



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

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير  
قسم العلوم المالية والمحاسبة

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي

ميدان العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

شعبة: العلوم المالية والمحاسبة

تخصص: محاسبة

تأثير المعالجة المحاسبية للعقود الطويلة الأجل وفق النظام  
المحاسبي المالي على النتيجة المحاسبية  
دراسة حالة - شركة شيحاني لأشغال البناء - الوادي

تحت إشراف الدكتور:

بن خليفة بلقاسم

إعداد الطلبة:

- شبرو نذير

- عمان محمد العيد

- تامة يوسف

لجنة المناقشة:

رئيسا	أستاذ محاضر ب بجامعة الوادي	د. مصطفىاوي عمار
مشرفا ومقررا	أستاذ محاضر أ بجامعة الوادي	د. بن خليفة بلقاسم
ممتحننا	أستاذ محاضر ب بجامعة الوادي	د. وليد مرغني

السنة الجامعية: 2018/2017

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

وَقُلْ أَعْمَلُوا فِيسِرَى اللَّهِ عَمَلَكُمْ وَرَسُولُهُ وَالْمُؤْمِنُونَ وَسَتُرَدُّونَ إِلَىٰ

عِلْمِ الْغَيْبِ وَالشَّهَادَةِ فَيُنَبِّئُكُمْ بِمَا كُنْتُمْ تَعْمَلُونَ ﴿١٠٥﴾

صَدَقَ اللَّهُ الْعَظِيمِ

الإفشاء

# إهداء

إلى من أروضتني الحب والحنان إلى رمز الحب وبلسم الشفاء إلى القلب  
الناصح بالبياض إلى الشمعة متقدة التي تنير ظلمة حياتي إلى من بوجودها  
اكتسبت قوة ومحبة لا حدود لها ..... أمي الحبيبة.....

إلى من كلله الله بالهبة والوقار إلى من علمني العطاء بدون انتظار إلى  
من احمل اسمه بكل افتخار أرجو من الله أن يمد في عمرك لتري ثمار  
قد حان قطافها بعد طول انتظار..... أبي العزيز.....

إلى من اخترتها لتكون شريكة حياتي إلى نصفي الآخر إلى رفيقة عمري  
ودربي التي سارت معي نحو الحلم خطوة بخطوة .. زوجتي الغالية.....

إلى اغلي من وهبتهم حياتي إلى فلذات كبدي وبراعي ومن ابتسامتهم بلسم  
لجروحي بناتي سجي وريان إلى كتاكيت البيت محمد علي، ملاك، ميرال  
إلى لذة عشقي وسندي إلى من هم اقرب من روعي إلى من شاركني حزن  
أمي وبهم استمد عزتي وإصراري

.....أخوتي حفظهم الله.....

إلى أخي وسندي وأستاذي ... بلقاسم بن خليفة ... وزوجته وأبنائه ...

وإلى كل أفراد عائلتي

نذير

# إهداء

إلى ملاكي في الحياة.. إلى معنى الحب وإلى معنى الحنان والتفاني.. إلى  
بسمة الحياة وسر الوجود. إلى من كان دعائها سر نجاحي وحنانها بلسم جراحي

إلى اغلي الحبايب ،أطال الله في عمرها . . . . . أمي الحبيبة . . . . .

إلى من كلله الله بالهيبة والوقار .. إلى من علمني العطاء بدون انتظار .. إلى من  
أحمل اسمه بكل افتخار .. والدي العزيز أطال الله في عمره ليرى ثمارا قد حان  
وقت قطفها.. إلى الذي سبقى كلماته نجوم اهتدي بها اليوم و غدا.. وإلى الأبد

..... والدي العزيز .....

إلى رفقاء دربي.. إلى من أرى التفاؤل بعينهم والسعادة في ضحكتهم .

..... إخوتي حفظهم الله.....

إلى من كن الشموع المتقدة التي تنير ظلمة حياتي.. إلى من عرفت معهن معنى الحياة

..... أخواتي الغاليات .....

وإلى روح خالي الغالي عبد الباقي رحمه الله واسكنه فسيح جنانه

إلى ابني الغالي إياد وابنتي العزيزة مرتاج وزوجتي حفظها الله

إلى كل أفراد عائلتي

محمد العيد

# إهداء

اهدي هذا العمل المنوَّضِع إلى الوالدين أطال الله عمرهما

.....أخوتي حفظهم الله.....

.....زوجتي أصلح الله حالها.....

يوسف

شکر و عرفان

# شكر و عرفان

الحمد لله حمدا كثيرا يليق بجلاله وعظيم سلطانه . . .

والصلاة والسلام على سيد الأولين محمد رسول الله صلى الله عليه وسلم  
. . . لا يسعنا ونحن نشرف على نهاية هذا العمل إلا أن نتقدم بأسمى

معاني الشكر والعرفان والتقدير

للأستاذ المشرف الدكتور بلقاسم بن خليفة

على نصائحه وآرائه السديدة وتوجيهاته القيمة لإنجاز هذا العمل المتواضع .

كما نتقدم بجزيل الشكر لكل الأصدقاء وزملاء الدفعة والعمل .

وفي الأخير

نشكر إدارة شركة شيخاني لأشغال البناء على تعاونهم معنا في إنجاز

الدراسة التطبيقية

ونخص بالذكر مصلحة المالية والمحاسبة .

# فہر س المحتویات

# فهرس المحتويات

الإهداء

شكر و عرفان

الملخص

I - II

فهرس المحتويات

III

فهرس الجداول

IV

فهرس الأشكال

أ - هـ

المقدمة العامة

## الدراسة النظرية

الفصل الأول: مدخل عام حول النظام المحاسبي المالي والعقود الطويلة الأجل

03

تمهيد

04

المبحث الأول: عموميات حول النظام المحاسبي المالي

04

المطلب الأول: ماهية النظام المحاسبي المالي وإطاره القانوني

09

المطلب الثاني: أهداف وأهمية النظام المحاسبي المالي ومميزاته

11

المطلب الثالث: فروض ومبادئ النظام المحاسبي المالي

16

المبحث الثاني: المبحث الثاني: العقود طويلة الأجل وفقا للمعايير الدولية

16

المطلب الأول: تعريف العقود طويلة الأجل وأنواعها

17

المطلب الثاني: متطلبات المعيار رقم IAS11 (عقود طويلة الأجل)

19

المطلب الثالث: شروط واجراءات العقود طويلة الأجل

20

المبحث الثالث: العقود طويلة الأجل حسب النظام المحاسبي المالي

20

المطلب الأول: مفهوم عقود طويلة الأجل

21

المطلب الثاني: طرق تقييم العقود طويلة الأجل

21

المطلب الثالث: خصائص عقود طويلة الأجل

22

خلاصة الفصل الأول

## الفصل الثاني: طرق القياس في العقود طويلة الأجل وتأثيرها على النتيجة

26  
27  
27  
28  
30  
34  
34  
35  
37  
39  
39  
43  
50

تمهيد  
المبحث الأول: قياس الإيراد في العقود طويلة الأجل  
المطلب الأول: ماهية الإيراد وأنواعه  
المطلب الثاني: الإيرادات المتعلقة بالعقود طويلة الأجل  
المطلب الثالث: قياس الإيراد  
المبحث الثاني: قياس التكاليف في العقود طويلة الأجل  
المطلب الأول: ماهية التكاليف وعناصرها  
المطلب الثاني: التكاليف المتعلقة بالعقود طويلة الأجل  
المطلب الثالث: إجراءات التعاقد لتكاليف عقود طويلة الأجل  
المبحث الثالث: طرق القياس وتأثيرها على النتيجة المحاسبية  
المطلب الأول: طريقة نسبة التقدم أو نسبة الانجاز  
المطلب الثاني: طريقة الإتمام  
المطلب الثالث: تأثير طرق القياس على النتيجة  
خلاصة الفصل الثاني

## الدراسة التطبيقية

### الفصل الثالث: دراسة حالة- مؤسسة شيحاني لأشغال البناء والترقية العقارية

53  
54  
54  
55  
55  
58  
58  
59  
69  
72

تمهيد  
المبحث الأول : لمحة على المؤسسة محل الدراسة (شركة شيحاني)  
المطلب الأول : نشأة شركة شيحاني و أهم نشاطاتها  
المطلب الثاني: الدور الاقتصادي للمؤسسة  
المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي للمؤسسة  
المبحث الثاني : المعالجة المحاسبية للعقود طويلة الأجل في مؤسسة شيحاني لأشغال البناء  
المطلب الأول :المعلومات الخاصة بالعقد  
المطلب الثاني : التسجيلات المحاسبية للعقود طويلة الأجل وفق طرق القياس  
المطلب الثالث : تأثير طرق القياس على النتائج المتوصل إليها في المؤسسة  
خلاصة الفصل الثالث

74

الخاتمة

V-VI

قائمة المراجع

قائمة الجداول

## فهرس الجداول

رقم الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
47	يبين مختلف نقاط الاختلاف بين طرق القياس	الجدول رقم (01)
58	مصاريق العقد	الجدول رقم (02)
58	وضعيات الأشغال	الجدول رقم (03)
59	الكشف التفصيلي لوضعيات الأشغال (الفوترة )	الجدول رقم (04)
63	الكشف التفصيلي للمقبوضات (التحصيلا ت)/التسيقات	الجدول رقم (05)
63	تحديد التكاليف المتراكمة للعقد	الجدول رقم (06)
64	ملخص نسب الانجاز على مدى عمر المشروع	الجدول رقم (07)
64	تحديد الإيرادات بواسطة نسبة الانجاز	الجدول رقم (08)
64	تحديد النتيجة لكل سنة	الجدول رقم (09)
70	ملخص نتائج الدراسة	الجدول رقم (10)

قائمة الأشكال

## فهرس الأشكال

رقم الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
55	الهيكمل التنظيمي العام للمؤسسة محل الدراسة	الشكل رقم (01)

ملخص الدراسة

## ملخص:

تهدف هذه المذكرة إلى المعالجة المحاسبية للعقود الطويلة الأجل ومدى تأثيرها على النتيجة المحاسبية، كما تهدف هذه الدراسة إلى قياس مدى توافق المعالجة المحاسبية للعقود الطويلة الأجل وطرق القياس المنتهجة وفق النظام الحاسبي المالي (التشريع الجزائري)، والمعيار المحاسبي الدولي رقم (11) عقود المقاولات، فالعقود طويلة الأجل عبارة عن عقد له مجموعة من الأحكام والشروط والضوابط القانونية، يبرم بين طرفين، أي هو عقد يتم بين المقاول وصاحب المشروع ، ويسري لفترة زمنية محددة عادة ما تكون أكثر من سنة، كما تسعى جميع المؤسسات بجميع أشكالها وأنواعها إلى تطبيق مبدأ الاعتراف بالإيراد، ويتم الاعتراف بإيراد العقود طويلة الأجل بأكثر من طريقة محاسبية، منها طريقة نسبة التقدم في الانجاز و طريقة العقود التامة، و سنحاول رصد أهم الإشكاليات والتحديات التي تواجه عملية التطبيق في البيئة الجزائرية، و ذلك في محاولة لإيجاد الحلول لها و اختبار مدى تأثير تلك الطرق على النتيجة المحاسبية.

## الكلمات المفتاحية :

النظام المحاسبي المالي،العقود الطويلة الأجل،المعيار الدولي رقم (11) ، الاعتراف بالإيراد، طرق القياس المحاسبي،النتيجة المحاسبية .

## Abstract:

The objective of This study is to measure the extent to which the accounting treatment of long-term contracts and the methods of measurement adopted in accordance with the financial accounting system (Algerian legislation), IAS 11 (Construction Contracts) Long-term contracts are a contract with a set of legal terms, conditions and controls, concluded between two parties, a contract between the contractor and the owner of the project, which is valid for a specified period of time, usually more than one year. All institutions in all their forms and types endeavor to apply the principle of And the recognition of the revenue of long-term contracts in more than one accounting method, including the method of proportion of progress in completion and the method of full contracts, and we will try to monitor the most important problems and challenges facing the process of application in the Algerian environment in an attempt to find solutions and test the impact of those methods On the accounting result.

## key words:

Financial accounting, long-term contracts, IAS 11 Revenue recognition, accounting measurement methods, accounting results.

المقدمة العامة

يعد قطاع المقاولات والبناء أحد القطاعات التي تحتل مكانة هامة في الاقتصاد الجزائري، ونظرا لامتداد عملية انجاز المشاريع لأكثر من فترة محاسبية أي أكثر من فترتين محاسبتين، أدى ذلك إلى الدفع بالهيئات المهنية المحاسبية إلى البحث عن التأطير المحاسبي الخاص الذي يساير ويتمشى مع طبيعة هذا القطاع، والذي يرتبط أساسا بالقياس والاعتراف والإفصاح لنتائج وإيرادات العقد، وفي تحديد اللحظة المناسبة للاعتراف بأحقية اكتسابها.

وقد عرفت الجزائر تغيرا كبيرا في المحاسبة المنتهجة بتشريعيها للنظام المحاسبي المالي، وذلك كمحاولة لمسايرة الاتجاهات الدولية في المحاسبة ومنها مجال العقود طويلة الأجل، والذي تم على إثرها إصدار العديد من القوانين والتعليمات التي توضح كيفية المعالجة المحاسبية للعقود طويلة الأجل.

ويعتبر مصطلح العقود طويلة الأجل أحد المفاهيم المستحدثة في النظام المحاسبي المالي، من خلال محاولته استيفاء متطلبات التوافق والاندماج مع المعايير المحاسبية الدولية، ويتعلق الأمر بعمليات البناء والتشييد التي يتطلب تنفيذها أكثر من فترة محاسبية، حيث يكون تاريخ بداية العقد وتاريخ الانتهاء منه في فترات مالية مختلفة ومتعاقبة، معنى ذلك أن عملية اكتساب الإيراد تتخلله عدة فترات محاسبية وهي الفترات التي يتم خلالها عملية تنفيذ العقد.

وأهم المشكلات المحاسبية المتعلقة بالعقود طويلة الأجل تتمثل في كيفية تحديد الإيراد الذي ينبغي إثباته وتوقيت الاعتراف به، وكذلك كيفية معالجة التكاليف التي تحدث خلال عملية التنفيذ وفي قياس وتحديد التكاليف اللازمة لاستكمال العقد، ومعالجة الإيرادات المتعلقة بالعقود طويلة الأجل يعد خروجاً عن قاعدة البيع كأساس لإثبات الإيراد.

هذه الإشكالات التي سبق ذكرها يمكن أن تؤثر بشكل إيجابي أو سلبي على نتيجة دورة الاستغلال في فترات تنفيذ العقد.

### 1) الإشكالية الرئيسية:

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

" ما مدى تأثير اختلاف طرق تقييم وتسجيل العقود طويلة الأجل وفق النظام المحاسبي المالي

على النتيجة المحاسبية؟ . "

- ولتسهيل الإجابة على الإشكال المطروح تم طرح الأسئلة الفرعية وذلك كما يلي:
- هل تتوافق المعالجة المحاسبية للعقود طويلة الأجل وفق النظام المحاسبي المالي مع المعيار المحاسبي الدولي رقم 11؟.
  - هل تتوافق البيئة الجزائرية مع المعيار المحاسبي الدولي رقم 11 لتطبيق متطلبات المعالجة المحاسبية لعقد المقاوله وفق النظام المحاسبي المالي؟.
  - هل لتعدد الطرق المحاسبة المعتمدة في المعالجة المحاسبية لعقود طويلة الأجل تأثيرات ايجابية أو سلبية على النتيجة؟.
  - هل يساهم النظام المحاسبي المالي في تحسين الأداء المحاسبي في قطاع البناء و الأشغال العمومية في مجالات القياس والتسجيل والاعتراف؟.

### (2) فرضيات الدراسة:

- للإجابة على هذه الأسئلة قمنا بطرح مجموعة من الفرضيات لاختبار صحتها من عدمها، وهي كالتالي:
- قد تتوافق المعالجة المحاسبية للعقود طويلة الأجل وفق النظام المحاسبي المالي بنسبة كبيرة مع المعيار المحاسبي الدولي رقم 11؛
  - عموما تعتبر البيئة الجزائرية ملائمة لتطبيق متطلبات المعالجة المحاسبة للعقود طويلة الأجل وفق النظام المحاسبي المالي؛
  - إن تعدد الطرق المحاسبية المعتمدة في المعالجة المحاسبة للعقود طويلة الأجل من الممكن أن يكون لها تأثيرات ايجابية وسلبية على النتيجة؛
  - قد يساهم النظام المحاسبي المالي في تحسين الأداء المحاسبي في مجالات القياس والتسجيل والاعتراف في مجال البناء والأشغال العمومية.

### (3) أهداف الدراسة:

إن الهدف الرئيسي يتمثل في إظهار الفعالية الاقتصادية للمؤسسة الجزائرية في قطاع البناء والأشغال العمومية والذي لن يظهر إلا بوجود نظام محاسبي فعال وجيد يعكس حقيقة الأداء الاقتصادي من خلال طرق القياس والتقييم التي تنتهجها المؤسسات لتطبيقه ميدانياً وسنحاول رصدها من خلال تحقيق بعض الأهداف الآتية:

- توضيح مدى توافق النظام المحاسبي المالي مع المعيار المحاسبي الدولي رقم 11 عقود المقاولات؛
- التحقق من أن البيئة الجزائرية والمتمثلة في البيئة القانونية والجبائية ملائمة لتطبيق النظام المحاسبي المالي؛
- دراسة أهم التطورات التي جاء بها النظام المحاسبي المالي والتي قدمها المشرع الجزائري في ما يخص عقود طويلة الأجل؛
- دراسة أثر تنوع الطرق المحاسبية ( نسبة الانجاز / الإتمام ) على المعالجة المحاسبية للعقود طويلة الأجل في ظل النظام المحاسبي المالي في مجالات القياس والاعتراف المحاسبي؛
- تحليل طرق تقدير النتائج بتحديد الإيرادات والتكاليف لكل فترة من فترات الانجاز مع المقارنة بين تلك الطرق والمعالجة المحاسبية لها؛
- الخروج بنتائج واستنتاجات وتوصيات من شأنها أن تساعد الباحثين في دراساتهم المستقبلية.

### (4) أهمية الدراسة:

تتمثل أهمية الدراسة في كيفية التسجيل المحاسبي للعقود طويلة الأجل وفقاً للنظام المحاسبي المالي وتأثيرها على النتيجة، من خلال تشخيص وتحليل النظام المحاسبي المالي ومدى ملائمة البيئة الجزائرية لتطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم 11، وذلك لتحديد أهم الإشكاليات والصعوبات التي تواجه شركات المقاولات، وتحاول هذه الدراسة المساهمة في تطوير الأنظمة المحاسبية في شركات المقاولات بما يتناسب مع المعيار الدولي رقم 11.

### 5) مبررات اختيار الموضوع:

كان لاختيار هذا الموضوع أسباب موضوعية وذاتية أهمها:

#### \* الأسباب الموضوعية:

- الانتشار الكبير والواسع لشركات المقاوله في الجزائر؛
- إزالة الغموض التقني والقانوني للعقود طويلة الأجل وما تطرحه من مشاكل على المستوى المحاسبي والجبائي؛
- إبراز إشكالية تطبيق النظام المحاسبي المالي بالنسبة لشركات المقاوله استنادا على المعيار المحاسبي الدولي رقم 11.

#### \* الأسباب الذاتية:

- ارتباط الدراسة بموضوع التخصص؛
- قلة أو انعدام الدراسات السابقة في هذا المجال؛
- محاولة زيادة و أترء معلوماتنا في هذا المجال.

### 6) الإطار الزمني والمكاني:

يتمثل الإطار الزمني و المكاني لهذه الدراسة فيما يلي:

#### \* الإطار الزمني:

ويتمثل في الفترة التي تم فيها إعداد المذكرة انطلاقا من شهر أكتوبر 2017 إلى شهر ماي 2018 وهو الإطار الزمني متعلق بالدراسة النظرية، أما الإطار الزمني للدراسة الميدانية فيمكن حصره بين سنة 2015 إلى 2018.

#### \* الإطار المكاني:

وتتمثل في الدراسة الميدانية على مستوى شركة شيجاني لأشغال البناء والترقية العقارية.

### 7) المنهج والأدوات المستخدمة:

#### أ- منهج المتبع:

بهدف الإجابة عن التساؤلات المطروحة والإحاطة بمختلف جوانب الموضوع تم الاعتماد على المنهج الوصفي في الجانب النظري للدراسة حيث تطرقنا إلى النظام المحاسبي المالي، والمعيار المحاسبي الدولي رقم (11) والعقود طويلة الأجل حسب التشريع الجزائري، أما في الجانب التطبيقي فقد اعتمدنا على المنهج التحليلي ومنهج دراسة الحالة في دراسة مدى توافق المعالجة المحاسبية للعقود طويلة الأجل وفق النظام المحاسبي المالي والمعيار المحاسبي الدولي رقم 11.

#### ب- الأدوات المستخدمة:

-المسح المكتبي و الغرض منه الوقوف على أهم ما تناولته المراجع و المصادر المختلفة؛  
-الاطلاع على بعض المجالات بإضافة الى التشريعات القانونية.

### 8) صعوبات الدراسة:

يمكن حصر الصعوبات التي واجهتنا في النقاط التالية:

- صعوبة تحصيل المعلومات المرتبطة بالواقع الجزائري في ظل عدم تجاوب أو اهتمام من بعض المقاولين؛
- النقص الشديد في المراجع المتعلقة بالموضوع خصوصا المراجع الوطنية؛
- قلة الدراسات الأكاديمية الوطنية المتخصصة في هذا الموضوع و بهذا القطاع خصوصا؛
- عدم إمكانية إجراء دراسات ميدانية؛
- عدم إعطاء المشرع الجزائري اهتمام للعقود طويلة الأجل حيث ذكرها في مادتين أو ثلاث مواد وبدون تفاصيل كافية؛
- الاختلاف والتباين في تطبيق طريقة نسبة الانجاز خاصة فيما يتعلق بتحديد نسبة الانجاز.

### 9) محتوى الدراسة:

لإبراز وتحقيق أهداف الدراسة ومعالجتها بصورة علمية، ارتأينا تقسيم الموضوع إلى فصلين نظريين وفصل تطبيقي تناولنا فيه الدراسة الميدانية، ويمكن استعراض ذلك على النحو التالي:

**\*الفصل الأول:** المعنون بمدخل عام حول النظام المحاسبي المالي والعقود طويلة الأجل، وقد تم حصره في ثلاث مباحث، حيث تناولنا في المبحث الأول عموميات حول النظام المحاسبي المالي، أما المبحث الثاني تناول العقود طويلة الأجل وفقا للمعايير الدولية، أما المبحث الثالث فقد تناول العقود طويلة الأجل حسب النظام المحاسبي المالي.

**\*الفصل الثاني:** المعنون بطرق القياس في العقود طويلة الأجل وتأثيرها على النتيجة وتم حصره في ثلاث مباحث، حيث تناولنا في المبحث الأول قياس الإيراد في العقود طويلة الأجل، والمبحث الثاني تناول قياس التكاليف في العقود طويلة الأجل، والمبحث الثالث تناول طرق القياس وتأثيرها على النتيجة.

**\*الفصل الثالث:** المعنون بدراسة مدى تأثير العقود الطويلة الأجل وفق النظام المحاسبي المالي على النتيجة المحاسبية في شركة شيحاني لأشغال البناء والترقية العقارية وتم حصره في مبحثين، خصص المبحث الأول لإعطاء لمحة عن الشركة محل الدراسة (شركة شيحاني لأشغال البناء والترقية العقارية)، أما المبحث الثاني فخصص للمعالجة المحاسبية لعقود طويلة الأجل في شركة شيحاني لأشغال البناء والترقية العقارية.

الدراسة النظرية

# الفصل الأول

• مدخل عام حول النظام المحاسبي المالي

والعقود الطويلة الأجل

**تمهيد :**

إن مختلف الأنشطة الاقتصادية ليست بنفس الدرجة في تحقيق الهدف الإنتاجي خلال دورة الاستغلال، بحيث لا يرتبط تحقيقها بالفترة المحاسبية إلا من خلال الاعتراف بآثارها على نتيجة العملية الاقتصادية، وهذا ما ينتج عنه مشاكل في الفكر المحاسبي على مختلف مراحل القياس، التغيير، والتسجيل، والاعتراف المحاسبي في نهاية الفترة المحاسبية للإيراد والنتيجة، حيث أن كلاهما يعتبران أحد المؤشرات الأساسية المتعارف عليها في التعبير عن الكفاءة والفعالية والأداء الاقتصادي لأي كيان مهما كان نوع نشاطه.

ونجد في العقود طويلة الأجل بعض الحالات التي يتنافى فيها الإنجاز مع الفترات المحاسبية، وهذا لمحدودية أدوات القياس المحاسبية الفعالة في تحديد حجم رقم الأعمال المنجز أو المنتهي خلال الفترة المحاسبية.

وتعتبر العقود طويلة الأجل أحد أهم تلك الحالات، حيث تحاول المحاسبة وعلى اختلاف الممارسات المحاسبية في الدول إيجاد الحلول المتمثلة في الطرق والأدوات والمعايير المحاسبية، والتي لها القدرة على توفير شفافية ومصداقية المعلومات المحاسبية والمالية للإثبات الصحيح للعقود طويلة الأجل.

ومن خلال العقود طويلة الأجل، فقد أقرت الجهود المحاسبية الدولية المتمثلة في المعايير المحاسبية الدولية عن العديد من الطرق المحاسبية التي تبنتها معظم الدول، ومنها الجزائر التي أصدرت تشريع محاسبي يتوافق إلى حد كبير مع المعايير المحاسبية الدولية، والتي حاولت ولازالت تحاول للوصول بنظامها المحاسبي مع ما هو متداول دولياً.

## المبحث الأول: عموميات حول النظام المحاسبي المالي

يشكل النظام المحاسبي المالي أحد الخطوات الأساسية لتطبيق معايير المحاسبة الدولية في الجزائر في ظل متطلبات اقتصاد السوق، باعتبارها تستجيب لمتطلبات العولمة الاقتصادية.

ولقد تمّ اعتماد تطبيق النظام المحاسبي المالي نظرا للنقائص التي تخللت المخطط الوطني للمحاسبة. فمن خلال هذا المبحث سنتطرق إلى عموميات حول النظام المحاسبي المالي، وذلك بالتطرق إلى ماهية النظام المحاسبي المالي وإطاره القانوني، وإبراز أهدافه وأهميته والوقوف على مختلف المبادئ والفرضيات التي يقوم عليها.

### المطلب الأول: ماهية النظام المحاسبي المالي وإطاره القانوني ومكوناته

#### أولاً: تعريف النظام المحاسبي المالي

نص القانون رقم 07-11 المؤرخ في 15 ذو القعدة 1428هـ الموافق 25 نوفمبر 2007 والمتضمن النظام المحاسبي المالي، وتحديدا المادة (03) منه والتي وردت كالتالي " المحاسبة المالية نظام لتنظيم المعلومة المالية، يسمح بتخزين معطيات قاعدية عددية وتصنيفها، وتقييمها، وتسجيلها، وعرض كشف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات الكيان، ونجاعته، ووضعية خزينته في نهاية السنة المالية." <sup>1</sup>

من خلال مضمون المادة (03) من القانون أعلاه فإن النظام المحاسبي المالي يقوم على:<sup>2</sup>  
-تعريف المفاهيم التي تشكل أساس إعداد وعرض الكشوف المالية الرسمية كالاتفاقيات والمبادئ المحاسبية التي يتعين التقيد بها، والتوصيات النوعية للمعلومة المالية؛  
-يشكل هذا النظام مرجعا لوضع معايير جديدة؛  
-يسهل تفسير المعايير المحاسبية وفهم العمليات أو الأحداث غير المنصوص عليها صراحة في التنظيم المحاسبي.

#### ثانيا: الإطار القانوني للنظام المحاسبي المالي

يتضمن الإطار القانوني للنظام المحاسبي المالي ما يلي:  
-القانون رقم 07-11 المؤرخ في 15 ذو القعدة عام 1428 الموافق 25 نوفمبر سنة 2007،  
يتضمن النظام المحاسبي المالي؛<sup>3</sup>

<sup>1</sup> الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 74 الموافق لـ 25 نوفمبر 2007، السنة الرابعة والأربعون، ص: 03.

<sup>2</sup> مفيد عبد اللاوي، النظام المحاسبي المالي الجديد، الطبعة الأولى، مطبعة مزوار، الجزائر، 2008، ص: 54.

<sup>3</sup> الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 74 لسنة 2007، مرجع سابق، ص: 03.

-المرسوم التنفيذي رقم: 08-156 المؤرخ في 20 جمادى الأولى عام 1429 الموافق 26 مايو 2008، يتضمن تطبيق أحكام القانون رقم 07-11 المؤرخ في 15 ذو القعدة عام 1428 الموافق 25 نوفمبر 2007 والمتضمن النظام المحاسبي المالي؛<sup>1</sup>

-القرار المؤرخ في 23 رجب 1429 الموافق 26 يوليو 2008، الصادر عن وزارة المالية، يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها؛<sup>2</sup>

-المرسوم التنفيذي رقم: 09-110 المؤرخ في 11 ربيع الثاني عام 1430 الموافق 07 أبريل سنة 2009، تحدد شروط وكيفيات مسك المحاسبة بواسطة أنظمة الإعلام الآلي.<sup>3</sup>

### ثالثا: مكونات النظام المحاسبي المالي

يتضمن النظام المحاسبي المالي الجزائري إطارا تصوريا للمحاسبة المالية، ومعايير محاسبية ومدونة حسابات، وهو مضمون الفصل الثاني من القانون رقم 07-11 والذي جاء تحت عنوان الإطار التصوري والمبادئ المحاسبية والمعايير المحاسبية، من خلال المواد من 06 إلى 09، إذ تطرقت المادة 06 إلى مضمون النظام المحاسبي المالي عموما، في حين تطرقت المواد من 07 إلى 09 بالتفصيل إلى الإطار التصوري، المعايير المحاسبية، مدونة الحسابات على التوالي، ووردت المادة 06 على النحو التالي:<sup>4</sup>

\*المادة 06 : يتضمن النظام المحاسبي المالي إطارا تصوريا للمحاسبة المالية، ومعايير محاسبية ومدونة حسابات تسمح بإعداد كشوف مالية على أساس المبادئ المحاسبية المعترف بها عامة، ولا سيما:

-محاسبة التعهد؛

-استمرارية الاستغلال؛

-قابلية الفهم؛

-الدلالة؛

-المصادقية؛

-قابلية المقارنة؛

-التكلفة التاريخية؛

-أسبقية الواقع الاقتصادي على المظهر القانوني.

1. **الإطار التصوري:** تطرقت المادة 07 من القانون رقم 07-11 السالف الذكر إلى مفهوم الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي، ووردت كالتالي:<sup>5</sup>

<sup>1</sup> الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 27 الموافق لـ 28 مايو 2008، السنة الخامسة والأربعون، ص: 11.

<sup>2</sup> الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 19 الموافق لـ 25 مارس 2009، السنة السادسة والأربعون، ص: 03.

<sup>3</sup> الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 21 الموافق لـ 08 أبريل 2009، السنة السادسة والأربعون، ص: 04.

<sup>4</sup> الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 74 لسنة 2007، مرجع سابق، ص: 04.

<sup>5</sup> نفس المرجع السابق، ص: 04.

\*المادة 07: يشكل الإطار التصوري للمحاسبة المالية دليلا لإعداد المعايير المحاسبية، وتأويلها واختيار الطريقة المحاسبية الملائمة عندما تكون بعض المعاملات وغيرها من الأحداث الأخرى غير معالجة بموجب معيار أو تأويل.  
يعرف الإطار التصوري:  
- مجال التطبيق؛  
- المبادئ والاتفاقيات المحاسبية؛  
- الأصول والخصوم والأموال الخاصة والمنتجات والأعباء.  
يحدد الإطار التصوري للمحاسبة المالية عن طريق التنظيم.  
وقد فسرت المادة 02 من المرسوم التنفيذي رقم 08-156 السالف الذكر مضمون المادة 07 السالف ذكرها ووردت كالتالي<sup>1</sup>:

\*المادة 02: إن الإطار التصوري للمحاسبة المالية المنصوص عليه في المادة 07 من القانون رقم 07-11 المؤرخ في 15 ذي القعدة عام 1428هـ الموافق 25 نوفمبر 2007، والمذكور أعلاه:  
- يعرف المفاهيم التي تشكل أساس إعداد وعرض الكشوف المالية، كالاتفاقيات والمبادئ المحاسبية التي يتعين التقيد بها والخصوصيات النوعية للمعلومة المالية؛  
- يشكل مرجعا لوضع معايير جديدة؛  
- يسهل تفسير المعايير المحاسبية وفهم العمليات أو الأحداث غير المنصوص عليها صراحة في التنظيم المحاسبي.

2. المعايير المحاسبية: تطرقت المادة 08 من القانون رقم 07-11 السالف ذكره إلى تحديد مفهوم المعايير المحاسبية للنظام المحاسبي المالي، ووردت كالتالي<sup>2</sup>:

\*المادة 08: تحدد المعايير المحاسبية:  
- قواعد تقييم وحساب الأصول والخصوم والأعباء والمنتجات؛  
- محتوى الكشوف المالية وكيفية عرضها؛  
تحدد المعايير المحاسبية عن طريق التنظيم.  
وفسرت المادتان 29 و30 من المرسوم التنفيذي رقم 08-156 السالف الذكر، المادة 08 من القانون رقم 07-11 السالف ذكره، ووردتا كالتالي<sup>3</sup>:

\*المادة 29: تشكل المعايير المحاسبية المنصوص عليها في المادة 8 من القانون رقم 07-11 المؤرخ في 15 ذي القعدة عام 1428هـ الموافق 25 نوفمبر سنة 2007 والمذكور أعلاه، الوسائل

<sup>1</sup>الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 27 لسنة 2008، مرجع سابق، ص:11.

<sup>2</sup>الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 74 لسنة 2007، مرجع سابق، ص: 04.

<sup>3</sup>الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 27 لسنة 2008، مرجع سابق، ص 14.

التقنية الناتجة عن الإطار التصوري والتي تحدد طرق التقييم ومحاسبة عناصر الكشوف المالية والموضحة في المادة 30 أدناه.

\*المادة 30: تتمثل المعايير المتعلقة بالأصول أساسا فيما يأتي:

-التثبيات العينية والمعنوية؛

-التثبيات المالية؛

-المخزونات والمنتجات قيد التنفيذ؛

تتمثل المعايير المتعلقة بالخصوم أساسا فيما يأتي:

-رؤوس الأموال الخاصة؛

-الإعانات؛

-مؤونات المخاطر؛

-القروض والخصوم المالية الأخرى.

تتمثل المعايير المتعلقة بقواعد التقييم والمحاسبة فيما يأتي:

-الأعباء؛

-المنتجات.

تتمثل المعايير ذات الصفة الخاصة أساسا فيما يأتي:

-تقييم الأعباء والمنتجات المالية؛

-الأدوات المالية؛

-عقود التأمين؛

-العمليات المنجزة بصفة مشتركة أو لحساب الغير؛

-العقود طويلة المدى؛

-الضرائب المؤجلة؛

-عقود إيجار . تمويل؛

-امتيازات المستخدمين؛

-العمليات المنجزة بالعملات الأجنبية؛

تحدد كفيات تطبيق هذه المادة بموجب قرار من الوزير المكلف بالمالية.

3. مدونة الحسابات: وتطرقت المادة 09 من القانون رقم 07-11 السالف ذكره إلى كيفية تسجيل

عمليات الكيان ضمن مدونة الحسابات، ووردت كما يلي:<sup>1</sup>

\*المادة 09: "تسجل العمليات الناتجة عن نشاطات الكيان في حسابات تحدد مدونتها ومضمونها

وقواعد سيرها عن طريق التنظيم".

<sup>1</sup>الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 74 لسنة 2007، مرجع سابق، ص: 04.

وفسرت المادة 31 من المرسوم التنفيذي رقم 08-156 ووردت كالتالي:<sup>1</sup>  
\* المادة 31 : طبقا للمادة 09 من القانون رقم 07-11 المؤرخ في 15 ذي القعدة 1428هـ الموافق 25 نوفمبر سنة 2007 والمذكور أعلاه، فإن مدونة الحسابات هي مجموعة من الحسابات المجمعة في فئات متجانسة تسمى أصنافا.

تحدد مدونة الحسابات ومحتواها وقواعد سيرها بموجب قرار من الوزير المكلف بالمالية.  
وأشار الباب الثالث (مدونة الحسابات وسيرها) من القرار المؤرخ في 23 رجب 1429هـ الموافق لـ 26 يوليو 2008 السالف الذكر وتحديدًا الفصل الأول منه (مدونة الحسابات) إلى مضمون مدونة الحسابات التي تطبق على الكيانات، إذ تطرق القسم الأول (مبادئ مخطط الحسابات) في مادة واحدة إلى مبادئ مخطط الحسابات، ووردت كالتالي:<sup>2</sup>

\* المادة 1.311 "يعد كل كيان مخطط حسابات واحد على الأقل ملائماً لهيكله ونشاطه واحتياجاته إلى الإعلان الخاص بالتسيير، والحساب هو أصغر وحدة معتمدة لترتيب وتسجيل الحركات المحاسبية، وتجمع الحسابات في فئات متجانسة تدعى طبقة، وتوجد فئتان من طبقة الحسابات:  
-طبقات حسابات الوضعية؛  
-طبقات حسابات التسيير.

وكل طبقة تقسم إلى حسابات تعرف بأعداد ذات رقمين أو أكثر في إطار تقنين عشري.

ويستفاد من مضمون المادة 2.312 و3.312 من القرار المؤرخ في 26 يوليو 2008 السالف الذكر إلى أن المدونة تضم 7 أصناف رئيسية من الحسابات واجبة التطبيق على كل الكيانات، الخمسة أصناف الأولى تتعلق بحسابات الميزانية\*، والصنفين الأخيرين يتعلقان بحساب النتائج\*\* (حسب طبيعة الأعباء)، وتتمثل هذه الأصناف في:

-الصنف الأول: حسابات رؤوس الأموال؛

-الصنف الثاني: حسابات التثبيتات؛

-الصنف الثالث: حسابات المخزونات والمنتجات قيد التنفيذ؛

-الصنف الرابع: حساب الغير؛

-الصنف الخامس: الحسابات المالية؛

-الصنف السادس: حسابات الأعباء؛

-الصنف السابع: حسابات المنتجات.

<sup>1</sup>الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 27 لسنة 2008، مرجع سابق، ص: 14.

<sup>2</sup>الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 19 لسنة 2009، مرجع سابق، ص: 44.

\* انظر 2.312 الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 19 لسنة 2009، مرجع سابق، ص: 44.

\*\* انظر المادة 3.312 الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 19 لسنة 2009، مرجع سابق، ص: 45.

وللكيانات حرية إدراج أصناف أخرى من الحسابات، وهو ما تطرقت إليه المادة 3.312 من القرار المؤرخ في 26 يوليو 2008 السالف الذكر، ووردت كالتالي:<sup>1</sup>

\* المادة 3.312: تستعمل الكيانات بحرية، الطبقات 0،8،9 غير المستعملة في مستوى الإطار المحاسبي، وذلك لمتابعة محاسبتها التسييرية، والتزاماتها المالية خارج الميزانية، أو من أجل عمليات خاصة محتملة قد لا يكون لها موقع في حسابات الطبقات من 1 إلى 7 فالمتابعة الدائمة للالتزامات المالية خارج الميزانية تشكل إلزاما، وعليه تظهر وضعية هذه الالتزامات في نهاية الفترة في ملحق الكشوف المالية.

### المطلب الثاني: أهداف وأهمية النظام المحاسبي المالي ومميزاته

أولا: أهمية النظام المحاسبي المالي :

يمكن حصر ذلك في النقاط التالية:<sup>2</sup>

- يسمح بتوفير معلومة مالية مفصلة ودقيقة تعكس الصورة الصادقة للوضعية المالية للمؤسسة؛
- توضيح المبادئ المحاسبية الواجب مراعاتها عند التسجيل المحاسبي والتقييم، وكذا إعداد القوائم المالية؛
- يستجيب لاحتياجات المستثمرين المالية والمستقبلية، كما أنه يسمح بإجراء المقارنة؛
- يساهم في تحسين وتسيير المؤسسة من خلال فهم أفضل المعلومات التي تشكل أساس لاتخاذ القرار، وتحسين اتصالها مع مختلف الأطراف المهتمة بالمعلومة المالية؛
- يسهل عملية مراقبة الحسابات التي تتركز على مبادئ محددة بوضوح؛
- يشجع الاستثمار الأجنبي المباشر نظرا لاستجابته لاحتياجات المستثمرين الأجانب لاسيما في مجالات المحاسبة المالية؛
- يضمن تطبيق المعايير المحاسبية الدولية المتعامل بها دوليا، مما يدعم شفافية الحسابات وتكريس الثقة في الوضعية المالية للمؤسسة؛
- انسجام النظام المحاسبي المالي المطبق في الجزائر مع الأنظمة المحاسبية العالمية؛
- يسمح بمقارنة القوائم المالية للمؤسسة مع مؤسسة أخرى تنتمي لنفس القطاع، سواء داخل الوطن أو خارجه أي مع الدولة التي تطبق المعايير المحاسبية الدولية؛
- يعتمد على القيمة العادلة في تقييم أصول المؤسسة بالإضافة إلى التكلفة التاريخية المعتمدة في المخطط المحاسبي الوطني، مما يسمح بتوفير معلومات مالية تعكس الواقع الحقيقي للمؤسسة؛

<sup>1</sup> الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 19 لسنة 2009، مرجع سابق، ص:45.

<sup>2</sup> عمار بن عيشي، معوقات تطبيق النظام المحاسبي المالي في شركات المساهمة الجزائرية (دراسة حالة ولاية بسكرة) المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية، العدد 01 جامعة قاصدي مرباح-ورقلة، 2014، ص ص: 88 - 89.

-تقديم صورة وافية عن الوضعية المالية للمؤسسة من خلال استحداث قوائم مالية جديدة، تتمثل في قائمتي سيولة الخزينة والتغيير في الأموال الخاصة، بالإضافة إلى جدول الحسابات النتائج حسب الوظيفة.

### ثانيا: أهداف النظام المحاسبي المالي

إن النظام المحاسبي المالي يقوم على مجموعة من الأهداف، وقد أشارت لها المادة (03) من المرسوم التنفيذي رقم 08-156 باختصار ووردت كما يلي<sup>1</sup>:

\*المادة 03: يهدف الإطار التصوري للمحاسبة المالية إلى المساعدة على :

-تطوير المعايير؛

-تحضير الكشوف المالية؛

-تفسير المستعملين للمعلومة المتضمنة في الكشوف المالية المعدة وفق المعايير المحاسبية؛

-إبداء الرأي حول مدى مطابقة الكشوف المالية مع المعايير.

إضافة إلى الأهداف التي ذكرت في المادة (03) فإن النظام المحاسبي المالي يهدف إلى<sup>2</sup>:

-توفير أوسع قاعدة من البيانات والمعلومات؛

-التحديد الدقيق للمفاهيم ومهامها؛

-تحليل أوسع للقوائم المالية؛

-تنشيط الأسس في تقييم المركز المالي؛

-الحد من التهرب الضريبي.

كما أن هناك أهداف أخرى لم يتم ذكرها في المادة (03) أعلاه نذكر منها<sup>3</sup> :

-إعطاء صورة صادقة للوضعية المالية، وأداء وتغيرات الوضعية المالية للمنشأ بمراعاة الالتزامات

القانونية التي يجب على الوحدات احترامها دون استثناء تنظيمها، حجم وطبيعة نشاطها؛

-السماح بمقارنة موثوق فيها في ظرف زمني محدد داخل الوحدة وفي مكان محدد على المستوى

الوطني والدولي بين الوحدات؛

-نشر معلومات أكيدة، كاملة، عادلة، موثوق فيها ذات شفافية لكي يساهم في تشجيع المستثمرين

والضمان لهم متابعة لأموالهم.

<sup>1</sup>الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 27 لسنة 2008، مرجع سابق، ص: 11.

<sup>2</sup>بوعون يحيوي نصيرة، جباية المؤسسة، الصفحات الزرقاء، الجزائر، 2011، ص: 09.

<sup>3</sup>مصطفى عوادي، المعالجة المحاسبية لاهلاك التثبيتات حسب النظام المحاسبي المالي ل SCF مع دراسة حالات، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، العدد الخاص جامعة الوادي، 2012، ص: 121-122.

### ثالثا: مميزات النظام المحاسبي المالي

وفقا للتعليمية الوزارية رقم 02 المؤرخة في 29 أكتوبر 2009 والصادرة عن المجلس الوطني للمحاسبة والمتضمن أول تطبيق للنظام المحاسبي المالي لسنة 2010 يتميز النظام المحاسبي المالي بما يلي:<sup>1</sup>

- اعتماد الحل الدولي الذي يقرب تطبيقا المحاسبي للتطبيق العالمي، والذي يسمح للمحاسبة بالسير مع قاعدة تصورية ومبادئ أكثر تكيف مع الاقتصاد الجديد، وإنتاج معلومة مفصلة؛
- إيضاح المبادئ والقواعد التي يجب أن تسيّر التطبيق المحاسبي لاسيما تسجيل المعاملات، تقييمها وإعداد الكشوف المالية، والذي يحد من مخاطر التدخل الإيرادي ولا إيرادي بالمعالجة اليدوية في القواعد، وكذا تسهيل فحص الحسابات؛
- التكفل باحتياجات المستثمرين، الحالية أو المحتملة، الذين يملكون معلومات مالية عن المؤسسات على حد سواء منسقة، قابلة للقراءة، تسمح بالمقارنة واتخاذ القرار؛
- إمكانية الكيانات الصغيرة تطبيق نظام معلوماتي قائم على محاسبة مبسطة.

### المطلب الثالث: فروض ومبادئ النظام المحاسبي المالي

#### أولا: الفروض المحاسبة للنظام المحاسبي المالي

يتضح لنا من خلال بعض مواد القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 والمرسوم التنفيذي 08-156 وكذا قرار رقم 23 المؤرخ في 26 جويلية 2008 في أحد مواد وملاحقه أن النظام المحاسبي المالي يتضمن مجموعة من الفروض المحاسبية وهي:

**1. فرض الاستمرارية:** وهو ما تطرقت له المادة (07) من المرسوم التنفيذي رقم 08-156 " تعد

الكشوف المالية على أساس استمرارية الاستغلال بافتراض متابعة الكيان لنشاطاته في مستقبل متوقع، إلا إذ طرأت أحداث أو قرارات قبل تاريخ نشر الحسابات والتي من الممكن أن تسبب التصفية أو التوقف عن النشاط في مستقبل قريب

وإذا لم يتم إعداد الكشوف المالية على هذا الأساس فإن الشكوك في استمرارية الاستغلال تكون مبنية ومبررة، ويحدد الأساس المستند عليه في ضبطها في ملحق<sup>2</sup>.

كما تمّ تعريف فرض الاستمرارية من خلال مصطلح رقم 18 من الملحق رقم 03 وفقا للقرار المؤرخ في 23 رجب 1429 الموافق 26 يوليو 2008 " الوضعية العادية للكيان التي لا يفترض بموجبه أن ليس له نية أو ضرورة في وضع حد لنشاطاته أو التقليل منها بصورة مهمة في مستقبل مرتقب"<sup>3</sup>

<sup>1</sup> الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة، التعليمية الوزارية رقم (02)، الجزائر، 2009، ص:02.

<sup>2</sup> الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 27 لسنة 2008، مرجع سابق، ص: 11.

<sup>3</sup> الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 19 لسنة 2009، ص:02.

2. فرض الفترة الزمنية: وهو ما تطرقت إليه المواد 30.25.14 من القانون 07-11، ونذكر منها نص المادة (14) " تكون أصول وخصوم الكيانات الخاضعة لهذا القانون محل جرد من حيث الكم والقيمة مرة في السنة على الأقل، على أساس فحص مادي وإحصاء للوثائق الثبوتية، ويجب أن يعكس هذا الجرد الوضعية الحقيقية لهذه الأصول والخصوم"<sup>1</sup>.  
كما نصت المادة (25) " تعد الكيانات التي تدخل في مجال تطبيق هذا القانون، الكشوف المالية سنويا على الأقل.

تتضمن الكشوف المالية الخاصة بالكيانات عدا الكيانات الصغيرة:

-الميزانية؛

-حساب النتائج؛

-جدول سيولة الخزينة؛

-جدول تغير الأموال الخاصة؛

-ملحق يبين القواعد والطرق المحاسبية المستعملة ويوفر معلومات مكملة عن الميزانية وحساب النتائج.

يحدد محتوى وطرق إعداد الكشوف المالية عن طريق التنظيم"<sup>2</sup>

كما نصت المادة (30) " مدة السنة المالية المحاسبية إثني عشر (12) شهرا تغطي السنة المدنية. غير أنه يمكن السماح لكيان معين قفل السنة المالية في تاريخ آخر غير 31 ديسمبر في حالة ارتباط نشاطه بدورة استغلال لا تتماشى مع السنة المدنية.

في الحالات الاستثنائية التي تكون فيها مدة السنة المالية أقل أو أكثر من إثني عشر (12) شهرا، لاسيما في حالة إنشاء أو وقف الكيان أو في حالة تغيير القفل، يجب تحديد المدة المقررة وتبريرها.

تحدد كفاءات تطبيقات هذه المادة عن طريق التنظيم"<sup>3</sup>

3. فرض الشخصية المعنوية (الوحدة المحاسبية المستقلة): وهو ما أوضحتها المادة (09) من

المرسوم 08-156 وكان نصها " يجب أن يعتبر الكيان كما لو كان وحدة محاسبية مستقلة ومنفصلة عن مالكيها.

تقوم المحاسبة المالية على مبدأ الفصل بين أصول الكيان وخصومه وأعبائه ومنتجاته وأصول وخصوم وأعباء ومنتجات المشاركين في رؤوس أمواله الخاصة أو مساهميه.

يجب ألا تأخذ الكشوف المالية للكيان في الحسبان إلا معاملات الكيان دون معاملات مالكيها"<sup>4</sup>

<sup>1</sup>الجريدة الرسمية الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 74 لسنة 2007، مرجع سابق، ص:04.

<sup>2</sup>نفس المرجع السابق، ص: 05.

<sup>3</sup>نفس المرجع السابق، ص: 06.

<sup>4</sup>الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 27 لسنة 2008، مرجع سابق، ص: 12.

4. فرض المحاسبة على أساس الاستحقاق: وهو ما تناولته المادة (06) من المرسوم 156-08 وكان نصها " تتم محاسبة آثار المعاملات وغيرها من الأحداث على أساس محاسبة الالتزام عند حدوث هذه المعاملات أو الأحداث وتعرض في الكشوف المالية للسنوات المالية التي ترتبط بها"<sup>1</sup>.

5. فرض وحدة القياس النقدية: وهو ما أشارت إليه المواد 12، 13، 28، من القانون 11-07 حيث نصت<sup>2</sup>:

\* المادة رقم (12) " تمسك المحاسبة المالية بالعملة الوطنية".

\* المادة رقم (13) " تحول العمليات المدونة بالعملة الأجنبية للعملة الوطنية حسب الشروط والكيفيات المحددة في المعايير المحاسبية".

\* المادة رقم (28) "تعرض الكشوف المالية لزوما بالعملة الوطنية".

كما نصت المادة رقم 10 من المرسوم 156-08 على " يلزم كل كيان باحترام اتفاقية الوحدة النقدية.

يشكل الدينار الجزائري وحدة القياس الوحيدة لتسجيل معاملات الكيان.

كما أنه يشكل وحدة قياس المعلومة التي تحملها الكشوف المالية لا تدرج في الحسابات إلا المعاملات والأحداث التي يمكن تقييمها نقدا.

غير أنه يمكن أن نذكر في الملحق بالكشوف المالية المعلومات غير القابلة للتحديد الكمي والتي يمكن أن تكون ذات أثر مالي"<sup>3</sup>

6. فرض التوازن المالي: وهو ما أشارت إليه المادة 16 من القانون 11-07 والتي نصت على " تحرر الكتابات المحاسبية حسب المبدأ المسمى "القيد المزدوج" يمس كل تسجيل على الأقل حسابين اثنين، أحدهما مدين والآخر دائن، في ظل احترام التسلسل الزمني في تسجيل العمليات، يجب أن يكون المبلغ المدين مساويا للمبلغ الدائن"<sup>4</sup>.

#### ثانيا: مبادئ النظام المحاسبي المالي

أشار النظام المحاسبي المالي من خلال قانون 11-07 السالف الذكر وتحديدا المادة (06) منه إلى المبادئ المحاسبية باختصار وتمثلت هذه المبادئ في<sup>5</sup>:

-محاسبة التعهد؛

-استمرارية الاستغلال؛

<sup>1</sup>الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 27 لسنة 2008، مرجع سابق، ص ص: 12.

<sup>2</sup> الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 74 لسنة 2007، مرجع سابق، ص ص: 05-04.

<sup>3</sup>الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 27 لسنة 2008، مرجع سابق، ص: 12.

<sup>4</sup>الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 74 لسنة 2008، مرجع سابق، ص: 4.

<sup>5</sup>نفس المرجع السابق، ص: 4.

-قابلية الفهم؛

-الدلالة؛

-المصدقية؛

-قابلية المقارنة؛

-التكلفة التاريخية؛

-أسبقية الواقع الاقتصادي على المظهر القانوني.

كما يمكن شرح المبادئ المحاسبية السالفة الذكر بتفصيل من خلال المرسوم التنفيذي 08-156 السالف الذكر في بعض مواده، وكذا القرار رقم 23 السالف الذكر في إحدى مواده وبعض ملحقاته كالآتي:

1. مبدأ محاسبة التعهد: كما أشير إلى هذا المبدأ من خلال المادة (06) السالف ذكرها من المرسوم 08-156 المؤرخ في 26 مايو 2008 والتي نصت على " تتم محاسبة آثار المعاملات وغيرها من الأحداث على أساس محاسبة الالتزام عند حدوث هذه المعاملات أو الأحداث وتعرض في الكشوف المالية للسنوات المالية التي ترتبط بها"<sup>1</sup>.

2. مبدأ استمرارية الاستغلال: وهو ما أشارت إليه المادة (07) السالف ذكرها من المرسوم 08-156 المؤرخ في 26 مايو 2008 والتي نصت على " تعد الكشوف المالية على أساس استمرارية الاستغلال، بافتراض متابعة الكيان لنشاطاته في مستقبل متوقع، إلا إذا طرأت أحداث أو قرارات قبل تاريخ نشر الحسابات والتي من الممكن أن تسبب التصفية أو التوقف عن النشاط في مستقبل قريب.

وإذا لم يتم إعداد الكشوف المالية على هذا الأساس، فإن الشكوك في استمرارية الاستغلال تكون مبنية ومبررة ويحدد الأساس المستند عليه في ضبطها في ملحق"<sup>2</sup>.

3. مبدأ قابلية الفهم: تم تعريفه من خلال المصطلح رقم 54 من ملحق رقم (03) ووفق للقرار المؤرخ في 23 رجب 1429 الموافق 26 يوليو 2008 " نوعية معلومة ما عندما يكون من السهل فهمها من طرف أي مستعمل له معرفة معقولة بالأعمال وبالنشاطات الاقتصادية وبالمحاسبة وله الإرادة على دراسة المعلومة بكيفية جادة بما فيه الكفاية"<sup>3</sup>.

4. مبدأ الدلالة: تم تعريفه من خلال المصطلح رقم 72 من الملحق رقم (03) ووفق للقرار المؤرخ في 23 رجب 1429 الموافق 26 يوليو 2008 " جودة المعلومة عندما يمكن أن تؤثر في

<sup>1</sup> الجريدة الرسمية الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 27 سنة 2008، مرجع سابق، ص: 11.

<sup>2</sup> نفس المرجع السابق، ص: 11.

<sup>3</sup> الجريدة الرسمية الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 19 لسنة 2009، مرجع سابق، ص: 87.

- القرارات الاقتصادية للمستعملين من خلال مساعدتهم على تقدير الأحداث الماضية أو الحاضرة أو القادمة أو على تأكيد تقديراتهم السابقة أو تصويبها"<sup>1</sup>.
5. مبدأ المصادقية: وتمّ تعريفه من خلال المصطلح رقم 41 من ملحق رقم (03) ووفق للقرار المؤرخ في 23 رجب 1429 الموافق 26 يوليو 2008 " جودة المعلومة عندما تكون خالية من الخطأ أو الحكم المسبق المعتبر والتي يمكن أن يوليها المستعملون ثقتهم لتقديم صورة صادقة عما هو مفترض أن تقدمه أو ما يمكن أن ينتظر منها أن تقدمه بصورة معقولة"<sup>2</sup>.
6. مبدأ قابلية المقارنة: كما تطرقت إليه المواد 08، 15 من المرسوم 08-156 المؤرخ في 26 مايو 2008 حيث نصت<sup>3</sup>:
- \* المادة (08) " يجب أن تتوفر المعلومة الواردة في الكشوف المالية على الخصائص النوعية للملائمة والدقة وقابلية المقارنة والوضوح".
- \* المادة (15) " يقتضي انسجام المعلومات المحاسبية وقابلية مقارنتها خلال الفترات المتعاقبة دوام تطبيق القواعد والطرق المتعلقة بتقييم العناصر وعرض المعلومات.
- لا يبرر أي استثناء عن مبدأ ديمومة الطرق إلا بالبحث عن معلومة أفضل أو تغيير في التنظيم ".
7. مبدأ التكلفة التاريخية: وهو ما أشارت إليه المادة 16 من المرسوم 08-156 المؤرخ في 26 مايو 2008 والتي تنص على " تقيّد في المحاسبة عناصر الأصول والخصوم والمنتجات والأعباء وتعرض في الكشوف المالية بتكلفتها التاريخية، على أساس قيمتها عند تاريخ معابنتها دون الأخذ في الحسبان آثار تغيرات السعر أو تطور القدرة الشرائية للعملة.
- غير أن الأصول والخصوم الخصوصية مثل الأصول البيولوجية أو الأدوات المالية تقيم بقيمتها الحقيقية
- تحدد كفيات تطبيق أحكام هذه المادة بموجب قرار من الوزير المكلف بالمالية"<sup>4</sup>.
8. مبدأ أسبقية الواقع الاقتصادي في المظهر القانوني: وتطرقت إليه المادة 18 من المرسوم 08-156 المؤرخ في 26 مايو 2008 وكان نصها " تقيّد العمليات في المحاسبة وتعرض ضمن كشوف مالية طبقا لطبيعتها ولواقعا المالي والاقتصادي دون التمسك فقط بمظهرها القانوني.
- تحدد كفيات تطبيق أحكام هذه المادة بموجب قرار من الوزير المكلف بالمالية"<sup>5</sup>.

<sup>1</sup> الجريدة الرسمية الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 19 لسنة 2009، مرجع سابق، ص: 88.

<sup>2</sup> نفس المرجع السابق، ص: 85.

<sup>3</sup> الجريدة الرسمية الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 27 لسنة 2007، مرجع سابق، ص: 12.

<sup>4</sup> نفس المرجع السابق، ص: 12.

<sup>5</sup> نفس المرجع السابق، ص: 12-13.

وكما تمّ تعريفها في المصطلح رقم 73 من الملحق رقم 03 وفقا للقرار المؤرخ في 23 رجب 1429 الموافق 26 يوليو 2008 " تدخل المعاملات والأحداث الأخرى في دفاتر المحاسبة وتعرض في الكشوف المالية طبقا لمادتها وواقعها الاقتصادي وليس فقط على أساس شكلها القانوني"<sup>1</sup>.

### المبحث الثاني: العقود طويلة الأجل وفقا للمعايير الدولية

تعتبر عقود طويلة الأجل فرع من فروع الأنشطة التي تساهم بشكل كبير، وفعال في تنمية الاقتصاد المعاصر بشكل مباشر وغير مباشر، وقد حظيت عقود المقاولات إلى العديد من البحوث والدراسات التي قامت خصيصا لخدمة هذا النوع من الأنشطة، ومن بين هذه البحوث، البحوث المحاسبية التي خصصت للوصول إلى ماهية ربحية هذه العقود وماهية السمات التي تخص هذا النشاط والتي تنعكس على النظام المحاسبي المالي المتبع فيها، وسنتطرق في هذا المبحث إلى ماهية عقود طويلة الأجل وأنواعها ومتطلبات المعيار بالإضافة إلى شروط وإجراءات العقود طويلة الأجل.

### المطلب الأول: تعريف العقود طويلة الأجل وأنواعها

#### أولاً: تعريف العقود طويلة الأجل

تعددت التعاريف للعقود طويلة الأجل ومن بينها نذكر:

هو عقد تمّ إبرامه خصيصا لإنشاء أصل أو مجموعة من الأصول التي ترتبط ببعضها أو تعتمد على بعضها البعض من ناحية التصميم أو التقنية أو الوظائف أو الغرض أو الاستخدام النهائي لها<sup>2</sup>. كما عرف على أنه عقد يتم بين طرفين المقاول والعميل بشروط محددة لإنشاء أصول أو مجموعة من الأصول المترابطة أو التي تعتمد على بعضها من حيث التصميم والتقنية والوظيفة أو الغاية النهائية منها<sup>3</sup>.

وعقود طويلة الأجل تقوم على إنجاز سلع أو خدمات، أو مجموعة من السلع والخدمات، والتي تقع تواريخ انطلاقها وإنهائها في دورات مختلفة ويمكن أن تكون<sup>4</sup>:

- عقود بناء؛

- عقود ترميم؛

- عقود تقديم خدمات.

<sup>1</sup>الجريدة الرسمية الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 19 سنة 2009، مرجع سابق، ص: 88.

<sup>2</sup>محمد عبد العزيز خليفة، محمد نور الدين عبدة، طارق محمد أحمد عرفة، شرح معايير المحاسبة المصرية، الجزء الأول، الطبعة الأولى، مركز فجر للطباعة، 1999، ص: 247.

<sup>3</sup>محمد أبو نصار، جمعة حميدات، معايير المحاسبية والإبلاغ المالي الدولية، الطبعة الثالثة، دار وائل، الأردن، 2012، ص: 182.

<sup>4</sup>ابن ربيع حنيفة، حسياني عبد الحميد، صالح بوعلام، الواضح في المحاسبة المالية وفق SCF والمعايير الدولية، الجزء الثاني، منشورات كليك، الجزائر، 2013، ص.ص: 208-209.

ثانياً: أنواع عقود الطويلة الأجل:

وتنقسم عقود طويلة الأجل إلى نوعين:

1. عقود ذات السعر المحدد: وهي العقود التي يحدد سعرها مقدماً بين المقاول والعميل، ويثبت هذا السعر عادة ضمن شروط العقد<sup>1</sup>.

2. عقد بالتكلفة زائد نسبة: هو عقد المقاولات الذي يقوم بموجبه المقاول باسترداد التكاليف المسموح بها أو المعرفة بالعقد، بالإضافة إلى نسبة مئوية من التكاليف، أو مبلغ أتعاب محدد<sup>2</sup>.

### المطلب الثاني: متطلبات المعيار رقم IAS11 (عقود طويلة الأجل)

إن عملية إبرام عقود طويلة الأجل تتم بطرق مختلفة وهذا لغايات هذا المعيار وتصنف إلى عقود ذات السعر المحدد، وعقود التكلفة زائد النسبة، وتشمل بعض عقود طويلة الأجل خصائص كل عقد سعر المحدد، وعقد التكلفة مضاف إليه نسبة معينة، وسنتناول في هذا المطلب المتطلبات الخاصة بالمعيار.

#### أولاً: تجميع وتجزئة عقود طويلة الأجل<sup>3</sup>

يتم في بعض الحالات توقيع المقاول عقد أو عقود مع عميل واحد، ويتضمن هذا العقد إنشاء أكثر من أصل، والقاعدة العامة لمتطلبات المعيار تقوم على معالجة كل أصل في العقد على حدة، إلا أن بعض الحالات المحدودة تستوجب تطبيق المعيار على مجموعة الأصول في العقد معاً من أجل إظهار الجوهر الاقتصادي للعقد أو مجموعة العقود.

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

- يتم تقديم عروض منفصلة لكل أصل لوحده، وبمعزل عن الأصول الأخرى؛

- يخضع كل أصل من الأصول لعملية تفاوضية منفصلة، ويمكن للعميل قبول أو رفض كل أصل بشكل فردي؛

- إمكانية تحديد إجراءات وتكاليف كل أصل على حدى.

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

- تمّ التفاوض على مجموعة العقود باعتبارها صفقة واحدة؛

- كانت العقود مترابطة بعضها ببعض بشكل كبير بحيث يمكن اعتبارها عقد واحد؛

- يتم إنجاز العقود بشكل متزامن أو متوازي أو بتسلسل مستمر أو متتابع أي لا يتم إنجاز مرحلة معينة إلا بعد انتهاء مرحلة سابقة.

<sup>1</sup> حسن زكي، محاسبة تكاليف عقود المقاولات (في ضوء المعايير المحاسبية الدولية)، مؤسسة الوراق، الأردن، ص: 24.

<sup>2</sup> الجمعية المصرية للمحاسبين القانونيين، معايير المحاسبة المصرية، دار أبو رامي للطباعة، مصر، 2006، ص: 154.

<sup>3</sup> محمد أبو نصار، جمعة حميدات، مرجع سابق، ص: 184.

### ثانيا: هدف المعيار

يهدف هذا المعيار إلى وصف المعالجة المحاسبية المناسبة للإيرادات وتكاليف عقود المقاولات، ونظرا لطبيعة أعمال المقاولات، فإن تاريخ بدأ تنفيذ العقد وتاريخ إتمامه قد يقعان عادة في سنوات مالية مختلفة، وعلى ذلك فإن النقطة الأساسية في المحاسبة على العقود تتمثل في كيفية توزيع إيرادات وتكاليف العقد على السنوات التي تمّ خلالها الإنجاز<sup>1</sup>.

### ثالثا: مجال التطبيق

يجب تطبيق هذا المعيار عند المحاسبة على عقود المقاولات بالنسبة لشركات لمقاولات. ومن أمثلة هذه العقود (عقود إنشاء تقيبات كعقود إنشاء جسور، مباني، سدود، طرق، أو مجموعة من التقيبات مرتبطة كعقود إنشاء مصانع مجهزة بخطوط هاتية)<sup>2</sup>.

### رابعا: التغيير في التقديرات

يشير مجلس معايير المحاسبة الدولية إلى أنه يجب أن يجري تطبيق طريقة نسبة الإنجاز على أساس تراكمي، في كل فترة محاسبية بناء على التقديرات الجارية لإيراد العقد وتكاليفه، لذلك تتم المحاسبة عن تأثير التغيير في تقدير إيراد العقد أو تكاليفه أو تأثير التغيير في تقدير نتائج العقد كالتغيير في التقدير المحاسبي، وفقا للمعيار المحاسبي الدولي رقم (08) السياسات المحاسبية، التغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء، كما يجب أن تستخدم التقديرات التي جرى تغييرها في تحديد مبلغ الإيرادات والمصروفات المعترف بها في الربح أو الخسارة في الفترة التي جرى فيها التغييرات، والفترات اللاحقة<sup>3</sup>.

### خامسا: الإفصاح

- يجب على المنشأة الإفصاح في العقود الطويلة الأجل عن<sup>4</sup>:
- قيمة إيرادات العقود التي تمّ إدراجها كإيرادات عن الفترة؛
  - الطرق المستخدمة في تحديد إيرادات العقود التي تمّ إدراجها ضمن إيرادات الفترة؛
  - الطرق المستخدمة في تحديد مستوى الإتمام للعقود تحت التنفيذ؛
  - إجمالي التكاليف المنفقة والأرباح المحققة حتى تاريخه؛
  - إجمالي الدفعات المقدمة والمحصلة؛
  - قيمة المبالغ المحتجزة من طرف العملاء؛
  - إجمالي المبالغ المستحقة على العملاء عن أعمال العقد كأصل ضمن الأصول؛
  - إجمالي المبالغ المستحقة للعملاء عن أعمال العقد كالتزام ضمن الالتزامات.

<sup>1</sup> علاوة لخضر ، معايير المحاسبة الدولية، الصفحات الزرقاء، الجزائر، 2012، ص: 308.

<sup>2</sup> نفس المرجع السابق، ص: 308.

<sup>3</sup> أحمد حلمي جمعة، محاسبة عقود الإنشاء، الطبعة الثانية، دار الصفاء للنشر والتوزيع، الأردن، 2015، ص: 177.

<sup>4</sup> الجمعية المصرية للمحاسبين القانونيين، مرجع سابق، ص: 162.

### المطلب الثالث: شروط وإجراءات العقود طويلة الأجل:

تستمد عقود المقاولات معظم شروطها عادة من أحكام القانونيين التجاري والمدني، حيث تحدد التشريعات في كل دولة الإطار والضوابط المنظمة لعقود المقاولات، أما الإجراءات التي تتبع عادة في شكل عقود المقاولات فتتمثل في<sup>1</sup>:

\* تحرير عقد المقاولة بين المنشأة والعميل مشتملا عن تفاصيل عقد المقاولة وأهمها:

- القيمة التعاقدية، أي قيمة المقاول الإجمالي؛

- تحديد الدفعة الأولى، وموعد وكيفية سدادها؛

- تحديد شروط ومواعيد وكيفية سداد الدفعات التالية (اللاحقة) عن العمل المنتهي؛

- تحديد مدة التنفيذ، وتاريخ البدء في العمل وتاريخ التسليم؛

- تحديد قيمة الغرامات الخاصة بالتأخير في تسليم العمل النهائي؛

- يقدم المقاول عطاءه للمقاولة مرفقا بتأمين نقدي ( مؤقت أو ابتدائي) يعادل نسبة مئوية محددة من

القيمة الكلية للعطاء، ويرد هذا التأمين في حالة عدم إحالة عطاء المقاولة على المقاول، كما أن هذا

التأمين يصادر إذا ما تخلى المقاول عن عطاءه قبل فرز العطاءات؛

- عند إحالة العطاء على المقاول يطلب منه كفالة حسن التنفيذ أو تأمين لدى البنك لضمان حسن تنفيذ

المشروع والتزامه بالشروط المتفق عليها .

\* يتضمن العقد شروط المعالجة أوامر التغييرات في العقد، كما يضمن العقد في معظم الأحيان للعمل

حذف أو إضافة أعمال جديدة للمقاولة، وذلك في حدود نسبة مئوية معينة، من قيمة المقاولة قد يتطلب

العقد إنشاء أصل إضافي حسب رغبة العميل أو قد يتم تعديله ليشمل إنشاء أصل آخر وبموجب هذا

المعيار إن إنشاء الأصل الإضافي يجب أن يعامل أنه عقد إنشاء منفصل عندما<sup>2</sup>:

- يختلف بشكل كبير بتصميم والتقنية أو الوظيفة عن الأصل أو الأصول الواردة في العقد الأصلي؛

- يتم التفاوض على سعر الأصل الإضافي بغض النظر عن السعر وشروط العقد الأصلي.

أما إذا لم ينطبق الشرطان المذكوران سالفا فإن أوامر التغيير في العقد تعتبر جزء من إيرادات العقد

الأساسي.

- بعد إنجاز المشروع، يقوم المقاول بتسليم المشروع للعميل والحصول على مخالصة، وقد جرت العادة أن

يتم تسليم المقاولة بموجب شهادة مخالصة موقعة من قبل مهندس العميل المشرف على المشروع أو من

جهة يفوضها بذلك، وعادة ما يتم حجز تأمين صيانة أو الحصول على كفالة صيانة من المقاول لصالح

<sup>1</sup>هاشم أحمد عطية، محمد عبد ربه، المحاسبة عن تكاليف العقود طويلة الأجل (( المقاولات))، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2000، ص: 10.

<sup>2</sup>جمعة حميدات، خبير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، الفصل الثالث والعشرون، متعلق بمعيار المحاسبة الدولية رقم (11)، دار النشر

المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، طبعة 2014، عمان، ص: 524 - 525.

العمل لإجراء أية صيانة لازمة بعد تسليم المشروع ولمدة سنة عادة بعد تسليم المشروع لضمان خلو المشروع من أي عيوب تظهر لاحقاً.

### المبحث الثالث: العقود طويلة الأجل حسب النظام المحاسبي المالي.

نتيجة الجهود المبذولة من طرف الدولة الجزائرية لإصلاح النظام المحاسبي وسعيها منها لاستيفاء متطلبات التوافق والاندماج مع المعايير المحاسبية والبيئة الدولية، جاء النظام المحاسبي المالي ليحدد الضوابط والقواعد العامة، لتجميع وتحديد وتقديم قوائم مالية تعبر بصورة واضحة عن الوضعية المالية للمؤسسة وأدائها المالي ومختلف التغيرات التي تطرأ عليها خصوصاً التغيرات الاقتصادية والقانونية، التي تطرأ في بيئة الأعمال الجزائرية خاصة والدولية عامة، كما تسعى من خلال النظام المحاسبي المالي إلى تقديم معلومات موثوقة لمتخذي القرار في المؤسسة وخارجها من مستثمرين، موردين ... إلخ.

تعد عقود المقاول أو ما يصطلح عليه في النظام المحاسبي المالي بالعقود طويلة الأجل من العناصر المستحدثة في النظام المحاسبي المالي، حيث أن المخطط المحاسبي السابق قد عانى من غياب التقنين لبعض العمليات في بعض المجالات من ضمنها العقود الطويلة الأجل وهي عبارة عن عقد له إطار من الأحكام والشروط يبرم بين شخصين، أو هي مجموعة من الأعمال التي تتم بين المقاول وصاحب العمل المراد تنفيذها ويسري لفترة زمنية محددة (عادة ما تزيد عن سنة) ويطلق على هذه الأعمال بلفظ المقولة، لذا تسعى جميع المؤسسات بشتى أشكالها وأنواعها إلى تطبيق مبدأ الاعتراف بالإيراد، ويتم الاعتراف بإيراد العقود الطويلة الأجل بأكثر من طريقة محاسبية وفق النظام المحاسبي المالي.

### المطلب الأول: مفهوم عقود طويلة الأجل

عرفت المادة 1-133 من النظام المحاسبي المالي العقود طويلة الأجل كالتالي:  
يتضمن عقد من العقود طويلة الأجل إنجاز، سلعة، خدمة، مجموعة سلع أو خدمات، تقع تواريخ انطلاقتها والانتهاؤها منها في سنوات مالية مختلفة، ويمكن أن يتعلق الأمر بما يلي<sup>1</sup>:

-عقود بناء؛

-عقود إصلاح حالة أصول أو بيئة؛

-عقود تقديم خدمات.

### المطلب الثاني: طرق تقييم العقود طويلة الأجل

هناك طريقتين أساسيتين في تقييم العقود طويلة الأجل وفق النظام المحاسبي المالي وهما<sup>2</sup>:

<sup>1</sup>الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 19 لسنة 2009، مرجع سابق، ص: 18.

<sup>2</sup>الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 19 لسنة 2009، مرجع سابق، ص: 18.

### أولاً : طريقة نسبة الإنجاز

نصت المادة 2.133 من القرار المؤرخ في 23 رجب 1429 الموافق 26 يوليو 2008 المتضمن العقود طويلة الأجل على " تدرج في الحسابات الأعباء والمنتجات التي تخص عملية تمت في إطار عقد طويل الأجل حسب وتيرة تقدم العملية عن طريق تحرير نتيجة محاسبية بالتتابع وبمقياس انجاز العملية ( إدراج في الحسابات حسب طريقة التقدم) ".

### ثانياً : طريقة العقود التامة أو المنتهية

وضح المشرع الجزائري وفقا للمادة 133-3 من القرار المؤرخ في 23 رجب 1429 الموافق 26 يوليو 2008 المتضمن العقود طويلة الأجل على " إذا كان نظام معالجة الكيان أو طبيعة العقد لا يسمح بتطبيق طريقة الإدراج في الحسابات حسب التقدم أو كانت النتيجة النهائية للعقد لا يمكن تقديرها بصورة صادقة فإنه يكون من المقبول، على سبيل التبسيط ألا يسجل كمنتجات إلا مبلغ يعادل مبلغ الأعباء المثبتة التي يكون تحصيلها محتمل ( إدراج في الحسابات حسب طريقة الإتمام)".

ووفقا للمادة 133-4 من نفس القرار أعلاه فإنه " عندما يبدأ محتمل في تاريخ الجرد، أو بفعل حوادث طارئة أو معروفة في ذلك التاريخ أن مجموع تكاليف العقد سيفوق مجموع منتجات العقد (خسائر متوقعة بعد الإتمام) يعتمد إلى تكوين رصيد بما يفوق الخسارة الإجمالية للعقد غير الموضحة بعد بالتسجيلات المحاسبية".

### \*ملاحظات:

- إن من أهم الانتقادات الموجهة لطريقة الإتمام هو عدم إظهار النتيجة الحقيقية السنوية، ومنه عدم التمكن من تقييم أداء المؤسسة على أساس سنوي<sup>1</sup>.

- إن طريقة التقدم في الإنجاز هي الطريقة الوحيدة المقبولة من قبل المعيار الدولي IAS11 المتعلق بعقود البناء<sup>2</sup>.

### المطلب الثالث: خصائص عقود طويلة الأجل

تتميز عقود المقاولات بعدة خصائص أهمها:

#### أولاً: اختلاف فترة تنفيذ العقد

تختلف فترات التنفيذ في منشآت المقاولات اختلافا كبيرا، فقد تقوم المنشأة بتنفيذ مبنى سكني يستغرق تنفيذه شهورا معدودة، وفي نفس الوقت تتولى إنشاء طريق يحتاج إلى سنوات طويلة لإتمامه<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> عبد الرحمن عطية، المحاسبة المعمقة وفقا للنظام المحاسبي المالي، الطبعة الأولى، الجزائر، 2011، ص: 188.

<sup>2</sup> هوام جمعة، المحاسبة المعمقة وفقا للنظام المحاسبي المالي الجديد والمعايير المحاسبية الدولية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2010، ص: 166.

<sup>3</sup> حامد داود طلحة، محاسبة المقاولات (بين النظرية والتطبيق)، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، الأردن، 2013، ص: 20.

وقد ترتب على هذا الأمر مشكلات محاسبية أثرت على تصميم النظام المحاسبي المطبق أهمها:<sup>1</sup>  
- كيفية تحديد الأرباح الناتجة عن الأعمال التي لم تنفذ بالكامل أو التي لم يتم تسليمها بعد للعملاء خلال السنة المالية؛

- ما هي التكاليف التي سوف يتم مقابلتها بالإيرادات المحققة خلال السنة المالية وما هي التكاليف التي سوف ترحل إلى فترات محاسبية أخرى وتظهر في قائمة المركز المالي؛  
- مشكلة التنبؤ بالاحتياجات من المستلزمات السلعية والخدمية لكل عملية على حدى؛  
- تكلفة الأعمال التامة غير المعتمدة، وهي الأجزاء من العمل التي رفض المهندس اعتمادها، وكيفية اعتراف المحاسب بتلك الأعمال .

#### ثانيا: الاختلاف في مخاطر تنفيذ العمليات

نظرا لطبيعة عمل منشآت المقاولات فإن عنصرى المخاطرة وعدم التأكد الذين يحيطان بالأنشطة يظهران بشكل أوضح وأشد تأثيرا وقد يرجع السبب في ذلك إلى:<sup>2</sup>  
- طول فترة تنفيذ العمليات، مما يؤثر في هيكل التنبؤ بأسعار مستلزمات الإنتاج؛  
- طبيعة موقع العمل الذي يتم فيه التنفيذ؛  
- ضخامة تكلفة التنفيذ.

#### ثالثا: إسناد بعض الأعمال إلى مقاول الباطن

وذلك لأن طبيعة الأعمال تتطلب خبرات فنية متخصصة لا تتوافر لدى المنشأة أو لا تريد المنشأة الالتزام بها، وقد تجد المنشأة أنه من غير الممكن أن تتولى تنفيذ جميع أعمال عقد المقاولات بنفسها. فإسناد بعض الأعمال لمقاولي الباطن قد يحقق للمنشأة ربحا يمثل الفرق بين القيمة التعاقدية مع مقاولي الباطن وقيمة العمليات المتفق عليها مع العميل، وهو ربح لا يقابله التزام من قبل المنشأة، وقد ترتب على هذا الأمر مشكلات محاسبية أهمها:<sup>3</sup>

- تعدد الحسابات التحليلية للعقد الواحد نظرا لتعدد مقاولي الباطن؛  
- كيفية تحديد قيمة الأعمال التي قام بتنفيذها مقاولي الباطن خلال الفترة المحاسبية؛  
- كيفية قيام شركات المقاولات بتنفيذ الأعمال التي تأخر مقاولي الباطن في تنفيذها أو التي انسحبوا منها والأضرار المادية المترتبة على ذلك.

#### رابعا: اختلاف مكان تنفيذ العمليات

غالبا ما يتم تنفيذ العقد في الموقع الذي يملكه العميل، وفي المساحة التي يحددها، ومن ثم فإن المقاول لا يتحكم في مكان التنفيذ، بل على العكس فإن موقع ومساحة ومكان التنفيذ هي العوامل التي

<sup>1</sup>محمد عبد العزيز خليفة وآخرون، مرجع سابق، ص: 244.

<sup>2</sup>حامد داود طلحة، مرجع سابق، ص: 21.

<sup>3</sup>محمد عبد العزيز خليفة وآخرون، مرجع سابق، ص: 245.

تتحكم في عمل المقاول، وتؤثر في مدة التنفيذ وتكلفة التشغيل، وحجم العمالة ونوعية الآلات الواجب استخدامها<sup>1</sup>.

#### **خامسا: اختلاف نوعية الأنشطة ومواصفات وشروط العمليات**

تتولى منشآت المقاولات تنفيذ عمليات غالبا ما تكون قليلة العدد وكبيرة الحجم وغير نمطية، ويتم التنفيذ بناء على أمر العميل، وطبقا للشروط والمواصفات التي يحددها، مقدّما قبل التعاقد فيما يسمى بدفتر الشروط والمواصفات.

---

<sup>1</sup>حامد داود طلحة، مرجع سابق، ص: 20.

## خلاصة الفصل

من خلال ما تم التطرق له في هذا الفصل ونظرا لما تتميز به العقود طويلة الأجل عملت الممارسات المحاسبية على إيجاد آليات وطرق محاسبية تضمن الرقابة على هذه الأنشطة على مستوى الاعتراف والإفصاح عن الإيرادات والتكاليف والنتائج المعترف بها سنويا ضمن التقارير والقوائم المالية، حيث أنتجت الجهود المبذولة من خلال الممارسات المحاسبية المعيار المحاسبي الدولي رقم (11) كعقود طويلة الأجل.

وفي الجزائر فقد تناول التشريع الجزائري العقود طويلة الأجل في العديد من القوانين كمحاولة من طرف الإدارة العمومية لضبط هذه الأنشطة بما يخدم المصلحة العامة، أما في مجال التنظيم المحاسبي فقد تضمن النظام المحاسبي المالي العقود طويلة الأجل حيث أن التشريع المحاسبي الجزائري استمد جل المفاهيم المتعلقة بهذه العقود من المعايير المحاسبية الدولية وبالتحديد من المعيار المحاسبي الدولي رقم 11، وهذا على مستوى الاعتراف بالأعباء والإيرادات وتقدير النتيجة، إلا أن الملاحظ أن المشرع الجزائري وللأسف لم يولي أهمية كبيرة للعقود طويلة الأجل ضمن التشريعات المحاسبية المختلفة، إذا تطرقت إليها عموما بصفة مقتضبة ومختصرة.

# الفصل الثاني

• طرق القياس في العقود طويلة الأجل

وتأثيرها على النتيجة

**تمهيد :**

يتمتع نشاط المقاولات بصفات وخصائص تميزه عن غيره من أنواع الأنشطة الأخرى، ويكمن الاختلاف الجوهرى في قياس نتيجة هذا النوع من النشاط، حيث أن تحديد الأرباح والخسائر فيه وخلافا لبقية أنواع الأنشطة وفي أغلب الحالات لا يمكن أن يقاس لفترة مالية واحدة ( سنة مالية ).

ويعتبر قياس الإيراد وتوقيت الاعتراف به أحد أهم العوامل المؤثرة على النتيجة المحاسبية للكيان، حيث تتأثر عملية قياس إيراد العقد بعوامل عدم التأكد، والتي تعتمد غالبا على ناتج مجموعة من الأحداث المستقبلية، فبعض التقديرات غالبا ما تتغير كلما حدثت بعض الأحداث وكلما تكشفت بعض عوامل عدم التأكد، وعلى ذلك فإن مقدار إيراد العقد يمكن أن يزيد أو ينقص من فترة إلى أخرى.

من هذا المنطلق وحتى نتمكن من دراسة تأثير المعالجة المحاسبية للعقود طويلة الأجل على النتيجة المحاسبية للكيان قسما ما سيتم إدراجه في هذا الفصل ضمن الخطة التالية:

المبحث الأول: قياس الإيراد في العقود طويلة الأجل.

المبحث الثاني: قياس التكاليف في العقود طويلة الأجل.

المبحث الثالث: طرق القياس وتأثيرها على النتيجة المحاسبية.

## المبحث الأول: قياس الإيراد في العقود الطويلة الأجل

يُعتبر الإيراد أحد العناصر الرئيسية في تحديد القوائم المالية وخاصة جدول حسابات النتائج الذي يهتم به الكثير من الأطراف ذات العلاقة، والمتعلقة بتقييم ربحية الكيان وكفاءة الإدارة في استغلال الأصول المتاحة لديها. وحسب أساس الاستحقاق المستخدم في الكيان، يتم استخدام مبدأ المقابلة كأساس للاعتراف بتحقيق الإيراد، حيث يحدد مبدأ المقابلة توقيت وقيم الاعتراف بكل من الإيرادات والمصاريف التي تخص الفترة المحاسبية للوصول إلى صافي الربح أو الخسارة. كما أن توقيت الاعتراف بالإيراد له تأثير هام على عناصر القوائم المالية، حيث تواجه منشآت الأعمال صعوبات عديدة في تحديد ما إذا كان يتوجب الاعتراف بالإيراد خلال هذه الفترة أو تأجيله لفترة قادمة.

وستنظر في هذا المبحث إلى ماهية الإيراد وأنواعه، وكذا الإيرادات المتعلقة بالعقود الطويلة الأجل، إضافة إلى قياس الإيراد.

### المطلب الأول: ماهية الإيراد وأنواعه

#### أولاً: ماهية الإيراد

هو مجموع التدفقات الواردة للمنشأة نتيجة للمنافع الاقتصادية خلال فترة معينة، نتيجة الأنشطة العادية للمنشأة، مما يولد زيادات في حقوق الملكية باستثناء الزيادات المتعلقة بمساهمات الملاك في المنشأة، ولا يشمل الإيراد المبالغ المستلمة نيابة عن الأطراف الأخرى مثل الضريبة، والتي يتم استلامها من قبل المنشأة عند بيع البضاعة للغير، ثم توريدها لدائرة ضريبة المبيعات وبالتالي لا تؤدي إلى زيادة حقوق الملكية.<sup>1</sup>

#### ثانياً: أنواع الإيرادات

يمكن تقسيم الإيرادات إلى الأنواع الأساسية الآتية:

1. الإيرادات العادية<sup>2</sup>: هي الإيرادات التي تنشأ عن عملية البيع للسلع والخدمات التي تمثل النشاط

العادي للمشروع وتقاس بمقدار الزيادة في صافي الأصول للمنشأة وهي تتصف بصفات أهمها:

<sup>1</sup> محمد أبو نصار، جمعة حميدات، مرجع سابق، ص: 313.

<sup>2</sup> شادي عبد اللطيف، أثر معيار الاعتراف بالإيراد على المشكلات المحاسبية في شركات المقاولات، أطروحة دكتوراه، جامعة الاردن، 2014، ص: 13-15.

- أنها تتعلق بالفترة المحاسبية التي تعد الحسابات عنها خلال سياق عمليات المشروع؛
- أنها متكررة من فترة مالية إلى أخرى، وبالتالي يمكن التنبؤ بها وتوقعها؛
- لاشك أن هذه الإيرادات هي عائد يقابل النفقات الإيرادية التي يقدمها المشروع، أو أن هناك علاقة سببية بين هذه الإيرادات وتلك النفقات التي أنتجتها.
2. الإيرادات غير العادية<sup>1</sup>: هي الإيرادات التي يحصل عليها المشروع بعيدا عن مزاوله نشاطه العادي، بل عن طريق أنشطة عارضة أخرى بسبب عوامل إدارية أو قانونية أو اقتصادية. وبالتالي يصعب التحكم فيها والتنبؤ بها مثل (إعانات الإنتاج، إعانات التصدير، تعويض متعلق بمنازعة قانونية أثرت في السنين السابقة). وهي المعدة عنها إيرادات إيرادية لأنها متعلقة بتحديد ربح المشروع عن المدة الحالية المعدة عنها الحسابات، ومع ذلك إيرادات غير اعتيادية، حيث أنها لا تنتج عن النشاط العادي للمشروع، وتتميز الإيرادات الإيرادية غير العادية بالصفات الآتية:
- ليس من الضروري أن يكون هذه الإيرادات متعلقة بالمدة الحالية، بل قد تكون متعلقة بمدة مالية سابقة، ولم يتحقق إلا في المدة الحالية؛
- لا تتصف بال تكرار، وإذا تكررت فتكون بشكل غير منتظم، وعلى ذلك لا يمكن التنبؤ بها أو توقعها؛
- لا يوجد علاقة سببية بين هذه الإيرادات والنفقات الإيرادية، إذ أنها تنشأ نتيجة وجود عوامل من الصعب التحكم فيها.
3. الإيرادات غير المستمرة<sup>2</sup>: قد يقل السعر الذي يدفعه العميل عن سعر البيع الأصلي المقرر من قبل في حالة سداده للقيمة الآجلة حالا، ويسمى هذا التخفيض في قيمة المبيع بالخصم النقدي، ويمنح عادة في مقابل حصول البائع على الثمن نقدا، مما يمكنه من استثمار حصيلة البيع في المشروع أو مقابل عمولات التحصيل ومصرفات التحصيل.

<sup>1</sup> شادي عبد اللطيف، مرجع سابق، ص: 15.

<sup>2</sup> سيد عطا الله السيد، النظريات المحاسبية، الطبعة الأولى، دار الرابحة للنشر والتوزيع، الأردن، 2002، ص: 14.

## المطلب الثاني: الإيرادات المتعلقة بالعقود طويلة الأجل

تتمثل هذه الإيرادات في تلك الإيرادات التي ترتبط عادة بالعقد الذي تتداخل من سنة مالية إلى أخرى إضافة إلى ارتباطها غالباً بعقود المقاولات.

وتتمثل إيرادات عقود المقاولات فيما يلي<sup>1</sup>:

- القيمة الأصلية للإيرادات والتي تم الاتفاق عليها بين العميل والمقاول؛
- التعديلات التي تمت على الأعمال الواردة في عقد المقاولات والمطالبات والحوافز إلى الحد المحتمل من تحقيق إيرادات عن هذه الأعمال أو إذا أمكن قياس الإيراد المتعلق بتلك التعديلات؛
- احتمالية زيادة مبلغ الإيراد في العقد ذو السعر المحدد كنتيجة لوجود شروط تعوض المقاول عن زيادة تكاليف العقد في المستقبل؛
- انخفاض إيراد العقد بسبب الغرامات المفروضة نتيجة تأخر إنجاز العقد؛
- إذا كان العقد مرتبطاً بمؤشر متغير مثل تغيير وحدات الإنتاج.

وبموجب المعيار المحاسبي الدولي رقم (11) IAS عقود طويلة الأجل، يجب أن يتضمن إيراد العقد<sup>2</sup>:

- قيمة الإيراد الأساسي المتفق عليه في العقد؛

- المطالبات والحوافز المدفوعة نتيجة أوامر التغييرات في أعمال العقد إذا كان:

\* من المحتمل أن ينتج عن هذه التغييرات إيراد .

\* الإمكان قياسها بصورة مؤقتة .

وبالتالي فإن الحوافز وأوامر التغييرات في أعمال العقد لا تعتبر تخفيض لتكاليف العقد أو إيرادات أخرى، وإنما تعتبر جزء من إيرادات العقد.

وتشتمل الإيرادات المتعلقة بالعقود طويلة الأجل على ثلاثة عناصر أساسية هي<sup>3</sup>:

### أولاً: أوامر التغيير في العقد

هي طلب العميل تغيير نطاق العمل الواجب إنجازه بموجب العقد، ويمكن أن يؤدي أمر التغيير في إيراد العقد زيادة أو انخفاضاً، مثل تغيير في مواصفات أو شكل الأصل، أو تغييرات في مدة إنجاز العقد. ويتم

<sup>1</sup> محمد عبد الحميد محمد عطية، موسوعة معايير المحاسبة الدولية، الجزء الثاني، دار التعليم الجامعي، مصر، 2014، ص: 753.

<sup>2</sup> محمد أبو نصار جمعة حميدات، مرجع سابق، ص: 187.

<sup>3</sup> نفس المرجع السابق، ص: 187.

الاعتراف بأوامر التغييرات في العقد إذا كان من المحتمل قبول العميل نطاق ومبلغ التغيير مع إمكانية قياس قيمة الإيراد وإعطائه قيمته الحقيقية.

### **ثانياً: المطالبات**

وهي مبلغ يسعى المقاول إلى تحصيله من العميل أو طرف آخر، وتنتج المطالبة عن تسبب العميل في تأخير العمل، أو وجود أخطاء في التصميم أو المواصفات أو خلافات بين العميل والمقاول، تتعلق بالتعديلات أو ما إلى غير ذلك من الأسباب، وقياس المطالبات يخضع لظروف عدم التأكد بشكل كبير حيث أن مبلغ المطالبة يخضع للتفاوض بين الطرفين. المقاول، العميل. ويمكن الاعتراف بالمطالبات ضمن إيرادات عقود المقاولات إذا كان من المحتمل وبدرجة معقولة قيام العميل بدفع المطالبة، وأن قيمة المطالبة التي قبلها العميل يمكن قياسها بشكل موثوق فيه.

### **ثالثاً: الحوافز المدفوعة<sup>1</sup>**

هي مبالغ إضافية يتم دفعها للمقاول نتيجة التزامه بالمعايير المطلوبة عند تنفيذ عقد المقاول، مثل الانتهاء المبكر من عقد المقاولات على أن يتم الاعتراف بالحوافز التي يحصل عليها المقاول ضمن إيرادات العقد إذا كان من المؤكد الالتزام بالمعايير المطلوبة عند التنفيذ، وأنه يمكن قياس تلك الحوافز بشكل يعتمد عليه.

### **المطلب الثالث: قياس الإيراد**

قبل أن نتطرق إلى قياس الإيراد يجب إعطاء مفهوم الاعتراف بالإيراد.

#### **أولاً: الاعتراف بالإيرادات**

إن الاعتراف بالإيرادات والذي يحدث عندما يتحقق الإيراد أو يكون قابلاً للتحقق عند اكتساب الإيرادات، حيث تتحقق الإيرادات عندما يتم تبادل السلع والخدمات مقابل النقدية، أو التزام بتقديم نقدية ويمكن أن يكون الإيراد قابلاً للتحقق عندما يتم استلام أصول نتيجة عملية التبادل وتكون هذه الأصول قابلة للتحويل إلى قدر معروف من النقدية وهناك ثلاث حالات للاعتراف بالإيرادات:<sup>2</sup>

- الإيرادات الناتجة من بيع السلع يتم الاعتراف بها في تاريخ البيع وهو تاريخ التسليم إلى المستهلكين؛
- الإيرادات الناتجة من تقديم الخدمة، ويتم الاعتراف بها عندما يتم إنجاز الخدمة؛
- الإيرادات الناتجة من بيع الأصول (غير البضاعة) والتي يتم الاعتراف بها في تاريخ البيع.

<sup>1</sup>محمد عبد الحميد محمد عطية، مرجع سابق، ص: 754.

<sup>2</sup>كمال الدين مصطفى الدهراوي، مرجع سابق، ص: 367.

وعلاوة على ما سبق وما تعلق تحديدا بالاعتراف بالإيراد المتحقق من تقديم الخدمات، فإنه يتم الاعتراف في حالة توفر الشروط التالية:<sup>1</sup>

- يمكن قياس مبلغ الإيراد بشكل موثوق؛
- من المحتمل أن المنافع المتعلقة بتقديم الخدمة سوف تتدفق إلى البائع؛
- أن نسبة إنجاز الخدمة بتاريخ إعداد الميزانية يمكن قياسها بشكل موثوق؛
- يمكن قياس التكاليف التي تم تكبدها أو سيتم تكبدها في سبيل تقديم الخدمة بشكل موثوق؛

وحسب معيار المحاسبة الدولي رقم (11). عقود المقاولات. يتم الاعتراف بالإيراد وفق طريقة نسبة الإنجاز، كما يتم الاعتراف بأية إيرادات ناجمة عن تقديم خدمات الدراسات الاستكشافية أو دراسات الجدوى الاقتصادية من خلال نسبة الإنجاز والتي تتحدد كما يلي:<sup>2</sup>

$$\text{نسبة الانجاز بتاريخ الميزانية} = \frac{\text{التكاليف الفعلية للعقد حتى تاريخه}}{\text{اجمالي التكاليف المقدرة حتى تمام التنفيذ}}$$

- عندما لا يمكن تحديد أو تقدير نتائج العملية التي تتضمن تقديم خدمات عن نحو موثوق، فإنه يجب الاعتراف بالإيراد فقط بمقدار المصروفات المتكبدة الممكن استردادها، وعندما لا يمكن تقدير نتائج العملية بموثوقية ويكون من المحتمل عدم استرداد التكاليف التي تم تكبدها فلا يعترف بالإيراد، وإنما يعترف بالتكاليف المتكبدة كمصروف.

\* كما أن الاعتراف بالإيراد في العقود طويلة الأجل، يقوم على أساس أن البائع (أو شركة البناء) تقوم بمطالبة المشتري أو صاحب المشروع على أقساط عند الوصول إلى نقاط معينة من المشروع المتفق عليه.<sup>3</sup>

وهناك طريقتين للمحاسبة عن العقود طويلة الأجل معترف بها بواسطة الجهات المهنية:<sup>4</sup>

1. طريقة نسبة الإتمام أو نسبة الانجاز: حيث يتم الاعتراف بالإيرادات ومجمل الربح؛ كل فترة محاسبية

بناء على التقدم في البناء أو وفقا لنسبة الإتمام؛ ويتم تجميع تكاليف البناء بالإضافة إلى مجمل

<sup>1</sup> محمد أبو نصار جمعة حميدات، مرجع سابق، ص: 320.

<sup>2</sup> محمد عبد العزيز خليفة وآخرون، مرجع سابق، ص: 271.

<sup>3</sup> محمد أبو نصار، مرجع سابق، ص: 321.

<sup>4</sup> كمال الدين مصطفى الدهراوي، مرجع سابق، ص: 371-372.

الربح المكتسب حتى تاريخه في حساب خاص كما أن الفواتير المرسلة للمشتري أو المطالبات يتم تجميعها في حساب فواتير للمشروعات تحت التنفيذ.

2. طريقة العقد التام: حيث يتم الاعتراف بالإيرادات ومجمل الربح عندما يتم استكمال العقد؛ حيث يتم تجميع تكاليف البناء في حساب مشروعات تحت التنفيذ، كما يتم تجميع المبالغ المستحقة والمطالبات في حساب مستقل آخر، يسمى فواتير للمشروعات تحت التنفيذ.

#### ثانياً: قياس الإيراد

تقاس قيمة الإيراد بالقيمة العادلة للمقابل المستلم أو المستحق للمنشأة، وعادة ما يتم تحديد قيمة الإيراد الناتج عن أية معاملة بموجب اتفاق مشترك بين المنشأة والمشتري، أو مستخدم الأصل موضوع الاتفاق. ويقاس الإيراد بالقيمة العادلة للمقابل المستلم أو المستحق مع الأخذ في الاعتبار قيمة أي خصم تجاري أو خصم قيمة تسمح بها المنشأة<sup>1</sup>.

وفيما يتعلق بقياس الإيرادات في المقاولات توجد ثلاثة أسس لذلك وهي:<sup>2</sup>

1. أساس البيع: وفقاً لهذا الأساس يتحقق الإيراد بالنسبة للمنشأة عند التعاقد مع العميل أو تسليم البضاعة المباعة له، أو تأدية الخدمة التي ارتبطت بها المنشأة مع ذلك العميل، ويلاحظ هنا ما يلي بصفة خاصة:

- أن واقعة التعاقد هي أساس قياس وتحقق الإيراد وليس واقعة التسليم الفعلي أو التأدية الحقيقية للخدمة؛  
- وفي حالة لا يتم التمييز بين البيع النقدي أو البيع الأجل، لذلك يتطلب الأمر بالنسبة للمبيعات الآجلة، الأخذ بمبدأ الحيطة والحذر لاحتمال عدم سداد بعض العملاء لحساباتهم؛  
- طبقاً لهذا الأساس يتولد الربح بمجرد اكتمال الإنتاج ويتحقق عند حدوث واقعة البيع الفعلي.

2. أساس الإنتاج الفعلي: طبقاً لهذا الأساس يتحقق الإيراد أثناء عمليات الإنتاج، حتى ولو لم يتم هذا الإنتاج بالكامل، وذلك يعني أن حدوث الإيراد ملازم لحدوث عملية الإنتاج ذاتها، وكل خطوة أو مرحلة تتم في سبيل إنتاج منتج معين في حد ذاتها دليل على تولد الإيراد الذي سينتج من بيع هذا المنتج، فإنفاق التكاليف اللازمة للإنتاج هو في ذات الوقت يترتب عنه إيراد يتمثل في القيمة المتوقعة (البيعية) لذلك الإنتاج عندما يتحقق. والمشكلة التي تواجه المحاسب في هذا المجال، هي تحديد القيمة البيعية للإنتاج والتي على أساسها يمكن قياس الإيراد.

<sup>1</sup> الجمعية المصرية للمحاسبين القانونيين، مرجع سابق، ص: 194.

<sup>2</sup> هشام أحمد عطية، محمد محمود عبد ربه، المحاسبة عن تكاليف العقود طويلة الأجل (( المقاولات )) . الدار الجامعية، مصر، 2000، ص:

3. الأساس النقدي: طبقاً لهد الأساس تعتبر جميع المتحصلات النقدية من مبيعات المنتجات والخدمات إيرادات يخص الفترة المحاسبية، سواء كان هذا الإيراد المحصل أكثر أو أقل من الإيراد الواجب تحصيله.

أما النظام المحاسبي المالي فقد أكد أن تقييم إيرادات الأنشطة العادية يتم على أساس القيمة العادلة للمقابل المقبوض أو المطلوب استلامه في تاريخ إبرام الصفقة، وسنتطرق إلى قياس الإيرادات لبعض الحالات التي تقوم بها المؤسسة من خلال<sup>1</sup>:

1. تبادل السلع والخدمات: في حالة التبادل أو المقايضة، فإن المبدأ الأساس هو:

- عندما تكون السلع والخدمات المتبادلة متماثلة النوع والقيمة، فإنه لا يسجل أي إيراد.

- والعكس في حالة كون السلع والخدمات المتبادلة مختلفة القيمة والنوع، فإن الإيراد المتعلق بالقيمة العادلة للسلع والخدمات يعادل مبلغ النقدية أو نسبة النقدية المحولة.

2. في حالة البيع المؤجل: في حالة الدفع المؤجل يجب مبدئياً اعتبار الفارق الزمني للدفع كإيراد مالي والذي يمكن تحديده كما يلي:

- إما عن طريق الفرق مع السعر المدفوع فوراً؛

- إما عن طريق القيام بعملية التحسين للمداخل المستقبلية بمعدل الفائدة المحصل للأصل المالي.

### المبحث الثاني: قياس التكاليف في العقود طويلة الأجل

تعتبر التكاليف بمثابة الشريان في المؤسسة الاقتصادية، كونه الأداة الأساسية التي تتمثل في التضحية بالموارد المالية والاقتصادية التي ينتج عنها زيادة في الخصوم أو نقص في الأصول، وذلك لغرض تحقيق منافع اقتصادية محددة

<sup>1</sup> بن ربيع حنيفة وآخرون، مرجع سابق، ص: 212.

## المطلب الأول: ماهية التكاليف وعناصرها

### أولاً: تعريف التكلفة

تتعدد تعاريف التكلفة ومن بينها نذكر

هي تضحية ذات قيمة اقتصادية، في سبيل الحصول على سلعة أو خدمة في الحاضر؛ أو المستقبل، يقصد بها الموارد الاقتصادية المضحى بها أو الضائعة لتحقيق هدف محدد<sup>1</sup>.

1. **التعريف المحاسبي:** ن التكلفة عبارة عن تضحية تتحملها المنشأة ممثلة في صورة مبلغ نقدي معين، مقاسا بوحدة النقد، فإذا قامت المنشأة بشراء خدمات نقداً أو بشيك فإن التكلفة هنا تتمثل في المبالغ التي دفعتها المنشأة نقداً أو بشيك، أما إذا قامت بشراء مواد أولية بالأجل فتتمثل التكلفة في المبالغ التي تلتزم المنشأة بدفعها للدائنين أو الموردين الذين قاموا بتوريد تلك الخدمات<sup>2</sup>.

2. **التعريف الاقتصادي للتكلفة:** يختلف مفهوم التكلفة في الفكر الاقتصادي عنه في الفكر المحاسبي، حيث يعترف الاقتصاديون صراحة بالتكلفة الضمنية وهي التكلفة التي لا يترتب عليها إنفاق نقدي، وبالتالي فإن وجهة النظر الاقتصادية تعتبر أكثر شمولاً في منظورها لتكلفة عناصر الإنتاج من الفكر المحاسبي، حيث لا يقتصر القياس في ظل الفكر الاقتصادي على الاعتراف بالموارد التي يتم تقييمها في صورة نقدية، أو ما يطلق عليها بالتكلفة الصريحة، بل إنه يأخذ بالنظرة الشاملة لعناصر التكلفة، والتي تشير إلى التضحية بالموارد بغض النظر عما إذا كانت مقيمة في صورة نقدية أو في صورة ضياع فرصة بديلة على المنشأة نتيجة استثمار أموالها في مجالات أخرى خارج المنشأة<sup>3</sup>.

### ثانياً: عناصر التكاليف

وتنقسم التكاليف طبقاً لعلاقتها إلى ما يلي<sup>4</sup>:

#### 1. التقسيم طبقاً لعلاقتها بوحدة التكلفة:

- تكاليف مباشرة؛

- تكاليف غير مباشرة.

#### 2. التقسيم طبقاً لعلاقتها بحجم النشاط:

<sup>1</sup> هاني عاطف، محاسبة التكاليف، دار الكتب والوثائق العمومية، مصر، 1995، ص: 6.

<sup>2</sup> هاني عاطف، مرجع سابق، ص: 11.

<sup>3</sup> نفس المرجع السابق، ص: 11.

<sup>4</sup> نفس المرجع السابق، ص: 14.

- تكاليف متغيرة؛

- تكاليف شبه متغيرة؛

- تكاليف ثابتة؛

- تكاليف شبه ثابتة.

### 3. التقسيم طبقاً لعلاقتها بوظائف المنشأة:

- تكاليف صناعية؛

- تكاليف تسويقية؛

- تكاليف إدارية.

### 4. التقسيم طبقاً لعلاقتها بمراكز المسؤولية:

- تكاليف قابلة للتحكم والرقابة؛

- تكاليف غير قابلة للتحكم والرقابة.

## المطلب الثاني: التكاليف المتعلقة بالعقود طويلة الأجل

لقد قسمت تكاليف عقود المقاولات بناء على المعيار المحاسبي الدولي رقم (11) عقود المقاولات إلى ما يلي:

أولاً: التكاليف التي ترتبط مباشرة بعقد محدد

تشمل ما يلي<sup>1</sup>:

- أجور العاملين بالموقع بما في ذلك أجور الإشراف؛

- تكاليف المواد الخام المستخدمة في العقد؛

- تكاليف نقل المعدات والتجهيزات والمواد من وإلى الموقع؛

- مصاريف استئجار الآلات والمعدات والأجهزة اللازمة لتنفيذ العقد<sup>2</sup>؛

- أية مطالبات من أطراف خارجية<sup>3</sup>؛

<sup>1</sup> حامد داوود الطلحة، مرجع سابق، ص: 11.

<sup>2</sup> محمود جلال أحمد وآخرون، محاسبة المنشآت الخاصة، طبعة الأولى، مكتبة المتجمع العربي للنشر والتوزيع، الأردن 2009، ص: 349.

<sup>3</sup> علاوة لخضر، معايير المحاسبة الدولية، الأوراق الزرقاء، الجزائر، 2012، ص: 313.

- تكاليف التصميم والمساعدة الفنية التي يحتاجها العقد والمرتبطة بعقد محدد<sup>1</sup>؛
- اهتلاكات المعدات والتجهيزات المستخدمة في العقد<sup>2</sup>؛
- التكاليف المقدرة للصيانة ما بعد تسليم العقد ومصاريف كفالة العمل بما في ذلك التكاليف المقدرة للضمان المرتبط بالعقد<sup>3</sup>.

#### ثانيا: التكاليف المتعلقة بنشاط عقود المقاولات بصفة عامة

و تتمثل في العناصر التالية<sup>4</sup>:

- التأمين؛

- تكاليف قسم التصميم والمساعدات الفنية؛

- المصاريف العمومية لقسم الهندسة والمقاولات؛

- المصاريف غير المباشرة للمقاولات؛

- تكاليف العمالة في مكتب المقاوله والتي تخص عدة عقود.

#### ثالثا: التكاليف التي لا تتعلق بنشاط عقود المقاولات وينص العقد تحميلها للزبون

ويمكن حصرها في التكاليف التالية<sup>5</sup>:

- التكاليف الإدارية العامة التي لم ينص العقد على التعويض عنها؛

- تكاليف البيع؛

- تكاليف البحث والتطوير التي لم ينص العقد على التعويض عنها؛

- اهتلاكات المنشآت والمعدات العاطلة عن العمل التي لم تستخدم في عقد محدد.

#### رابعا: التكاليف التي من غير المحتمل استردادها

إن تكاليف العقد التي من غير المحتمل استردادها يعترف بها كمصروف فورا، ومن الأمثلة على الظروف التي قد تكون فيها إمكانية استرداد التكاليف المتكبدة غير محتملة، والتي يعترف فيها بتكاليف العقد كمصاريف مباشرة ما يلي<sup>6</sup>:

<sup>1</sup> محمود جلال أحمد وآخرون، مرجع سابق: ص: 349.

<sup>2</sup> علاوة لخضر، مرجع سابق: ص: 313.

<sup>3</sup> محمود جلال أحمد وآخرون، مرجع سابق: ص: 349.

<sup>4</sup> حسن زكي، محاسبة تكاليف عقود المقاولات، (في ضوء المعايير المحاسبية الدولية)، مؤسسة الوراق، الأردن . 2000، ص: 210.

<sup>5</sup> وليد عبد القادر، حسام الدين خدّاش، المعايير المحاسبية الدولية، الطبعة الأولى، الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوريدات، مصر، 2013، ص:

195.

<sup>6</sup> محمد بو نصار، جمعة حميدات، مرجع سابق، ص: 195.

- تكاليف هناك شكوك حول مشروعيتها؛
- تكاليف يكون إتمامها معلق على نتائج دعوى قضائية أو تشريع مرتقب؛
- تكاليف معرضة للمصادرة أو الاستهلاك؛
- تكاليف عدم قدرة العميل على مواجهة التزاماته؛
- تكاليف يكون المقاول غير قادر على استكمال العقد أو غير قادر على الوفاء بالتزامات العقد.

### المطلب الثالث: إجراءات التعاقد لتكاليف عقود طويلة الأجل

وتتمثل إجراءات التعاقد في كمية تقدير تكاليف العطاء، وكيفية صرف الدفعات من العميل للمنشأة وغرامات التأخير والتعويضات، وهي كما يلي<sup>1</sup>:

#### أولاً: تقدير تكاليف العطاء

يتطلب تقدير تكلفة العطاء تضافر جهود كل من الفنيين والمهندسين ومحاسبي التكاليف في منشأة المقاولات، للوصول إلى تقديرات دقيقة عن تكاليف العملية المزمع تنفيذها، وإمكانية تنفيذها في الوقت المناسب، ومن البديهي أن التقدير الدقيق لتكاليف العطاء يعتبر عاملاً أساسياً في منح العطاء للمنشأة، وفي تقدير تكاليف العطاء فإن هناك عدد من الاعتبارات التي يجب أخذها في الحسبان مثل:

- يتطلب الأمر حال تقدير تكاليف العطاء إجراء دراسة تفصيلية للرسومات والمواصفات وتحليلها إلى بنود مثل: تمهيد، أساسات، الآبار، خرسانة عادية، خرسانة مسلحة، نجارة، نجارة أبواب، أرضيات... الخ؛

- بعد تحليل البنود السابقة، يتم وضع تقديرات لتكلفة كل بند من بنود الأعمال مع ضرورة فصل الأعمال التي تتولاها المنشأة والأعمال التي يتولاها مقاولون من الباطن.

- بالنسبة للأعمال التي تتولاها المنشأة يقدر كل بند كالتالي:

\* الكميات اللازم استهلاكها من المواد، مع التحديد الدقيق لأسعار هذه المواد بالرجوع إلى إدارة المشتريات، والتعرف على اتجاهات أسعار السوق لهذه المواد؛

\* العمالة اللازمة لتنفيذ بند الأعمال مع تحديد مهاراتهم، وفئات أجورهم بالرجوع إلى إدارة الموارد البشرية؛

<sup>1</sup> محمد سامي راضي، محاسبة تكاليف العقود والمقاولات، دار الجامعية، مصر، 2007، ص: 20.

\* بالنسبة للمصروفات أو الأعباء الأخرى، فنظرا لأن العمليات في اغلب العموم تتم في موقع العمل، فإن الكثير من المصروفات التي تعتبر في المنشأة الصناعية غير مباشرة تعتبر مصروفات مباشرة بالنسبة للعقد في منشآت المقاولات على سبيل المثال: مصروفات صناعية مباشرة للعقد مثل ( تكاليف إعداد الموقع للعمل، وتوصيلات المياه، والإنارة، وتجهيزات الموقع).

مصروفات إدارية مباشرة للعقد مثل ( أجور ومرتبات الفنيين والإداريين، التأمينات، الاجتماعية، وحوادث العمل ... الخ).

#### **ثانيا: المبالغ المستلمة من العملاء تحت الحساب**

نظرا لطبيعة عقود المقاولات في كونها غالبا ما تستغرق تنفيذها فترة طويلة تتخلل أكثر من فترة محاسبية، الأمر الذي يترتب عليه أن تحصل منشأة المقاولات على بعض المبالغ من العميل قبل الانتهاء من تنفيذ عقد المقاوله.

وتتوقف قيمة المبالغ على شروط التعاقد والاتفاق فيما بين المنشأة والعميل، فقد يكون الاتفاق على ألا يدفع العميل إلا في حدود نسبة معينة مما يتم تنفيذه، وقد يكون الاتفاق على أن تحصل المنشأة على دفعات مقدمة فور التعاقد لبدء التنفيذ، وقد يكون الاتفاق في أحيان أخرى على أن يدفع صاحب العمل قيمة المواد الخام التي أرسلت إلى مواقع العمل لاستخدامها في المقاوله.

إلا أنه في أغلب الحالات لا تحصل المنشأة إلا على قدر ما تم تنفيذه من المقاوله، وقد جرى العرف على أن يعترف بما تم تنفيذه إلا وفقا لما يراه صاحب العمل، والذي يوكل نيابة عنه مهندس استشاري للعملية لكي يقرر ذلك من خلال إعداد مستخلص بقيمة الأعمال المنفذة وفقا للشروط والمواصفات المحددة.

#### **ثالثا: تكاليف غرامات التأخير والتعويضات**

في أغلب الأحيان تتضمن عقود المقاولات شروط جزائية في حالات تأخير تنفيذ الأعمال سواء في حالة الاستلام المؤقت أو الاستلام النهائي للأعمال، فمثلا في حالة إذا تأخرت المنشأة في إتمام العمل وتسليمه توقع عليها غرامة تأخير على كل أسبوع تأخير، إلا إذا كانت هناك فترات توقف اضطرارية ترجع لظروف لا دخل للمنشأة في التحكم فيها.

وبالنسبة للتعويضات فإنه غالبا ما ينص عقد المقاوله عن فترة ضمان الأعمال المنفذة والتي عادة ما تكون فترة عام أو ربما أي فترة يتفق عليها في العقد ويحتجز العميل قيمة التأمين خلال فترة الضمان، وإذا ظهر أثناء فترة الضمان عيوب من الواجب إصلاحها فعلى منشأة المقاولات أن تقوم بإصلاحها وإذا قام

العمل بتنفيذ هذه الإصلاحات على أن يقتطع تكاليفها من مبلغ التأمين المحتجز، وبعد فترة الضمان تصفي قيمة التأمين وترد للمنشأة.

### المبحث الثالث: طرق القياس وتأثيرها على النتيجة المحاسبية

يتم إثبات العقود الطويلة الأجل وفقا لطريقتين كما اشرنا إليه سابقا، وهما طريقة نسبة التقدم في الإنجاز وطريقة العقود التامة أو المنتهية. وسنتناول في هذا المبحث الطرق المحاسبية عن إثبات الإيرادات لعقود طويلة الأجل وتأثيرها على النتيجة المحاسبية.

#### المطلب الأول: طريقة نسبة التقدم أو نسبة الانجاز

ظهرت هذه الطريقة سنة 1955م بعد صدور تقرير عن لجنة الإجراءات المحاسبية المنبثقة من " المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA)"<sup>1</sup> وهي الطريقة المفضلة والأكثر استعمالا واستخداما وهذا نتيجة لتطبيقها للمبادئ المحاسبية " كمبدأ الاستحقاق ومبدأ استقلالية الفترات المحاسبية". ويحبذ استعمالها في حالة إمكانية تحديد نفقات وإيرادات العقد بشكل موثوق مع توفر المنشأة على نظام معلوماتية محاسبية قوية، تمكنها من تحديد الآثار الاقتصادية للتكاليف المستقبلية، وهذا من أجل تقدير الربح الإجمالي المتوقع بصورة موضوعية في نهاية الإنجاز، مما ينجر عنها تحكم المؤسسة في مستويات الأشغال، بالإضافة إلى ذلك فإنه يتعين توفر الشروط التالية التي تمكننا من استخدام طريقة نسبة الإنجاز كأساس للاعتراف بإيرادات العقود الطويلة الأجل وهي:<sup>2</sup>

- كل الأعباء المنفقة والتقديرية المتبقية يمكن تحديدها بطريقة معقولة مع إمكانية التنبؤ بتغيرات الأسعار، وفق جدول زمني مرتبط بتاريخ وبرنامج الإنجاز في ظل تجانس وثبات الطرق والقواعد التي تم على أساسها التقدير؛

- المبالغ الاقتصادية تعود لصالح المؤسسة المنفذة للعقد والتي يتم توزيعها على سنوات الإنجاز؛

- تحديد نسبة التقدم في الإنجاز بتاريخ الإقفال مع إمكانية قياسها بموثوقية بالاعتماد على مقياس حقيقي لتحديدها.

<sup>1</sup> وصفي عبد الفتاح أبو المكارم، المحاسبة المالية المتوسطة، دار الجامعية الجديدة للنشر، الإسكندرية، مصر، 2000، ص: 210.

<sup>2</sup> عبد الرحمن عطية، مرجع سابق، ص: 95.

أولاً: أساليب تقدير نسبة الإنجاز

يمكن تقدير نسبة الإنجاز من خلال قياس العمل المنجز بصورة موثوقة، واعتماداً على طبيعة العقد يجب أن تكون هناك عدة أساليب وتقنيات لتحديد نسبة الإنجاز الحقيقية منها:<sup>1</sup>

- طريقة التكاليف الحقيقية للعمل المنجز حتى تاريخه إلى التكاليف المقدرة للعقد (أسلوب المدخلات)؛
- طريقة إمكانية أو مسح العمل المنجز أو الاختبار التقني للأعمال؛
- طريقة الإنجاز الفعلي لجزء من العمل المتعاقد عليه، وهو أسلوب المخرجات.

\***ملاحظة:** إن الدفعات المستلمة عن العمل المنجز والدفعات المقدمة من العملاء لا تعكس في كثير من الحالات العمل الذي تم إنجازه .

1. **أسلوب المدخلات:** يتم تحديد نسبة الإنجاز التي ستؤخذ أساساً لتحديد أو تخصيص الإيرادات، ومن ثم أرباح العقد في نهاية الفترة المحاسبية المعنية بالعلاقة التالية:<sup>2</sup>

$$\text{نسبة الانجاز} = \frac{\text{التكاليف الفعلية للعقد خلال الفترة المحاسبية}}{\text{اجمالي التكاليف المقدرة حتى تمام التنفيذ}}$$

\***ملاحظة:** عدم إدراج بعض التكاليف التي تكون مدفوعة القيمة وغير مستخدمة بعد في إنجاز العقد، ومن أمثلة ذلك ( المواد المشتراة والموجودة في موقع العمل، وغير مستخدمة بعد كالاسمنت، الرمل.. الخ) كما يدخل ضمن هذا البند المبالغ المدفوعة مقدماً إلى مقاولي الباطن عن الأعمال التي لم تنجز بعد.

2. **أسلوب المخرجات:** يتم تحديد نسبة الإنجاز بموجب المعادلة التالية:

$$\text{نسبة الانجاز} = \frac{\text{عدد الوحدات المنجزة فعلياً من طرف المقاول}}{\text{عدد الوحدات محل المقاول}}$$

<sup>1</sup> جمعة حميدات، خبير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، مرجع سابق، ص: 532 - 533.

<sup>2</sup> محمد عبد العزيز خليفة وآخرون، مرجع سابق، ص: 272.

## الفصل الثاني: طرق القياس في العقود طويلة الأجل وتأثيرها على النتيجة

إن الأسلوب الأول أي أسلوب المدخلات هو الأكثر استخداماً لدى شركات المقاولات، وهو الأسلوب المعتمد في المعيار المحاسبي الدولي رقم (11).

ثانياً: التسجيل المحاسبي للعقود الطويلة الأجل حسب طريقة نسبة التقدم

يتم التسجيل المحاسبي وفق طريقة نسبة الإنجاز كالتالي:<sup>1</sup>

في السنة الأولى والثانية... الخ باستثناء السنة الأخيرة نكون أمام نفس التسجيل المحاسبي وهو موضح من خلال التالي:

خلال السنة المالية					
المبلغ الدائن	المبلغ المدين	الحساب الدائن	الحساب المدين	ر.ح. م	ر.ح. د
xxx	xxx	إلى ح/ الموردون إثبات المصاريف	ح/ الأعباء حسب تصنيفها	40x	6x
خلال السنة المالية					
المبلغ الدائن	المبلغ المدين	الحساب الدائن	الحساب المدين	ر.ح. م	ر.ح. د
xxx	xxx	إلى ح/ البنك تسديد المصاريف	ح/ الموردون	512	40x
خلال السنة المالية					
المبلغ الدائن	المبلغ المدين	الحساب الدائن	الحساب المدين	ر.ح. م	ر.ح. د
xxx	xxx	إلى ح/ تسبيقات محصلة من العملاء تحصيل التسبيق من طرف العملاء	ح/ البنك	419	512
في نهاية السنة المالية					
المبلغ الدائن	المبلغ المدين	الحساب الدائن	الحساب المدين	ر.ح. م	ر.ح. د
xxx	xxx	إلى مذكورين: ح/ مبيعات الأشغال ح/ TVA المستحقة على مبيعات الأشغال إثبات الأشغال قيد الإنجاز (المقدرة)	ح/ حسابات دائنة عن أشغال جاري إنجازها	704 4457	417

<sup>1</sup> هوام جمعة، مرجع سابق، ص: 166.

**الفصل الثاني: طرق القياس في العقود طويلة الأجل وتأثيرها على النتيجة**

في السنة الأخيرة: أما بالنسبة للسنة الأخيرة فنكون أمام التسجيل المحاسبي التالي:

		خلال السنة المالية		ر.ح. م	ر.ح. د
المبلغ الدائن	المبلغ المدين	الحساب الدائن	الحساب المدين		
xxx	xxx	إلى د/ الموردون	د/ الأعباء حسب تصنيفها	40x	6x
		إثبات المصاريف			

		خلال السنة المالية		ر.ح. م	ر.ح. د
المبلغ الدائن	المبلغ المدين	الحساب الدائن	الحساب المدين		
xxx	xxx	إلى د/ البنك	د/ الموردون	512	40x
		اثبات تسديد المصاريف			

		خلال السنة المالية		ر.ح. م	ر.ح. د
المبلغ الدائن	المبلغ المدين	الحساب الدائن	الحساب المدين		
xxx	xxx	إلى د/ تسبيقات محصلة من العملاء	د/ البنك	419	512
		إثبات تحصيل التسبيق			

		في نهاية السنة المالية		ر.ح. م	ر.ح. د
المبلغ الدائن	المبلغ المدين	الحساب الدائن	الحساب المدين		
xxx	xxx	د/ مبيعات الأشغال	د/ حسابات دائنة عن أشغال جاري إنجازها	704	417
xxx	xxx	د/ TVA المستحقة على مبيعات الأشغال	إلى مذكورين:	4457	
		إثبات الأشغال المنجزة			

		في نهاية السنة المالية		ر.ح. م	ر.ح. د
المبلغ الدائن	المبلغ المدين	الحساب الدائن	الحساب المدين		
xxx	xxx	إلى د/ حسابات دائنة عن أشغال جاري إنجازها	من د/ تسبيقات محصلة من العملاء	417	419
		ترصيد الحسابين وتسليم المشروع			

## المطلب الثاني: طريقة الإتمام

### أولاً: تعريف طريقة الإتمام

تبعاً لهذه الطريقة فإنه لا يتم إثبات أي جزء من الإيرادات عند نهاية العقد، ويتم تسجيل كل النفقات المتعلقة بالعقود حسب طبيعتها في الصنف السادس خلال الفترة، وفي نهاية المدة (عند عملية الإقفال) تسجل المبالغ في حساب (335- الأشغال الجاري انجازها) المرتبطة بها، والموافقة لمبالغ النفقات الحقيقية والمتبقية منذ بداية العقد أي إلغاء النفقات المتبقية في سنة (N) وبالتالي لا تؤخذ في الحسبان أي نتيجة. وفي السنة (N+1) لا بد من ترصيد حساب الأشغال الجاري انجازها (ح/335) والمسجلة في نهاية السنة (N) بإجراء القيد العكسي وهذا في بداية السنة (N+1)، أما النفقات التي تحملتها المؤسسة خلال السنة (N+1) يتم تسجيلها في الصنف السادس حسب طبيعتها، وافترض أن تسليم الأصل في السنة (N+1) نقوم بتثبيت رقم الأعمال الإجمالي في نهاية العقد، وذلك بإعداد فاتورة أشغال بحيث يُجعل حساب ح/411 عملاء مدينا وحساب ح/704 مبيعات الأعمال دائناً مرفقاً بقيمة الرسم على القيمة المضافة، مع العلم أن حساب (335) قد تم ترصيده في بداية كل دورة محاسبية أي أن حساب (ح/335) يظهر مرصداً في السنة الأخيرة في العقود طويلة الأجل<sup>1</sup>

وكما هو واضح فإن هذه الطريقة تؤدي إلى إثبات كامل الإيراد والربح المتعلق بالعقد في السنة الأخيرة، ويترتب على ذلك أن السنة الأخيرة وحدها تستفيد من إيرادات العقد، ولهذا السبب فإن طريقة نسبة الإنجاز تُعد الأفضل وذلك باعتبارها أساس الاعتراف بإيراد العقود طويلة الأجل وإن الميزة الأساسية لطريقة العقود التامة هو أن احتساب الإيراد وإجمالي الربح المتعلق بالعقود، يتم بناءً على بيانات فعلية وليس بيانات تقديرية كما هو الحال بالنسبة إلى طريقة نسبة الإنجاز.

<sup>1</sup> جمال عمورة، قبايلي محمد، عقود الانشاء حسب المعيار المحاسبي الدولي رقم 11 (IAS11) والنظام المحاسبي المالي الجزائري مجلة الأبحاث الاقتصادية، صادرة عن كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة البليدة.2. العدد 13، ديسمبر 2015، ص.ص (100-101)

**الفصل الثاني: طرق القياس في العقود طويلة الأجل وتأثيرها على النتيجة**

ثانيا: التسجيل المحاسبي لطريقة الإتمام أو (الانتهاء من الأشغال )

لنفترض أن المشروع عمره ثلاث سنوات<sup>1</sup>

السنة الأولى (N):

خلال السنة المالية		الحساب الدائن	الحساب المدين	ر.ح. م	ر.ح. د
المبلغ الدائن	المبلغ المدين				
xxx	xxx	ح/ موردين	ح/ أعباء حسب طبيعتها	40x	6x
			تسجيل الأعباء		

خلال السنة المالية		الحساب الدائن	الحساب المدين	ر.ح. م	ر.ح. د
المبلغ الدائن	المبلغ المدين				
xxx	xxx	ح/ البنك	ح/ الموردون	512	40x
			إثبات تسديد الأعباء		

في نهاية السنة المالية		الحساب الدائن	الحساب المدين	ر.ح. م	ر.ح. د
المبلغ الدائن	المبلغ المدين				
xxx	xxx	إلى ح/ تغيير المخزونات الجارية	ح/ أشغال جاري انجازها	723	335
		إثبات تسجيل المخزونات الجارية			

في بداية السنة المالية		الحساب الدائن	الحساب المدين	ر.ح. م	ر.ح. د
المبلغ الدائن	المبلغ المدين				
xxx	xxx	إلى ح/ أشغال جاري انجازها	ح/ تغيير المخزونات الجارية	335	723
		إثبات القيد العكس للمخزونات للسنة (N)			

السنة الثانية (N+1)

خلال السنة المالية		الحساب الدائن	الحساب المدين	ر.ح. م	ر.ح. د
المبلغ الدائن	المبلغ المدين				
xxx	xxx	إلى ح/ موردين	ح/ أعباء حسب طبيعتها	40x	6x
		إثبات تسجيل الأعباء			

<sup>1</sup> جمال عمورة، قبائلي محمد، ص ص 102-103.

**الفصل الثاني: طرق القياس في العقود طويلة الأجل وتأثيرها على النتيجة**

		خلال السنة المالية		ر.ح. م	ر.ح. د
المبلغ الدائن	المبلغ المدين	الحساب الدائن	الحساب المدين		
xxx	xxx	ح/ البنك	ح/ الموردون	40x	
		إثبات تسديد الأعباء		512	

		في نهاية السنة المالية		ر.ح. م	ر.ح. د
المبلغ الدائن	المبلغ المدين	الحساب الدائن	الحساب المدين		
xxx	xxx	إلى ح/ تغيير المخزونات الجارية	ح/ أشغال جاري انجازها	335	
		إثبات تسجيل المخزونات الجارية		723	

**السنة الثالثة والأخيرة (N+2)**

		في بداية السنة المالية		ر.ح. م	ر.ح. د
المبلغ الدائن	المبلغ المدين	الحساب الدائن	الحساب المدين		
xxx	xxx	إلى ح/ أشغال جاري انجازها	من ح/ تغيير المخزونات الجارية	723	
		إثبات القيد العكس للمخزونات للسنة (N+1)		335	

		خلال السنة المالية		ر.ح. م	ر.ح. د
المبلغ الدائن	المبلغ المدين	الحساب الدائن	الحساب المدين		
xxx	xxx	إلى ح/ موردين	ح/ أعباء حسب طبيعتها	6x	
		إثبات تسجيل الأعباء		40x	

		خلال السنة المالية		ر.ح. م	ر.ح. د
المبلغ الدائن	المبلغ المدين	الحساب الدائن	الحساب المدين		
xxx	xxx	ح/ البنك	ح/ الموردون	40x	
		إثبات تسديد الأعباء		512	

		في نهاية السنة المالية		ر.ح. م	ر.ح. د
المبلغ الدائن	المبلغ المدين	الحساب الدائن	الحساب المدين		
xxx	xxx	إلى منكورين:	من ح/ الزبائن	411	
xxx		ح/ مبيعات الأشغال		704	
xxx		ح/ TVA المستحقة على مبيعات الأشغال		4457	
		إثبات فاتورة الأشغال نهاية الأشغال			

**\*ملاحظة:**

نلاحظ من خلال القيد الأول للسنوات الأولى وكذلك السنة الأخيرة أن التسجيل المحاسبي كان من حساب (د/6) الأعباء حسب تصنيفها في الجانب المدين ويجعل حساب (د/40) الموردون في الجانب الدائن لكن نشير هنا إلى انه في الأصل هناك بعض التسجيلات التي تم إثباتها كما سلف ذكره، وكمثال على ذلك المشتريات التي تتم على مرحلتين، الحصول على الملكية ومن ثما الدخول الفعلي للمخازن، لتليها مرحلة الاستهلاك وهي المرحلة التي تم الاعتراف بها بالتكلفة، لكن تم إدراج التسجيل المحاسبي للقيد الأول بالطرق السابقة اختصارا لمرحلة الاعتراف بالتكلفة هذا من جهة واختصارا للتسجيلات المحاسبية المتعددة والتي يطول شرحها ولا تخدم موضوعنا من جهة أخرى .

**المطلب الثالث: تأثير طرق القياس على النتيجة.**

عرفت نظرية المحاسبية تطورا مذهلا لفعل الفكر الهادف إلى تحسين المستمر للبحث عن الفعالية القصوى الممكنة من تلبية ومعالجة جميع الانشغالات المطروحة من قبل الأطراف ذات العلاقة؛ بصرف النظر عن استخدامات مخرجات الأنظمة المحاسبية أو التي ترتبط بالسوق المالي؛ في ظل ذلك انبثقت مجموعة معتبرة من الاجتهادات الداعمة إلى إعطاء الصورة الصادقة لمختلف عناصر المركز المالي للمؤسسة؛ كما عمدت مجموعة من الهيئات الدولية وعلى رأسها مجلس المعايير الدولية إلى تفعيل الممارسة المحاسبية من خلال العمل على تكييف المعايير الدولية مع السياسات المحاسبية المعمول به، مع تفعيل إطار المرجعية للمحاسبة باعتماد على منهجية البناء التنظيمي الفعال.

والجدول التالي يلخص مختلف نقاط الاختلاف بين طرق القياس في العقود طويلة الأجل.

الجدول رقم (01): يبين نقاط الاختلاف بين طرق قياس العقود طويلة الأجل.

معيار التفرقة	طريقة نسبة الإنجاز	طريقة الإتمام	الفوترة الفعلية
النتيجة	تظهر كل سنة مالية بقيمة تقديرية، لكون الإيرادات المحددة للمشروع مقدرة وفقا لنسبة الإنجاز التي تتميز باقترابها إلى الواقع، وقد تتباين قيمة النتيجة إما ربح أو خسارة، وفي ظل الظروف	تظهر النتيجة إلا في السنة الأخيرة وبقيمة فعلية، وتظهر النتيجة إلا في السنة الأخيرة للمشروع.	تظهر النتيجة بقيم فعلية، من خلال مقابلة الإيراد الفعلي بالتكاليف الفعلية، وتظهر النتيجة لكل سنة مالية على حدا.

		<p>العادية فعادة ما يحقق الكيان ربح من المشروع، لكن وفقا لهذه الطريقة قد تتحمل السنة المالية الأخيرة خسارة، خاصة في ظل انخفاض التكاليف التقديرية عن التكاليف الفعلية من جهة وكذا انخفاض الإيرادات الفعلية للمشروع عن القيمة الأولية المتفق عليها في العقد.</p>	
<p>يتم الاعتراف بالإيراد الفعلي لكل سنة مالية على حدا، ويتم تحديده من خلال حصيلة تقدم الأشغال الفعلية والتي على أساسها تتم الفوترة.</p>	<p>يتم الاعتراف بالإيراد إلا في السنة الأخيرة لانتهاء المشروع (سنة تسليم المشروع)، وهو عبارة عن القيمة الفعلية للعقد بغض النظر عن التعديلات التي طرأت على العقد سواء بالزيادة أو النقصان.</p>	<p>يتم الاعتراف بالإيراد لكل سنة مالية على حدا، من خلال حاصل ضرب قيمة العقد في نسبة الإنجاز، ويتميز هذا الإيراد على أنه تقديري وقريب من الفعلي.</p>	<p><b>الاعتراف بالإيراد</b></p>
<p>يتم الاعتراف بالتكاليف (الفعلية) لكل سنة مالية على حدا، والتي لها أثر على نتيجة السنة المالية.</p>	<p>يتم الاعتراف بالتكاليف (الفعلية) لكل سنة مالية على حدا، دون أن تؤثر على نتيجة السنة المالية، وذلك من خلال تحويلها في آخر كل سنة كإيراد إلى حساب الأشغال الجارية.</p>	<p>يتم الاعتراف بالتكاليف (الفعلية) لكل سنة مالية على حدا، والتي لها أثر على نتيجة السنة المالية.</p>	<p><b>الاعتراف بالتكاليف</b></p>
<p>تتوافق هذه الطريقة مع التشريعات الجبائية في مجال الرسم على القيمة المضافة وكذا الرسم على النشاط المهني، إذ يتم تسديد مستحقات هذين الرسمين بمجرد تحصيل وضعيات الأشغال أو الفوترة التي تمت فعلا وبنفس المبالغ التي تم الاتفاق عليها بين المفاوض</p>	<p>لا تتوافق هذه الطريقة مع التشريعات الجبائية السائدة، إذ أن الحدث المنشئ للرسم على القيمة المضافة وكذا الرسم على النشاط المهني هو التحصيل الجزئي أو الكلي من قيمة المشروع، وحتى ولو تم الالتزام بتسديد المستحقات الجبائية.</p>	<p>تتوافق هذه الطريقة مع التشريعات الجبائية السائدة في مجال الحدث المنشئ للضرائب فيما يتعلق بنشاط الأشغال العمومية، الري والبناء، إلا أن هناك تباين بين القيمة المعترف بها كإيراد وبين قيمة المبالغ المحصلة، وي طرح الإشكال أكثر إذا كانت قيمة المبالغ المحصلة</p>	<p><b>الجانب الجبائي</b></p>

## الفصل الثاني: طرق القياس في العقود طويلة الأجل وتأثيرها على النتيجة

<p>وصاحب المشروع وفقا لحصيلة التقدم في المشروع.</p>	<p>فعلى غرار طريقة نسبة الإنجاز فإن قيمة الرسم على القيمة المضافة تظهر بقيمة معتبرة وذات طبيعة مدينة على عكس طبيعة هذا الحساب.</p> <p>ونفس الشيء بالنسبة للرسم على النشاط المهني يتم إثبات قيمة رقم أعمال في التصريحين (G4) أو (G11) وفقا للتحصيلات المختلفة لكل سنة مالية، في حين يتم الاعتراف بالإيراد (رقم أعمال) إلا في السنة الأخيرة لانتهاء المشروع.</p> <p>مع الأخذ بعين الاعتبار هنا خصوصا نشاط الترقية العقارية، وهو الاستثناء المسموح به بالنسبة للحدث المنشئ للضريبة سواء في مجال الرسم على القيمة المضافة أو الرسم على النشاط المهني، والذي يكون عند الفوترة النهائية، ويمكن تعميم هذا الاستثناء للطريقة نسبة الإنجاز أو طريقة الفوترة الفعلية.</p>	<p>تتفوق قيمة المبلغ المعترف به كإيراد.</p> <p>ففي مجال الرسم على القيمة على المبيعات، إذ يظهر برصيد مدين في حين إن طبيعته دائنة.</p> <p>أما في مجال الرسم على النشاط المهني فقد يطرح الإشكال عند التصريح بالحصيلة السنوية سواء من خلال تصريح نموذج (G4) بالنسبة للأشخاص الاعتباريين، أو تصريح (G11) بالنسبة للأشخاص الطبيعيين، وذلك بإظهار رقم أعمال في هذين التصريحين يفوق قيمة رقم الأعمال الظاهر في جدول حساب النتائج.</p>	
<p>تتأثر السيولة النقدية للكيان بحجم المستحقات الجبائية الفعلية المترتبة على الكيان.</p>	<p>لا تتأثر السيولة في السنوات الأولى للمشروع، لكن في السنة الأخيرة يترتب على الشركة مستحقات جبائية مرتفعة على اعتبار أن السنة الأخيرة تعترف بالنتيجة الربح (في ظل الظروف العادية).</p>	<p>تتأثر السيولة النقدية للكيان في حال ما إذا كانت النتيجة المستخرجة للمشروع والمعتمدة نهائيا تفوق النتيجة الفعلية لنفس الفترة، والمترتبة عن الاعتراف بالإيراد والذي يفوق الإيراد الفعلي لتلك السنة، مما يترتب عنه دفع مستحقات أكبر.</p>	<p><b>الخزينة (السيولة)</b></p>

## الفصل الثاني: طرق القياس في العقود طويلة الأجل وتأثيرها على النتيجة

		<p>فبالنسبة للأشخاص الاعتباريين، فيتم دفع مستحقات أكبر فيما يتعلق باقتطاع الضريبة على أرباح الشركات وكذا الضريبة على الدخل الإجمالي للشركاء.</p> <p>أما بالنسبة للأشخاص الطبيعيين فيتم تسديد مستحقات أكبر فيما يتعلق باقتطاع الضريبة على الدخل الإجمالي.</p> <p>وعموما هذه الزيادة في دفع المستحقات قد يقابلها انخفاض في سنة مالية أخرى</p>	
--	--	---	--

المصدر: من إعداد الطالبة

### خلاصة الفصل

من خلال هذا الفصل حاولنا دراسة العقود الطويلة الأجل حيث لاحظنا أن المشرع الجزائري استمد جل المفاهيم المرتبطة بهذه العقود من المعايير المحاسبية الدولية وهذا علي مستوى الاعتراف بالإيراد والتكاليف، وأن الإيراد يعتبر الركيزة الأساسية لضمان استمرارية الكيان، وقياس الإيراد يكون علي أساس القيمة العادلة، وهو أحد عناصر القوائم المالية (جدول حسابات النتائج)، أما التكاليف فهي تعبر عن التضحية التي تتحملها المؤسسة بهدف تحقيق النتائج المرجوة.

كما أن تقدير النتيجة، يكون بالاعتماد علي طريقتين وهما طريقة نسبة الانجاز والتي تقوم علي الاعتراف بالإيراد كل سنة وبصورة صادقة، أما في حالة عدم تقدير الإيراد بصورة صادقة فإننا نلجأ إلي طريقة الإتمام ويتم الاعتراف بالإيراد إلا في السنة الأخيرة وهي سنة تسليم المشروع، ولكل طريقة من الطرق المذكورة شروطها ومبرراتها، وهذه أحد الحلول التي قدمتها المعايير المحاسبية الدولية والنظام المحاسبي المالي.

الدراسة التطبيقية

# الفصل الثالث

• دراسة حالة - مؤسسة شيجاني للأشغال

البناء والترقية العقارية



## تمهيد:

بعد تطرقنا في الفصول السابقة إلى النظام المحاسبي المالي بصفة عامة، ومختلف الجوانب المحاسبية على العقود الطويلة الأجل بصفة خاصة وفق التشريع الجزائري، ووفق المجال الدولي المتعلق بعقود الإنشاء وكذا طرق قياسه ومدى تأثيرها على النتيجة، سنتطرق في الفصل التطبيقي إلى الدراسة الميدانية لإحدى الشركات الخاصة التي تنشط في القطاع الخاص وذلك لمحاولة إسقاط دراستنا النظرية حول محاسبة العقود الطويلة الأجل عليها، حيث سنقوم بالوقوف على مدى تطبيق طرق القياس والمعالجة المحاسبية للعقود الطويلة الأجل وتأثيرها على النتيجة.

## المبحث الأول: لمحة على الشركة محل الدراسة (شركة شبحاني)

سوف نقوم في هذا المبحث بدراسة عامة حول شركة شبحاني لأشغال البناء والترقية العقارية، حيث نقوم في المطلب الأول بتعريف الشركة محل الدراسة والتعرف على أهم نشاطاتها، أما في المطلب الثاني سنبين الدور الاقتصادي لها، وفي المطلب الأخير سيتم تحليل الهيكل التنظيمي للشركة.

### المطلب الأول: نشأة شركة شبحاني وأهم نشاطاتها

الشركة منظمة اجتماعية عبارة عن مجموعة من الأفراد يشاركون وينسقون جماعيا في منظمة مهيكلة (داخل تنظيم مهيكلي) لإنتاج السلع أو الخدمات وهي عبارة عن علاقات تبادلية (نظام الموارد البشرية، نظام التسويق، نظام الإنتاج، النظام المالي) كل هذه العلاقات تتحد فيما بينها من أجل هدف واحد وهو إنجاح تسيير الشركة بشكل صحيح، هذا التقديم للشركة والنهج المسير للمؤسسات ينطبق بشكل كلي على شركة شبحاني حيث أن إطارات شركة (أ.و. تي. بي. أش) شبحاني والمسيريون لها زاولو مهنة البناء منذ عام 1984 في مقاوله شبحاني جمال لأشغال البناء حيث أنجزت هذه المقاوله عدة مشاريع هامة على المستوى الولائي والجهوي منها 100 سكن بحاسي مسعود وحصص من جامعتي ورقلة والوادي وغيرها من المشاريع الأخرى.

وبعدها تفرعت شركة شبحاني على المقاوله السابقة سنة 2006 برأس مال قدره 14.000.000,00 دج اختصاص نشاط رئيسي بناء لها شهادة التأهيل والتصنيف المهنيين درجة خامسة، حيث ساهمت في انجاز عدة مشاريع على مستوى ولاية الوادي، منها انجاز المصححة الطبية ابن حيان بولاية الوادي، وكذلك محطة توليد الطاقة الكهربائية بوادي العلندة بولاية الوادي، انجاز 216 سكن تساهمي بحي الشط بولاية الوادي، انجاز ثانوية أولاد تواتي بولاية الوادي. كما لها محجرة تفتيت الحصى في طولقة ولاية بسكرة تساهم في تزويد ورشة الشركة بالحصى وكذلك تموين شركات أخرى مما انجر عنه حصيلة مالية لا بأس بها خلال الثلاث سنوات الأخيرة قدرت بـ: 14.034.929,05 دج.

حيث كان لها دور هام في تطوير الاقتصاد على المستوى الولائي من دفع للتنمية الاقتصادية من خلال انجاز عدة مرافق عمومية لعامة الشعب وتوفير مناصب عمل وكذلك ما تدفعه من مستحقات مالية لمصلحة الضرائب على مستوى بلدية الوادي وعلى مستوى المديرية. كما ساهمت في التخفيف من معاناة المواطنين من حيث نوعية الاستفادة من الخدمات المقدمة والتي تتمثل في المشاريع المنجزة، حيث أن الدولة تعتمد بشكل كبير على نسبة المساهمة التي تقدمها المؤسسات المتوسطة والصغيرة في القطاع الخاص وما لها من فوائد مالية تعود للخزينة العمومية للدولة.

## المطلب الثاني: الدور الاقتصادي للشركة

للشركة دور هام على المستوى الوطني، إذ أن في البداية كان النشاط في الشركة مقتصرًا على الأشغال التكميلية للبناء، ولكن الآن أصبحت تتنافس مثيلاتها من المؤسسات في مجال البناء والترقية العقارية، ومن بين الأنشطة الجزئية التي تقوم بها الشركة بناء المباني والمنشآت، أشغال الكهرباء والإنارة العمومية. قد أنشأت الشركة العديد من المشاريع الهامة.

ويسهر على تسيير نشاط الشركة مجموعة من العمال الدائمين وغير الدائمين الذي يتغير عددهم حسب احتياج واستخدام الشركة، إضافة إلى بعض المتربصين. ولا تقتصر تعاملاتها مع المؤسسات العمومية فقط بل تتعامل حتى مع المقاولين والأفراد العاديين أي بعبارة أخرى مع جميع الأعوان الاقتصاديين وذلك عبر ورشات داخل الشركة وخارجها، حيث تمتلك الشركة سمعة وطنية نظرا لمشاركتها في العديد من التظاهرات والمعارض.

## المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي للشركة

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

### مكونات الهيكل التنظيمي:

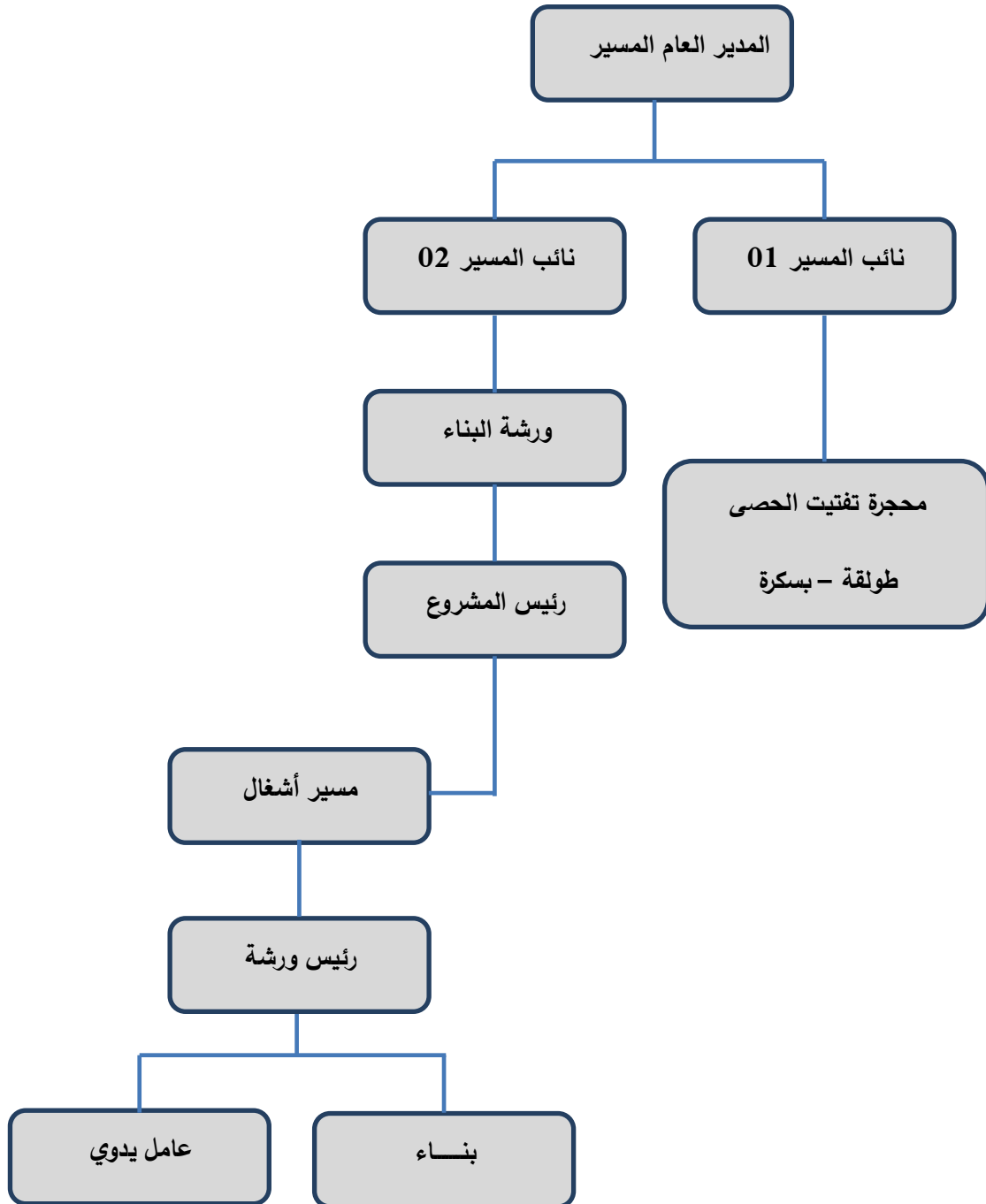
العامل البشري: الأفراد؛

العامل المادي: التجهيزات والوسائل المادية؛

العامل القانوني: طبيعة الشركة؛

العامل المالي: مصادر رأس المال وتوزيعه حسب الحاجة .

الشكل رقم (01): يوضح الهيكل التنظيمي العام للشركة محل الدراسة



المصدر: من إعداد الطلبة اعتمادا على وثائق الشركة

شرح الهيكل التنظيمي لشركة شبحاني:

المدير العام (المسير) من مهامه:

- التسيير العام للشركة ؛
- التفاوض على اتفاقية البناء؛
- الإمضاء على الاتفاقيات + الإمضاء على الوثائق الإدارية.

نائب المسير (01) من مهامه:

- التفويض؛
- إمضاء الوثائق:
- تسيير الإدارة.

نائب المسير ( 01 ) من مهامه:

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

إدارة التسيير من مهامها:

- إعداد الأجور للعمال؛
- استخراج وثائق العمال؛
- تسيير ودفع اشتراكات الضمان الاجتماعي.

رئيس المشروع من مهامه:

- التسيير التقني للمشروع مع إيجاد الحلول.

مشير أشغال من مهامه:

- جرد الأشغال للبنائين حسب المخططات من أجل المستحقات المالية؛
- الرقابة في الانجاز؛
- إعداد وضعيات الأشغال + الحصيلة ؛
- التنقيط الشهري للعمال.

رئيس ورشة من مهامه:

- انجاز الأشغال حسب المخططات المقدمة من طرف المسير.

البناء من مهامه:

- تنفيذ أعمال البناء وفق المخططات المرفقة وحسب توجيهات رئيس الورشة.

**المبحث الثاني: المعالجة المحاسبية للعقود الطويلة الأجل في شركة شيحاني لأشغال البناء**  
سنقوم من خلال هذا المبحث بإعطاء معلومات تخص العقد محل الدراسة بالمعالجة المحاسبية للعقد الطويل الأجل وفق طريقة نسبة التقدم في الإنجاز وكذا طريقة العقود التامة كذا طريقة الفوترة المعتمدة من طرف الشركة.

### المطلب الأول: المعلومات الخاصة بالعقد.

شركة شيحاني وهي شركة مختصة في أشغال البناء، وتحصلت على صفقة لإنجاز ثانوية. قدرت القيمة الإجمالية للعقد = 62.752.193,74 دج خارج الرسم مع العلم أن نسبة الرسم على القيمة المضافة حدد بـ 17%

كما حددت مدة إنجاز المشروع (العقد) بـ 28 شهرا أي ( سنتين و 4 أشهر)

حدد تاريخ انطلاق الأشغال يوم 02/ نوفمبر 2015

التسليم النهائي للمشروع أو العقد سيكون سنة 2018

تم توزيع المصاريف حسب طبيعتها ولفترتها إنجاز العقد كالتالي:

الجدول رقم (02): يبين مصاريف العقد

السنوات				
2018	2017	2016	2015	المصاريف
1.556.478,27	9.418.372,49	8.564.737,58	3.320.547,27	مواد أولية مستهلكة
146.429,73	975.423,46	1.509.872,49	503.472,16	الإيجارات
98.840,53	419.672,64	747.205,91	133.647,58	الصيانة والإصلاحات
128.463,49	417.919,79	312.258,69	125.476,59	أقساط التأمينات
133.642,76	538.278,85	199.258,41	256.947,58	الأتعاب
3.646,71	8.254,67	13.582,81	6.458,16	الخدمات المصرفية
444.537,92	3.889.257,53	3.475.842,39	512.258,69	أعباء المستخدمين
368.529,00	964.276,34	686.724,00	63.000,00	الضرائب
136.954,85	759.258,46	543.975,91	569.746,59	أعباء أخرى للتسيير العادي
128.463,49	2.162.620,83	2.258.963,47	309.872,49	الاهتلاكات
<b>3.145.986,75</b>	<b>19.553.335,06</b>	<b>18.312.421,66</b>	<b>5.801.427,11</b>	<b>المجموع</b>

المصدر: من إعداد الطلبة اعتمادا على وثائق الشركة.

الجدول رقم (03): جدول يبين وضعيات الأشغال

2018	2017	2016	2015	السنة
5.841.598,32	24.813.562,62	31.975.428,46	0	وضعيات الأشغال (الفاتورة)

المصدر: من إعداد الطلبة اعتمادا على وثائق الشركة.

الجدول رقم (04): جدول يبين الكشف التفصيلي لوضعيات الأشغال (الفوترة )

2018	2017	2016	2015	السنوات الأشهر	وضعيات الأشغال المنجزة
		6.813.562,62		مارس	
5.841.598,32				أفريل	
	14.667.029,30			ماي	
		10.180.817,71		جويلية	
	6.592.722,59			سبتمبر	
	3.553.810,73	14.981.048,13		ديسمبر	
<b>5.841.598,32</b>	<b>24.813.562,62</b>	<b>31.975.428,46</b>	<b>0,00</b>	<b>المجموع</b>	

المصدر: من إعداد الطلبة اعتمادا على وثائق الشركة.

الجدول رقم (05): جدول يبين الكشف التفصيلي للمقبوضات (التحصيلات )/التسبيقات

2018	2017	2016	2015	السنوات الأشهر	تحصيل وضعيات الأشغال
3.553.810,73				فيفري	
	14.981.048,13			مارس	
				أفريل	
		6.813.562,62		جون	
	14.667.029,30			جويلية	
		10.180.817,71		أكتوبر	
	6.952.722,59			ديسمبر	
<b>3.553.810,73</b>	<b>36.600.800,02</b>	<b>16.994.380,33</b>	<b>0,00</b>	<b>المجموع</b>	

المصدر: من إعداد الطلبة اعتمادا على وثائق الشركة.

### المطلب الثاني: التسجيلات المحاسبية للعقود الطويلة الآجل وفق طرق القياس

أولا: التسجيلات المحاسبية وفقا لفوترة الفعلية (وهو المصرح به فعلا في دفاتر الشركة)

\*السنة المالية 2015:

المبلغ الدائن	المبلغ المدين	الحساب الدائن	الحساب المدين	ر.ح.د	ر.ح.م
5.801.427,11	5.801.427,11	الحساب الدائن	الحساب المدين		
			خلال السنة المالية 2015		
			من ح/ الأعباء حسب طبيعتها		6
			إلى ح/ (حسب طبيعة التسجيل المحاسبي)	؟	
			( إثبات الأعباء المتعلقة بعقد إنجاز ثانوية )		

الفصل الثالث: دراسة حالة - شركة شبحاني لأشغال البناء والترقية العقارية

المبلغ الدائن	المبلغ المدين	الحساب المدين	الحساب الدائن	ر.ح.د	ر.ح.م
5.801.427,11	5.801.427,11	من ح/ الأشغال الجاري إنجازها إلى ح/ تغيير المخزونات الجارية ( إثبات قيمة الأشغال الجارية )	2015/12/31	723	335

\*السنة المالية 2016:

المبلغ الدائن	المبلغ المدين	الحساب المدين	الحساب الدائن	ر.ح.د	ر.ح.م
5.801.427,11	5.801.427,11	من ح/ تغيير المخزونات الجارية إلى ح/ الأشغال الجاري إنجازها ( ترصيد قيمة الأشغال الجارية )	2016/01/01	335	723

المبلغ الدائن	المبلغ المدين	الحساب المدين	الحساب الدائن	ر.ح.د	ر.ح.م
18.312.421,66	18.312.421,66	من ح/ الأعباء حسب طبيعتها إلى ح/ (حسب طبيعة التسجيل المحاسبي) ( إثبات الأعباء المتعلقة بعقد إنجاز ثانوية )	خلال السنة المالية 2016	?	6

المبلغ الدائن	المبلغ المدين	الحساب المدين	الحساب الدائن	ر.ح.د	ر.ح.م
6.813.562,62 1.158.305,64	7.971.868,26	من ح/ الزيائن إلى مذكورين: ح/ مبيعات الأشغال ح/ الدولة - الرسم على رقم الأعمال (الرسم على القيمة المضافة للمبيعات) ( إثبات وضعية الأشغال رقم 01 )	2016/03	704 4457	411

المبلغ الدائن	المبلغ المدين	الحساب المدين	الحساب الدائن	ر.ح.د	ر.ح.م
7.971.868,26	7.971.868,26	من ح/ البنك إلى ح/ الزيائن ( تحصيل وضعية الأشغال رقم 01 )	2016/06	411	512

المبلغ الدائن	المبلغ المدين	الحساب المدين	الحساب الدائن	ر.ح.د	ر.ح.م
10.180.817,71 1.730.739,01	11.911.556,72	من ح/ الزيائن إلى مذكورين: ح/ مبيعات الأشغال ح/ الدولة - الرسم على رقم الأعمال (الرسم على القيمة المضافة للمبيعات) ( إثبات وضعية الأشغال رقم 02 )	2016/07	704 4457	411

**الفصل الثالث: دراسة حالة - شركة شبحاني لأشغال البناء والترقية العقارية**

المبلغ الدائن	المبلغ المدين	الحساب الدائن	2016/10 الحساب المدين	ر.ح.د.	ر.ح.م.
11.911.556,72	11.911.556,72	إلى ح/ الزبائن ( تحصيل وضعية الأشغال رقم 02 )	من ح/ البنك	411	512

المبلغ الدائن	المبلغ المدين	الحساب الدائن	2016/12 الحساب المدين	ر.ح.د.	ر.ح.م.
14.981.048,13 2.546.778,18	17.527.826,31	إلى مذكورين: ح/ مبيعات الأشغال ح/ الدولة - الرسم على رقم الأعمال (الرسم على القيمة المضافة للمبيعات) ( إثبات وضعية الأشغال رقم 03 )	من ح/ الزبائن	704 4457	411

**\*السنة المالية 2017:**

المبلغ الدائن	المبلغ المدين	الحساب الدائن	خلال السنة المالية 2017 الحساب المدين	ر.ح.د.	ر.ح.م.
19.553.335,06	19.553.335,06	( إثبات الأعباء المتعلقة بعقد إنجاز ثانوية )	من ح/ الأعباء حسب طبيعتها إلى ح/ (حسب طبيعة التسجيل المحاسبي)	؟	6

المبلغ الدائن	المبلغ المدين	الحساب الدائن	2017/03 الحساب المدين	ر.ح.د.	ر.ح.م.
17.527.826,31	17.527.826,31	( تحصيل وضعية الأشغال رقم 03 )	من ح/ البنك	411	512

المبلغ الدائن	المبلغ المدين	الحساب الدائن	2017/05 الحساب المدين	ر.ح.د.	ر.ح.م.
14.667.029,30 2.493.394,98	17.160.424,28	إلى مذكورين: ح/ مبيعات الأشغال ح/ الدولة - الرسم على رقم الأعمال (الرسم على القيمة المضافة للمبيعات) ( إثبات وضعية الأشغال رقم 04 )	من ح/ الزبائن	704 4457	411

المبلغ الدائن	المبلغ المدين	الحساب الدائن	2017/07 الحساب المدين	ر.ح.د.	ر.ح.م.
17.160.424,28	17.160.424,28	( تحصيل وضعية الأشغال رقم 04 )	من ح/ البنك	411	512

**الفصل الثالث: دراسة حالة - شركة شبحاني لأشغال البناء والترقية العقارية**

المبلغ الدائن	المبلغ المدين	الحساب الدائن	2017/09 الحساب المدين	ر.ح.د	ر.ح.م
6.592.722,59 1.120.762,84	7.713.485,43		من ح/ الزبائن إلى مذكورين: ح/ مبيعات الأشغال ح/ الدولة - الرسم على رقم الأعمال (الرسم على القيمة المضافة للمبيعات) ( إثبات وضعية الأشغال رقم 05 )	704 4457	411

المبلغ الدائن	المبلغ المدين	الحساب الدائن	2017/12 الحساب المدين	ر.ح.د	ر.ح.م
7.713.485,43	7.713.485,43		من ح/ البنك إلى ح/ الزبائن ( تحصيل وضعية الأشغال رقم 05 )	411	512

المبلغ الدائن	المبلغ المدين	الحساب الدائن	2017/12 الحساب المدين	ر.ح.د	ر.ح.م
3.553.810,73 604.147,82	4.157.958,55		من ح/ الزبائن إلى مذكورين: ح/ مبيعات الأشغال ح/ الدولة - الرسم على رقم الأعمال (الرسم على القيمة المضافة للمبيعات) ( إثبات وضعية الأشغال رقم 06 )	704 4457	411

**\*السنة المالية 2018:**

المبلغ الدائن	المبلغ المدين	الحساب الدائن	خلال السنة 2018 المالية الحساب المدين	ر.ح.د	ر.ح.م
3.145.986,75	3.145.986,75		من ح/ الأعباء حسب طبيعتها إلى ح/ (حسب طبيعة التسجيل المحاسبي) ( إثبات الأعباء المتعلقة بعقد إنجاز ثانوية )	؟	6

المبلغ الدائن	المبلغ المدين	الحساب الدائن	2018/02 الحساب المدين	ر.ح.د	ر.ح.م
4.157.958,55	4.157.958,55		من ح/ البنك إلى ح/ الزبائن ( تحصيل وضعية الأشغال رقم 06 )	411	512

المبلغ الدائن	المبلغ المدين	الحساب الدائن	2018/04 الحساب المدين	ر.ح.د	ر.ح.م
5.841.598,32 993.071,71	6.834.670,03		من ح/ الزبائن إلى مذكورين: ح/ مبيعات الأشغال ح/ الدولة - الرسم على رقم الأعمال (الرسم على القيمة المضافة للمبيعات) ( إثبات وضعية الأشغال رقم 07 والنهائية )	704 4457	411

ثانيا: طريقة نسبة الإنجاز

1. تحديد نسب الإنجاز للسنوات العقد:

1-1 جدول تحديد التكاليف المتراكمة للعقد:

الجدول رقم (06): جدول يبين تحديد التكاليف المتراكمة للعقد

السنة	2015/12/31	2016/12/31	2017/12/31	2018/02
إجمالي التكاليف الفعلية المتراكمة	5.801.427,11	24.113.848,77	43.667.183,33	46.813.170,58
إجمالي التكاليف التقديرية للعقد لكل عام	5.667.029,30	21.494.703,04	16.203.120,76	2.126.337,77

المصدر: من إعداد الطلبة اعتمادا على وثائق الشركة.

1-2 جدول تحديد نسبة الانجاز:

كما أشرنا في الجانب النظري في تحديد نسبة الإنجاز وفق أسلوب المدخلات تحدد كالتالي:

$$\text{نسبة الإنجاز} = \frac{\text{إجمالي التكاليف الفعلية للعقد المتراكمة حتى تاريخ انتهاء السنة المالية}}{\text{إجمالي التكاليف المقدره للعقد}}$$

انطلاقا من العلاقة السالفة، سيتم تحديد نسب الإنجاز وهي ملخصة في الجدول التالي:

الجدول رقم (07): يبين ملخص نسب الانجاز على مدى عمر المشروع

السنوات	نسبة الإنجاز	الإيراد المعترف به	المصاريف المقدره الإجمالية
2015	$\frac{5.801.427.11}{45.491.190.87} = 0.127$	$=62.752.193,74 \times 0.127$ 7.969.528,60	5.801.427,11
2016	$\frac{18.312.421.66}{45.491.190.87} = 0.402$	$=62.752.193,74 \times 0.402$ 25.226.381,90	18.312.421,66
2017	$\frac{19.553.335.06}{45.491.190.87} = 0.43$	$=62.752.193,74 \times 0.43$ 26.983.443,30	19.553.335,06
2018	$\frac{-62.630.589,40 + 25.226.381,90 + 7.969.528,60}{26.983.443,30}$	2.451.235,60	3.145.986,75

المصدر: من إعداد الطلبة اعتمادا على وثائق الشركة.

### 1-3) جدول تحديد الإيرادات وفق لنسبة الإنجاز لكل سنة:

للتذكير فإن قيمة العقد خارج الرسم تقدر بـ 62.752.193,74 دج، وعلى أساس هذه الأخيرة سيتم تحديد قيمة الإيراد لكل سنة وفقاً لنسب الإنجاز السابق تحديدها.  
الجدول رقم (08): يبين تحديد الإيرادات بواسطة نسبة الانجاز

السنة	2015	2016	2017	2018
قيمة الإيراد	7.969.528,60 دج	25.226.381,90 دج	26.983.443,30 دج	2.451.235,60 دج

المصدر: من إعداد الطلبة اعتماداً على وثائق الشركة.

#### \*ملاحظات:

-تم تحديد قيمة الإيرادات للسنوات المالية 2015، 2016 و 2017 من خلال حاصل ضرب قيمة العقد في نسبة الإنجاز السنوية، أما بالنسبة للسنة الأخيرة (2018) فقد تم تحديد قيمة الإيراد من خلال الفارق بين القيمة الفعلية للأشغال المنجزة والإيرادات المحددة خلال السنوات المالية السابقة، مع الإشارة هنا إلى أنه في حال لم يطرأ أي تعديل على قيمة العقد (سواء بالزيادة أو النقصان) فسيكون قيمة الإيراد المحدد خلال السنة المالية 2018 هو أيضاً حاصل ضرب قيمة العقد في نسبة الإنجاز السنوية والمقدرة بـ 4.10 %.

-تتميز قيمة الإيراد المحددة للسنوات المالية 2015، 2016 و 2017 بأنها قيم تقديرية لكنها أقرب إلى الواقع، على اعتبار أن نسب الإنجاز هي معدلات تقديرية تتسم بالموضوعية وأقرب إلى الحقيقة، في حين فإن قيمة الإيراد المتعلق بالسنة المالية 2018 والأخيرة يتميز بأنه قيمة فعلية لكونه القيمة المتبقية من القيمة الإجمالية النهائية للعقد، مع التذكير إلى أنه أيضاً في جزئية من قيمة هذه الإيراد قد تكون أكبر أو أقل، يتسم أيضاً بأنه قيمة تقديرية ما دامت قيم الإيراد خلال السنوات المالية السابقة مقدرة.

### 1-4) جدول تحديد النتيجة لكل سنة:

الجدول رقم (09): يبين تحديد النتيجة لكل سنة

السنة	2015	2016	2017	2018
قيمة الإيراد	7.969.528,60 دج	25.226.381,90 دج	26.983.443,30 دج	2.451.235,60 دج
قيمة الأعباء	5.801.427,11 دج	18.312.421,66 دج	19.553.335,06 دج	3.145.986,75 دج
النتيجة	2.168.101,49 دج	6.913.960,24 دج	7.430.108,24 دج	(694.751,15) دج

المصدر: من إعداد الطلبة اعتماداً على وثائق الشركة.

2. التسجيلات المحاسبية:

\*السنة المالية 2015:

المبلغ الدائن	المبلغ المدين	الحساب الدائن	الحساب المدين	ر.ح.د	ر.ح.م
5.801.427,11	5.801.427,11	خلال السنة المالية 2015	من ح/ الأعباء حسب طبيعتها إلى ح/ (حسب طبيعة التسجيل المحاسبي) (إثبات الأعباء المتعلقة بعقد إنجاز ثانوية)	؟	6

المبلغ الدائن	المبلغ المدين	الحساب الدائن	الحساب المدين	ر.ح.د	ر.ح.م
7.969.528.60	9.324.348.46	2015/12/31	من ح/ الحسابات الدائنة على أشغال وخدمات جاري إنجازها إلى مذكورين: ح/ مبيعات الأشغال ح/ الدولة - الرسم على رقم الأعمال (الرسم على القيمة المضافة للمبيعات) (إثبات قيمة الإيراد للسنة المالية 2015)	704 4457	417
1.354.819.86					

\*السنة المالية 2016

المبلغ الدائن	المبلغ المدين	الحساب الدائن	الحساب المدين	ر.ح.د	ر.ح.م
18.312.421,66	18.312.421,66	خلال السنة المالية 2016	من ح/ الأعباء حسب طبيعتها إلى ح/ (حسب طبيعة التسجيل المحاسبي) (إثبات الأعباء المتعلقة بعقد إنجاز ثانوية)	؟	6

المبلغ الدائن	المبلغ المدين	الحساب الدائن	الحساب المدين	ر.ح.د	ر.ح.م
7.971.868,26	7.971.868,26	2016/06	من ح/ البنك إلى ح/ الزبائن الدائنون - التسبيقات المستلمة (تحصيل تسبيق)	419	512

المبلغ الدائن	المبلغ المدين	الحساب الدائن	الحساب المدين	ر.ح.د	ر.ح.م
11.911.556,72	11.911.556,72	2016/10	من ح/ البنك إلى ح/ الزبائن الدائنون - التسبيقات المستلمة (تحصيل تسبيق)	419	512

المبلغ الدائن	المبلغ المدين	الحساب الدائن	الحساب المدين	ر.ح.د	ر.ح.م
25.226.381.90	29.514.866.82	2016/12/31	من ح/ الحسابات الدائنة على أشغال وخدمات جاري إنجازها إلى مذكورين: ح/ مبيعات الأشغال ح/ الدولة - الرسم على رقم الأعمال (الرسم على القيمة المضافة للمبيعات) (إثبات قيمة الإيراد للسنة المالية 2016)	704 4457	417
4.288.484.92					

الفصل الثالث: دراسة حالة - شركة شبحاني لأشغال البناء والترقية العقارية

\*السنة المالية 2017:

المبلغ الدائن	المبلغ المدين	الحساب الدائن	الحساب المدين	ر.ح.د	ر.ح.م
19.553.335,06	19.553.335,06		خلال السنة المالية 2017 من ح/ الأعباء حسب طبيعتها إلى ح/ (حسب طبيعة التسجيل المحاسبي) ( إثبات الأعباء المتعلقة بعقد إنجاز ثانوية )	؟	6

المبلغ الدائن	المبلغ المدين	الحساب الدائن	الحساب المدين	ر.ح.د	ر.ح.م
17.527.826,31	17.527.826,31		2017/03 من ح/ البنك إلى ح/ الزبائن الدائنون - التسيقات المستلمة ( تحصيل تسبيق )	419	512

المبلغ الدائن	المبلغ المدين	الحساب الدائن	الحساب المدين	ر.ح.د	ر.ح.م
17.160.424,28	17.160.424,28		2017/07 من ح/ البنك إلى ح/ الزبائن الدائنون - التسيقات المستلمة ( تحصيل تسبيق )	419	512

المبلغ الدائن	المبلغ المدين	الحساب الدائن	الحساب المدين	ر.ح.د	ر.ح.م
7.713.485,43	7.713.485,43		2017/12 من ح/ البنك إلى ح/ الزبائن الدائنون - التسيقات المستلمة ( تحصيل تسبيق )	419	512

المبلغ الدائن	المبلغ المدين	الحساب الدائن	الحساب المدين	ر.ح.د	ر.ح.م
26.983.443.30 4.587.185.36	31.570.628.66		2017/12/31 من ح/ الحسابات الدائنة على أشغال وخدمات جاري إنجازها إلى مذكورين: ح/ مبيعات الأشغال ح/ الدولة - الرسم على رقم الأعمال (الرسم على القيمة المضافة للمبيعات) ( إثبات قيمة الإيراد للسنة المالية 2017 )	704 4457	417

\*السنة المالية 2018:

المبلغ الدائن	المبلغ المدين	الحساب الدائن	الحساب المدين	ر.ح.د	ر.ح.م
3.145.986,75	3.145.986,75		خلال السنة المالية 2018 من ح/ الأعباء حسب طبيعتها إلى ح/ (حسب طبيعة التسجيل المحاسبي) ( إثبات الأعباء المتعلقة بعقد إنجاز ثانوية )	؟	6

### الفصل الثالث: دراسة حالة - شركة شبحاني لأشغال البناء والترقية العقارية

المبلغ الدائن	المبلغ المدين	الحساب الدائن	الحساب المدين	ر.ح.د	ر.ح.م
4.157.958,55	4.157.958,55	2018/02	من ح/ البنك إلى ح/ الزبائن الدائنون - التسبيقات المستلمة ( تحصيل تسبيق )	419	512

المبلغ الدائن	المبلغ المدين	الحساب الدائن	الحساب المدين	ر.ح.د	ر.ح.م
2.451.235.60 416.710.05	2.867.945.65	2018/02	من ح/ الحسابات الدائنة على أشغال وخدمات جاري إنجازها إلى مذكورين: ح/ مبيعات الأشغال ح/ الدولة - الرسم على رقم الأعمال (الرسم على القيمة المضافة للمبيعات) ( إثبات قيمة الإيراد للسنة المالية 2018 )	704 4457	417

المبلغ الدائن	المبلغ المدين	الحساب الدائن	الحساب المدين	ر.ح.د	ر.ح.م
73.277.789,59	66.443.119,56 6.834.670,03	2018/02	من مذكورين: ح/ الزبائن الدائنون - التسبيقات المستلمة ح/ الزبائن إلى ح/ الحسابات الدائنة على أشغال وخدمات جاري إنجازها ( تسوية حساب الأشغال الجاري إنجازها )	419 411 417	

#### ثالثا: التسجيلات المحاسبية وفقا لطريقة الإتمام

وفقا لطريقة الإتمام ( الانتهاء من الأشغال ) يكون التسجيل المحاسبي كالتالي:

#### \*السنة المالية 2015:

المبلغ الدائن	المبلغ المدين	الحساب الدائن	الحساب المدين	ر.ح.د	ر.ح.م
5.801.427,11	5.801.427,11	خلال السنة المالية 2015	من ح/ الأعباء حسب طبيعتها إلى ح/ (حسب طبيعة التسجيل المحاسبي) ( إثبات الأعباء المتعلقة بعقد إنجاز ثانوية )	؟	6

المبلغ الدائن	المبلغ المدين	الحساب الدائن	الحساب المدين	ر.ح.د	ر.ح.م
5.801.427,11	5.801.427,11	2015/12/31	من ح/ الأشغال الجاري إنجازها إلى ح/ تغيير المخزونات الجارية ( إثبات قيمة الأشغال الجارية )	723	335

#### \*السنة المالية 2016:

المبلغ الدائن	المبلغ المدين	الحساب الدائن	الحساب المدين	ر.ح.د	ر.ح.م
5.801.427,11	5.801.427,11	2016/01/01	من ح/ تغيير المخزونات الجارية إلى ح/ الأشغال الجاري إنجازها ( ترصيد قيمة الأشغال الجارية )	335	723

**الفصل الثالث: دراسة حالة - شركة شبحاني لأشغال البناء والترقية العقارية**

المبلغ الدائن	المبلغ المدين	الحساب الدائن	الحساب المدين	ر.ح.د	ر.ح.م
18.312.421,66	18.312.421,66	خلال السنة المالية 2016	من ح/ الأعباء حسب طبيعتها إلى ح/ (حسب طبيعة التسجيل المحاسبي) ( إثبات الأعباء المتعلقة بعقد إنجاز ثانوية )	؟	6

المبلغ الدائن	المبلغ المدين	الحساب الدائن	الحساب المدين	ر.ح.د	ر.ح.م
24.113.848,77	24.113.848,77	2016/12/31	من ح/ الأشغال الجاري إنجازها إلى ح/ تغيير المخزونات الجارية ( إثبات قيمة الأشغال الجارية )	723	335

**\*السنة المالية 2017:**

المبلغ الدائن	المبلغ المدين	الحساب الدائن	الحساب المدين	ر.ح.د	ر.ح.م
24.113.848,77	24.113.848,77	2016/01/01	من ح/ تغيير المخزونات الجارية إلى ح/ الأشغال الجاري إنجازها ( ترصيد قيمة الأشغال الجارية )	335	723

المبلغ الدائن	المبلغ المدين	الحساب الدائن	الحساب المدين	ر.ح.د	ر.ح.م
19.553.335,06	19.553.335,06	خلال السنة المالية 2017	من ح/ الأعباء حسب طبيعتها إلى ح/ (حسب طبيعة التسجيل المحاسبي) ( إثبات الأعباء المتعلقة بعقد إنجاز ثانوية )	؟	6

المبلغ الدائن	المبلغ المدين	الحساب الدائن	الحساب المدين	ر.ح.د	ر.ح.م
43.667.183,83	43.667.183,83	2017/12/31	من ح/ الأشغال الجاري إنجازها إلى ح/ تغيير المخزونات الجارية ( إثبات قيمة الأشغال الجارية )	723	335

**\*السنة المالية 2018:**

المبلغ الدائن	المبلغ المدين	الحساب الدائن	الحساب المدين	ر.ح.د	ر.ح.م
43.667.183,83	43.667.183,83	2017/01/01	من ح/ تغيير المخزونات الجارية إلى ح/ الأشغال الجاري إنجازها ( ترصيد قيمة الأشغال الجارية )	335	723

المبلغ الدائن	المبلغ المدين	الحساب الدائن	الحساب المدين	ر.ح.د	ر.ح.م
3.145.986,75	3.145.986,75	خلال السنة المالية 2018	من ح/ الأعباء حسب طبيعتها إلى ح/ (حسب طبيعة التسجيل المحاسبي) ( إثبات الأعباء المتعلقة بعقد إنجاز ثانوية )	؟	6

المبلغ الدائن	المبلغ المدين	الحساب الدائن	2018/04	الحساب المدين	ر.ح.د.	ر.ح.م.
	73.277.789,60			من ح/ الزبائن		411
62.630.589,40				إلى مذكورين:		
				ح/ مبيعات الأشغال	704	
10.647.200,20				ح/ الدولة - الرسم على رقم الأعمال (الرسم على القيمة المضافة للمبيعات)	4457	
				( إثبات وضعية الأشغال رقم 07 والنهائية )		

### المطلب الثالث: تأثير طرق القياس على النتائج المتوصل إليها في الشركة

#### أولاً: طريقة نسبة الإنجاز

نلاحظ أن الشركة من خلال كل سنة مالية تحقق أرباح أو خسائر لكل سنة على حدا، أي التزامها بمبدأ محاسبي وهو مقابلة الإيراد بالتكاليف وبمبدأ استقلالية الدورات المحاسبية وعادة ما تكون سنة مع العلم أن الإيراد المحقق في كل سنة يكون تقديري ومعترف به أما التكاليف فهي حقيقية (فعلية) يتم الاعتراف بها.

من خلال دراسة الحالة نلاحظ انه في السنوات 2015، 2016، 2017 أن الشركة حققت أرباح بقيم 2,168,101,49 دج - 6,913,960,24 دج - 7,430,108,24 دج، أما في سنة 2018 فقد حققت خسارة بقيمة (694,751,15 دج) وهذا مما يؤثر سلبا على مركزها المالي .

أما من الناحية الجبائية يتم بتطبيق ضريبة على أرباح الشركات (IBS) على النتيجة المحاسبية والمقدرة بـ 23% من نص المادة (150) من ق.ض.م.ور.م. وبعد طرح (IBS) من النتيجة المحاسبية نقوم بتطبيق الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG) الخاصة بالشركاء (كل شريك على حدا) والمقدر بنسبة 10% من النتيجة الجبائية، وهذه النسب تطبق على السنوات 2015، 2016، 2017. أما في سنة 2018 وهي حالة الخسارة يتم دفع مبلغ قدره (10.000,00 دج) عشرة آلاف دينار جزائري كحد ادني للضريبة علي أرباح الشركات .

#### ثانياً: طريقة الإتمام

نلاحظ من خلال هذه الطريقة أن النتيجة النهائية للعقد (المشروع) تتحقق محاسبيا إلا في السنة الأخيرة من تسليم المشروع والقدر بـ 15,817,418,82 دج وكما أنه من خلال هذه الطريقة قمنا بالاعتراف بالتكاليف الفعلية في السنوات الأولى من عمر المشروع مع القيام بتسجيل الإيرادات بنفس قيمة التكاليف أي النتيجة معدومة وهذه الطريقة لا تتوافق مع مبدأ مقابلة الإيراد بالمصروف أما من الناحية الجبائية بما أن النتائج في السنوات الأولى من العقد معدومة فإن الضريبة على أرباح الشركات (IBS) تكون مستحقة بالحد أدني والمذكور سابقا والمقدر بـ (10,000,00 دج).

أما في السنة الأخيرة من تسليم المشروع، تكون النتيجة ربحا مرتفعا نضيف عليه (IBS) بنسبة 23% وبـ (IRG) وتكون بمبالغ كبيرة جدا وهذا قد يؤثر على خزينة الشركة وقد تلجأ إلى الاستدانة وهذا في غير صالح الشركة (عبء على الشركة).

### ثالثا: طريقة الفوترة

نلاحظ من خلال هذه الطريقة أن الناتج موزع على عمر المشروع؛ وبناء على المعلومات الخاصة بالشركة فنلاحظ أن النتيجة من السنة الأولى 2015 معدومة وهذا بسبب عدم فورة الأشغال المنجزة خلال السنة؛ أما السنة الثانية (2016) نلاحظ أن النتيجة ربح بقيمة 7,861,579,69 دج وهذا نتيجة الفوترة المحررة من طرف الشركة، ونفس الشيء بالنسبة للسنوات 2017، 2018 بقيم 5,260,227,56 دج 2,695,611,57 دج على التوالي .

ويمكن القول أن طريقة الفوترة الفعلية اقرب إلي الواقع من خلال حصول علي نتائج فعلية علي اعتبار أن الإيرادات والتكاليف فعلية علي مدى عمر المشروع.

بعد الدراسة الميدانية قمنا بإسقاط الجانب النظري للمذكرة على دراسة الحالة التي تخص شركة شبحاني لأشغال البناء محل الدراسة فتحصلنا على النتائج التالية:

### الجدول (10): يبين ملخص نتائج الدراسة التطبيقية

معيار التفرقة	طريقة نسبة الإنجاز	طريقة الإتمام	الفوترة الفعلية
النتيجة	من خلال تحليلنا لعقد البناء للشركة تحصلنا من خلال الوثائق التي اطلعنا عليها أنه في السنوات الأولى (2015-2016-2017) من عمر المشروع، حققت الشركة أرباح سنوية وقيم تقديرية 2.168.101,49 دج	لاحظنا من خلال تحليلنا للنتائج أن النتيجة معدومة خلال السنوات الأولى (2015-2016-2017) من عمر المشروع، وهذا راجع للاعتراف بالتكاليف الفعلية السنوية ومقابلتها بنفس القيمة وتسجل محاسبيا كأشغال جاري	عند معالجتنا لعناصر الميزانية فإن النتيجة تظهر بقيم فعلية وهذا راجع إلى فورة الأشغال المنجزة فعلا ومقابلته بالإيراد الفعلي للسنوات 2016-2017-2018 كأرباح بقيم 7,861,579,69 دج 5,260,227,56 دج 2,695,611,57 دج على التوالي، باستثناء السنة الأولى تكون النتيجة معدومة نتيجة عدم الفوترة من طرف الشركة، في حين تم الإثبات المحاسبي
	انجازها، أما في السنة الأخيرة تظهر النتيجة الإجمالية للمشروع بقيمة 15,817,418,82 دج كربح وهذا راجع إلى الاعتراف الكلي لقيمة العقد كإيراد فعلي.	انجازها، أما في السنة الأخيرة تظهر النتيجة الإجمالية للمشروع بقيمة 15,817,418,82 دج كربح وهذا راجع إلى الاعتراف الكلي لقيمة العقد كإيراد فعلي.	انجازها، أما في السنة الأخيرة تظهر النتيجة الإجمالية للمشروع بقيمة 15,817,418,82 دج كربح وهذا راجع إلى الاعتراف الكلي لقيمة العقد كإيراد فعلي.

<p>لقيمة الأشغال المنجزة كأشغال جارية مساوية لنفس قيمة التكاليف.</p>		<p>الأخيرة من المشروع فان النتيجة كانت خسارة بقيمة (-694,751,15 دج) وهذا نتيجة الانخفاض في قيمة الإيراد الفعلي في نهاية عمر المشروع.</p>	
<p>يتم الاعتراف بالإيراد الفعلي على مستوى الشركة من خلال الفوترة اعتمادا على الأشغال المنجزة فعلا وميدانيا على مدى عمر المشروع.</p>	<p>من خلال الدراسة لاحظنا أن الإيراد يعترف به فعليا وكليا خلال السنة الأخيرة من تسليم المشروع، أما في السنوات الأولى من المشروع فتسجل الإيرادات كأشغال جاري انجازها.</p>	<p>يتم الاعتراف بالإيراد كل سنة على حدا وذلك بعد تحديدها لنسبة التقدم في الانجاز اعتمادا على التكاليف ويكون بنسب تقديرية أي الإيراد السنوي يكون تقديري خلال السنوات الأولى من عمر المشروع (2015-2016-2017) أما في السنة الأخيرة فان الإيراد يكون فعليا.</p>	<p><b>الاعتراف بالإيراد</b></p>
<p>من خلال معالجتنا للتكاليف وإثباتها فعليا على الفترات المحاسبية من عمر للمشروع وهذا له تأثير مباشر على النتيجة المحاسبية للمشروع.</p>	<p>من خلال تحليلنا للنتائج توصلنا إلى أن التكاليف يتم الاعتراف بها فعليا خلال فترة عمر المشروع وذلك لمقابلتها بالأشغال الجاري انجازها ومنه لا توجد آثار على النتيجة المالية للشركة.</p>	<p>من خلال الوثائق المحاسبية، قمنا بإثبات التكاليف الفعلية السنوية المعترف بها على مدى عمر المشروع.</p>	<p><b>الاعتراف بالتكاليف</b></p>
<p>على ضوء النتائج التي وصلنا إليها فان النتيجة كانت متوافقة بنسبة كبيرة جدا مع الوضعية المحاسبية للشركة وهذه الطريقة تتجاوب مع كلا الطرفين، المشرع الضريبي من جهة والشركة من جهة أخرى وأيضاً من خلال تطبيق الرسم على القيمة المضافة، والرسم على النشاط المهني.</p>	<p>من خلال النتائج المتوصل إليها وجدنا أن النتيجة في السنوات الأولى من المشروع (2015-2016-2017) معدومة وهذا لا يتوافق مع الإدارة الجبائية تحصيل مواردها الضريبية وبالمقابل يتم الاعتراف به كليا خلال السنة الأخيرة من عمر المشروع وهذا في غير صالح الشركة بسبب آثارها الجبائية الكبيرة حيث يشكل عبء ضريبي لارتباطه</p>	<p>من خلال الوصول إلى النتائج لاحظنا أن هناك إلى حد بعيد تقارب في وضعية الشركة جبائيا مع الإدارة الجبائية، بالرغم من وجود تسبيقات بنكية لصالح الشركة متوافقة إلى حد بعيد مع الأشغال المنجزة والتكاليف المعترف بها محاسبيا وهذا لا يطرح مشكلا في تحديد النتيجة أما من ناحية الرسم على القيمة المضافة والرسم على النشاط</p>	<p><b>الجانب الجبائي</b></p>

الفصل الثالث: دراسة حالة - شركة شبحاني لأشغال البناء والترقية العقارية

	<p>بتاريخ محدد يجب الالتزام به وقت حدوثه.</p>	<p>المهني فهي معقولة إلى حد كبير مثلا في سنة 2016 التسبيقات أقل من الإيراد التقديري ونفس الشيء بالنسبة لسنة 2017 ومدى ملاءمتها والحدث المنشأ للضريبة.</p>	
<p>بالعودة إلى نتائج الشركة محل الدراسة، ففي سنة 2015 كانت النتيجة معدومة أي ليس للشركة آثار على سيولتها، أما في سنة 2016 كانت النتيجة كبيرة جدا مما يؤثر بشكل كبير على سيولة الشركة، نفس الشيء بالنسبة لسنة 2017 لكن بدرجة أقل مما هي عليه مقارنة بسنة 2016، وبدرجة أقل خلال سنة 2018.</p>	<p>من خلال النتائج المتوصل إليها وجدنا النتيجة المالية خلال السنوات (2015-2016-2017) معدومة وهذا لا يؤثر على السيولة لتلك السنوات. أما في السنة الأخيرة تحققت النتيجة الإجمالية وكانت مرتفعة مما يترتب عليها اقتطاعات ضريبية كبيرة (الضريبة على الدخل الإجمالي - الضريبة على أرباح الشركات ) وهذا ما يؤثر بشكل كبير على سيولة الشركة.</p>	<p>بالرجوع إلى النتائج المتوصل إليها نجد أن السيولة النقدية للشركة خلال سنة 2015 لم تتأثر سلبا لأن النتيجة تقريبا كانت فعلية مما ينجر عنه دفع مستحقات أقل فبالنسبة للشركة فيما يخص اقتطاع الضريبة على أرباح الشركات، وكذا الضريبة على الدخل الإجمالي الخاصة بالشركاء، نفس الشيء بالنسبة للسنوات 2016، 2017 أما في سنة 2018 فالنتيجة خسارة مما يترتب عليها اقتطاع الحد الأدنى للضريبة على أرباح الشركات، مما يؤدي إلى عدم تأثر السيولة بتلك الأحداث.</p>	<p>الخزينة (السيولة)</p>

المصدر: من إعداد الطلبة اعتمادا على وثائق الشركة.

### خلاصة الفصل

من خلال دراستنا التطبيقية حاولنا ابراز كفاءات تطبيق طرق قياس العقود طويلة الاجل والمعالجة المحاسبية لهذه الطرق، كذلك مقارنة بين هذه الطرق و تحليل مدى تأثيرها على النتيجة المحاسبية.

وعلا منا على اعطاء فكرة حول الاثر الذي يمكن أن يسببه اختلاف طرق القياس والتقييم لهذه العقود والمعالجة المحاسبية لها علي النتيجة المحاسبية، لاحظنا أن طريقة الفوترة هي التي تتوافق مع متطلبات النظام المحاسبي المالي، وفي المقابل تتناسب مع الوضعية المالية لشركة شبحاني محل الدراسة.

الخامسة



من خلال التغيرات التي حدثت في الساحة العالمية ومن أجل مسايرة التطورات العالمية في مجال المحاسبة، فرضت على الجزائر القيام بعدة إصلاحات في المجال المحاسبي لعدم مسايرته للمتطلبات الاقتصادية والاجتماعية في العالم، مما جعلها تباشر بعدة إصلاحات مست نظامها المحاسبي والذي نتج عنه تشريع النظام المحاسبي المالي.

وتختلف العملية الصناعية من نشاط اقتصادي لآخر وذلك حسب المنفعة الاقتصادية المراد تحقيقها، وهذا الاختلاف يظهر في مضمون العملية الاقتصادية وفي فترات التصنيع فهناك فترات تصنيع قصيرة الأجل وفترات تصنيع طويلة الأجل، وتعتبر فترات التصنيع هي الأساس في التسجيل المحاسبي للدلالة على وقوع الحدث الاقتصادي والحدث المنشئ، وبالمقارنة يظهر وجه الاختلاف في أن فترات التصنيع قصيرة الأجل لا تطرح أي مشكل محاسبي باعتبار أن تاريخ الانطلاق والانتهاج يقعان ضمن فترة محاسبية واحدة على العكس ما تولده الفترة طويلة الأجل من إشكالات محاسبية لكيفية الاعتراف بالإيراد وامتزاجه بالمخاطر الاقتصادية من جراء طول فترة العقد.

وقد أنتج البحث المحاسبي في هذا المجال عدد من الطرق المحاسبية المستخدمة في التعبير عن الأداء الاقتصادي للأنشطة الاقتصادية التي تفوق فترتها المحاسبية أكثر من سنة، ويتم الاعتراف بإيراد العقود طويلة الأجل بأكثر من طريقة محاسبية، حيث يتحقق إيراد العقود طويلة الأجل إما بطريقة نسبة الانجاز أو طريقة الإتمام بالإضافة إلى طريقة الفوترة الفعلية، هذه الأخيرة تعتبر الأنسب في الواقع العملي، حيث يتم تحقيق الإيراد في طريقة نسبة الانجاز خلال فترة تنفيذ العقد، بينما في طريقة الإتمام عند اكتمال العقد أما في طريقة الفوترة فيتم الاعتراف بالإيراد خلال فترة تنفيذ العقد.

### 1) اختبار الفرضيات:

من خلال محتوى الدراسة وانطلاقاً من الفروض الأساسية يمكن عرض نتائج اختبار الفرضيات كما يلي:

\*الفرضية الأولى: والتي نصت على " قد تتوافق المعالجة المحاسبية للعقود طويلة الأجل وفق النظام المحاسبي المالي بنسبة كبيرة مع المعيار المحاسبي الدولي رقم (11) "، حيث تم تأكيد هذه الفرضية من خلال الدراسة على توافق المعالجة المحاسبية للعقد طويل الأجل من حيث طرق القياس والاعتراف والإفصاح المحاسبي؛"

\*الفرضية الثانية: والتي نصت على " عموما تعتبر البيئة الجزائرية ملائمة لتطبيق متطلبات المعالجة المحاسبية للعقود طويلة الأجل وفق النظام المحاسبي المالي "، حيث تم تأكيد من خلال الدراسة أن البيئة الجزائرية غير ملائمة للتطبيق الأمثل للمعالجة المحاسبية وفق النظام المحاسبي المالي وذلك من خلال الاستنتاج من الواقع العملي؛

\*الفرضية الثالثة: والتي نصت على " أن تعدد الطرق المحاسبية المعتمدة في المعالجة المحاسبية للعقود طويلة الأجل من الممكن أن يكون لها تأثيراتها الايجابية والسلبية على النتيجة "، حيث استخلصنا من الدراسة أن تعدد الطرق المحاسبية لها آثار سلبية وإيجابية على النتيجة، وهو ما يعد تأكيدا لصحة هذه الفرضية؛

\*الفرضية الرابعة: والتي نصت على " قد يساهم النظام المحاسبي المالي في تحسين الأداء المحاسبي في مجالات القياس والتسجيل والاعتراف في مجال البناء والأشغال العمومية "، حيث تم إثبات صحة هذه الفرضية من خلال مساهمة النظام المحاسبي المالي في تحسين الأداء المحاسبي في كل من مجالات القياس والتسجيل والاعتراف في مجال البناء والأشغال العمومية.

## (2) نتائج الدراسة:

من خلال مناقشة الجوانب النظرية والعملية للدراسة، فقد توصلنا إلى مجموعة من النتائج والتي يمكن تلخيصها على النحو التالي:

- أن تطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم (11) والمتعلق بالعقود طويلة الأجل يساعد على تعزيز الثقة لدى الإدارة بموثوقية الإيراد المعترف به في القوائم المالية؛
- أن طريقة نسبة الانجاز هي الأكثر دقة مقارنة بطريقة الإتمام من حيث الاعتراف بالإيراد، لما تتميز به هذه الطريقة من مرونة في تعديل التكاليف المقدرة ومقابلة الإيراد بالمصاريف وهذا من شأنه أن يعزز موثوقية التقارير المالية؛
- لتجنب تداخل الفترات المالية وطول عمر المشروع، فإن إتباع طريقة نسبة الانجاز تعمل على إزالة الخلاف مع إدارة الضرائب لما تتميز به هذه الطريقة في تقدير الإيرادات لكل مرحلة من مراحل المشروع؛
- وجود صعوبات في معالجة المشاريع طويلة الأجل، بسبب تداخل الفترات المالية ونتيجة عدم تطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم 11، وبالتالي عدم توفر الموثوقية اللازمة للإيرادات التي يتم الاعتراف بها؛

- ضعف التعليم المحاسبي لعقود طويلة الأجل وكذلك عدم وجود مجالات تدريسية في الجامعات تخصص المحاسبة في قطاع المقاولات بالرغم من أهميتها؛
- بالنسبة لطريقة الإتمام تتحمل السنة الأخيرة في نهاية عمر كل مشروع أي سنة تسليم المشروع جميع المشاكل والأخطاء التقديرية للسنوات السابقة نتيجة لعدم الاعتراف بها في السنوات السابقة ويتم الاعتراف بها في نهاية عمر المشروع؛
- تعاني شركات المقاولات من إشكاليات في تطبيق بعض بنود النظام المحاسبي المالي؛
- البيئة القانونية والجبائية غير ملائمة لتطبيق النظام المحاسبي المالي فيما يخص العقود طويلة الأجل نظرا لاختلاف وتعدد القوانين المنظمة لهذه العقود.

### 3)التوصيات:

- بناء على ما توصلنا إليه من نتائج يمكن تلخيص أهم التوصيات في ما يلي:
- ضرورة عقد دورات تدريبية لمحاسبي شركات المقاولات لتطبيق النظام المحاسبي المالي وكذلك المعايير المحاسبية الدولية وذلك بفتح مجال الاجتهاد الشخصي من قبل المحاسب؛
- إقامة مناهج تعليمية في مجال المقاولات خصوصا على مستوى الجامعات؛
- العمل على إصدار قوانين وتشريعات تلزم شركات المقاولات بإعداد قوائمها المالية وفق للمعايير المحاسبية الدولية؛
- ضرورة اعتماد الشركات على أسلوب نسبة الانجاز في تحديد قياس الإيراد باعتباره طريقة علمية تتوافق مع المعايير الدولية؛
- ضرورة العمل على حل جميع المشاكل المحاسبية المتعلقة بمحاسبة عقود المقاولات لما يتمتع به هذا القطاع من نشاط كبير ودور فعال في المسار الاقتصادي للبلاد؛
- محاولة التوافق بين شركات المقاولات والإدارة الضريبية فيما يخص مجمل القوانين التي تخص هذا النشاط؛
- أخذ النتائج بعين الاعتبار والعمل على الأخذ بالتوصيات التي خرجت بها الدراسة.

### (4) أفاق الدراسة:

من خلال دراستنا لموضوع تأثير المعالجة المحاسبية للعقود طويلة الأجل وفق النظام المحاسبي المالي على النتيجة المحاسبية، تبين لنا بأن للموضوع إشكاليات أخرى لا تزال مطروحة تستوجب الدراسة، وهو ما يفتح المجال أكثر للبحث في هذا الموضوع، وعليه قمنا بصياغة بعض الإشكاليات كأفاق لهذه الدراسة مصاغة على النحو التالي:

-مدى تكييف العقود طويلة الأجل وفق النظام المحاسبي المالي مع المعيار المحاسبي الدولي رقم 11 " عقود المقولات "؛

-دراسة العقود طويلة الأجل من وجهة نظر جبائية؛

-مدى توافق العقود طويلة الأجل وفق النظام المحاسبي المالي مع التشريعات الجبائية المعمول

بها.

قائمة المراجعين

### المصادر و المراجع

#### 1. الكتب

1. أحمد حلمي جمعة، محاسبة عقود الإنشاء، الطبعة الثانية، دار الصفاء للنشر والتوزيع، الأردن، 2015.
2. الجمعية المصرية للمحاسبين القانونيين، معايير المحاسبة المصرية، دار أبو رامي للطباعة، مصر، 2006.
3. بن ربيع حنيفة، حسياني عبد الحميد، صالح بوعلام ، الواضح في المحاسبة المالية وفق SCF والمعايير الدولية، الجزء الثاني، منشورات كليك، الجزائر، 2013.
4. بوعون يحيوي نصيرة، جباية المؤسسة، الصفحات الزرقاء، الجزائر، 2011.
5. جمعة حميدات، خبير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، الفصل الثالث والعشرون، متعلق بمعيار المحاسبة الدولية رقم (11)، دار النشر المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، الطبعة 2014، عمان.
6. حامد داود طلحة، محاسبة المقاولات (بين النظرية والتطبيق)، دار اليازوري العملية للنشر والتوزيع، الأردن، 2013.
7. حسن زكي، محاسبة تكاليف عقود المقاولات، (في ضوء المعايير المحاسبية الدولية)، مؤسسة الوراق، الأردن - 2000.
8. سيد عطا الله السيد، النظريات المحاسبية، الطبعة الأولى، دار الراية للنشر والتوزيع، الأردن، 2002.
9. عبد الرحمن عطية، المحاسبة المعمقة وفقا للنظام المحاسبي المالي، الطبعة الأولى، الجزائر، 2011.
10. علاوة لخضر ، معايير المحاسبة الدولية، الصفحات الزرقاء، الجزائر، 2012.
11. محمد أبو نصار، جمعة حميدات، معايير المحاسبية والإبلاغ المالي الدولية، الطبعة الثالثة دار وائل، الأردن 2012.
12. محمد سامي راضي، محاسبة تكاليف العقود والمقاولات، دار الجامعية، مصر، 2007.
13. محمد عبد الحميد محمد عطية، موسوعة معايير المحاسبية الدولية، الجزء الثاني، دار التعليم الجامعي، مصر، 2014.
14. محمد عبد العزيز خليفة، محمد نور الدين عبدة، طارق محمد أحمد عرفة، شرح معايير المحاسبة المصرية، الجزء الأول، الطبعة الأولى، مركز فجر للطباعة 1999.
15. محمود جلال أحمد وآخرون، محاسبة المنشآت الخاصة، طبعة الأولى ،مكتبة المتجمع العربي للنشر والتوزيع، الأردن 2009.
16. مفيد عبد اللاوي، النظام المحاسبي المالي الجديد، الطبعة الأولى، مطبعة مزوار، الجزائر، 2008.
17. هاشم أحمد عطية، محمد عبد ربه، المحاسبة عن تكاليف العقود طويلة الأجل (( المقاولات ))، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2000.
18. هاني عاطف، محاسبة التكاليف، دار الكتب والوثائق العمومية، مصر، 1995.
19. هشام أحمد عطية، محمد محمود عبد ربه، المحاسبة عن تكاليف العقود طويلة الأجل (( المقاولات )) - الدار الجامعية، مصر، 2000.
20. هوام جمعة ،المحاسبة المعمقة وفق للنظام المحاسبي المالي الجديد ،المعايير المحاسبية الدولية،ديوان المطبوعات الجامعية،2010.
21. وصفي عبد الفتاح أبو المكارم، المحاسبة المالية المتوسطة، دار الجامعية الجديدة للنشر، الإسكندرية، مصر، 2000.

## قائمة المراجع

22. وليد عبد القادر، حسام الدين خدّاش، المعايير المحاسبية الدولية، الطبعة الأولى، الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوريدات، مصر، 2013.

### 2. الرسائل و الأطروحات:

1. شادي عبد اللطيف، أثر معيار الاعتراف بالإيراد على المشكلات المحاسبية في شركات المقاولات، أطروحة دكتوراه، جامعة الاردن، 2014.

### 3. المقالات و المجلات:

1. جمال عمورة، قبايلي محمد، عقود الانشاء حسب المعيار المحاسبي الدولي رقم 11 ( IAS11 ) والنظام المحاسبي المالي الجزائري مجلة الأبحاث الاقتصادية، صادرة عن كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة البليدة. 2. العدد 13، ديسمبر 2015.

2. عمار بن عيشي، معوقات تطبيق النظام المحاسبي المالي في شركات المساهمة الجزائرية (دراسة حالة ولاية بسكرة) المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية، العدد 01 جامعة قاصدي مرباح-ورقلة، 2014.

3. مصطفى عوادي، المعالجة المحاسبية لاهتلاك التثبيات حسب النظام المحاسبي المالي لـ SCF مع دراسة حالات، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، العدد الخاص جامعة الوادي، 2012.

### 4. القوانين و المراسيم و القرارات:

1. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 74 الموافق لـ 25 نوفمبر 2007، السنة الرابعة والأربعون.

2. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 27 الموافق لـ 28 مايو 2008، السنة الخامسة والأربعون.

3. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 19 الموافق لـ 25 مارس 2009، السنة السادسة والأربعون.

4. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 21 الموافق لـ 08 أبريل 2009، السنة السادسة والأربعون.

5. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة، التعليمات الوزارية رقم (02)، الجزائر، 2009.