

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

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

المعالجة المحاسبية لأشغال المقاولات
وفق النظام المحاسبي المالي SCF
دراسة حالة شركة مقاوله ETBH

إشراف الأستاذ/ الدكتور:

محمد دينوري سالمى

إعداد الطالبتان:

إيمان بن موسى

زوية الحاقة

لجنة المناقشة

رئيسا	استاذ محاضر (ب) بجامعة الوادي	د. نصر رحال
مشرفا ومقررا	استاذ محاضر (ب) بجامعة الوادي	د. محمد الدينوري سالمى
ممتحنا	استاذ محاضر (ب) بجامعة الوادي	د. دمدموم زكريا
ممتحنا	استاذ مساعد (أ) بجامعة الوادي	أ. زيبيدي بشير

السنة الجامعية: 2016/2015

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

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

المعالجة المحاسبية لأشغال المقاولات
وفق النظام المحاسبي المالي SCF
دراسة حالة شركة مقاوله ETBH

إشراف الأستاذ/ الدكتور:

محمد دينوري سالمى

إعداد الطالبتان:

إيمان بن موسى

زوية الحاقة

لجنة المناقشة

رئيسا	استاذ محاضر (ب) بجامعة الوادي	د. نصر رحال
مشرفا ومقررا	استاذ محاضر(ب) بجامعة الوادي	د. محمد الدينوري سالمى
ممتحنا	استاذ محاضر (ب) بجامعة الوادي	د. دمدموم زكريا
ممتحنا	استاذ مساعد (أ) بجامعة الوادي	أ. زيبيدي بشير

السنة الجامعية: 2016/2015

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

الافتتاح

مأساة

بسم الله العلي القدير الذي خلق فسوى واحكم خلقه والصلاة والسلام على غير المسلمين سيدنا محمد

وعلى آله وصحبه أجمعين ومن اتبع هداه إلى يوم الدين.

إلى كل من علمني حرفا في هذه الدنيا الفانية إلى روح أبي الزكية الطاهرة

إلى روح أمي العزيزة الغالية كافحت من اجلي

إلى نبع الصبر والإيمان وكافح معي بصبره زوجي العزيز

إلى من تقاسمت معهم دفء العائلة وحلّوا الحياة ومرها متمنية لهم كل الهناء إلى إخواني وأخواتي

إلى عائلتي الثانية أهل زوجي

إلى من تقاسمت معي أعباء هذا البحث: زويه

والى صديقتي ورفيقتي دري ومشواري الدراسي: سارة ، بشرى .

والى كل طلبة دفعة سنة ثانية ماستر تدقيق محاسبي.

الى كل من لهم مكان في قلبي ولم تمحوهم مذكرتي.

إيمان

الافئءاء

أول شكرى هو لله رب العالمين الذى رزقنى العقل وحسن التوكل عليه سبحانه وتعالى
أهذى هذا العمل المتواضع:

إلى حبيبة فؤادى إلى من أحببتها وحرمنى البعد منها، من احترقت بفراقها فى صمت إلى روحك الطاهرة " أمى "،
التي تمنيت أن تشاركينى فرحة تخرجى أسأل الله أن يرحمها ويسكنها فسيح جنانه.
آمين يا رب العالمين.

إلى الذى ربانى على الفضيلة والأخلاق، " أبى العزيز " أطال الله فى عمره.
إلى أعز إنسانة فى الوجود بعد والداى، إلى من علمتني أن الحياة أمل، إلى من قدمت وضحت دون
مقابل وكانت بمثابة الأم إلى أختي الكبرى " انتصار ".

إلى أغلى من أهدتني الحياة إخوتي وأخواتي
إلى من تقاسمت معها عناء هذا البحث صديقتي: إيمان
إلى كل من حملتهم ذاكرتي ولم تحملهم مذكرتي، وإلى من حمله قلبي ولم تحمله ورقتي
اهدى عملي هذا إلى كل هؤلاء

زويه



سيرة وأثر في

الحمد لله والشكر لله أولاً الذي وفقنا لإنجاز هذا العمل المتواضع، وأخيراً لا يسعنا ونحن نتصفح

بحشنا هذا إلا أن نتقدم بجزيل الشكر وخالص التقدير والاحترام لكل من ساهم بقليل أو بكثير في

إنجازه ونخص بالذكر أستاذنا المشرف: "محمد الدينوري سالمي"، وللذين ساعدونا في قطف الزهور

كما نتقدم بخالص الشكر إلى عمال المكتبة المركزية



الملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى الاجابة على الاشكالية التالية: مامدى مساهمة النظام المحاسبي المالي في تحسين الممارسة المحاسبية في قطاع المقاولات، وقد جاءت هذه الدراسة نتيجة معرفه هذا القطاع من تطور نتيجة البرامج الاقتصادية المعتمدة من السلطة السياسية في الجزائر في إطار الانتعاش الاقتصادي و السياسات التنموية المباشرة فيها الأكثر من عقدين، حيث توصلت هذه الدراسة الميدانية لمؤسسات اقتصادية ومكاتب المحاسبه الى جملة من النتائج أهمها أن تبني النظام المحاسبي المالي (scf) للطرق المحاسبية في عقود الانشاء ساهم في ضبط العملية الاقتصادية والرفع من جودة مخرجات نظم المعلومات المحاسبية لهذه المؤسسات، وبالتالي المساهمة في خلق قيمة مضافة في علاقة هذه المؤسسات مع بيئتها الخارجية من خلال تحسين الممارسة المحاسبية لمعالجة المحاسبة لأشغال المقاولات وفق النظام المحاسبي المالي (scf)، حيث تعتمد هذه المؤسسات اعتمادا رئيسيا على طريقتين طريقة التقدم وطريقة الانتماء كمعالجة محاسبية، حيث هذا القطاع لزال لم يطبق اي طريقة منهما.

الكلمات المفتاحية: النظام المحاسبي المالي (scf)، قطاع المقاولات، الممارسة المحاسبية

Abstract :

This study aims to answer the following problem: What is the contribution of the financial accounting system to improve the accounting practice in the construction sector. The study was the result of knowing this sector develops as a result of the economic program approved by the political power in Algeria in the framework of the economic recovery and direct policy development where most of two decades, with access through the field study of economic institutions and accounting offices to a number of results most notably the adoption system financial accounting p (scf) accounting methods in construction contracts, contributed to the economic process control and increase the quality of accounting information for these enterprise systems outputs, thereby contributing to the creation of added value in the relationship of these institutions with the external environment through the improvement of the accounting practice to address the accounting for works contracting in accordance with the financial accounting system (scf), where these institutions rely mainly on two methods the way of progress and completion of a treatment method of accounting, where this sector is still not implemented any way either.

Key words: financial accounting system (scf), the construction sector, accounting practice.

الفهارس

فهرس المحتويات

الصفحة	العنوان
	إهداء.....
	شكر وعرفان.....
	الملخص.....
I	فهرس المحتويات.....
IV	فهرس الجداول.....
V	فهرس الاشكال البيانية.....
VI	قائمة الاختصارات والرموز.....
أ-د	المقدمة.....
	الفصل الأول: عموميات حول المحاسبة المالية
06	تمهيد.....
07	المبحث الأول: مدخل إلى المحاسبة.....
07	المطلب الأول: التطور التاريخي للمحاسبة وتعريفها.....
07	الفرع الأول: التطور التاريخي للمحاسبة.....
09	الفرع الثاني: تعريف المحاسبة.....
10	المطلب الثاني: وظائف وأهداف المحاسبة.....
10	الفرع الأول: وظائف المحاسبة.....
11	الفرع الثاني: أهداف المحاسبة.....
13	المطلب الثالث: فروض ومبادئ المحاسبة.....
13	الفرع الأول: الفروض المحاسبية.....
14	الفرع الثاني: المبادئ المحاسبية.....
18	المبحث الثاني: مدخل للنظام المحاسبي المالي.....
18	المطلب الأول: مفهوم النظام المحاسبي المالي ومجالات تطبيقه.....
18	الفرع الأول: مفهوم النظام المحاسبي المالي.....
20	الفرع الثاني: مجالات تطبيق النظام المحاسبي المالي.....
21	المطلب الثاني: أهداف وأهمية النظام المحاسبي المالي.....
21	الفرع الأول: أهداف النظام المحاسبي المالي.....
22	الفرع الثاني: أهمية النظام المحاسبي المالي.....
24	المطلب الثالث: التنظيم المحاسبي.....

24	الفرع الأول: تعريف بعض عناصر القوائم المالية حسب scf.....
25	الفرع الثاني: قواعد التسجيل المحاسبي والتقييم.....
28	المبحث الثالث: طبيعة نشاط المقاولات.....
28	المطلب الأول: تعريف وعناصر عملية المقاولات.....
28	الفرع الأول: تعريف المقاولات.....
30	الفرع الثاني: عناصر عملية المقاولات.....
31	المطلب الثاني: الخصائص العامة لنشاط المقاولات.....
34	المطلب الثالث: أنواع عقود المقاولات.....
36	خلاصة.....
	الفصل الثاني: المعالجة المحاسبية لأشغال المقاولات حسب النظام المحاسبي SCF
38	تمهيد.....
39	المبحث الأول: المعالجة المحاسبية للإيرادات لأشغال المقاولات وفق SCF.....
39	المطلب الأول: المعالجة المحاسبية وفق طريقة التقدم.....
43	المطلب الثاني: علاقة المعالجة المحاسبية وفق طريقة الإتمام.....
46	المبحث الثاني: المعالجة المحاسبية للمصروفات.....
46	المطلب الأول: مصاريف أخرى.....
51	المطلب الثاني: مصاريف أعباء المستخدمين (الأجور).....
54	المطلب الثالث: الإهلاكات.....
58	المبحث الثالث: طرق تحديد الربح في عقود الإنشاء.....
58	المطلب الأول: عقود إنشاء لم يتم استلام شهادات مهندس بشأنها وعقود يصعب تقدير إجمالي تكلفتها بدقة.....
58	الفرع الأول: عقود إنشاء لم يتم استلام شهادات مهندس بشأنها.....
59	الفرع الثاني: عقود إنشاء يصعب تقدير إجمالي تكلفتها.....
62	المطلب الثاني: عقود إنشاء يمكن تحديد إجمالي تكلفتها بدقة.....
65	خلاصة.....
	الفصل الثالث: دراسة حالة شركة مقاولات ETBH
67	تمهيد.....
68	المبحث الأول: تعريف بشركة ETBH للمقاولات.....
68	المطلب الأول: ماهية الشركة.....
69	المطلب الثاني: تقلص الميزانية.....
72	المبحث الثاني: التسجيل المحاسبي لعمليات الشركة.....

72	المطلب الأول: التسجيل المحاسبي لإيرادات الشركة
75	المطلب الثاني: التسجيل المحاسبي لمصاريف الشركة
77	المطلب الثالث: التسجيل المحاسبي لإهلاكات الشركة
78	خلاصة
80	الخاتمة
84	قائمة المراجع

فهرس الجداول

صفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
52	كشف الأجور: أجر عادي للمستخدم	(01 - 02)
52	كشف الأعباء الإجتماعية: أجر عادي للمستخدم	(02 - 02)
56	طرق الإهلاك	(03-02)
70	ميزانية (الأصول) المقفلة في 2014/12/31	(02 - 03)
71	ميزانية (الخصوم) المقفلة في 2014/12/31	(03 - 03)

فهرس الأشكال البيانية

صفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
19	مكونات النظام المحاسبي المالي	(01 - 01)
69	الهيكل التنظيمي للشركة	(01 - 03)

قائمة الاختصارات والرموز

الرموز	المصطلح باللغة الأجنبية	المصطلح باللغة العربية
AAA	American Accounting Association	جمعية المحاسبة الأمريكية
FASB	Financial Accounting Standards Board	مجلس المعايير المحاسبية الدولية
IAS	International Financial Reporting Standards	المعايير المحاسبية الدولية
IFRS	International Financial Reporting Standards	معايير التقارير المالية الدولية
SCF	Système Comptable Financier	النظام المحاسبي المالي

المقدمة

لقد شهد عالم الأعمال تطورات كبيرة خاصة مع انتشار تكنولوجيا المعلومات وظهور العولمة الاقتصادية والمالية، وهذا ما أدى إلى ضرورة تطور المحاسبة حتى تتماشى مع هذه التطورات وتأقلم مع بيئتها الجديدة فظهرت عدة أنواع من المحاسبة مثل محاسبة البنوك والتأمينات المقاولات،... الخ.

حيث تعد محاسبة المقاولات وصف لعمليات التشييد والبناء التي يقوم بها هذا القطاع على الجهودات الانشائية المتعلقة بتحويل عناصر الانتاج المختلفة الى تسهيلات ومرافق إنشائية وتعلق عملية المقاولات بتصنيع وإنشاءات معينة في أماكن ومواقع محددة على أساس مواصفات يتم تحديدها بواسطة الجهة المالكة للمشروع.

ومن جهة أخرى عرفت الجزائر تغيرا في الفلسفة المحاسبية المنتهجة بتبني النظام المحاسبي المالي (scf)، كمحاولة لمسايرة الاتجاهات الدولية في المحاسبة ، هذا الأخير الذي تضمن نفس الطرق المحاسبية المقترحة من المعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS) في مجال العقود طويلة الأجل ، والذي تم على أثره اطلاق العديد من القوانين والتعليمات من وزارة المالية لتأطير عملية الانتقال الى هذا النظام، التي وضحت كيفية اعادة تقييم العقود طويلة الأجل وفق مبادئ التقييم والتسجيل والإفصاح وطبيعة الأعمال الواجب القيام بها للمرور من المخطط الوطني للمحاسبة الى النظام المحاسبي المالي في مجال العقود طويلة الأجل حيث لا تشمل جميع العمليات المنجزة آنذاك وما بعدها، حيث أن هذا النظام وضع الاهتمام الخاص بالعقود طويلة الأجل ينبع من طبيعة الخاصة لهذه العقود وما تطرحه من إشكاليات ومشاكل تعبر عن إمتداد طبيعة لخصوصية نشاط مؤسسات قطاع البناء والأشغال العمومية على المستويات الإقتصادية، والقانونية، والمحاسبية، و الجبائية، وهذا ما يدفعنا الى محاولة مناقشة واقع المحاسبة في هذا القطاع وإيجاد الحلول لمشاكل القطاع تحت المرجعية المحاسبية للنظام المحاسبي المالي.

المشكلة الرئيسية:

وعلى ضوء ما سبق ذكره نطرح الإشكالية التالية:

- ما مدى مساهمة النظام المحاسبي المالي في تحسين الممارسة المحاسبية في قطاع المقاولات؟

الأسئلة الفرعية:

وللإلمام بالموضوع نطرح الأسئلة الفرعية التالية:

- ماهي التطورات الحديثة في المحاسبة؟
- ما هو محتوى النظام المحاسبي المالي ؟
- هل هناك آثار ايجابية لتبني النظام المحاسبي المالي على نظم المعلومات المحاسبية لشركات قطاع المقاولات؟

فرضيات الدراسة:

- ولمعالجة إشكالية هذا البحث سوف نحاول اختبار صحة الفرضيات:
- إن التطورات في المحاسبة أدت إلى معالجة بعض المشكلات المحاسبية.
- إذا كان محتوى الإطار العام للنظام المحاسبي المالي المستمد من المعايير المحاسبية الدولية عبارة عن مفاهيم أساسية موحدة في عرض معلومات مالية تتميز بالشفافية لمستخدميها.
- اكتسب نظم المعلومات المحاسبية لشركات المقاولات العديد من الايجابيات نتيجة الانتقال الى النظام المحاسبي المالي منها كفاءة الانجاز وتخفيض التكلفة والمحافظة على الأصول الاقتصادية.

مبررات اختيار الموضوع:

- تتجلى مبررات اختيار الموضوع من خلال ما يلي:
- الاهتمام المتزايد في الآونة الأخيرة بالنظام المحاسبي المالي، ودخوله حيز التطبيق في الجزائر بداية 2010، بسبب الانفتاح الاقتصادي والعولمة .
- دراسة أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي في قطاع نشاط المقاولات في الجزائر .

أهداف الدراسة وأهميتها:

إن هدف هذه الدراسة يتمثل في تحقيق الفعالية الاقتصادية للمؤسسة الجزائرية التي تعمل في قطاع المقاولات، والتي لن تتحقق إلا في ظل وجود نظام محاسبي فعال يعكس حقيقة الأداء الاقتصادي من خلال طرق تقييم التي يطرحها على هذه المؤسسات لتطبيقها ميدانيا وهذا ما تحاول الدراسة رصده من خلال محاولة تحقيق الأهداف التالية:

- عرض أهم التطورات التي جاء بها النظام المحاسبي المالي.
- يشمل نشاط المقاولات العديد من الأطراف الرئيسية ومن بينها المقاول العام (الرئيسي) و المهندس الاستشاري و المقاول الباطن .
- دراسة آثار تعددية الطرق المحاسبية (التقدم / الاتمام) على المعالجة المحاسبية لعقود الإنشاء في ظل النظام المحاسبي المالي في مجالات القياس والتسجيل والاعتراف .

الدراسات السابقة :

بعد القيام بالمسح المكتبي فإن الدراسات المتعلقة بالمجال نفسه قليلة إلى حد ما، وتم تناول بعض الجوانب المرتبطة بالموضوع من قبل:

- عبد الهادي بوقفة، أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد على مكونات القوائم المالية للمؤسسات الجزائرية، مذكرة مقدمة لإستكمال متطلبات شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبية، تخصص محاسبة وجباية معمقة، جامعة قاصدي مرباح ورقلة.

بحيث تناولت الدراسة المفاهيم الأساسية عن المحاسبة وتطورها وإهتم أيضا بأثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على القوائم المالية وفي الأخير تم تطرق الى دراسة ميدانية.

- أحمد بكاي، دراسة واقع المحاسبة في قطاع البناء والأشغال العمومية في ظل النظام المحاسبي المالي (scf) - دراسة ميدانية لولايي ورقلة والأغواط- مذكرة مقدمة لإستكمال متطلبات الماجستير في العلوم التجارية، تخصص المحاسبة المالية، جامعة قاصدي مرباح ورقلة.

بحيث تناولت الدراسة المفاهيم القانونية والمحاسبية لعقود الإنشاء والمعالجة المحاسبية المقترحة من النظام المحاسبي المالي ودراسة مختلف الدراسات الاجنبية والعربية التي لها علاقة بإشكالية البحث، وفي الاخير تم تناول الجانب التطبيقي الذي يتضمن دراسة محاسبة لمؤسسات في قطاع البناء والأشغال العمومية.

الإطار الزمني والمكاني:

قصد الامام بالإشكالية المطروحة في هذا البحث، نحدد إطارين مكاني وزماني للدراسة يتمثلا في: الحدود المكانية: تهتم هذه الدراسة بالمعالجة المحاسبية لأشغال المقاولات حسب النظام المحاسبي المالي الذي دخل حيز التطبيق بداية من سنة 2010، على مختلف المؤسسات التي حددها القانون.

الحدود الزمنية: أجرى هذا البحث خلال دورة المحاسبية 2014.

المنهج والأدوات المستخدمة:

من أجل الإجابة على الاشكالية البحث ومحاولة اختيار، وتوضيح الفرضيات تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي، في ما يخص الجانب النظري، لانه ملائم لتقرير الحقائق وفهم مكونات الموضوع وتبسيط ما تعلق به من مفاهيم، ولتدعيم الجانب النظري للدراسة نعتمد على منهج دراسة حالة.

صعوبات البحث:

- تكمن أهم صعوبات الدراسة في :
- إختلاف المصطلحات بين بعض المراجع.
- قلة المراجع التي تربط بين المحاسبة ومحاسبة المقاولات في الجزائر.
- قلة الدراسات الأكاديمية الوطنية المتخصصة في هذا الموضوع ولهذا القطاع خصوصا.

محتوى البحث :

تبعاً للأهداف المسطرة لهذا البحث ولمعالجة الإشكالية واختبار الفرضيات سيتم تقسيم البحث إلى ثلاث فصول.

- الفصل الأول: عموميات حول المحاسبة المالية، وسنحاول في هذا الفصل عرض مدخل عام حول المحاسبة، ثم التطرق لعرض مدخل للنظام المحاسبي المالي، وأخيراً تم التطرق إلى تقديم عام حول طبيعة نشاط المقاول.
- الفصل الثاني: المعالجة المحاسبية لأشغال المقاولات وفق النظام المحاسبي المالي، يهتم هذا الفصل بالمعالجة المحاسبية للإيرادات والمصروفات وفق النظام المحاسبي المالي، وفي الأخير تم التطرق إلى طرق تحديد الربح في عقود الإنشاء.
- الفصل الثالث: دراسة حالة شركة مقاوله لأشغال البناء -ETBH-، يضم الفصل التطبيقي مبحثين، فالأول فهو عن نشأة ومقر الشركة و أهدافها، والمبحث الثاني التسجيل المحاسبي لاييرادات ومصروفات الشركة واهتلاك تشيبتها.

الفصل الأول

عموميات حول المحاسبة المالية

تمهيد:

كان للتطورات الاقتصادية دور في انفتاح وانصهار المجال المحاسبي ضمن التكتلات العالمية، مما أدى إلى عولمة المحاسبة، بوضع أسس دولية لمهنة المحاسبة، تمثلت في إنشاء معايير محاسبة دولية هدفها توحيد قواعد وأسس المعالجة والممارسات المحاسبية، فأصبح بذلك لزوما وجود قواعد عامة تعالج المسائل المتشابهة.

فكان للجنة المعايير المحاسبة الدولية دور هام بوضع معايير محاسبية جديدة بحيث أن منذ صدور هذا النظام احتلت المحاسبة مكانة خاصة بالمقارنة مع ما كانت عليه، إذ أصبحت المعلومات المتولدة من المحاسبة المالية تتسم بقدر معقول من خصائص النوعية المميزة، فهي تضمن المصدقية ليكون بإمكان الوثوق بها والاعتماد عليها، وللمحاسبة أنواع ومن أهم أنواعها محاسبة المقاولات أو ما يطلق عليها العقود طويلة الأجل .

ومن هذا الصدد سوف نتطرق في هذا الفصل إلى ما يلي:

المبحث الأول: مدخل إلى المحاسبة

المبحث الثاني: مدخل للنظام المحاسبي المالي

المبحث الثالث: طبيعة نشاط المقاولات

المبحث الأول: مدخل للمحاسبة

تعمل المحاسبة على توفير المعلومات والبيانات التي تظهر النتائج الخاصة بالمؤسسة، وتقديمها من خلال قوائم مالية تصدرها المؤسسة لكل الأطراف التي لها فائدة من الإطلاع على هذه المعلومات، بغية تقديم صورة صادقة وحقيقية عن وضعيتها المالية ونتائجها في فترة معينة تكون عادة تاريخ نهاية الدورة المالية، لذلك تعتبر المحاسبة التقنية مساعدة في الميدان الاقتصاد والقانون، وهناك من يعتبرها علما من العلوم.

المطلب الأول: التطور التاريخي للمحاسبة وتعريفها.

الفرع الأول: التطور التاريخي للمحاسبة.

تعود نشأة المحاسبة إلى عهود قديمة خلت منذ أن استطاع الإنسان أن يعبر عن أفكاره كتابة وبالأرقام ، وتدل على ذلك الآثار التي خلفتها الحضارات القديمة من البابليين، و الفراعنة، والإغريق والرومان... الخ. حيث وجدت البيانات المحاسبية إلى جانب البيانات الأخرى مدونة على الطين وجلود الحيوانات، والأخشاب، وغيرها من الأشياء التي كانت مستخدمة في تلك الأزمان.¹

لقد كانت البيانات المحاسبية البسيطة للغاية، وكانت أقرب إلى العمليات الحسابية منها إلى المحاسبة ، وقد تجسدت في جداول حسابية وإحصائية عكست الأحداث الجارية حين ذاك من العمليات التبادل والمقايضة بين الأفراد والجماعات المختلفة ، فعلى سبيل المثال قامت المحاسبة بوظيفة الإثبات المباشر لمخزون الحبوب، و الأخشاب، والأسلحة ، ومقادير المحاصيل السنوية وإعداد الماشية والضرائب وغير ذلك.

لقد تطورت المحاسبة مع التطور الاقتصادي، والاجتماعي، والقانوني، عبر الزمن ولبت باستمرار الحاجات الاقتصادية، والاجتماعية، المتزايدة وكانت السمة العامة للمحاسبة ردحا طويلا من الزمن سمة مالية وكانت العمليات المالية تسجل من حيث أثارها على الغير فقط ، وقد عرفت هذه الطريقة حتى التسجيل لاحقا بطريقة القيد المفرد حيث كانت الذمة المالية للمشروع ولصاحبه واحدة و حيث لا تكفي صاحب النشاط برقابته الشخصية على المخزون السلعي وعلى النقدية.² ولكن مع تطور التجارة واتساعها وتعدد وتنوع العمليات المالية ازدادت الحاجة إلى الخدمات المحاسب و أصبح العمل وفق طريقة القيد المفرد عاجزا عن استيعاب الأحداث المالية المعقدة وأصبح هناك ضرورة للبحث عن طريقة أخرى أكثر تطورا ، وبالفعل تصاعد الاهتمام بالمحاسبة منذ القرن الحادي عشر وأفردت لها كتابات خاصة في القرن الثالث والرابع عشر الميلادي، وكان ذلك مؤشرا على انتقال المحاسبة من المجال التطبيقي إلى مجال البحث النظري، قد دفعت الحاجة الماسة إلى تطوير المحاسبة في القرن

¹ خليل الديبيلي وآخرون، مبادئ المحاسبة المالية، الجزء الأول، دار الثقافة للنشر والتوزيع عمان، الطبعة الأولى، 2009، ص9.

² Bernard colasse comptabilité générale, et IAS economic paris 2001, p 45.

الخامس عشر عالم الرياضيات الإيطالي لوكا باسيولي luka pacioli في عام 1494، بعد اكتشاف القارة الأمريكية بعامين ، إلى اختراع نظرية القيد المزدوج ، التي اعتبرت علامة بارزة في تطوير الفكر المحاسبي باعتبارها وضعت قاعدة علمية راسخة لتسجيل وتبويب وتلخيص العمليات المالية، وقياس نتيجة النشاط الاقتصادي من ربح أو خسارة.

وبالرغم من أن نظرية القيد المزدوج لم تلق قبولا في اللحظات الأولى، إلا أن التطور الاقتصادي اللاحق والمتمثل في ازدهار التجارة في إيطاليا في القرن السادس عشر، وقيام الثورة الصناعية في القرن الثامن عشر وما نجم عنها من قيام منشآت صناعية وتجارية ومالية ضخمة ، وتعدد وتشابك العمليات المالية أكدت عجز طريقة القيد المفرد وأهمية تطبيق طريقة القيد المزدوج¹. لقد أحدثت الثورة الصناعية تطورا هائلا في الفكر الاقتصادي بشكل عام بسبب تطور حجم الوحدات الإنتاجية وتعدد العمليات التكنولوجية، وتمركز رؤوس الأموال وتقسيم العمل وتطور الأشكال القانونية للملكية، من منشأة فردية إلى شركة تضامن ومن ثم إلى الشركات المساهمة عامة، (شركات الأموال) التي نجم عنها انفصال الملكية عن الإدارة وظهور طبقة المديرين المتخصصة و سائر كل ذلك تطور المحاسبة لكي تلبى الاحتياجات المتزايدة، وتطورت فروعها و طرقها وأساليبها، واغتنت نظريتها بفروض ومبادئ جديدة.²

فلم تعد وظيفة المحاسبة محصورة في تسجيل الأحداث المالية وتبويبها وإنما أصبحت تشمل قياس الأحداث المالية و تحليلها و توصيلها إلى الجهات المستفيدة و تفسيرها، و أصبحت أيضا وسيلة هامة للرقابة على استخدام الموارد المادية والمالية والبشرية في المشروع وتقييم الأداء باعتبار إن المحاسبة هي نظام هام للمعلومات ينتج بيانات اقتصادية مالية وكمية تقدم للإدارة لكي تساعد في القيام بوظائفها المختلفة من تخطيط ورقابة ومتابعة على أكمل وجه، وترشيد قراراتها وزيادة كفاءتها، كما تساعد الأطراف المستفيدة وخاصة المستثمرين في توجيه استثماراتهم بالاتجاه الصحيح.

كما أن العولمة وما رافقها من تطور في الظروف الاقتصادية والتكنولوجية والبيئة...، وما نتج عنها من تحرير للتجارة العالمية وانتقال رؤوس الأموال المستثمرة وظهور التكتلات الاقتصادية الكبرى، وانفتاح الدول للاستثمار الدولي وغير ذلك أدت إلى صدور المعايير المحاسبية الدولية والعمل على تطويرها وتعديلها كلما اقتضت الظروف ذلك ، مما ساهم ويسهم في تطوير الأسس النظرية والتطبيقية للمحاسبة ويعمق مستوى الإفصاح للبيانات والمعلومات المحاسبية ويزيد منفعتها في اتخاذ القرارات المختلفة وخاصة في مجال استثمار.

¹ خليل الديبيلي وآخرون، مبادئ المحاسبة المالية، نفس المرجع السابق، ص10.

² بن ربيع حنيفة، الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية، IAS/IFRS، الجزء الأول، دار هومة، بوزريعة الجزائر، 2010، ص3.

ولقد لعبت الهيئات المحاسبية الدولية الهيئات دورا هاما في تطوير وإغناء نظرية المحاسبة الأمريكية (AAA)، والمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA)، ومعهد المحاسبين القانونيين في كل من إنجلترا، وكندا، وأستراليا، ومجلس قواعد ومعايير المحاسبة المالية (FASB)... الخ، حيث عملوا على تكريس ووضع فروض ومبادئ محاسبية وذلك من خلال البحوث والدراسات والتوصيات التي صدرت عنهم خلال القرن العشرين.

الفرع الثاني: تعريف المحاسبة:

يعتقد الكثيرون أن المحاسبة تعد من المجالات الفنية المتخصصة التي يقتصر فهمها على المحاسبين، ولكن في واقع الأمر نجد أن كل فرد يمارس المحاسبة يوميا بطريقة أو بأخرى. فالمحاسبة هي مجال المعرفة يختص نشاط الوحدات الاقتصادية وتفسير وتوصيل المعلومات المالية المتعلقة به سواء كانت تعد ميزانية بنك، أو تسجيل عمليات في البنك.

وعرفت المحاسبة بأنها " فن تسجيل وتبويب وتلخيص الفعاليات المالية النقدية، أي التي يمكن تقييمها بالنقد"¹.

ولقد تطور تعريف المحاسبة بتطور الفكر المحاسبي فقد أصدر عن جمعية المحاسبين (AICPA) في سنة 1941 التعريف التالي: "المحاسبة فن تسجيل تبويب وتلخيص العمليات والأحداث التي لها طبيعة مالية، وتفسير النتائج التي تسفر عنها هذه العمليات والأحداث"².

وعرفت الجمعية الأمريكية للمحاسبة على أنها: "عملية تحديد وقياس وتوصيل المعلومات اقتصادية يمكن استخدامها في عملية التقييم واتخاذ القرارات بواسطة من يستخدمون هذه المعلومات"³.

ويقدم المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين تعريف المحاسبة هي " نشاط خدمي ، وظيفتها تقديم المعلومات الكمية – ذات الطبيعة المالية أساسا- عن منشأة معينة، والغرض منها أن تكون مفيدة لذوي العلاقة في اتخاذ القرارات الاقتصادية الرشيدة"⁴.

¹ صالح خالص صافي، المبادئ الأساسية للمحاسبة العامة والمخطط المحاسبي الوطني، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثالثة، بن عكنون الجزائر، 2003، ص 9.

² وليد ناجي الحياي، أصول المحاسبة، الجزء الأول، منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك، 2006، ص 18.

³ أحمد محمد نور وآخرون، مبادئ المحاسبة المالية، الدار الجامعية، مصر، 2008، ص 15-16.

⁴ رضوان حلوه حنان، مدخل النظرية المحاسبية الاطار الفكري- التطبيقات العملية، دار وائل للنشر، الطبعة الأولى، عمان، 2013، ص 12.

المطلب الثاني: وظائف وأهداف المحاسبة.¹

تعتبر المحاسبة علم يختص بجمع وترتيب وتصنيف المعلومات المالية الواردة من وإلى المؤسسة، بغية اتخاذ القرارات اللازمة في عملية التسيير، وتزويد مختلف المتعاملين منها سواء من أطراف داخلية أو خارجية. وهي بذلك تؤدي وظائف هامة سواء على المستوى الجزئي أو الكلي، كما أن دورها لا يتمثل فقط في الأدوار التقليدية التي ارتبطت بنشأتها بل تعدت إلى اتخاذ القرارات اللازمة للسير الحسن للمؤسسة.

الفرع الأول: وظائف المحاسبة

من خلال طبيعة المحاسبة يمكن اشتقاق وظائفها الأساسية التي تتمثل في القياس والإتصال.

1- وظيفة القياس: تنحصر وظيفة القياس في المحاسبة في:

- قياس الموارد التي تقع في حيازة وحدات اقتصادية معينة: ويقصد بالوحدة الاقتصادية المشروع الاقتصادي الذي يكون محور اهتمام المحاسبة مهما كان حجمه أو المؤسسة مهما كانت طبيعتها القانونية أو حتى التاجر الذي يمارس تجارته فردياً؛

والموارد التي تقع حيازة هذه المؤسسة هي التي يرجى قياسها وتشكل بذلك محور اهتمام المحاسبة في هذه المؤسسة، وقد تكون هذه الموارد موارد مالية أو عينية كالأراضي والمعدات والحقوق و المخزونات؛

- قياس الحقوق أو الالتزامات التي تقع على عاتق هذه الوحدات ومصالح الملاك فيها: ويطلق على حقوق الغير بخلاف الملاك مصطلح "الالتزامات"، ويعبر عن التزامات الوحدة المحاسبية للغير بـ "مديونيتها"؛

- قياس التغيرات التي تطرأ على هذه الموارد والحقوق والالتزامات والمصالح: عندما تقوم المؤسسة بأعمالها في إطار نشاطها الاقتصادي ينجر عن ذلك تغير في شكل وطبيعة الموارد بمختلف أنواع الأصول، كما يترتب عليه تغيرات في التزامات المؤسسة أي مديونيتها، بالإضافة إلى تغير حقوق الملاك فيها؛

- تخصص هذه التغيرات على فترات زمنية محددة: لا بد من أن يكون قياس هذه التغيرات مرتبطاً بفترات زمنية محددة حتى يمكن استخراج وتقييم نتائج النشاط خلال فترة معينة؛

- التعبير عن العمليات السابقة في صورة نقدية: باعتبار النقود وحدة قياس موحدة تعتمد المحاسبة على القياس الكمي، وتعتبر النقود المقياس الكمي الموحد الذي يتم من خلاله قياس العناصر غير المتجانسة.

¹ كمال عبد العزيز النقيب، المدخل المعاصر إلى علم المحاسبة المالية، دار وائل للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان الأردن، 2004، ص 66.

2- وظيفة الاتصال: بعد إجراء عملية القياس لا بد من توصيل المعلومات الناتجة إلى من يهمه أمر هذا القياس وذلك لتحقيق الهدف الذي تم القياس من أجله، وترتكز وظيفة الاتصال في المحاسبة حول القوائم المالية الختامية والتقارير عموماً، وذلك من خلال الحسابات التي تظهر نتائج عمليات المؤسسة من أرباح أو خسائر من خلال الفترة المحاسبية، والقوائم التي تظهر قيمة الموارد المتاحة للوحدة وحقوق الملاك فيها والتزامات المؤسسة للغير في نهاية الفترة والقائمة الأساسية التي تظهر ذلك يطلق عليها اسم "الميزانية"، ويتجلى دور الاتصال في جمع وتلخيص النتائج التي توصلت إليها عملية القياس وعرضها في أشكال ملائمة وإبلاغها إلى من يهمه الأمر.

وقد أصدرت لجنة المعايير النظرية للمحاسبة المنبثقة عن الجمعية المحاسبية الأمريكية الصادرة عام 1966 عدة قواعد إرشادية يمكن الاسترشاد بها كمعايير للاتصال المحاسبي اصطلح عليها بإرشادات الاتصال المتمثلة بما يلي:

1- الصلاحية والتوافق مع الاستخدامات المتوقعة؛

2- الإفصاح عن العلاقات الهامة؛

3- الاحتواء على المعلومات البيئية؛

4- توحيد الممارسة للوحدة المحاسبية مع الوحدات الأخرى؛

5- تجنب تناقض وانتظام الممارسة على مر الزمن.

الفرع الثاني: أهداف المحاسبة

لقد تطورت الغاية من المحاسبة تلبية للظروف الاقتصادية والاجتماعية، ويمكن حصر أهم الوظائف المحاسبية فيما يلي:

1- وسيلة إثبات: تعتبر المحاسبة ذاكرة مكتوبة من عمليات المؤسسة، ومن الطبيعي أن تشكل وسيلة إثبات في عالم الأعمال، حيث استخدمها التجار منذ القدم لتحديد ما لهم وما عليهم (حقوق/ديون) مع القدرة على إثبات ذلك، وألزم مرسوم كولبرت سنة 1673 على مسك دفاتر حسابات واحترام قواعد معينة في إعداد الحسابات حتى تكتسب القوة القانونية في حالة المنازعات.

2- وسيلة مراقبة: تقدم المحاسبة معلومات عن الوضعية المالية للمؤسسة، ومن نتيجة نشاطها في فترة معينة، فهي توفر القاعدة التي يتم على أساسها مراقبة تقييم الشروات كحصة المساهمين والاشتراكات المالية للأجراء، ومراقبة الوعاء الضريبي والتحقق من صحة التصريحات الضريبية المراقبة بهدف الحراسة والعقاب، وإذ تعتمد عليها المراجعة

الداخلية والخارجية في عملية المراقبة لمراقبة الغش والأخطاء، ومنه فهي أداة للمراقبة القانونية، الجبائية وأداة للضبط الاجتماعي.

3-تساعد على اتخاذ القرارات: تساعد المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات سواء في المؤسسة أو للمتعاملين الخارجيين، ويعتمد المديرون أساسا على معلومات محاسبة التسيير في عملية القيادة وتسيير نشاطات المؤسسة كذلك توفر المحاسبة المالية معلومات مهمة للتسيير اليومي للزبائن، الموردون، ولاختيار الاستثمارات والتمويل، وتعتمد عليها البنوك لتقديم قروض للمؤسسات والسلطات العمومية في تقديم الإعانات، والموردون لمعرفة قدرة المؤسسة على تسديد ديونها.

4-تساعد على التقييم الاقتصادي والمالي: تسمح البيانات المحاسبية المعالجة بطريقة مناسبة بتقييم الكفاءات والمخاطر الاقتصادية والمالية والتقييم المالي للمؤسسة، وذلك باستخدام التحليل المالي الموجه لمتابعة الانجازات ومقارنتها بالتقديرات داخل المؤسسة.

5-تغذي احتياجات الإحصاء والمحاسبة الوطنية: تشكل المحاسبة مصدرا مميّزا للمعلومات الأولية للإحصائيين والمحاسبين الوطنيين المكلفين بإعداد التقديرات المتعلقة بالاقتصاد الكلي، وتجمع المعلومات عن طريق التحقيقات السنوية أو الوثائق المحاسبية التي تقدمها إدارة الضرائب.

6-تحقيق الثقة وتفضيل الحوار الاجتماعي: تقوم المحاسبة بوظيفة اجتماعية وذلك من خلال توفير الثقة في علاقات العمل بين المتعاملين الاقتصاديين، والتي تنبع من الايمان بقدرة المعلومات المحاسبية على التعبير عن الواقع، إلى جانب كونها تعتمد في الحوار الاجتماعي بين مختلف الأفراد في المؤسسة، مثلا نستعمل في البحث عن اتفاقيات بين المديرين وممثلين العمل، وتحديد فعالية سياسة التسيير في المؤسسة، فيستخدمها المديرون في الدفاع عن سياساتهم، والنقابات للتأكد على مشروعية مطالبهم.

المطلب الثالث: فروض ومبادئ المحاسبة.

الفرع الأول: الفروض المحاسبية:

وتشمل على أربع فروض منطقية أساسية وكما يلي:

1-فرض الوحدة الاقتصادية المستقلة:

إذ يقصد بأن المشروع وحدة أعمال ذات شخصية معنوية منفصلة عن ملاكها، وعن كافة الأشخاص الطبيعيين الذين يساهمون في إدارتها أو تشغيلها. ولذلك فإن المشروع كوحدة محاسبية له شخصية مستقلة، تمكنه من امتلاك الأموال والتصرف بها عن طريق الدخول بالعقود والتعهدات وغير ذلك من التصرفات، وتكون الوحدة المسؤولة عن تصرفاتها وتعهداتها، إذ تتمتع بذمة مستقلة عن الملاك.¹

2-فرض الاستمرارية:

يفيد هذا الفرض أن المشروع مستمر في عملياته إلى أمد غير محدد ما لم تظهر أدلة موضوعية ودلائل تثبت عكس ذلك، كما هو الحال عند تصفية المشروع أو دمجها بآخر حيث ينهي ذلك استمرارية المشروع، وهذا يفيد كثيرا في الجوانب العملية إذ لا نجد محاسبا يذكر في القوائم المالية ما يمكن الحصول عليه في حالة تصفية الشركة وهذا ما يستدعي أيضا تسجيل الأصول الثابتة وامتلاكها عبر عدة سنوات عوضا عن إهلاكها خلال سنة واحدة.²

3-فرض وحدة النقد:

إن فرض الوحدة النقدية يتطلب أن يتم فقط تسجيل تلك العمليات التي يمكن التعبير عنها على أساس النقود. إن هذا الفرض يمكن المحاسبة من قياس الأحداث الاقتصادية. ويرتبط بهذا الفرض فرض آخر أضيف إليه وهو فرض ثبات القوة الشرائية لوحدة النقد والذي ترتب عليه الأخذ بمبدأ التكلفة. إن فرض ثبات القوة الشرائية لوحدة النقد لم يسلم من النقد المتزايد وذلك بسبب التدهور التسديد في القوة الشرائية لوحدة النقد، إن مهنة المحاسبة أدركت حجم هذه المشكلة وقامت بتشجيع الشركات بالإفصاح عن آثار التغير في مستويات الأسعار عند إعداد القوائم المالية.³

¹ هادي رضا الصفار، مبادئ المحاسبة المالية الأسس العلمية والعملية للقياس المحاسبي، الجزء الأول، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، 2006، ص32.

² حسام الدين مصطفى، وآخرون، أصول المحاسبة المالية، الجزء الأول، دار المسيرة للنشر والتوزيع عمان-الأردن، ص26.

³ مسعد محمود الشرقاوي، مبادئ المحاسبة المالية، الجزء الأول، المكتبة العصرية للنشر والتوزيع، 2008، ص21-22.

4- فرض الفترة الزمنية:

بموجب هذا الفرض، تقسم الحياة المستمرة لنشاط المنشأة إلى فترات زمنية متساوية (سنة ميلادية عادة) يتم في نهاية كل فترة منها توقف افتراضي لنشاطها بقصد إعداد ما يعرف بالحسابات الختامية. وحيث أن الفترة الزمنية وهي عادة سنة ميلادية تعتبر قصيرة نسبيا بالقياس إلى عمر المنشأة، لذا كان من الضروري تبني أساس الاستحقاق في إعداد القوائم المالية وما يتطلبه ذلك من إجراء للتسويات الجردية وذلك بالإضافة إلى تطبيق مبدأي المقابلة والاعتراف بالإيرادات والمصروفات.

من جانب آخر فإن تزايد الحاجة إلى الإفصاح عن البيانات المالية لخدمة أغراض المستثمرين في أسواق المال أدى إلى ظهور التقارير المالية المرحلية والتي تتطلب إعداد بيانات مالية ربع سنوية أو نصف سنوية تقدم لهيئة الأوراق المالية كشرط من متطلبات إدراجها في البورصة¹.

الفرع الثاني: المبادئ المحاسبية:

1- مبدأ الإفصاح الكامل:

ويقصد بذلك الإفصاح عن كافة المعلومات التي تؤثر على الوضع المالي للمشروع، سواء كانت تؤدي إلى زيادة الوضوح واكتمال الجوانب الوضع المالي، أو معلومات إضافية عن الالتزامات وعقود الاستثمارات متوقعة ستؤثر عن الوضع المالي المتوقع للمشروع في الفترة المالية اللاحقة، هذا الإفصاح يعتبر ضروري لتحقيق العدالة في المعلومات التي تتضمنها التقارير المحاسبية².

2- مبدأ الملائمة:

ويستند هذا المبدأ إلى فرض الشخصية المعنوية المستقلة للمشروع عن صاحب (أو أصحاب) المشروع، ويهدف هذا المبدأ إلى تحقيق السهولة والبساطة والوضوح لبيانات المحاسبة حتى وإن كان ذلك على حساب الدقة. ومن الأمثلة على ذلك قيام المحاسب بتسعير الأصول بسعر التكلفة التاريخية على الرغم من اختلاف ذلك عن تكلفة الإحلال أو الاستبدال، مع أن الأخير الأكثر ملائمة من إتباع الأولى.

وبهدف مبدأ الملائمة إلى تحقيق السهولة والبساطة والوضوح لبيانات المحاسب حتى وإن كان ذلك على حساب الدقة³.

¹ محمد مطر، مبادئ المحاسبة المالية الدورة المحاسبية، الجزء الأول، دار وائل للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، 2010، ص 43-44.

² نفس المرجع السابق، ص 35.

³ خالد أمين عبدالله، صايل رمضان، مبادئ المحاسبة، الجزء الأول، الشركة العربية المتحدة والتوريدات، الطبعة الثانية، القاهرة، 2010، ص 156.

3- مبدأ عدم المقاصة:

يقوم هذا المبدأ على أساس عدم جواز المقاصة بين أصول وخصوم المؤسسة أو بين إيراداتها وأعبائها فعلى سبيل المثال لا تجوز المقاصة بين الحسابات البنكية الدائنة والحسابات البنكية المدينة، أو بين التسبيق الذي يدفع للمورد وحقوق نفس المورد، كما يهدف هذا المبدأ إلى إظهار نتيجة أعمال المؤسسة بشكل صادق من خلال المعالجات السليمة والشاملة لكل العمليات التي حدثت دون اختصار.

4- مبدأ تغليب الواقع المالي على الظاهر القانوني:

يقضي هذا المبدأ بتفضيل الواقع المالي على الظاهر القانوني أثناء المعالجة المحاسبية للأحداث الاقتصادية، وهذا المبدأ غير معمول به في البلدان التي يتم ضبط الممارسة المحاسبية فيها استنادا لإجراءات قانونية، أي أن الممارسات المحاسبية لا يضبطها إلا النصوص القانونية الصادرة عن الهيئة التشريعية الأمر الذي قد يتعارض مع الواقع الذي قد تصادفه المؤسسة¹.

5- مبدأ التكلفة التاريخية:

يطبق هذا المبدأ في الممارسة المهنية ويعتبر من أهم المبادئ المحاسبية التي تحكم القوائم المالية. وبموجب هذا المبدأ يتم إثبات أصول والتزامات المنشأة حسب السعر التبادلي الفعلي والممثل لقيمة النقد المكافئ المدفوع لحيازتها في تاريخ اقتناء الأصل أو نشوء الالتزام. أما ما يطرأ على التكلفة من تغير بعد تاريخ اقتناء الأصل أو نشوء الالتزام فيتم تجاهله. كذلك وبموجب هذا المبدأ يفترض بالحاسب أن يتجاهل أيضا ما يعرف بالتكاليف الضمنية².

6- مبدأ الحيطة والحذر:

أي ضرورة تحلي المؤسسة بالحذر وعندما يتعلق الأمر بقرارات تكتسي طابع الإفصاح، أي على المؤسسة اختيار الطرق التي تملك من الأدلة المعقولة ما يكفي واختيار قيمة التقدير التي تعطي أقل قدر ممكن من الربح وتطبيق مبدأ الحيطة والحذر لا يؤدي إلى إنشاء مؤونات مفرط فيها³.

¹ رفيق يوسف، النظام المحاسبي المالي بين الاستجابة للمعايير الدولية ومتطلبات التطبيق، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، جامعة تيسة، 2010-2011، ص18.

² محمد بوتين، المحاسبة العامة للمؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية الجزائر، 2007، ص36.

³ محمد متناوي، علي عزوز، النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية، ملتقى حول النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية، المركز الجامعي بالوادي، 17-18 جانفي 2010، ص5.

7- مبدأ استقلالية الدورات:

إن تحديد النتيجة كل دورة محاسبية مستقلة عن الدورة السابقة واللاحقة لها، حيث يساعد هذا المبدأ على تحميل الأحداث والعمليات الخاصة بهذه الدورة فقط¹.

8- مبدأ القيد المزدوج:

ظهر مبدأ القيد المزدوج سنة 1494 من قبل الايطالي Luca Pacioli ومازال لحد الآن يحظى قبولا عام لدى جميع الأنظمة المحاسبية الدولية، ومفاد هذا المبدأ هو أن جميع العمليات الاقتصادية الخاضعة للقياس المحاسبي تنطلق أساسا من توازن الطرفين لأي قيد محاسبي وبالتالي يكون المجموع الجبري لهذا القيد دائما يساوي الصفر ومن الخاصية تستمد الميزانية توازنها المستمر. وبالتالي فحسب هذا المبدأ تسجل العمليات التي تقوم بها المؤسسة في طرفين مدين ودائن، بشرط أن تتساوى المبالغ في الجهة المدينة والجهة الدائنة².

9- مبدأ الأهمية النسبية:

إن هذا المبدأ يشكل حدا لشمولية المعلومات المحاسبية فإن الأهمية النسبية لمعلومة يتم إعدادها عندما يكون تركها أو عدم دقتها قد يؤثر على القرارات الاقتصادية المتخذة من قبل مستخدمي البيانات المالية، لذا يجب أن تبرز القوائم المالية كل معلومة مهمة يمكن أن تؤثر على حكم مستعملها تجاه المؤسسة، غير أنه لا يجوز جمع المبالغ غير المعتبرة مع المبالغ الخاصة بعناصر مماثلة لها من حيث الوظيفة أو الطبيعة³.

10- مبدأ الموضوعية:

ينبغي أن تعتمد المحاسبة على أدلة موضوعية كلما كان هذا ممكنا، إن المستندات التفصيلية المرفقة التي توضح تفاصيل العمليات المختلفة تمثل أدلة واضحة وقوية يمكن مراجعتها عن طريق فحص الأدلة والحقائق التي تثبت وجودها. قد سبق أن ذكرنا أن التكلفة التاريخية للأصول تمثل بيانا موضوعيا يمكن التحقق منه بسهولة ويساعد التمسك بمبدأ الموضوعية على ضمان خلو القوائم المالية من أي انحياز من جانب من يقوم بإعدادها،

¹ سعيدة عيساوي، أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على شركات التأمين، دراسة حالة الوكالة الوطنية للتأمين CAAT غرداية خلال الفترة 2009-2010، مذكرة مقدمة لإستكمال متطلبات شهادة ماستر في العلوم التجارية، ورقلة، 2011-2012، ص5.

² عبد الهادي بوقفة، أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد على مكونات القوائم المالية للمؤسسات الجزائرية، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبية، جامعة قاصدي مرباح-ورقلة، 2010-2011، ص10-11.

³ هوام جمعة، المحاسبة المعمقة وفقا للنظام المحاسبي المالي الجديد و المعايير المحاسبية الدولية، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثانية، بن عكنون الجزائر، 2011، ص35.

ويؤدي هذا إلى وصول جميع من يقومون بتحليل القوائم المالية بصفة مستقلة عن بعضهم إلى نفس الاستنتاجات¹.

11- مبدأ تحقيق الإيراد:

يمكن تعريف الإيراد بأنه التدفق الداخل الذي يؤدي إلى زيادة أصول المنشأة أو إلى نقص في المطلوبات أو الاثنين معاً، وذلك نتيجة بيع السلع أو تقديم الخدمات، وكذلك التدفقات الناجمة عن استخدام موجودات المنشأة كالإيجارات والفوائد الدائنة خلال السنة المالية.

والإيراد هو المقياس المحاسبي للأصول المستلمة من بيع السلع وتقديم الخدمات، ويقاس الإيراد بالنقدية أو ما يعادلها من قيمة للشيء المستلم مقابل السلع والخدمات المباعة ويشمل أيضاً الأرباح الناتجة عن بيع أو تبادل أصول غير نقدية، بالإضافة إلى الأرباح الناتجة عن التسويات المرجحة للالتزامات.

والقاعدة العامة أن يعترف بالإيراد عند نقطة البيع، وقد تعرف به عند الاستلام الثمن أو عند الإنتاج أو بعد نقطة البيع وهناك شرطان للاعتراف بالإيراد:

- أن يكون قد تحقق أو قابل للتحقق؛

- أن يكون قد اكتسب.

والاعتراف بالإيراد يتمثل في عملية إثبات المعاملات في السجلات والقوائم².

12- مبدأ مقابلة الإيرادات بالنفقات:

يعتبر هذا المبدأ من المبادئ المحاسبية الهامة لأنه يرتبط ويؤثر على صحة القياس المحاسبي ويمنع اختلاط نتائج السنوات المالية المتتالية.

إن كل نفقة من أجل تحقيق معين، ألا وهو تحقيق قدر محدد من الإيرادات، ولذلك فإن الإيرادات المحققة ترتبط بعلاقة سببية مع تكلفة الحصول عليها، بغض النظر عما دفع فعلاً من النفقات لأن ما دفع فعلاً قد يكون تسديداً لأعباء وقت في سابقة أو تتعلق بأعباء ستقع في الفترة المحاسبية المقبلة³.

¹ أحمد محمد نور، مبادئ المحاسبة المالية المبادئ والمفاهيم والإجراءات المحاسبية طبقاً للمعايير الدولية والعربية والمصرية، الدار الجامعية 84 شارع زكرياء غنيم، تانيس سابقاً، 2003، ص 81.

² نعيم دهمش وآخرون، مبادئ المحاسبة، دار وائل، الأردن، الطبعة الأولى، 1999، ص 43.

³ نواف فخر، مبادئ المحاسبة المالية، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان-الأردن، 2009، ص 21.

المبحث الثاني: مدخل لنظام المحاسبي المالي

من خلال الإصلاح المحاسبي في الجزائر قام المجلس الوطني للمحاسبة المكلفة بمهمة التوحيد المحاسبي بإعداد النظام المحاسبي المالي الذي يتضمن مجموعة من المعايير المحاسبية المستندة من المعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية.

المطلب الأول: مفهوم النظام المحاسبي المالي ومجالات تطبيقه

الفرع الأول : مفهوم النظام المحاسبي المالي

قد صدر النظام المحاسبي المالي بموجب القانون رقم 11/07 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007، وحسب المادة رقم 11/07 فان " المحاسبة المالية نظام لتنظيم المعلومة المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية عديدة وتصنيفها وتقييمها وتسجيلها وعرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات الكيان ونجاعته ووضعية خزينته في نهاية السنة المالي ".¹

من خلال المفهوم السابق للنظام المحاسبي المالي نستخلص مميزات المحاسبة المالية في ما يلي :²

- 1- اختيار البعد الدولي لمطابقة الممارسة 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، اختيار هذه الأخيرة؛
- 2- احتوائه على نصوص صريحة وواضحة لمبادئ وقواعد التسجيل ولطرق التقييم وإعداد القوائم هذا ما يحد من التأويلات الخاطئة الإرادية والإلزامية؛
- 3- يوفر معلومات مالية واضحة ومتوافقة قابلة للمقارنة وأخذ القرار، وهذا تلبية لحاجة المساهمين خاصة الحاليين منهم أو المستقبليين، ولهذا فإن النظام المحاسبي المالي يحتوي على الإطار التصوري أو المفاهيمي وهو نفسه الإطار التصوري لـ IFRS الذي يقدم مفاهيم متمثلة في :

- الاتفاقيات المحاسبية؛

- الخواص النوعية للمعلومة المالية؛

- المبادئ المحاسبية الأساسية؛

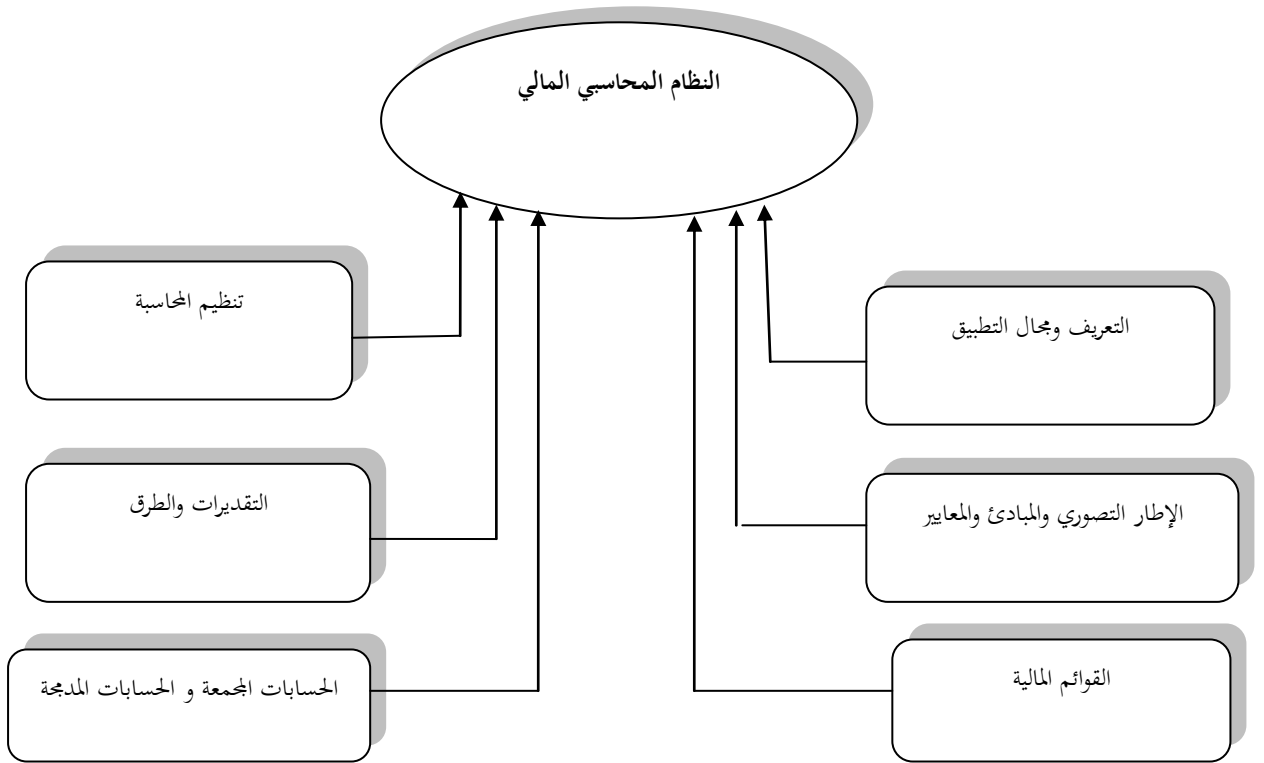
لذا فهذا النظام يسهل ويساعد على شرح القواعد والمعالجة لبعض الأحداث غير المدرجة في المخطط المحاسبي الوطني

¹ الجريدة الرسمية قانون رقم 11/07 المتضمن النظام المحاسبي المالي، عدد 74، 2007/11/25، الجزائر، المادة 3، ص 3.

² حنيفة بن ربيع، الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية، IAS/IFRS، نفس المرجع السابق، ص 23.22.

- إعطاء نماذج القوائم المالية : الميزانية، جدول حسابات النتائج، جدول تغير الأموال الخاصة، جدول تدفقات الخزينة والملحق؛
 - تقديم قائمة الحسابات؛
 - قواعد سير الحسابات؛
 - النظام المحاسبي الواجب تطبيقه في الكيانات الصغيرة جدا.
- يهدف القانون 11-07 إلى تحديد النظام المحاسبي المالي الذي يدعى في صلب النص "المحاسبة المالية"، وكذا شروط وكيفيات تطبيقه، ويشتمل على المكونات الموضحة في الشكل التالي:

الشكل رقم (1-1): مكونات النظام المحاسبي المالي



المصدر : إبتسام ساعد، مدى ملائمة النظام المحاسبي المالي لطبيعة المشروعات الصغيرة في الجزائر، مداخل في الملتقى الوطني حول واقع وآفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة و المتوسطة في الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الوادي، يومي 05-06 أفريل 2013، ص: 4.

الفرع الثاني: مجالات تطبيق النظام المحاسبي المالي.

تطبق أحكام نظام المحاسبة المالية على كل شخص طبيعي أو معنوي على وجه الإلزام بموجب نص قانوني أو تنظيمي، ويستثنى من مجال التطبيق الأشخاص المعنويون الخاضعون لقواعد المحاسبة العمومية¹.
حيث نصت المادة (4) من القانون 11/07 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 أن الكيانات الآتية ملزمة بمسك المحاسبة المالية²:

- 1- الشركات الخاضعة لأحكام القانون التجاري ؛
 - 2- التعاونيات؛
 - 3- الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون المنتجون للسلع أو الخدمات التجارية وغير التجارية، إذا كانوا يمارسون نشاطات إقتصادية مبنية على عمليات متكررة.
- كل الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الخاضعين لذلك بموجب نص قانوني أو تنظيمي .
يمكن للكيانات الصغيرة أن تمسك محاسبة مالية مبسطة تسمى بمحاسبة الخزينة وتتضمن وضعية السنة المالية، حسابات النتائج للسنة المالية وجدول تغيرات الخزينة خلال السنة المالية، وذلك خلال سنتين متتاليتين وأن لا يتعدى رقم أعمالها وعدد مستخدميها الأسقف التالية³ :

- النشاط التجاري:

- رقم الأعمال 1 ملايين دينار؛
- عدد المستخدمين 9 أجراء يعملون ضمن الوقت الكامل؛

- النشاط الإنتاجي والحرفي :

- رقم الأعمال 6 ملايين دينار؛
- عدد المستخدمين 9 أجراء .

¹ مفيد عبد اللاوي، النظام المحاسبي المالي الجديد SCF، منوار للطباعة والنشر والتوزيع، الوادي، الجزائر، 2008، ص4.

² لجنة منشورات الصفحات الزرقاء العالمية، النظام المحاسبي المالي الجديد، متبعة للطباعة، براقي، الجزائر، 2010، ص11.

³ وزارة المالية، قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008، المجدد لأسقف رقم الأعمال وعدد المستخدمين والنشاط المطبق على الكيانات الصغيرة بغرض مسك محاسبة مالية مبسطة المتضمن النظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية، عدد19، 2009، الجزائر، المادة2، ص91.

- نشاطات الخدمات ونشاطات أخرى :

- رقم الأعمال 3 ملايين دينار؛
- عدد المستخدمين 9 أجراء .

كما نصت المادة 02 من القانون 11/07 على أنه يستثنى من مجال تطبيق هذا القانون الأشخاص المعنويون الخاضعون لقواعد المحاسبة العمومية¹.

المطلب الثاني : أهداف وأهمية النظام المحاسبي المالي

الفرع الأول : أهداف النظام المحاسبي المالي.

ان هذا النظام المحاسبي الجديد ينشأ القواعد العامة لمسك، تجميع، تحديد وتقديم القوائم المالية للمؤسسات الجزائرية، وللهيئات الخاضعة لمسك المحاسبة، من أجل تحقيق الأهداف التالية:

- 1- يسمح بمراقبة الحسابات بكل ضمان للمسيرين والمساهمين الآخرين حول مصداقيتها وشرعيتها وشفافيتها؛
- 2- إعطاء معلومات صحيحة وكافية، موثوق بها وشفافة تشجع المستثمرين وتسمح لهم بمتابعة أموالهم؛
- 3- المساعدة على نمو مردودية المؤسسات من خلال تمكينها من معرفة أحسن الآليات الاقتصادية والمحاسبية التي تشترط نوعية وكفاءة التسيير²؛
- 4- ترقية النظام المحاسبي الجزائري ليواكب ويتوافق مع الأنظمة المحاسبية الدولية؛
- 5- قابلية مقارنة المؤسسة لنفسها عبر الزمن وبين المؤسسات على المستويين الوطني والدولي؛
- 6- إعطاء صورة صادقة عن الوضعية المالية والأداء وتغيرات الوضعية المالية عن المؤسسة؛
- 7- يساعد في فهم أحسن لإتخاذ القرارات وتسيير المخاطر لكل الفاعلين في السوق؛
- 8- استفادة الشركات المتعددة الجنسيات بترابط أحسن مع التقرير الداخلي بفضل عوامة الإجراءات المحاسبية للعديد من الدول³؛
- 9- يسهل مختلف المعاملات المالية والمحاسبية بين المؤسسات الاقتصادية الوطنية والمؤسسات الأجنبية؛
- 10- العمل على تحقيق العقلانية من خلال الوصول إلى الشفافية في عرض المعلومات؛
- 11- جعل القوائم المحاسبية والمالية وثائق دولية تتناسب مع مختلف الكيانات الأجنبية؛

¹ وزارة المالية، القانون رقم 11/07 المتضمن النظام المحاسبي المالي، مرجع سبق ذكره، المادة 2، ص 3.

² عبد الهادي بوقفة، نفس المرجع السابق، ص 44.

³ محمد رمزي جودي، اصلاح النظام المحاسبي الجزائري للوافق مع المعايير المحاسبة الدولية، أبحاث إقتصادية و إدارية ، العدد السادس ديسمبر 2009، جامعة بسكرة، ص 83.

12- يسمح بتسجيل بطريقة موثوق بها وشاملة مجموع تعاملات المؤسسة بما يسمح بإعداد التصاريح الجبائية بموضوعية ومصداقية؛

13- يساعد في إعداد الإحصائيات والحسابات الإقتصادية لقطاع المؤسسات على المستوى الوطني من خلال معلومات تتسم بالموضوعية والمصداقية.¹

الفرع الثاني: أهمية النظام المحاسبي المالي

يكتسي النظام المحاسبي المالي أهمية بالغة كونه يستجيب لاحتياجات المهنيين و المستثمرين، كما أنه يشكل خطوة هامة في تطبيق المعايير المحاسبية الدولية، في إطار التوحيد المحاسبي العالمي والذي يهدف إلى²:

- 1- تبسيط قراءة القوائم المالية بلغة محاسبية موحدة؛
- 2- فرض رقابة على الشركات التابعة والفروع للشركة الأم؛
- 3- تقليص التكاليف الناتجة عن عملية ترجمة أو تحويل القوائم المالية من النظام المحاسبي للبلد الذي تعمل به الشركات التابعة والفروع إلى النظام المحاسبي للشركة الأم؛
- 4- توحيد الطرق المحاسبية المعتمدة في عملية التقييم الخاصة بالمخزونات، إعادة تقييم عناصر الميزانية، حساب الإهلاكات، كيفية معالجة المؤنات، وتوحيد الإجراءات المحاسبية بهدف الوصول إلى قوائم مالية موحدة.

وتمكن أهمية النظام المحاسبي المالي فيما يلي:

- يسمح بتوفير معلومة مالية مفصلة ودقيقة تعكس الصورة الصادقة للوضعية المالية للمؤسسة؛
- توضح المبادئ المحاسبية الواجب مراعاتها عند التسجيل المحاسبي والتقييم وكذا إعداد القوائم المالية، مما يقلص من حالات المتلاعبات؛
- يستجيب لاحتياجات المستثمرين الحالية والمستقبلية، كما أنه يسمح بإجراء المقارنة؛
- يساهم في تحسين تسيير المؤسسة من خلال فهم أفضل للمعلومات التي تشكل أساس لاتخاذ القرار، وتحسين اتصالها مع مختلف الأطراف المهتمة بالمعلومة المالية؛
- يسمح بالتحكم في التكاليف مما يشجع الاستثمار ويدعم القدرة التنافسية للمؤسسة؛

¹ مراد آيت محمد، سفيان أبحري، النظام المحاسبي المالي الجديد في الجزائر " تحديات وأهداف "، مداخلته في المنتدى الدولي حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الجديد واليات تطبيقه في ظل المعايير المحاسبية الدولية IAS-IFRS، جامعة سعد دحلب، البلدة، الجزائر، 2009، ص 5.

² شعيب شنوف، أهمية التوحيد المحاسبي العالمي بالنسبة للشركات الدولية، مجلة جديد الاقتصاد، العدد 00، مجلة يصدر عن الجمعية الوطنية للاقتصاديين الجزائريين ، الجزائر، 2006، ص 65.

- يسهل عملية المراقبة الحسابات التي تركز على مبادئ محددة بوضوح؛
- يشجع الاستثمار الأجنبي المباشرة نظرا لاستجابة الاحتياجات المستثمرين الأجانب؛
- انسجام النظام المحاسبي المالي المطبق في الجزائر مع الأنظمة المحاسبية العالمية؛
- يسمح بمقارنة القوائم المالية للمؤسسة مع مؤسسة أخرى لنفس القطاع، سواء داخل الوطن أو خارجه أي مع الدول التي تطبق المعايير المحاسبية الدولية؛
- يؤدي الى زيادة ثقة المساهمين بحيث يسمح لهم بمتابعة أموالهم في المؤسسة، ويسمح للمؤسسات الصغيرة بتطبيق محاسبة مالية مبسطة¹؛
- تقدم صورة وافية عن الوضعية المالية للمؤسسة من خلال استحداث قوائم مالية جديدة، تتمثل في قائمتي سيولة الخزينة وتغيير الأموال الخاصة، بالإضافة إلى جدول حسابات النتائج حسب الوظيفة؛
- يعمل النظام المحاسبي المالي على تلبية حاجيات المستثمرين من خلال توفير معلومات مالية أكثر شفافية، وكذا استقلالية القانون الجبائي، بخلاف المخطط المحاسبي الوطني الذي يعمل على خدمة الإدارة الجبائية؛
- يتطلب من المهنيين المحاسبين بذل مجهودات ضخمة قصد استيعاب النظام الجديد، خاصة في مجال الافصاح والقياس²؛
- يشكل فرصة للمؤسسات من أجل تحسين نوعية علاقاتها واتصالاتها مع الأطراف المتعاملة معها والتي تستفيد من قوائمها المالية؛
- يقترح النظام المحاسبي المالي حلولاً تقنية للتسجيل المحاسبي للعمليات غير المعالجة في المخطط الوطني للمحاسبة، منها عمليات القرض الإيجاري، ويسمح بالانتقال من محاسبة الذمة إلى المحاسبة المالية، بتغليبه للحقيقة الاقتصادية على المظهر القانوني عند تسجيل التعاملات التي تقوم بها المؤسسة؛
- يساعد المؤسسات الجزائرية من جانب التمويل، من خلال إجبارها على تقديم معلومات تهم المستثمرين، بما يفيد في الاعتماد على مصادر أخرى إضافة للتمويل، خاصة بالنسبة للمؤسسات التي لها استراتيجيات للاستثمار لأصحاب الأموال الراغبين في الاستثمار؛

¹ محمد عادل مخلوفي، انعكاسات النظام المحاسبي المالي على جودة نظم المعلومات المحاسبية الاقتصادية، دراسة حالة مؤسسة سونلغاز (المديرية الجهوية - ورقلة-)، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، شعبة علوم التسيير، تخصص محاسبة، جامعة أحمد بوقرة بوراس، 2014-2015، ص 27.

² نفس المرجع السابق، ص 28.

- تستفيد الشركات المتعددة الجنسيات التي تنشط في الدول متعددة من تكييف البيئة المحاسبية في الجزائر مع البيئة المحاسبية الجزائرية¹.

المطلب الثالث : التنظيم المحاسبي

الفرع الأول تعريف بعض عناصر القوائم المالية حسب (scf)

ولقد عرف النظام المحاسبي المالي عناصر القوائم المالية كالتالي:

- 1- الأصول: عبارة عن كل المواد التي تخضع لرقابة المؤسسة الناتجة عن أحداث ماضية تنتظر منها المؤسسة مزايا اقتصادية لاحقة أو مستقبلية وعليه فان الأصول التي استأجرها لهدف تعتبر من عناصر الأصول؛
- 2- الخصوم: هي التزامات الحالية عن أحداث اقتصادية ماضية ويتم الوفاء بها مقابل نقصان في الموارد وينتظر منها الحصول على منافع اقتصادية ومنه يلاحظ أن مؤونة الأخطار تعتبر من عناصر الخصوم؛
- 3- الأموال الخاصة: هي الفرق بين الأصول والخصوم الجارية وتتكون من رأس المال المطلوب وغير مطلوب وبعض الاحتياطات والرصيد المرحل وفرق التقييم؛
- 4- النواتج: هي ارتفاع المزايا الاقتصادية خلال الدورة في شكل ادخارات أو زيادات في الأصول أو انخفاضات في الخصوم ؛
- 5- الأعباء : وهي انخفاضات أو نقائص المزايا الاقتصادية اثناء الدورة في اطار نقص الاصول وزيادة الخصوم؛
- 6- النتيجة الصافية: هي الفرق بين مجموع الإيرادات والأعباء للدورة المحاسبية، كما يمكن الإشارة إلى انه لا تدخل ضمن النتيجة الصافية عناصر التكاليف والإيرادات للدورات السابقة، وحدد رقم الأعمال على انه مبيعات البضائع والمنتجات المباعة للموارد والخدمات المقيمة بسعر البيع².

¹ عزوز تلمي، محمد متلوي، متطلبات تكييف القواعد الجبائية مع النظام المحاسبي المالي، الملتقى الدولي الاول حول النظام المحاسبي المالي الجديد، يومي 17-18-جانفي 2010، المركز الجامعي الوادي، ص5.

² وزارة المالية، القانون رقم 11/07 المتضمن النظام المحاسبي المالي، مرجع سبق ذكره، المادة 3، ص41-44.

الفرع الثاني: قواعد التسجيل المحاسبي والتقييم

أولاً: المبادئ العامة: حيث تتمثل في المبادئ القاعدية لقياس عناصر البيانات المالية

التسجيل المحاسبي لأصول والخصوم والإيرادات والتكاليف:

- 1- كل التعاملات والمبادئ لا بد من تسجيلها عند حدوثه؛
- 2- لا يمكن تبديل أو تصحيح تسجيل عملية معينة بمعلومات من طبيعة مختلفة؛
- 3- تسجيل الاصول ضمن الميزانية يكون عند احتمال تقديمه للمؤسسة نفع اقتصادي (أي عند ترصيد الالتزام) ويكون قابل للقياس؛
- 4- يسجل الايراد ضمن جدول حسابات النتائج عندما يكون هناك احتمال زيادة النفع الاقتصادي للمؤسسة جراء زيادة في قيمة الأصول أو نقص في الخصوم مع امكانية قياسه بشكل موثوق؛
- 5- تسجل التكلفة في جدول حسابات النتائج عند احتمال وجود نقص في النفع الاقتصادي يكون متعلق باحتفاظ في قيمة الاصول وزيادة قيمة الخصوم مع امكانية قياسه.

قواعد عامة لتقييم:

- تحديد المبالغ المتعلقة بتسجيل عناصر القوائم المالية يكون التسجيل أو عند نهاية الدورة؛
- طريقة التقييم العامة المستعملة في المحاسبة تركز على مبدأ التكلفة التاريخية، كما اننا نلتزم أنه من الضروري اللجوء الى تقييم بعض العناصر بالقيمة الحالية (القيمة العادلة) أو بقيمة التحقيق أو يمكن كذلك أن نقيم بالقيمة المستحدثة؛
- تقييم الاصول الثابتة يكون بتكلفة حيازتها اما الاصول المنتجة من طرف المؤسسة تقيم بتكلفة انتاجها.¹
- التكلفة التاريخية: تتألف التكلفة التاريخية للسلع والخدمات والممتلكات المقيدة في أصول الميزانية عند ادراجها في الحسابات عقب خصم الرسوم القابلة للاسترجاع وتخفيضات تجارية وغير ذلك من العناصر المماثلة حسب الآتي:

- ❖ بالنسبة للسلع المكتسبة بمقابل، تحسب من كلفة الشراء؛
- ❖ بالنسبة للسلع المستلمة كمساهمة عينية، تحسب من كلفة الشراء؛
- ❖ بالنسبة للسلع المكتسبة مجاناً، تحتسب من القيمة الحقيقية في تاريخ دخولها؛
- ❖ الاصول المكتسبة عن طريق التبديل تقيم بالقيمة المحاسبية للأصول المكتسبة؛

¹ سعيادة عيساوي، نفس المرجع السابق، ص9.

❖ الأصول والمنتجات والخدمات المقدمة من طرف المؤسسة تقيم بتكلفة الانتاج؛

❖ الاستخدامات المتحصل عليها بشكل مجاني، تقيم بالقيمة العادلة عند ضمها لاستخدام المؤسسة في ذمتها.

كما على المؤسسة أن تظهر مؤشر بين تدني في قيمة الاصل وعليه يتم تقدير النسبة الممكن تحصيلها وعليه يتم حساب تدني قيمة الاصل هذه كما يلي:

$$\text{تدني قيمة الاصل الممكن تحصيلها} = \text{القيمة المحاسبية الصافية} - \text{القيمة الحالية الممكنة تحصيلها}$$

وعليها ان تصرح بنقص في القيمة أو تخفيض من قيمة الاصل عند التسجيل اي الاصول المادية تسجل بتكلفتها مطروح منها قيمة الاهتلاك المتراكم وقيمة التدني في الاصل.

● القيمة الحالية (الممكن تحصيلها): ويمكن تعريفها على انها القيمة القصوى بين سعر البيع وقيمة المنفعة، حيث أن سعر البيع هو المبلغ الممكن تحصيله عند بيع أصل معين في إطار سوق منافسة، أما قيمة المنفعة فهي القيمة المستحقة للتدفقات المستقبلية المنتظرة حصولها عند استعمال هذا الاصل الى نهاية مدة استعماله.

● القيمة العادلة: هي القيمة التي يتم على اساسها تبادل الموجودات بين اطراف ذات معرفة ورغبة في التعامل بنفس السياسة التعامل مع الغير.¹

ثانيا: قواعد خاصة في التقييم والتسجيل المحاسبي: إلى جانب القواعد العامة نجد بعض العناصر التي تخضع لتقييم خاص ونذكر منها:

1- الأصول الثابتة المادية و المعنوية: الأصول الثابتة المادية للمؤسسة هي اصول مادية موجهة للاستعمال في إنتاج السلع، أو توريد الخدمات أو تأجير للغير، أو استعمالها لأغراض إدارية خلال أكثر من دورة محاسبية.

أما الاصول الثابتة المعنوية فهي أصول بدون وجود مادي (غير ملموسة) قابلة للتحديد وموجهة لنفس الاستعمال، وكلا من الأصول الثابتة المادية والمعنوية يكون تحت مراقبة واستعمال المؤسسة.²

وتقيم الاصول الثابتة بقيمتها السنوية ويضاف إليها مجموعة التكاليف الشراء، مصاريف التثبيت الرسوم المدفوعة والأعباء المباشرة المصاريف الإدارية.

¹ رجال ناصر، عوادي مصطفى، المعالجة المحاسبية للأصول الثابتة حسب النظام المحاسبي المالي الجديد، ملتقى دولي حول الإطار المفاهيمي للنظام المالي الجديد آليات تطبيقها في ظل المعايير المحاسبية الدولية IAS-IFRS، البلدة، 13-15 أكتوبر 2009، ص9.

² Robert robert, normes internationales de comptabilité d'information-financière dunod paris, 2006, p9.

ان التثبيات المنتجة من طرف المؤسسة تتكون من تكلفة العتاد، اليد العاملة وأعباء الانتاج الاخرى يضاف الى تكلفة التفكيك أو تكلفة تجيد الموقع عند انقضاء مدة الانتاج تدرج النفقات اللاحقة المتعلقة بالأصول الثابتة في الأعباء، وفي حالة ما اذا كانت تلك النفقات تزيد من القيمة المحاسبية للأصل فإنها تضاف إلى حساب الأصول الثابتة.

2- الأصول الثابتة المالية (غير جارية): الأصول الثابتة المالية هي جميع الاصول المالية ماعدا القيم العقارية الموظفة والأصول المالية الأخرى المذكورة في شكل أصول مالية جارية وتتكون الأصول المالية غير جارية من العناصر التالية:

- سندات المساهمة والحسابات الدائنة؛
- السندات المثبتة لنشاط المحفظة الموجهة؛
- السندات المثبتة الأخرى (أقساط رأس المال أو توظيفات لها أجل استحقاق)؛
- القروض والحسابات الدائنة (ح/ الدائنة لدى الزبائن، ح/ الدائنة للاستغلال لأكثر من سنة القروض لأكثر من سنة والمقدمة لأطراف أخرى أي للغير).¹

3- الاهتلاكات: يعرف الاهتلاك على انه استهلاك المنافع الاقتصادية بأصل معنوي، ويتم توزيع المبلغ القابل للاهتلاك بصورة مطردة على مدة دوام نفعية الاصل مع مراعاة القيمة المتبقية المحتملة لهذا الاصل مع مراعاة القيمة المتبقية المحتملة لهذا الاصل بعد نهاية الخدمة او عند انقضاء مدة نفعية. ويقصد بالقيمة المتبقية المبلغ الصافي للأصل الذي يرتقب الكيان الحصول عليه عند انقضاء المدة النفعية بعد استبعاد تكاليف الخروج المنتظرة.

وللإشارة فان طريقة اهتلاك أي أصل هي انعكاس تطور استهلاك الكيان للمنافع الاقتصادية التي يدرها أو ينتجها ذلك الأصل. وطرق التي جاء بها (scf) مايلي:

- طريقة الاهتلاك الخطي والثابت؛
- طريقة الإهلاك المتناقص؛
- طريقة وحدات الإنتاج التي تقوم على استعمال أو الإنتاج المنتظر من الأصل؛
- طريقة الإهلاك المتزايد.²

¹ محمد لعربي ، المعالجة المحاسبية للأصول الثابتة، ملتقى دولي حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الجديد وآليات تطبيقه في ظل المعايير المحاسبية الدولية، البليدة، 13-15 أكتوبر 2009، ص 11.

² جمال عمورة، الاهتلاكات و تدهور قيم التثبيات في ظل النظام المحاسبي المالي الجديد، ملتقى دولي حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الجديد وآليات تطبيقه في ظل المعايير المحاسبية الدولية، البليدة، 13-15 أكتوبر 2009، ص8.

4- المخزونات: تمثل المخزونات أصولاً:

- يمتلكها الكيان تكون معدة للبيع في إطار النشاط العادي للمؤسسة؛

- مواد أولية أو توريدات تستهلك خلال عملية الإنتاج أو تقديم الخدمات؛

- هي قيد الإنتاج بقصد مماثل.

يتم تقييم السلع المتماثلة عند خروجها من المخزن أو عند الجرد إما باعتبار السلعة وإما متوسط تكلفة شرائها أو PEPS OU FIFO الأولى في الدخول هي الأولى في الخروج إنتاجها.¹

المبحث الثالث: طبيعة نشاط المقاولات

إن نشاط المقاولات هو ذلك النشاط الذي من خلاله يتم تنفيذ المشاريع البناء والتشييد ومشاريع البنية التحتية وغيرهم من المشاريع.

المطلب الأول تعريف وعناصر عملية المقاولات

الفرع الأول: تعريف المقاولات

المقاوله هي القيام مستمرا ومنتظما بغية الحصول على ربح وذلك إذا اتخذ النشاط شكل المشروع وهو ما يستوجب إن يخضع النشاط لقدر التنظيم.

والمقاوله هي عقد يتعهد بمقتضاه أحد المتعاقدين إن يصنع شيئاً أو إن يؤدي عملاً لقاء أجر يتعهد به المتعاقد الآخر.²

ويطلق على المقاول: يعني الشخص المشار إليه بهذه الصفة في الاتفاقية وكذلك خلفاؤه القانونيون ولكنه لا يعني أي شخص متنازل له، (إلا إذا تم التنازل بموافقة صاحب العمل).³

ويُعد تعريفها ".تُعد من أكثر العقود التي يطبقها الإنسان في الحياة. وكانت تُسمى "إيجار أصل الصنائع على أنها " وهو عقد يتعهد بمقتضاه أحد المتعاقدين أن يصنع شيئاً أو يعمل عملاً لقاء أجر يتعهد به المتعاقد الآخر.

ويطلق على عقد المقاوله إجارة الصناعة فهو عقد يلتزم المرء بمقتضاه العمل معين لشخص آخر مقابل بدل مناسب لأهمية العمل⁴

¹ عبد الهادي بوقفة، نفس المرجع السابق، ص50.

² www.alyaum.com/ article1032490/2016-02-19

³ نقابي مقاولي الإنشاءات الأردنيين، عقد المقاوله للمشاريع الصغيرة للقطاع الخاص، 2012، ص8.

⁴ الجمهورية اللبنانية وزارة المالية، المرسوم التشريعي رقم 144، المتعلق بتحديد العلاقة التعاقدية بين الأجير وصاحب العمل، 18 كانون الأول، 2002، ص5

وحسب المعيار المحاسبي الدولي IAS11 : " يتضمن عقد المقاولة بناء أو تشييد أصل معين كأحد المباني أو الجسور، أو السدود، وقد يتضمن هذا العقد تشييد عدد من الموجودات ذات علاقة الوطيدة من حيث التصميم و التكنولوجيا، أو الوظيفة أو الغرض النهائي أو الاستخدام "

وحسب SCF : يتضمن عقد من العقود طويلة الأجل انجاز، سلعة، خدمة، مجموعة سلع أو خدمات تقع انطلاقتها والانتهاؤها منها في سنوات مالية مختلفة.¹

ويمكن تعريفها أيضا عقد يلزم المرء بمقتضاه إتمام عمل معين لشخص آخر مقابل بدل مناسب لأهمية العمل.

ومن خلال هذه التعاريف نجد أن عقد المقاولة يتمتع بالميزات التالية:

1- إن عقد المقاولة هو عقد رضائي لا يشترط في انعقاده شكل معين، وهو عقد ملزم للجانبين كما أنه يعتبر من عقود المعاوضة.

وبناء عليه، نجد أن شرط الكتابة في عقد المقاولة لا ضرورة له إلا في إثباتها، مع أخذ العلم بأن المشرع لم يورد قواعد خاصة في إثبات عقد المقاولة، مما يعني أن عقد المقاولة يخضع في إثباته للقواعد العامة. ويتربط على ذلك، أنه إذا كان انعقاد المقاولة أو يشترط من شروطها محل نزاع، فإنه يقع على من يتمسك بذلك عبء إثبات ما يدعيه.

والمقاولي إما أن تكون مدنية، وإما أن تكون تجارية، فإذا كانت المقاولة مدنية بالنسبة للمدعي عليه فلا يجوز للمدعي أن يثبت ادعائه بالبنية الشخصية إلا إذا زادت عن هذا المبلغ، فيجب الإثبات بالكتابة أو بما يقوم مقامها من إقرار أو يمين.²

ومع ذلك، يجوز الإثبات بالبنية الشخصية رغم تجاوز المقاولة المبلغ المذكور آنفا، وذلك إذا وجد مانع أدبي يحول دون الحصول على دليل كتابي، ويعتبر من قبيل المانع الأدبي ما جرت عليه الأعراف المهنة.

أما إذا كان عقد المقاولة تجاريا بالنسبة للمدعي عليه، فإنه يجوز إثباته بجميع طرق الإثبات بما في ذلك الشهادة والقرائن، وذلك مهما بلغت قيمة المقاولة.

2- يقع التراضي في عقد المقاولة على عنصرين اثنين هما الشيء المطلوب صنعه أو العمل المطلوب تأديته من المقاول وهو أحد المتعاقدين، والأجر الذي يتعهد به رب العمل وهو المتعاقد الآخر.

¹ عبد السلام عقون، المعالجة المحاسبية للعقود الإنشاء IAS11 مداخل في ملتقى الدولي الثالث حول النظام المحاسبي المالي الجزائري ومطابقته مع المعايير المحاسبية الدولية وتأثير على جودة المعلومات المحاسبية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الوادي، 17-18 نوفمبر 2013، ص4

² مسؤولية المقاول، والمقاول من الباطن ، 27-02-2016. www.marocdroit.com

3- ان فصل عقد المقاولة بهذا التعريف عن العقدين الآخرين كانا مختلطين به في التقنين المدني القديم ولا يزالان مختلطين به في التقنين المدني وهما: عقد الإيجار، وعقد العمل.

الفرع الثاني: عناصر عملية المقاولة:

يشمل نشاط المقاولات العديد من الأطراف الرئيسية هي:

1- **جهة الإسناد:** هي الجهة المستفيدة من أداء المقاول العمومي للأعمال التي تم إسنادها إليه بناء على صورة التعامل (ناقصة/ ممارسة/ الأمر المباشر)

2- **المهندس التصميم:** يقوم بترجمة أفكار وغايات صاحب العمل إلى خرائط ومواصفات محددة وقد يوكل إليه صاحب العمل مهمة اختيار المقاول الرئيسي والرقابة عليه؛

3- **المقاول العام (الرئيسي):** ويمثل منشأة المقاولات باعتبارها طرف التعاقد الأساسي مع صاحب العمل ويتحمل هذا المقاول كامل المسؤولية المباشرة عن تنفيذ العقد، وقد يعمل من خلاله مقاولون آخرون مسئولون مباشرة تجاهه وهم مقاولوا الباطن¹؛

4- **مقاول الباطن:** ويعمل من خلال المقاول الرئيسي لانجاز جزء، محدد أو مرحلة معينة من العقد أو معظم أو كامل العقد، وعادة ما يكون مقاول الباطن متخصصا في مهام معينة وتتحدد مسؤوليته تجاه المقاول العام²؛

5- **المهندس الاستشاري:** هو من ينوب عن صاحب العمل في استلام ما تم تنفيذه من أعمال والتأكد من مطابقتها للمواصفات والرسومات الموضوعية وتحديد القيمة الفعلية لتلك الأعمال بناء على التعاقد وبالتالي اعتمادها بالمستخلص المقدم من المقاول وعليه يكون جاهز للصرف ويمثله بالموقع مهندس مراقبة التنفيذ³.

¹ أكت لتدريب المحاسبين، 2010، www.adcompany.net ، ص 13 .

² على حسين، المحاسبة في شركات المقاولات تطبيق عملي، موقع دكان على للتجارة الإلكترونية، ص 9.

³ أكت لتدريب المحاسبين، نفس المرجع السابق، ص 14.

المطلب الثاني: الخصائص العامة لنشاط المقاول

1- الطول النسبي في دورة العمليات:

ضخامة العمل وطبيعته تتسبب في امتداد فترة التنفيذ لمدة تزيد في المعتاد على ثلاثة أو ربما خمسة سنوات، ويتحتم توزيع إيرادات وتكاليف العقود على هذه الفترات، مما يتطلب تحديد تكاليف تقديرية لتنفيذ المقاول والوقت المحدد لذلك.

2- الاعتماد أحيانا على أسلوب التقدير:

يتم الاعتماد على عنصر التقدير، قبل وخلال وبعد التنفيذ، ويؤثر ذلك في قيمة كل من الإيرادات والتكاليف ونتيجة النشاط، فقبل التنفيذ يتم الحصول على الأعمال من خلال خطوات المناقصة التي تبدأ بتقدير التكاليف وسعر العمل ويؤدي ضعف الرقابة على عملية التقدير إلى العديد من السلبات خلال التنفيذ في المبالغة في الأرباح والخطأ في التقديرات كالسهو عن تقدير تكاليف معينة وظهور ظروف وتكاليف غير متوقعة، ومن ذلك أيضا عدم الأخذ في الاعتبار للخسائر والتي كانت واقعة فعلا خلال مراحل العقد وعدم ظهورها ألا عند اكتمالها ويتسبب ذلك في تعرض المنشأة لكثير من المخاطر خلال فترة التنفيذ، ومن ثم تتجه المنشآت إلى إعطاء المقاولات الاهتمام والعناية الفائقة لصحة التقديرات في جميع مراحل العقد، وتحرص ما أمكن على إتمامها وفقا لأساليب عملية، حيث تسترشد في ذلك بالاعتبارات التالية:

- تنسيق تقديرات جميع عناصر التكلفة مع مواصفات العقد وخطط العمل والرسومات البيانات؛
- العمل على أن تكون معدلات التكلفة دقيقة وتعبر حقيقة التكاليف الجارية ونظرا لطول فترة تنفيذ العقود يتم التنبؤ بمعدلات التضخم وزيادة الأسعار وأخذها في الاعتبار عند إجراء التقدير؛
- التحقق من صحة العمليات الحسابية للتقديرات النهائية والتي يتم مراجعتها والتأكد من اكتمالها ودقتها؛
- الحرص على وجود شرط في العقد يعوض المنشأة عن فروق أسعار السوق في حالة والعقود القابلة للتحديد أو زيادة حجمها ؛
- في جميع الأحوال يعبر المستخلص الختامي عن ما تم انجازه فعلا من الأعمال.

3- ضخامة وحدة التكلفة (العقد):

يتخذ العقد نفسه في نشاط المقاولات أساسا كوحدة تكلفة متكاملة، ويترتب على ضخامة وحدة التكلفة في منشآت المقاولات ضخامة نسبية في تكاليف تنفيذ العمليات، وقد يحدث كثيرا أن نقوم منشآت المقاولات بتنفيذ عمليات ضخمة قد تزيد تكلفتها الإجمالية عن رأس المال المدفوع في المنشأة، فالمقاول يعتمد عادة في تمويل عملياته على ما يلي:

- الائتمان الذي تحصل عليه من البنوك؛

- الدفعات المقدمة التي ينص عليها عقد المقاول؛

- دفعات التنفيذ (المستخلصات).

4- التنفيذ في موقع العمل:

يتم معظم نشاط المقاولات في مواقع العمل وهي مملوكة لأصحاب الأعمال وليس في مكان معين للإنتاج كالمصانع مثلا، ويؤثر ذلك في تكاليف التنفيذ من حيث:

- مدى بعد الموقع عن المركز الرئيسي وعن غيره من المواقع وسهولة الطرق والمواصلات فيما بينهم جميعا؛

- تعدد المشرفين ومديري المواقع؛

- الحاجة إلى تخزين المواد في الموقع بما يتماشى مع طبيعة العمل.¹

5- الضمانات والتأمينات وغرامات التأخير:

يعبر الضمان والتأمين عن المبالغ النقدية أو الضمانات المالية التي تودعها منشأة المقاولات لدى صاحب العمل باعتبارها ضمانا لأداء من حيث الوفاء بمواعيد ومواصفات الانجاز، والحماية من الأخطاء أو فشل التنفيذ، وتأخذ هذه الضمانات أشكالا ثلاثة بتحقيق أولها بأن توضع قبل البدء في التنفيذ بغرض اطمئنان صاحب العمل إلى الإمكانات المادية للمنشأة، ويتحقق ثانيهما بأن يتم استقطاعها من قيمة المستخلصات لاطمئنان على الاستمرار في تنفيذ، ويتحقق الشكل الثالث بأن يتم حجزها من مبلغ المستخلص النهائي أي بعد إتمام التنفيذ وذلك لاطمئنان على إتمام الصيانة خلال الفترة المتفق عليها، وإعادة مبالغ التأمينات بعد انتهاء الغرض منها، وقد يستبدل الشكل الأول والثالث بخطابات ضمان

¹ وزارة المالية، مصلحة الضرائب على المبيعات، الإدارة العامة لدراسات وبحوث الفحص، دراسة نشاط المقاولات، مصر، ص 10-11.

مصرفية حتى لا تأثر السيولة النقدية للمنشأة بسبب استمرار حجز مبالغ من قيمة المستخلصات المستحقة لها.¹

6- استخدام الأصول الثابتة:

يتطلب انحاز الأعمال استخدام بعض الأصول الثابتة ومن أهمها الآلات والمعدات ووسائل النقل والمناولة، ويجب الاهتمام بها من ناحيتين، تتعلق الأولى بالمحافظة عليها وحسن سلامة استخدامها في العمل ويتعلق الناحية الأخرى بقياس تكلفة هذا الاستخدام والتي تختلف بتعدد حالات التطبيق العملي.

7- إسناد بعض الأعمال الفرعية إلى مقال الباطن:

تحتاج أعمال المقاولات إلى تخصصات مختلفة مثل الكهرباء أو التجارة أو التكييف (التشطيب) أو غيرها من الأعمال المتخصصة التي تقوم، بها المنشأة بنفسها بل تعتمد في تنفيذها على غيرها (مقال الباطن) وفي بعض الأحيان يقوم بالعملية كلها.

8- المستخلصات:

يتم قياس العمل عن طريق تقسيم العملية إلى أجزاء، ويعبر المستخلص عن شهادة بإتمام كل جزء، ويتم التوقيع عليها من ممثل المنشأة وهو المهندس بالموقع ومن ممثل صاحب العمل وهو المهندس الاستشاري، ويعد عقد المقاول على الفترات الزمنية التي تقدم مستخلص معتمد من صاحب العمل أو من يمثله وحتى تاريخ نهاية لفترة وتأثر ذلك على قياس نتيجة نشاط المنشأة ككل.

9- الدفعات المقدمة:

وتمثل المبالغ التي يدفعها صاحب العمل إلى المنشأة المقاولات على سبيل السلفة لغرض تعزيز سيولتها النقدية لتأمين استمرارها في العمل وتغطية احتياجاتها في شراء معدات أو إستيراد مستلزمات للمقاول وذلك عند توقيع العقد أو قبل البدء في تنفيذ ويتم الاتفاق في العقد على إسترداد هذه المبالغ من قيمة المستخلصات إما دفعة واحدة أو على عدة أقساط.²

¹ <https://sqarra.wordpress.com/lgc, 27-02-2016>.

² وزارة المالية، الإدارة العامة لدراسات وبحوث الفحص، نفس المرجع السابق، ص13-14.

المطلب الثالث: أنواع عقود المقاولات

تقوم شركات المقاولات بتنفيذ عدة أنواع من عقود المقاولات، سواء عقود المقاولات قصيرة الأجل (أي تتميز لفترة محاسبية واحدة)، أو عقود مقاولات طويلة الأجل (أي تمتد لأكثر من سنة مالية)، وسنقوم بالتعرف لأنواع المقاولات كما يلي:

قام المعيار المحاسبي المصري رقم (8) بتصنيف عقود الإنشاءات إلى نوعين أساسيين هما:

1- عقد محدد السعر:

هو عقد الإنشاءات الذي يوافق فيه المقاول على سعر محدد للعقد ككل، أو سعر محدد لكل عنصر أو لكل مخرج من مخرجات تنفيذ العملية والذي قد يتضمن في بعض مواد الحق في زيادة الأسعار بنسب معينة، وطبقا لهذا النوع من العقود يقوم المقاول بوضع قيمة محددة لتنفيذ كل بند من بنود الأعمال التي اتفق فيها مع العميل وقد يتضمن العقد في بعض الأحيان الحق في زيادة الأسعار وبصفة خاصة مستلزمات الإنتاج.

2- عقد بالتكلفة زائد النسبة:

هو عقد الإنشاءات الذي يقوم بموجبه المقاول باسترداد التكاليف المسموح بها أو المعرفة بالعقد بالإضافة إلى نسبة مئوية من التكاليف أو مبلغ أتعاب محدد.

وطبقا لهذا النوع من العقود يتم تحديد تكاليف كل بند من بنود الأعمال ثم يتم الاتفاق على نسبة الربح التي يحصل عليها سواء كانت في شكل نسبة مئوية من تكاليف الأعمال المنفذة أم في شكل مبلغ ثابت لا يرتبط بهذه التكاليف ويتم استخدام هذا النوع من العقود في الحالات التي يكون فيها تكلفة الأعمال غير معروفة عند التعاقد، ولكن يعاب على هذا النوع من وجهة نظر المالك هو استفادة المقاولين من زيادة التكلفة الأمر الذي يترتب عليه الحاجة إلى إحكام الرقابة على التكاليف الفعلية لكل الأعمال.

بالإضافة إلى ما سبق فإن هناك أنواعا أخرى من العقود لم يتناولها المعيار منها على سبيل المثال ما يلي:

- عقد القيمة المستهدفة: تستخدم هذه العقود في حالة التعاقدات الضخمة، ويتم بموجب هذه العقود الاتفاق على مبلغ مستهدف للعقد ككل يتم تحديده على أساس الدراسات السريعة التي قام بها كل من الطرفين، ويغطي هذا المبلغ التكلفة الفعلية للمقاول مضافا إليها نسبة الربح، وإلى هذا الحد فإن هذا العقد يشبه تماما عند التكلفة زائد النسبة، لكن عقد القيمة المستهدفة يعالج عيوب عقد التكلفة زائد نسبة من حيث أنه في حالة زيادة التكلفة عما تم الاتفاق عليه يحاسب المقاول عن المستهدف فقط، أما في 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 في العقد.

- العقود ذات السقف السعري: وطبقاً لهذه العقود يتم محاسبة المقاول على الكميات المنفذة على الطبيعة مضروبة في فئات الأسعار المتفق عليها على ألا تزيد القيمة الإجمالية عن حد أقصى معين متفق عليه.
 - عقود قوائم الكميات: يستخدم هذا العقد في مجال التشييد والمباني، حيث تكون التصميمات كاملة وقت تقديم العطاء وكل الأعمال يمكن توصيفها في قائمة تسمى قائمة الكميات تحدد بها كميات كل بند بناء على المقاييسات المبدئية للرسومات.
 - العقود التي تحدد بناء على الأساس الزمني أو المواد المستخدمة: ويتم تحديد مستحقات المقاول في هذا النوع من العقود على أساس تكلفة المواد أو ساعات العمل المباشرة المستخدمة فعلاً في تنفيذ العقد.
- ويرى الباحث أن هناك تشابهاً بين عقود القيمة المستهدفة والعقود ذات السقف السعري، حيث أن لكل منها قيمة محددة لا يتم الزيادة عنها، وإن كانت العقود ذات السقف السعري أكثر مرونة من عقود القيمة المستهدفة لأنها تكون عن الأعمال التامة أو المنفذة فقط.¹

¹ جمال كامل محمد، أثر الاختلاف في تطبيق معايير المحاسبة وقانون الضرائب على القياس والإفصاح عن ضرائب الدخل في القوائم المالية لشركات المقاولات، رسالة مقدمة للحصول على درجة الماجستير في المحاسبة، جامعة القاهرة، 2011، ص 24-25.

خلاصة:

من خلال عرضنا لهذا الفصل والذي كان يتمحور حول محاولة الإلمام العام للمحاسبة والنظام المحاسبي المالي الجديد وطبيعة نشاط المقاوله تبين لنا ما يلي:

إن تطبيق نظام محاسبي مالي سيؤدي إلى التغيير في العادات والممارسات المحاسبية السابقة ويؤثر على الوظيفة المالية والمحاسبية في المؤسسات بسبب غياب التكوين على النظام المحاسبي المالي الجديد إلا أنه من ناحية أخرى فلا يمكن أن يعطي النظام المالي المحاسبي ثماره وهو يطبق في مؤسسات تفتقر إلى كوادر بشرية مختصة في هذا النوع من المحاسبة ومؤهلة لتطبيق هذا النظام ولا سيما افتقارها إلى مسيرين يعطون الأهمية البالغة من شفافية ودقة الإفصاح عن المعلومات المحاسبية المقدمة، بالإضافة إلى نقص وقد يكون انعدام في بعض المؤسسات لوسائل تكنولوجيا المعلومات والاتصال الحديثة.

وأما في ما يتعلق بطبيعة نشاط المقاولات فله أهمية كبيرة حيث يمثل أهم القطاعات المؤثر في الدولة سواء من حيث ما تقوم به شركات المقاولات من المساهمات وحجم العمالة المشغلة بهذا القطاع، وكما عرفنا أن المقاوله هي عقد يتعهد بمقتضاه أحد المتعاقدين أن يصنع شيء مقابل أجر ويعتمد عقد المقاولات على الأسلوب التقديري أحيانا وكما لها ضمانات وتأمينات التي تودعها منشأة المقاولات لدى صاحب العمل باعتبارها ضمان للأداء من حيث الوفاء بمواعيد ومواصفات الانجاز.

الفصل الثاني

المعالجة المحاسبية لأشغال المقاولات

وفق النظام المحاسبي المالي SCF

تمهيد:

المقاولات فرع من فروع الأنشطة التي تساهم بشكل كبير وفعال في تنمية الاقتصاد المعاصر بشكل مباشر وغير مباشر. وقد حظي نشاط المقاولات بالعديد من المناقشات والدراسات التي قامت خصيصا لخدمة هذا الفرع من الأنشطة، ومن هذه الدراسات المحاسبية التي وضعت للوصول إلى ماهية ربحية هذه الأنشطة وماهية السمات التي تخص هذا النشاط والتي تنعكس على النظام المحاسبي المتبع فيها، بحيث حاولت بعض الدراسات توضيح وجهة نظر العديد من فقهاء المحاسبة الذين صاغوا بعض المعلومات المحاسبية لإمسك الدفاتر المحاسبية في شركات المقاولات وما هو الهيكل المحاسبي الذي يجب أن يبنى به النظام المحاسبي في مثل هذه الشركات؟ ومن هنا نتعرض إلى بعض المشكلات المحاسبية المتعلقة بشركات المقاولات من بينها الإيرادات والاهتلاكات وطرق تحديد الربح .

ومن هذا الصدد سوف نتطرق في هذا الفصل إلى مايلي :

المبحث الأول: المعالجة المحاسبية للإيرادات لأشغال المقاولات وفق (scf).

المبحث الثاني: المعالجة المحاسبية للمصروفات لأشغال المقاولات وفق (scf).

المبحث الثالث: طرق تحديد الربح في عقود الإنشاء.

المبحث الأول: المعالجة المحاسبية للإيرادات لأشغال المقاولات وفق (scf)

يتم قياس إيراد العقد على أساس القيمة العادلة للمقابل الذي يتم استلامه (أو قابل للاستلام) وتتأثر عملية قياس إيراد العقد بعوامل عدم التأكد التي تعتمد على ناتج مجموعة من الأحداث المستقبلية، فبعض التقديرات غالب ما تتغير كلما حدثت بعض الأحداث وكلما تكشففت بعض عوامل عدم التأكد وعلى ذلك فإن مقدرا إيراد العقد يمكن أن يزيد أو ينقص من فترة إلى أخرى.

المطلب الأول: المعالجة المحاسبية وفق طريقة التقدم

ويعود ظهور هذه الطريقة إلى سنة 1955 بصدر لجنة الإجراءات المحاسبية التابعة للمجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA)¹ وهي الطريقة الأكثر شيوعا في الاستخدام نتيجة تأييد المبادئ المحاسبية لها (مبدأ الاستحقاق و استقلال الدورات)، وتستخدم هذه الطريقة في حالة حيازة المؤسسة على نظم معلوماتية محاسبية أو إدارية قوية تمكنها من تقدير الآثار الاقتصادية للتكاليف المستقبلية على سعر العقد وبالتالي إمكانية تقدير الربح الإجمالي التوقعي بصورة موضوعية في نهاية الانجاز²، فهذه الطريقة تقدم معلومات جد مفيدة عن تقدم الأعمال وتحكم المؤسسة في مستويات الأشغال، حيث يرتبط هذه الطريقة بعدة متطلبات أهمها إمكانية إجراء الجرد المادي والسنوي وقبول العميل المتعاقد لحجم الأعمال المنتهية و وجود النظم المحاسبية والرقابية وأدلة الإثبات الكفلية لتقدير الربح المعقول، وهذا الأجل الإدراج في الحسابات لمبلغ من سعر العقد يعادل الأشغال المنتهية، حيث تخضع هذه الطريقة للشروط التالية:

1- إمكانية تقييم كل نواتج العقد (السعر، إعادة تقييم العقد، علاوات الإنجاز)؛

2- إمكانية تقييم إلى غاية المرحلة النهائية وكذلك نسبة تقدم انجاز العقد بصورة صادقة ؛

3- إن تكاليف المتعلقة بالعقد يمكن تحديدها وقياسها بصورة صادقة³.

وتقوم هذه الطريقة على الاعتراف بالإيرادات ونواتج العقد أثناء اكتمال العملية الإنتاجية، وبالتالي فإن

القدر على تقدير النتيجة عند إتمام المشروع بشكل موثوق منه تركز على 3 معايير:

¹ وصفي عبد الفتاح أبو المكارم، المحاسبة المالية المتوسطة، دار الجامعة للنشر، الإسكندرية، مصر، 2000، ص210.

² أحمد فرغلي حسن، المحاسبة للإدارة وصنع القرارات، الطبعة الأولى، مركز تطوير الدراسات العليا والبحوث في العلوم الهندسية، القاهرة، مصر، 2007، ص80.

³ عبد الرحمن عطية، المحاسبة المعقدة وفق النظام المحاسبي المالي، الطبعة الأولى، دار جيطلي للنشر والتوزيع، برج بوعريش، الجزائر، 2011، ص186-187.

- إمكانية تقدير المبلغ الإجمالي الأرباح وإيرادات وتكاليف العقد بشكل واضح؛
 - إمكانية تقدير المبلغ الإجمالي للأعباء المحملة للعقد والتي يتم تقديرها بناءً على الظروف العادية والمخاطر والتغيرات المحتملة للأسعار عوامل الإنتاج لكل نشاط من الأنشطة المنتظرة إنجازها مستقبلاً؛
 - وجود آليات وأدوات لمراقبة التسيير والرقابة الداخلية التي تسمح بتقدير نسب الانجاز في المراحل المتتالية من المشروع.¹
- وإن العنصر الرئيسي في استخدام هذه الطريقة هو قياس نسبة الانجاز على مستوى من الوضوح فهي مؤشر على أساسه تنشأ أحقية اكتساب الإيراد المعادل له.

مثال: حول التسجيل المحاسبي للعقود طويلة الأجل وفق طريقة التقدم.

في 01-01-ن، كلف المقاول (أ) بانجاز جسر لصالح المؤسسة (س) ، إن العقد المبرم بين الطرفين تم وفق شروط التالية، سعر انجاز المشروع 20 مليون دج ولا يتم مراجعته إلا في حالة ارتفاع لأسعار ، المواد بنسبة 20% أو أكثر ، انطلاق الأشغال يكون في 01-01-ن ، واستلام المشروع يكون بعد 3 سنوات، أي أن فترة الانجاز هي 3 سنوات مع غرامة تأخير 0.2 مليون دج لكل شهر تأخير عن تاريخ التسليم المحدد في العقد، لنفترض أن كلا من التكاليف الفعلية لإنجاز والتسديدات التي قدمت للمقاول (أ) هي كالتالي:

السنة	1	2	3	المجموع
التكلفة (بمليون دج)	5	4	6	15
التسديدات (بمليون دج)	6	6	8	20

المطلوب:

- سجل العمليات في يومية المقاول (أ) تبعا لطريقة التقدم في الإنجاز، وكذلك تبعا لطريقة الإتمام؟

¹ هوام جمع، المحاسبة المعمقة وفقا للنظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS /2009 /2010، نفس المرجع السابق ، ص168.

الفصل الثاني: المعالجة المحاسبية لأشغال المقاولات وفق النظام المحاسبي المالي

الحل: (المبالغ بمليون دج)

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

السنة	النواتج (بمليون دج)	النتيجة (بمليون دج)
1	$6.67 = (15 \div 5) 20$	$1.67 = 5 - 6.67$
2	$5.33 = 6.67 - (15 \div 9) 20$	$1.33 = 4 - 5.33$
3	$8 = 12 - (15 \div 15) 20$	$2 = 6 - 8$
المجموع	النواتج (سعر المشروع) = 20	$5 = 15 - 20$

ملاحظة: تم تقريب مبالغ النواتج السنوية، وكذا النتيجة.

- التسجيل المحاسبي:

ملاحظه: الحساب 6... (أي أعباء أجور ومواد مستهلكه)

(ح/ 417 حسابات دائنة عن أشغال جاري انجازها (ح.د.أ.ج.أ)

6...	512	من ح/ أعباء	السنة 1	5000.000	5000.000
		إلى ح/ البنك			
		- تسديد مصاريف -			
		/ /			
512	4191	من ح/ البنك		6000.000	6000.000
		إلى ح/ عملاء - تسبيقات محصلة			
		- تحصيل تسبيق -			
417	704	من ح/ حسابات دائنة عن أ.ج.أ	N / 12/31	6670.000	6670.000
		إلى ح/ مبيعات أشغال			
		- اشغال قيد الانجاز لصالح (س) وفق نسبة التقدم-			
		السنة 2			
6...	512	من ح/ أعباء		4000.000	4000.000
		إلى ح/ البنك			
		- تسديد مصاريف-			

الفصل الثاني: المعالجة المحاسبية لأشغال المقاولات وفق النظام المحاسبي المالي

6000.000	6000.000	// من ح/ البنك إلى ح/ عملاء - تسبيقات محصلة - تحصيل التسبيق -	4191	512
5330.000	5330.000	1+ N/ 21/ 31 من ح/ حسابات دائنة عن أ.ج.إ. إلى ح/ مبيعات أشغال - أشغال قيد الانجاز لصالح (س) -	704	417
6000.000	6000.000	السنة 3 من ح/ أعباء إلى ح/ البنك - تسديد المصاريف -	512	6...
8000.000	8000.000	// من ح/ البنك إلى ح/ عملاء - تسبيقات محصلة - تحصيل التسبيق -	4191	512
8000.000	8000.000	2+ N / 12/ 31 من ح/ حسابات دائنة عن أ.ج.إ. إلى ح/ مبيعات أشغال - أشغال قيد الانجاز لصالح (س) -	704	417
20.000.000	20.000.000	// من ح/ عملاء - تسبيقات محصلة إلى ح/ حسابات دائنة عن أ.ق.إ. - تسليم المشروع وترصيد حسابين -	417	4191

المصدر: عبد الرحمن عطية، المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي، الطبعة الأولى، دار جيطلي للنشر والتوزيع، برج بوعريج، الجزائر، 2011، ص 188-190

المطلب الثاني: المعالجة المحاسبية وفق طريقة الإتمام

إذا كان نظام معالجة الكيان أو طبيعة العقد لا يسمح بتطبيق طريقة التقدم أو إذا كانت النتيجة النهائية للعقد لا يمكن تقديرها على نحو موثوق نتيجة وجود مخاطر اقتصادية مرتبطة بالإنجاز أو المخاطر الاعتيادية المتعارف عليها في مثل هذه العقود، فإنه يمكن القبول كطريقة في المعالجة المحاسبية للعقد تسجيل الإيرادات بمبلغ يعادل مبلغ الأعباء المثبتة التي يكون تحصيل مبلغها أكثر احتمالاً (طريقة الإتمام)، ويعتمد مؤيدوا هذه الطريقة على فلسفة مبدأ الحيطة والحذر في تفسيرهم لها¹، وذلك بتسجيل الإيرادات التي يكون تحصيلها محتملاً و المعادلة للأعباء المثبتة فقط بدون الهامش الربحي، فهذه الطريقة لا تسمح بالاعتراف المرتبطة بالعقد إلا بعد انتهاء من إنجاز المشروع أي لحظة إطفاء التعاقد (نقل الملكية)، فمن مزايا هذه الطريقة أنها تظهر حجم أعمال المؤسسة بالنظر إلى حجم التكاليف المنفقة وتقليل المخاطر المرتبطة بالنتيجة المستقبلية للعقد من خلال التحفظ في الاعتراف بالنتيجة في السنوات الأولى للإنجاز، إلا أن هذا التحفظ على مستوى التسجيل المحاسبي لعقد الإنشاء يظهر عيوب هذه الطريقة من خلال عدم توضيح الواقع الاقتصادي الفعلي والحقيقي للأجزاء المنتهية من المشروع في نهاية كل فترة، وعدم ملائمتها مع الاعتبارات الجبائية وعدم إمكانية التصرف في الأرباح المحققة خلال فترات الإنجاز.

فحسب هذه الطريقة فإن النتيجة المحاسبية المتأنية من العقد طويل الأجل بعين الاعتبار إلا عند تسليم النهائي للعميل (تحويل الملكية/ التسليم)، وبالتالي فمعالجة هذه الطريقة للعقود طويلة الأجل لا تخرج عن إطار إنتاج السلع والخدمات غير التامة عند نهاية الدورة (الإنتاج الجاري / الطلبات)². من أهم الانتقادات الموجهة لطريقة الإتمام هو عدم إظهار النتيجة الحقيقية السنوية، ومنه عدم التمكن من تقييم أداء المؤسسة على أساس سنوي.

¹ محمد سامي راضي، محاسبة التكاليف العقود والمقاولات، الدار الجامعية الإسكندرية-مصر، 2007، ص 6.

² أحمد بكاي، دراسة واقع المحاسبة في قطاع البناء والأشغال العمومية في ظل النظام المحاسبي المالي (scf) -دراسة ميدانية لولائي ورقلة والأغواط، مذكرة مقدمة للاستكمال شهادة الماجستير في العلوم التجارية، تخصص المحاسبة المالية، جامعة قاصدي مرباح- ورقلة، 2015، ص 17.

مثال: حول التسجيل المحاسبي للعقود طويلة الأجل وفق طريقة الإتمام

نفس المثال في طريقة التقدم

تعتمد هذه الطريقة على تسجيل نواتج مساوية للتكاليف السنوية المتحملة لانجاز المشروع، وعليه فإننا وفي نهاية كل سنة نجعل حساب 704 دائنا بمبلغ مساوي الأعباء السنوية للمشروع.

5000.000	5000.000	من ح/ أعباء السنة (1) إلى ح/ البنك - تسديد المصاريف -	512	6...
6000.000	6000.000	// من ح/ البنك إلى ح/ عملاء - تسبيقات محصلة - تحصيل تسبيق -	4191	512
5000.000	5000.000	N / 12 / 31 من ح/ حسابات دائنة عن. أ. ج. إ. إلى ح/ مبيعات أشغال - أشغال قيد الانجاز لصالح (س) -	704	417

لاحظ أن الحساب 704 جعل دائنا بمبلغ يساوي الأعباء السنوية، مما يجعل نتيجة هذه السنة تساوي

صفرًا، وهذا على خلاف أسلوب طريقة التقدم حيث كانت نتيجة السنة الأولى 1.67 مليون دج.

4000.000	4000.000	من ح/ أعباء السنة (2) إلى ح/ البنك تسديد المصاريف -	512	6...
6000.000	6000.000	// من ح/ البنك إلى ح/ عملاء - تسبيقات محصلة - تحصيل التسبيق -	4191	512
4000.000	4000.000	1+ N/ 12/ 31 من ح/ حسابات دائنة عن. أ. ج. إ. إلى ح/ مبيعات أشغال - أشغال قيد الانجاز لصالح (س) -	704	417

الفصل الثاني: المعالجة المحاسبية لأشغال المقاولات وفق النظام المحاسبي المالي

6000.000	6000.000	السنة (3) من ح/ أعباء إلى ح/ البنك - تسديد المصاريف -	512	6...
8000.000	8000.000	// من ح/ البنك إلى ح/ عملاء - تسبيقات محصلة - تحصيل تسبيق -	4191	512
11.000.000	11.000.000	1+ N/ 12/ 31 من ح/ حسابات دائنة عن أ. ج. أ. إلى ح/ مبيعات أشغال - أشغال قيد الانجاز لصالح (س) -	704	417

لاحظ أن السنة الرابعة حققت نتيجة = 11 مليون - 6 مليون (أعباء السنة الرابعة) = 5 مليون ربح .

20.000.000	20.000.000	// من ح/ عملاء - تسبيقات محصلة إلى حسابات دائنة عن أ. ق. أ. - ترصيد الحسابين -	417	4191
------------	------------	---	-----	------

المصدر: عبد الرحمن عطية، المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي، نفس المرجع السابق، ص 191-193.

المبحث الثاني: المعالجة المحاسبية للمصروفات لأشغال المقاولات وفق (scf)

تمثل الأعباء التكاليف التي تتحملها المؤسسة خلال ممارسة نشاطها ومن خلال النظام المحاسبي المالي تصنف الأعباء حسب طبيعتها أو حسب الوظيفة وذلك حسب طبيعة احتياجات المؤسسة.

المطلب الأول : مصاريف أخرى

1- حساب 60 مشتريات مستهلكة:

تمثل المشتريات المستهلكة جميع العناصر التي يتم اقتناؤها بغرض استهلاكها مباشرة في العملية الإنتاجية لقد خص النظام المحاسبي المالي معالجة هذا النوع من الأعباء في الحساب 60 من مخطط الحسابات حيث يتفرغ بما يتناسب مع حسابات المخزونات ، فنجد مثلا الحساب 60 مشتريات البضاعة المباعة ، استحدث ليناسب الحساب 30 مخزونات البضائع .

التسجيل المحاسبي للحسابين 601 و 602

601	31	من ح/ مواد أولية إلى ح/ مواد أولية ولوازم - خروج مواد أولية-	XXX	XXX
602	321 362	من ح/ تموينات أخرى إلى ح/ مواد قابلة للإستهلاك ح/ الأغلفة - خروج تموينات اخرى-	XXX XXX	XXX

2- حساب 61 الخدمات الجارية:

يقصد بها جميع الخدمات التي تستقبلها المؤسسة من الجهات الخارجية أي من الغير ويتفرع هذا الحساب

إلى :

- (611) التقاول العام؛

- (613) الإيجارات؛

- (614) الأعباء الإيجارية وأعباء الملكية المشتركة؛

- (615) الصيانة والتصليلات والرعاية؛

- (616) أقساط التأمينات؛

- (617) الدراسات والأبحاث؛

- (618) التوثيق والمستجدات؛

- (619) التنزيلات، التخفيضات و الحسومات المتحصل عليها عن خدمات خارجية .

التسجيل المحاسبي

61X	من حـ /الخدمات الجارية	XXX	
401	إلى حـ / موردو سلع وخدمات	XXX	
512	أو حـ / البنك	XXX	
53	أو حـ / الصندوق	XXX	
	- استلام فاتورة رقم...-		

3- حساب 62 الخدمات الخارجية الأخرى:

إن كثرة أصناف التكاليف التي تشكل التكاليف الخارجية هي التي أدت إلى استعمال قسمين من الحسابات 61 و 62، دون التفريق بينهما كما أن هذين الحسابين يكونان عادة مجتمعين على خط واحد على مستوى حساب النتائج.

حيث يقصد بحساب 62 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 إلى:

- (622) أجور الوسطاء والأتعاب؛

- (623) الإشهار والنشر والعلاقات الخارجية؛

- (624) نقل السلع والنقل الجماعي للمستخدمين؛

- (625) التنقلات والمهمات والاستقبالات؛

- (626) مصاريف البريد والاتصالات السلوكية و اللاسلوكية؛

- (627) الخدمات المصرفية وما شابهها؛

- (628) الاشتراكات والمستجدات؛

- (629) التنزيلات، التخفيضات والحسومات المتحصل عليها عن الخدمات الخارجية الأخرى.

التسجيل المحاسبي:

62X	من ح/ الخدمات الخارجية الأخرى	XXX	XXX
512	إلى ح/ البنك		XXX
53	أو ح/ الصندوق		
	- استلام فاتورة رقم .. -		

4- حساب 64 الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة:

يتمثل في الضرائب والرسوم التي تتحملها المؤسسة خلال نشاطها ويتفرع هذا الحساب إلى :

- (641) الضرائب والرسوم و المدفوعات المماثلة عن الأجور؛

- (642) الضرائب والرسوم غير المسترجعة عن رقم الأعمال؛

- (645) الضرائب والرسوم الأخرى.

لا تسجل الضرائب على الأرباح في هذا الحساب لأنها مسجلة في الحساب 695 الضرائب عن الأرباح المبنية على نتائج الأنشطة العادية.

التسجيل المحاسبي:

642	من ح/ الضرائب والرسوم غ. م. عن رقم الأعمال	XXX	XXX
447	إلى ح/ ضرائب ورسوم و دفعات مشابهة أخرى		XXX
	- التصريح بالرسم على النشاط المهني -		
447	من ح/ ضرائب ورسوم و دفعات مشابهة أخرى	XXX	XXX
512	إلى ح/ البنك		
	- تسجيل دفع بالرسم على النشاط المهني -		

5- حساب 65 الأعباء العملية الأخرى:

يشمل هذا الحساب جميع الأعباء الناتجة من النشاط التشغيلي للمؤسسة ويتفرغ إلى:

- (651) الأتاوى المترتبة على الامتيازات و البراءات و الرخص وبرامج المعلوماتية والحقوق والقيم المماثلة؛

- (652) نواقص القيم عن خروج أصول مثبتة غير مالية؛

- (653) أتعاب حضور؛

- (654) خسائر عن حسابات دائنة غير قابلة للتحصيل؛

- (655) قسط النتائج عن العمليات المنجزة بصورة مشتركة؛

- (656) الغرامات والعقوبات والإعانات الممنوحة والهبات والتبرعات؛

الفصل الثاني: المعالجة المحاسبية لأشغال المقاولات وفق النظام المحاسبي المالي

- (657) الأعباء الاستثنائية للتسيير الجاري؛

- (658) أعباء أخرى للتسيير الجاري.

التسجيل المحاسبي:

65X	من ح/ أعباء العملياتية الأخرى	XXX	XXX
512	إلى ح/ البنك	XXX	
53	أو ح/ الصندوق	XXX	
	- تسديد المصاريف -		

أما في ما يخص ح/ 652 و 654 فالتسجيل كالتالي:

53	من ح/ الصندوق	XXX	
512	أو ح/ البنك	XXX	
28X	ح / احتلاكات القيم الثابتة الملموسة الأخرى	XXX	
652	ح/ نواقص القيمة عن خروج أصول غير مالية	XXX	
21X	إلى ح/ القيم الثابتة الملموسة الأخرى	XXX	
	- تسجيل التنازل عن معدات .. -		
654	من ح/ خسائر عن حسابات دائنة غير قابلة للتحويل	XXX	
491	إلى ح/ خسائر القيمة عن حسابات الزبائن	XXX	
	- إعدام دين أحد الزبائن -		

أما في ما يخص ح/ 655 قسط النتائج عن العمليات المنجزة بصورة مشتركة: فتحسب أعباء التجمعات

الاقتصادية (مثل شركات المساهمات والمقاولات..) و سلعها ضمن أعباء وسلع المسير عندما يتولى هذا الأخير

مسك حسابات التجمع الاقتصادي بصفة حصرية ويكون ذلك معروفا قانونيا لدى الغير ، وإذا تعلق الأمر بربح،

تسجل حصة نتائج المساهمين الآخرين في حسابات المسير وتفيد في الجانب المدين للحساب 655 في مقابل

الجانب الدائن لحساب 458 الشركاء العمليات التي تمت بالاشتراك معا أو في تجمع، (والذي يرصد بدوره عند

دفع مبلغ الأرباح)

و ح/ 658 أعباء أخرى للتسيير الجاري: يسجل في الجانب المدين من هذا الحساب أعباء التسيير الأخرى

والتي لم يسبق التطرق لها والناجمة من النشاط التشغيلي للمؤسسة مقابل الجانب الدائن من الحسابات المالية .

6- حساب 66 الأعباء المالية:

يشمل في جميع الأعباء المالية التي تتحملها المؤسسة خلال نشاطها، يتفرع هذا الحساب حسب الحاجة لغرض إظهار طبيعة أو أصل الأعباء ، ويتفرع هذا الحساب إلى:

- (611) أعباء الفوائد؛
- (664) الخسائر عن الحسابات الدائنة المرتبطة بمساهمات؛
- (665) فارق التقييم عن أصول مالية- نواقص القيمة؛
- (666) الخسائر الصرف؛
- (667) الخسائر الصافية عن التنازل عن الأصول المالية؛
- (668) الأعباء المالية الأخرى¹.

التسجيل المحاسبي لبعض الحسابات:

XXX	XXX	من ح/ أعباء الفوائد إلى ح/ البنك - اقتطاعات فوائد مباشرة من ح/ البنك-	512	661
XXX	XXX	من ح/ الخسائر عن ح. الدائنة المرتبطة بمساهمات إلى ح/ الحسابات د. م. بحسابات المجموع - خسائر في حسابات دائنة -	266	664

¹ لخضر علاوي، نظام المحاسبة المالية- سير الحسابات وتطبيقاتها- ، ص 354-383.

المطلب الثاني: مصاريف أعباء المستخدمين (الأجور)

تدرج المنافع التي تمنحها المؤسسة للمستخدمين لديها سواء كانوا في وضعية نشاط أو غير نشاط، في الحسابات كأعباء، يؤدي المستخدمون العمل المقرر في مقابل تلك المنافع، أو عندما تكون الشروط التي تخضع لها الالتزامات التعاقدية للمؤسسة إزاء المستخدمين لديها متوفرة.

والأجر هو المقابل أو المكافأة التي يدفعها المستخدم إلى عماله لقاء عملهم

1- مكونات الرواتب والأجور:

- الأجر القاعدي: وهو المقابل الذي يتوافق مع عنصر الزمن، كما يمكن أن يكون هناك أجر إضافي يمثل ساعات تشغيل إضافية، يتم تحديد هذا الأجر في الاتفاقية الجماعية التي تمضيها المؤسسة مع عمالها.
- العلاوات: تمثل العلاوات من مكملات الأجور والتي حددها القانون كما قد ترد في الاتفاقية السابقة وتنقسم إلى:

- علاوات فردية: والتي تحدد وفق المعايير المهنية وحسب السلم الإداري و الأقدمية حيث تختلف من عامل لآخر؛

- علاوات جماعية: هي علاوات غرضها تقييم الأداء الجماعي باعتبارها مرتبطة بالأهداف المسطرة

- التعويضات: من التعويضات المعروفة تعويضات السلة (الوجبة)، تعويضات النقل ...، حيث تعتبر من العناصر الرئيسية للأجر.

جدول رقم (1-2) كشف الأجور: أجر عادي للمستخدم

الفصل الثاني: المعالجة المحاسبية لأشغال المقاولات وفق النظام المحاسبي المالي

الرمز	البيان	المدين	الدائن	رقم الحساب
150	الأجر القاعدي			
118	تعويض الأجر			
113	منحة المردودية الفردية			
	تعويض المنطقة			
117	تعويض الخبرة			
200	الأجر			
300	الضمان الاجتماعي			
218	تعويض السلة			
400	الصافي الخاضع للضريبة الأجر			
500	الضريبة على الدخل			
600	الأجر الصافي للدفع			
900	المجموع.....			

جدول رقم (2-2) كشف الأعباء الاجتماعية : أجر عادي للمستخدم

الرمز	البيان	المدين	الدائن	رقم الحساب
445	الضمان الاجتماعي 12.5%			
357	ضمان العمل 1.25%			
208	ضمان البطالة 1%			
324	التقاعد 8%			
344	التقاعد المسبق 0.25%			
3566	التقاعد المسبق FS 0.5%			
667	الخدمات الاجتماعية 2%			
934	السكن الاجتماعي 0.5%			
346	الضمان الاجتماعي 14.75%			
238	الخدمات الاجتماعية 2%			
239	التقاعد 10.75%			
223	السكن الاجتماعي 0.5%			
	المجموع			

المصدر: لخضر علاوة المحاسبة المعقدة وفق (scf)

الفصل الثاني: المعالجة المحاسبية لأشغال المقاولات وفق النظام المحاسبي المالي

تسجيل العمليات في اليومية: قيد عناصر الأجر

	XXX	من ح/ الأجر القاعدي	631000
	XXX	ح/ تعويض الأجر	631010
	XXX	ح/ منحة المردودية الفردية	631020
	XXX	ح/ تعويض المنطقة	361021
	XXX	ح/ تعويض الأجر	631040
	XXX	ح/ تعويض السلة	631050
XXX		إلى ح/ المستخدمون الأجور المستحقة	421000
XXX		ح/ الضمان الاجتماعي	431100
XXX		ح/ الدولة، الضرائب على الدخل	442200
		- قيد أجور المستخدمي مصلحة التوزيع لشهر .. -	

تسجيل العمليات في اليومية: قيد أعباء رب العمل (المستخدم)

	XXX	من ح/ الضمان الاجتماعي	635000
	XXX	ح/ ضمان العمل	635001
	XXX	ح/ ضمان البطالة	63002
	XXX	ح/ التقاعد	635100
	XXX	ح/ التقاعد المسبق	635101
	XXX	ح/ التقاعد المسبق	635102
	XXX	ح/ الخدمات الاجتماعية	637100
	XXX	ح/ السكن الاجتماعي	637102
XXX		إلى ح/ الضمان الاجتماعي	431200
XXX		ح/ الخدمات الاجتماعية	431201
XXX		ح/ التقاعد	431202
XXX		ح/ السكن الاجتماعي	431203
		- أعباء رب العمل -	

الفصل الثاني: المعالجة المحاسبية لأشغال المقاولات وفق النظام المحاسبي المالي

تسجيل العمليات في اليومية: دفع الأجر بتاريخ N /12/31

42100	من ح/ المستخدمين الأجور المستحقة	XXX	XXX
512000	إلى ح/ البنك		XXX
	- شيك بنكي رقم ... بتاريخ ... -		

تسجيل العمليات في اليومية: دفع أعباء رب العمل واقتطاعات الضمان الاجتماعي والضرائب

431100	من ح/ الضمان الاجتماعي (مشاركة العامل)	XXX	
431200	ح/ الضمان الاجتماعي 14.75	XXX	
431201	ح/ الخدمات الاجتماعية	XXX	
431202	ح/ التقاعد	XXX	
431203	ح/ السكن الاجتماعي	XXX	
442200	ح/ الدولة، الضرائب على الدخل	XXX	
512000	إلى ح/ البنك		XXX
	- شيك بنكي رقم ... بتاريخ ... -		

المصدر: لخضر علاوي، المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي، ص 330-339

المطلب الثالث: الإهلاكات

عندما تقوم شركات المقاولات بشراء تثبيات مثل معدات وأدوات أو معدات نقل، بعد سنة تقوم هذه المؤسسة بإهلاك هذه التثبيات.

ويعتبر الإهلاك إثبات محاسبي وله عدة طرق محاسبية للاهلاك

- 1- تعريف الإهلاك: يعرف على أنه انخفاض قيمة الاستثمارات نتيجة الاستخدام أو التآكل أو التقدم، ففي النظام المحاسبي المالي وفي 07-121 فقد عرف الإهلاك كالتالي " الإهلاك هو استهلاك المنافع الاقتصادية المرتبطة بأصل عيني أو معنوي ويتم حسابه كعبء إلا إذا كان مدججا في القيمة المحاسبية لأصل أنتجه الكيان لنفسه¹.

¹ عبد الرحمن عطية، المحاسبة العامة حسب النظام المحاسبي المالي، دار جيطلي للنشر، برج بوعريش، الجزائر، 2011، ص 126

2- طرق الإهلاك: لحساب الإهلاك هناك عدة طرق يمكن إتباعها .

تعريف بعض المصطلحات التي تساعد على استيعاب أحسن لموضوع الإهلاك.

- القيمة القابلة للإهلاك: هي تكلفة الأصل أو أية قيمة أخرى بديلة عنها لأصل في القوائم المالية مطروح منها القيمة المتبقية؛

- القيمة المتبقية: هي القيمة المتوقعة الحصول عليها من بيع الأصل أو الاستغناء عنه في نهاية عمره الإنتاجي بعد خصم مصروفات للبيع؛

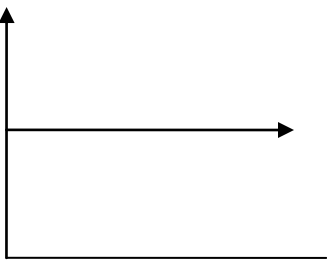
- العمر الإنتاجي (الافتراضي) للأصل: هو الفترة التي تتوقع المؤسسة أن تنتفع خلالها بالأصل أو هو عدد وحدات الإنتاج أو عدد وحدات أخرى مناسبة تتوقع المؤسسة الحصول عليها من هذا الأصل والعمر الإنتاجي¹.

ويمكن توضيح طرق الإهلاك من خلال الجدول الآتي:

¹ بن ربيع حنيفة، الواضح في المحاسبة المالية، وفق المعايير المحاسبية الدولية، ص 337.

الفصل الثاني: المعالجة المحاسبية لأشغال المقاولات وفق النظام المحاسبي المالي

الجدول رقم (2-3) طرق الاهتلاك

الطريقة	التعريف	طريقة حسابها
الاهتلاك الثابت	يتم توزيع التكاليف على العمر الانتاجي بصفة متساوية كما هو ممثل بيانيا في الشكل التالي: 	يحسب قسط الاهتلاك وفق العلاقة التالية: القيمة القابلة للاهتلاك = المعدل × المدة المعدل $1 = \text{العمر الانتاجي} / \text{العمر الانتاجي} / 100$
الاهتلاك المتناقص	تعتمد هذه الطريقة على تطبيق نسبة مئوية ثابتة على قيمة متناقصة. تطبيق القيمة الأصلية للاستثمار (التثبيت) بالنسبة للسنة الأولى ثم القيمة المتبقية يطرح إهلاك السنة الماضية بالنسبة للسنة الثانية وهكذا، ومن شروط هذه الطريقة يجب على المؤسسة خاضعة للنظام الحقيقي لضرائب ويجب على المؤسسة اختبار هذه الطريقة كتابيا عن طريق رسالة تقدم لمصلحة الضرائب ويجب أن يكون عمر الاستثمار أقل من 3 سنوات ذات صلة مباشرة بإنتاج .	يتم حسابها وفق المعدلات التالية: العمر المقدر المعامل 4-3 سنوات 1.5 5-6 سنوات 2 أكثر من 6 سنوات 2.5 معدل الاهتلاك المتناقص = معدل الاهتلاك الثابت × المعامل (حسب الجدول) يتم التوقف عن استعمال الاهتلاك المتناقص لما يكون الاهتلاك المتناقص أقل من القيمة الباقية على السنوات المتبقية وتوزيع الباقي بالتساوي على القيمة الباقية. - القيمة الباقية = المعدل < القيمة الباقية / عدد السنوات المتبقية في هذه الحالة يكمل الضرب في المعدل أما إذا : - القيمة الباقية = المعدل > القيمة المتبقية / عدد سنوات المتبقية في هذه الحالة توزع بالتساوي القيمة المتبقية على السنوات الباقية.
الاهتلاك المتزايد	تستعمل هذه الطريقة عندما تتوقع مصاريف أخرى (مع الاهتلاك) تكون مرتفعة في السنوات الأولى ومنخفضة في السنوات الأخيرة لا يوجد أي شرط ماعدا الإدلاء كتابيا عن طريق ضبط رسالة لتصريحات السنوية بموجبها تختار المؤسسة تطبيق هذه الطريقة	يتم الحصول على قسط الاهتلاك لاستثمار في كسر يكون بسيطه عدد السنوات المقابلة للاستعمال (مدة الاستعمال السابقة) ومقامه $2 / (1+N)N$ والقسط السنوي = القيمة القابلة

الفصل الثاني: المعالجة المحاسبية لأشغال المقاولات وفق النظام المحاسبي المالي

للاهلاك $\times$ رقم السنة / ع أرقام السنوات مجموع أرقام السنوات حسب العمر الإنتاجي مثال: تثبيت عمره الإنتاجي 5 سنوات مجموع أرقام السنوات = $1+2+3+4+5$ أو يساوي $15=2/(1+5)5=2/(1+N)N$		
يعبر العمر بوحدة كمية (الطن، الكغ، الكيلومتر، وحدة منتجة) يحسب معدل الاهتلاك لوحدة النشاط (الإنتاج): معدل الاهتلاك = القيمة القابلة للاهلاك / عدد وحدات النشاط الإجمالية قسط الاهتلاك = عدد وحدات المنتجة $\times$ معدل الاهتلاك	بعض التثبيتات تتناقص أو استنفاد منافعها بعدد وحدات النشاط أو وحدات الإنتاج ولهذا عادة ما يعبر عن العمر الإنتاجي لهذه التثبيتات بوحدة الإنتاج والتي يمكن أن يكون مثلا عدد الكيلومترات المقطوعة لمعدات النقل... الخ	اهتلاك وحدات الإنتاج

المصدر: من إعداد الطلبات اعتمادا على: حواس صلاح، المحاسبة العامة، دروس ومواضيع ومسائل محلولة، غرناطة للنشر والتوزيع، الجزائر، 2008، ص 152-157.

7- القيد المحاسبي للإهلاك: تسجل الاهتلاكات في نهاية السنة (الدورة) اي في $N/12/31$ من كل

سنة .

وهذا يجعل (ح/ 681 مخصصات لإهلاكات والتمويلات وخسائر القيمة والأصول غير الجارية) في الجانب المدين، يقابله في الجانب الدائن (ح/ 28 xx اهتلاك التثبيتات) ، حسب القيد التالي:

681	من ح/ مخصصات اهتلاك	$N/12/31$	XXX	XXX
28x	إلى ح/ اهتلاك تثبيتات			XXX
	- إثبات قسط الاهتلاك-			

المبحث الثالث: طرق تحديد الربح في عقود الإنشاء

الإشارة إلى أنه عند انتهاء العمل في المقاولة، أو عند انتهاء من جزء منها، يقوم مهندس مكلف من قبل الجهة المستندة للعملية (صاحب العمل) بمعاينة الأعمال التامة للتأكد من مطابقتها للمواصفات المتفق عليها في عقد المقاولة، فإن كانت الأعمال التامة مطابقة للمواصفات المتفق عليها يقوم المهندس بتحرير شهادة بذلك، وتحتوي شهادة المهندس أو ما يسمى بالمخلص على بيان الأعمال التي تمت، ونسبتها إلى المقاولة ككل إذا كانت أقل من حجم المقاولة، وكذلك أية بيانات أخرى يتضمنها عقد المقاولة والشروط المتفق عليها بين شركة والجهة المستندة للعملية.

المطلب الأول: عقود إنشاء لم يتم استلام شهادات مهندس بشأنها وعقود يصعب تقدير إجمالي تكلفتها بدقة

الفرع الأول: عقود إنشاء لم يتم استلام شهادات مهندس بشأنها.

من الواضح أن مثل هذه العملية قد بدأ فيها نشاط المقاولة وتحملت الشركة التكاليف، ولكن لم يكن التنفيذ بالقدر الذي يبرر إصدار شهادات بشأنها وبالتالي لم يتم المحاسبة عن تلك الأعمال، ويترتب على ذلك أن حساب الأرباح أو الخسائر لا مبرر له في هذه المرحلة، ويكتفي بان يظهر بيان المركز المالي مجموع المبالغ التي تم صرفها مطروحا منها تكلفة أي مواد أو مهمات لا تزال موجودة بالموقع دون استخدام.¹

حالة افتراضية (1):

وقعت إحدى الشركات عقد عملية مقاول رقم (1) بمبلغ 500 ألف وحدة نقد وبدأت العمل في 2011/11، وحتى نهاية العام كانت التكاليف التي صرفت في الموقع كما يلي (الأرقام بالآلاف وحدة نقد):

(12أجور - 18 مواد - 16 مصروفات، وكان رصيد المواد غير المستخدمة 4) .

المطلوب:

إعداد حساب عملية المقاولة.

1- بيان الأثر على بيان المركز المالي.

الحل:

1- حساب عملية مقاوله عقد رقم (1):

رصيد المواد آخر الفترة	4	الأجور	12
		المواد	18
رصيد عملية مقاوله تحت التنفيذ	42	المصروفات	16
	46		46

2- الأثر على بيان المركز المالي:

يجب أن تظهر الميزانية في جانب الأصول البنود التالية:

مبالغ	أصول	مبالغ
	عملية مقاوله تحت التنفيذ	42
	مستلزمات بموقع عملية الاستصلاح	04
خصوم		

ويلاحظ عدم حساب أرباح عن العملية نظرا لفضالة العمل الذي تم مع عدم إصدار شهادة مهندس بشأنها.¹

الفرع الثاني: عقود إنشاء يصعب تقدير إجمالي تكلفتها بدقة.

نظرا لأن عملية المقاوله لا تزال تحت التنفيذ أي تم تنفيذ جزء من العملية، وفي الوقت نفسه يوجد تقدم في العمل، كما حصلت الشركة على شهادة المهندس بالأجزاء التي تمت، وبموجب تلك الشهادة يتم التسديد تحت الحساب، لذلك تفترض هذه الطريقة أن الشركة التي تقوم بالمقاوله تحقق أرباحا من العملية خلال تنفيذها. ويتم التوصيل إلى رقم الربح على أساس المعادلة التالية:

$$\text{الربح} = \text{قيمة الأعمال الواردة بالشهادة} - \text{تكلفة تلك الأعمال المنفذة والمعتمدة}$$

مع مراعاة أن الربح الذي تم التوصيل إليه لا يعتبر قابلا للتوزيع بأكمله بل يجب مراعاة ما يتم حجزه كتأمين من شهادة المهندس الأمر الذي يتطلب تكوين مخصص للعمليات تحت التنفيذ، يقدر بنسبة 30% من الربح لمقابلة أي ارتفاع في أسعار المواد أو الأجور أو الخدمات وغرامات التأخير... وغير ذلك، كما يجوز زيادة في الحذر ترحيل أي مبالغ أخرى ترى الإدارة ترحيلها إلى احتياطات بأسماء مختلفة مثل احتياطي طوارئ أو احتياطي عام... وغير ذلك.²

¹ جمعه أحمد حلمي، محاسبة عقود الإنشاء، الطبعة الثانية، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2015، ص 218-219.

² يوم 28-02-2016، 7234281، www.bayt.com/ar/specialties.com

حالة افتراضية (2):

بالنسبة للعقد المذكور في الحالة الافتراضية الأولى، يتضح أن عملة المقاول عبارة عن 42 ألف وحدة نقد عملية المقاول تحت التنفيذ في 4 آلاف وحدة نقد مواد بالموقع في 31 / 12 / 2011 ، و بافتراض أن الشركة قد أنفقت خلال العام المنتهي في 31/12/2012، المصروفات التالية (الأرقام بالألف وحدة نقد): (100 أجور - 80 مواد - 60 مصروفات متنوعة - 24 استهلاك آلات - 10 مواد لم تستخدم بالموقع). وإذا علمت أن شهادة المهندس صدرت في 31/12/2012 بمبلغ 250 ألف وحدة نقد، كما أن تكلفة الأعمال التي صدرت عنها الشهادة 200 ألف وحدة نقد، وستبقى الجهة المسندة لعملية المقاول 10% مبالغ محجرة كتأمين وأن الأرباح المحققة تحسب على أساس 70% .

المطلوب:

- 1- أعداد ح/ عملية المقاول في حالة إثبات شهادات المهندس في ح/ العملية؛
- 2- بيان الأثر على بيان المركز المالي.

الحل:

- 1- إعداد ح/ عملية المقاول في حالة إثبات شهادات المهندس في ح/ العملية كما يلي:

ح/ عملية المقاول عقد رقم (1)

42	رصيد عملية المقاول تحت تنفيذ اول الفترة	10	رصيد المواد آخر الفترة
04	رصيد المواد أول العام	300	رصيد (تكلفة أعمال منفذة خلال الفترة)
46			
100	اجور		
80	مستلزمات		
60	مصروفات مختلفة		
24	استهلاك آلات		
310		310	

مما تقدم يلاحظ أنه يمكن حساب أرباح عن العقد حيث يبدو واضحاً أن العقد بمبلغ 500 ألف وحدة نقد، وإن مجموع ما أنفق حتى نهاية العام هو مبلغ 300 ألف وحد نقد.

الفصل الثاني: المعالجة المحاسبية لأشغال المقاولات وفق النظام المحاسبي المالي

كما يوضح الحساب التالي العمليات المتعلقة بحساب الأرباح على أساس شهادات المهندس كما يلي:

حساب الجهة المسندة لعملية المقاول

250	إلى ح/ عملية المقاول عقد رقم (1)	25	رصيد (المبالغ محجوزة كتأمين)
		225	من ح/ البنك
250		250	

1- بيان الأثر بيان المركز المالي (الأرقام بالألف وحدة نقد):

جزء من بيان المركز المالي في 2012/12/31

مبالغ	أصول	مبالغ	خصوم
	عملية مقاول تحت التنفيذ		
100	تكلفة أعمال منفذة وغير معتمدة بشهادة المهندس	15	مخصص عمليات تحت التنفيذ
10	مواد بموقع عملية المقاول	35	أرباح عملية المقاول
25	مبالغ محجوزة لدى الجهة المسندة للعملية (تأمين عمليات)		

ملاحظات الحل: ¹

- أن تكلفة الأعمال المنفذة = جميع التكاليف مطروحا منها المواد المتبقية.
- أن تكلفة الأعمال المنفذة = تكلفة أعمال منفذة ومعتمدة بشهادات المهندس + تكلفة أعمال منفذة وغير معتمدة.
- تحدد الأرباح بمقارنة كل من : قيمة شهادة المهندس من الأعمال المنفذة والمعتمدة - تكلفة أعمال منفذة ومعتمدة بشهادة المهندس.
- يتم تسوية الأرباح عن الأعمال التي تمت وصدرت عنها الشهادة بعد خصم مخصص عمليات تحت التنفيذ وكلها خطوات تظهر واضحة في حساب عملية المقاول.

¹ جمعه أحمد حلمي، محاسبة عقود الإنشاء، نفس المرجع السابق، ص 220-221.

- يطبق بشأن حساب الأرباح القواعد التالية:

- عدم أخذ أي أرباح في الحسبان في مراحل التنفيذ الأولى خاصة في حالة عدم صدور أي شهادات للمهندس كما حدث في نهاية 2011؛
- تحسب أرباح عن الأعمال المنفذة وصدر عنها شهادات لأي طوارئ يحتمل وقوعها مستقبلا، كما تزداد النسبة المحولة إلى الاحتياطي كلما كانت الإدارة تطبق سياسة الحذر؛
- يمكن زيادة في الحذر أن تحسب الأرباح المحققة بحيث تأخذ في الاعتبار نسبة المبالغ كما يلي:

$$\text{الأرباح المحققة} = \frac{\text{المحصلة المبالغ}}{\text{قيمة شهادة المهندس}} \times \frac{70}{100} \times \text{الأرباح}$$
$$31.5 \text{ ألف وحدة نقد}^1 = \frac{90}{100} \times \frac{70}{100} \times 50000$$

المطلب الثاني: عقود إنشاء يمكن تقدير إجمالي تكلفتها بدقة .

يحسب الربح للعمليات تحت التنفيذ التي على وشك التسليم ولم تسلم حتى نهاية العام، على أساس " نسبة الإنجاز"، ويتم الالتجاء إلى تطبيق هذه الطريقة في حالة إمكانية تقدير التكاليف الكلية تقديرا دقيقا يراعي فيه جميع الاحتمالات المتوقعة.

حالة افتراضية (3):

بالرجوع إلى الحالة الافتراضية (2) إذا علمت أن الشركة اقتربت على الانتهاء من عملية المقاول وأنه سوف يتم تسليمها في أوائل عام 2013 ففي هذه الحالة يحق للشركة حساب الأرباح بطريقة أكثر واقعية وذلك على أساس نسبة الإنجاز، ومع مراعاة أن قيمة العقد 500 ألف وحدة نقد - قيمة شهادة المهندس 250 ألف وحدة نقد- تكلف الأعمال المنفذة 300 ألف وحدة نقد (منها 200 ألف وحدة نقد تكلف أعمال صدر عنها شهادة المهندس) كما سبق القول، و بافتراض أن الشركة المنفذة تقدر المبالغ المنتظرة صرفها حتى يتم التسليم النهائي 100 ألف وحدة نقد.

المطلوب:

- تحديد الربح المقدّر عند نهاية العقد.

¹ يوم 29-02-2016، www.ta3lime.com/showthread.php

الحل:

الربح المقدر عند نهاية العقد = إجمالي قيمة العقد - إجمالي التكلفة حتى نهاية التنفيذ

الربح المقدر عند نهاية العقد = $500 - (100 + 300) = 100$ ألف وحدة نقد

ويمكن استخراج نصيب السنة من الأرباح على أساس نسبة الإنجاز، وهذه النسبة يمكن حسابها بإحدى طريقتين الأولى: تتبع تكلفة الأعمال المنفذة و المعتمدة، والثانية: تتبعاً لقيمة التعاقدية للأعمال المنفذة المعتمدة كما يلي:

الطريقة الأولى:

حساب الأرباح المحققة باستخدام نسبة الإنجاز محسوبة على أساس تكلفة ما نفذ من أعمال إلى إجمالي التكلفة المتوقعة:

$$\text{نسبة الإنجاز} = \frac{\text{تكلفة ما تم من أعمال}}{\text{إجمالي التكلفة المتوقعة حتى تسليم الموقع}} = \frac{30}{40} = \frac{300}{400} =$$

الأرباح المحققة = الأرباح التقديرية عن العملية × نسبة الانجاز

$$= \frac{30}{40} \times 100 = 75 \text{ ألف وحدة نقد}$$

وزيادة في الحذر يمكن حساب الأرباح المحققة باستخدام نسبة الانجاز محسوبة على أساس تكلفة الأعمال المنفذة والمعتمدة أي صدر عنها شهادة المهندس إلى إجمالي التكلفة.

$$\text{نسبة الإنجاز} = \frac{\text{تكلفة الاعمال المنفذة المعتمدة}}{\text{إجمالي التكلفة المتوقعة حتى نهاية التنفيذ}}$$

$$= \frac{2}{4} = \frac{200}{400} =$$

$$\text{الأرباح المحققة} = \frac{2}{4} \times 100 = 50 \text{ ألف وحدة نقد}$$

الطريقة الثانية:

حساب الأرباح المحققة باستخدام نسبة درجة الانجاز محسوبة على أساس قيمة الأعمال المنفذة والمعتمدة

بشهادة المهندس إلى قيمة العقد كما يلي:

$$\text{نسبة الانجاز} = \frac{\text{قيمة شهادة المهندس}}{\text{القيمة التعاقدية}}$$

$$\frac{25}{50} = \frac{250}{500} =$$

$$\text{الأرباح المحققة} = \frac{\text{قيمة شهادة المهندس}}{\text{القيمة التعاقدية}} \times 100$$

وزيادة في الحذر يتم استخراج النسبة على أساس نسبة المحصل كما يلي:

$$\text{نسبة الانجاز} = \frac{\text{قيمة شهادة المهندس}}{\text{القيمة التعاقدية}} \times \text{نسبة المحصل}.$$

بافتراض أن الجهة المسندة للعملية تسدد 90% من قيمة شهادات المهندس وبالتالي تكون نسبة المحصل 90%

وبالتالي تحسب نسبة الانجاز بالمعادلة التالية :

$$\frac{45}{100} = \frac{90}{100} \times \frac{250}{500}$$

$$\text{الأرباح المحققة} = 45\% \times 100 = \text{ألف وحدة نقد}$$

ومما تقدم يتضح اختلاف الأرباح المحققة باختلاف درجة الحذر المطلوبة ونسبة المحصل¹.

¹ جمعه أحمد حلمي، محاسبة عقود الإنشاء، نفس المرجع السابق، ص 224-225.

خلاصة:

من خلال عرضنا لهذا الفصل الذي كان يتمحور حول المعالجة المحاسبية لأشغال المقاولات وفق النظام المحاسبي المالي الذي يبين لنا مايلي:

فكانت المعالجة المحاسبية للإيرادات لأشغال المقاولات وفق *scf* تتماشى مع طريقتين، حيث أن الطريقة الأولى وهي طريقة التقدم فإنها تقوم على الاعتراف بالإيرادات ونواتج العقد أثناء اكتمال العملية الإنتاجية، وأما الطريقة الثانية هي طريقة الإتمام فإنه يعتمد مؤيدوها على فلسفة مبدأ الحيطة والحذر فهذه الطريقة لا تسمح بالاعتراف المرتبطة بالعقد إلا بعد انتهاء من انجاز المشروع ، وعند المعالجة المحاسبية للمصروفات فكانت لتسجيل المحاسبي للمواد الأولية و أجور العمال و الإهلاك .

وأما في كيفية تحديد الربح في عقود الإنشاء فكان يتطلب الأمر من شركات المقاولات حساب أرباح أو خسائر عمليات المقاولات سنويا حتى ولم يتم تنفيذ تلك العقود بالكامل خلال الفترة المالية وذلك لتفادي تقلبات حجم الأرباح من عام إلى آخر ولذلك تتوقف المعالجة المحاسبية للربح على درجة العمل الذي تم في الموقع.

الفصل الثالث

دراسة حالة شركة مقاوله لاشغال البناء

ETBH

تمهيد:

بعد الدراسة النظرية التي قمنا بها من حيث التطرق إلى مختلف المفاهيم المتعلقة بالمقاولات وكيفية المعالجة المحاسبية لها، وسوف نقوم في هذا الفصل بإسقاط ما سبق ذكره على حالة تطبيقية متمثلة في دراسة حالة المعالجة المحاسبية للمقاولات في شركة ETBH، وهي مقاوله ذات شخص طبيعي، والكائن مقرها في حي النخيل وسط مدينة الوادي.

ومن هذا الصدد سوف نتطرق في هذا الفصل إلى مايلي:

المبحث الأول: تعريف شركة ETBH للمقاوله

المبحث الثاني: التسجيل المحاسبي لعمليات الشركة

المبحث الأول: تعريف بشركة ETBH للمقاوله

تم اختيار هذه المؤسسة كدراسة حالة نظرا لخصائص معينة من بينها ان المؤسسة

المطلب الأول: ماهية الشركة

1- نشأة المقاوله:

تعتبر مقاوله ETBH واحدة من المقاولات المتواجدة على التراب الوطني والولائي وقد أنشأت المقاوله في تاريخ 26-04-1995 وهي مقاوله ذات الشخص الطبيعي.

2- مقر المقاوله:

تقع مقاوله ETBH في حي النخيل وسط بلدية الوادي تنشط في إطار أشغال البناء.

3- بطاقة فنية للمقاوله:

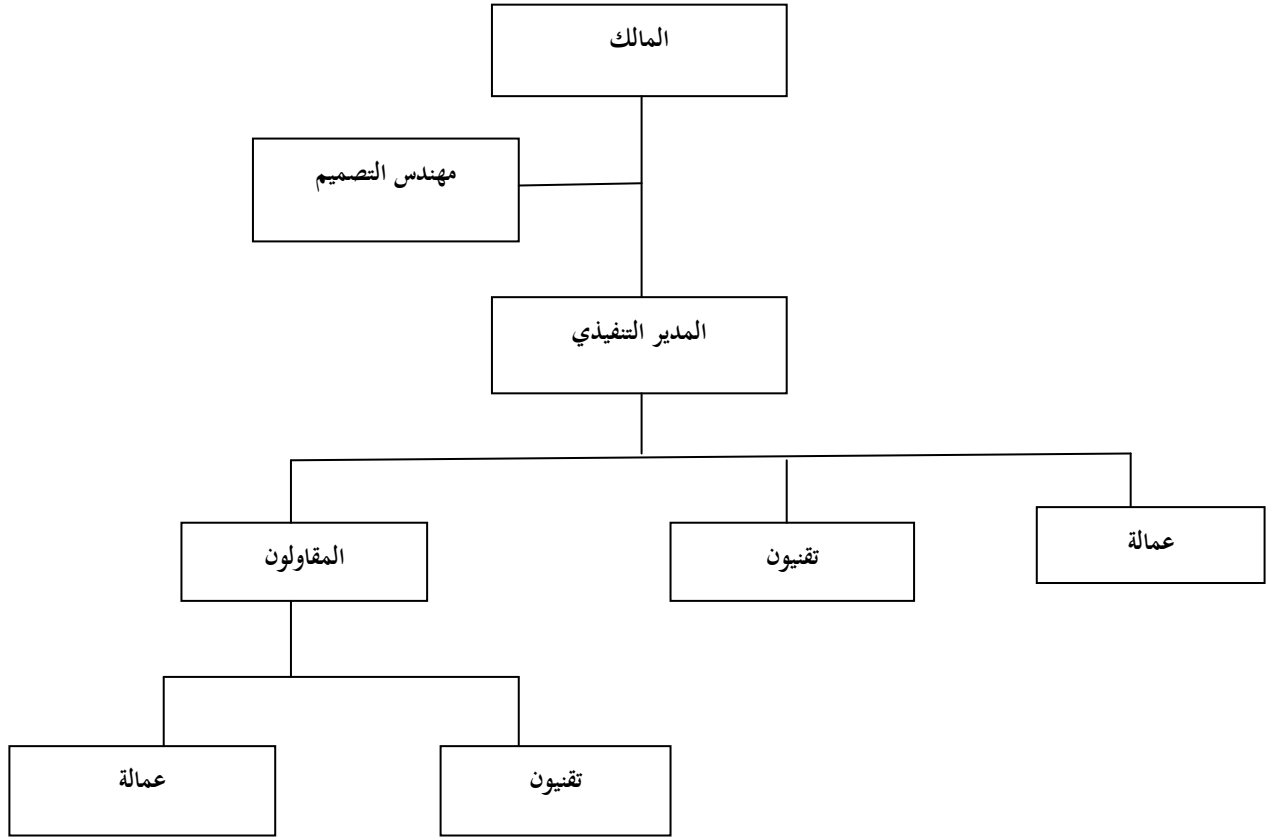
- نوع وطبيعة النشاط التي تمارسه: أشغال البناء؛
- رقم السجل التجاري: 98-39/00 أو 2713680 ؛
- رقم التعريف الإحصائي: 39.563.052.50. بتاريخ 01-10-1995؛
- موقعها الجغرافي: حي النخيل وسط مدينة الوادي ؛
- الانتماء النقابي: الاتحاد العام للمقاولين الجزائريين كما يعتبر مسير المقاوله عضو نقابي.

4- أهداف المقاوله:

- زيادة إيرادات والأرباح بشكل متنامي؛
- التميز في تنفيذ المشاريع؛
- الالتزام بتطوير المجتمع والتنمية الاجتماعية؛
- تحقيق رضا العملاء والوفاء بمتطلباتهم؛
- الجودة والسلامة؛
- الالتزام بالثقة.

الفصل الثالث: دراسة حالة شركة مقاوله لأشغال البناء ETBH

الشكل رقم (1-3): الهيكل التنظيمي للشركة.



المصدر: إدارة الشركة

المطلب الثاني: تقديم الميزانية

سنتطرق في هذا المطلب الى تقديم الكشوفات المالية للشركة بالنسبة للدورة المحاسبية 2014.

الفصل الثالث: دراسة حالة شركة مقاوله لأشغال البناء ETBH

جدول رقم (3-1): ميزانية (الأصول) المقفلة في 2014-12-31

N-1		N		الأصل
صافي	صافي	اهتلاك الرصيد	إجمالي	
16779768	26741969	9218198	35960167	أصول غير جارية فارق بين الاقتناء - المنتج الايجابي او السلبي تثبيتات معنوية تثبيتات عينية أراضي مباني تثبيتات عينية أخرى تثبيتات ممنوح امتيازها تثبيتات يجري انجازها تثبيتات مالية سندات موضوعة موضوع معادلة سندات أخرى وحسابات دائنة ملحقة بها سندات أخرى مثبتة قروض وأصول مالية أخرى غير جارية ضرائب مؤجلة على الأصل
1019755				
2699523	26741969	9218198	35960167	مجموع الأصل غير جاري
1552176	22414994	22414994	22414994	أصول جارية مخزونات ومنتجات قيد التنفيذ حسابات دائنة واستخدامات مماثلة الزبائن المدينون الآخرون الضرائب وما شابهها حسابات دائنة أخرى واستخدامات مماثلة الموجودات وما شابهها الأموال الموظفة والأصول المالية الجارية الأخرى الخزينة
7371428	25685967		25685967	
636266	6829330		6829330	
2682843	2682843		2682843	
9583911	57613136		57613136	مجموع الأصول الجارية
12283435	84355105	9218198	93573303	مجموع العام للأصول

المصدر: إدارة الشركة

الفصل الثالث: دراسة حالة شركة مقاوله لأشغال البناء ETBH

الجدول رقم (2-3) ميزانية (الخصوم) المقفلة في 2014-12-31

N-1	N	الخصوم
14808819	14808819	رأس مال تم اصداره راس مال غير مستعان به علاوات واحتياطات - احتياطات مدججه (1) فوارق اعادة تقييم فارق المعادلة (1)
2673953	-15129749	نتيجة صافية/(نتيجة صافية حصة المجمع (1)
17416837	22192260	رؤوس أموال خاصة أخرى/ ترحيل من جديد حصة الشركة المدججه (1) حصة ذوي الأقلية (1)
34899609	21871329	المجموع (1)
35200000	17000000	الخصوم غير جارية قروض وديون مالية ضرائب (مؤجلة ومرصودها) ديون أخرى غير جارية مؤونات ومنتجات ثابتة مسبقا
35200000	17000000	مجموع الخصوم غير الجارية (2)
40240861 12321291 172591	40223438 5069199 191138	الخصوم الجارية موردون وحسابات ملحقة ضرائب ديون أخرى خزينة سلبية
52734744	45483775	مجموع الخصوم الجارية (3)
122834354	84355105	مجموع عام للخصوم

(1) لا تستعمل إلا لتقديم الكشوف المالية المدججة

المصدر: ادارة الشركة

المبحث الثاني: التسجيل المحاسبي لعمليات الشركة

إن هذه الشركة محل دراسة حالة متخصصة في مقاوله أشغال البناء ETBH وبالتالي يجب علينا القيام بالتسجيلات المحاسبية للإيرادات والمصاريف ولا نهمّل الاهتلاكات المتعلقة بهذه الشركة.

المطلب الأول: التسجيل المحاسبي لإيرادات الشركة

تقوم هذه الشركة بإنجاز سكنات إجتماعية في حي 08 ماي لسنة 2014 ومبلغ السكنات المطلوب إنجازها 80 سكن لمدة 3 سنوات وقيمة السكن الاجتماعي الواحد يقدر بـ 1550000.00، ولا تتم مراجعته إلا في حالة إرتفاع أسعار مواد الأولية 23%.

والتكاليف الفعلية للإنجاز والتسديدات التي قامت به هذه الشركة كالتالي:

السنة	2012	2013	2014	المجموع
التكلفة بمليون د.ج	103	102	105	310
التسديدات	412	412	416	1240

وتتم هته العملية وفق طريقتين مختلفتين هما:

1- طريقة نسبة التقدم في الإنجاز:

حيث ان تم التطرق اليها بالتفصيل في الجانب النظري

نحس كلا من النواتج والنتيجة السنوية كالتالي:

السنة	النواتج (بمليون د.ج)	النتيجة (بمليون د.ج)
2012	$412 = (310 \div 103) 1240$	$309 = 103 - 412$
2013	$412 = 412 - (310 \div 206) 1240$	$310 = 102 - 412$
2014	$416 = 824 - (310 \div 310) 1240$	$311 = 105 - 416$
المجموع	النواتج (سعر المشروع) = 124	$930 = 310 - 1240$

النواتج سنوية = (تكلفة مجمعة / التكاليف الكلية للمشروع) × سعر العقد - نواتج سنوات سابقة

الفصل الثالث: دراسة حالة شركة مقاوله لأشغال البناء ETBH

التسجيل المحاسبي للعمليات:

سنة 2012

10300000.00	10300000.00	من ح/ أعباء إلى ح/ البنك - تسديد مصاريف -	512	6...
41200000.00	41200000.00	من ح/ البنك إلى ح/ عملاء - تسبيقات محصلة - تحصيل تسبيق -	4191	512
41200000.00	41200000.00	2012-12-31 من ح/ حسابات دائنة عن أ.ج. إ. إلى ح/ مبيعات أشغال - أشغال قيد الانجاز لصالح الشركة -	704	417

سنة 2013

10200000.00	10200000.00	من ح/ أعباء إلى ح/ البنك - تسديد مصاريف -	512	6...
41200000.00	41200000.00	من ح/ البنك إلى ح/ عملاء - تسبيقات محصلة - - تحصيل تسبيق -	4191	512
41200000.00	41200000.00	2013-12-31 من ح/ حسابات دائنة عن أ.ج. إ. إلى ح/ مبيعات أشغال - أشغال قيد الانجاز لصالح الشركة -	704	417

سنة 2014

10500000.00	10500000.00	من ح/ أعباء إلى ح/ البنك - تسديد مصاريف -	512	6...
41600000.00	41600000.00	من ح/ البنك إلى ح/ عملاء - تسبيقات محصلة - - تحصيل تسبيق -	4191	512

الفصل الثالث: دراسة حالة شركة مقاوله لأشغال البناء ETBH

41600000.00	41600000.00	2014-12-31	417	704	من ح/ حسابات دائنة عن أ.ج.إ. إلى ح/ مبيعات أشغال - أشغال قيد الانجاز لصالح الشركة-
124000000.00	124000000.00	من ح/ عملاء - تسبيقات محصلة إلى ح/ حسابات دائنة عن أ.ج.إ. - تسليم المشروع وترصيد الحسابين-	4191	417	

2- طريقة الإتمام:

تعتمد على تسجيل نواتج مساوية للتكاليف المتحملة لإنجاز المشروع، وعليه فإننا في نهاية كل سنة نجعل حساب 704 دائنا بالمبلغ مساوي الاعباء السنوية للمشروع.

سنة 2012

10300000.00	10300000.00	من ح/ أعباء إلى ح/ البنك - تسديد مصاريف-	6...	512	
41200000.00	41200000.00	من ح/ البنك إلى ح/ عملاء - تسبيقات محصلة - تحصيل التسبيق -	512	4191	
10300000.00	10300000.00	2012-12-31 من ح/ حسابات دائنة عن أ.ج.إ. إلى ح/ مبيعات أشغال - أشغال قيد الانجاز-	417	704	

سنة 2013

10200000.00	10200000.00	من ح/ أعباء إلى ح/ البنك - تسديد مصاريف-	6...	512	
41200000.00	41200000.00	من ح/ البنك إلى ح/ عملاء - تسبيقات محصلة - تحصيل تسبيق-	512	4191	
41200000.00	41200000.00	2013-12-31 من ح/ حسابات دائنة عن أ.ج.إ. إلى ح/ مبيعات أشغال - أشغال قيد الانجاز-	417	704	

الفصل الثالث: دراسة حالة شركة مقاوله لأشغال البناء ETBH

سنة 2014

10500000.00	10500000.00	من /ح/ أعباء إلى /ح/ البنك - تسديد مصاريف -	512	6...
41600000.00	41600000.00	من /ح/ البنك إلى /ح/ عملاء -تسبيقات محصلة - تحصيل تسبيق -	4191	512
41600000.00	41600000.00	2014-12-31 من /ح/ حسابات دائنة عن.أ.ج.إ. إلى /ح/ مبيعات أشغال - أشغال قيد الانجاز -	704	417
124000000.00	124000000.00	من /ح/ عملاء -تسبيقات محصلة إلى /ح/ حسابات دائنة عن.أ.ق.ا. - ترصيد الحسابين -	417	4191

المطلب الثاني: التسجيل المحاسبي لمصاريف الشركة

أخذنا عينة من النفقات المتعلقة لسنة 2014 وسجلت كما يلي:

74400000.00	74400000.00	من /ح/ مواد أولية مستهلكة إلى /ح/ مواد أولية -استهلاك مواد الاولية -	31	601
620000.00	620000.00	من /ح/ تموينات أخرى إلى /ح/ مواد قابلة للاستهلاك -استهلاك تموينات أخرى -	321	602
11945.70	10210.00 1735.70	من /ح/ كراء معدات /ح/ TVA مسترجعة إلى /ح/ موردو الخدمات -كراء معدات تخص المشروع -	401	613 445
12975.30	11090.00 1885.30	من /ح/ صيانة وتصليلحات والرعاية /ح/ TVA مسترجعة إلى /ح/ موردو الخدمات -القيام باصلاحات العتاد يخص المشروع -	401	615 445
25200.00	25200.00	من /ح/ أجور الوسطاء والأتعاب إلى /ح/ موردو الخدمات - تسجيل مستحققات المهندس المعماري والمحاسب -	401	622

الفصل الثالث: دراسة حالة شركة مقاوله لأشغال البناء ETBH

5440.50 55009.50	60450.00	من ح/ أجور المستخدمين إلى ح/ الضمان الاجتماعي ح/ المستخدمين - أجور مستحقة - - تسجيل أجور العمال -	431 421	631
1414.53	1414.53	من ح/ الاشتراكات المدفوعة للهيئات الاجتماعية إلى ح/ الضمان الاجتماعي -	431	635
12090.00	12090.00	من ح/ الأعباء الاجتماعية للمستغل الفردي إلى ح/ البنك	512	636

ملاحظة:

- 631 : يسجل فيه الأجر القاعدي ؛
- 431: الأجر القاعدي $\times 9\%$ ؛
- 421: المبلغ المتبقي أي أجر قاعدي $\times 91\%$ ؛
- 635: يسجل فيه اشتراكات الضمان الاجتماعي و التي تمثل 26% .

الفصل الثالث: دراسة حالة شركة مقاوله لأشغال البناء ETBH

المطلب الثالث: التسجيل المحاسبي لإهلاكات الشركة

حيث ان هذه الشركة قامت بشراء تثبيات عينية اخرى فسنقوم بهذا المطلب باهلاك كل ما يلي:
معدات نقل، معدات مكتب ومعدات اعلام آلي، أغلفة متداولة.

1106183.67	1106183.76	من ح/ مخصصات إهلاك إلى ح/ إهلاك معدات نقل (سيارة) -اثبات قسط اهلاك 2014-	281821	681
2765459.4	2765459.4	من ح/ مخصصات إهلاك إلى ح/ إهلاك معدات نقل (شاحنة) -اثبات قسط اهلاك 2014 -	281822	681
645273.86	645273.86	من ح/ مخصصات إهلاك إلى ح/ اهلاك معدات نقل (رافعة) -اثبات قسط اهلاك 2014-	281823	681
1382729.7	1382729.7	من ح/ مخصصات إهلاك إلى ح/ اهلاك معدات نقل (خلاطة اسمنت) -اثبات قسط اهلاك 2014-	281824	681
553091.88	553091.88	من ح/ مخصصات اهلاك إلى ح/ اهلاك معدات مكتب ومعدات إعلام آلي -اثبات قسط اهلاك 2014-	28183	681
2765459.4	2765459.4	من ح/ مخصصات اهلاك إلى ح/ اهلاك اغلفة متداولة -اثبات قسط اهلاك 2014-	28183	681

خلاصة:

من خلال الدراسة الميدانية لشركة وتوضيح كيف يتم التعامل معها علميا وكيف يتم التعامل معها حسب SCF، لاحظنا أنه في الجانب العلمي يقوم المحاسب بتسجيل إيرادات المشاريع التي تمتد أكثر من سنة مالية واحدة على أساس أنها فاتورة بيع خدمات عادية و التكاليف أيضا حسب طبيعتها كل سنة مالية على حدى مثلما جاء بها SCF.

وعندما حاولنا اسقاط معطيات المشروع والذي يعتبر عقد طويل الأجل وجدنا بعض الصعوبات خاصة بالنسبة لطريقة تقدم الانجاز إذا لم تستطيع تطبيق القانون لأنه يعتمد على التكاليف المتوقعة الكلية للمشروع لأن الشركة لم تقم بتوقيع التكاليف الكلية للمشروع.

لذلك نستخلص أن الواقع العلمي يختلف على الجانب النظري، قد يتشابه قليلا من حيث الهدف وهو الوصول إلى نتيجة عادلة ومرضية لجميع الأطراف وقد يختلف قليلا من حيث التسجيلات المحاسبية وهذا تبعا لطريقة عمل كل محاسب.

الخاتمة

الخاتمة:

من خلال ما تطرقنا اليه في الموضوع الدراسة سنحاول الاجابة على الاشكالية المتمثلة في : ما مدى مساهمة النظام المحاسبي المالي في تحسين الممارسة المحاسبية في قطاع المقاولات؟

ومما تطرقنا اليه في الدراسة النظرية والتطبيقية أصبح بإستطاعتنا معرفة أهم ما جاء به النظام المحاسبي المالي عامة وفي شركات المقاولات خاصة، ومع توجه الجزائر نحو الانفتاح الاقتصادي وانتهاج اقتصاد السوق جاءت ضرورة توفير بيئة تستجيب لمتطلبات السوق.

ذلك من خلال خلق نظام محاسبي جديد يلي هذه المتطلبات ويتماشى مع المرجع الدولي للمحاسبة، حيث حضى قطاع المقاولات إهتمام كبير أولته إياه الدولة من حيث انواعه المختلفة (مقاولات أشغال البناء، مقاول كهرباء... إلخ). ولقد انتجت الممارسات المحاسبية في مجال قطاع المقاولات أو ماجاء به النظام المحاسبي المالي عقود طويلة الاجل عدة أنواع من نواتج العقد وتكاليفه، فإيرادات العقد تتضمن المبلغ الابتدائي للنواتج المدرجة في العقد عند التعاقد مرتبطة بنوعية الانشاءات والعلاوات المرتبطة بالأداء في حالة ما إذا كانت من المحتمل ان تعطي نواتج وأنه يمكن تقييمها بشكل موثوق منه، أما تكاليف العقد طويلة الأجل فتشمل التكاليف المباشرة للعقد والتكاليف التي تعزى إلى نشاط العقود عامة والتي يمكن توزيعها على العقد وأية تكاليف أخرى يمكن تحميلها على العميل وفق لأجل العقد وطبيعته، وبالنسبة (SCF) فقد نص على طريقتين لمعالجة هذه العقود طويلة الأجل وفق طريقة التقدم وطريقة الاتمام.

اختبار فرضيات الدراسة:

وكمحاولة للإجابة على الإشكالية الرئيسية لهذه الدراسة تم التوصل إلى صحة فرضيات الدراسة من خلال مايلي :

- إن التطور الحديث للمحاسبة أدى إلى أن المحاسبة تعرضت وعالجت إشكاليات ما كانت لتعرض لها سابقا مثل محاسبة التضخم والمحاسبة الاجتماعية.
- النظام المحاسبي المالي لتنظيم المعلومات المالية لتعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات المؤسسة ونجاعتها ووضعية خزينتها في نهاية السنة المالية.
- تساهم نظم المعلومات المحاسبية في الرفع من الكفاءة الاقتصادية والمحاسبية في إدارة المشاريع الانشائية وتبني النظام المحاسبي المالي ساهم هو الآخر في تقرير المنفعة التي تعود على هذه المؤسسات على مستوى جودة

القوائم والتقارير المالية اتجاه مختلف الاطراف مما يضمن تفاعل المؤسسة المقاولات مع بيئتها الخارجية بما يكفل تحقيق أهدافها والتي على رأسها الاستمرارية والربحية.

النتائج:

- من خلال هذه الدراسة تم التوصل إلى النتائج التالية:
- إن النظام المحاسبي المالي جاء بنظرة مختلفة عن سابقه، ومبادئه تركز على الجانب المالي والاقتصادي وملائمته لمستخدميه بالدرجة الأولى.
- ان الجهود الجزائرية المرتبطة باصلاح المحاسبي في مجال عقود الانشاء بالتوافق مع الجهود الدولية وهذا يعتبر في صالح المؤسسة الجزائرية والاقتصادية بصفة عامة.
- وقوع تحسين فعلي في الممارسة المحاسبية لقطاع المقاولات كنتيجة الانتقال إلى النظام المحاسبي المالي، إلا هذا التحسين ليس له تأثير هام على ثقافة المحاسبية السائدة لدى المحاسبين الجزائريين.

التوصيات:

- بعد التطرق لنتائج المتوصل إليها من هذه الدراسة يمكن تقديم جملة من التوصيات في ما يلي:
- ضرورة تكييف الاطار القانوني والتشريعي في الجزائر مع المستجدات التي جاء بها النظام المحاسبي المالي.
- القيام بتجديد النظام المحاسبي المالي كلما دعت الضرورة لذلك لجعله يساير التطورات الاقتصادية والتكنولوجيا على المستوى الوطني والدولي، ولتفادي تجميدها كما حصل مع المخطط المحاسبي الوطني.
- محاولة تفعيل منتدى المقاولين الجزائريين (الغرفة الوطنية للمقاولين) للتعرف بآثار عمليات التحليل والغش في المشاريع الإنشائية على الاقتصاد الوطني، وبالتالي الامكانية لإستخدام المحاسبة كآلية تفاعلية في علاقة الدولة بمؤسسات القطاع في إطار السياسة العامة لتطوير المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.
- ضرورة تغيير الثقافة المحاسبية، فتطور الممارسة في الجزائر ليس مرتبط بالتطور في التقنيات والتطبيقات المحاسبية فقط بل هو رهين التغيير الفكري في مستخدمي، تلك التقنيات وهذا يؤدي بنا إلى الحديث عن اعداد جيل جديد من المحاسبين الجزائريين الشباب الذين لهم القدرة على تنفيذ الاستراتيجيات الوطنية في ميدان المحاسبة على أرض الواقع بما يضمن تفعيل للنظام المحاسبي المالي الجزائري.

آفاق الدراسة:

- بعد دراستنا لهذا الموضوع و مدى ملائمة النظام المحاسبي المالي مع متطلبات النظام الجبائي الجزائري، تبين انه يمكن فتح المجال لعدة إشكاليات وبحوث مستقبلية تستحق الدراسة، وذلك بالتطرق للمواضيع المتعلقة بـ:
- دور النظام المحاسبي في الحد من التلاعبات المالية.
 - آثار تطبيق نظم التكلفة الحديثة (ABC/ ABM) على مخرجات النظام المحاسبي المالي في المؤسسات قطاع البناء والاشغال العمومية في الجزائر.
 - الحوكمة المحاسبية ودورها في تفعيل الممارسة المحاسبية في قطاع البناء والأشغال العمومية في الجزائر.

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

قائمة المراجع

أولا : المراجع باللغة العربية

1. الكتب:

- 1- أحمد فرغلي حسن، المحاسبة للإدارة وصنع القرارات، الطبعة الأولى، مركز تطوير الدراسات العليا والبحوث في العلوم الهندسية، القاهرة، مصر، 2008.
- 2- أحمد محمد نور وآخرون، مبادئ المحاسبة المالية، الدار الجامعية، مصر، 2008.
- 3- أحمد محمد نور، مبادئ المحاسبة المالية المبادئ والمفاهيم والإجراءات المحاسبية طبقا للمعايير الدولية والعربية والمصرية، الدار الجامعية 84 شارع زكرياء غنيم، تانيس سابقا، 2003.
- 4- بن ربيع حنيفة، الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية، IAS/IFRS، الجزء الأول، دار هومة، بوزريعة الجزائر، 2010.
- 5- جمعه أحمد حلمي، محاسبة عقود الإنشاء، الطبعة الثانية، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2015.
- 6- حسام الدين مصطفى، وآخرون، أصول المحاسبة المالية، الجزء الأول، دار المسيرة للنشر والتوزيع عمان-الأردن.
- 7- حنان رضوان حلوه، مدخل النظرية المحاسبة الاطار الفكري- التطبيقات العملية، دار وائل للنشر، الطبعة الأولى، عمان، 2013.
- 8- حواس صلاح، المحاسبة العامة، دروس ومواضيع ومسائل محلولة، غرناطة للنشر والتوزيع، الجزائر، 2008.
- 9- خالد أمين عبدالله، صايل رمضان، مبادئ المحاسبة، الجزء الأول، الشركة العربية المتحدة والتوريدات، الطبعة الثانية، القاهرة، 2010.
- 10- خليل الدبيلي وآخرون، مبادئ المحاسبة المالية، الجزء الاول، دار الثقافة للنشر والتوزيع عمان، الطبعة الاولى، 2009.
- 11- صالح خالص صافي، المبادئ الأساسية للمحاسبة العامة والمخطط المحاسبي الوطني، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثالثة، بن عكنون الجزائر، 2003.
- 12- عبد الرحمن عطية، المحاسبة العامة حسب النظام المحاسبي المالي، دار جيطلي للنشر، برج بوعريج، الجزائر، 2011.
- 13- عبد الرحمن عطية، المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي، الطبعة الأولى، دار جيطلي للنشر والتوزيع، برج بوعريج، الجزائر، 2011.
- 14- علي حسين، المحاسبة في شركات المقاولات تطبيق عملي، موقع دكان على للتجارة الإلكترونية.
- 15- كمال عبد العزيز النقيب، المدخل المعاصر إلى علم المحاسبة المالية، دار وائل للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان الأردن، 2004.
- 16- لجنة منشورات الصفحات الزرقاء العالمية، النظام المحاسبي المالي الجديد، متيجة للطباعة، براقي، الجزائر، 2010.
- 17- لخضر علاوي، المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي SCF.
- 18- لخضر علاوي، نظام المحاسبة المالية- سير الحسابات وتطبيقاتها- .
- 19- محمد بوتين، المحاسبة العامة للمؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية الجزائر، 2007.
- 20- محمد سامي راضي، محاسبة التكاليف العقود والمقاولات، الدار الجامعية الإسكندرية-مصر، 2007.
- 21- محمد مطر، مبادئ المحاسبة المالية الدورة المحاسبية، الجزء الأول، دار وائل للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، 2010.
- 22- مسعد محمود الشراوي، مبادئ المحاسبة المالية، الجزء الأول، المكتبة العصرية للنشر والتوزيع، 2008.
- 23- مفيد عبد اللاوي، النظام المحاسبي المالي الجديد SCF، مزار للطباعة والنشر والتوزيع، الوادي، الجزائر، 2008.
- 24- نعيم دهمش وآخرون، مبادئ المحاسبة، دار وائل، الأردن، الطبعة الأولى، 1999.
- 25- نواف فخر، مبادئ المحاسبة المالية، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان-الأردن، 2009.
- 26- هادي رضا الصنفار، مبادئ المحاسبة المالية الأسس العلمية والعملية للقياس المحاسبي، الجزء الأول، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، 2006.

- 27- هوام جمعة، المحاسبة المعمقة وفقا للنظام المحاسبي المالي الجديد و المعايير المحاسبية الدولية، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثانية، بن عكنون الجزائر، 2011.
- 28- وصفي عبد الفتاح أبو المكارم، المحاسبة المالية المتوسطة، دار الجامعة للنشر، الإسكندرية، مصر، 2000.
- 29- وليد ناجي الحياي، أصول المحاسبة، الجزء الأول، منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة في الدمارك، 2007.
2. الرسائل والاطروحات الجامعية:
- رسائل ماجستير
- 30- أحمد بكاي، دراسة واقع المحاسبة في قطاع البناء والأشغال العمومية في ظل النظام المحاسبي المالي (scf) - دراسة ميدانية لولايي ورقلة والأغواط، مذكرة مقدمة للاستكمال شهادة الماجستير في العلوم التجارية، تخصص المحاسبة المالية، جامعة قاصدي مرباح- ورقلة، 2015.
- 31- جمال كامل محمد، أثر الاختلاف في تطبيق معايير المحاسبة وقانون الضرائب على القياس والإفصاح عن ضرائب الدخل في القوائم المالية لشركات المقاولات، رسالة مقدمة للحصول على درجة الماجستير في المحاسبة، جامعة القاهرة، 2011.
- 32- رفيق يوسف، النظام المحاسبي المالي بين الاستجابة للمعايير الدولية ومتطلبات التطبيق، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، جامعة تبسة، 2010-2011.
- 33- محمد عادل مخلوي، انعكاسات النظام المحاسبي المالي على جودة نظم المعلومات المحاسبية الاقتصادية، دراسة حالة مؤسسة سونلغاز (المديرية الجهوية - ورقلة-)، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، شعبة علوم التسيير، تخصص محاسبة، جامعة أحمد بوقرة بوراس، 2014-2015.
- شهادة ماستر:
- 34- سعيدة عيساوي، أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على شركات التأمين، دراسة حالة الوكالة الوطنية للتأمين CAAT غرداية خلال الفترة 2009-2010، مذكرة مقدمة لإستكمال متطلبات شهادة ماستر في العلوم التجارية، ورقلة، 2011-2012.
- 35- عبد الهادي بوقفة، أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد على مكونات القوائم المالية للمؤسسات الجزائرية، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبية، جامعة قاصدي مرباح- ورقلة، 2010-2011.
- 36- وردية عون، دور النظام المحاسبي المالي (SCF) في الإفصاح عن المعلومات المالية دراسة حالة مؤسسة الإحسان البويرة، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبية، جامعة أكلي محند ولحاج، 2014-2015.
3. الدوريات و المجلات:
- 37- شعيب شنوف، أهمية التوحيد المحاسبي العالمي بالنسبة للشركات الدولية، مجلة جديد الاقتصاد، العدد 00، مجلة يصدر عن الجمعية الوطنية للاقتصاديين الجزائريين، الجزائر، 2006.
- 38- محمد رمزي جودي، اصلاح النظام المحاسبي الجزائري للتوافق مع المعايير المحاسبة الدولية، أبحاث إقتصادية و إدارية، العدد السادس ديسمبر 2009، جامعة بسكرة.
4. التقارير والقوانين والمراسيم والقرارات :
- 39- الجريدة الرسمية، قانون رقم 11/07 المتضمن النظام المحاسبي المالي، عدد 74، 2007/11/25، الجزائر، المادة 3.
- 40- الجمهورية اللبنانية وزارة المالية، المرسوم التشريعي رقم 144، المتعلق بتحديد العلاقة التعاقدية بين الأجير وصاحب العمل، 18 كانون الأول، 2002.
- 41- نقابي مقاولي الإنشاءات الأردنيين، عقد المقاولات للمشاريع الصغيرة للقطاع الخاص، 2012.

- 42-وزارة المالية، قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008، المجدد لأسقف رقم الأعمال وعدد المستخدمين والنشاط المطبق على الكيانات الصغيرة بغرض مسك محاسبة مالية مبسطة المتضمن النظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية، عدد19، 2009، الجزائر، المادة2.
- 43-وزارة المالية، مصلحة الضرائب على المبيعات، الإدارة العامة لدراسات وبحوث الفحص، دراسة نشاط المقاولات، مصر.
5. المؤتمرات والملتقيات والندوات :
- 44-إيتسام ساعد، مدى ملائمة النظام المحاسبي المالي لطبيعة المشروعات الصغيرة في الجزائر، مداخلة في الملتقى الوطني حول واقع وآفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة و المتوسطة في الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الوادي، يومي 05- 06 أفريل 2013.
- 45-رحال ناصر، عوادي مصطفى، المعالجة المحاسبية للأصول الثابتة حسب النظام المحاسبي المالي الجديد، ملتقى دولي حول الإطار المفاهيمي للنظام المالي الجديد آليات تطبيقها في ظل المعايير المحاسبية الدولية IAS-IFRS، البلدة، 13-15 أكتوبر 2009.
- 46-عبد السلام عقون، المعالجة المحاسبية للعقود الإنشاءIAS11 مداخلة في ملتقى الدولي الثالث حول النظام المحاسبي المالي الجزائري ومطابقته مع المعايير المحاسبة الدولية وتأثر على جودة المعلومات المحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الوادي، 17-18 نوفمبر 2013.
- 47-عزوز تلمي، محمد متلوي، متطلبات تكييف القواعد الجبائية مع النظام المحاسبي المالي، الملتقى الدولي الاول حول النظام المحاسبي المالي الجديد، يومي17-18-جانفي2010، المركز الجامعي الوادي.
- 48-محمد لعربي، المعالجة المحاسبية للأصول الثابتة، ملتقى دولي حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الجديد وآليات تطبيقه في ظل المعايير المحاسبة الدولية، البلدة، 13-15 -أكتوبر 2009.
- 49-محمد متناوي، علي عزوز، النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية، ملتقى حول النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية، المركز الجامعي بالوادي، 17-18 جانفي 2010.
- 50- مراد آيت محمد، سفيان أبحري، النظام المحاسبي المالي الجديد في الجزائر " تحديات وأهداف"، مداخلة في الملتقى الدولي حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الجديد وآليات تطبيقه في ظل المعايير المحاسبية الدولية IAS-IFRS، جامعة سعد دحلب، البلدة، الجزائر، 2009.
- 51-منال عمورة، الاهتلاكات و تدهور قيم التثبيات في ظل النظام المحاسبي المالي الجديد، ملتقى دولي حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الجديد وآليات تطبيقه في ظل المعايير المحاسبة الدولية، البلدة، 13-15 -أكتوبر 2009.
6. المواقع الالكترونية:
- 52- اکت لتدريب المحاسبين، 2010، www.adcompany.net
- 53- مسؤولية المقاول، والمقاول من الباطن، 2016-02-27، www.marocdroit.com
- 54- يوم 27-02-2016. <https://sarra.wordpress.com/lgc>
- 55- يوم 2016-02-28/7234281، www.bayt.com/ar/specialties.com
- 56- يوم 2016-02-28 723428 12، www.startimes.com/?t:
- 57- يوم 2016-02-29، www.ta3lime.com/showthread.php
- 58- يوم 2016-02-19/article1032490، www.alyaum.com/

ثانيا: المراجع باللغة الفرنسية

1. Livres:

59- Bernard colasse comptabilité générale et IAS economic paris 2001

60- Robert robert, normes internationales de comptabilité et d'information financière dunod paris, 2006.

