضوع العقود طويلة الأجل حسب النظام المحاسبي المالي. فالعقود طويلة الأجل هي عبارة عن عقد له إطار من الأحكام والشروط يبرم بين شخصين، أو هي مجموعة من الأعمال التي تتم بين المفاوض وصاحب العمل المراد تنفيذه ويسري لفترة زمنية محددة (عادة ما تزيد عن سنة). ويطلق على هذه الأعمال بلفظ المقاول، وتسمى بالأعمال الإنشائية لذا تسعى جميع المؤسسات بشتى أشكالها وأنواعها إلى تطبيق مبدأ الإعتراف بالإيراد، ويتم الإعتراف بإيراد العقود طويلة الأجل بأكثر من طريقة محاسبية نذكر منها طريقة نسبة التقدم في الإنجاز، طريقة العقود التامة وكذا طريقة التقدم وفق النظام المحاسبي المالي.

الكلمات المفتاحية:

النظام المحاسبي المالي، الإيراد، المعيار المحاسبي الدولي رقم 11 "عقود الإنشاء"، العقود طويلة الأجل.

Résumé :

Traiter dans la présente Mémoire fait l'objet des contrats à long terme, par le système de comptabilité financière. Les contrats à long terme est de la contra, le cadre des dispositions et conditions conclu entre les deux, ou un groupe qui se déroulent entre l'entrepreneur et l'auteur d'action à sa mise en œuvre vaut pour une période déterminée (Généralement Plus d'un An). On appelle à de tels actes par entreprises, travaux littéraires dénommé donc tous les institutions sous toutes leurs formes types à l'application du principe reconnu recettes, et reconnaissance soit incluse par Des contrats à long terme plus de la manière dont il convient de rappeler, une méthode comptable un taux d'achèvement des travaux, Modalités des contrats totale ainsi qu'une méthode les progrès accomplis dans le cadre du Système de comptabilité financière.

Mots clés:

Système de comptabilité financière, les recettes, la norme comptable internationale n°.11 "contrats des construction", contrats à long terme.

فهرس المحتويات

الصفحة	العنوان
	إهداء.....
	شكر وعرفان.....
	الملخص.....
I	فهرس المحتويات.....
II	قائمة الأشكال والجداول.....
III	قائمة الاختصارات والرموز.....
أ- ج	مقدمة عامة.....
	الفصل الأول: مدخل للنظام المحاسبي المالي وصنف الإيراد
07	تمهيد.....
08	المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي.....
08	المطلب الأول: مفهوم ومجال تطبيق النظام المحاسبي المالي.....
09	المطلب الثاني: أهمية وأهداف النظام المحاسبي المالي.....
12-10	المطلب الثالث: فرضيات ومبادئ النظام المحاسبي المالي.....
13	المبحث الثاني: مميزات، هيكل وسير حسابات النظام المحاسبي المالي.....
13	المطلب الأول: مميزات النظام المحاسبي المالي.....
16-13	المطلب الثاني: هيكل النظام المحاسبي المالي.....
23-16	المطلب الثالث: سير حسابات النظام المحاسبي المالي.....
24	المبحث الثالث: عموميات حول الإيراد.....
25-24	المطلب الأول: مفهوم الإيراد وأنواعه.....
26-25	المطلب الثاني: أهمية الإعراف بالإيراد.....
28-27	المطلب الثالث: قياس الإيراد ومبدأ تحققه.....
29	خلاصة الفصل.....
	الفصل الثاني: العقود طويلة الأجل حسب المعيار المحاسبي الدولي IAS11 والنظام المحاسبي المالي
31	تمهيد.....
32	المبحث الأول: عقود الإنشاء حسب المعيار المحاسبي الدولي IAS11.....
33-32	المطلب الأول: هدف ونطاق المعيار.....
37-33	المطلب الثاني: متطلبات المعيار الرئيسية.....
39-37	المطلب الثالث: المعالجة المحاسبية لعقود الإنشاء.....

40	المبحث الثاني: عموميات حول العقود طويلة الأجل.....
41 - 40	المطلب الأول: مفهوم العقود طويلة الأجل.....
43 - 41	المطلب الثاني: الطرق المحاسبية لإثبات العقود طويلة الأجل.....
47 - 43	المطلب الثالث: التسجيل المحاسبي للعقود طويلة الأجل.....
48	خلاصة الفصل.....
	الفصل الثالث: دراسة العقود طويلة الأجل في مؤسسة البدر-بالوادي-
50	تمهيد.....
51	المبحث الأول: لمحة عن المؤسسة محل الدراسة (مؤسسة البدر).....
51	المطلب الأول: نشأة وتطور المؤسسة وأهم نشاطاتها.....
53 - 52	المطلب الثاني: الدور الإقتصادي للمؤسسة.....
54 - 53	المطلب الثالث: تحليل الهيكل التنظيمي للمؤسسة.....
56	المبحث الثاني: التسجيلات المحاسبية للعقود طويلة الأجل وفق النظام المحاسبي المالي.....
57 - 56	المطلب الأول: المعلومات المتعلقة بالعقد.....
60 - 57	المطلب الثاني: المعالجة المحاسبية للعقود طويلة الأجل في مؤسسة البدر.....
61	خلاصة الفصل.....
65 - 63	خاتمة عامة.....
69 - 67	قائمة المصادر والمراجع.....

I. قائمة الأشكال:

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
14	مكونات النظام المحاسبي المالي	1-1
53	الميكمل التنظيمي لمؤسسة البدر لأشغال البناء والترقية العقارية	2-3

II. قائمة الجداول:

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
38	جدول يبين الربح المقدر ونسبة الإنجاز لكل سنة	1-2
39	جدول يبين إيرادات ومصروفات العقد	2-2
44	جدول يبين التكاليف الفعلية للإنجاز والتسديد	3-2
45	جدول يبين حساب النواتج والنتيجة	4-2
52	جدول يبين أهم المشاريع المنجزة في المؤسسة	5-3
56	جدول يبين مصاريف العقد	6-3
57	جدول يبين التسديدات المحصلة	7-3
57	جدول يبين النواتج والنتيجة السنوية لمؤسسة البدر	8-3

قائمة الاختصارات والرموز:

الاختصار	المصطلح المقابل باللغة الأجنبية	معنى المصطلح باللغة العربية
OMC	Organisation Mondiale de Commerce	المنظمة العالمية للتجارة
PCN	Plan Comptable National	المخطط المحاسبي الوطني
SCF	Système Comptable Financier	النظام المحاسبي المالي
IAS	International Accounting Standards	المعيار المحاسبي الدولي

1- تمهيد:

نظرا لتوجه الجزائر من الإقتصاد الموجه إلى إقتصاد السوق وإنفتاحها على العالم الخارجي وكذا إنتشار الشركات متعددة الجنسيات وإتساع رقعة أعمالها، وبتوقيعها لإتفاقية الشراكة والإتحاد الأوروبي وإنضمامها المرتقب للمنظمة العالمية للتجارة (OMC). ومن المعلوم أن المعلومة المحاسبية لا يمكن أن تفيد مستخدميه إلا من خلال توحيد طرق التسجيل والعرض المحاسبي، كل هذا إستدعى ضرورة إعادة النظر في نظامها المحاسبي حيث عملت الجزائر على تكييف بيئتها المحاسبية بتبني النظام المحاسبي المالي (SCF)، الذي يتوافق إلى حد ما مع معايير المحاسبة الدولية ليحل محل المخطط المحاسبي الوطني (PCN)، الذي أصبح يعاني من قصور ولم يعد يتماشى ومتطلبات إقتصاد السوق.

فهدف النظام المحاسبي المالي (SCF) هو توفير معلومات مالية محاسبية ذات جودة عالية يركز عليها في صنع القرار، وتكون أكثر ملائمة وموضوعية من تلك التي توفرها المؤسسات في ظل المخطط المحاسبي الوطني (PCN).

وفي كثير من الصناعات تمتد العملية الإنتاجية لأكثر من فترة محاسبية واحدة، ومعنى ذلك أن عملية إكتساب الإيراد تتخلل عدة فترات محاسبية وهي الفترات التي تتم خلالها عملية الإنتاج. وأهم المشكلات المحاسبية المتعلقة بعقود الإنشاء طويلة الأجل تتمثل في تحديد الإيراد الذي ينبغي إثباته وتوقيت عملية الإثبات، وكذلك في معالجة التكاليف التي تحدث خلال عملية التنفيذ وفي قياس وتحديد التكاليف اللازمة لاستكمال العقد، ومعالجة الإيرادات المتعلقة بعقود الإنشاء طويلة الأجل يعد خروجاً على قاعدة البيع كأساس لإثبات الإيراد، ويتم إثبات إيرادات العقود طويلة الأجل وفقاً لطريقتين : طريقة نسبة الإنجاز وطريقة العقود التامة.

2- المشكلة الرئيسية:

على ضوء ما سبق ذكره يمكن صياغة وطرح إشكالية الموضوع من خلال التساؤل التالي:

كيف تتم المعالجة المحاسبية للعقود طويلة الأجل حسب النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية؟

3- الأسئلة الفرعية:

ومن أجل الإلمام بمختلف جوانب الموضوع توصلنا إلى التساؤلات الفرعية التالية:

- ما المقصود بالنظام المحاسبي المالي؟

- متى يتم الإعتراف بالإيراد؟

- ماهي طرق المعالجة المحاسبية للعقود طويلة الأجل؟

4- فرضيات الدراسة:

للإجابة الأولية عن هذه التساؤلات نطرح مجموعة من الفرضيات التي نستعملها في هذا البحث لإختبار صحتها من عدمها بتأكيدا أو نفيها:

- النظام المحاسبي المالي هو نظام محاسبي جاء لينظم العمل المحاسبي في الجزائر في ظل الظروف الإقتصادية الراهنة على الساحة الإقتصادية؛

- يتم الإعتراف بالإيراد كاملا عند نقطة إتمام البيع والتسليم أي عند حدوث تبادل فعلي بين الوحدة المحاسبية والغير؛

- تتم المعالجة المحاسبية للعقود طويلة الأجل وفق طريقة نسبة الإنجاز وكذا طريقة العقود التامة، إضافة إلى طريقة التقدم المعتمدة والمقبولة من قبل المعيار المحاسبي الدولي IAS 11 "عقود الإنشاء".

5- أسباب إختيار الموضوع:

هناك عدة أسباب لتناولنا هذا الموضوع منها ذاتية ومنها موضوعية.

أ- الأسباب الذاتية:

- إرتباط الدراسة بموضوع التخصص؛
- محاولة زيادة وإثراء معلوماتنا بهذا المجال؛
- الرغبة الشخصية في إزاحة الغموض الذي يكتنف هذا الموضوع لدى الكثيرين.

ب- الأسباب الموضوعية:

- عدد الدراسات القليلة في هذا الموضوع؛
- محاولة معرفة كيفية تسجيل العقود طويلة الأجل حسب النظام المحاسبي المالي؛
- إثراء المكتبة بموضوعنا هذا.

6- أهداف الدراسة وأهميتها:

أ- أهداف الدراسة:

بالإضافة لإجابتنا على التساؤلات المطروحة والتأكد من الفرضيات المقدمة نصبو من خلال البحث إلى تحقيق جملة الأهداف التالية:

- توفير المادة العلمية للطلبة كمرجع لهم؛

- التعريف بالنظام المحاسبي المالي؛

- معرفة كيفية تسجيل العقود طويلة الأجل حسب النظام المحاسبي المالي؛

- الخروج بنتائج وإستنتاجات وتوصيات من شأنها أن تساعد الباحثين في دراساتهم المستقبلية.

ب- أهمية الدراسة:

تتمثل أهمية البحث في دراسة النظام المحاسبي المالي دراسة تفصيلية نوعاً ما، وكيفية التسجيل للعقود طويلة الأجل وفقه.

بالإضافة إلى ذلك فإن هذا الموضوع له علاقة كبيرة بمهنة المحاسبة، والإحاطة به يسهل لنا كطلبة الاندماج في هاته المهنة مستقبلاً.

7- الدراسات السابقة:

نظراً لصعوبة الإطلاع على كل ما كتب في مجال هذا البحث، والمجالات المرتبطة به فقد وفقنا في الإطلاع على بعض تلك الدراسات التي سبقت موضوع البحث وهي:

أولاً: الدراسات باللغة العربية:

الدراسة الأولى: وهي لصاحبها شادي عبد اللطيف، بعنوان أثر معيار الاعتراف بالإيراد على المشكلات المحاسبية في شركات المقاولات الأردنية، أطروحة دكتوراة مقدمة لكلية الأعمال بجامعة عمان سنة 2014، حاول صاحبها التعرف على أثر معيار الاعتراف بالإيراد على المشاكل المحاسبية في شركات المقاولات الأردنية وإلى بيان دور معايير المحاسبة الدولية في إضفاء الثقة والمصدقية على القوائم المالية لشركات المقاولات، وقد تكون هذه الدراسة من أوائل الدراسات التي تربط بعدين مهمين هما المشكلات المحاسبية ومبدأ الاعتراف بالإيراد؛

الدراسة الثانية: وهي لصاحبها جربوع يوسف، بعنوان دور المحاسبة في إتخاذ القرارات الإدارية في قطاع المقاولات وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية سنة 2004، خلصت هذه الدراسة إلى أنه لا بد أن تشمل عقود الإنشاءات في المقاولات القيمة الأصلية والإيرادات المتعلقة بالتعديلات والمطالبات والخوافز بشرط أن يكون هناك احتمال تحقق إيرادات عنها، وذلك وفقاً لما نص عليه معيار المحاسبة الدولي IAS 11. ويمكن الإستفادة من هذه الدراسة كونها أبرزت دور المحاسبة في إتخاذ القرارات في شركات المقاولات وفق معايير المحاسبة الدولية في شركات المقاولات في الأردن؛

ثانيا: الدراسات باللغة الأجنبية:

la troisième étude: KPMG IFRG Ltd (2011), New on the Horizon: Revenue recognition for building and construction

هدفت هذه الدراسة إلى توضيح المقترحات المقدمة من قبل IASB و FASB وذلك لتنظيم وتعديل المعايير المنظمة لعقود المقاولات بخصوص التعديلات من ناحيتين:

- تفصيل العقد الإنشائي إلى عقود مفصلة ومقاييس أداء مختلفة وهذا يحتاج إلى جهود وإستثمارات إضافية من أجل المتابعة والتدقيق؛

- إن الإيراد والأرباح على عقود المقاولات لا يتم الإعتراف بها إلا بعد إنتهاء العقد وتسليم المنتج إلى المستهلك مما يؤثر على تذبذب الدخل في هذه الشركات.

خلصت هذه الدراسة إلى توضيح التعديلات الجديدة وتفصيلها بحيث أنها أخذت بعين الإعتبار المخاوف التي أبدتها شركات المقاولات. ويستفاد من هذه الدراسة كونها تركز على مبدأ الإعتراف بالإيراد في شركات المقاولات وتقديم نموذج الخمس خطوات الخاص بشركات المقاولات مما يجعله مهما في دراستنا لتطبيقها على البيئة الأردنية.

8- الإطار الزمني والمكاني:

يتمثل الإطار الزمني والمكاني لهذه الدراسة فيما يلي:

الإطار الزمني:

تمت دراسة الحالة بمؤسسة البدر لأشغال البناء والترقية العقارية وذلك بإسقاط الدراسة النظرية على سنة الدراسة والمتمثلة في 4 سنوات من 2011 إلى غاية 2014.

الإطار المكاني:

تمت هذه الدراسة بمؤسسة البدر لأشغال البناء والترقية العقارية والتي درسنا فيها كيفية التسجيل المحاسبي للعقود طويلة الأجل حسب النظام المحاسبي المالي.

9- المنهج والأدوات المستخدمة:

أ- المنهج المتبع:

في دراستنا هذه إعتمدنا على المنهج الوصفي والتحليلي في جانبيه النظري والتطبيقي، ذلك لأنه المنهج المناسب في دراستنا هذه، والذي يسمح بعرض الموضوع بشكل جيد وكذا القيام بالتحليل والتفسير بشكل علمي،

فالمنهج الوصفي فيما يتعلق بالمفاهيم العامة التي شكلت مدخلا للدراسة، أما المنهج التحليلي فإعتمدنا عليه في الفصل الثالث كدراسة تطبيقية على شركة البدر لأشغال البناء والترقية العقارية.

ب- الأدوات المستخدمة:

- المسح المكتبي والغرض منه الوقوف على أهم ما تناولته المراجع والمصادر المختلفة؛
- الإطلاع على بعض الدراسات السابقة وكذا بعض المجالات بالإضافة إلى التشريعات القانونية.

10- صعوبات البحث:

- عدم توفر الوقت الكافي مما إنعكس سلبا على مردود الباحث، وقدرته على جمع المعلومات؛
- قلة المراجع المتوفرة على مستوى مكتبة الجامعة؛
- صعوبة ترجمة المراجع لما لها من أهمية بالغة في موضوع البحث.

11- محتوى البحث:

لتحقيق أهداف البحث ومعالجة مشكلته بصورة علمية، ارتأينا أن نقسم هذا الموضوع إلى مقدمة وفصلين نظريين وفصل تطبيقي تناولنا فيه دراسة حالة فخامة، ويمكن استعراض ذلك على النحو التالي:

* **الفصل الأول:** المعنون بمدخل للنظام المحاسبي المالي وصنف الإيراد وتم حصره في ثلاث مباحث، حيث يتناول الأول: الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي، والثاني: مميزات، هيكل وسير حسابات النظام المحاسبي المالي، أما الثالث: عموميات حول الإيراد.

* **الفصل الثاني:** والمعنون بالعقود طويلة الأجل حسب المعيار المحاسبي الدولي IAS 11 والنظام المحاسبي المالي ويحتوي على مبحثين، حيث كان الأول: عقود الإنشاء حسب المعيار المحاسبي الدولي IAS 11، أما الثاني: عموميات حول العقود طويلة الأجل.

* **الفصل الثالث:** "الدراسة الميدانية" حيث قسمنا هذا الفصل إلى مبحثين، الأول تحدثنا فيه عن مؤسسة البدر وأهم نشاطاتها إضافة للدور الإقتصادي لها وكذا تحليل الهيكل التنظيمي لها، أما الثاني حاولنا من خلاله بيان المعالجة المحاسبية للعقود طويلة الأجل وفق النظام المحاسبي المالي بإعتماد طريقتي نسبة التقدم في الإنجاز وطريقة العقود التامة.

تمهيد:

إن التوسع الحاصل في التبادلات الاقتصادية والتجارية بين مختلف دول العالم وانتشار الشركات متعددة الجنسيات واتساع رقعة أعمالها، أدى إلى ظهور مشاكل محاسبية عديدة عجزت محاسبة المؤسسة عن حلها، وهذا ينطبق على المحاسبة في الجزائر بخصوص المخطط المحاسبي الوطني الذي أصبح يعاني بكثير من المشاكل وبالتالي صار من الضروري إصدار نظام جديد يتماشى مع التطورات الحاصلة ويكون ملائم مع احتياجات مستخدمي المعلومات المحاسبية على المستوى المحلي والدولي، حيث صدر القانون الخاص بالنظام المحاسبي المالي رقم 07-11 في 25 نوفمبر 2007، ودخل حيز التطبيق ابتداء من أول جانفي 2010.

يشكل الإيراد التدفق الإجمالي للمنافع الاقتصادية في الفترة الناجمة عن سياق الأنشطة العادية للمنشأة عندما تنتج تلك التدفقات زيادة في رأس مال المنشأة، ويتم الاعتراف به عندما يكون من المحتمل أن المنافع الاقتصادية المستقبلية تتدفق إلى المنشأة حيث يمكن قياس تلك الفوائد بموثوقية.

وقد تم تقسيم هذا الفصل إلى:

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي؛

المبحث الثاني: مميزات، هيكل وسير حسابات النظام المحاسبي المالي؛

المبحث الثالث: عموميات حول الإيراد.

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي

لقد تم اعتماد وتطبيق النظام المحاسبي المالي نظرا للعيوب والنقائص التي أصبحت تتخلل المخطط المحاسبي الوطني نسخة 1975. وسنحاول تسليط الضوء في هذا المبحث على الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي من خلال التعريف به وبيان مجال تطبيقه، وإبراز أهميته، والوقوف على أبرز الأهداف التي يرمي النظام إلى تحقيقها وبيان المبادئ التي يقوم عليها.

المطلب الأول: الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي

سنتعرف في هذا المطلب على ماهية النظام المحاسبي المالي من خلال التعريف به وتحديد مجال تطبيقه.

الفرع الأول: تعريف النظام المحاسبي المالي.

أولاً: من الناحية الاقتصادية: المحاسبة المالية هي نظام لتنظيم المعلومة المالية يسمح بتخزين المعطيات القاعدية، تصنيفها، تقييمها وتسجيلها وعرض كشوف مالية تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات الكيان، نجاحته ووضعية خزنته في نهاية السنة المالية¹.

ثانياً: من الناحية القانونية: نظام المحاسبة المالية هو مجموعة الإجراءات والنصوص التنظيمية التي تنظم الأعمال المالية والمحاسبية للمؤسسات المجبرة على تطبيقه وفقاً لأحكام القانون ووفقاً للمعايير المالية والمحاسبية الدولية المتفق عليها².

الفرع الثاني: مجال تطبيق النظام المحاسبي المالي.

يطبق النظام المحاسبي المالي على كل شخص طبيعي أو معنوي ملزم بموجب نص قانوني أو تنظيمي بمسك المحاسبة المالية مع مراعاة الأحكام الخاصة بها، ويستثنى الأشخاص المعنويين الخاضعين لقواعد المحاسبة العمومية³. كما تلتزم المؤسسات التالية بمسك محاسبة مالية وهي⁴:

- الشركات الخاضعة لأحكام القانون التجاري؛
- التعاونيات؛
- الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين المنتجون للسلع أو الخدمات التجارية وغير التجارية إذا كانوا يمارسون

¹ موسى بودهان، الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي، دار الهدى، الجزائر، 2010، ص34.

² عاشور كوش، متطلبات تطبيق النظام المحاسبي المالي الموحد (IAS/IFRS) في الجزائر، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، العدد السادس، جامعة الشلف، 2009، ص291.

³ بلعوسي التجاني، النظام المحاسبي المالي، دار هومة، الجزائر، 2009، ص20.

⁴ Collection EPBI, Le Système Comptable Financier(S.C.F), Pages Bleues Internationales, Algérie, 2008, p08.

نشاطات إقتصادية مبنية على عمليات متكررة؛

- وكل الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين بموجب نص قانوني أو تنظيمي؛

كما يمكن للكيانات الصغيرة التي لا تتعدى رقم أعمالها وعدد مستخدميها ونشاطها الحد المعين أن تمسك محاسبة مالية مبسطة¹.

المطلب الثاني: أهمية وأهداف النظام المحاسبي المالي

سنبين في هذا المطلب مدى أهمية النظام المحاسبي المالي وكذا أهم الأهداف التي يرمي إليها.

الفرع الأول: أهمية النظام المحاسبي المالي.

يكتسي النظام المحاسبي المالي أهمية بالغة كونه يستجيب لمختلف إحتياجات المهنيين والمستثمرين، كما أنه يشكل خطوة هامة في تطبيق المعايير المحاسبية الدولية، في إطار التوحيد المحاسبي العالمي و الذي يهدف إلى²:

- تبسيط قراءة القوائم المالية بلغة محاسبية موحدة؛

- فرض رقابة على الشركات التابعة و الفروع للشركة الأم؛

- يسهل عملية مراقبة الحسابات التي تتركز على مبادئ محددة بوضوح؛

- توحيد الطرق المحاسبية المعتمدة في عملية التقييم الخاصة بالمخزونات، إعادة تقييم عناصر الميزانية، حساب الإهلاكات، كيفية معالجة المؤونات، وتوحيد الإجراءات المحاسبية بهدف الوصول إلى قوائم مالية موحدة؛

- يسمح بتوفير معلومة مالية مفصلة ودقيقة تعكس الصورة الصادقة للوضعية المالية للمؤسسة؛

- توضيح المبادئ المحاسبية الواجب مراعاتها عند التسجيل المحاسبي و التقييم و كذا إعداد القوائم المالية، مما يقلص من حالات التلاعبات.

الفرع الثاني: أهداف النظام المحاسبي المالي.

إن النظام المحاسبي المالي ينشأ القواعد العامة لمسك، تجميع، تجديد وتقديم القوائم المالية للمؤسسات الجزائرية وللهيئات الخاضعة لمسك المحاسبة من أجل تحقيق الأهداف التالية³:

- إعطاء صورة صادقة للوضعية المالية، وأداء وتغيرات الوضعية المالية للمنشأة بمراعاة الإلتزامات القانونية التي يجب على الوحدات إحترامها دون إستثناء، تنظيمها، حجم وطبيعة نشاطها؛

¹ المادة 05 من القانون رقم 11/07 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007، المتضمن للنظام المحاسبي المالي.

² شنوف شعب، أهمية التوحيد المحاسبي العالمي بالنسبة للشركات الدولية، مجلة جديد الاقتصاد، العدد 00، جامعة الجزائر، 2006، ص 65.

³ مصطفى عوادي، المعالجة المحاسبية لإهلاك التثبيات حسب النظام المحاسبي المالي (scf مع دراسة حالات)، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، العدد الخامس، جامعة الوادي، 2012، ص ص 121-122.

- السماح بمقارنة موثوق فيها في ظرف زمني محدد داخل الوحدة وفي مكان محدد على المستوى الوطني والدولي بين الوحدات؛

- نشر معلومة أكيدة، كاملة، عادلة، موثوق فيها وذات شفافية لكي تساهم في تشجيع المستثمرين والضمان لهم متابعة لأموالهم؛

إضافة إلى الأهداف الأخرى المرجو تحقيقها من خلال الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي، والتي يمكن تلخيصها في النقاط التالية¹:

* ترقية النظام المحاسبي الجديد ليواكب ويتوافق مع الأنظمة المحاسبية الدولية؛

* جعل القوائم المحاسبية والمالية وثائق دولية تتناسب مع مختلف الكيانات الأجنبية؛

* العمل على تحقيق العقلانية من خلال الوصول إلى الشفافية في عرض المعلومات؛

* يساعد في فهم أحسن لإلتخاذ القرارات وتسيير المخاطر لكل الفاعلين في السوق؛

- تقريب ممارساتنا المحاسبية من الممارسات الدولية القائمة على المعايير المحاسبية الدولية².

المطلب الثالث: فرضيات ومبادئ النظام المحاسبي المالي

تبنى النظام المحاسبي المالي مختلف الفروض والمبادئ المحاسبية المعروفة والتي سنوجزها في هذا المطلب.

الفرع الأول: فرضيات النظام المحاسبي المالي.

حسب النظام المحاسبي المالي هناك فرضيتين أساسيتين يجب التقيد بهما عند تحضير القوائم المالية هما³:

أولاً: محاسبة الإلتزامات: وتعني أن كل الوقائع الإقتصادية التي تطرأ وتؤثر على الحالة المالية يجب أن تسجل في أوانها سواء تم التسديد أم لا، أي تتم المعالجة المحاسبية بمجرد حدوث الإلتفاق، وليس من الضروري إنتظار التدفقات النقدية.

ثانياً: محاسبة الإستمرارية: وتعني أن القوائم المالية تعد على أساس إستمرارية المؤسسة في الإستغلال، أي دون أن يكون للمؤسسة نية التوقف في المستقبل.

الفرع الثاني: مبادئ النظام المحاسبي المالي.

المبادئ عبارة عن فوائد عمومية تتبع لتوجيه التطبيق العملي، وهي تتصف بالقوة القانونية، ولكي يكتسب

¹Samir merouani, **Le projet du nouveau système comptable Algérien, Anticiper et préparer le passage**, Mémoire de magistère en sciences de gestion, ESC, Alger, 2007-2008, p94.

² جمال لعشيشي، محاسبة المؤسسة والحجاية وفق النظام المحاسبي المالي، الأوراق الزرقاء العالمية، الجزائر، 2010، ص12.

³ Rachida bousali, **Les Normes comptable du scf**, Aloulfia talita, 2010, pp17-18.

أي مبدأ محاسبي صفة تجعله من ضمن المبادئ المتعارف عليها فإنه يجب أن يحقق ما يلي¹:

- أن يكون مقبولا قبالا عاما في التطبيق العملي؛

- أن يحظى بقدر ملحوظ من التأييد الرسمي من قبل الجهات المسؤولة عن تنظيم وتطوير مهنة المحاسبة.

وعموما يمكن حصر المبادئ المحاسبية :

أولاً: مبدأ المقابلة: يطلق عليه مبدأ تغطية النفقات أو مبدأ مقابلة المصروفات بالإيرادات، ووفقا لهذا المبدأ يجب أن تتضمن النفقات جميع النفقات المتعلقة بالفترة المالية بغض النظر عن واقعة السداد، كما يجب أن تتضمن الإيرادات جميع الإيرادات المتعلقة بنفس الفترة المالية بغض النظر عن واقعة التحصيل².

ثانياً: مبدأ الموضوعية: يعني هذا المبدأ بأن المعلومات والبيانات المحاسبية يجب أن تكون معتمدة على دليل موضوعي وليس على حكم شخصي، ومثال ذلك الإثبات الموضوعي للشيكات وكشوفات البنك والفواتير ومستندات الشراء وقوائم الجرد الفعلية للبضاعة، ولاشك بأن هذا المبدأ يعزز هدف المحاسبة وهو تزويد الجهات المعنية بالبيانات المالية الصادقة والدقيقة لتكون مفيدة في إتخاذ القرار، كما أن هذا المبدأ يبني الثقة مع مستخدمي هذه المعلومات³؛

ثالثاً: مبدأ الإفصاح التام: وهو أحد الأركان الرئيسية للإعلام المحاسبي، ويعني تزويد المستخدمين الخارجيين بالمعلومات المفيدة لغرض إتخاذ القرارات الإقتصادية، وهذا يتطلب الإفصاح السليم عن البيانات المالية وغيرها من المعلومات الملائمة⁴.

رابعاً: مبدأ الأهمية النسبية: تكون المعلومة ذات معنى، أي ذات أهمية إذا أثر غيابها من القوائم المالية في القرارات المتخذة من طرف المستخدمين لهذه القوائم، لذا يجب أن تبرز القوائم المالية كل معلومة مهمة يمكن أن تؤثر على حكم مستعملها تجاه المؤسسة⁵.

خامساً: مبدأ القيد المزدوج: تعتمد المحاسبة المالية على مبدأ القيد المزدوج لما له من فوائد كبيرة في اكتشاف الأخطاء، ويشترط القيد المزدوج في كل عملية تسجيل تساوي مجموع المبالغ المسجلة في الأطراف الدائنة للحسابات الأولى ومجموع المبالغ المسجلة في الأطراف المدينة للحسابات الثانية، أي كل عملية محاسبية تقوم

¹ عمار بن عيشي، معوقات تطبيق النظام المحاسبي المالي في شركات المساهمة الجزائرية، المجلة الجزائرية للتنمية الإقتصادية، العدد 01، جامعة الجزائر، 2014، ص 87.

² محمد عباس بدوي، المحاسبة وتحليل القوائم المالية، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 2009، ص 41.

³ حزة بشير أبو عاصي، مبادئ المحاسبة، الطبعة الأولى، الجزء الأول، دار الفكر للنشر، الأردن، 1999، ص 27.

⁴ رضوان حلوة حنان، نزار فليح البلداوي، مبادئ المحاسبة المالية، الطبعة الأولى، دار إثراء للنشر، الأردن، 2009، ص 31.

⁵ بوزنان إبراهيم، مخلوف الطاهر، النظام المحاسبي المالي بين المبادئ المحاسبية ومعايير المحاسبة الدولية، مداخلة مقدمة في الملتقى الدولي حول: الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الجديد وآليات تطبيقه في ظل المعايير المحاسبية الدولية IFRS-IAS، جامعة البليدة، أيام 13-14-15 أكتوبر 2009، ص 05.

بتسجيلها المؤسسة تؤثر في ثنائي من الحسابات على الأقل إحداها في طرف يسمى المدين وإحداها في طرف يسمى الدائن، ويشترط توازن الحسابات وذلك لكل عملية¹.

سادسا: أسبقية الواقع الاقتصادي على الشكل القانوني: من الضروري محاسبة العمليات المالية والأحداث الأخرى حسب حقيقتها الاقتصادية وليس إستنادا فقط على شكلها القانوني لأنه توجد في بعض الحالات تناقض بين الشكل القانوني والحقيقة الاقتصادية².

سابعا: مبدأ التكلفة التاريخية: تسجل في المحاسبة عناصر الأصول والخصوم والمنتجات والأعباء وتعرض في القوائم المالية بتكلفتها التاريخية، على أساس قيمتها عند تاريخ معاينتها دون الأخذ في الحسبان آثار تغيرات الأسعار أو تغيرات القدرة الشرائية للعملة. بخلاف ذلك فإنه يمكن تعويض التكلفة التاريخية وتقييم الأصول والخصوم بالقيمة الحقيقية (القيمة العادلة) في حالات خاصة، مثل الأدوات المالية والأصول³.

ثامنا: مبدأ الحيطة والحذر: ويقصد بذلك الإلتزام بدرجة من الحذر في إعداد التقديرات في ظل عدم التأكد، بحيث لا تؤدي هذه التقديرات إلى تضخيم وإفراط في قيمة الأصول والإيرادات، أو التقليل في قيمة الخصوم والتكاليف⁴.

تاسعا: مبدأ عدم المقاصة: لا يمكن إجراء أي مقاصة بين عناصر الأصول والخصوم في الميزانية أو بين عناصر الإيرادات والأعباء في حساب النتيجة، والهدف من هذا المبدأ هو منع فقدان المعلومة المالية لقيمتها، خاصة في حالة الإفلاس⁵.

¹ عبد الوهاب رميدي، علي سمي، المحاسبة المالية، الطبعة الأولى، دار هومة، الجزائر، 2011، ص 29.

² يونس حسن الشريف وآخرون، مبادئ المحاسبة المالية، الطبعة الخامسة، منشورات جامعة قارونس، ليبيا، 2002، ص 23.

³ مداني بن بلغيث، محاضرة بعنوان دروس في المحاسبة المالية حسب النظام المحاسبي المالي الجديد، جامعة ورقلة، أكتوبر 2010، ص 03.

⁴ حسين القاضي، مأمون حمدان، نظرية المحاسبة، الطبعة الأولى، دار الثقافة للنشر، الأردن، 2007، ص 477.

⁵ آيت محمد مراد، أبحري سفيان، النظام المحاسبي المالي الجديد في الجزائر "تحديات وأهداف"، مداخلة مقدمة في الملتقى الدولي حول: الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي

المالي الجديد وآليات تطبيقه في ظل المعايير المحاسبية الدولية IAS-IFRS، جامعة البليدة، أيام 13-14-15 أكتوبر 2009، ص 06.

المبحث الثاني: مميزات، هيكل وسير حسابات النظام المحاسبي المالي

سنتعرف في هذا المبحث على مميزات النظام المحاسبي المالي، إضافة إلى بيان هيكله، وكذا التطرق إلى مدونة حساباته.

المطلب الأول: مميزات النظام المحاسبي المالي

للنظام المحاسبي المالي العديد من المزايا التي ميزته عن المخطط المحاسبي الوطني ومن أهمها نذكر¹:

- إحتوائه على نصوص صريحة وواضحة المبادئ وقواعد التسجيل، وطرق التقييم وإعداد القوائم، وهذا ما يحد من التأويلات الخاطئة الإرادية واللاإرادية؛
- توضيح قواعد تقييم وتسجيل كل العمليات، بما فيها تلك التي لم يعالجها المخطط المحاسبي الوطني؛
- وصف محتوي كل الوضعيات المالية التي ينبغي أن تقدمها المؤسسة: الحصيلة، حساب النتيجة، جدول تدفقات الخزينة وتقديمه وفق المعايير الدولية؛
- إختيار البعد الدولي لمطابقة الممارسات المحاسبية مع الممارسة العالمية لضمان التكيف مع الاقتصاد المعاصر وإنتاج معلومات مفصلة تعكس بصدق الوضعية المالية للمؤسسة، ومن ضمن ثلاث مرجعيات محاسبية، أوروبية، أمريكية، IAS/IFRS، اختار هذه الأخيرة².

المطلب الثاني: هيكل النظام المحاسبي المالي

يتكون النظام المحاسبي المالي مما يلي:

الفرع الأول: مكونات الإطار التشريعي للنظام المحاسبي المالي³.

يتضمن الإطار التشريعي المتضمن النظام المحاسبي المالي ما يلي:

- القانون رقم 07/ 11 المؤرخ في 25/11/2007 يتضمن النظام المحاسبي المالي (المادة 43)؛
- المرسوم التنفيذي رقم 08/ 106 المؤرخ في 25/11/2008 يتضمن تطبيق أحكام القانون 07/ 11 (المادة 44)؛
- القرار الوزاري المؤرخ في 26/ 11/ 2008 الذي يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوفات المالية وعرضها، ومدونة الحسابات؛

¹ كمال زواق، المراجعة الخارجية في ظل النظام المحاسبي المالي الجديد، رسالة ماجستير، دراسة غير منشورة، جامعة الجزائر 3، 2009-2010، ص 117.

² بن ربيع حنيفة، الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS، الجزء الأول، دار هومة، الجزائر، 2010، ص 22-23.

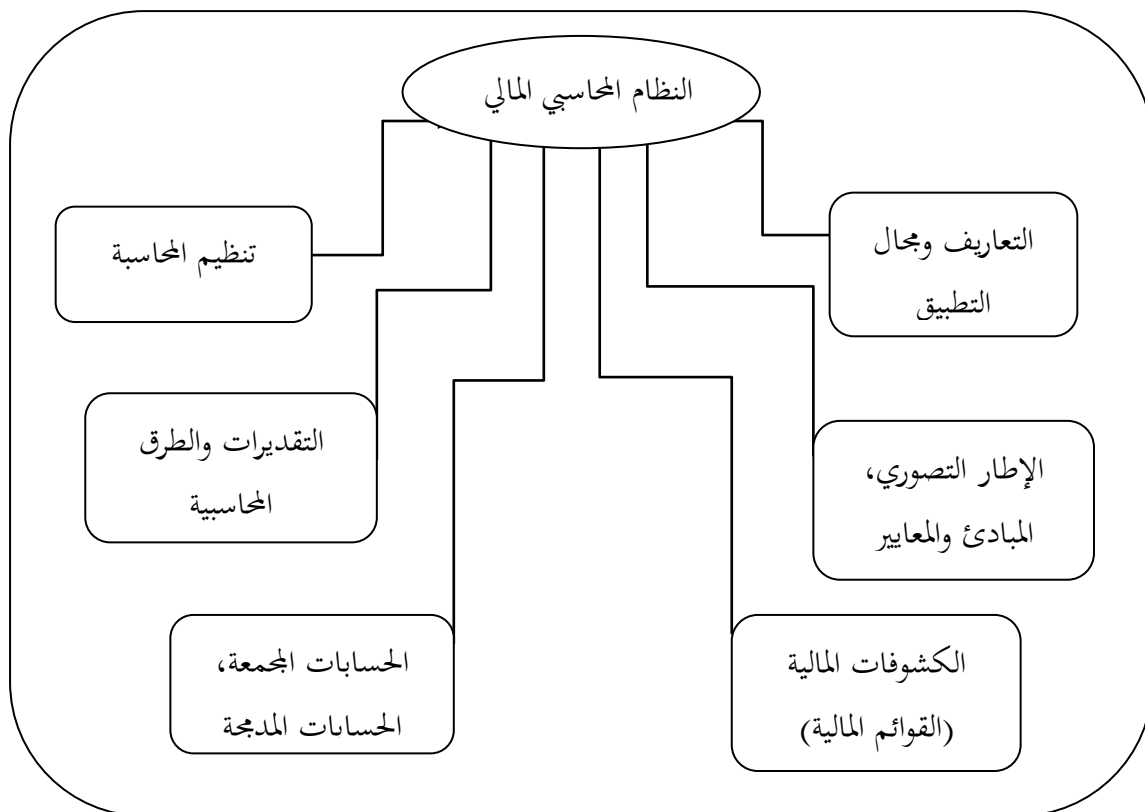
³ سعد بوروي، الأسس والمبادئ المحاسبية في ظل النظام المحاسبي المالي الجزائري، مداخلة مقدمة في الملتقى الدولي حول: النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية، المركز الجامعي بالوادي، أيام 17-18 جانفي 2010، ص 06.

- المرسوم التنفيذي رقم 110/09 المؤرخ في 2009/04/07 والمتضمن نص ينظم عملية المسك المحاسبي بالطريقة الآلية وخاصة عملية تحديد وتأطير البرامج المحاسبية الآلية (Les logiciels).

الفرع الثاني: مكونات النظام المحاسبي المالي¹.

يمكن تمثيل مكونات النظام المحاسبي المالي في الشكل التالي:

الشكل رقم 1-1: مكونات النظام المحاسبي المالي



المصدر: مختار مسامح، النظام المحاسبي المالي الجديد وإشكالية التطبيق في إقتصاد غير مؤهل، ملتقى دولي حول النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل النظام المحاسبي المالي، المركز الجامعي بالوادي، أيام 17-18 جانفي 2010، ص12.

إنطلاقاً من الشكل السابق يلاحظ أن النظام المحاسبي المالي يركز على الأركان الستة المشار إليها، وهذا ما لم يلاحظ في المخطط المحاسبي الوطني السابق.

1. **تنظيم المحاسبة:** في هذا الجانب لم يأتي النظام المحاسبي المالي بشيء جديد، لأنه أشار إلى أمور تقنية وعملية متعارف عليها ومعمول بها سابقاً في المخطط المحاسبي الوطني .

¹ ضيف الله محمد الهادي وأخرون، مقارنة النظام المحاسبي المالي scf بالمعايير الدولية للمحاسبة IAS/IFRS، مداخلة مقدمة في الملتقى الدولي حول: الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الجديد وآليات تطبيقه في ظل المعايير المحاسبية الدولية IFRS-IAS، جامعة البليدة، أيام 13-14-15 أكتوبر 2009، ص03.

ف نجد النظام المحاسبي المالي أوجب على المؤسسات والخاضعين لهذا النظام مراعاة وإحترام المبادئ والقواعد

التالية¹:

- ينبغي إحترام المبادئ المحاسبية بالإضافة إلى الدقة والمصدقية والشفافية والإفصاح؛
- كل العمليات تقاس بالعملة الوطنية وتحول العمليات المدونة بالعملة الأجنبية إلى العملة الوطنية حسب المعايير المحاسبية؛

- عناصر الخصوم والأصول ينبغي أن تخضع للجرد الدائم على الأقل مرة في السنة بالكمية والقيمة، على أساس مادي وإحصاء للوثائق الثبوتية، ويجب أن يعكس الجرد الوضعية الحقيقية للأصول والخصوم؛
- كل تسجيل محاسبي ينبغي أن يخضع لمبدأ القيد المزدوج، مع مراعاة التسلسل الزمني في عملية التسجيل كما يجب تحديد مصدر كل تسجيل محاسبي؛

- ينص النظام المحاسبي المالي على مسك المحاسبة يدويا أو عن طريق أنظمة الإعلام الآلي؛
- يجب أن تعرض الكشوف المحاسبية الوضعية المالية للكيان ونجاعته وكل تغيير يحدث على الحالة المالية، كما يجب أن تعكس هذه الكشوف كل المعاملات والأحداث المتعلقة بنشاط الكيان.

2. **الكشوف المالية:** يجب على الكيانات التي تدخل في مجال تطبيق هذا القانون أن تعد الكشوف المالية سنويا على الأقل، وتتمثل هذه الكشوف فيما يلي²:

- الميزانية؛ - حسابات النتائج؛ - جدول سيولة الخزينة؛ - جدول تغير الأموال الخاصة.
- ملحق يبين القواعد والطرق المحاسبية المستعملة، ويوفر معلومات مكملة عن الميزانية وجدول حسابات النتائج، وجدول تدفقات الخزينة، وجدول تغير الأموال الخاصة.

وبمقارنة هذه القوائم المالية بما كان موجودا سابقا، نجد أن القانون الجديد جاء بقائمتين جديدتين هما:

- جدول تغير الأموال الخاصة وسابقا كان هذا الجدول إحدى مكونات الجداول الملحق؛
- جدول سيولة الخزينة وهو الجدول الجديد فعلا، ووضع تقديم قاعدة لمستعملي القوائم المالية لتقييم الكيان (المؤسسة) على توليد سيولة الخزينة وما يعادلها، وكذلك معلومات حول استعمال هذه السيولة.

¹ صبايحي نوال، الإفصاح المحاسبي في ظل معايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS وأثره على جودة المعلومة، رسالة ماجستير، دراسة غير منشورة، جامعة الجزائر 3، 2010-2011، ص 143.

² مفيد عبد اللاوي، النظام المحاسبي الجديد، مزار للطباعة، الوادي، 2008، ص 69.

3. الحسابات المجمعة والحسابات المدمجة¹: تعتبر هذه النقطة من المحاور الجديدة، حيث أنه بالنسبة للحسابات المجمعة ظهرت الحاجة إلى تطهيرها عند إنشاء صناديق المساهمة في بداية التسعينات، وهذا بهدف الإستجابة للوضعيات الإقتصادية الجديدة المرغوب فيها والمتمثلة في الشراكة مع الشركات الأجنبية.

أما بالنسبة للحسابات المدمجة أو المركبة فهو شيء جديد في المحاسبة، ولقد عرف النص القانوني ذلك حيث أشار إلى أن "الكيانات الموجودة داخل الإقليم الوطني أو خارجه دون أن توجد بينها روابط قانونية مهيمنة، تنشر حسابات تدعى حسابات مركبة كما لو تعلق الأمر بكيان وحيد".

4. تغيير التقديرات والطرق المحاسبية²: بالنسبة لهذه القاعدة نجده يتناقض مع المخطط المحاسبي الوطني الذي كان يركز على ثبات الطرق المحاسبية، فحين نجد النظام المحاسبي المالي يقر بإمكانية منح إستثناء لهذه القاعدة في حالتين هما:

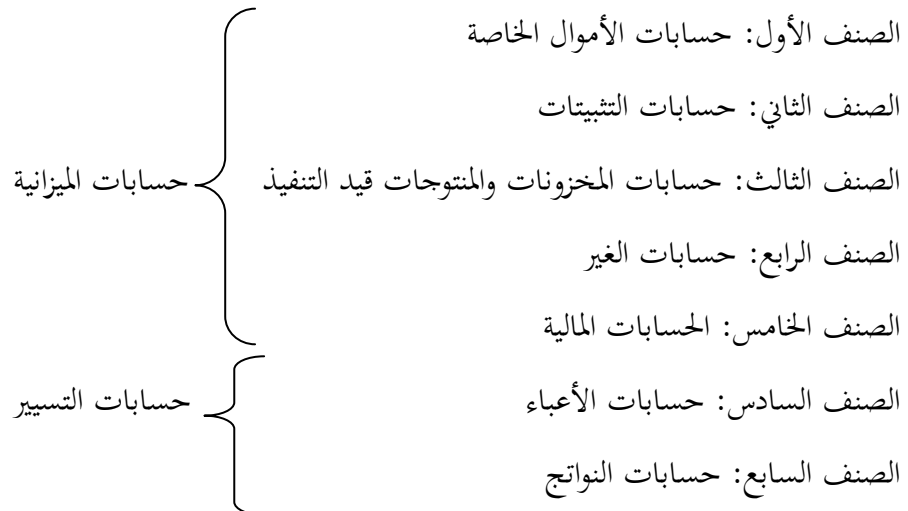
- الحالة الأولى: تغيير مفروض في إطار نص قانوني؛

- الحالة الثانية: عندما يهدف إلى تحسين عرض القوائم المالية.

وهذا الإستثناء الثاني يزيل عقدة التقيد بالتكلفة التاريخية خاصة عند الأخذ بطريقة إعادة التقييم، وهذا الترخيص يعطي دلالة على أن دور القوائم المالية الآن لم يصبح يقتصر على تقديم معلومات نزيهة وقانونية فقط، وإنما التعبير بوفاء عن وضعية المؤسسة في تاريخ محدد.

المطلب الثالث: مدونة حسابات النظام المحاسبي المالي

يحتوي النظام المحاسبي المالي على مدونة حسابات مقسمة إلى سبعة أصناف وهي³:



¹ عاشور كوش، مرجع سابق، ص 299.

² ضيف الله محمد الهادي، مرجع سابق، ص 04.

³ رفيق يوسف، النظام المحاسبي المالي بين الإستجابة للمعايير الدولية ومتطلبات التطبيق، رسالة ماجستير، دراسة غير منشورة، جامعة تبسة، 2010-2011، ص 75.

أما الأصناف 9،8،0 لا تستعمل على مستوى الإطار المحاسبي، ولكن ترك المجال للحرية في إستعمالهم بالنسبة للوحدات من أجل متابعة محاسبة الإستغلال، وإلتزاماتهم المالية خارج الميزانية، أو لبعض العمليات الإستثنائية التي ليس لها مكان ضمن حسابات المجموعة من 1 إلى 17¹.

ويتفرع كل صنف من الأصناف المذكورة إلى مجموعة من الحسابات التي تتفرع بدورها إلى حسابات ثانوية. وتعتبر مدونة الحسابات الإطار العام المنظم لمسك المحاسبة وفق النظام المحاسبي المالي، إلا أن المشرع ترك لكل كيان الحرية في تفرع الحسابات حسب الحاجة وطبيعة النشاط. وسوف نتطرق في بحثنا هذا إلى دراسة حسابات التسيير.

الفرع الأول: حسابات الصنف السادس الأعباء (التكاليف)².

تصنف الأعباء من خلال النظام المحاسبي المالي حسب طبيعتها أو حسب الوظيفة وذلك حسب طبيعة وإحتياجات المؤسسة، وتكون عادة أرصدة حسابات الأعباء مدينة. أولاً: حالة تصنيف الأعباء حسب طبيعتها: يتم تصنيف الحسابات إلى:

- ح60/ المشتريات المستهلكة: يسجل هذا الحساب جميع العناصر التي يتم إقتناؤها بغرض استهلاكها مباشرة في العملية الإنتاجية، ويتفرع بدوره إلى:
- ح600/ مشتريات البضاعة؛
- ح601/ المواد الأولية؛
- ح602/ التموينات الأخرى؛
- ح603/ تغيرات المخزون؛
- ح604/ مشتريات الدراسات والخدمات المؤداة؛
- ح605/ مشتريات المعدات والتجهيزات والأشغال؛
- ح607/ المشتريات غير المخزنة من المواد والتوريدات؛
- ح608/ مصاريف الشراء التابعة؛
- ح609/ التخفيضات، التنزيلات والحسومات المتحصل عليها عن المشتريات.

¹ شناي عبد الكريم، تكييف القوائم المالية في المؤسسات الجزائرية وفق معايير المحاسبة الدولية، رسالة ماجستير، دراسة غير منشورة، جامعة الجزائر، 2008-2009، ص73.

² شعيب شنوف، محاسبة المؤسسة طبقاً لمعايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS، الجزء الأول، مكتبة الشركة الجزائرية بوداود، الجزائر، 2008، ص68.

ح61/ الخدمات الخارجية: يقصد بها جميع الخدمات التي تستقبلها المؤسسة من الجهات الخارجية أي من

الغير، ويتفرع هذا الحساب إلى:

ح611/التقاؤل العام؛

ح613/الإيجارات؛

ح614/ الأعباء الإيجارية وأعباء الملكية المشتركة؛

ح615/الصيانة والإصلاحات والرعاية؛

ح616/أقساط التأمينات؛

ح617/الدراسات والأبحاث؛

ح618/التوثيق والمستجدات؛

ح619/التنزيلات، التخفيضات والحسومات المتحصل عليها عن خدمات خارجية.

ح62/ الخدمات الخارجية الأخرى: يقصد بها أعباء الخدمات الأخرى المقدمة من الغير، ومن مستخدمي

المؤسسة نفسها فيما يتعلق بمصاريف التنقلات والمهمات والتي لم يسبق ذكرها في الحسابات السابقة، ويتفرع هذا الحساب إلى¹:

ح621/العاملون الخارجيين عن المؤسسة؛

ح622/ أجور الوسطاء والأتعاب؛

ح623/ الإشهار والنشر والعلاقات الخارجية؛

ح624/ نقل السلع والنقل الجماعي للمستخدمين؛

ح625/ التنقلات والمهمات والإستقبالات؛

ح626/مصاريف البريد والاتصالات السلكية واللاسلكية؛

ح627/ الخدمات المصرفية وماشابهها؛

ح628/ الإشتراكات والمستجدات؛

ح629/ التنزيلات، التخفيضات والحسومات المتحصل عليها عن خدمات خارجية أخرى.

¹ شعب شئوف، الجزء الأول، مرجع سابق، ص69.

ح63/ أعباء المستخدمين: يقصد بها الأعباء المتعلقة برواتب المستخدمين، بما فيها تلك الممنوحة للمديرين

الإجتماعيين والتكلفة العينية للرواتب بالإضافة إلى إشتراكات الصناديق الإجتماعية وصناديق الإحتياط المرتبطة بهذه الرواتب، ويتفرع هذا الحساب إلى:

- ح631/ أجور المستخدمين؛

- ح634/ أجور المستغل الفردي؛

- ح635/ الإشتراكات المدفوعة للهيئات الإجتماعية؛

- ح636/ الأعباء الإجتماعية للمستغل الفردي؛

- ح637/ الأعباء الإجتماعية الأخرى؛

- ح638/ أعباء المستخدمين الأخرى.

ح64/ الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة: يتمثل في الضرائب والرسوم التي تتحملها المؤسسة خلال

نشاطها، ويتفرع هذا الحساب إلى:

- ح641/ الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة عن الأجور؛

- ح642/ الضرائب والرسوم غير المسترجعة عن رقم الأعمال؛

- ح645/ الضرائب والرسوم الأخرى.

لا تسجل الضرائب على الأرباح في هذا الحساب لأنها مسجلة في الحساب 695.

ح65/ الأعباء العملية الأخرى: يشمل هذا الحساب جميع الأعباء الناتجة من النشاط التشغيلي للمؤسسة،

ويتفرع إلى¹:

- ح651/ الأتاوي المترتبة على الإمتيازات والبراءات والرخص وبرامج المعلوماتية والحقوق والقيم المماثلة؛

- ح652/ نواقص القيم عن خروج أصول مثبتة غير مالية؛

- ح653/ أتعاب حضور؛

- ح654/ خسائر عن حسابات دائنة غير قابلة للتحويل؛

- ح655/ قسط النتائج عن العمليات المنجزة بصورة مشتركة؛

- ح656/ الغرامات والعقوبات والإعانات الممنوحة والهبات والتبرعات؛

- ح657/ الأعباء الإستثنائية للتسيير الجاري؛

¹ شناي عبد الكريم، مرجع سابق، ص75.

- ح658/ أعباء أخرى للتسيير الجاري.

- ح66/ الأعباء المالية: يتمثل في جميع الأعباء المالية التي تتحملها المؤسسة خلال نشاطاتها، ويتفرع هذا الحساب حسب الحاجة لغرض إظهار طبيعة أو أصل الأعباء كالآتي:

- ح661/ أعباء الفوائد؛

- ح664/ الخسائر عن الحسابات الدائنة المرتبطة بمساهمات؛

- ح665/ فارق التقييم عن أصول مالية - نواقص القيمة؛

- ح666/ خسائر الصرف؛

- ح667/ الخسائر الصافية عن التنازل عن الأصول المالية؛

- ح668/ الأعباء المالية الأخرى.

- ح67/ العناصر غير العادية- الأعباء: لا يستعمل هذا الحساب إلا في الظروف الإستثنائية لتسجيل عمليات غير عادية مثال ذلك حالة نزع الملكية، فالغرض من وجود هذا الحساب هو ضرورة إظهار وتحديد طبيعة وأصل الأعباء خاصة منها الإستثنائية على مستوى الكشف المالية.

- ح68/ المخصصات للإهلاكات والمؤونات- وخسائر القيمة¹: يقيد في هذا الحساب أقساط إهلاكات أصول المؤسسة الخاضعة لهذا النوع من الإعترااف بأعباء التقادم في مقابل حسابات إهلاك الأصول نفسها، كما يضم المؤونات التي تخصصها المؤسسة على أسس ومبادئ متعارف عليها كإحتياط أعباء متوقعة الحدوث، بالإضافة إلى ما سبق تعترف المؤسسة من خلال هذا الحساب بالنقص في قيمة بعض من أصولها نتيجة لتغيرات السوق وبالتزامن مع الأحداث الإقتصادية، يتفرع حسب طبيعة الأصول المعنية إلى:

- ح681/ المخصصات للإهلاكات والمؤونات وخسائر القيمة والأصول غير الجارية؛

- ح682/ المخصصات للإهلاكات والمؤونات وخسائر قيمة السلع الموضوعة موضع الامتياز؛

- ح685/ المخصصات للإهلاكات والمؤونات وخسائر القيمة_الأصول الجارية؛

- ح686/ المخصصات للإهلاكات والمؤونات وخسائر القيمة_العناصر المالية.

- ح69/ الضرائب على النتائج وما يماثلها: يقيد في هذا الحساب المبالغ المستحقة الدفع بإسم الأرباح الخاضعة للضريبة (الضرائب على الأرباح، الضرائب الجزافية)، كما يسجل الأعباء المتعلقة بمشاركة الأجزاء المحتملة

¹ لخضر علاوي، نظام المحاسبة المالية، الأوراق الزقاء العالمية، الجزائر، 2011، ص388.

في نتائج المؤسسة، ويتفرع هذا الحساب إلى:

- ح692/ فرض الضريبة المؤجلة عن الأصول؛

- ح693/ فرض الضريبة المؤجلة عن الخصوم؛

- ح695/ الضرائب عن الأرباح المبينة على نتائج الأنشطة العادية؛

- ح698/ الضرائب الأخرى عن النتائج.

ثانيا: حالة تصنيف الأعباء حسب وظيفتها¹:

تطبق نفس المبادئ فيما يتعلق بتسيير الحسابات في حالة ما إذا كانت أعباء المؤسسة أو منتوجاتها محل تقسيم حسب الوظيفة.

تصنف الأعباء حسب الوظيفة وذلك حسب خصوصيات كل مؤسسة من حيث النشاط والحجم، بحيث يمكن أن نجد عدة طرق وصور في تصنيف الأعباء حسب الوظيفة وهذا كما يلي:

- تصنيف الأعباء من الزاوية الاقتصادية أو النشاط بحيث نجد: وظيفة الشراء، وظيفة الإنتاج، وظيفة التوزيع، الوظيفة الإدارية والمالية؛

- تصنيف حسب وسائل الإستغلال بحيث نجد: المخازن، المصانع، المكاتب...؛

- التصنيف حسب مراكز التكلفة أو المسؤولية بحيث نجد: المديرية العامة، الإدارة والمالية، المديرية التجارية، مصالح الدراسات، المصالح التقنية..

الفرع الثاني: حسابات الصنف السابع (المنتجات)².

يعتبر الإيراد* الهدف الرئيسي للمؤسسة، كما يمثل حاصل ونمط إستغلالها لوسائلها الإنتاجية. كما تكون

أرصدة حسابات الإيرادات (المنتجات) عادة أرصدة دائنة بطبيعتها، ويضم هذا الصنف الحسابات التالية:

- ح70/ المبيعات من البضائع والمنتجات المصنعة: يقسم حساب المبيعات وفقا لإحتياجات المؤسسة، ويتفرع بدوره إلى:

- ح700/ المبيعات من البضائع؛

- ح701/ المبيعات من المنتجات التامة المصنعة؛

- ح702/ المبيعات من المنتجات الوسيطة؛

¹ لخضر علاوي، مرجع سابق، ص390.

² شعيب شونف، محاسبة المؤسسة طبقا لمعايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS، الجزء الثاني، مكتبة الشركة الجزائرية بوداود، الجزائر، 2008، ص73.

* سيتم دراسته بالتفصيل حسب معايير المحاسبة الدولية في المبحث الثالث من نفس الفصل.

- ح703/ المبيعات من المنتجات المتبقية؛
- ح704/ مبيعات الأشغال؛
- ح705/ مبيعات الدراسات؛
- ح706/ تقديم الخدمات الأخرى؛
- ح708/ منتجات الأنشطة الملحق؛
- ح709/ التخفيضات، التزييلات والحسومات الممنوحة.
- ح72/ الإنتاج المخزن أو المنتقص من المخزون: يقتصر استعمال هذا الحساب على تسجيل تغيرات الإنتاج في المخزون، حيث يدرج به القيمة الزائدة (المنتجات) بتكلفة إنتاجها دون إضافة هامش الربح من السلع المنتجة لمقابلة نفقات المواد الأولية المستهلكة وعوامل الإنتاج الأخرى خلال الفترة، ويتفرع إلى:
 - ح723/ تغير المخزونات الجارية؛
 - ح724/ تغير المخزونات من المنتجات.
- ح73/ الإنتاج المثبت: يمثل قيمة الإيرادات التي تضيفها المؤسسة عن طريق إنتاج أصل ثابت داخليا، ويتفرع هذا الحساب إلى:
 - ح731/ الإنتاج المثبت للأصول المعنوية؛
 - ح732/ الإنتاج المثبت للأصول العينية.
- ح74/ إعانات الإستغلال: يسجل في الجانب الدائن لهذا الحساب مبالغ إعانات الإستغلال والتوازن التي تحصل عليها المؤسسة في مقابل الجانب المدين لحساب الغير أو الخزينة المعنية. حيث تعتبر إعانات الإستغلال إعانات لا تدوم لأكثر من دورة محاسبية واحدة عكس إعانات الإستثمار والتجهيز، ويتفرع إلى:
 - ح741/ إعانة التوازن؛
 - ح748/ إعانات أخرى للإستغلال.
- ح75/ المنتجات العملية الأخرى: ويقصد به جميع الإيرادات الناتجة من النشاطات العادية للمؤسسة والتي لم تصنف في الحسابات الأخرى من الصنف السابع، ويتفرع هذا الحساب إلى¹:
 - ح751/ الأتاوي عن الإمتياز والبراءات والتراخيص وبرامج المعلوماتية والقيم المماثلة؛
 - ح752/ فوائض القيمة عن خروج الأصول المثبتة غير المالية؛
 - ح753/ أتعاب الحضور وأتعاب الإداريين أو المسير؛
 - ح754/ أقساط إعانات الإستثمار المحولة لنتيجة السنة المالية؛
 - ح755/ قسط النتيجة عن العمليات التي تمت بصورة مشتركة؛

¹ أم الخير دشاش، متطلبات نجاح تطبيق النظام المحاسبي المالي في ظل البيئة الجزائرية، رسالة ماجستير، دراسة غير منشورة، جامعة ورقلة، 2009-2010، ص75.

- 756/المدخولات عن الحسابات الدائنة المهتلكة؛
- 757/المنتوجات الإستثنائية عن عمليات التسيير؛
- 758/المنتوجات الأخرى للتسيير الجاري.
- **76/المنتوجات المالية:** يقصد بها الإيرادات الناتجة من حركة الأموال سواء في شكلها السائل أو من خلال شكلها الثابت كالقيم المالية، ويقسم هذا الحساب حسب الحاجة إلى إظهار الطبيعة أو أصل المنتجات المرتبطة بالأعباء:
- 761/منتوجات المساهمات؛
- 762/عائدات الأصول المالية؛
- 763/عائدات الحسابات الدائنة؛
- 765/فارق التقييم عن الأصول المالية- فوائض القيمة؛
- 766/أرباح الصرف؛
- 767/الأرباح الصافية عن عمليات التنازل عن أصول مالية؛
- 768/المنتوجات المالية الأخرى.
- **77/العناصر غير العادية- المنتجات:** يقيد في هذا الحساب النواتج المتحصل عليها من خلال النشاطات التشغيلية أي غير المرتبطة بالنشاط الرئيسي للمؤسسة .
- وتبرز ضرورة وجود هذا الحساب من خلال وجوب الإعراف وتقيد طبيعة ومبلغ كل عنصر إستثنائي في الكشوف المالية للمؤسسة.
- **78/الإسترجاعات عن خسائر القيمة والمؤونات¹:** يقصد بهذا الحساب الإسترجاعات المالية لمبالغ سجلت في السابق كأعباء ومؤونات محتملة، يعتبر هذا النوع من الإيراد المسجل لغرض تحقيق التوازن وليس بالهدف المرجو من خلال تحصيل إيرادات حقيقية، ويتفرع هذا الحساب إلى:
- 781/إسترجاعات الإستغلال عن خسائر القيمة والمؤونات_الأصول غير الجارية؛
- 785/إسترجاعات الإستغلال عن خسائر القيمة والمؤونات_الأصول الجارية؛
- 786/الإسترجاعات المالية عن خسائر القيم والمؤونات.

¹ شبيب شنوف، الجزء الثاني، مرجع سابق، ص76.

المبحث الثالث: عموميات حول الإيراد

يشكل الإيراد تدفق داخلي يؤدي إلى زيادة أصول الوحدة المحاسبية أو تخفيض في خصومها، وسنوضح في هذا المبحث مفهوم الإيراد من خلال التعريف به وذكر أنواعه، وكذا توقيت الاعتراف به وأهميته، إضافة إلى قياسه ومبدأ تحققه.

المطلب الأول: مفهوم الإيراد وأنواعه

للإيراد عدة مفاهيم مختلفة سنحاول إستعراض أبرزها وكذا له أنواع سنحاول إبرازها في هذا المطلب.

الفرع الأول: مفهوم الإيراد.

قبل التطرق لتعريف الإيراد وجب علينا تعريف المصطلحات التالية:

الدخل: هو الزيادة في المنافع الإقتصادية خلال الفترة المحاسبية والتي تكون على شكل تدفقات نقدية واردة أو زيادة في الأصول أو تخفيض في المطلوبات، بحيث تؤدي إلى زيادة حقوق الملكية، ماعدا مايتعلق منها بمساهمات الملاك¹.

المكاسب: هي زيادة في المنافع الإقتصادية التي تظهر أو لا تظهر بسبب الأنشطة العادية للمنشأة، وغالبا ماتظهر بسبب الأنشطة العرضية بإستثناء الأنشطة التي تؤدي إلى توليد الإيرادات أو التي ترتبط بمساهمات الملاك².

تعريف الإيراد:

هو عبارة عن مجموع التدفقات الواردة للمنشأة نتيجة للمنافع الإقتصادية خلال فترة معينة والتي تنتج من الأنشطة العادية للمنشأة مما يولد زيادات في حقوق الملكية بإستثناء الزيادات المتعلقة بمساهمات الملاك في المنشأة³.

الفرع الثاني: أنواع الإيراد⁴.

يمكن تقسيم الإيرادات إلى الأنواع الأساسية الآتية:

أولا: الإيرادات العادية:

هي الإيرادات التي تنشأ عن عملية البيع والسلع والخدمات التي تمثل النشاط العادي للمشروع وتقاس بمقدار الزيادة في صافي الأصول للمنشأة، وهي تتصف بصفات أهمها:

¹ وليد ناجي الحياي، المحاسبة المتوسطة، منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة، الدنمارك، 2007، ص42.

² خالد جمال الجعرات، مطبوعة جامعية بعنوان: مختصر المعايير المحاسبية الدولية 2015، الملتقى الدولي حول: دور معايير المحاسبة الدولية (IAS-IFRS-IPSAS) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات، أيام 24-25 نوفمبر 2014، جامعة ورقلة، ص70.

³ قادري عبد القادر، القياس المحاسبي في المؤسسة الإقتصادية وفقا لمعايير المحاسبة الدولية، رسالة ماجستير، دراسة غير منشورة، جامعة المدية، 2012-2013، ص113.

⁴ شادي عبد اللطيف، أثر معيار الاعتراف بالإيراد على المشكلات المحاسبية في شركات المقاولات الأردنية، أطروحة دكتوراة، دراسة غير منشورة، جامعة عمان، 2014، ص ص 13-15.

1. أنها تتعلق بالفترة المحاسبية التي تعد الحسابات عنها خلال سياق عمليات المشروع؛
2. أنها متكررة من فترة مالية إلى أخرى وبالتالي يمكن التنبؤ بها وتوقعها؛
3. لاشك أن هذه الإيرادات هي عائد يقابل النفقات الإيرادية التي يقدمها المشروع أو أن هناك علاقة سببية بين هذه الإيرادات وتلك النفقات التي أنتجتها.

ثانيا: الإيرادات غير العادية:

هي الإيرادات التي يحصل عليها المشروع بعيدا عن مزاوله نشاطه العادي بل عن طريق أنشطة عارضة أخرى بسبب عوامل إدارية أو قانونية أو اقتصادية وبالتالي يصعب التحكم فيها والتنبؤ بها مثل (إعانات الإنتاج، إعانات التصدير، تعويض متعلق بمنازعه قانونية أثرت في السنين السابقة)، وهي إيرادات إيرادية لأنها متعلقة بتحديد ربح المشروع عن المدة الحالية المعدة عنها الحسابات، ومع ذلك إيرادات غير إعتيادية حيث إنها لا تنتج عن النشاط العادي للمشروع وتتميز الإيرادات الإيرادية غير العادية بالصفات الآتية:

1. ليس من الضروري أن تكون هذه الإيرادات متعلقة بالمدة الحالية، بل قد تكون متعلقة بمدة مالية سابقة ولم تتحقق إلا في المدة الحالية؛
2. لا تتصف بالتكرار، وإذا تكررت فتكون بشكل غير منتظم وعلى ذلك لا يمكن التنبؤ بها أو توقعها؛
3. لا توجد عاقبة سببية بين هذه الإيرادات والنفقات الإيرادية، إذ إنها تنشأ نتيجة وجود عوامل من الصعب التحكم فيها.

ثالثا: الإيرادات غير المستمرة:

قد يقل السعر الذي يدفعه العميل عن سعر البيع الآجل المقرر من قبل في حالة سداد له للقيمة الآجلة حالا، ويسمى هذا التخفيض في قيمة البيع بالخصم النقدي ويمنح عادة في مقابل حصول البائع على الثمن نقدا مما يمكنه من استثمار حصيلة البيع في المشروع أو مقابل عمولات التحصيل ومصروفات التحصيل¹.

المطلب الثاني: أهمية الاعتراف بالإيراد

ينبغي على المنشأة الاعتراف بالإيراد عندما يتم بيع البضائع أو عندما يتم تبديل الخدمات ببضائع أو خدمات غير مماثلة في معاملة لها جوهر تجاري، ويعترف بالإيراد وفقا لعدة أسس²:

- بمجرد بيع السلعة أو الخدمة وتسليمها للعميل؛

¹ سيد عطا الله السيد، النظريات المحاسبية، الطبعة الأولى، دار الراية للنشر والتوزيع، الأردن، 2009، ص 114.

² وليد ناجي الحياي، نظرية المحاسبة، منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة، الدنمارك، 2008، ص 13.

- خلال عملية الإنتاج مثال على ذلك عقود الإنشاء طويلة الأجل؛
- بعد عملية البيع في حالات البيع الإيجاري والبيع بالتقسيط.
- يعتبر الإيراد أحد عناصر القوائم المالية الأساسية مما يجعله خاضعا للشروط العامة الواجب توافرها للاعتراف المحاسبي بأي عنصر من عناصر القوائم المالية، وتمثل هذه الشروط في الآتي¹:
- ✓ التعريف: ويشير إلى أنه يجب أن ينطبق على المفردة المراد إثباتها (الإعتراف بها) محاسبيا أحد التعريفات الخاصة بعناصر القوائم المالية.
- ✓ القياس: ويشير إلى أنه يجب أن يكون للمفردة خاصية القابلية للقياس ويستلزم ذلك توافر ثلاث شروط رئيسية:
 - أن يكون للمفردة خاصية ملائمة؛
 - يمكن التعبير عن هذه الخاصية تعبيراً كمياً؛
 - استخدام وحدة النقد كأساس للقياس الكمي.
- ✓ الملائمة: بمعنى أن يكون للمفردة خاصية ملائمة بمعنى أن يكون للمعلومات الخاصة بهذه المفردة المقدرة على إحداث تأثير على قرارات مستخدمي القوائم المالية، ويتطلب ذلك أن تكون للمعلومة قدرة تنبؤية وقيمة تغذية عكسية.
- ✓ ثقة وإمكانية الاعتماد على هذه المعلومات: بمعنى أن تحقق المعلومات الخاصة بهذه المفردة المراد إثباتها محاسبيا درجة كافية من: صدق التمثيل، إمكانية التحقق، الحياد (عدم التحيز).
- بالإضافة إلى هذه الشروط العامة يجب أن تتوافر بعض الشروط الخاصة في مجال المحاسبة عن الإيرادات، ففي ما يتعلق بالإثبات المحاسبي للإيرادات (الاعتراف المحاسبي بالإيرادات) يجب أن يتوافر أيضاً شرطين آخرين يكملان مع الشروط العامة هدف توفير مستوى مقبول من التأكد من تواجد الإيراد ومقداره قبل الإعتراف به رسمياً في القوائم المالية، والشرطين هما:
- الإكتساب: ويقصد به إكمال عملية خلق (توليد) الإيراد أو إقترابها من الإكمال؛
- التحقق أو القابلية للتحقق: ويقصد بالتحقق إمكانية تحويل الأصول غير النقدية إلى نقدية أو إلى ما هو في حكم النقدية.

وعموماً يتطلب قياس وتحقيق الإيرادات التعرف على الأسس المحاسبية للإثبات والأسس المعدلة.

¹ شادي عبد اللطيف، مرجع سابق، ص 18-19.

المطلب الثالث: قياس الإيراد ومبدأ تحققه

يتم قياس الإيراد محاسبيا بالقيمة المتوقعة الحصول عليها مقابل البيع أو تقديم الخدمات، ويتحقق الإيراد بحصول واقعة البيع أو التسليم للعميل نقدا أو على الحساب. وسنستعرض في هذا المطلب كيفية قياس الإيراد وكذا مبدأ تحققه.

الفرع الأول: قياس الإيراد¹.

يتم قياس الإيراد على أساس القيمة العادلة للمقابل الذي يتم تسلمه أو القابل للإستلام، وتحدد قيمة الإيراد الناتج عن أية عملية عادة بالاتفاق بين المنشأة والمشتري أو المستخدم للأصل. وتقاس بالقيمة العادلة للمقابل المستلم أو القابل للإستلام مع الأخذ في الاعتبار أي خصم تجاري أو خصم كمي تمنحه المنشأة .

و القاعدة العامة في قياس الإيراد هي على أساس القيمة التبادلية لناتج نشاط من السلع و الخدمات، أي أن مقياس قياس الإيراد هو قيمة مبادلة ما تقدمه المنشأة من منتجات أو خدمات للغير وتمثل قيمة هذه المبادلة في المبلغ النقدي المحصل في تاريخ البيع أو في القيمة الحالية المحسوبة للحقوق النقدية المكتسبة من الإيراد المنتظر مستقبلا أو ثمن الشراء الحالي للأصل الثابت المكتسب مقابل عملية البيع، أو القيمة الحالية لأوراق الدفع لدينا والتي تنازل عنها المشتري أو القيمة السوقية أسهم الشركة التي حصلت عليها نتيجة البيع وبالنسبة لعمليات التبادل غير النقدية (التبادل العيني) يتم قياس الإيراد على أساس القيمة العادلة للأصل الذي حصلت عليه المنشأة أو الأصل الذي قدمته المنشأة في عملية خلق الإيراد أيهما أيسر أو أدق في التقدير.

الفرع الثاني: مبدأ تحقق الإيراد².

وفقا لمبدأ تحقق الإيراد فإن الإيراد يعتبر متحققا متى ما توفرت واقعة أو حدث يمكن الإعتماد عليه كقرينة أو معيار تحقق أو إكتساب الإيراد وذلك ليكون بالإمكان الإعتراف بالإيراد دفتريا. ويختلف المحاسبين حول معايير تحقق الإيراد، إلا أن الرأي الأرجح هو أن الإيراد من بيع السلع أو تقديم الخدمات يتحقق بمجرد إتمام نقطة البيع وتسليم البضاعة للعميل وهذا الرأي يعتبر قاعدة أساسية لتحقيق الإيراد.

¹ شادي عبد اللطيف، مرجع سابق، ص ص 19-20.

² وليد ناجي الحياي، أصول المحاسبة المالية، الجزء الثاني، منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة، الدخار، 2007، ص ص 26-28.

- لكن القاعدة السابقة في تحقق الإيراد لا تعتبر الوحيدة حيث هناك بعض الإستثناءات عليها، توجد حالات أخرى يعتبر فيها الإيراد متحققا منها¹:
- تحقق الإيراد بعد البيع؛
 - تحقق الإيراد عند الإنتهاء من الإنتاج؛
 - تحقق الإيراد أثناء عملية الإنتاج؛
 - تحقق الإيراد عند الإنتهاء من النشاط الإقتصادي لعملية الإنتاج.

¹ وليد ناجي الخيايلي، أصول المحاسبة المالية، مرجع سابق، ص 29.

خلاصة الفصل:

من خلال هذا الفصل تبين لنا أن:

- النظام المحاسبي يعتبر الركيزة الأساسية الذي تقوم عليها المنشأة من خلال تحقيق معظم أهداف المنشأة؛
- النظام المحاسبي المالي يساعد في تحسين جودة المعلومات المحاسبية لما له من مزايا تميزه عن المخطط المحاسبي الوطني ويسهل توصيلها لمستخدميها؛
- يعتبر الإيراد الشريان الرئيسي الذي يضمن إستمرارية المنشأة، إذ أنه لا يتصور أن يكتب لمنشأة ما الإستمرارية دون تحقيق إيرادات؛
- في كثير من الصناعات تمتد العملية الإنتاجية لأكثر من فترة محاسبية واحدة، ومعنى ذلك أن عملية إكتساب الإيراد تتخلل عدة فترات محاسبية وهي الفترات التي تتم خلالها عملية الإنتاج. وأهم المشكلات المحاسبية المتعلقة بعقود الإنشاء طويلة الأجل تتمثل في تحديد الإيراد الذي ينبغي إثباته وتوقيت عملية الإثبات، وكذلك في معالجة التكاليف التي تحدث خلال عملية التنفيذ وفي قياس وتحديد التكاليف اللازمة لإستكمال العقد.
- ولقد تطرقنا في هذا الفصل إلى أحد معايير الإعتراف بالإيراد، وفي الفصل الثاني سنحاول تحليل ودراسة المعيار الثاني ألا وهو عقود الإنشاء "عقود المقاولات طويلة الأجل" حسب النظام المحاسبي المالي.

تمهيد:

تتسم المقاولات بطول فترة التنفيذ وهي تخضع لسمات العقود طويلة الأجل، وتعرض تلك العمليات لمواجهة تغير الأسعار وحدوث إرتباكات في الجداول الزمنية للتنفيذ والتعرض لتحمل غرامات تأخير... وغير ذلك، كما تختلف المقاولات عادة بإختلاف الموقع ومن ثم فالعمل ليس نمطيا الأمر الذي تظهر معه صعوبات أمام محاسب التكاليف في وضع المقاييسات وفي تحقيق الرقابة على التنفيذ وتكاليف التنفيذ.

وتبرز المشكلة المحاسبية لمعالجة عقود الإنشاء في دفاتر المداول، حيث أن هذا النوع من العقود يستغرق تنفيذه في العادة فترة زمنية طويلة وبالتالي تمتد فترة تنفيذه عبر أكثر من فترة محاسبية واحدة، مما يتطلب أسلوب محاسبي ملائم لتوزيع إيرادات العقد وتكاليفه عبر الفترات المحاسبية لتنفيذ العقد.

ويتناول معيار المحاسبة الدولي IAS 11، المعالجة المحاسبية لعقود الإنشاء طويلة الأجل، ويعتبر العنصر الرئيسي للمحاسبة عن تلك العقود هو توقيت الاعتراف بالإيرادات (الأرباح).

وقد تم تقسيم هذا الفصل إلى:

المبحث الأول: عقود الإنشاء حسب المعيار المحاسبي الدولي IAS11؛

المبحث الثاني: عموميات حول العقود طويلة الأجل حسب النظام المحاسبي المالي.

المبحث الأول: عقود الإنشاء حسب المعيار المحاسبي الدولي IAS11

تمثل عقود الإنشاء أو ما يطلق عليها أحيانا "عقود المقاولات" إتفاق بين طرفين يقوم بموجبه الطرف الأول (المقاول) بإنشاء أصل لصالح الطرف الثاني (المستفيد) وبسعر يكون في الغالب محدد وثابت عند توقيع العقد، وسنوضح في هذا المبحث هدف ونطاق المعيار وكذا متطلباته الرئيسية إضافة إلى التسجيل المحاسبي لهاته العقود.

المطلب الأول: هدف ونطاق المعيار

سنبين في هذا المطلب هدف ونطاق المعيار، وكذا التعريفات والمصطلحات الواردة في هذا المعيار.

الفرع الأول: هدف المعيار¹.

يهدف هذا المعيار إلى وصف المعالجة المحاسبية المناسبة لإيرادات وتكاليف عقود الإنشاء، ونظرا لطبيعة أعمال المقاولات فإن تاريخ بدء تنفيذ العقد وتاريخ إتمامه يقعان عادة في سنوات مالية مختلفة. وعلى ذلك فإن النقطة الأساسية في المحاسبة على عقود الإنشاء تتمثل في كيفية توزيع الإيرادات وتكاليف العقد على السنوات التي تم خلالها إنجاز العقد.

الفرع الثاني: نطاق المعيار².

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

- تقديم خدمات؛

- إنشاء وإصلاح الأصول وصيانة البيئة.

وينطبق هذا المعيار على المحاسبة بالنسبة لعقود الإنشاءات في القوائم المالية للمقاولين، ويوجد نوعان من العقود يمكن التمييز بينهما وهي عادة:

أولا: العقد ذو السعر المحدد:

هو عقد إنشاء يوافق فيه المقاول على سعر ثابت للعقد، أو على سعر ثابت للوحدة الناتجة، والذي في بعض الحالات يكون خاضعا لشروط تصاعد التكاليف.

ثانيا: عقد التكلفة زائد نسبة أو قيمة:

هو عقد إنشاء يتم بموجبه تعويض المتعاقد عن التكاليف المسموح بها أو التكاليف المحددة إضافة إلى نسبة مئوية من هذه التكاليف.

¹ غانم شطاط، المعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS)، دار نوميديا للنشر، الجزائر، 2009، ص 62.

² طارق عبد العال حماد، موسوعة معايير المحاسبة، الجزء الرابع، الدار الجامعية، مصر، 2006، ص 382.

الفرع الثالث: التعريفات والمصطلحات الواردة في المعيار¹.

أولاً: عقد الإنشاء: هو عقد يتم بين طرفين المقاول والعميل بشروط محددة لإنشاء أصل أو مجموعة من الأصول المترابطة أو التي تعتمد على بعضها من حيث التصميم والتقنية والوظيفة أو الغاية النهائية منها؛

ثانياً: النص أو الشرط الخاص بالأصل الإضافي: هو شرط خاص مذكور في عقد الإنشاءات ويعطي العميل خيار إما إنشاء أصل إضافي أو يسمح بتعديل عقد الإنشاءات المتفق عليه ليشمل أصلاً إضافياً لم يرد في العقد الأصلي، ويجب إعتباره عقد إنشائي منفصل عندما:

1. يختلف الأصل الإضافي بدرجة كبيرة في التصميم أو الوظيفة أو التكنولوجيا عن الأصل أو الأصول التي يغطيها العقد؛

2. يتم التفاوض على سعر العقد الإضافي بمعدل عن سعر العقد الأصلي.

ثالثاً: أوامر التغييرات في العقد: هي تعديلات في العقد الأصلي والتي تؤدي إلى تعديلات جوهرية في شروط العقد ولكن دون إضافة شروط جديدة؛

رابعاً: المطالبات: هي المبالغ الزائدة عن سعر العقد المتفق عليه والتي يسعى المقاول لتحصيلها من عميل ما (أو طرف آخر) نظير التأخير المتسبب فيه العميل، أو أخطاء في المواصفات والتصميمات، أو تغييرات متنازع عليها في العمل التعاقدية أو أي أمور أخرى يتم الزعم بأنها أسباب تكبد تكاليف غير متوقعة؛

خامساً: الفواتير الخاصة بالعقود طويلة الأجل: هي فواتير متراكمة مرسلة للمشتري على فترات مع بلوغ المشروع نقاط متنوعة على طريق إنجازها؛

سادساً: طريقة التكلفة إلى التكلفة: هي طريقة تستخدم لتحديد نسبة الإنجاز المتحقق من تنفيذ عقد معين، وبالتالي الاعتراف بالدخل الخاص بالفترة.

المطلب الثاني: متطلبات المعيار الرئيسية²

يتم إبرام عقود الإنشاء بطرق مختلفة وهي لغايات هذا المعيار، تصنف إلى عقود ذات سعر محدد وعقود التكلفة مضافاً إليها نسبة معينة. ويتناول المعيار المتطلبات المتعلقة بالمعالجة المحاسبية للنوعين المذكورين والإفصاحات المطلوبة.

أولاً: تجميع وتجزئة عقود الإنشاء:

يتم في بعض الحالات توقيع المقاول على عقد (أو عقود) لإنشاءات مع عميل واحد، ويتضمن هذا العقد

¹ طارق عبد العال حماد، موسوعة معايير المحاسبة، الجزء الرابع، الدار الجامعية، مصر، 2004، ص ص 214-216.

² محمد أبو نصار، معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولي (الجوانب النظرية والعملية)، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر، الأردن، 2009، ص ص 176-177.

إنشاء أكثر من أصل. والقاعدة العامة لمتطلبات المعيار تقوم على معالجة كل أصل في العقد على حدة، إلا أن بعض الحالات المحدودة تستوجب تطبيق المعيار على الأصول في العقد (أو العقود) معا من أجل إظهار الجوهر الإقتصادي للعقد أو مجموعة العقود.

عندما يغطي العقد عددا من الأصول فإن إنشاء كل أصل يجب أن يعامل كعقد إنشاء منفصل وذلك عند توافر أي من الشروط التالية:

1. يتم تقديم عروض منفصلة لكل أصل لوحدة بمعزل عن الأصول الأخرى؛
2. يخضع كل أصل من الأصول لعملية تفاوضية منفصلة، ويمكن للعميل قبول أو رفض كل أصل بشكل إفرادي؛
3. إمكانية تحديد إيرادات وتكاليف كل أصل على حدة.

ويتم اعتبار مجموعة العقود، سواء لعميل واحد أو عدد منهم، كعقد إنشاء واحد إذا:

1. تم التفاوض على مجموعة العقود باعتبارها صفقة واحدة؛
2. كانت العقود مترابطة بعضها ببعض بشكل كبير بحيث يمكن اعتبارها عقد واحد؛
3. يتم إنجاز العقود بشكل متزامن أو متوازي أو بتسلسل مستمر ومتتابع أي لا يتم إنجاز مرحلة معينة إلا بعد إنتهاء مرحلة سابقة.

ثانيا: التغيرات في أوامر العقود:

قد يتطلب العقد إنشاء أصل إضافي حسب رغبة العميل أو قد يتم تعديله ليشمل إنشاء أصل إضافي. إن إنشاء الأصل الإضافي يجب أن يعامل على أنه عقد إنشاء منفصل عندما:

1. يختلف بشكل كبير في التصميم، والتقنية أو الوظيفة عن الأصل أو الأصول الواردة في العقد الأصلي؛
 2. يتم التفاوض على سعر الأصل الإضافي بعض النظر عن سعر وشروط العقد الأصلي.
- أما إذا لم ينطبق الشرطان المذكوران فإن أوامر التغير في العقد تعتبر جزء من إيراد العقد الأساسي.

ثالثا: إيراد العقد¹:

يقاس إيراد العقد بالقيمة العادلة للمقابل المستلم أو الذي سيستلم، وتتأثر عملية قياس إيراد العقد بأحداث مستقبلية يكتنفها حالة عدم التأكد.

ويتطلب الأمر غالبا إعادة النظر في التقديرات عند وقوع الأحداث أو زوال حالات عدم التأكد. وعليه يمكن أن يتغير إيراد العقد من فترة لأخرى لأسباب منها، على سبيل المثال:

¹ أحمد حلمي جمعة، محاسبة عقود الإنشاء، الطبعة الثانية، دار صفاء للنشر والتوزيع، الأردن، 2015، ص164.

1. إتفاق المقاول والعميل على تغييرات في العقد أو مطالبات تؤدي إلى تغيير إيراد العقد في المستقبل؛
2. انخفاض إيراد العقد بسبب الغرامات المفروضة نتيجة تأخر إنجاز العقد؛
3. ارتباط إيراد العقد بمؤشر متغير مثل تغيير وحدات الإنتاج؛
4. احتمالية زيادة مبلغ الإيراد في العقد ذو السعر المحدد كنتيجة لوجود شروط تعوض المقاول عن زيادة تكاليف العقد في المستقبل.

وبموجب المعيار المحاسبي الدولي IAS11 يجب أن يتضمن إيراد العقد:

1. قيمة الإيراد الأساسي المتفق عليه في العقد؛
 2. المطالبات والحوافز المدفوعة نتيجة أوامر التغييرات في أعمال العقد.
- وبالتالي فإن الحوافز وأوامر التغييرات في أعمال العقد لا تعتبر تخفيضاً لتكاليف العقد أو إيرادات أخرى، وإنما تعتبر جز من إيرادات العقد.

رابعاً: تكاليف العقد¹:

بموجب معيار المحاسبة الدولي IAS11 يجب أن تتضمن تكاليف عقد الإنشاء مايلي:

1. التكاليف المتعلقة مباشرة بعقد محدد؛
 2. التكاليف المرتبطة بنشاط المقاولات بشكل عام والتي يمكن تخصيصها للعقد؛
 3. التكاليف الأخرى التي يتم تحميلها على العميل بموجب شروط العقد.
- التكاليف التي ترتبط مباشرة بعقد محدد بموجب المعيار IAS11 تشمل مايلي:
1. أجور ورواتب العاملين في الموقع وتكاليف الإشراف على العاملين؛
 2. تكاليف المواد التي تستخدم في عقد الإنشاء؛
 3. مصروف إهلاك المعدات والآلات المستخدمة في عقد الإنشاء؛
 4. تكاليف التصميم والمساعدة الفنية التي يحتاجها العقد والمرتبطة بعقد محدد؛
 5. المطالبات والتعويضات من قبل أطراف أخرى.

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 الإنشاءات. ومن الأمثلة على هذه التكاليف مايلي:

¹ محمد عبد الحميد محمد عطية، موسوعة معايير المحاسبة، الجزء الثاني، دار التعليم الجامعي، مصر، 2014، ص755.

1. مصاريف البيع والتسويق؛

2. المصاريف الإدارية والعمومية التي لا ينص العقد على التعويض عنها بشكل جيد؛

3. تكاليف البحث والتطوير التي لا توجد في العقد ما يشير للتعويض عنها.

خامسا: الإعراف بإيرادات العقد ومصرفاته¹:

يجب الإعراف بالإيرادات والتكاليف المرتبطة بعقد الإنشاء كإيراد ومصرف عندما يمكن تقدير نتائج العقد بموثوقية وفق درجة أو نسبة إنجاز العقد بتاريخ الميزانية العمومية. ويجب الإعراف بالخسائر المتوقعة مباشرة كمصرف. وتنتج الخسائر المتوقعة عندما يكون محتملا أن تزيد تكاليف العقد الكلية عن إيراد العقد الكلي وبالتالي يتم الإعراف بالخسائر المتوقعة كمصرف فورا.

ويجري تحديد مبلغ الخسارة بغض النظر عما يلي:

1. فيما إذا كانت أعمال العقد قد بدأت أم لا؛

2. المرحلة التي وصلت لها عملية إنجاز العقد؛

3. وجود عقود أخرى تحقق أرباح ولم يتم معاملتها كعقد إنشاءات واحد.

سادسا: الإفصاح

عند الحديث عن الإفصاح عن عقود الإنشاء وفي ضوء متطلبات IAS 11 فإنه يجب على الشركة الإفصاح عن²:

1. قيمة إيرادات عقود الإنشاء التي تم الإعراف بها كإيرادات خلال الفترة؛

2. الفترة المستخدمة في تحديد الإيرادات المعترف بها للعقد خلال فترة الإنجاز؛

3. الطرق المستخدمة في تحديد الأعمال التي تم إنجازها أو إتمامها - نسبة الإتمام - للعقد تحت التنفيذ؛

4. العقود تحت التنفيذ في تاريخ إعداد القوائم المالية وذلك عن طريق الإعراف بإجمالي التكاليف التي تم إنفاقها

والأرباح المعترف بها بعد طرح الخسائر حتى تاريخ إعداد القوائم المالية، وكذلك الإفصاح عن مبلغ الدفعات

التي تم إستلامها من العملاء؛

5. التكاليف المستحقة على العملاء من أعمال عقد الإنشاء يتم الإعراف بها كأصل من أصول الشركة والتي

تتمثل في التكاليف التي تم إنفاقها على عقد الإنشاء مضافا إليها الأرباح المحققة بعد طرح إجمالي الخسائر التي

تم تحقيقها والمستخلصات لكافة العقود تحت الإنشاء؛

¹ محمد عبد الحميد محمد عطية، مرجع سابق، ص 758.

² أحمد حلمي جمعة، مرجع سابق، ص 178.

6. المبالغ المستحقة للعملاء عن أعمال عقد الإنشاء كإلتزام ضمن الإلتزامات والتي تتمثل في صافي التكاليف التي تم إنفاقها على عقد الإنشاء مضافا إليها الأرباح المحققة وذلك بعد طرح إجمالي الخسائر المحققة والمستخلصات الصادرة لكافة عقود الإنشاء تحت التنفيذ؛

7. الإفصاح عن الأرباح والخسائر الطارئة وفقا لمتطلبات المعيار IAS 37 المخصصات والوصول والإلتزامات المحتملة، ويمكن أن تنشأ الأرباح أو الخسائر الطارئة عن بنود مختلفة.

المطلب الثالث: المعالجة المحاسبية لعقود الإنشاء

سيتم الإستعانة بمثال لتوضيح المعالجة المحاسبية لعقود الإنشاء

مثال¹:

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

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

- في نهاية السنة الأولى زادت تقديرات الشركة للتكاليف المتعلقة بالعقد لتصل إلى 161000 دج؛

- نتيجة لزيادة المواد الخام في السنة الثانية وافق العميل على زيادة سعر العقد بمبلغ 20000 دج، وزادت التكاليف المقدرة من قبل الشركة بمبلغ 3000 دج؛

- في نهاية السنة الثانية تضمنت التكاليف التي تم تحميلها على العقد مبلغ 2000 دج مواد مخزنة في الموقع سيتم إستخدامها في السنة الثالثة لإنجاز العقد.

- بلغت التكاليف الفعلية للعقد خلال السنة الأولى 41860 دج، وفي السنة الثانية 123360 دج، وفي السنة الثالثة 164000 دج.

- تقدر الشركة نسبة إنجاز العقد وفقا لطريقة نسبة من التكاليف المحملة على الأعمال المنجزة حتى تاريخه إلى إجمالي تكاليف العقد وفقا لأخر تقدير.

المطلوب:

1- حساب الربح المقدر خلال كل سنة وكذلك نسبة الإنجاز؟

2- حساب إيرادات ومصروفات العقد التي يتم الإعتراف بها في قائمة الدخل؟

¹ محمد عبد الحميد محمد عطية، مرجع سابق، ص 799. (بتصرف)

الحل¹:

أولاً: حساب الربح المقدر خلال كل سنة ونسبة الإنجاز:

الجدول رقم 2-1: جدول يبين الربح المقدر ونسبة الإنجاز لكل سنة

البيان	السنة الأولى	السنة الثانية	السنة الثالثة
قيمة العقد المتفق عليه	180000	180000	180000
قيمة تعديل العقد	-	20000	20000
إجمالي قيمة العقد	180000	200000	200000
التكاليف المحملة على العقد	41860	123360	164000
التكاليف اللازمة لإنجاز باقي العقد	119140	40640	-
إجمالي تكاليف العقد المقدرة	161000	164000	164000
الربح المقدر للعقد	19000	36000	36000
نسبة الإنجاز	%26	%76	%100

الوحدة: الدينار الجزائري.

المصدر: من كتاب محمد عبد الحميد محمد عطية، ص 798.

الربح المقدر للعقد = إجمالي قيمة العقد - إجمالي التكاليف المقدرة للعقد.

*الربح المقدر للسنة الأولى = $180000 - 161000 = 19000$ دج.

*الربح المقدر للسنة الثانية = $200000 - 164000 = 36000$ دج.

*الربح المقدر للسنة الثالثة = $200000 - 164000 = 36000$ دج.

نسبة الإنجاز = إجمالي التكاليف الفعلية خلال الفترة ÷ إجمالي التكاليف المقدرة للعقد.

*نسبة إنجاز السنة الأولى = $41860 \div 161000 = 24\%$.

*نسبة إنجاز السنة الثانية = $162000 \div 164000 = 76\%$.

تم إستبعاد التكاليف المتعلقة بالمواد المخزنة في الموقع للإستخدام في السنة الثالثة من إجمالي التكاليف المقدرة

للعقد (164000 - 2000).

*نسبة إنجاز السنة الثالثة = $164000 \div 164000 = 100\%$

ثانياً: حساب إيرادات ومصروفات العقد التي يتم الإعتراف بها في قائمة الدخل:

الإيرادات = إجمالي قيمة العقد × نسبة الإنجاز.

المصروفات = إجمالي تكاليف العقد × نسبة الإنجاز.

الربح المتراكم = الإيرادات - المصروفات.

¹ محمد عبد الحميد محمد عطية، مرجع سابق، ص 800.

ربح السنة الحالية = الربح المتراكم - أرباح السنوات السابقة.

الجدول رقم 2-2: جدول يبين إيرادات ومصروفات العقد¹

البيان	الربح أو المصروف حتى تاريخه	المعترف به في سنوات سابقة	المعترف به في السنة الحالية
<u>السنة الأولى:</u>			
الإيرادات	46800	-	46800
المصروفات	41860	-	41860
الأرباح (الخسائر)	4940	-	4940
<u>السنة الثانية:</u>			
الإيرادات	152000	46800	105200
المصروفات	124640	41860	82680
الأرباح (الخسائر)	27360	4940	22420
<u>السنة الثالثة:</u>			
الإيرادات	200000	1520000	48000
المصروفات	164000	124640	39360
الأرباح (الخسائر)	36000	27360	8640

الوحدة: الدينار الجزائري.

المصدر: من كتاب محمد عبد الحميد محمد عطية، ص 800.

¹ نفس المرجع السابق، ص 801-802.

المبحث الثاني: عموميات حول العقود طويلة الأجل

العقود طويلة الأجل هي عقد له إطار من الأحكام والشروط يبرم بين شخصين، ويسري لفترة زمنية محددة (عادة ما تزيد عن سنة). وستتطرق في هذا المبحث إلى مفهوم العقود طويلة الأجل وكذا الطرق المحاسبية لإثباتها إضافة إلى التسجيل المحاسبي لهاته العقود.

المطلب الأول: مفهوم العقود طويلة الأجل:

عرفت المادة 133-1 من النظام المحاسبي المالي العقود طويلة الأجل كالتالي¹:

يتضمن عقد من العقود طويلة الأجل إنجاز سلعة، خدمة، مجموعة سلع أو خدمات تقع تواريخ إنطلاقها والإنتهاء منها في سنوات مالية مختلفة. ويمكن أن يتعلق الأمر بما يلي:

- عقود بناء؛

- عقود إصلاح حالة أصول أو بيئة؛

- عقود تقديم خدمات.

إن المادة 133-2 من النظام المحاسبي المالي تنص على أن أعباء ونواتج عمليات عقود طويلة الأجل، تسجل حسب أسلوب نسبة التقدم، وهذا الأسلوب يمكن من تحديد نواتج (أي إيرادات) ونتيجة كل سنة تبعا لنسبة إنجاز المشروع².

أما المادة 133-3 فقد نصت على أنه إذا كان نظام معالجة الكيان أو طبيعة العقد لا يسمح بتطبيق طريقة الإدراج في الحسابات حسب التقدم، أو كانت النتيجة النهائية للعقد لا يمكن تقديرها بصورة صادقة، فإنه يكون من المقبول على سبيل التبسيط ألا يسجل كمنتوجات إلا مبلغ يعادل مبلغ الأعباء المثبتة التي يكون تحصيلها محتملا (إدراج في الحسابات حسب طريقة الإتمام)³.

ولكل عقد إيراداته وأعباؤه ونتيجته⁴:

إيرادات العقد: تتمثل إيرادات عقد البناء في سعر البيع المتفق عليه مع إمكانية الأخذ بعين الاعتبار تغيرات هذا السعر إذا كانت محتملة وقابلة للقياس.

تحديد إيرادات العقد: مداخليل العقد المبلغ المتفق عليه أثناء المفاوضات والمتمثل في الإيرادات وتغيرات

¹ الجريدة الرسمية، العدد 19، الصادرة في 28 ربيع الأول عام 1430 الموافق لـ 25 مارس 2009، القسم الثالث المتعلق بالعقود طويلة الأجل، ص 18.

² ضيف الله محمد الهادي وآخرون، مرجع سابق، ص 10.

³ الجريدة الرسمية، العدد 19، مرجع سابق، ص 18.

⁴ محمد بوتين، المحاسبة المالية ومعايير المحاسبة الدولية، الصفحات الزرقاء العالمية، الجزائر، 2010، ص 171-172.

السعر المحتملة والقابلة للقياس.

أعباء العقد: هي التكاليف المباشرة والمصاريف العامة القابلة للتحميل على العقد بإستثناء الأعباء الإدارية ومصاريف البحث والتطوير غير المتضمنة في العقد. تؤخذ بعين الإعتبار تلك الأعباء التي تمت والعائدة لخدمات قدمت وأنجزت. أما الأعباء التي تمت لكنها تخص خدمات ستقدم، أي تعود لدورات لاحقة فلا تؤخذ بعين الإعتبار.

تحديد أعباء العقد: تتكون أعباء العقد من التكاليف المباشرة، المصاريف العامة القابلة للتحصيل على العقود والمصاريف المنصوص عليها في العقد التي يتحملها الزبون، بإستثناء أعباء الإدارة العامة ومصاريف البحث والتطوير التي لم ينص عليها العقد.

تحديد نتيجة العقد: إن النتيجة هي الفرق بين الإيرادات والأعباء غير أنه قد يصعب تقديرها وتحديدتها بمصادقية، وأن تسجيل الإيرادات والأعباء يعتمد أساسا على نتيجة العقد.

إذا تضمن العقد بناء وإنجاز عدة أصول ينبغي فصل كل أصل عن غيره وحساب إيراداته وأعبائه ونتيجته، شريطة أن الأصل كان محل تفاوض مستقل وأن إيراداته وأعبائه قابلة للتشخيص والتمييز عن غيرها. أما إذا تعذر توفر هذا الشرط فإن بناء وإنجاز الأصول التي إشتمل عليها العقد تعتبر أصلا واحدا يحكمها عقد واحد ووحيد.

المطلب الثاني: الطرق المحاسبية لإثبات العقود طويلة الأجل

يتم إثبات العقود طويلة الأجل وفقا لطريقتين: طريقة نسبة التقدم في الإنجاز وطريقة العقود التامة، وستتناول فيما يلي طرق المحاسبة عن إثبات إيرادات عقود الإنشاء طويلة الأجل.

الفرع الأول: طريقة نسبة التقدم في الإنجاز¹.

وفقا لطريقة نسبة الإنجاز أو نسبة الإتمام فإنه يتم إثبات الإيرادات المترتبة على العقود طويلة الأجل خلال عملية الإنتاج، بحيث يتم إحتساب 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 والتكاليف اللازمة لإتمام العقد بدرجة معقولة من الدقة. بالإضافة إلى ذلك فإنه يتعين توفر الشروط التالية حتى يمكن إستخدام طريقة نسبة الإنجاز كأساس للإعتراف بإيرادات العقود طويلة الأجل:

1. ينبغي أن يحدد العقد المبرم بوضوح الحقوق والواجبات المتعلقة بإنتاج وتسليم السلع أو الخدمات؛
2. من المتوقع تقييد المشتري أو العميل بالإلتزامات الواردة في العقد؛

¹ Conseil National de la Comptabilité, **projet de système Comptable Financier**, République Algérienne démocratique et populaire, Ministère de Finance Juillet, 2006, P26.

3. من المتوقع تقييد المنشأة بتنفيذ الإلتزامات الواردة في العقد.

ويمكن حساب نسبة الإنجاز التي يتم على أساسها تحديد الإيراد الذي ينبغي إثباته عن الفترة، وفقا للمعادلة التالية¹:

نسبة الإنجاز = إجمالي التكاليف التي تم تحملها حتى نهاية الفترة _ إجمالي التكاليف التقديرية للعقد

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

الفرع الثاني: طريقة العقود التامة².

وفقا لهذه الطريقة فإنه لا يتم إثبات أي جزء من الإيراد حتى يكتمل العقد، ويتم تجميع كافة التكاليف المتعلقة بتنفيذ العقد 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 أيضا 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.

وكما هو واضح فإن هذه الطريقة تؤدي إلى إثبات كامل الإيراد وكامل إجمالي الربح المتعلق بالعقد في السنة الأخيرة من تنفيذ العقد، ويترتب على ذلك أن السنة الأخيرة وحدها تستفيد من إيرادات العقد، ولهذا السبب فإن طريقة نسبة الإنجاز تعد أفضل وذلك كأساس للاعتراف بإيراد العقود طويلة الأجل.

والميزة الأساسية لطريقة العقود التامة هو أن احتساب الإيراد وإجمالي الربح المتعلق بالعقد يتم بناء على بيانات فعلية وليس بيانات تقديرية كما هو الحال بالنسبة لطريقة نسبة الإنجاز. ولكن هذه الطريقة كما أشرنا لا تعد أساسا ملائما وعادلا للمحاسبة عن إيرادات العقود طويلة الأجل ما دام بالإمكان الوصول إلى تقديرات يمكن الاعتماد عليها فيما يتعلق بالإيرادات وتكاليف تنفيذ العقد والتكاليف اللازمة لاستكمال تنفيذ العقد. بعبارة أخرى ما دامت الشروط اللازمة لتطبيق طريقة نسبة الإنجاز قد توافرت فإنه ينبغي إستخدامها كأساس للمحاسبة عن إيرادات العقود طويلة الأجل.

¹ هوام جمع، المحاسبة المعمقة وفقا للنظام المحاسبي المالي الجديد والمعايير المحاسبية الدولية، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2010-2011، ص

165.

² معلومات مستخرجة من الموقع الإلكتروني: <http://www.startimes.com>، يوم 05-04-2015، الساعة 22:30.

ويمكن استخدام طريقة العقود التامة عندما يكون لدى المنشأة العديد من العقود قصيرة الأجل نسبياً وبحيث لا تتأثر القوائم المالية بشكل جوهري فيما لو استخدمت طريقة نسبة الإنجاز كأساس للمحاسبة عن العقود.
ملاحظة¹:

توجد طريقة أخرى للمحاسبة عن العقود طويلة الأجل تدعى الطريقة المرجعية أو ما تسمى بطريقة التقدم وهي الطريقة الوحيدة المقبولة من قبل المعيار المحاسبي الدولي IAS 11 المتعلق "بعقود البناء"، والفرق بين طريقة نسبة التقدم في الإنجاز وطريقة العقود التامة هي أنه في الأولى يتم إثبات إيراد الفترة بينما في الثانية فإنه يتم إثبات كامل الإيراد وكامل الربح.

المطلب الثالث: التسجيل المحاسبي للعقود طويلة الأجل

يتم التسجيل المحاسبي وفق الطريقتين كالتالي:

في السنة الأولى والثانية:

6...	512	من ح/ أعباء	إلى ح/ البنك تسديد مصاريف	xxxxxxxx	xxxxxxxx
512	4191	من ح/ البنك	إلى ح/ عملاء- تسبيقات محصلة تحصيل تسبيق	xxxxxxxx	xxxxxxxx
417	704	من ح/ حسابات دائنة عن أ.ج.إ	إلى ح/ مبيعات أشغال أشغال قيد الإنجاز في N/12/31	xxxxxxxx	xxxxxxxx

في السنة الثالثة:

6...	512	من ح/ أعباء	إلى ح/ البنك تسديد مصاريف	xxxxxxxx	xxxxxxxx
512	4191	من ح/ البنك	إلى ح/ عملاء- تسبيقات محصلة تحصيل تسبيق	xxxxxxxx	xxxxxxxx

¹ هوام جمع، مرجع سابق، ص 166.

الفصل الثاني: العقود طويلة الأجل حسب المعيار المحاسبي الدولي IAS11 والنظام المحاسبي المالي

417	704	من ح/ حسابات دائنة عن أ.ج.إ. إلى ح/ مبيعات أشغال أشغال قيد الإنجاز في N+2/12/31	xxxxxxxxx xxxxxxxxx
4191	417	من ح/ عملاء- تسبيقات محصلة إلى ح/ حسابات دائنة عن أ.ج.إ. تسليم المشروع وترصيد الحسابين	xxxxxxxxx xxxxxxxxx

سيتم تقديم مثال لتوضيح المعالجة المحاسبية للعقود طويلة الأجل وفق طريقة نسبة التقدم في الإنجاز وكذا طريقة العقود التامة.

مثال¹:

في N/01/01 كلف مقاول بإنجاز جسر لصالح المؤسسة A، وإن العقد المبرم بين الطرفين تم وفق الشروط التالية:

- سعر إنجاز المشروع 20 مليون دج ولا تتم مراجعته إلا في حالة إرتفاع لأسعار المواد بنسبة 20% أو أكثر؛
- إنطلاق الأشغال يكون في N/01/01؛
- إستلام المشروع يكون بعد 3 سنوات.

أي أن فترة الإنجاز 3 سنوات مع غرامة تأخير 0.2 مليون دج لكل شهر تأخير عن تاريخ التسليم المحدد في العقد، ولنفترض أن كلا من التكاليف الفعلية للإنجاز والتسديدات التي قدمت للمقاول كانت كالتالي:

الجدول رقم 2-3: جدول يبين التكاليف الفعلية للإنجاز والتسديدات

السنة	01	02	03	المجموع
التكلفة بمليون دج	05	04	06	20
التسديدات بمليون دج	06	06	08	20

المصدر: من كتاب محمد عطية، ص187. الوحدة: الدينار الجزائري.

المطلوب:

سجل العمليات في يومية المقاول تبعا لطريقة نسبة التقدم في الإنجاز، وكذلك طريقة العقود التامة؟

الحل:

أولا: طريقة نسبة التقدم في الإنجاز: (المبالغ بمليون دج)

نحسب كلا من النواتج (مبيعات الأشغال حساب 704) والنتيجة السنوية كالتالي:

¹ عبد الرحمن عطية، المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي، الطبعة الأولى، الجزائر، 2011، ص189.

الجدول رقم 2-4: جدول يبين حساب النواتج والنتيجة

السنة	النواتج بمليون دج	النتيجة بمليون دج
01	$20 = (15 \div 5) \times 6.67$	$1.67 = 5 - 6.67$
02	$5.33 = 6.67 - (15 \div 9) \times 20$	$1.33 = 4 - 5.33$
03	$8 = 12 - (15 \div 15) \times 20$	$2 = 6 - 8$
المجموع	النواتج (سعر المشروع) = 20	$5 = 15 - 20$

المصدر: من كتاب محمد عطية، ص 189. الوحدة: الدينار الجزائري.

ملاحظة:

- تم تقريب مبالغ النواتج السنوية وكذا النتيجة؛
- ح/ 417 حسابات دائنة عن أشغال جاري إنجازها (ح.د.أ.ج.إ) إختصارا؛
- الحساب 6... (أي أعباء أجور ومواد مستهلكة...).

التسجيل المحاسبي في قيود اليومية¹:

السنة الأولى:

6...	512	من ح/ أعباء	5000000	5000000
		إلى ح/ البنك		
		تسديد مصاريف		
512	4191	من ح/ البنك	6000000	6000000
		إلى ح/ عملاء- تسبيقات محصلة		
		تحصيل تسبيق		
417	704	من ح/ حسابات دائنة عن أ.ج.إ	6670000	6670000
		إلى ح/ مبيعات أشغال		
		أشغال قيد الإنجاز في N/12/31		

السنة الثانية:

6...	512	من ح/ أعباء	4000000	4000000
		إلى ح/ البنك		
		تسديد مصاريف		
512	4191	من ح/ البنك	6000000	6000000
		إلى ح/ عملاء- تسبيقات محصلة		
		تحصيل تسبيق		

¹ عبد الرحمن عطية، مرجع سابق، ص 190.

الفصل الثاني: العقود طويلة الأجل حسب المعيار المحاسبي الدولي IAS11 والنظام المحاسبي المالي

417	704	من ح/ حسابات دائنة عن أ.ج.إ. إلى ح/ مبيعات أشغال أشغال قيد الإنجاز في N+1/12/31	5330000	5330000
-----	-----	---	---------	---------

السنة الثالثة:

6...	512	من ح/ أعباء إلى ح/ البنك تسديد مصاريف	6000000	6000000
512	4191	من ح/ البنك إلى ح/ عملاء- تسبيقات محصلة تحصيل تسبيق	8000000	8000000
417	704	من ح/ حسابات دائنة عن أ.ج.إ. إلى ح/ مبيعات أشغال أشغال قيد الإنجاز في N+2/12/31	80000000	80000000
4191	417	من ح/ عملاء- تسبيقات محصلة إلى ح/ حسابات دائنة عن أ.ج.إ. تسليم المشروع وترصيد الحسابين	80000000	80000000

طريقة الإتمام¹:

وتعتمد على تسجيل نواتج مساوية للتكاليف السنوية المحتملة لإنجاز المشروع، وعليه فإننا وفي نهاية كل سنة نجعل حساب 704 دائنا بمبلغ مساوي للأعباء السنوية للمشروع.

السنة الأولى:

6...	512	من ح/ أعباء إلى ح/ البنك تسديد مصاريف	5000000	5000000
512	4191	من ح/ البنك إلى ح/ عملاء- تسبيقات محصلة تحصيل تسبيق	6000000	6000000
417	704	من ح/ حسابات دائنة عن أ.ج.إ. إلى ح/ مبيعات أشغال أشغال قيد الإنجاز في N/12/31	5000000	5000000

¹ نفس المرجع أعلاه، ص 191.

لاحظ أن الحساب 704 جعل دائماً بمبلغ يساوي الأعباء السنوية، مما يجعل نتيجة هذه السنة تساوي صفراً. وهذا على خلاف أسلوب طريقة نسبة التقدم في الإنجاز حيث كانت نتيجة السنة الأولى 1.67 مليون دج.

السنة الثانية:

4000000	4000000	من ح/ أعباء إلى ح/ البنك تسديد مصاريف	512	6...
6000000	6000000	من ح/ البنك إلى ح/ عملاء- تسبيقات محصلة تحصيل تسبيق	4191	512
4000000	4000000	من ح/ حسابات دائنة عن أ.ج.إ. إلى ح/ مبيعات أشغال أشغال قيد الإنجاز في N+1/12/31	704	417

السنة الثالثة:

6000000	6000000	من ح/ أعباء إلى ح/ البنك تسديد مصاريف	512	6...
8000000	8000000	من ح/ البنك إلى ح/ عملاء- تسبيقات محصلة تحصيل تسبيق	4191	512
6000000	6000000	من ح/ حسابات دائنة عن أ.ج.إ. إلى ح/ مبيعات أشغال أشغال قيد الإنجاز في N+2/12/31	704	417
20000000	20000000	من ح/ عملاء- تسبيقات محصلة إلى ح/ حسابات دائنة عن أ.ج.إ. تسليم المشروع وترصيد الحسابين	417	4191

خلاصة الفصل:

من خلال هذا الفصل تبين لنا أن:

- المسألة الرئيسية في المحاسبة عن عقود الإنشاء تتلخص في تخصيص إيرادات وتكاليف العقود بين الفترات المحاسبية التي يتم إنجاز العمل فيها؛
- يتم تسجيل الأعباء والمنتوجات التي تخص العمليات التي تمت في إطار العقود طويلة الأجل وفق طريقة نسبة التقدم في الإنجاز وطريقة العقود التامة؛
- يجب استخدام طريقة العقود التامة للمحاسبة على المقاولات عندما يكون العقد قصير الأجل ويمكن إنجازها خلال فترة محاسبية واحدة؛
- تبرم العقود طويلة الأجل لعدد من السنين في حالة السلع والخدمات التي سيجري شراؤها بصورة متكررة على مدى عمر العقد.

تمهيد:

بعد ماترقنا في الفصول السابقة إلى النظام المحاسبي المالي بصفة عامة، ومختلف جوانب المحاسبة على العقود طويلة الأجل بصفة خاصة وفق النظام المحاسبي المالي SCF، والمعيار المحاسبي الدولي IAS11 المتعلق بعقود الإنشاء وكذا المعيار المحاسبي الدولي IAS18 المتعلق بالإيراد، سنتطرق في هذا الفصل التطبيقي إلى دراسة ميدانية لإحدى الشركات الجزائرية التي تنشط في القطاع الخاص، وذلك لمحاولة إسقاط دراستنا النظرية حول محاسبة العقود طويلة الأجل عليها، حيث سنقوم بالوقوف على مدى تطبيق المعالجة المحاسبية للعقود طويلة الأجل وفق النظام المحاسبي المالي في هذه الشركة.

وتم تقسيم هذا الفصل إلى:

المبحث الأول: لمحة عن المؤسسة محل الدراسة (مؤسسة البدر)؛

المبحث الثاني: محاسبة العقود طويلة الأجل في مؤسسة البدر لأشغال البناء والترقية العقارية.

المبحث الأول: لمحة عن المؤسسة محل الدراسة (مؤسسة البدر)

سوف نقوم في هذا المبحث بدراسة عامة حول مؤسسة البدر لأشغال البناء والترقية العقارية، حيث نقوم في المطلب الأول بتعريف المؤسسة محل الدراسة والتعرف على أهم نشاطاتها، أما في المطلب الثاني سنبين الدور الإقتصادي لها، وفي المطلب الأخير سيتم تحليل الهيكل التنظيمي للمؤسسة.

المطلب الأول: نشأة وتطور المؤسسة وأهم نشاطاتها

إستكمالا للدراسة النظرية تم إجراء دراسة ميدانية على مؤسسة تعمل في قطاع البناء والترقية العقارية قصد معرفة كيفية التسجيل المحاسبي للعقود طويلة الأجل وفق النظام المحاسبي المالي. (طلب مني عدم ذكر إسمها مقابل تسليم الوثائق).

الفرع الأول: نشأة وتطور المؤسسة.

تأسست في 15 جانفي 1996، لكن باشرت نشاطها الصناعي والتجاري الفعلي بموجب القرار الوزاري رقم 788 الصادر بتاريخ 05 مارس 1996 كمؤسسة محلية تعمل في قطاع البناء والترقية العقارية، وكغيرها من المؤسسات الإقتصادية الجزائرية تم إعادة هيكلتها لتصبح بشكلها القانوني الجديد بتاريخ 25 ماي 2006. فهي عبارة عن مؤسسة مساهمة إقتصادية عمومية مستقلة برأس مال يقدر بـ 1200.000.00 دج حيث أسهمها مملوكة للشركة القابضة الجهوية.

ونظرا لتطور المؤسسة تم رفع رأسمالها مرتين متتاليتين، وذلك بتاريخ 20 ديسمبر 2007 بقرار من الجمعية العامة غير العادية ليصل إلى 1400.000.000 دج، كما تم رفعه بتاريخ 06 جوان 2009 بمقتضى جمعية عامة إستثنائية ليصل إلى 50.000.000.000 دج وذلك بعد توزيع نتائج رهن التخصيص المتراكمة.

الفرع الثاني: أهم النشاطات التي تقوم بها المؤسسة:

وتقوم المؤسسة بالعديد من النشاطات من بينها:

- أشغال الهندسة المالية؛

- الأشغال العمومية؛

- أشغال الحفر؛

- أشغال البناء والتعمير؛

كما تقوم الشركة بتقديم خدمات أخرى إضافة إلى النشاطات سابقة الذكر.

المطلب الثاني: الدور الإقتصادي للمؤسسة

للمؤسسة دور هام على المستوى الوطني، إذ أن في البداية كان النشاط في المؤسسة مقتصرًا على الأشغال التكميلية للبناء، ولكن الآن أصبحت تنافس مثيلاتها من المؤسسات في مجال البناء والترقية العقارية، ومن بين الأنشطة الجزئية التي تقوم بها المؤسسة هي أشغال النجارة (نجارة الألمنيوم)، إستعمال طبقات عازلة للمؤثرات الخارجية مثل الحرارة والرطوبة، بناء المباني والمنشآت، أشغال الكهرباء والإنارة العمومية، وقد أنشأت المؤسسة العديد من المشاريع الهامة ويسهر على تسيير نشاط المؤسسة مجموعة من العمال الدائمين وغير الدائمين الذي يتغير عددهم حسب إحتياج وإستخدام المؤسسة بالإضافة إلى بعض المتربصين.

ولا تقتصر تعاملاتها مع المؤسسة الإقتصادية فقط، بل تتعامل حتى مع المقاولين والأفراد العاديين، أي بعبارة أخرى مع جميع الأعوان الإقتصادية وذلك عبر ورشات داخل المؤسسة وخارجها، حيث تعد المؤسسة شعبة دولية ووطنية نظرا لمشاركتها في العديد من التظاهرات والمعارض.

ومن أهم المشاريع:

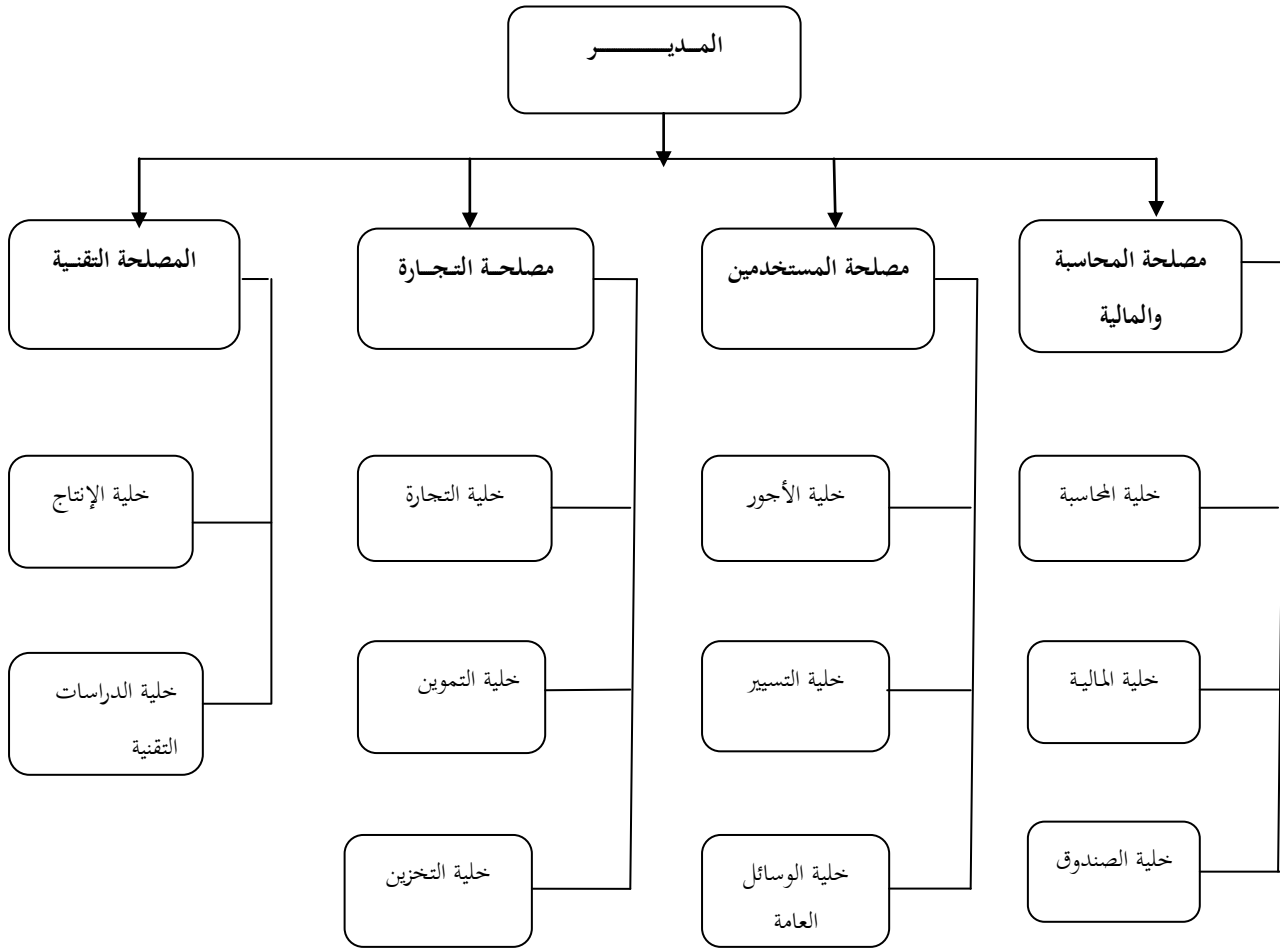
جدول رقم 3-5: أهم المشاريع المنجزة في المؤسسة

المشاريع	مدة الإنجاز	تكلفة الإنجاز	سنة الإنجاز
مشروع إنجاز مقر البلدية	09 أشهر	14.158.466 دج	2006
مشروع إنجاز عمارة	04 سنوات	7.083.650.00 دج	2005
مشروع إنجاز مستشفى	03 سنوات	4.823.560.00 دج	2002
مشروع إنجاز إنارة عمومية	سنة	3.800.000 دج	2003
مشروع بناء مسجد	سنتين	11.000.000 دج	2007
إعادة تهيئة وترميم لثانوية	سنة	2.5000.000 دج	2005
إقامة إصلاحات على مستوى الجامعة	03 سنوات	50.000.000 دج	2011

المصدر: مصلحة المحاسبة والمالية

الفصل الثالث: دراسة العقود طويلة الأجل في مؤسسة البدر - بالوادي-

الشكل رقم 3-2: الهيكل التنظيمي لمؤسسة البدر لأشغال البناء والترقية العقارية



المطلب الثالث: تحليل الهيكل التنظيمي للمؤسسة

يعد هيكل المديرية أهم عنصر داخل الوحدة والتي تضم العلاقات الإدارية الوظيفية بينهم.

الفرع الأول: الإدارة العامة.

مجلس الإدارة يتولى إدارة وتسيير شؤون المؤسسة ويساعده مدير عام في إتخاذ القرارات والتخطيط الإستراتيجي، ويتكون مجلس الإدارة من خمس أعضاء ، عضوين هما مدير المؤسسة ورئيس لجنة المشاركة وثلاثة أعضاء من خارج المؤسسة يتم التصويت عليهم.

الفرع الثاني: المدير العام.

له دور فعال وهام في المؤسسة وله صلاحيات إبرام الصفقات مع المتعاملين مع المؤسسة، وتوكل له مسؤولية تشجيع وتحفيز العمال لأداء عملهم بأكثر فعالية.

الفرع الثالث: مصلحة المحاسبة والمالية.

تقوم الإدارة بكل العمليات المالية والمحاسبية، وتعمل على تطبيق إجراءات أنظمة المحاسبة بتحليل الحسابات ومراقبة مختلف التصريجات من أعمال الضرائب كما تقوم بإعداد مختلف الدفاتر والتسجيلات المحاسبية، حيث تتمثل مهام مديرية المالية والمحاسبة في مايلي:

1. الإشراف على التسيير والتنسيق بين المصالح والفروع المختلفة؛
2. تساهم في تسيير الموارد المالية والمادية للمؤسسة؛
3. تساهم في وضع الخطة المستقبلية للمؤسسة.

وتنقسم المصلحة إلى:

*خلية المحاسبة المالية:

يرأسها رئيس دائرة المحاسبة والمالية للشركة حيث يقوم بإعداد الميزانية المحاسبية بكل مراحلها ويقوم بالمتابعة اليومية لكل المبيعات، وتنفيذ المحاسبة المتعلقة بكل عمليات البيع، المتابعة اليومية لكل عمليات الشراء والديون.

*خلية المالية:

يشرف عليها مدير المحاسبة والمالية حيث يقوم بتسديد الفواتير (الموردين، أجور العمال، مصاريف المؤسسة... إلخ). وهذه الأخيرة تنبع منها خلية الصندوق.

*خلية الصندوق:

تنبع من خلية المالية يرأسها أمين الصندوق حيث تقوم بـ:

- تمويل الصندوق؛
- تغطية المصاريف الصغيرة المتعلقة بالمؤسسة؛
- إعادة سحب الأموال لتغذية الصندوق.

الفرع الرابع: مصلحة المستخدمين.

تسهر هذه المديرية على القيام بعدة وظائف خاصة بتسيير العمال ويشرف عليها رئيس دائرة المستخدمين، وتنقسم إلى ثلاثة فروع رئيسية:

*خلية الأجور: يرأسها رئيس مصلحة المستخدمين ولها وظيفة رئيسية هي أجور العمال بصفة عامة.

*خلية التسيير: تهتم بتسيير العمال داخل المؤسسة ومن أهم الوظائف التي تقوم بها:

- مراقبة حركة العمال داخل الورشات وتوجيههم في حالة توقف إحدى الورشات؛

- إستقبال طلبات التوظيف ومعالجة الملفات المعروضة لدى المؤسسة.

***خلية الوسائل العامة:** يشرف عليها رئيس مصلحة المستخدمين وتهتم بوسائل الشركة كتصريح للضمان الاجتماعي، التعويضات المرضية، حيث يتم تنصيب شخص مراسل بين الضمان الاجتماعي والعامل لتسهيل الإجراءات بينهما.

الفرع الخامس: مصلحة التجارة.

يشرف عليها رئيس مصلحة التجارة، وتمثل هذه الإدارة الصلة بين المؤسسة والزبائن وهدفها الرئيسي هو تلبية أكبر عدد من الطلبات وبالتالي فهي تهتم لكل ما يتعلق بالبيع وهذا بالتنسيق مع مختلف الهياكل والإدارة العامة وتتفرع مصلحة التجارة إلى خليتين:

***خلية التموين:** تقوم هذه الأخيرة بإعداد وتطبيق برامج الإستيراد وشراء المواد الأولية، كما أنها تشارك في التفاوض مع الموردين المحليين والأجانب وتلبي إحتياجات المؤسسة من المواد الأولية.

***خلية التخزين:** تهتم بتسيير المخازن على مستوى المؤسسة، وتسجيل دخول وخروج المواد الأولية من المخازن، والمقارنة بين المخزون الحقيقي والمخزون المحاسبي، سواء كان المخزون من المواد الأولية أو منتجات تامة الصنع ويشرف عليها رئيس مصلحة التجارة.

الفرع السادس: المصلحة التقنية.

هي مصلحة مختصة في المشاريع ويتمثل دورها في المناقصات، ويكون ذلك عند نشر المناقصات في الجرائد فتقوم المؤسسة بشراء دفتر الشروط المتعلق بهذه المناقصة من المصلحة المتعلقة بها ويجب أن تكون المؤسسة مؤهلة لهذه المناقصة، وبعد إرساء المناقصة وقبولها تصبح هناك صفقة بين المؤسستين. ودورها يتمثل في مراقبة المشاريع الخارجية والورشات الخاصة بالمؤسسة ويترأسها المدير التقني ويكون فيها مهندسين وتقنيين ساميين.

المبحث الثاني: التسجيلات المحاسبية للعقود طويلة الأجل وفق النظام المحاسبي المالي

سنقوم في هذا المبحث بدراسة العقد طويل الأجل الخاص بالمؤسسة محل الدراسة، حيث نبين في المبحث الأول معلومات العقد أما في المطلب الثاني سنبين المعالجة المحاسبية لهذا العقد وفق النظام المحاسبي المالي.

المطلب الأول: المعلومات المتعلقة بالعقد

مؤسسة البدر مختصة في أشغال البناء والترقية العقارية تحصلت على صفقة لإنجاز 65 سكن تساهمي.

- قيمة العقد: 18350000000 دج خارج الرسم مفصلة كالتالي:

- منها 35 سكن، 03 غرف (قيمة السكن الواحد 250000000 دج خارج الرسم)؛

- و 30 سكن، 04 غرف (قيمة السكن الواحد 320000000 دج خارج الرسم).

- مدة العقد 4 سنوات (2011-2014).

توزع المصاريف حسب طبيعتها ولفرة إنجاز العقد كالتالي:

الجدول رقم 3-6: جدول يبين مصاريف العقد

المصاريف / السنة	2011	2012	2013	2014
مواد أولية مستهلكة	20368951.28	62402538.51	29951254.73	6346109.54
الإيجارات	1285743.29	1597461.49	1585518.28	296327.11
الصيانة والإصلاحات	692587.71	748666.27	218518.25	142436.61
أقساط التأمينات	419471.01	915548.51	632999.97	193547.81
الأنعاب	397802.33	564214.78	227508.95	124741.28
الإشهار	61909.97	66753.29	0.00	0.00
الخدمات المصرفية	13796.50	17461.49	9654.28	4741.86
أعباء المستخدمين	5201652.47	10597664.99	7201652.47	2005043.78
الضرائب	48600.00	0.00	0.00	0.00
أعباء أخرى للتسيير الجاري	51548.73	92874.29	139804.45	146795.11
الإهلاكات	1267137.59	2625987.28	1983893.53	915487.56
المجموع	29809236.88	79629170.91	41950804.91	10175230.66

المصدر: إتمادا على وثائق المؤسسة (من إعداد الطالبة).

الوحدة: الدينار الجزائري.

الفصل الثالث: دراسة العقود طويلة الأجل في مؤسسة البدر - بالوادي-

الجدول رقم 3-7: جدول يبين التسديدات المحصلة

السنة	2011	2012	2013	2014
الفوترة	35621749.43	89547620.28	46038749.51	12291880.78

المصدر: إعتقادا على وثائق المؤسسة (من إعداد الطالبة).
الوحدة: الدينار الجزائري.

كيف يتم تسجيل العمليات في يومية المقاول وفقا لطريقة نسبة التقدم في الإنجاز وكذا طريقة العقود التامة؟

المطلب الثاني: المعالجة المحاسبية للعقود طويلة الأجل في مؤسسة البدر

ستتم معالجة العقد طويل الأجل وفق طريقة نسبة التقدم في الإنجاز وكذا طريقة العقود التامة.

الفرع الأول: التسجيل المحاسبي وفق طريقة نسبة التقدم في الإنجاز:

نحسب كلا من النواتج (مبيعات الأشغال حساب 704) والنتيجة السنوية كالتالي:

الجدول رقم 3-8: جدول يبين النواتج والنتيجة السنوية لمؤسسة البدر

السنة	الناتج (بمليون دج)	النتيجة (بمليون دج)
2011	$18350000000 = (161564443.4 \div 29809236.88) \times 3385642814$	$3385642814 - 29809236.88 - 3355833577$
2012	$18350000000 = (161564443.4 \div 109438407.8) \times 3385642814 - 9044039985 + 9044039985$	$3385642814 - 9044039985 - 79629170.90 - 8964410814$
2013	$18350000000 = (161564443.4 \div 151389212.7) \times 3385642814 - 4764645325 + (9044039985 + 4764645325)$	$3385642814 - 4764645325 - 41950804.91 - 4722694520$
2014	$18350000000 = (161564443.4 \div 161564443.4) \times 3385642814 - 1155671876 + (4764645325 + 9044039985 + 1155671876)$	$3385642814 - 1155671876 - 10175230.66 - 1145496645$
المجموع	الناتج (سعر المشروع) = 18350000000	$161564443.4 - 18350000000 = 1.818443550$

المصدر: إعتقادا على وثائق المؤسسة (من إعداد الطالبة).
الوحدة: الدينار الجزائري.

التسجيل في يومية المقاول حسب طريقة نسبة التقدم في الإنجاز:

سوف نقوم بالتسجيلات المحاسبية للعقد طويل الأجل وفق النظام المحاسبي المالي لكل من السنوات 2011،

2012، 2013، 2014.

لسنة 2011:

6...	512	من ح/ أعباء	29809236.88	29809236.88
		إلى ح/ البنك		
		تسديد مصاريف		
512	4191	من ح/ البنك	35621749.43	25621749.43
		إلى ح/ عملاء - تسبيقات محصلة		
		تحصيل تسبيق		

الفصل الثالث: دراسة العقود طويلة الأجل في مؤسسة البدر - بالوادي-

3385642814	3385642814	من ح/ حسابات دائنة عن أ.ج.إ. إلى ح/ مبيعات أشغال أشغال قيد الإنجاز في N/12/31	704	417
------------	------------	---	-----	-----

لسنة 2012:

79629170.90	79629170.90	من ح/ أعباء إلى ح/ البنك تسديد مصاريف	512	6...
89547620.28	89547620.28	من ح/ البنك إلى ح/ عملاء- تسبيقات محصلة تحصيل تسبيق	4191	512
9044039985	9044039985	من ح/ حسابات دائنة عن أ.ج.إ. إلى ح/ مبيعات أشغال أشغال قيد الإنجاز في N+1/12/31	704	417

لسنة 2013:

41950804.91	41950804.91	من ح/ أعباء إلى ح/ البنك تسديد مصاريف	512	6...
46038749.51	46038749.51	من ح/ البنك إلى ح/ عملاء- تسبيقات محصلة تحصيل تسبيق	4191	512
4764645325	4764645325	من ح/ حسابات دائنة عن أ.ج.إ. إلى ح/ مبيعات أشغال أشغال قيد الإنجاز في N+2 /12/31	704	417

لسنة 2014:

10175230.66	10175230.66	من ح/ أعباء إلى ح/ البنك تسديد مصاريف	512	6...
12291880.78	12291880.78	من ح/ البنك إلى ح/ عملاء- تسبيقات محصلة تحصيل تسبيق	4191	512

الفصل الثالث: دراسة العقود طويلة الأجل في مؤسسة البدر - بالوادي-

1155671876	1155671876	من ح/ حسابات دائنة عن أ.ج.إ إلى ح/ مبيعات أشغال أشغال قيد الإنجاز في N+3/12/31	704	417
18350000000	18350000000	من ح/ عملاء- تسبيقات محصلة إلى ح/ حسابات دائنة عن أ.ج.إ تسليم المشروع وترصيد الحسابين	417	4191

الفرع الثاني: التسجيل المحاسبي وفق طريقة العقود التامة:

تطبق هاته الطريقة إذا لم تتمكن المؤسسة من تقدير نتيجة العقد بصورة صادقة أو كان نظام معالجة البيانات في المؤسسة أو طبيعة العقد لا تسمح بتطبيق طريقة نسبة التقدم في الإنجاز. وتعتمد على تسجيل نواتج مساوية للتكلفة السنوية المحتملة في إنجاز المشروع.

وسوف نقوم بالتسجيلات المحاسبية للعقد طويل الأجل وفق النظام المحاسبي المالي لكل من السنوات 2011، 2012، 2013، 2014.

لسنة 2011:

29809236.88	29809236.88	من ح/ أعباء إلى ح/ البنك تسديد مصاريف	512	6...
25621749.43	35621749.43	من ح/ البنك إلى ح/ عملاء- تسبيقات محصلة تحصيل تسبيق	4191	512
29809236.88	29809236.88	من ح/ حسابات دائنة عن أ.ج.إ إلى ح/ مبيعات أشغال أشغال قيد الإنجاز في N/12/31	704	417

لسنة 2012:

79629170.90	79629170.90	من ح/ أعباء إلى ح/ البنك تسديد مصاريف	512	6...
89547620.28	89547620.28	من ح/ البنك إلى ح/ عملاء- تسبيقات محصلة تحصيل تسبيق	4191	512

الفصل الثالث: دراسة العقود طويلة الأجل في مؤسسة البدر - بالوادي-

79629170.90	79629170.90	من ح/ حسابات دائنة عن أ.ج.إ. إلى ح/ مبيعات أشغال أشغال قيد الإنجاز في N+1/12/31	704	417
-------------	-------------	---	-----	-----

لسنة 2013:

41950804.91	41950804.91	من ح/ أعباء إلى ح/ البنك تسديد مصاريف	512	6...
46038749.51	46038749.51	من ح/ البنك إلى ح/ عملاء- تسبيقات محصلة تحصيل تسبيق	4191	512
41950804.91	41950804.91	من ح/ حسابات دائنة عن أ.ج.إ. إلى ح/ مبيعات أشغال أشغال قيد الإنجاز في N+2 /12/31	704	417

لسنة 2014:

10175230.66	10175230.66	من ح/ أعباء إلى ح/ البنك تسديد مصاريف	512	6...
12291880.78	12291880.78	من ح/ البنك إلى ح/ عملاء- تسبيقات محصلة تحصيل تسبيق	4191	512
10175230.66	10175230.66	من ح/ حسابات دائنة عن أ.ج.إ. إلى ح/ مبيعات أشغال أشغال قيد الإنجاز في N+3/12/31	704	417
18350000000	18350000000	من ح/ عملاء- تسبيقات محصلة إلى ح/ حسابات دائنة عن أ.ج.إ. تسليم المشروع وترصيد الحسابين	417	4191

ملاحظة:

تنص المادة 140 الفقرة 03 من قانون الضرائب المباشرة على إستخدام نسبة التقدم في الإنجاز، لتحديد الأرباح الخاضعة للضريبة الناتجة عن العقود طويلة الأجل.

خلاصة الفصل:

بعد إكمال الدراسة الميدانية والتطرق إلى تعريف المؤسسة والعقد طويل الأجل الموجود بها، والتعرف على كيفية قيام المؤسسة بالمعالجة المحاسبية للعقود طويلة الأجل وفق النظام المحاسبي المالي بإستخدام طريقة نسبة التقدم في الإنجاز وطريقة العقود التامة، حيث الإختلاف بين هاتين الطريقتين في المعالجة المحاسبية يكمن في حساب 704 حيث يسجل في طريقة العقود التامة بالتكلفة السنوية المحتملة لإنجاز المشروع، على عكس طريقة نسبة التقدم في الإنجاز فهو يسجل بمبلغ النواتج السنوية، رغم كل هذا تبقى هناك مشاكل تعترض المحاسبين والمؤسسات في طريقة تطبيق النظام المحاسبي المالي بالرغم من المجهودات المبذولة.

1. الخلاصة:

حاولنا من خلال تناولنا لموضوع " العقود طويلة الأجل حسب النظام المحاسبي المالي"، معالجة إشكالية البحث التالية: كيف تتم المعالجة المحاسبية للعقود طويلة الأجل حسب النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية؟

فرضت التغيرات التي حدثت في الساحة العالمية عدة ضغوطات، جعلت الجزائر تقوم بمجموعة من الإصلاحات مست المحيط الداخلي والخارجي للمؤسسة، وإتضح جليا قصور المخطط المحاسبي الوطني وعدم مسابته للمتطلبات الإقتصادية والإجتماعية الناجمة عن التحولات الجديدة التي تعيشها الجزائر، مما جعلها تباشر جملة من الإصلاحات التي مست نظامها المحاسبي ونتج عنها تبني نظام محاسبي مالي جديد، بحيث أصبح الركيزة التي تقوم عليها المنشأة لما له من مميزات ومبادئ.

يتطلب تنفيذ بعض المشاريع عدة سنوات (عدة فترات محاسبية)، مما يستدعي تحديد الأرباح في نهاية كل فترة محاسبية، أي تحديد الأرباح عن الأعمال التي تم إنجازها. ويتم الإعتراف بإيراد العقود طويلة الأجل بأكثر من طريقة محاسبية، حيث يتحقق الإيراد في عقود المقاولات (الإنشاءات) طويلة الأجل إما بطريقة نسبة التقدم في الإنجاز أو بطريقة العقود التامة، حيث يتحقق الإيراد في ظل طريقة نسبة التقدم في الإنجاز من خلال فترة تنفيذ العقد، بينما يتحقق الإيراد في ظل طريقة العقود التامة عند إكمال العقد ويتوقف إستخدام أي من الطريقتين على مدى الثقة في تقدير تكاليف العقد.

ومن خلال فصول الدراسة الثلاثة وإنطلاقا من الفروض الأساسية، يمكن عرض نتائج إختبار الفرضيات، النتائج النهائية للدراسة، التوصيات المقدمة وأفاق البحث كما يلي:

2. إختبار الفرضيات:

من خلال ما تطرقنا إليه في هذا البحث تم إختبار فرضيات البحث، ويتضح ذلك على النحو التالي:

بالنسبة للفرضية الأولى: والتي تنص على أن النظام المحاسبي المالي هو نظام محاسبي جاء لينظم العمل المحاسبي في الجزائر في ظل الظروف الإقتصادية الراهنة على الساحة الإقتصادية، فقد ثبتت صحتها من خلال أن النظام المحاسبي المالي يسمح بإعداد قوائم مالية تكون أكثر شفافية وذات مصداقية وقابلة للمقارنة بهدف تسهيل قراءة القوائم المالية لمستخدمي هذه المعلومات المحليين كانوا أو الأجانب؛

بالنسبة للفرضية الثانية: والتي تفترض أنه يتم الإعتراف بالإيراد كاملا عند نقطة إتمام البيع والتسليم أي عند حدوث تبادل فعلي بين الوحدة المحاسبية والغير، فقد ثبتت صحتها من خلال أن الإعتراف بالإيراد يعتبر مبدأ

محاسبيا لا يمكن تجاوزه وعند نقطة زمنية معينة يكون الحدث الهام قد تحقق في دورة إكتساب الإيراد بين الوحدة المحاسبية والغير؛

بالنسبة للفرضية الثالثة: والتي تفترض أن المعالجة المحاسبية للعقود طويلة الأجل تتم وفق طريقة نسبة التقدم في الإنجاز وكذا طريقة العقود التامة، إضافة إلى طريقة التقدم المعتمدة والمقبولة من قبل المعيار المحاسبي الدولي IAS 11 "عقود الإنشاء"، فقد ثبتت صحتها من خلال أنهما الطريقتين المقبولتين للمحاسبة عن عقود الإنشاءات طويلة الأجل في سجلات المداول، وتوفران معلومات مفيدة عن الأداء المنجز ومقدار الإيرادات الواجب تخصيصها لكل فترة مالية.

3. النتائج:

على أساس هذا البحث فإنه تم التوصل إلى مجموعة من النتائج أهمها:

- لقد جاء النظام المحاسبي المالي بمبادئ محاسبية جديدة لم تكن موجودة وفق المخطط المحاسبي الوطني كمبدأ القيمة العادلة، إضافة إلى أسبقية الواقع الإقتصادي على الشكل القانوني أي يتم الأخذ بعين الاعتبار الجانب الإقتصادي قبل الجانب القانوني وهذا ما يظهر جليا في عقد الإيجار التمويلي؛
- جاء النظام بمدونة حسابات تشمل 07 أصناف محاسبية، حيث تم تجميع الصنف الرابع والخامس للمخطط المحاسبي الوطني في صنف واحد وهو الصنف الرابع "حسابات الغير"، وتم حذف الصنف 08 "النتائج"، بل يضعها مباشرة ضمن حسابات رؤوس الأموال، أي تم إختصار مرحلة التحويل من حسابات النتيجة إلى حسابات رؤوس الأموال وهذا شيء جيد؛
- يعتبر العقد أو المقاول مركز تكلفة ومركز ربحية، أي تحتسب التكاليف لكل عقد فيحمل العقد بالتكاليف المباشرة، وبما يخص هذا العقد من التكاليف غير المباشرة ثم تتم عملية المقابلة بين تكلفة العقد الكلية وإيراداته لتحديد الربح الإجمالي من هذا العقد؛
- يطلق لفظ المقاول على الأعمال التي يقوم فيها المقاول بالتعاقد مع صاحب العمل المراد تنفيذه، لذا يسمى هذا النوع من الأعمال بالأعمال الإنشائية.

4. التوصيات:

بناء على النتائج التي تم التوصل إليها نقترح مايلي:

- ضرورة تكييف الإطار القانوني والتشريعي مع المستجدات التي جاء بها النظام المحاسبي المالي؛
- على المؤسسات الجزائرية إنجاز دورات تكوينية لمختلف إطاراتها ومحاسبها في هذا النظام؛

- ضرورة إجراء إصلاحات سريعة ودقيقة تفس الأنظمة القانونية، التكوينية، المالية والضريبية من أجل توفير مناخ ملائم لتطبيق النظام المحاسبي المالي ونجاحه؛
- يجب الاعتراف بالإيراد فور الإنتهاء من العقد وتسليم البضاعة أو الخدمة إلى الزبون؛
- العمل على إنشاء نظام رقابي داخلي في شركات المقاولات بحيث يضمن إتمام العمل المحاسبي وفق معايير المحاسبة الدولية.

5. أفاق البحث:

- تبين لنا من خلال الخوض في هذا البحث بأن هناك جوانب هامة جديدة بالدراسة والبحث لتكون إشكاليات ودراسات أخرى، وهي:
- معايير المحاسبة الدولية حسب النظام المحاسبي المالي؛
 - أثر معايير الاعتراف بالإيراد على العقود طويلة الأجل؛
 - كيفية إستخدام طريقة نسبة الإنجاز في حساب أرباح العقود المحققة؛
 - كيف تتم المحاسبة عن عقود المقاولات بإستخدام طريقتي نسبة التقدم في الإنجاز وطريقة العقود التامة.

أولاً- المراجع باللغة العربية:

1- الكتب:

1. أحمد حلمي جمعة، محاسبة عقود الإنشاء، الطبعة الثانية، دار صفاء للنشر والتوزيع، الأردن، 2015.
2. بلعوسي التجاني، النظام المحاسبي المالي، دار هومة، الجزائر، 2009.
3. بن ربيع حنيفة، الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS، الجزء الأول، دار هومة، الجزائر، 2010.
4. جمال لعشيشي، محاسبة المؤسسة والحجاية وفق النظام المحاسبي المالي، الأوراق الزرقاء العالمية، الجزائر، 2010.
5. حسين القاضي، مأمون حمدان، نظرية المحاسبة، الطبعة الأولى، دار الثقافة للنشر، الأردن، 2007.
6. حمزة بشير أبو عاصي، مبادئ المحاسبة، الطبعة الأولى، الجزء الأول، دار الفكر للنشر، الأردن، 1999.
7. رضوان حلوة حنان، نزار فليح البلداوي، مبادئ المحاسبة المالية، الطبعة الأولى، دار إثراء للنشر، الأردن، 2009.
8. سيد عطا الله السيد، النظريات المحاسبية، الطبعة الأولى، دار الراجة للنشر والتوزيع، الأردن، 2009.
9. شعيب شنوف، محاسبة المؤسسة طبقاً لمعايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS، الجزء الأول، مكتبة الشركة الجزائرية بوداود، الجزائر، 2008.
10. شعيب شنوف، محاسبة المؤسسة طبقاً لمعايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS، الجزء الثاني، مكتبة الشركة الجزائرية بوداود، الجزائر، 2008.
11. طارق عبد العال حماد، موسوعة معايير المحاسبة، الجزء الرابع، الدار الجامعية، مصر، 2004.
12. طارق عبد العال حماد، موسوعة معايير المحاسبة، الجزء الرابع، الدار الجامعية، مصر، 2006.
13. عبد الرحمان عطية، المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي، الطبعة الأولى، الجزائر، 2011.
14. عبد الوهاب رميدي، علي سماي، المحاسبة المالية، الطبعة الأولى، دار هومة، الجزائر، 2011.
15. غانم شطاط، المعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS)، دار نوميديا للنشر، الجزائر، 2009.
16. لخضر علاوي، نظام المحاسبة المالية، الأوراق الزرقاء العالمية، الجزائر، 2011.
17. محمد أبو نصار، جمعة حميدات، معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية (الجوانب النظرية والعملية)، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر، الأردن، 2009.
18. محمد بوتين، المحاسبة المالية ومعايير المحاسبة الدولية، الصفحات الزرقاء العالمية، الجزائر، 2010.
19. محمد عباس بدوي، المحاسبة وتحليل القوائم المالية، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 2009.
20. محمد عبد الحميد محمد عطية، موسوعة معايير المحاسبة، الجزء الثاني، دار التعليم الجامعي، مصر، 2014.
21. مفيد عبد اللاوي، النظام المحاسبي الجديد، مزار للطباعة، الوادي، 2008.
22. موسى بودهان، الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي، دار الهدى، الجزائر، 2010.
23. هوام جمعة، المحاسبة المعمقة وفقاً للنظام المحاسبي المالي الجديد والمعايير المحاسبية الدولية، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2010-2011.
24. ناجي الحياي، أصول المحاسبة المالية، الجزء الثاني، منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة، الدنمارك، 2007.
25. وليد ناجي الحياي، نظرية المحاسبة، منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة، الدنمارك، 2008.
26. وليد ناجي الحياي، المحاسبة المتوسطة، منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة، الدنمارك، 2007.
27. يونس حسن الشريف وآخرون، مبادئ المحاسبة المالية، الطبعة الخامسة، منشورات جامعة قاريونس، ليبيا، 2002.

2- الرسائل والأطروحات الجامعية:

28. أم الخير دشايش، متطلبات نجاح تطبيق النظام المحاسبي المالي في ظل البيئة الجزائرية، رسالة ماجستير، دراسة غير منشورة، جامعة ورقلة، 2009-2010.
29. رفيق يوسف، النظام المحاسبي المالي بين الإستجابة للمعايير الدولية ومتطلبات التطبيق، رسالة ماجستير، دراسة غير منشورة، جامعة تبسة، 2010-2011.
30. شادي عبد اللطيف، أثر معيار الإعراف بالإيراد على المشكلات المحاسبية في شركات المقاولات الأردنية، أطروحة دكتوراة، دراسة غير منشورة، جامعة عمان، 2014.
31. شناي عبد الكريم، تكييف القوائم المالية في المؤسسات الجزائرية وفق معايير المحاسبة الدولية، رسالة ماجستير، دراسة غير منشورة، جامعة الجزائر، 2008-2009.
32. صبايحي نوال، الإفصاح المحاسبي في ظل معايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS) وأثره على جودة المعلومة، رسالة ماجستير، دراسة غير منشورة، جامعة الجزائر3، 2010-2011.
33. قادري عبد القادر، القياس المحاسبي في المؤسسة الاقتصادية وفقا لمعايير المحاسبة الدولية، رسالة ماجستير، دراسة غير منشورة، جامعة المدية، 2012-2013.
34. كمال زواق، المراجعة الخارجية في ظل النظام المحاسبي المالي الجديد، رسالة ماجستير، دراسة غير منشورة، جامعة الجزائر3، 2009-2010.

3- المجلات:

35. شنوف شعب، أهمية التوحيد المحاسبي العالمي بالنسبة للشركات الدولية، مجلة جديد الاقتصاد، العدد 00، جامعة الجزائر ، 2006.
36. عاشور كتوش، متطلبات تطبيق النظام المحاسبي المالي الموحد (IAS/IFRS) في الجزائر، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، العدد السادس، جامعة الشلف، 2009.
37. عمار بن عيشي، معوقات تطبيق النظام المحاسبي المالي في شركات المساهمة الجزائرية، المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية، العدد01، جامعة الجزائر، 2014.
38. مصطفى عوادي، المعالجة المحاسبية لإهلاك التجهيزات حسب النظام المحاسبي المالي (scf مع دراسة حالات)، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، العدد الخامس، جامعة الوادي، 2012.

4- الجرائد الرسمية والقوانين:

39. الجريدة الرسمية، العدد 19، الصادرة في 28 ربيع الأول عام 1430 الموافق لـ 25 مارس 2009، القسم الثالث المتعلق بالعقود طويلة الأجل.
40. المادة 05 من القانون رقم 11/07 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007، المتضمن للنظام المحاسبي المالي.

5- الملتقيات:

41. آيت محمد مراد، أبحري سفيان، النظام المحاسبي المالي الجديد في الجزائر "تحديات وأهداف"، مداخلة مقدمة في الملتقى الدولي حول: الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الجديد وآليات تطبيقه في ظل المعايير المحاسبية الدولية IAS-IFRS، جامعة البليدة، أيام 13-14-15 أكتوبر 2009.

42. بوزنان إبراهيم، مخلوف الطاهر، النظام المحاسبي المالي بين المبادئ المحاسبية ومعايير المحاسبة الدولية، مداخله مقدمة في الملتقى الدولي حول: الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الجديد وآليات تطبيقه في ظل المعايير المحاسبية الدولية IAS-IFRS، جامعة البليدة، أيام 13-14-15 أكتوبر 2009.
43. خالد جمال الجعارات، مطبوعة جامعية بعنوان: مختصر المعايير المحاسبية الدولية 2015، الملتقى الدولي حول: دور معايير المحاسبة الدولية (IAS-IFRS-IPSAS) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات، جامعة ورقلة، أيام 24-25 نوفمبر 2014.
44. سعد بوراوي، الأسس والمبادئ المحاسبية في ظل النظام المحاسبي المالي الجزائري، مداخله مقدمة في الملتقى الدولي حول: النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية، المركز الجامعي بالوادي، أيام 17-18 جانفي 2010.
45. ضيف الله محمد الهادي وآخرون، مقارنة النظام المحاسبي المالي scf بالمعايير الدولية للمحاسبة IAS/IFRS، مداخله مقدمة في الملتقى الدولي حول: الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الجديد وآليات تطبيقه في ظل المعايير المحاسبية الدولية IAS-IFRS، جامعة البليدة، أيام 13-14-15 أكتوبر 2009.
46. مختار مسامح، النظام المحاسبي المالي الجديد وإشكالية التطبيق في إقتصاد غير مؤهل، ملتقى دولي حول النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل النظام المحاسبي المالي، المركز الجامعي بالوادي، أيام 17-18 جانفي 2010.

6- المحاضرات:

47. مداني بن بلغيث، محاضرة بعنوان دروس في المحاسبة المالية حسب النظام المحاسبي المالي الجديد، جامعة ورقلة، أكتوبر 2010.

ثانيا- المراجع باللغة الفرنسية:

1- Livres:

48. Collection EPBI, Le Système Comptable Financier(S.C.F), Pages Bleues Internationales, Algérie, 2008.
49. Conseil National de la Comptabilité, projet de système Comptable Financier, République Algérienne démocratique et populaire, Mintere de Finance Juillet, 2006, P26.
50. Rachida boursali, Les Norms comptable du SCF, Aloulfia talita, 2010.

2- Article:

51. Samir merouani, Le projet du nouveau système comptable Algérien, Anticiper et préparer le passage du PCN 1975 aux normes IFRS, Mémoire de magistère en sciences de gestion option management, école supérieur de commerce, Alger, 2007-2008, p94.

ثالثا: المواقع الإلكترونية:

52. <http://www.startimes.com>

أطلع عليه بتاريخ 05-04-2015، الساعة 22:30.