



# الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

## وزارة التعليم العالي والبحث العلمي



جامعة الشهيد حمه لخضر - الوادي -  
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم : العلوم المالية والمحاسبة

تقرير تربص مقدم لاستكمال شهادة الليسانس  
ميدان العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

الشعبة مالية مؤسسة

تخصص : محاسبة وجباية

### المعالجة المحاسبية لعقود الإنشاء

دراسة حالة في شركة الوادي في تطبيقيتهم

- الوادي -

تحت إشراف :

\* د / بن خليفه بالقاسم

من إعداد الطلبة :

- عزوز رمزي
- خليفه إسماعيل

الموسم الجامعي : 2017/2016



## شكر وعرّفان

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 والعرّفان إلى الأستاذ الفاضل " بن خليفة بالقاسم الذي شرفني بقبول الإشراف على هذا العمل , عرفانا على المجهودات التي بذلها والتوجيهات التي زودني بها بكل تواضع وصبر , متمني له التوفيق والسداد في مشواره العلمي والعملية .

كما أتقدم بالشكر والإمتنان لكل الأساتذة على ما قدموه من توجيهات وإقتراحات وفي هذا المقام لا يمكن أن أنسى أساتذة كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير من تشكراتي الخالصة على كل ما بذلوه من جهود

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

## 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 الوالدين العزيزين أدام الله ي عمرهما  
إلى أفراد أسرتي سندي ي الدنيا... الإخوة والأخوات الأعزاء  
إلى من كان سندا وعونا لي ي هذا العمل... مشرفي الأستاذ الفاضل " بن خليفة بالقاسم  
إلى كل الأساتذة الكرام  
إلى الأخوة اللواتي لم ولدهن أمي... إلى من تحلو بالإخاء وتميزوا بالوفاء والعطاء،  
إلى كل من دأب ولا يزال في سبيل تحصيل العلم أهدي هذا العمل  
إلى طلاب السنة الثالثة محاسبة وجباية

## فهرس المحتويات

الصفحة	العنوان
	شكر و عرفان
	الاهداء
	فهرس المحتويات
أب	مقدمة
07	الفصل الأول: عموميات حول شركة شيحاني
07	المبحث الأول: تقديم شركة شيحاني
07	المطلب الأول : نشأة شركة شيحاني واهم نشاطاتها
07	المطلب الثاني : الدور الاقتصادي للمؤسسة
08	المطلب الثالث : الهيكل التنظيمي للمؤسسة
10	الفصل الثاني: عموميات حول عقود الانشاء
10	المبحث الأول : ماهية عقود الانشاء
10	المطلب الأول: مفهوم عقود الانشاء وأنواعها
12	المطلب الثاني: مواصفات و آثار عقود الانشاء
16	المطلب الثالث: طرق القياس والتسجيل المحاسبي لعقود الانشاء
23+22	المبحث الثاني :التسجيلات المحاسبية لعقود الانشاء طويلة الأجل وفق النظام المحاسبي المالي
22	المطلب الأول: المعلومات المتعلقة بالعقد
24	المطلب الثاني: المعالجة المحاسبية للعقود طويلة الأجل في مؤسسة شيحاني
28	الخاتمة
30	قائمة المراجع

## المقدمة

نظرا لتوجه الجزائر من الإقتصاد الموجه إلى إقتصاد السوق وإنفتاحها على العالم الخارجي وكذا إنتشار الشركات متعددة الجنسيات وإتساع رقعة أعمالها , ومن المعلوم أن المعلومة المحاسبية لا يمكن أن تفيد مستخدميها إلا من خلال توحيد طرق التسجيل والعرض المحاسبي, 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

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

كيف تتم المعالجة المحاسبية لعقود الانشاء طويلة الأجل

الأسئلة الفرعية:

- ما مفهوم عقود الانشاء

- ماهي الطرق المحاسبية لمعالجة عقود الانشاء

- كيفية تسجيل عقود الانشاء محاسبيا

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؛

ب -الأسباب الموضوعية:

-عدد الدراسات القليلة في هذا الموضوع؛

-محاولة معرفة كيفية تسجيل العقود طويلة الأجل

-إثراء المكتبة بموضوعنا هذا.

-أهداف الدراسة وأهميتها:

أ -أهداف الدراسة:

بالإضافة لإجابتنا على التساؤلات المطروحة نهدف من خلال البحث إلى

تحقيق الاهداف التالية :

-توفير المادة العلمية للطلبة كمرجع لهم؛

-معرفة كيفية تسجيل عقود الانشاء طويلة الأجل

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

ب -أهمية الدراسة:

تتمثل أهمية البحث في دراسة عقود الانشاء وكيفية التسجيل لعقود الانشاء طويلة

الأجل.

بالإضافة إلى ذلك فإن هذا الموضوع له علاقة كبيرة بمهنة المحاسبة ,والإحاطة به يسهل لنا كطلبة الإندماج في هاته المهنة

مستقبلا

## الفصل الأول: عموميات حول شركة شيخاني

### المبحث الاول: تقديم شركة شيخاني

سوف نقوم في هذا المبحث بدراسة عامة حول شركة شيخاني 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 الاول: نشأة شركة شيخاني وأهم نشاطاتها

المؤسسة منظمة اجتماعية عبارة عن مجموعة من الافراد يشاركون وينسقون جماعيا في منضمة مهيكلية { داخل تنظيم مهيكل } لانتاج السلع او الخدمات وهي عبارة عن نظام مترابط فيما بينه عبارة عن علاقات تبادلية {نظام الموارد البشرية نظام التسويق الانتاج النظام المالي } كل هذه العلاقات تتحد فيما بينها من اجل هدف واحد وهو انجاح تسيير المؤسسة بشكل صحيح هذا التقديم للمؤسسة والنهج المسير للمؤسسات ينطبق بشكل كلي على شركة شيخاني حيث ان اطارات شركة أو تي بي اش شيخاني والمسيريون لها زاولو مهنة البناء منذ عام 1984 في مقاوله شيخاني جمال لاشغال البناء حيث انجزت هذه المقاوله عدة مشاريع هامة على المستوى الولائي والجهوي منها 100 سكن عدل بحاسي مسعود وحصص من جامعة ورقلة والوادي وغيرها من المشاريع الاخرى

وبعدها تفرعت شركة شيخاني على المقاوله السابقة سنة 2006 براس مال قدره 1400000000 دج اختصاص نشاط رئيسي بناء لها شهادة تاهيل والتصنيف المهنيين درجة خامسة حيث ساهمت في انجاز عدة مشاريع على مستوى ولاية الوادي منها انجاز المصلحة الطبية بن حيان الشط الوادي وكذلك محطة توليد الطاقة الكهربائية بوادي العلندة انجاز 216 سكن تساهمي الشط الوادي ثانوية اولاد تواتي الوادي كما لها محجرة تفتت الحصى في طولقة ولاية بسكرة تساهم في تزويد ورشة الشركة بالحصى وكذلك تموين شركات اخرى مما انجر عنه حصيلة مالية لا بأس بها خلال ثلاث سنوات الاخيرة قدرت 11403492905 دج

فكان لها دور هام في تطوير الاقتصاد على المستوى الولائي من دفع التنمية الاقتصادية من خلال انجاز مرافق عمومية لعامة الشعب وتوفير مناصب عمل وكذلك المستحقات المالية التي يتم تسديدها لمصلحة الضرائب على مستوى البلدية وعلى مستوى المديرية كما ساهمت في التخفيف من معانات المواطنين من حيث نوعية الاستفادة من الخدمات المقدمة والتي تتمثل

في المشاريع المنجزة حيث ان دول العالم ذات الاقتصاد المتطور يعتمد بشكل كبير على التسمية والمساهمة التي تقدمها المؤسسات المتوسطة والصغيرة في القطاع الخاص وما لها من فوائد مالية تعود للخزينة العمومية لتلك الدول عكس الدول النامية

### المطلب الثاني: الدور الاقتصادي 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 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 الاقتصادية فقط, بل تتعامل حتى مع المقاولين والأفراد العاديين, أي بعبارة أخرى مع جميع الأعوان الاقتصادية وذلك عبر ورشات داخل المؤسسة وخارجها, حيث تعد المؤسسة شعبة دولية ووطنية نظرا لمشاركتها في العديد من التظاهرات والمعارض

### المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي للمؤسسة

الهيكل التنظيمي للمؤسسة عبارة عن تنظيم بسيط حسب طبيعة المؤسسة فهناك مسيرون يقومون بتوزيع المهام والأنشطة بين العاملين مع تحديد المسؤوليات للوظائف المختلفة

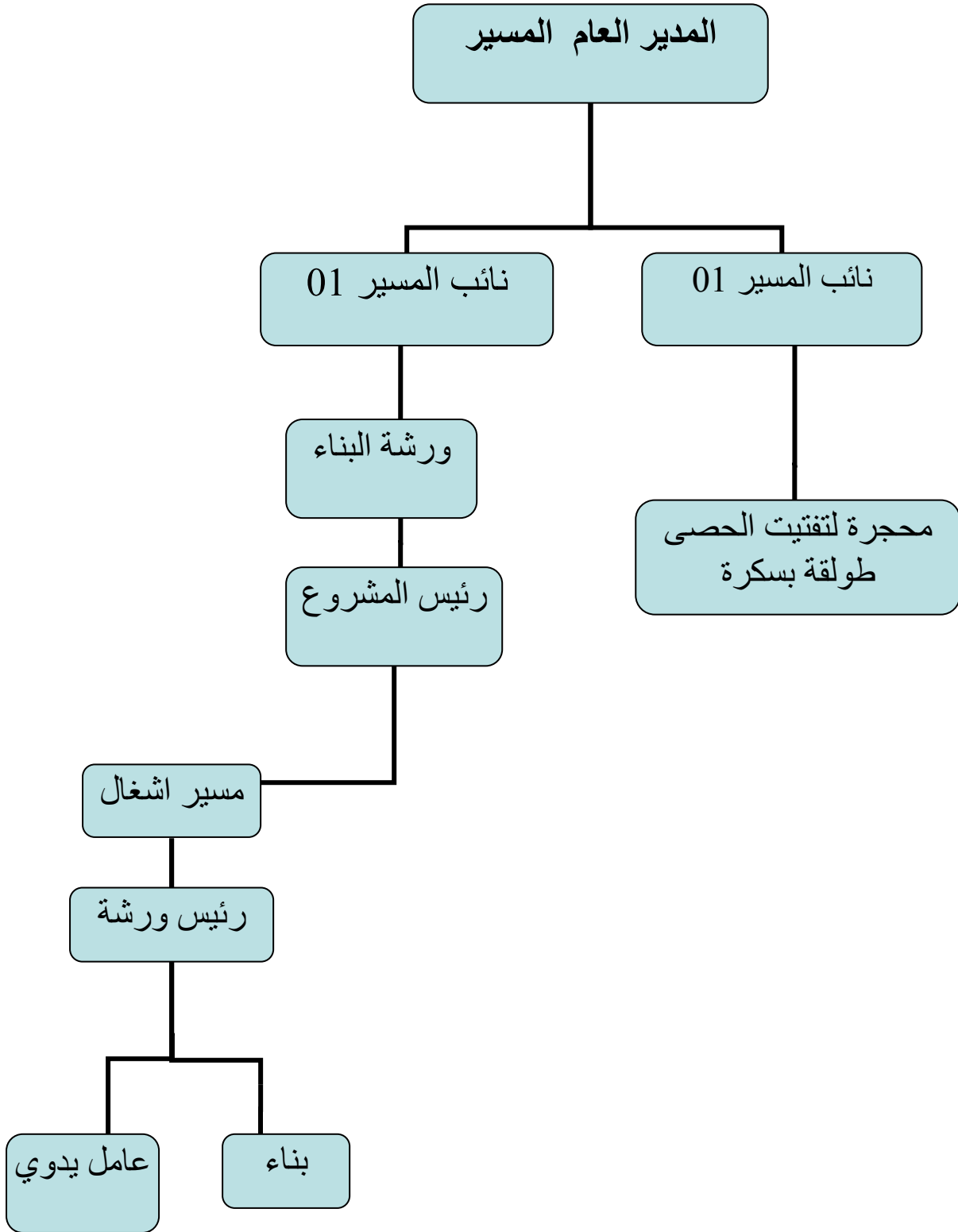
### مكونات الهيكل التنظيمي

العامل البشري الافراد

العامل المادي التجهيزات

العامل القانوني طبيعة الشركة

العامل المالي : مصادر رأس المال وتوزيعه حسب الحاجة



**المدير العام (المسير) من مهامه:**

- . التسيير العام للمؤسسة
- . التفاوض على اتفاقية البناء
- . الأمضاء على الاتفاقيات + الامضاء على الوثائق الادارية

**نائب المسير (1) من مهامه :**

- . التفويض
- . امضاء الوثائق
- . تسيير الادارة

**نائب المسير (2) من مهامه :**

- . التسيير والتقييم
- . الرقابة على ورشات البناء
- . ايجاد حلول للمشاكل التي تعترض الورشة

**ادارة التسيير من مهامها :**

- . اعداد الاجور للعمال
- . استخراج وثائق العمال
- . تسيير ودفع اشتراكات الضمان الاجتماعي والضرائب

**رئيس المشروع من مهامه :**

- . التسيير التقني للمشروع مع ايجاد الحلول

**مسير اشغال من مهامه :**

- . جرد الأشغال للبنائين حسب المخططات من أجل المستحقات المالية

. الرقابة في الانجاز

. اعداد وضعيات الاشغال + الحصيلة

. التنقيط الشهري للعمال

**رئيس ورشة من مهامه :**

- . انجاز الأشغال حسب المخططات المقدمة من طرف المسير

**البناء من مهامه :**

. بناء هياكل المشروع

**عامل يدوي من مهامه :**

. مساعدة البناء في انجاز الأشغال

. تنظيف الورشة

## الفصل الثاني : عموميات حول عقود الانشاء

### المبحث الاول : ماهية عقود الانشاء

إن مشروعات التشييد والانشاء بجميع أنواعها يتم تنفيذها بواسطة المتخصصين في هذه الصناعة، وهم من يُطلق عليهم مقاولي التشييد. ولكي يقوم المقاول بتنفيذ المشروع طبقاً لمواصفات ومخططات ورسومات محددة. فإن المالك يقوم بعقد اتفاق مع المقاول، وهو ما يُطلق عليه عقد التشييد أو عقد المقاولة، يقوم بموجبه المالك بدفع مبالغ مالية محددة في العقد إلى المقاول، نظير قيام المقاول بتنفيذ المشروع، وتسليمه إلى المالك في صورته المتفق عليها. في العادة يقوم المالك بالإعلان عن دعوة عدد من المقاولين لتقديم عطاءاتهم، لتنفيذ المشروع المعلن عنه مع تحديد التكلفة المطلوبة، ومن ثم يقوم المالك ومعاونيه باختيار المقاول المناسب بناءً على عدة عوامل مثل: الخبرة، والتكلفة المطلوبة، والإمكانات، وسابقة الأعمال، ومدى التزام المقاول.

### المطلب الاول : مفهوم عقود الانشاء وأنواعها

العقود الانشائية 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

### الفرع الأول : مفهوم عقود الانشاء

عرفت المادة 1-133 من النظام المحاسبي المالي العقود طويلة الأجل كالتالي  
يتضمن عقد من العقود طويلة الأجل إنجاز سلعة، خدمة، مجموعة سلع أو خدمات تقع تواريخ إنطلاقها والإنهاء منها في سنوات مالية مختلفة. ويمكن أن يتعلق الأمر بما يلي:  
-عقود بناء؛

-عقود إصلاح حالة أصول أو بيئة؛

-عقود تقديم خدمات.

والمادة 2-133 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 تبعاً لنسبة إنجاز المشروع

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 كمنتجات إلا مبلغ يعادل مبلغ الأعباء المثبتة التي يكون تحصيلها محتملا (إدراج في الحسابات حسب طريقة الإتمام<sup>1</sup>

ولكل عقد إيراداته وأعباؤه ونتيجته

**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:** مداخيل عقد المبلغ المتفق عليه أثناء المفاوضات والممثل في الإيرادات وتغيرات 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 الاعتبار تلك الأعباء التي تمت والعائدة لخدمات قدمت وأنجزت. أما الأعباء التي تمت لكنها تخص خدمات ستقدم، أي تعود لدورات لاحقة فلا تؤخذ بعين الاعتبار.

**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

**يعرف عقد الإنشاءات عموما بأنه "عقد تم إبرامه خصيصًا لإنشاء أصل أو مجموعة من الأصول التي ترتبط ببعضها أو تعتمد على بعضها البعض من ناحية التصميم أو التقنية أو الوظائف أو الغرض أو الاستخدام النهائي لها."**

## الفرع الثاني : أنواع عقود الانشاء

تأخذ عقود الإنشاءات عدة أشكال، وقد قام المعيار بتصنيفها إلى نوعين عقود ذات سعر محدد، وعقود بالتكلفة زائد نسبة وقد تأخذ بعض العقود ملامح من العقود ذات السعر المحدد والعقود بالتكلفة زائد نسبة، مثال ذلك العقود بالتكلفة زائد نسبة مع وضع حد أقصى للسعر.

1- الجريدة الرسمية، العدد 19، الصادرة في 28 ربيع الأول عام 1430 الموافق ل 25 مارس، 2009 القسم الثالث المتعلق بالعقود طويلة الأجل  
2- محمد بوتين، المحاسبة المالية ومعايير المحاسبة الدولية، الصفحات الزرقاء العالمية، الجزائر، 2010، صص 171

**1 - عقد محدد السعر :** هو عقد الإنشاءات الذى يوافق فيه المقاول على سعر محدد للعقد ككل أو على سعر محدد لكل عنصر أو لكل مخرج من مخرجات تنفيذ العملية والذى قد يتضمن فى بعض مواد الحق فى زيادة الأسعار بنسب معينة<sup>1</sup> طبقاً لهذا النوع من العقود يقوم المقاول بوضع قيمة محددة لتنفيذ كل بند من بنود الأعمال التى أتفق فيها مع العميل وتتضمن هذه القيمة تكاليف التنفيذ وهامش الربح، وقد يتضمن العقد فى بعض الأحيان الحق فى زيادة الأسعار وبصفة خاصة فى مستلزمات الإنتاج المسعرة

**. 2 - عقد بالتكلفة زائد نسبة :** هو عقد الإنشاءات الذى يقوم بموجبه المقاول بإسترداد

التكاليف المسموح بها أو المعرفة بالعقد بالإضافة إلى نسبة مئوية من التكاليف أو مبلغ أتعاب محدد هناك بعض العقود يتم تكليف المقاولين فيها بتحديد تكاليف التنفيذ لكل بند من بنود الأعمال ثم يتم الاتفاق على نسبة الربح التى يحصل عليها سواء كانت فى شكل نسبة مئوية من تكاليف الأعمال المنفذة أو فى شكل مبلغ ثابت محدد لا يرتبط بهذه التكاليف ويستخدم هذا النوع فى الحالات التى تكون فيها تكلفة الأعمال غير معروفة عند التعاقد. ولكن يعاب على هذا النوع من وجهة نظر المالك هو استفادة المقاولين من زيادة التكلفة الأمر الذى يحتاج إلى إحكام الرقابة على التكلفة الفعلية لكل الأعمال. بالإضافة إلى ما سبق، هناك أنواع أخرى من العقود لم يتناولها المعيار منها على سبيل المثال

**أ - عقود القيمة المستهدفة.** تستخدم هذه العقود فى حالة التعاقدات الضخمة بموجب هذه العقود يتم الاتفاق على مبلغ مستهدف للعقد ككل يتم تحديده على أساس الدراسات السريعة التى قام بها كل من الطرفين، ويغضى هذا المبلغ التكلفة الفعلية للمقاول مضافاً إليها نسبة ربح وإلى هذا الحد فإن هذا العقد يشابه تماماً عقد التكلفة زائد نسبة، لكن عقد القيمة المستهدفة يعالج عيوب عقد التكلفة زائد نسبة من حيث أنه فى حالة زيادة التكلفة عن ما تم الاتفاق عليها يحاسب المقاول عن المستهدف فقط، أما فى حالة تقليل التكلفة عن المبلغ المستهدف يحق للمقاول أن يتقاضى نسبة ربح أكبر مما هو متفق عليه على أن يتم تقسيم الفائض بين الطرفين طبقاً لما تم الاتفاق عليه فى العقد.

**ب- عقود ذات سقف سعري :** طبقاً لهذه العقود يتم محاسبة المقاول على الكميات المنفذة على الطبيعة مضروبة فى فئات الأسعار المتفق عليها على ألا تزيد القيمة الإجمالية عن حد أقصى معين متفق عليه.

**ج- عقود قوائم الكميات:** تستخدم هذه العقود فى مجال التشييد والمباني، حيث تكون التصميمات كاملة وقت تقديم العطاءات وكل الأعمال يمكن توصيفها فى قائمة تسمى قائمة الكميات تحدد بها كميات كل بند على المقاييس المبدئية للرسومات.

**د- العقود التى تتحدد بناء على الأساس الزمنى أو المواد المستخدمة وتحدد مستحقات المقاول:** فى هذا النوع من العقود على أساس تكلفة المواد أو ساعات العمل المباشرة.

<sup>1</sup> عبد الرحمان عطية، المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي، الطبعة الأولى، الجزائر

## المطلب الثاني: مواصفات وأثار عقود الانشاء

### الفرع الاول : مواصفات عقود الانشاء

تحتوي المواصفات على جميع الشروط والمواصفات الواجب توافرها في المواد المستخدمة في صناعة التشييد، كما تحتوي على أسس الصناعة وأساليب القياس، والمقادير القياسية التي تُعتبر أساساً للحكم على صلاحية العمل. فالمقصود من المواصفات في عقود التشييد: هي

مجموعة الاشتراطات والتوصيات التي يتم كتابتها وتوثيقها للرجوع إليها عند أعمال التنفيذ والتسلم.

تُعتبر المواصفات أحد مستندات العقد الرئيسية ويُعبر عنها كاشتراطات عامة في صورة المواصفات العامة، أو كاشتراطات خاصة في صورة مواصفات خاصة بالمشروع. ونظراً إلى أن مواصفات المشروع من مسؤوليات المهندس المصمم (المعماري والإنشائي) فإن ذلك يتطلب إماماً واسعاً وإطلاع مستمر، وقدرة على كتابة المواصفات بطريقة واضحة ودقيقة وسهولة الفهم، وهذا يُحتم على من يقوم بكتابة المواصفات على دراية بكل ما هو جديد في عالم الإنشاء والتشييد. وأن يكون مطلعاً على صفات وخصائص المواد وما بها من مميزات وعيوب وكذلك أسعارها. كما يجب أيضاً أن يكون مُلمّاً بأنواع المعدات وإنتاجيتها، وخصائصها وتكلفة التشغيل، والصيانة، ومميزات وعيوب استخدام هذه المعدات في ظروف وطبيعة المشروعات المختلفة.

**الإشترطات العامة:** قامت الكثير من الهيئات العالمية المهتمة بمجال صناعة التشييد بوضع اشتراطات عامة، بغرض تدويلها والاستفادة منها عند كتابة عقود التشييد، وبخاصة في المشروعات الدولية. ومن أمثلة الهيئات العالمية التي قامت بجهد كبير في هذا المجال هم: الهيئة الأمريكية للهندسة المعمارية، وجمعية الهندسة المدنية الأمريكية، والجمعية البريطانية للهندسة المدنية، وغيرها.

تحتوي الاشتراطات العامة عادةً على:

تعريف عام بالمشروع ومن هو المالك والمقاول والمصمم.

محتويات العقد ومستنداته

حقوق ومسئوليات المقاول

حقوق ومسئوليات المصمم

الزمن المقدر لتنفيذ المشروع

أسلوب التعامل المادي بين المالك والمقاول

الشروط المرتبطة بأي تغييرات في بنود المشروع

التأمينات والضمانات اللازمة

الأسلوب الواجب اتباعه لفض أي منازعات.

**الإشتراطات الخاصة:** وهي الإشتراطات التكميلية التي تُضاف إلى الاشتراطات العامة، وذلك لتحقيق بعض متطلبات المشروع، والتي لم تتحقق بالاشتراطات العامة، أو يُراد منها تعديل بعض بنود الاشتراطات العامة، لتناسب ظروف المشروع تحت الدراسة. ومن أمثلة الاشتراطات الخاصة ما يلي:

تغيير نظام التأمينات المنصوص عليه في الاشتراطات العامة.

اشتراطات خاصة بإعطاء المالك بعض الحرية في إحداث تغييرات في بنود المشروع دون زيادة في الأسعار.<sup>1</sup>

مسئولية المالك عن توفير بعض المعدات أو المواد غير المتوفرة محلياً. وتوفير بعض الخدمات الخاصة مثل: الأعمال المساحية أو أعمال اختبار التربة أو الخدمات العامة (تليفونات- كهرباء- مياه)

اشتراطات عدم انشغال المقاول بأعمال أخرى أثناء فترة تنفيذ المشروع، أو وضع حدود لذلك.

غرامات التأخير وكيفية تحمل المخاطر كل حسب نوعه

بصفة عامة يمكن تقسيم المواصفات إلى الأنواع التالية:

### **1- مواصفات التقنية**

وهي المواصفات التي تحدد أسلوب التنفيذ، والتقنيات الواجب استخدامها في ذلك. وعادة يتم وضع تصور كامل لتنفيذ البنود المختلفة حسب المواصفات التي يضعها المهندس المصمم، وفي إطار الإشتراطات العامة، مثل: أعمال الحفر، الخرسانات، أعمال العزل، أعمال الكهرباء.. وهكذا.

وفي كل بند من البنود السابقة، يتم توصيف المواد الواجب استخدامها، ومستوى العمالة المطلوبة للتنفيذ، وجودة المعدات، وتحديد أسلوب المتابعة، والتأكد من التزام المقاول بما جاء في هذه المواصفات من خلال الإختبارات الدورية مثل: الإختبارات غير المتلفة، والفحص المستمر على ما يتم تنفيذه.

### **2- مواصفات الأداء**

والمقصود بذلك المواصفات الواجب أن يكون عليها البند بعد إنجازه، بمعنى أن يكون في صورة مرضية، ويؤدي الغرض منه بكفاءة. في هذا النوع من المواصفات قد يُترك للمقاول اختيار أسلوب التنفيذ والتقنية المناسبة، على أن يضمن تحقيق جميع الإشتراطات والمواصفات وتحمل أي أعمال تُخالف ذلك عند التسلم واختبار الأعمال المنفذة، وهذا يعطي مرونة للمقاول في استخدام ما يراه مناسباً من تقنيات وأسلوب تنفيذ من واقع خبرته في العمل بهذا المجال.

### **3- مواصفات المواد والعمالة**

هي المواصفات التي تحدد أنواع وصفات المواد المستخدمة، سواء الصفات الطبيعية او الميكانيكية للمادة، بالإضافة إلى اشتراطات النقل والتداول والتخزين والتركيب.

أما بخصوص العمالة فتوضع لها بعض الاشتراطات، من ناحية مستوى الخبرة المطلوب، ومستوى الأداء، وبخاصة الأعمال التي تحتاج لدقة عالية في الأداء مثل: أعمال اللحام، وبعض أعمال التركيبات الميكانيكية، ومن حق المالك أو من يمثله إجراء

<sup>1</sup> هوام جمعة، المحاسبة المعقدة وفقاً للنظام المحاسبي المالي الجديد والمعايير المحاسبية الدولية، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر 2010،

الإختبارات اللازمة للتأكد من توافر المهارات المطلوبة لدى المرشحين للقيام بهذه الأعمال، من لم تثبت جدارته فيتم استبداله بمعرفة المقاول وتحت مسؤوليته.

#### 4- المواصفات المحددة

المقصود بهذه المواصفات تحديد نوع معين من المواد أو العمالة والمعدات، وذكر ذلك في الإشتراطات و المواصفات. مع عدم السماح باستبداله ببديل مناسب. ويمكن في هذه الحالة ذكر اسم المادة أو المواصفات الخاصة بها، والتي لا تتوافر إلا في هذا النوع، وكثيراً ما تُستخدم هذه المواصفات في أعمال القطاع الخاص، بينما لا يُفضل استخدامه في أعمال الحكومة والقطاع العام حتى لا يكون أحد وسائل المحاباة أو العمل على تسويق أنواع معينة من المواد أو المعدات دون غيغاد المنافسة اللازمة بين الموردين

#### 5- المواصفات المفتوحة

هي المواصفات التي يجب توافرها في المواد المستخدمة، دون التقيد بنوع معين، بحيث يعطي للمقاول حرية التعامل مع أي من الموردين، بشرط توافر هذه المواصفات فيما يتم استخدامه من المواد. وفي بعض الحالات قد يضطر المهندس إلى تحديد نوع معين من المواد لتحقيق جودة خاصة، مع إعطا المقاول فرصة لتغيير ما تم تحديده من مواد في إطار الصفات المذكورة، وذلك لرفع درجة المنافسة بين الموردين وبالتالي تقليل الأسعار. وفي حالة وجود أي خلافات بين المالك والمقاول يتم اللجوء إلى الإستشاري لإبداء الرأي.

#### 6- المواصفات القياسية

وهي المواصفات التي توضع من قِبَل الهيئات المتخصصة والمسئولة عن تنفيذ بعض المشروعات الخاصة، مثل هيئة الطرق والكباري، حيث تقوم بوضع المواصفات القياسية لتنفيذ بنود تشييد اعمال الطرق والكباري، وقد توضع هذه المواصفات من قِبَل النقابات المهنية.

#### الفرع الثاني : آثار عقود الانشاء

##### آثار عقد المقاولة

##### 1- التزامات المقاول

تتلخص التزامات المقاول وهي كالتالي:

- إنجاز العمل وفقاً للعقد والمواصفات الملحقه (التزام بتحقيق نتيجة)، وفي حالة عدم وجود مواصفات، يكون التزام المقاول بما يؤدي الغرض من المبنى.

- المحافظة على سلامة المواد والأشياء المسلمة إليه في الموقع.

إذا ثبت أثناء العمل أن المقاول يقوم به على وجه معيب، أو مناف للعقد، جاز لرب العمل أن يندره من طريقة التنفيذ خلال أجل معقول يعينه له، فإذا انقضى الأجل دون أن يرجع المقاول إلى الطريقة الصحيحة، جاز لرب العمل أن يطلب إما فسخ العقد وإما أن يعهد العمل إلى مقاول آخر وعلى نفقة المقاول الأول

- تسليم العمل وقد يكون صراحةً أو ضمناً. وهو يعني بإتمام وإنجاز المقاول للأعمال وانتقال تبعة المبنى إلى المالك.

## 2- التزامات رب العمل

التزام بتمكين المقاول من الموقع، ويتحقق ذلك فيما يلي:

- توفير تراخيص البناء
- توفير تراخيص المرافق اللازمة للإنشاء
- تسليم الموقع تسليمًا مستمرًا وثابتًا وظاهرًا
- توريد المواد المكلف بتوريدها في الوقت المتفق عليه
- ترك المقاول ينجز العمل، فلا يقيم أمامه عقبات في سبيل ذلك.

**المطلب الثالث: طرق القياس والتسجيل المحاسبي لعقود الانشاء**

**الفرع الأول: الطرق المحاسبية لعقود الانشاء**

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

**أولاً: طريقة نسبة التقدم في الإنجاز**

وفقا لطريقة نسبة الإنجاز أو نسبة الإتمام فإنه يتم إثبات الإيرادات المترتبة على العقود طويلة الأجل خلال عملية الإنتاج, بحيث يتم احتساب إيراد الفترة على أساس نسبة تكاليف ما تم إنجازه خلال الفترة إلى إجمالي التكاليف التقديرية اللازمة لإنجاز العقد. ويتطلب تطبيق طريقة نسبة الإنجاز إمكانية تقدير الإيرادات والتكاليف اللازمة لإتمام العقد بدرجة معقولة من الدقة. بالإضافة إلى ذلك فإنه يتعين توفر الشروط التالية حتى يمكن استخدام طريقة نسبة الإنجاز كأساس للاعتراف بإيرادات العقود طويلة الأجل:

- ينبغي أن يحدد العقد المبرم بوضوح الحقوق والواجبات المتعلقة بإنتاج وتسليم السلع أو الخدمات .
  - من المتوقع تقييد المشتري أو العميل بالالتزامات الواردة في العقد؛
  - من المتوقع تقييد المنشأة بتنفيذ الالتزامات الواردة في العقد
- ويمكن حساب نسبة الإنجاز التي يتم على أساسها تحديد الإيراد الذي ينبغي إثباته عن الفترة وفقا للمعادلة التالية:

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 الإي راد 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.

**ثانيا: طريقة العقود التامة**

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 إحتساب 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 للإعتراف بإيراد العقود طويلة الأجل. والميزة الأساسية لطريقة العقود التامة هو أن إحتساب 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. ويمكن إستخدام طريقة العقود التامة عندما يكون لدى المنشأة العديد من العقود قصيرة الأجل نسبيا وبحيث لا تتأثر القوائم المالية بشكل جوهري فيما لو أستخدمت طريقة نسبة الإنجاز كأساس للمحاسبة عن العقود

الفرع الثاني : يتم التسجيل المحاسبي وفق الطريقتين كالتالي:

في السنة الأولى والثانية:

..6	من ح/ اعباء	*****	*****
512	الى ح/ البنك تسديد مصاريف	*****	*****
512	من ح/ البنك	*****	*****
4191	الى ح/ عملاء تسبيقات محصلة تحصيل تسبيق	*****	*****
417	من ح/ حسابات دائنة عن أ.ج.أ	*****	*****
704	الى ح/ مبيعات اشغال أشغال قيد الانجاز في N /12/31	*****	*****

في السنة الثالثة

..6	من ح/ اعباء	*****	*****
512	الى ح/ البنك تسديد مصاريف	*****	*****

*****	*****	من ح/ البنك	512
*****	*****	الى ح/ عملاء. تسبيقات محصلة تحصيل تسبيق	4191
*****	*****	من ح/ حسابات دائنة عن أ.ج.أ	417
*****	*****	الى ح/ مبيعات اشغال أشغال قيد الانجاز في N /12/31	704
*****	*****	من ح/ عملاء. تسبيقات محصلة	4191
*****	*****	الى ح/ حسابات دائنة عن أ.ج.أ	417
*****	*****	تسليم المشروع وترصيد الحسابين	

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

#### مثال 1

في 01/01/01 كلف مقاول بإنجاز جسر لصالح المؤسسة 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 01/01/01
- 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:

السنة	01	02	03	المجموع
التكلفة بمليون دج	05	04	06	15
التسديدات بمليون دج	06	06	08	20

#### المطلوب:

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

#### الحل:

أولاً :طريقة نسبة التقدم في الإنجاز ( :المبالغ بمليون دج)  
نحسب كلا من النواتج ( مبيعات الأشغال حساب ) 704 والنتيجة السنوية كالتالي:

السنة	النواتج بمليون دج	النتيجة بمليون دج
01	6.67=(5/15)20	1.67=5-6.67
02	5.33=6.67-(15÷ 9)×20	1.33=4-5.33
03	8=12-(15÷ 15) 20	2=6-8
المجموع	النواتج(سعر المشروع )= 22	5=15-20

ملاحظة:

- تم تقريب مبالغ النواتج السنوية وكذا النتيجة؛
- ح 417 /حسابات دائنة عن أشغال جاري إنجازها (ح.د.أ.ج.إ) (إختصاراً؛
- الحساب ( 6 ... أي أعباء أجور ومواد مستهلكة<sup>1</sup>).

التسجيل المحاسبي في قيود اليومية

السنة الأولى:

5000000	5000000	من ح/ اعباء	512	..6
5000000		الى ح/ البنك تسديد مصاريف		
6000000	6000000	من ح/ البنك	4191	512
6000000		الى ح/ عملاء تسيقات محصلة تحصيل تسبيق		
6670000	6670000	من ح/ حسابات دائنة عن أ.ج.أ	704	417
6670000		الى ح/ مبيعات اشغال أشغال قيد الانجاز في N /12/31		

السنة الثانية:

4000000	4000000	من ح/ اعباء	512	..6
4000000		الى ح/ البنك تسديد مصاريف		

<sup>1</sup> - محمد بوتين , مرجع سابق ص 171

6000000	6000000	من ح/ البنك الى ح/ عملاء. تسبيقات محصلة تحصيل تسبيق	4191	512
5330000	5330000	من ح/ حسابات دائنة عن أ.ج.أ. الى ح/ مبيعات اشغال أشغال قيد الانجاز في N+1 /12/31	704	417

### السنة الثالثة:

6000000	6000000	من ح/ اعباء الى ح/ البنك تسديد مصاريف	512	..6
8000000	8000000		4191	512
80000000	80000000	من ح/ حسابات دائنة عن أ.ج.أ. الى ح/ مبيعات اشغال أشغال قيد الانجاز في N+2 /12/31	704	417
80000000	80000000	من ح/ عملاء- تسبيقات محصلة الى ح/ حسابات دائنة عن أ.ج.أ. تسليم المشروع وترصيد الحسابين	417	4191

### ثانيا: طريقة الإتمام

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<sup>1</sup>

### السنة الأولى:

5000000	5000000	من ح/ اعباء الى ح/ البنك تسديد مصاريف	512	..6
---------	---------	---	-----	-----

<sup>1</sup> هوام جمعة , مرجع سابق ص11.

6000000	6000000	من ح/ البنك الى ح/ عملاء. تسبيقات محصلة تحصيل تسبيق	4191	512
5000000	5000000	من ح/ حسابات دائنة عن أ.ج.أ. الى ح/ مبيعات اشغال أشغال قيد الانجاز في N /12/31	704	417

لاحظ أن الحساب 704 جعل دائما بمبلغ يساوي الأعباء السنوية, مما يجعل نتيجة هذه السنة تساوي صفرا وهذا على خلاف أسلوب طريقة نسبة التقدم في الإنجاز حيث كانت نتيجة السنة الأولى 1.67 مليون دج  
السنة الثانية:

4000000	4000000	من ح/ اعباء الى ح/ البنك تسديد مصاريف	512	..6
6000000	6000000	من ح/ البنك الى ح/ عملاء. تسبيقات محصلة تحصيل تسبيق	4191	512
4000000	4000000	من ح/ حسابات دائنة عن أ.ج.أ. الى ح/ مبيعات اشغال أشغال قيد الانجاز في N+1 /12/31	704	417

السنة الثالثة:

6000000	6000000	من ح/ اعباء الى ح/ البنك تسديد مصاريف	512	..6
8000000	8000000	من ح/ البنك الى ح/ عملاء. تسبيقات محصلة تحصيل تسبيق	4191	512
6000000	6000000	من ح/ حسابات دائنة عن أ.ج.أ. الى ح/ مبيعات اشغال أشغال قيد الانجاز في N+2 /12/31	704	417

20000000	20000000	من ح/ عملاء تسبيقات محصلة الى ح/ حسابات دائنة عن أ.ج. تسليم المشروع وترصيد الحسابين	417	4191
----------	----------	---	-----	------

## المبحث الثاني: التسجيلات المحاسبية لعقود الانشاء 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 مخصصة 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 04 سنوات ( 2012 . 2015 )

توزع المصاريف حسب طبيعتها ولفترة إنجاز العقد كالتالي:

المصاريف /السنة	2012	2013	2014	2015
مواد أولية مستهلكة	2036895128	6240253851	2995125473	634610954
الإيجارات	128574329	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
الأتعاب	397802.33	564214.78	227508.95	124741.28
الإشهار	61909.97	66753,29	00	00
الخدمات المصرفية	13796.50	17461.49	9654.28	4741.86
أعباء المستخدمين	5201652.47	10597664,99	7201652.47	2005043.78
الضرائب	48600.00	000	000	000
أعباء أخرى للتسيير الجاري	51548/73	92874.29	139804.45	146795.11
الإهتلاكات	1267173/59	2625987.28	1983893.53	915487.56
المجموع	29809236.88	79629170.90	41950804.91	10175230.66

المصدر: اعتمادا على وثائق المؤسسة (من إعداد الطلبة)  
الوحدة: الدينار الجزائري

السنة	2012	2013	2014	2015
الفوترة	35621749.43	89547620.28	46038749.51	12291880.78

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 شبحاني**

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:

السنة	النواتج (بمليون دج)	النتيجة (بمليون دج)
2012	183500000 $3385642814 = (161564443.4 / 29809236.88)$	-3385642814 $3355833577 = 29809236.88$
2013	183500000 ( $161564443.4 / 109438407,8$ ) $9044039985 = 3385642814$	-9044039985 $8964410814 = 79629170.90$
2014	$183500000 - (161564443.4 / 151389212.7)$ $47646453225 = (9044039985 + 3385642814$	-47646453225 $4722694520 = 41950804.91$
2015	$183500000 - (161564443.4 / 161564443.4)$ $1155671876 = (47646453225 + 9044039985 + 3385642814$	-1155671876 $1145496645 = 10175230.66$
المجموع	النواتج (سعر المشروع) = 18350000000	-18350000000 $1.818443550 = 161564443.4$

الفرع الأول: التسجيل في يومية المقاول حسب طريقة نسبة التقدم في الإنجاز:

سوف نقوم بالتسجيلات المحاسبية للعقد طويل الأجل وفق النظام المحاسبي المالي لكل من السنوات 2012 2013

2014 2015

لسنة 2012

29809236.88	29809236.88	من ح/ اعباء الى ح/ البنك تسديد مصاريف	512	..6
35621749.43	35621749.43	من ح/ البنك الى ح/ عملاء تسبيقات محصلة تحصيل تسبيق	4191	512
3385642814	3385642814	من ح/ حسابات دائنة عن أ.ج.أ الى ح/ مبيعات اشغال أشغال قيد الانجاز في N/12/31	704	417

### لسنة 2013

79629170.9	79629170.9	من ح/ اعباء الى ح/ البنك تسديد مصاريف	512	..6
89547620.28	89547620.28	من ح/ البنك الى ح/ عملاء تسبيقات محصلة تحصيل تسبيق	4191	512
9044039985	9044039985	من ح/ حسابات دائنة عن أ.ج.أ الى ح/ مبيعات اشغال أشغال قيد الانجاز في N+1/12/31	704	417

### لسنة 2014

41950804.9	41950804.9	من ح/ اعباء الى ح/ البنك تسديد مصاريف	512	..6
46038749.51	46038749.51	من ح/ البنك الى ح/ عملاء تسبيقات محصلة تحصيل تسبيق	4191	512
4764645322	4764645322	من ح/ حسابات دائنة عن أ.ج.أ الى ح/ مبيعات اشغال أشغال قيد الانجاز في N+2/12/31	704	417

### لسنة 2015

10175230.66	10175230.66	من ح/ اعباء الى ح/ البنك تسديد مصاريف	512	..6
12291880.78	12291880.78	من ح/ البنك الى ح/ عملاء تسبيقات محصلة تحصيل تسبيق	4191	512
1155671876	1155671876	من ح/ حسابات دائنة عن أ.ج.أ الى ح/ مبيعات اشغال أشغال قيد الانجاز في N+3/12/31	704	417
18350000000	18350000000	من ح/ عملاء تسبيقات محصلة الى ح/ حسابات دائنة عن أ.ج.أ 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 2012

2015 2014 2013

لسنة 2012

29809236.88	29809236.88	من ح/ اعباء الى ح/ البنك تسديد مصاريف	512	..6
35621749.43	35621749.43	من ح/ البنك الى ح/ عملاء تسبيقات محصلة تحصيل تسبيق	4191	512

29809236.88	29809236.88	من ح/حسابات دائنة عن أ.ج.أ. الى ح/ مبيعات اشغال أشغال قيد الانجاز في N/12/31	704	417
-------------	-------------	--	-----	-----

### لسنة 2013

79629170.9	79629170.9	من ح/ اعباء الى ح/ البنك تسديد مصاريف	512	..6
89547620.28	89547620.28	من ح/ البنك الى ح/ عملاء. تسبيقات محصلة تحصيل تسبيق	4191	512
79629170.9	79629170.9	من ح/حسابات دائنة عن أ.ج.أ. الى ح/ مبيعات اشغال أشغال قيد الانجاز في N+1/12/31	704	417

### لسنة 2014

41950804.91	41950804.91	من ح/ اعباء الى ح/ البنك تسديد مصاريف	512	..6
46038749.51	46038749.51	من ح/ البنك الى ح/ عملاء. تسبيقات محصلة تحصيل تسبيق	4191	512
41950804.91	41950804.91	من ح/حسابات دائنة عن أ.ج.أ. الى ح/ مبيعات اشغال أشغال قيد الانجاز في N+2/12/31	704	417

### لسنة 2015

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

## الخاتمة

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 و الإجتماعية الناجمة عن التحولات الجديدة التي تعيشها الجزائر، مما جعلها تباشر جملة من الإصلاحات التي مست نظامها المحاسبي ونتاج 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.

من خلال هذان الفصلان تبين لنا أن:

- المسألة الرئيسية في المحاسبة عن عقود الإنشاءات 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 العقد ود طويلة الأجل وفق طريقة نسبة التقدم في الإنجاز وطريقة العقود التامة؛

- يجب إستخدام طريقة العقود التامة للمحاسبة على المقاولات عندما يكون العقد قصير الأجل ويمكن إنجازها خلال فترة محاسبية واحدة؛

- ترم العقود طويلة الأجل لعدد من السنين في حالة السلع والخدمات التي سيجري شراؤها بصورة متكررة على مدى عمر العقد - 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.

- يعتبر العقد أو المقاوله 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 المقاوله على الأعمال التي يقوم فيها المقاول بالتعاقد مع صاحب العمل المراد تنفيذه، لذا يسمى هذا النوع من الأعمال بالأعمال الإنشائية.

- الإختلاف بين طريقتي نسبة التقدم في الإنجاز وطريقة العقود التامة في المعالجة المحاسبية يكمن في حساب

704 حيث يسجل في طريقة العقود التامة بالتكلفة السنوية المحتملة لإنجاز المشروع، وعلى عكس طريقة نسبة

التقدم في الإنجاز فهو يسجل بمبلغ النواتج السنوية، ورغم كل هذا تبقى هناك مشاكل تعترض المحاسبين والمؤسسات في طريقة تطبيق النظام المحاسبي المالي بالرغم من الجهود المبذولة

## قائمة المراجع

1. محمد بوتين , المحاسبة المالية ومعايير المحاسبة الدولية ,الصفحات الزرقاء العالمية ,الجزائر 2010 ,

2 هوام جمعة , المحاسبة المعمقة وفقا للنظام المحاسبي المالي الجديد والمعايير المحاسبية الدولية , الطبعة الثانية ,ديوان المطبوعات

الجامعية ,الجزائر 2010 ,

3 عبد الرحمان عطية , المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي , الطبعة الأولى ,الجزائر

4. الجريدة الرسمية ,العدد 19 ، الصادرة في 28 ربيع الأول عام 1430 الموافق ل 25 مارس , 2009