



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي و البحث العلمي

جامعة الشهيد حمه لخضر - الوادي

كلية العلوم الاقتصادية التجارية و علوم التسيير

مذكرة مقدمة لإستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي

ميدان العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير

شعبة : العلوم المالية و المحاسبية

تخصص: محاسبة و تدقيق



الأثر المحاسبي والجباي لعقود الإنشاء في التنظيم الجزائري دراسة حالة – شركة شيحاني لأشغال البناء ولاية الوادي

تحت إشراف:

د/ صالح حميداتو

المشرف المساعد:

د/ زكرياء دمدوم

إعداد الطلبة :

- ناقص عبد الرحمان

- صيادي عبد الباسط

- مهري بوبكر الصديق

أمام لجنة المناقشة:

د/ البشير زيبيدي

د/ صالح حميداتو

د/ زكرياء دمدوم

د/ محمد الهادي ضيف الله

رئيساً

مشرفاً ومقرراً

مشرفاً مساعداً

ممتحناً

أستاذ محاضر أ

أستاذ محاضر أ

أستاذ محاضر أ

أستاذ محاضر أ

السنة الجامعية : 2019/2018

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

إِهْدَاء

إلى من قال الله في حقها
" ولا تقل لها أف ولا تهرهما وقل لها قولا كريما "
إلى أعز ما أملك في هذه الدنيا
إلى من جعلت الجنة تحت أقدامها
أمي الغالية
جزاها الله عني خير الجزاء في الدارين
إلى مدرستي الأولى في الحياة
أبي الغالي
أطال الله في عمره
إلى كل أخي وأخواتي
إلى كل من إرتبطت بيني وبينهم مودة أخص بالذكر
الزوجة الكريمة
إلى قرة عيني أبنائي
محمد جود - شهد
أعزهم الله وحفظهم
إلى زملائي في العمل والدراسة أهدي هذا العمل

عبد الرحمان

إِهْدَاء

إلى والديّ الكريمين أطال الله في عمرهما
إلى زوجتي وأبنائي
إلى إخوتي وأخواتي وأبنائهم
إلى كل أساتذتي الأعزاء الكرام
إلى كل الأصدقاء والزملاء في العمل
إلى كل من قدم لنا يد المساعدة في إنجاز هذه الدراسة
إليهم جميعاً
أهدي ثمرة جهدي المتواضع هذا
داعياً المولى عز وجل الإطالة بأعمارهم

عبد الباسط

إِهْدَاء

الحمد لله فالق الأنوار وجاعل الليل والنهار

والصلاة والسلام على سيدنا المختار

صل الله عليه وسلم

بعد الثناء والحمد لله الذي وفقني لإعداد هذا العمل أهدي هذا الجهد المتواضع

إلى

من قال فيهما الله سبحانه وتعالى

"و أخفض لهما جناح الذل من الرحمة وقل ربي ارحمهما كما ربياني صغير"

منبع الحنان والعطاء بدون مقابل الغالية أمي ثم أمي ثم أمي إلى أبي الغالي رحمه الله

إلى كل أخوتي وأخواتي كل واحد باسمه

إلى كل أساتذتي وكل من جمعني بهم القدر.

بويكر الصديق

شكر وتقدير

الحمد لله الذي أحسن خلقنا ومنحنا عطاياه، وألهمنا نعمة العقل والتدبر، العظيم في علاه وملكوته،
والصلاة والسلام على سيدنا محمد (صل الله عليه وسلم)، وانطلاقاً من قوله تعالى:
"وَمَنْ يَشْكُرْ فَإِنَّمَا يَشْكُرُ لِنَفْسِهِ" سورة لقمان، (الآية ١٢)، فإننا نتقدم بالشكر والعرفان إلى
أستاذينا القديرين، الدكتور صالح حميداتو، والدكتور زكرياء دمدوم، لتفضلهما بالإشراف على
هذه الدراسة، وتقديم التوجيه والإرشاد لنا طيلة إعداد هذه الدراسة.
كما نتقدم بالشكر الجزيل إلى أعضاء لجنة المناقشة الموقرين لتفضلهم بقبول مناقشة هذه الدراسة،
كما ولا يفوتنا أن نتقدم بخالص الشكر والتقدير لجميع أساتذتنا، لما قدموه لنا من مساعدة في هذه
الدراسة، ومنحهم الكثير من خبرتهم لإتمامها جزاهم الله كل خير.
كما نتقدم بجزيل الشكر إلى الأستاذ الدكتور بن خليفة بالقاسم والأستاذ محمد علي داهم على
تقديم يد المساعدة لإتمام هذه الدراسة.

الملخص

تهدف هذه الدراسة إلى معرفة فيما يتمثل الأثر المحاسبي والجباي لعقود الإنشاء في التنظيم الجزائري، وبعد إستعراض مختلف الجوانب النظرية المتعلقة بعقود الإنشاءات وفق المعايير المحاسبية الدولية والنظام المحاسبي المالي بالإضافة إلى التطرق إلى معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم 15 الإيرادات من العقود مع العملاء، ولقد أعتمد على المنهج الوصفي التحليلي للإجابة على إشكالية الدراسة والوصول إلى أهدافها وإختبار فرضياتها وفي الجانب التطبيقي تم الإعتماد على منهج دراسة الحالة.

وتوصلت هذه الدراسة إلى مجموعة من النتائج من اهمها أن هناك توافق كبير بين معيار المحاسبة الدولية والنظام المحاسبي المالي في عقود الإنشاءات والإختلاف في نتائج عقود الإنشاءات وذلك حسب الطريقة المتبعة من طرف الشركة.

الكلمات المفتاحية: المعيار المحاسبي الدولي رقم (11) عقود الإنشاء، معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (15) الإيرادات من العقود مع العملاء، البيئة الجزائرية.

Abstract:

The objective of this study is to find out the accounting and accounting effect of the construction contracts in the Algerian organization. After reviewing the various theoretical aspects of the construction contracts according to the international accounting standards and the accounting system in addition to referring to IFRS 15 revenues from contracts with customers, The analytical descriptive approach to answer the problem of the study and to reach its objectives and test its hypotheses. On the practical side, it relied on the case study methodology.

The study found a number of results, the most important is that there is a great agreement between the international accounting standard and the financial accounting system in construction contracts and the difference in the results of construction contracts according to the method adopted by the company.

Keywords: IAS 11 Building Contracts, IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers, Algerian Environment.

الفهرس

I	الآية
II	الإهداء
V	شكر وتقدير
VI	الملخص
VII	الفهرس
IX	قائمة الأشكال
X	قائمة الجداول
XI	قائمة المصطلحات
أ - د	مقدمة
5	الفصل الأول: الأدبيات النظرية للدراسة
6	تمهيد
7	المبحث الأول: عقود الإنشاء وفق المعيار المحاسبي الدولي
7	المطلب الأول: مفهوم عقود الإنشاء وفق المعيار الدولي رقم IAS 11
9	المطلب الثاني: أنواع عقود الإنشاء وطرق دمجها وتجزئتها
11	المطلب الثالث: مكونات وقياس عقود الإنشاء
11	المبحث الثاني: عقود الإنشاء وفق النظام المحاسبي المالي (SCF)
11	المطلب الأول: مفهوم عقود الإنشاء وفق النظام المحاسبي المالي
12	المطلب الثاني: أقسام عقود الإنشاء
14	المطلب الثالث: شروط و إجراءات عقود الإنشاء
15	المبحث الثالث: معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم IFRS 15 الإيرادات من العقود مع العملاء
15	المطلب الأول: متطلبات معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم IFRS15
16	المطلب الثاني: أسباب إصدار معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم IFRS15
17	المطلب الثالث: مفهوم الإيراد وخطوات الإعتراف به
26	المبحث الرابع: المدخل المحاسبي والأثر الجبائي لعقود الإنشاء في التنظيم الجزائري

26	المطلب الأول: المدخل المحاسبي لعقود الإنشاء
28	المطلب الثاني: المعالجة المحاسبية لعقود الإنشاء وفق النظام المحاسبي المالي (SCF)
38	المطلب الثالث: الأثر الجبائي لعقود الإنشاء
42	خلاصة الفصل الأول
43	الفصل الثاني: الدراسات السابقة
44	تمهيد
51-44	المبحث الأول: الدراسات باللغة الأجنبية
56-51	المبحث الثاني: الدراسات باللغة العربية
57	خلاصة الفصل الثاني
58	الفصل الثالث: دراسة حالة شركة شبحاني لأشغال البناء
59	تمهيد
60	المبحث الأول: لمحة تاريخية على شركة شبحاني لأشغال البناء
60	المطلب الأول: شركة شبحاني وأهم نشاطاتها
60	المطلب الثاني: الدور الإقتصادي للشركة محل الدراسة
62	المطلب الثالث: شرح الهيكل التنظيمي للشركة محل الدراسة
63	المبحث الثاني: المعالجة المحاسبية لعقود الإنشاء في شركة شبحاني لأشغال البناء
63	المطلب الأول: المعلومات الخاصة بالعقد مع التسجيلات المحاسبية
74	المبحث الثالث: الأثر المحاسبي والجبائي لعقود الإنشاء
77	خلاصة الفصل الثالث
81-79	الخاتمة
XIV - XII	قائمة المراجع

قائمة الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الجدول
21	خريطة تدفق توضح مسار تحديد التزامات الأداء	(1-1)
23	يوضح مسار إتخاذ القرار في معالجة الاعتراف بالإيراد	(2-1)
25	يوضح كيفية الحكم على مخرجات العملية من حيث كونها ستنتج أصول عقود أو ذمم مدينة أو خصوم عقود	(3-1)

قائمة الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الشكل
64	مصاريف العقد	(1-3)
64	الكشف التفصيلي لوضعيات الأشغال (الفوترة)	(2-3)
65	الكشف التفصيلي للمقبوضات (التحصيلات)/التسبيقات	(3-3)
69	تحديد التكاليف المتراكمة	(4-3)
69	ملخص نسب الإنجاز على مدى عمر المشروع	(5-3)
70	تحديد الإيرادات بواسطة نسبة الإنجاز	(6-3)
70	تحديد النتيجة لكل سنة	(7-3)

قائمة المصطلحات

الدلالة باللغة العربية	الدلالة باللغة الأصلية	الرمز/الاختصار
- المعايير المحاسبية الدولية	- International Accounting Standards	IAS
- المعايير الدولية للتقارير المالية	- International Financial Reporting Standards	IFRS
- النظام المحاسبي المالي	- Système Comptable Financier	SCF
- المعايير الدولية لتقارير المالية	- International Financial Reporting Standards	IFRS
- مجلس معايير المحاسبة الأمريكية	- Financial Accounting Standards Board	FASB
- مجلس معايير المحاسبة الدولية	- International Accounting Standards Board	IASB
- المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام	- International Public Sector Accounting Standards	IPSAS



تمهيد

جعلت التغيرات الكثيرة و التطورات التي مست الإقتصاديات الدولية في السنوات الأخيرة العالم مجتمع صغير، هذه التغيرات التي حصلت فرضت على بيئة المؤسسات التوحيد أو التوافق فيما بينها على جميع الأصعدة، و محاسبيا تجلى هذا التوافق في إصدار مجموعة من المعايير المحاسبية الدولية التي تضمن توحيد العمل المحاسبي، لكن نظرا لوجود إختلاف في بيئة كل دولة تعددت أشكال تبني هذه المعايير، فهناك من تبناها بطريقة مباشرة و منهم من عمل على تصميم نظام محاسبي جديد يقوم بالمزج بين المعايير المحاسبية الدولية و البيئة الاقتصادية للدولة، والجزائر من بين الدول التي إنتهجت النهج الثاني و قررت المضي في الإصلاح المحاسبي عن طريق تصميم نظام محاسبي مالي مستوحى من المعايير المحاسبية الدولية.

و تعد عقود الإنشاء من المواضيع التي تحتل مكانة هامة على مستوى المؤسسات لاسيما قطاع البناء والأشغال العمومية، التي يكون فيها إنجاز المشاريع الاقتصادية الكبرى (شق الطرق، إنجاز السكنات، السدود، المرافق العامة، السكك الحديدية)... على المدى الطويل، أي أكثر من سنة مالية واحدة في أغلب الأحيان، و ما تتطلبه هذه العقود من معالجة محاسبية خاصة من قبل المصالح المالية و المحاسبية للمؤسسات، من حيث التسجيل والمتابعة الجيدة للنفقات والإيرادات و نسب الإنجاز و إختيار الطريقة الملائمة لتحديد النتيجة، لذا أولت لها المعايير المحاسبية الدولية و معايير الإبلاغ المالية الدولية و النظام المحاسبي المالي الجزائري أهمية خاصة.

✓ الإشكالية الرئيسية:

من خلال ما سبق يمكن صياغة الإشكالية الرئيسية التالية:

فيما يتمثل الأثر المحاسبي والجبايي لعقود الإنشاء في التنظيم الجزائري؟

و عليه ولتبسيط الإجابة على السؤال الرئيسي، يمكن صياغة الأسئلة الفرعية التالية:

- ما المقصود بعقود الإنشاء حسب المرجعية المحاسبية الدولية و المرجعية الجزائرية؟
- كيف يتم تقدير نتائج عقود الإنشاء حسب المرجعتين؟
- فيما يتمثل الأثر المحاسبي و الجبايي لعقود الإنشاء في التنظيم الجزائري؟
- ما هي الطريقة المعتمدة لمعالجة عقود الإنشاء في شركة شبحاني وفقاً للتنظيم الجزائري؟

✓ فرضيات البحث:

و للإجابة على هذه الأسئلة تم طرح مجموعة من الفرضيات لإختبار صحتها من عدمها، وهي كالتالي:

- تتباين مفاهيم عقود الإنشاء بين المرجعية الدولية والمرجعية المحاسبية الجزائرية.

- يتم تقدير نتيجة عقود الإنشاء وفق لطريقة التقدم، طريقة الإتمام و طريقة الفوترة من خلال الفرق بين إيرادات و تكاليف العقد.

- إن تطبيق الطرق المختلفة لعقود الإنشاء يؤدي إلى وجود أثر محاسبي و جبائي على الشركة.

- تعتمد (شركة شيجاني لأشغال البناء) في معالجة عقود الإنشاء على طريقة الفوترة.

✓ أهداف الدراسة

تهدف هذه الدراسة إلى تحقيق مجموعة من الأهداف نذكر منها:

* دراسة أهم المفاهيم التي جاء بها النظام المحاسبي المالي و التي قدمها المشرع الجزائري في ما يخص عقود الإنشاء.

* توضيح مدى توافق النظام المحاسبي المالي مع المعيار المحاسبي الدولي رقم 11 عقود الإنشاء.

* تبيان الأثر المحاسبي و الجبائي لعقود الإنشاء في الشركة محل الدراسة.

✓ أهمية الدراسة:

تتمثل أهمية الدراسة في تبيان الأثر المحاسبي و الجبائي لعقود الإنشاء في التنظيم الجزائري و ذلك بعد الدمج الذي حدث بين معيار عقود الإنشاء IAS 11 ومعيار الإيراد IAS 18 و الذي أدى إلى الإلغاء التام لهذين المعيارين و إستبدالهما بمعيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS 15 ، و ذلك لتحديد أهم الإشكاليات والصعوبات التي تواجه شركات المقاولات.

✓ مبررات إختيار الموضوع:

كان لاختيار هذا الموضوع أسباب موضوعية وذاتية أهمها:

الأسباب الموضوعية:

- زيادة إنتشار شركات المقاولات في الجزائر بشكل كبير.
- أهمية الموضوع خاصة مع التعديلات و إصدار المعيار IFRS 15 الجديد (سنة 2018).
- إبراز الموضوع من الجانب المحاسبي و الجبائي و كيف تم معالجتهم وفق التنظيم الجزائري.
- إزالة الغموض عن هذا الموضوع خصوصاً عند دمج المعيارين السابقين IAS11 و IAS18 في معيار واحد IFRS 15.

✓ الأسباب الذاتية :

- الرغبة الذاتية في البحث حول هذا الموضوع.
- قلة المراجع الحديثة التي تدرس هذا الموضوع خاصة بعد الدمج.

➤ إرتباط الموضوع بتخصص الدراسة.

✓ الإطار الزمني والمكاني:

يتمثل الإطار الزمني والمكاني لهذه الدراسة في:

❖ الإطار الزمني:

و يتمثل هذا الإطار في الفترة التي تم فيها إعداد هذه المذكرة إنطلاقا من شهر أكتوبر 2018 إلى غاية شهر جوان 2019 و هذا الأمر متعلق بالدراسة النظرية للموضوع، أما فيما يخص الإطار الزمني للدراسة الميدانية فتم حصره بين سنتي 2017 و 2018.

❖ الإطار المكاني:

يتمثل هذا الإطار في الدراسة الميدانية على مستوى الجزائر.

✓ منهج الدراسة:

للإجابة على الإشكالية الرئيسية و التساؤلات الفرعية وإثبات صحة الفرضيات المطروحة من عدمها، تم إستخدام المنهج الوصفي لعرض مختلف الجوانب النظرية للموضوع، تم الإعتماد على الجانب الوصفي في الجانب النظري للدراسة حيث تم التطرق إلى عقود الإنشاء وفق المعيار المحاسبي الدولي رقم 11، و وفق النظام المحاسبي المالي في التنظيم الجزائري أما في الجانب التطبيقي فقد تم الإعتماد على المنهج التحليلي في تحليل نتائج دراسة الحالة المتوصل إليها

✓ صعوبات الدراسة:

إن أي بحث علمي لا يخلو من صعوبات تعترض الباحث أثناء إنجازها و بالنسبة لهذه الدراسة تمثلت أهم الصعوبات في:

- صعوبة تحصيل المعلومات في ظل عدم تجاوب أو إهتمام من بعض المقاولين أو إحتكار المعلومات من قبل الهيئات الرسمية.
- ضيق الوقت لإعداد مثل هذه الدراسات.
- تحجج المؤسسات بالسرية المهنية في إعطاء المعلومات خاصة في دراسة الحالة.

✓ هيكل الدراسة:

لمعالجة هذه الدراسة في شقها النظري والتطبيقي وللإجابة على إشكالية الدراسة والأسئلة الفرعية المتعلقة بها تم تقسيم هذه الدراسة إلى مقدمة، ثلاثة فصول و خاتمة، حيث تضمنت المقدمة عناصر المنهجية التي يفترض أن

تحتويها كل مقدمة بحث، سواء فيما يتعلق بالإشكالية، الفرضيات، أهمية و أهداف الدراسة، أسباب اختيار الموضوع، المنهج المتبع... الخ، تضمن الفصل الأول الجوانب النظرية بين متغيرات الدراسة، فقد تضمن أربعة مباحث، ففي المبحث الأول و الثاني إلى الأدبيات النظرية لعقود الإنشاء وفق المعيار المحاسبي الدولي رقم 11 عقود الإنشاء و وفق النظام المحاسبي المالي، أما في المبحث الثالث فقد تطرق لمعيار الإبلاغ المالي الدولي رقم 15 الإيرادات من العقود مع العملاء، و في المبحث الرابع فقد تطرق إلى المدخل المحاسبي و الأثر الجبائي لعقود الإنشاء في التنظيم الجزائري.

في الفصل الثاني فقد تناولت الدراسات السابقة في الموضوع و التي تناولت متغيرات البحث، وما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة.

في الفصل الثالث فقد تناولت الدراسة حالة شركة شيجاني لأشغال البناء، حيث قسم إلى ثلاثة مباحث فكان المبحث الأول لمحة مختصرة على الشركة محل الدراسة، المبحث الثاني تم التطرق فيه إلى طرق المعالجة المحاسبية المعتمدة في الشركة، أما في المبحث الثالث فقد تناول الأثر المحاسبي و الجبائي لعقود الإنشاء في الشركة محل الدراسة.



الأدبيات النظرية للدراسة

تمهيد

تعد العقود من أهم الأدوات التي يقدمها القانون للفرد لكي يستغلها للحصول على الأعمال و الخدمات، و من بين هذه العقود عقد المقاولة الذي يكتسي أهمية خاصة في مجال الإنشاءات و البناء لما يمثله هذا الأخير من مجال حيوي للاستثمار و إستغلال لرؤوس الأموال، و بسبب السمات المميزة للأنشطة التي تؤديها شركات المقاولات نشأت الحاجة إلى دراسة هذه العقود التي تعد الركيزة الأساسية لنشاط هذه الشركات.

تقوم هذه العقود على أساس تنفيذ أوامر العملاء، و يحتاج عادة إلى فترة طويلة من الزمن تتحمل الشركة خلالها تكاليف معتبرة حسب حجم المشروع، و لهذا سميت محاسبة تكاليف أوامر الإنتاج طويلة الأجل أو محاسبة عقود الإنشاء.

و لكن على الرغم من تشابه نظام محاسبة تكاليف الأوامر الإنتاجية وتكاليف العقود حيث يعتمد كل منها أساسا على الطلبات المقدمة من العملاء وفقا للمواصفات المصدرة من طرفهم، إلا أن تكاليف المقاولات تنفرد ببعض المميزات أهمها طول فترة العقد، كبر حجم العمليات، ارتفاع درجة المخاطرة وحالة عدم التأكد... ، و على هذا الأساس إختلفت المعالجة المحاسبية لها مما دفع بالهيئات الدولية والمحلية إلى وضع معايير وقوانين تعالج هذا الموضوع.

من هذا المنطلق قسمت الدراسة النظرية الى فصلين:

الفصل الأول: الأديبات النظرية للدراسة

الفصل الثاني: الدراسات السابقة

المبحث الأول: عقود الإنشاء وفق المعيار المحاسبي الدولي

تمثل عقود المقاولات أو ما تسمى "عقود الإنشاء" إتفاق بين طرفين يقوم بموجبه الطرف الأول (المقاول) بتشييد أصل لصالح الطرف الثاني (المستفيد) مقابل مبلغ محدد وثابت في معظم الأحيان عند توقيع العقد، و من الأمثلة على عقود الإنشاء: عقود بناء المباني والجسور وشق الطرق وغيرها.

المطلب الأول: مفهوم عقود الإنشاء وفق المعيار الدولي (11) (IAS11)

تبرز المشكلة المحاسبية لمعالجة عقود الإنشاء في دفاتر المقاول حيث يستغرق تنفيذه في العادة فترة زمنية طويلة و بالتالي تمتد فترة تنفيذه لأكثر من فترة محاسبية واحدة، مما يتطلب معالجة محاسبية ملائمة لتوزيع إيرادات العقد و تكاليفه عبر الفترات المحاسبية لتنفيذ العقد.

يتناول المعيار المحاسبي الدولي رقم (11) المعالجة المحاسبية لعقود الإنشاء، و يبين المعيار توقيت الاعتراف بالإيرادات (الأرباح) و يوجد توافق على أن الطبيعة طويلة الأجل لعقود الإنشاء تجعل الإنتظار حتى إنتهاء العقد الإنشائي للاعتراف بالإيرادات الناجمة عنه لا تتوافق مع مبدأ المقابلة ومفهوم الفترة المالية وأساس الإستحقاق. و بما أن الأعمال المنفذة من قبل المقاول خلال مدة العقد الإنشائي قد تختلف من فترة لأخرى، وتطبيقاً لمبدأ المقابلة فقد تم تبني طريقة نسبة الإنجاز ، والتي تعترف بالإيرادات بشكل يتناسب مع درجة أو مقدار الإنجاز الذي تم من قبل المنشأة (المقاول) و هناك طريقة أخرى لمعالجة عقود الإنشاء و هي غير مقبولة بموجب المعايير الدولية و التي لا تعترف بالإيرادات إلا عند الإنتهاء من العقد الإنشائي وهي ما تسمى طريقة "المقابلة المنتهية" وتعتبر طريقة نسبة الإنجاز هي الطريقة المحاسبية الوحيدة الواجب إتباعها بموجب معايير الإبلاغ المالي الدولية بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (11)، حيث تعتبر هذه الطريقة إحدى الأمثلة على الاعتراف بالإيراد قبل نقطة البيع أثناء تقديم الخدمة.

الفرع الأول: تعريف عقود الإنشاء وخصائصها:

إختلفت المفاهيم و التعاريف التي تناولت عقود الإنشاء وكان أهم تعريف المعيار المحاسبي الدولي رقم (11) الذي شرح كل ما يتعلق بهذه العقود.

أولاً: تعريف عقود الإنشاء

تم إصدار المعيار المحاسبي الدولي رقم (11) من قبل لجنة المعايير المحاسبية الدولية في ديسمبر 1993 ، و بدأ في تطبيقه الفعلي في الأول من جانفي سنة 1995 ، يهدف هذا المعيار الى توصيف المعالجة المحاسبية لإيرادات و تكاليف عقود المقاولات، وحسب هذا المعيار تم تقديم تعريف لعقود الإنشاء من خلال شرح المفاهيم الآتية¹:

1- عقد الإنشاء (Contrat de construction): هو عقد يتفاوض عنه بشكل خاص، قصد إنشاء أصل أو مجموعة من الأصول يمكن أن تكون مرتبطة فيما بينها أو مستقلة من حيث التصميم، التكنولوجيا، الوظيفة، أهدافها أو استعمالها².

2- العقد الجزائي (Contrat à forfait): هو عقد إنشاء يتم بموجبه المقاول قبول سعر ثابت أو محدد، أو معدل ثابت لوحدة الإنتاج الواحدة، و في بعض الحالات يكون موضوع تحت شروط مراجعة الأسعار.

3- العقد بمقابل (Contrat en régie): هو عقد تقبل المؤسسة بواسطته إنجاز أشغال مقابل أتعاب تعادل تعويض مصاريفها المقبولة، بإضافة نسبة معينة من هذه المصاريف أو أتعاب أخرى ثابتة.

4- عقد الإنشاء المختلط (contrat de construction mixte): هو عقد يتضمن خصائص النوعين السابقين، مثلاً: عقد إنشاء بمقابل يسقف بسعر أعلى.

يجب الإشارة أنه يتعلق الأمر في هذه العقود (الإنشاء) ببناء أو إنشاء أصل واحد، كجسر، مبنى، طريق، سد، نفق... الخ، كما يمكن أن يتعلق الأمر ببناء مجموعة من الأصول المرتبطة فيما بينها أو مستقلة كإنشاء مصفاة (Raffinerie) أو جزء من التهيئات المركبة أو التجهيزات، وحسب نفس المعيار تشتمل عقود الإنشاء على: * عقود تقديم الخدمات المرتبطة مباشرة بإنشاء الأصل كعقود الهندسة المعمارية و المدنية.

* عقود الهدم والتهيئة وإعادة التهيئة.

ثانياً: خصائص عقود الإنشاء:

تتميز عقود الإنشاء (المقاولات، طويلة الأجل) بعدة خصائص أهمها³:

1- اختلاف فترة تنفيذ العقد : تتميز عقود الإنشاء بطول فترة التنفيذ التي قد تمتد لأكثر من فترتين محاسبيتين.

جمال عمورة، محمد قبايلي، مجلة "الأبحاث الاقتصادية"، العدد 13، جامعة البليدة 2، 2015م، ص 90/89.

² Anne Le Manh et Catherine maillet, Mohamed Benkaci, Normes comptables Internationales, IAS/IFRS, Berti éditions, Alger, 2009, p(54).

* فلا يدخل بذلك في معنى المباني والمنشآت الثابتة المباني المؤقتة كالخيم والأكشاك بغض النظر عن غرضها الاقتصادي الذي أقيمت لأجله.

حامد داود طلحة، محاسبة المقاولات (بين النظرية والتطبيق)، دار البازوري العلمية للنشر والتوزيع، الأردن، 2013م، ص 20.

2- إختلاف مكان تنفيذ العقد: يتم إنجاز الأصل المتفق عليه في موقع ومساحة تحدد ضمن بنود العقد، و من ثم فإن المقاول لا يتحكم في مكان التنفيذ، بل على العكس فإن موقع ومساحة و مكان التنفيذ هي العوامل التي تتحكم في عمل المقاول، و تؤثر في مدة التنفيذ و تكلفة التشغيل، و حجم العمالة و نوعية الآلات الواجد إستخدامها¹

3- إسناد بعض الأعمال الفرعية إلى مقاولي الباطن: يلجأ غالبية المقاولين إلى التعاقد مع المقاولين من الباطن لإنجاز بعض المهام الفرعية التي تخدم المشروع ككل، و يكون المقاول الرئيسي في هذه الحالة المسؤول الأول عن هذه الأعمال.

4- إختلاف في مخاطر تنفيذ العمليات: يعد عنصر المخاطرة أكثر العناصر المسيطرة في شركات المقاولات و ذلك لعدة أسباب أهمها : طول فترة تنفيذ العقد الذي يصاحبه تغير في الأسعار لمستلزمات الإنتاج، طبيعة موقع العمل و ضخامة تكاليف التنفيذ.

5- إختلاف نوعية الأنشطة و مواصفات شروط العمليات: في الغالب تكون العقود التي يبرمها المقاول مع العميل قليلة العدد ذات حجم كبير و غير نمطية، تخضع للشروط و المواصفات التي يحددها العميل مقدما في دفتر الشروط.

المطلب الثاني: أنواع عقود الإنشاء و طرق دمجها و تجزئتها:

وقد تم تقسيم هذا المطلب إلى فرعين متمثلين في ما يلي:

الفرع الأول: أنواع عقود الإنشاء:

هناك عدة تصنيفات لعقود الإنشاء أهمها:

أولاً: عقود الإنشاء وفق طريقة تسعير إيراد العقد : حسب هذه الطريقة تقسم عقود الإنشاء إلى²:

العقد ذو السعر المحدد: هو عقد يتم تنفيذه مقابل سعر محدد أو يحدد فيه سعر ثابت للوحدة المنتجة و في بعض الأحيان يتم تعديل السعر إستناداً للتكلفة الفعلية.

عقد التكلفة زائد نسبة: هو عقد يتم فيه الإتفاق على تحديد سعر العقد من خلال التكاليف الفعلية بالإضافة إلى نسبة من تلك التكاليف أو عمولة ثابتة.

حامد داود طلحة، مرجع سبق ذكره، ص20.¹

حامد داود طلحة، مرجع سبق ذكره، ص22.²

ثانياً: عقود الإنشاء وفقاً لطول فترة العقد: حسب هذه الطريقة تقسم عقود الإنشاء إلى¹:

✚ عقود قصيرة الأجل: هي عقود يتم إبرامها و تسليمها في نفس الفترة، لا يواجه هذا النوع من العقود المشاكل المحاسبية المتعلقة بتحديد الإيراد و وقت الاعتراف به حيث تتم في نفس الفترة المالية، تم إدراج هذا النوع لطبيعة النشاط.

✚ عقود طويلة الأجل: هي عقود تمتد فترة تنفيذها لأكثر من سنة مالية واحدة، يواجه هذا النوع من العقود مشاكل محاسبية في تحديد حجم الإيرادات و التكاليف الفعلية و كذا وقت الاعتراف بها نظراً لطول الفترة و التغيرات التي تصاحبها في أسعار المواد الأولية المستعملة.

الفرع الثاني: دمج وتجزئة عقود الإنشاء:

في بعض الحالات يقوم المقاول بإبرام عقد (أو عقود) إنشاءات مع عميل واحد، و يتم هذا العقد إنشاء أكثر من أصل. و القاعدة العامة لمتطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم (11) على معالجة كل أصل في العقد على حدى، إلا أن بعض الحالات المحدودة تستلزم معالجة الأصول في العقد (أو العقود) كعقد واحد بهدف إظهار الجوهر الإقتصادي للعقد أو مجموعة العقود.

عندما يغطي العقد عدداً من الأصول، فإن إنشاء كل أصل يجب أن يعامل كعقد منفصل و ذلك عندما توفر أي من الشروط التالية²:

- يتم تقديم عروض منفصلة لكل أصل لوحده بمعزل عن الأصول الأخرى.
- يخضع كل أصل من الأصول لعملية تفاوضية منفصلة، و يمكن للعميل قبول أو رفض كل أصل بشكل إنفرادي.
- إمكانية تحديد و تكاليف كل أصل على حدى.
- و يتم إعتبار مجموعة العقود، سواء لعميل واحد أو عدد من العملاء، كعقد إنشاء واحد إذا:
- تم التفاوض على مجموعة العقود بإعتبارها صفقة واحدة..
- كانت العقود مترابطة بعضها ببعض بشكل كبير بحيث يمكن إعتبارها عقد واحد.
- يتم إنجاز العقود بشكل متزامن أو متوازي أو بتسلسل مستمر ومتتابع أي لا يتم إنجاز مرحلة معينة إلا بعد إنتهاء مرحلة سابقة.

حسن زكي، محاسبة تكاليف عقود المقاومات (في ضوء المعايير المحاسبية الدولية)، مؤسسة الوراق، الأردن، 2000م، ص23.¹

جمعة حميدات، خبير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، الفصل الثالث، متعلق بمعيار المحاسبة الدولية رقم 11، دار النشر المجمع الدولي للعربي للمحاسبين القانونيين، طبعة²

2014م، عمان، ص525

المطلب الثالث: مكونات وقياس عقود الإنشاء

يقاس إيراد العقد بالقيمة العادلة للمقابل المستلم أو الذي سيستلم، و تتأثر عملية قياس إيراد العقد بأحداث مستقبلية يكتنفها حالة عدم التأكد. و يتطلب الأمر غالباً إعادة النظر في التقديرات عند وقوع الأحداث أو زوال حالات عدم التأكد. و عليه يمكن أن يتغير إيراد العقد من فترة إلى أخرى لأسباب منها مثلاً¹:

- إتفاق المكاو و العميل على تغييرات في العقد أو مطالبات تؤدي إلى تغير إيراد العقد في المستقبل.

- إنخفاض إيراد العقد بسبب الغرامات المفروضة نتيجة تأخر إنجاز العقد.

- إذا كان إيراد العقد مرتبط بمؤشر متغير مثل وحدات الإنتاج.

بموجب المعيار المحاسبي الدولي رقم (11) يجب أن يتضمن إيراد العقد:

- قيمة الإيراد الأساسي المتفق عليه في العقد.

- المطالبات و الحوافز المقبوضة نتيجة أوامر التغييرات في أعمال العقد:

✚ إذا كان من المحتمل أن ينتج عن هذه التغييرات إيراد.

✚ إذا كان بالإمكان قياسها بصورة موثوقة.

و بالتالي فإن الحوافز و أوامر التغييرات في أعمال العقد لا تعتبر تخفيضاً لتكاليف العقد أو إيرادات أخرى، و إنما تعتبر جزء من إيرادات العقد.

و يتم معالجة غرامات التأخير التي يتحملها المكاو نتيجة تأخير تسليم العقد أو عند مخالفة شروط العقد كتخفيض لإيراد العقد لدى المكاو.

المبحث الثاني: عقود الإنشاء وفق النظام المحاسبي المالي

تم تقسيم هذا المبحث إلى ثلاثة مطالب متمثلة في ما يلي:

المطلب الأول: مفهوم عقود الإنشاء وفق النظام المحاسبي المالي

نتيجة الجهود المبذولة من طرف الدولة الجزائرية لإصلاح النظام المحاسبي وسعيها منها لإستيفاء متطلبات التوافق و الاندماج مع المعايير المحاسبية و البيئة الدولية، جاء النظام المحاسبي المالي ليحدد الضوابط و القواعد العامة لتجميع و تحديد وتقديم قوائم مالية تعبر بصورة واضحة عن الوضعية المالية للمؤسسة و أداءها المالي و مختلف التغييرات التي تطرأ عليها خصوصاً التغييرات الإقتصادية و القانونية التي تطرأ في بيئة الأعمال الجزائرية خاصة و

1.527 ص جمعة حميدات، مرجع سبق ذكره، ص 527.

الدولية عامة، كما تسعى من خلال النظام المحاسبي المالي الجديد إلى تقديم معلومات موثوقة لمتخذي القرار في المؤسسة و خارجه من مستثمرين، موردين...

تعد عقود المقاول أو ما يصطلح عليه في النظام المحاسبي المالي بعقود الإنشاء أو 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 عقود الإنشاء.

عرف النظام المحاسبي المالي عقود الإنشاء بأنها عقد يتضمن إنجاز، سلعة، خدمة، مجموعة سلع أو خدمات، تقع تواريخ إنطلاقها و الإنتهاء منها في سنوات مالية مختلفة، و يمكن أن يتعلق الأمر بما يلي:

- عقود البناء.
- عقود إصلاح حالة أصول أو بيئة.
- عقود تقديم خدمات¹.

المطلب الثاني: أقسام عقود الإنشاء

تنقسم العقود في التشريع الجزائري إلى قسمين رئيسيين هي العقود المسماة و العقود غير المسماة، هذه الأخيرة التي لم يتناولها المشرع في نصوص خاصة بها و إنما تحكمها القواعد العامة في القانون المدني نتيجة إرتباطها بإرادة المتعاقدين، و لما كان عقد المقاول من العقود غير المسماة و التي تخضع لإرادة المتعاقدين فإنه يكون بهذا تابعاً لنصوص القانون المدني، هذا الأخير عرف المقاول كعقد بنص المادة (549) كالتالي: "عقد يتعهد بمقتضاه أحد المتعاقدين أن يصنع شيئاً أو يؤدي عملاً مقابل أجر يتعهد به المتعاقد الآخر²"، و إعتبرها من قبيل الأعمال التجارية بحسب الموضوع (المادة (02) من القانون التجاري الجزائري)، بينما عرف الفقه الجزائري عقد المقاول بأنه " : عقد يقصد به أن يقوم شخص بعمل معين لحساب شخص آخر في مقابل أجر و دون أن يخضع لإشرافه و إدارته³ "، وبالتالي إنحصرت أركان عقد المقاول في: المتعاقدان - صيغة العقد - المحل - التعويض، و بهذا ذهب المدخل القانوني في تحديده لماهية المقاول تحديد خصائص العقد المقاولي و التي حصرها في العناصر التالية⁴:

الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، المادة 1.133، العدد رقم 19، الجزائر، 25 مارس 2009م، ص 18.

² زايدي مدوري، مسؤولية المقاول والمهندس المعماري في القانون الجزائري، مذكرة ماجستير في الحقوق، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة تيزي وزو، بدون تاريخ، ص 10.

³ فاطمة عمراوي "المسؤولية الجنائية لمشيدي البناء: مالك البناء، المهندس المعماري (المصمم و المشرف على التنفيذ) و المقاول"، مذكرة ماجستير في الحقوق، كلية الحقوق، جامعة الجزائر، 2000/2001م، ص 111.

زايدي مدوري، مرجع سبق ذكره، ص 160.

(1) - عقد رضائي: و ذلك بعدم إشتراط شكلا معيناً لإنعقاده و إنما يكفي تفاهم و تطابق إرادة الطرفين لقيامه، فالكتاباة شرط للإثبات فقط (المادة (561) من القانون المدني الجزائري) ؛

(- عقد معاوضة: فهو عقد يشترط المقابل المادي لما يتم الإلتزام به في العقد، ولإعتبارات هذه العقود من المدة الطويلة وتعقيدات الإنجاز فإنه من الأحسن تحديد السعر عند التعاقد أو تناسبا مع تقدم الأشغال، و بالتالي فإن تحديد السعر و شروطه يخضع في مجمله لإرادة الأطراف المتعاقدة؛

(3) - عقد تبادلي: فهو عقد يلتزم به كل طرف في مبادلة شيء بشيء لهما صفة قابلية التحديد و التعيين؛

(4) - عقد يرد على عمل مادي: فإلتزام عقد المقاولة هو إلتزام بالنتيجة و ليس ببذل العناية المهنية، و النتيجة في مثل هذه العقود هي إنجاز الأصول على إختلاف إستعمالها سواء للسكن أو التأجير أو التجهيز أو النشاط التجاري أو الإنتاج الصناعي أو الفلاحي أو الحرفي أو الخدمات و ما يماثلها ... ؛

(5) - عقد ينفذ بإستقلالية: أي تأدية الأعمال من جانب المقاول بإسمه الخاص و لحساب الغير، و دون تدخل الطرف المتعاقد الآخر (صاحب المشروع) في كيفية تنفيذ العمل أو الوسائل المستخدمة في التنفيذ لتحقيق النتيجة المتفق عليها، فعقد المقاولة مرتبط بنتيجة وليس بالعمل بحد ذاته، و منه عقد المقاولة وفق التشريع الجزائري يلزم المقاول ب:¹

(1-5)- أنجاز الأعمال المتفق عليها في العقد (ما تضمنه دفتر الشروط)؛

(2-5)- تسليم العمل المنتهي إلى المتعاقد في آجالها؛

(3-5)- ضمان العمل المنجز بحكم القانون لمدة 10 سنوات (المادة 557 من ق. المدني الجزائري).

و الملاحظ أن المدخل (الفقه) القانوني لم يترك مجالات المقاولة لإرادة الأطراف المتعاقدة بل كان أكثر تحديدا في تعريفه لكل من مصطلح المباني و الأشغال العمومية، فعرف المباني على أنها: كل عمل أقامته يد الإنسان ثابت في حيزه من الأرض، متصلا بها إتصال قرار عن طريق الربط ربطا غير قابل للفك دون تعيب، بين مجموعة من المواد، أيا كان نوعها، جرت العادة على إستعمالها في مثل هذا العمل، طبقا لمقتضيات الزمان و المكان²، و بالتالي تشمل أنشطة البناء الأعمال المرتبطة بالسكن كالسكنات الإجتماعية و المدارس و المستشفيات و...، و أما الأشغال العمومية فقد جاءت توسعة من التشريع لما قد يشمل مفهوم البناء لتشمل كافة أعمال الهندسة المدنية

أحمد خديجي، "نطاق المسؤولية العشرية- دراسة مقارنة"، مذكرة ماجستير في الحقوق، كلية الحقوق والعلوم الإقتصادية، جامعة ورقلة، 2006م، ص 7. ¹

زايد مدوري، مرجع سبق ذكره، ص 167. ²

سواء كانت على مستوى الأرض أو فوقها أو تحتها من أعمال الإنشاء كالجسور و الأنفاق و السدود¹ ... ، و لذلك حدد التشريع خصائص المباني و الأشغال العمومية في² :

(1) - الإستقرار و الثبات (الديمومة) في الأرض فلا يمكن نقلها إلا بحدوث الضرر فيها*

(2) - أن تكون من صنع الإنسان.

المطلب الثالث: شروط وإجراءات عقود الإنشاء

تستمد جل عقود الإنشاء شروطها عادة من القانون التجاري والقانون المدني، حيث تحدد التشريعات في كل دولة الإطار و الضوابط المنظمة لعقود المقاولات، أما الإجراءات التي تتبع عادة ما تكون في شكل عقود المقاولات وتمثل في:

✚ تحرير عقد المقولة بين المنشأة والعميل تشتمل كل تفاصيل العقد وأهمها³:

✓ تحديد القيمة التعاقدية، أي قيمة المقاوول الإجمالي.

✓ تحديد الدفعة الأولى، وموعد و كيفية سدادها.

✓ تحديد شروط و مواعيد و كيفية سداد الدفعات التالية (اللاحقة) عن الأعمال المنتهية.

✓ تحديد مدة التنفيذ، و تواريخ البدء في العمل والتسليم النهائي.

✓ تحديد قيمة الغرامات في حالة التأخير في تسليم العمل النهائي.

✓ يقدم المقاوول عطاءه للمقولة مرفقاً بتأمين نقدي (مؤقت أو إبتدائي) بنسبة مئوية محددة من القيمة

الكلية للعطاء، ويتم استرداده في حالة عدم إحالة عطاء المقولة على المقاوول، كما أن هذا التأمين يصادر

إذا ما تخلى المقاوول عن عطاءه قبل فرز العطاءات.

✓ عند إحالة العطاء على المقاوول يطلب منه كفالة حسن التنفيذ أو تأمين لدى البنك لضمان حسن تنفيذ

المشروع والتزامه بالشروط المتفق عليها.

✚ يتضمن العقد شروط المعالجة، وأوامر التغيرات في العقد، كما يضمن العقد في الأحيان للعمل حذف أو

إضافة أعمال جديدة للمقولة، و ذلك في حدود نسبة مئوية معينة، من قيمة المقولة قد يتطلب العقد

أحمد خديجي ، مرجع سبق ذكره، ص 62.¹

فاطمة عمراوي ، مرجع سبق ذكره، ص 30.²

هاشم أحمد عطية، محمد عبد ربه، الحاسبة عن تكاليف العقود طويلة الأجل (المقاولات)، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2000م، ص 10.³

إنشاء أصل إضافي حسب رغبة العميل أو قد يتم تعديله ليشمل إنشاء أصل آخر و بموجب هذا المعيار إن إنشاء الأصل الإضافي يجب أن يعامل أنه عقد إنشاء منفصل عندما¹ :

- ✓ يختلف بشكل كبير التصميم والتقنية أو الوظيفة عن الأصل أو الأصول الواردة في العقد الأصلي.
- ✓ يتم التفاوض على سعر الأصل الإضافي بغض النظر عن السعر وشروط العقد الأصلي.
- ✓ بعد إتمام إنجاز المشروع، يتم تسليمه للعميل و الحصول على مخالصة، و قد جرت العادة أن يتم تسليم المقابلة بموجب شهادة مخالصة موقعة و مسلمة من طرق المهندس المشرف على المشروع أو من طرف جهة يفوضها بذلك، و يتم الحصول على كفالة صيانة أو حجز تأمين صيانة من المقاول لصالح العميل بعد تسليم المشروع و لمدة سنة لضمان خلو المشروع من أي عيوب تظهر لاحقاً.

المبحث الثالث: معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم 15 الإيرادات من العقود مع العملاء (IFRS 15)

صدر هذا المعيار في شهر ماي من سنة 2014 وهو بعنوان "الإيرادات من العقود مع العملاء" (IFRS15) وهذا المعيار لغى بشكل أساسي إثنين من المعايير الدولية التي كانت عمود فقري للمعايير وهما المعيار الدولي رقم 11 بعنوان عقود الإنشاء و المعيار الدولي رقم 18 بعنوان الإيراد.

المطلب الأول: متطلبات معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم 15

جاء هذا المعيار الجديد تحت مظلة جهود التقارب بين الجهات المختصة بوضع المعايير المحاسبية الأمريكية و الجهات المختصة بوضع المعايير المحاسبية الدولية و هذا المعيار كان من المقرر له سريان المفعول ابتداءً من جانفي 2017 مع السماح للشركات بالتطبيق المبكر و لكن مؤخراً تم التصويت بواسطة مجلس المعايير المحاسبية الدولية على قرار بإرجاء سريان المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية IFRS15 إلى الأول من جانفي 2018 بدلاً من الأول من جانفي 2017 مع السماح بالتطبيق المبكر للمعيار.

وفق معايير الإبلاغ المالي الدولية فان معيار المحاسبة الدولي رقم 18 الخاص بالإيرادات ومعيار المحاسبة الدولي رقم 11 و الخاص بعقود الإنشاء هي المعايير التي تقدم الإرشادات الخاصة بالإعتراف بقياس الإيرادات، و تقدم هذه المعايير في أغلب الأوقات تعليمات غير كافية لإعتراف بالإيرادات، و بناءً على ذلك جاء معيار الإبلاغ المالي

1.525/524 ص ص مرجع سبق ذكره، ص ص

الدولي رقم 15 (الإيرادات من العقود مع العملاء) كمشروع مشترك بين (IASB) و (FASB) لإيجاد معيار معاصر للقياس و الاعتراف بالإيرادات.

أولاً: هدف المعيار

يهدف هذا المعيار إلى وضع المبادئ الواجب على المؤسسة إتباعها للتقرير على المعلومات المفيدة لمستخدمي المعلومات المحاسبية حول طبيعة ومبالغ وتوقيت و حالات عدم التأكد الخاصة بالإيراد و التدفقات الناجمة عن العقود مع العملاء، فالهدف من هذا المعيار هو¹:

- ✓ على المؤسسة الاعتراف وبشكل يصف عملية تقديم السلع والخدمات للعملاء بمبالغ تعكس المقابل المتوقع أن تحصل عليه المنشأة نتيجة نقل أو تحويل تلك السلع أو الخدمات للعملاء.
- ✓ على المؤسسة أن تأخذ بعين الاعتبار شروط العقد وكافة الحقائق و الظروف ذات العلاقة عند تطبيق هذا المعيار و استخدام أي ممارسات عملية لعقود ذات خصائص و ظروف متشابهة.

ثانياً: نطاق المعيار

- إن نموذج الإيراد الجديد ينطبق على جميع العقود مع العملاء باستثناء:
- ✓ المعيار IAS 17 عقود الإيجار، IFRS 4 عقود التأمين،
- ✓ الأدوات المالية ضمن IFRS 9-10-11 عمليات التبادل غير النقدية بين المنشآت العاملة في نفس نوع الصناعة و الهادفة لتسهيل عملية بيع السلع للعملاء.

المطلب الثاني: أسباب إصدار معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم 15

ضمن الجهود و الأهداف التي يسعى إليها مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB لتحسين التقارير المالية و توحيد القواعد المهنية و تبسيط عرض القوائم المالية، يقوم المجلس بإحلال المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRSs محل معايير المحاسبة الدولية، IASs و لتحقيق تلك الأهداف قام بحصر متطلبات التقرير (الإبلاغ) المالي المتعلقة بالإيراد في معيار واحد جديد، و قد تم إصدار المعيار IFRS 15 تحت مسمى الإيراد من العقود مع العملاء للأسباب التالية²:

عبد الحميد م عبد الحميد، مقالة حول المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية "الإيرادات من العقود مع العملاء" الأساسيات والمبادئ والتطبيق، مصر، 2015م.¹ (<https://infotechaccountants.com/articles.html/>) تاريخ الدخول: 2019-04-02.

² براءة شاهين الخريسات، أثر التحول لتطبيق المعيار رقم 15 على الاعتراف بالإيراد من العقود مع العملاء، مذكرة ماجستير في المحاسبة، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط الأردنية، 2017م، ص ص 16-17.

- ✓ إزالة نقاط الضعف و التناقضات في متطلبات الاعتراف بالإيراد في المعيارين السابقين IAS11 و IAS18 (قلة الإفصاحات المتعلقة بالاعتراف بالإيرادات، و إحتوائها على كثير من الحكم و الإفتراضات الشخصية، و عدم وجود سياسة واضحة للاعتراف بالإيراد للعقود التي تتم على أكثر من فترة مالية).
- ✓ توفير إطار محاسبي أكثر قوة لمعالجة قضايا الإيرادات المختلفة من خلال وضع خمس خطوات للاعتراف بالإيراد.
- ✓ تحسين عملية مقارنة القوائم المالية بين ممارسات تحقق الإيرادات في مختلف المجالات العملية.
- ✓ توفير المزيد من المعلومات المفيدة لمستخدمي القوائم المالية من خلال متطلبات الإفصاح عن أكثر النشاطات التشغيلية التي تزيد الإيرادات في المنشأة وتحسين وتبسيط إعداد القوائم المالية عن طريق الحد من عدد من المتطلبات التي كان يجب الرجوع إليها.

المطلب الثالث: مفهوم الإيراد وخطوات الاعتراف به:

و قد تم تقسيم هذا المطلب إلى فرعين متمثلين في ما يلي:

الفرع الأول: مفهوم الإيراد

و قد تم تقسيم الفرع الأول إلى ثلاثة مفاهيم للإيراد و التي نذكرها كما يلي:

أولاً: مفهوم الإيراد حسب متطلبات المعيار IAS11 عقود الإنشاء

إستناداً إلى المعيار IAS 11 المتعلق بعقود الإنشاء يقاس إيراد العقد بالقيمة العادلة للمقابل المستلم أو الذي سيستلم¹، وتتأثر عملية قياس إيراد العقد بأحداث مستقبلية يكتنفها حالة عدم التأكد، و عليه يمكن أن يتغير إيراد العقد من فترة لأخرى، و بموجب المعيار المحاسبي الدولي IAS 11 يجب أن يتضمن إيراد العقد قيمة الإيراد الأساسي المتفق عليه في العقد، والمطالبات و الحوافز المدفوعة نتيجة أوامر التغييرات في أعمال العقد فيما إذا كان من المحتمل أن ينتج عن هذه التغييرات إيرادات ويمكن قياسها بصورة موثوقة، و بالتالي فإن الحوافز و أوامر التغييرات في أعمال العقد لا تعتبر تخفيضاً لتكاليف العقد أو إيرادات أخرى، إنما تعتبر جزء من إيرادات العقد.

1 - براءة شاهين الخريسات، مرجع سبق ذكره، ص 17.

ثانياً: مفهوم الإيراد حسب متطلبات المعيار IAS 18 الإيراد

وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي IAS 18 يعرف الإيراد بأنه الزيادة في المنافع الاقتصادية خلال الفترة المحاسبية و الناتج من العمليات التشغيلية العادية للمنشأة، و يؤدي حدوث الإيراد إلى تدفقات نقدية داخلية أو تعزيز و زيادة قيمة الأصول (الذمم المدينة أو أية أصول أخرى)، أو الإنخفاض في قيمة المطلوبات على المنشأة، مما ينتج عن ذلك زيادة في حقوق الملكية، ومن الأمثلة على الإيرادات بيع البضاعة وتقديم الخدمات والرسوم المتحققة وإيراد الفوائد وأرباح الأسهم أو الإتاوة (إيراد تأجير الأصول غير الملموسة) وغيرها من أشكال الإيرادات الأخرى، و يتضمن الدخل كلاً من الإيراد والمكاسب، حيث ينتج الإيراد عن العمليات التشغيلية العادية للمنشأة.

ثالثاً: مفهوم الإيراد حسب متطلبات المعيار IFRS 15 الإيرادات من العقود مع العملاء¹

يدور المبدأ الأساسي لتحقيق الإيراد حول تحويل السلع وتقديم الخدمات المتفق عليها إلى العملاء بقيمة تعكس الإيرادات التي ستحصل عليها المنشأة نتيجة عملية التبادل هذه، و يضع المعيار الدولي للتقارير المالية IFRS15 إطاراً شاملاً لتحديد كيفية الاعتراف بالإيرادات ومقدار الإيرادات التي يتم الاعتراف بها، ويحدد المعيار كيف ومتى سيتم الاعتراف بالإيرادات وكذلك إلزام الجهات ذات العلاقة بتوفير المعلومات و الإفصاحات لمستخدمي البيانات المالية بشكل أكثر وضوحاً.

الفرع الثاني: خطوات الاعتراف بالإيراد

في سبيل ذلك يتم إتباع الخطوات الخمس التالية ليتم تطبيقها على جميع العقود مع العملاء وهي كالتالي:

1- تحديد العقد (العقود) مع العملاء

من خطوات الاعتراف بالإيراد هي تحديد العقد و في سبيل ذلك فإن العقد طبقاً للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية IFRS 15 هو عبارة عن "اتفاق بين طرفين أو أكثر يترتب عليه نشأة حقوق واجبة النفاذ و أيضاً التزامات " و حتى يمكننا أن نعالج الإيرادات الناتجة عن العقود طبقاً لما ورد في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية IFRS 15 يجب أن تتوفر الشروط التالية :

- ✓ أطراف التعاقد يجب أن يصادقوا على العقد بالموافقة و أن يلتزموا بأداء إلتزاماتهم الواردة في العقد.
- ✓ الشركة تستطيع أن تحدد حقوق كل طرف من الأطراف بخصوص البضاعة و الخدمات المحولة.
- ✓ الشركة يجب أن تحدد شروط الدفع الخاصة بالبضائع و الخدمات المحولة.

محمد أبو نصار وجمعة حميدات، معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية، دار وائل للنشر، الطبعة 03، عمان، الأردن، 2014، ص 294.

✓ العقد في جوهره يجب أن يصنف على أنه عقد تجاري.

✓ أن يكون من المحتمل ان تحصل الشركة المقابل المادي للتعاقّد كمقابل لتبادل البضاعة و الخدمات التي ستحول إلى العميل.

2- تحديد إلتزامات الأداء في العقد:

تحديد إلتزامات الأداء هي الخطوة الثانية في سبيل الإعتراّف بالإيراد و بشكل عام فإن إلتزامات الأداء يمكن إعتبارها على أنها وحدة محاسبة الغرض منها تطبيق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية IFRS 15 و في سبيل ذلك يجب علينا أن نقوم بتعريف مصطلح مهم سيقودنا إلى تعريف إلتزامات الأداء و هذا المصطلح هو مصطلح الوعود¹. فالوعد في العقود قد تكون صريحة و قد تكون ضمنية و هذه الوعود هي التي تخلق توقعاً بأن الشركة ستقوم بتزويد العميل أو العملاء بالبضائع و الخدمات في سياق ممارسات الأعمال التجارية المعتادة و بناءً على السياسات المتبعة أو قد تكون على أساس شروط أو محددات معينة و من هنا فإن عملية فهم السياسات و الممارسات الخاصة بالشركة أمر مهم لتحديد الوعود بشكل دقيق بعض أمثلة الوعود:

✓ تحويل البضائع المصنعة أو إعادة بيع البضائع المشتراة.

✓ الترتيبات الخاصة بالأطراف الأخرى لتحويل البضائع و الخدمات.

✓ الإستعداد لإمداد البضائع و الخدمات في المستقبل.

✓ بناء أو تصميم أو تصنيع أصل بالنيابة عن عميل.

✓ منح الحق في إستخدام الأصول الغير ملموسة مثل حقوق الملكية الفكرية.

✓ أداء بعض المهام المتفق عليها مسبقاً.

طبقاً للمعيار الدولي لأعداد التقارير المالية IFRS 15 فإنه يجب على الشركة أن تقوم بتحديد البضائع و الخدمات الموعود بها في العقد و يجب أن تعتبر كإلتزام أداء كل وعد من الوعود بتحويل:

أ- بضاعة أو خدمة مستقلة أو حزمة بضائع أو خدمات مستقلة.

ب- مجموعة البضائع و الخدمات المستقلة ذات تتابع تسلسلي في التوريد التي تعتبر في جوهرها متشابهة و التي تتخذ نمط أو أسلوب واحد من أنماط التحويل للعملاء.

وبناء على ما سبق فإن كل بضاعة أو خدمة مستقلة في العقد تعد في حد ذاتها التزام أداء و على عكس ذلك فإن كل بضاعة أو خدمة غير مستقلة يمكن إعتبارها على أنها بند في حزمة أو توليفة بضائع و خدمات غير

عبد الحميد م عبد الحميد، مرجع سبق ذكره.¹

مستقلة و بناءاً عليه فإنه يمكن إعتبار حزمة البضائع و الخدمات التي تحتوي على بنود غير مستقلة على أنها التزام أداء مفرد أو وحيد.

هناك أيضا بعض الحالات التي تقوم فيها الشركة بتوريد بضائع أو خدمات مستقلة بشكل متتابع خلال فترة من الزمن على مراحل متشابهة و مثال ذلك خدمات التنظيف اليومية حيث أن هذه البضائع و الخدمات تعد إلتزام أداء واحد إذا كان لها نفس أنماط التوريد للعملاء.

حتى يمكن أن نصف بند بضاعة أو خدمة معينة على أنه بند بضاعة أو خدمة مستقلة فإنه يجب أن تتوفر بعض الشروط و هي :

1- يجب أن تكون البضاعة أو الخدمة مستقلة بذاتها؛

2- بند البضاعة أو الخدمة مستقل في سياق التعاقد.

مما سبق فإن الوعد يمكن إعتباره كإلتزام أداء في حالة كونه بند بضاعة أو خدمة مستقل أو حزمة بضائع و خدمات مستقلة (الحزمة عبارة عن مجموعة من بنود البضائع و الخدمات التي قد تكون مستقلة أو غير مستقلة).

الشرط الأول: بند البضاعة أو الخدمة مستقل بذاته، إذا كان و ليس على سبيل الحصر

يستطيع العميل الانتفاع بالبند بمفرده بالبيع بقيمة أكبر من قيمة التخريد¹.

- أو ، يستطيع العميل الإنتفاع بالبند بمفرده بالإستهلاك.
- أو ، يستطيع العميل الإحتفاظ بالبند بمفرده بطريقة يمكن أن تولد منافع.
- أو ، يستطيع العميل أن ينتفع بالبند بمفرده أو مقترناً مع موارد أخرى سواء كانت تلك الموارد متوفرة في الشركة أو لدى الغير أو تم توريدها مسبقاً.
- أو ، إذا كان البند يباع بمفرده في الأحوال العادية .

الشرط الثاني: بند البضاعة أو الخدمة مستقل في سياق التعاقد، إذا كان و ليس على سبيل الحصر

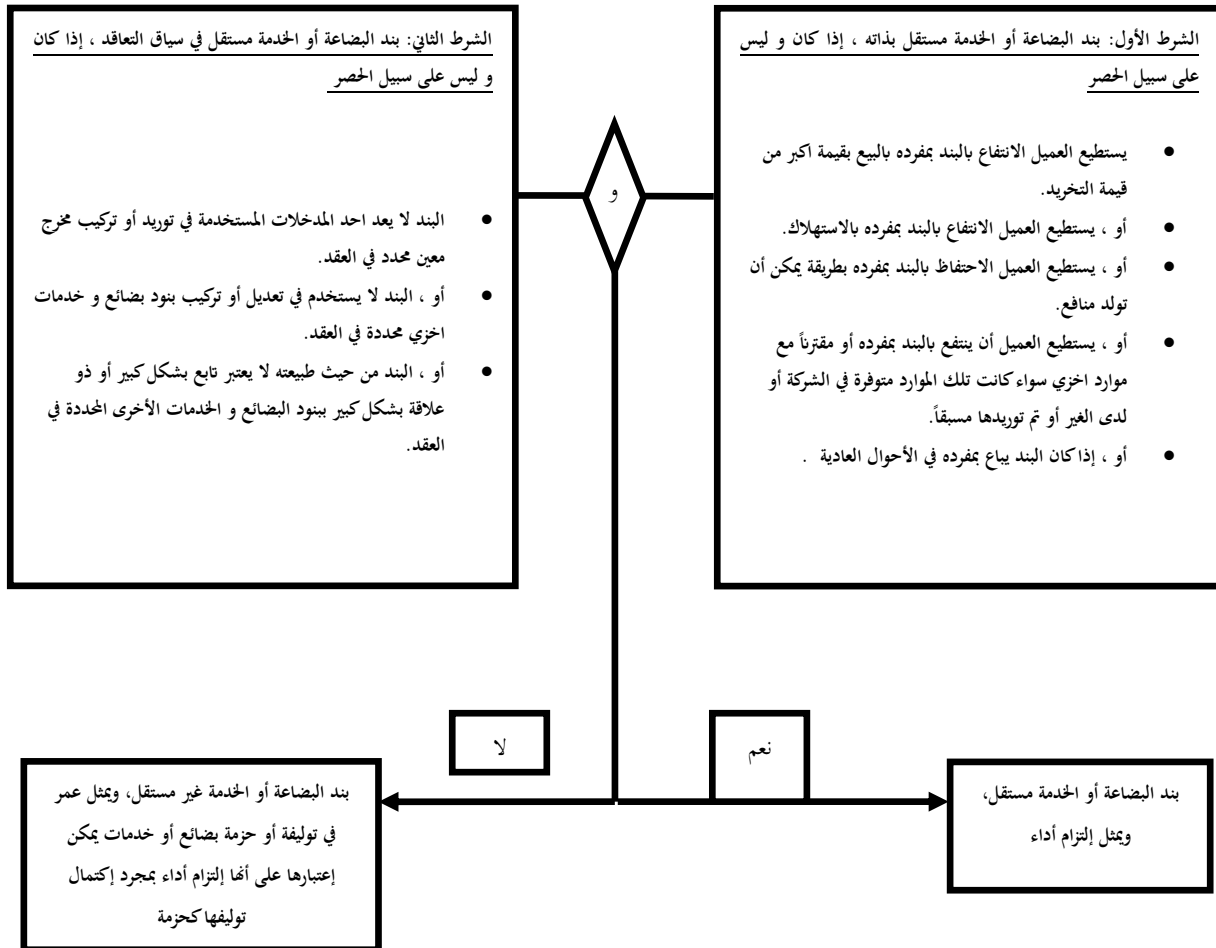
- البند لا يعد أحد المدخلات المستخدمة في توريد أو تركيب مخرج معين محدد في العقد.
- أو ، البند لا يستخدم في تعديل أو تركيب بنود بضائع و خدمات أخرى محددة في العقد.
- أو ، البند من حيث طبيعته لا يعتبر تابع بشكل كبير أو ذو علاقة بشكل كبير ببنود البضائع و الخدمات الأخرى المحددة في العقد.

¹ - عبد الحميد م عبد الحميد، مرجع سبق ذكره.

الشرطان السابقان مهم توافرها معاً حتى نستطيع أن نقيم بند البضاعة أو الخدمة على أنه بند مستقل و بالتالي إلزام أداء و في حالة تحديد أن بند البضاعة أو الخدمة غير مستقل فإن ذلك دليل على أن هذا البند من البضاعة أو الخدمة هو جزء من توليفة أو حزمة من البضائع و الخدمات الغير مستقلة ستكون فيما بينها حزمة بنود بضائع و خدمات يمكن إعتبارها بعد ذلك على أنها التزام أداء منفرد أو وحيد.

بشكل نهائي يجب أن نضع هذه القاعدة و هي أنه طالما أن بند البضاعة أو الخدمة غير مستقل فإنه ستستمر الشركة في خلط و توليف هذا البند من البضاعة أو الخدمة الغير مستقل مع بضائع أخرى حتى يتم تكوين حزمة يمكن إعتبارها على أنها التزام أداء منفرد ضمن إلتزامات أداء العقد في حالة تعدد إلتزامات أداء العقد أو حتى في حالة أن العقد يحتوي على إلتزام أداء منفرد وحيد.

الشكل رقم (1-1) : عبارة عن خريطة تدفق توضح مسار تحديد إلتزامات الأداء



المصدر : عبد الحميد م عبد الحميد، مقالة حول المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية "الإيرادات من العقود مع العملاء" الأساسيات و المبادئ و التطبيق، مصر، 2015م.

3- تحديد سعر الصفقة:

سعر الصفقة عبارة عن تلك القيمة التي يتم تخصيصها على إلتزامات الأداء التي تم تحديدها في العقد و بناءً على ذلك فإن سعر الصفقة يعبر عن قيمة الإيراد التي سيتم الإعتراف بها عندما يتم الوفاء لإلتزامات الأداء . عند تحديد سعر الصفقة يجب أن يتم خصم تلك القيم التي تحصل نيابة عن جهات خارجية مثل ضرائب المبيعات و من ناحية أخرى فإن سعر الصفقة قد يكون مباشر مثل أن يحتوي العقد على قيمة مقابل معين لعدد ثابت من البضائع و الخدمات التي سيتم توريدها في وقت قصير نسبياً و قد يكون سعر المعاملة معقد عندما تكون هناك بعض الحالات التي تتعلق بـ :

✓ عندما يكون المقابل متغير.

✓ عندما يكون المقابل غير نقدي.

✓ عندما يكون هناك عناصر تمويل مهمة.

✓ عندما يكون هناك مقابل مستحق للعميل.

4- تخصيص و توزيع سعر الصفقة على كل إلتزام أداء محدد في العقد

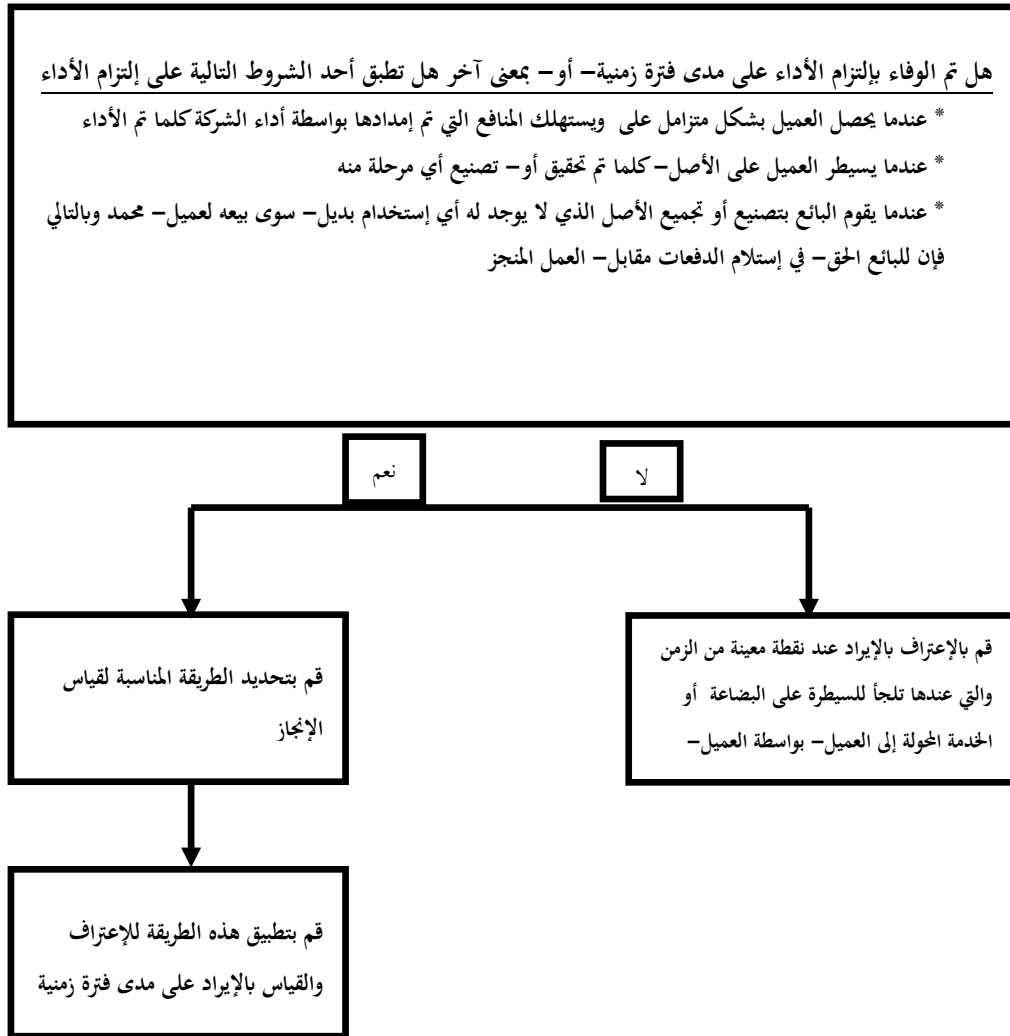
لقد ذكرنا سابقاً أن إلتزامات الأداء يمكن إعتبارها على أنها وحدة محاسبة و إستكمالاً لما سبق فإنه يمكننا إستكمال تعريف إلتزامات الأداء بأنها لا تعدو كونها وحدة محاسبة الغرض منها تخصيص سعر المعاملة عليها سعر المعاملة الذي سيتم تخصيصه على إلتزام الأداء يقصد به سعر البيع القائم بذاته و سعر البيع القائم بذاته يعرف على أنه ذلك السعر الذي يمكن أن تبيع به الشركة البضاعة أو الخدمة بشكل منفصل إلى العميل. هناك حالات يمكن تحديد سعر البيع القائم بذاته و لكن هناك حالات أخرى لا نستطيع تحديد سعر البيع القائم بذاته و في هذه الحالة فإننا يمكننا إستخدام أكثر من مدخل أو أسلوب لتحديد سعر البيع القائم بذاته. القاعدة التي وردت في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية IFRS 15 هي " على الشركة أن تقوم بتخصيص سعر الصفقة لكل إلتزام أداء على أساس النسبة و التناسب بين أسعار بيع المنتجات و الخدمات مقيمة بسعر البيع القائم بذاته ¹ "

¹ - عبد الحميد م عبد الحميد، مرجع سبق ذكره.

5- يتم الاعتراف بالإيراد لكل إلتزام أداء عقد عند اقتناع العميل بها

حدد المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية الدولية IFRS15 طريقتين أساسيتين للإعتراف بالإيراد على أن تكون الطريقة الثانية أي طريقة الإعتراف بالإيراد على مدى فترة من الزمن هي الأولى بالإختبار ، فلو لم ينطبق أي شرط من شروط الإعتراف بالإيراد على مدى فترة من الزمن فإن الإعتراف بالإيراد سيكون بشكل تلقائي بطريقة الإعتراف بالإيراد عند نقطة معينة من الزمن.

الشكل رقم (1-2): يوضح مسار إتخاذ القرار في معالجة الإعتراف بالإيراد



المصدر : عبد الحميد م عبد الحميد، مقالة حول المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية "الإيرادات من العقود مع العملاء" الأساسيات و المبادئ و التطبيق، مصر، 2015م.

5-1- الطريقة الأولى: الإعتراف بالإيراد عند نقطة معينة من الزمن:

الإعتراف بالإيراد عند نقطة معينة من الزمن يشير إلى أن الوفاء بالتزام الأداء يتم في لحظة معينة من الزمن و مثال ذلك تسليم البضاعة المطلوبة مرة واحدة و هناك العديد من المحددات التي تساعد المختصين على تحديد أن الإعتراف بالإيراد يتم عند نقطة معينة من الزمن و هي:

أ- إنتقال ملكية الأصل بإثباتات قانونية

ب- نشأة التزام بالدفع للبائع.

ج- حيازة أو وضع يد على الأصل.

د- إنتقال المخاطر و المنافع الخاصة بالملكية للعميل.

هـ- قبول الأصل.

5-2- الطريقة الثانية: الإعتراف بالإيراد على مدى فترة من الزمن:

الإعتراف بالإيراد على مدى فترة من الزمن يشير إلى أن الوفاء بالتزام الأداء يتم على لحظات متكررة من الزمن أو على مدى فترة من الزمن أي أن تسليم البضاعة أو إتمام الخدمة تتم على مراحل للوفاء بالتزام الأداء الواحد و مثال ذلك تقديم بعض الخدمات مثل التدقيق أو الخدمات الإستشارية أو عقود المقاولات طويلة الأجل و كل هذه تعد أمثلة على الحالات التي يجب أن يعترف بالإيراد بها على مدى فترة من الزمن ، و هناك العديد من المحددات التي تساعد المختصين على تحديد أن الإعتراف بالإيراد يتم على مدى فترة من الزمن و هي :

أ- عندما يحصل العميل بشكل متزامن على و يستهلك المنافع التي تم إمدادها بواسطة أداء الشركة كلما تم الأداء - و مثال ذلك عندما تقوم شركة تنظيف بتقديم خدمات التنظيف بناءً على عقد سنوي.

ب- عندما يسيطر العميل على الأصل كلما تم تخليق أو تصنيع أي مرحلة منه - و مثال ذلك عندما يقوم المقاول ببناء مبنى على أرض تخص العميل.

ج- عندما يقوم البائع بتصنيع أو تجميع الأصل الذي لا يوجد له أي استخدام بديل سوى بيعه لعميل محدد و بالتالي فإن للبائع الحق في إستلام الدفعات مقابل العمل المنجز - و مثال ذلك عندما تقوم شركة مصنعة بتصميم ماكينة خاصة بتصنيع البلاستيك بمواصفات خاصة تخص العميل.

6- العرض والإفصاح

في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية IFRS 15 تم إقرار بعض المصطلحات الجديدة التي تخص العرض و الإفصاح في القوائم المالية حيث انه في قائمة المركز المالي فإن الشركة تعترف بالأصول أو الخصوم الخاصة بالعقود عندما تسبق عملية تسليم البضاعة و/أو أداء الخدمة عملية استلام المبلغ المستحق و هنا سيكون لدينا حالتين¹:

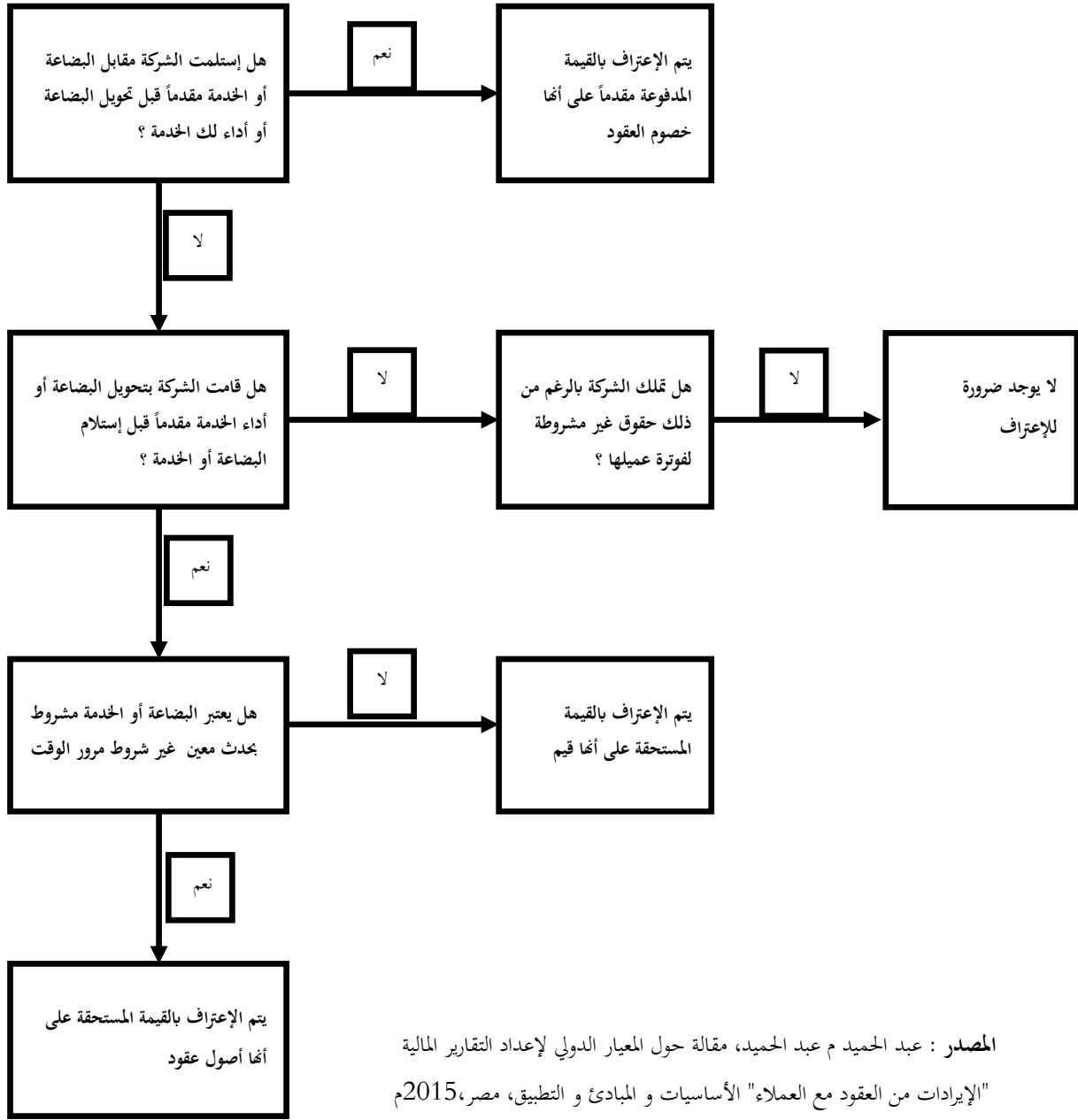
الحالة الأولى: عندما تقوم الشركة بتوريد البضاعة أو أداء الخدمة قبل إستلام المبلغ المقابل المستحق فإن هذا الحدث سينشأ عنه أصل يخص العقد أو ذمم مدينة تخص العقد.

في حالة أنه هناك شروط غير شرط مرور الوقت لإستحقاق المقابل المتفق عليه لتوريد البضاعة أو أداء الخدمة فإننا سنكون بصدد "أصول عقود" أما في حالة انه لا يوجد غير شرط الوقت لاستحقاق المقابل المتفق عليه لتوريد البضاعة أو أداء الخدمة فإننا سنكون بصدد "ذمم مدينة".

الحالة الثانية: عندما تقوم الشركة بإستلام المبلغ المستحق قبل توريد البضاعة أو أداء الخدمة فإن هذا الحدث سينشأ عنه إلزام يخص العقد .

الشكل (3-1): شجرة القرار التالية توضح كيفية الحكم على مخرجات العملية من حيث كونها ستنتج أصول عقود أو ذمم مدينة أو خصوم عقود

عبد الحميد م عبد الحميد، مرجع سبق ذكره.¹



المبحث الرابع: المدخل المحاسبي والأثر الجبائي لعقود الإنشاء في التنظيم الجزائري

في هذا المبحث تم تقسيمه إلى ثلاثة مطالب متمثلة في ما يلي:

المطلب الأول: المدخل المحاسبي لعقود الإنشاء

لقد حاول الفكر المحاسبي إيجاد نوع من الملائمة بين خصائص النشاط المقاولاتي من جهة و الطبيعة المحاسبية من جهة أخرى، حيث تم تعريف عقود الإنشاء و فق المرجعية المحاسبية الدولية كما يلي: " هو عقد تم التفاوض والإتفاق عليه بشكل محدد لإنشاء أصل كالمباني والمصانع المجهزة، أو الجسور، أو السدود، أو خط أنابيب، أو

السفن أو الأنفاق أو الطرق أو تشكيلة من الأصول المترابطة أو المعتمدة على بعضها من حيث التصميم والتكنولوجيا و الوظيفة أو الغرض أو الإستخدام النهائي لها أو ترميم الموجودات وتهيئة البيئة المحيطة بعد إزالة الموجودات و الهياكل القديمة، و من أمثلة ذلك عقود تشييد معامل التكرير و تزويدها بالمعدات اللازمة¹، و حسب المرجعية الفرنسية (PCG art. 381-1) و التعليمات (10-99 n°) الصادرة عن المجلس الوطني للمحاسبة الفرنسية (CNC) فإن إن العقد طويل الأجل هو: "كل عقد يتضمن على الخصوص إنجاز مشروع وحيد أو أكثر لإنشاء أصل في مجال الأشغال العمومية أو الخدمات على أن يتم تنفيذه خلال فترتين محاسبتين على الأقل"² و بالنسبة للنظام المحاسبي المالي (SCF) في الجزائر فقد تضمن تعريف عقد الإنشاء حسب الفقرة 1-133 في القسم الثالث من الفصل الثالث كما يلي: " يتضمن عقد من عقود الإنشاء لإنجاز، سلعة، خدمة، مجموعة سلع أو خدمات تقع تواريخ إنطلاقها و الإنتهاء منها في سنوات مالية مختلفة، حيث يتعلق محتوى هذه العقود ب : عقود بناء و تشييد -عقود إصلاح - عقود تقديم خدمات"³، و مما يمكن ملاحظته أن عقود الإنشاء في المعايير الدولية و الفرنسية و الجزائرية ترتبط بالخصائص التالية:⁴

- (1)- إقتصاديا يضم قطاع الإنشاءات 9 أنشطة هي: المباني -الطرق -السدود -الآبار -الأشغال الصناعية -الأشغال الميكانيكية- الأشغال الكهربائية - أشغال الصرف الصحي- الأشغال المرتبطة بالقطاع البحري كالموانئ⁵، وبالتالي إختلاف مجالات الصناعة الإنشائية تجعل كل عقد يرتبط بمتطلبات العميل و يجعل كل عقد يختلف في مضمونه عن العقود الأخرى (التعقيد والخصوصية)، و يجعل العمليات الصناعية لهذه العقود مختلفة عن العمليات الصناعية التقليدية (الإنتاج المستمر أو الإنتاج حسب السلاسل) مما يخلق نوع من الصعوبة للمؤسسة الإنشائية لغياب المرونة في الجهاز الإنتاجي، و صعوبة إيجاد النموذج المحاسبي الملائم الذي يحوي الأشكال المختلفة لمؤسسات القطاع نظراً لإختلاف أنشطتها من جهة و إختلاف محتوى التعاقدات من جهة أخرى،
- (2)- المدة الطويلة (إقتصادياً تفوق مدة الإنجاز أكثر من 12 شهراً)، فالمخاطر المرتبطة بهذه العقود تفرض الإحتياط عند التعاقد لمبلغ التكاليف بصورة دقيقة نتيجة تأثر هذا النوع من العقود بالعديد من العوامل المناخية و

بدون كاتب: "معياري الدولي رقم (11)"، مجلة (المجمع العربي للمحاسبين القانونيين)، العدد(5)، نيسان 2002م، ص 9/4.

²- LAURENT BAILEY LA METHODE DE L'AVANCEMENT POUR LA COMPTABILISATION DES CONTRATS à LANG TERME ,". REVUE FRANCAISE DE COMPTABILITE, N° (439), JANVIER 2011, PP (19-20)."

³ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، "الفرار المؤرخ في 26 يوليو 2008 المحدد لقواعد التقييم المحاسبي و محتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، الجريدة الرسمية، العدد 19، 25-03-2009م، ص18.

⁴ AZIZ EL KHATTABI, "CONTRAT A TERME ASPECTS JURIDIQUE, FISCAL ET COMPTABLE PROPOSITION D'UNE DEMARCHE D'AUDIT", MEMOIRE PRESENTE EN VUE DE L'OBTENTION DE DIPLOME D'EXPERTISE COMPTABLE, MAROC, 2002, P 10.

⁵ أحمد بكاي، دراسة واقع المحاسبة في قطاع البناء والأشغال العمومية في ظل النظام المحاسبي المالي، مذكره ماجستير في المحاسبة المالية، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، جامعة ورقلة، الجزائر، 10-11-2015م، ص10.

العوامل الطبيعية كالم وقع الجغرافي التي نادراً ما تؤخذ بعين الإعتبار، و يمكن تصنيف المخاطر الإقتصادية و القانونية المرتبطة بنشاطات الإنشاء إلى ثلاث أنواع رئيسية:¹

✓ مخاطر مرتبطة بالخصائص القانونية لعقد الإنشاء المراد إنجازها؛

✓ مخاطر مرتبطة بطبيعة العملاء؛

✓ المخاطر الإقتصادية كدرجة التعقيد و إرتفاع الأسعار و المرتبطة أيضاً بالتوزيع الجغرافي للمشاريع الإنشائية.

(3)- تأثير الربحية بالمنافسة القطاعية وحجم الإمكانيات و نوعية التقنية و مخاطر النشاط (الموسمية) و ظروف الإنجاز والتقدير المحاسبية؛

(4)- إن إعتداد الرؤية القانونية في تفسير الحقيقة الإقتصادية لعقود الإنشاء لها تأثيراتها على المعالجة الجبائية و المحاسبية في إختيار الطريقة التي تتم بها محاسبة العقود الإنشائية؛

(5)- لم يتطرق النظام المحاسبي المالي (SCF) إلى تصنيفات عقود الإنشاء بلفظها الصريح بل تركها لكل من إرادة المشرع و إرادة الأطراف المتعاقدة على عكس المرجعية الدولية التي ذهبت في تصنيفها لعقود الإنشاء إلى نوعين رئيسيين:²

✓ العقود محددة السعر (العقود الجرافية): هو عبارة عن عقد مقابلة يقبل المفاوض بم وجبه تنفيذ العقد مقابل سعر محدد أو معدل ثابت لكل وحدة منتجة و هذا في حالة إمكانية تحديد أثر عوامل الإنتاج و العوامل الإقتصادية التي تدخل في تقدير السعر (ثبات الأسعار)³، و على المفاوض في هذا النوع من العقود ضرورة مراقبة تطور التكاليف التي قد تتولد عنها فروقات نتيجة التفاوت بين التكاليف الفعلية و التقديرية بإعتباره يتحمل مخاطرها مباشرة، و قد يخضع العقد لإتفاقية إعادة مراجعة الأسعار على ضوء التكلفة الفعلية المحققة نتيجة التغيرات في أسعار المواد الأولية و اليد العاملة، و يتعين على المتعاقد المستفيد من هذا العقد الإلتزام بمراقبة التقدم المادي في المشروع وجودة الأشغال.

¹ MANAR FADRIQ, "LE SECTEUR DU BATIMENT ET TRAVAUX PUBLICS AU MAROC: PROPOSITION D'ADAPTATION DE LA DEMARCHE D'AUDIT AUX SPECIFICITES COMPTABLES ET FISCALES DU SECTEUR ", MEMOIRE PRESENTE EN VUE DE L'OBTENTION DE DIPLOME D'EXPERTISE COMPTABLE, MAROC, 2005, P 63.

² محمد أبو نصار وجمعة حميدات، معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2009، ص 182.

³ فتية بكطاي، مداخلة بعنوان: "العقود طويلة الأجل وفق النظام المحاسبي المالي (الجوانب القانونية والجبائية)" الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولي في تفعيل أداء المؤسسات و الحكومات، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، جامعة ورقلة، الجزائر، 24 و 25/11/2014م، ص 733.

✓ عقود التكلفة ذات العمولة (العقود الميسرة /المراجحة): وهي عبارة عن عقود يتم الإتفاق فيها على

تحديد السعر من خلال مجموع التكاليف المنفقة مضافاً إليها نسبة أو عمولة (هامش) من إجمالي تلك التكاليف، فمن أهم مميزات هذا العقد ما يلي¹ :

- أهداف هذا العقد لا تقوم على تخفيض التكلفة لأن عرض الأسعار (الإيراد) مرتبط بالتكاليف المنفقة و الموافق عليها؛

- لا وجود لمخاطر التكلفة الناشئة عن فروقات التكلفة الفعلية و التقديرية نتيجة سوء التقدير عند التعاقد؛

المطلب الثاني: المعالجة المحاسبية لعقود الإنشاء وفق النظام المحاسبي المالي (SCF):

لقد أنتجت الممارسات المحاسبية في مجال عقود الإنشاء عدة أنواع من المعالجات المحاسبية إنحصرت في نوعين أساسيين و هذا بهدف تحديد نواتج العقد و تكاليفه، فإيرادات العقد تتضمن المبلغ الابتدائية للنواتج المدرجة في العقد عند التعاقد و التعديلات في مضمون العقد نتيجة تعديل الأعمال أو لمخاطر إقتصادية مرتبطة بنوعية الإنشاء و العلاوات المرتبطة بالأداء في حالة ما إذا كانت من المحتمل أن تعطي نواتج و أنه يمكن تقييمها بشكل موثوق منه، أما تكاليف عقد الإنشاء فتشمل التكاليف المباشرة للعقد و التكاليف التي تعزى إلى نشاط العقود عامة و التي يمكن توزيعها على العقد و أية تكاليف أخرى يمكن تحميلها على العميل وفقاً لأجل العقد و طبيعته، و بالنسبة للنظام المحاسبي المالي (SCF) فقد نص على طريقتين في معالجة عقود الإنشاء .

الفرع الأول: المعالجة المحاسبية وفق طريقة التقدم METHODES D 'AVANCEMENT

أولاً: التعريف بالطريقة:

ظهرت هذه الطريقة سنة 1955 بظهور تقرير لجنة الإجراءات المحاسبية التابعة للمجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) و هي الطريقة الأكثر شيوعاً في الإستخدام نتيجة تأييد المبادئ المحاسبية لها (مبدأ الإستحقاق و إستقلال الفترات)، و تستخدم هذه الطريقة في حالة حيازة المؤسسة على نظم معلوماتية محاسبية أو إدارية قوية تمكنها من تقدير الآثار الإقتصادية للتكاليف المستقبلية على سعر العقد و بالتالي إمكانية تقدير الربح الإجمالي التوقعي بصورة موضوعية في نهاية الإنجاز، فهذه الطريقة تقدم معلومات جد مفيدة عن تقدم الأعمال و تحكم المؤسسة في مستويات الأشغال، حيث يرتبط تطبيق هذه الطريقة بعدة متطلبات أهمها إمكانية إجراء الجرد المادي السنوي و قبول العميل المتعاقد لحجم الأعمال المنتهية و وجود النظم المحاسبية و الرقابية و أدلة الإثبات

¹ AZIZ EL KHATTABI, OP CIT, P12.

الفصل الأول الأديبات النظرية للدراسة

الكفيلة لتقدير الربح على وجه معقول¹، و هذا لأجل الإدراج في الحسابات لمبلغ من سعر العقد يعادل الأشغال المنتهية، حيث تخضع هذه الطريقة للشروط التالية:²

- ✓ المنافع الاقتصادية تعود لصالح الشركة المنفذة للعقد و التي يتم توزيعها عبر سنوات الإنجاز؛
- ✓ نسبة تقدم العملية في تاريخ الإقفال يمكن قياسها بموثوقية من خلال الإعتماد على مقياس حقيقي لقياس الأعمال المنجزة؛

✓ كل من الأعباء المنفقة و التقديرية المتبقية يمكن تحديدها على وجه معقول (إمكانية التنبؤ بتغيرات الأسعار وفق جدول زمني مرتبط بتواريخ و برنامج الإنجاز في ظل ثبات و تجانس الطرق و القواعد التي على أساسها يتم التقدير).

فمن مزايا هذه الطريقة أنها تربط الوضع القانوني و المالي مع الحقيقة الاقتصادية لمراحل الإنجاز و من عيوبها أنها تتطلب وجود أنظمة معلوماتية فعالة لقياس حجم الأعمال المنجزة و التنبؤ بتغيرات الأسعار، بالإضافة إلى اعتمادها على التقنيات المعقدة في التقدير لنسب الإنجاز.

ثانياً: التسجيل المحاسبي لطريقة نسبة التقدم

يتم التسجيل المحاسبي وفق هذه الطريقة كآلاتي:³

في السنة الأولى و الثانية ... إلخ نكون في نفس الحالة أي تسجيل محاسبي واحد كما هو مبين من خلال الآتي:

خلال السنة المالية		المبلغ المدين	المبلغ الدائن
الحساب المدين	الحساب الدائن		
ر.ح.م	ر.ح.د	ح/أعباء حسب طبيعتها	XXX
6x	40x	ح/الموردون	XXX
		إثبات المصاريف	

¹ AZIZ EL KHATTABI, OP CIT, P 61.

² عبد الرحمن عطية، المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي، ط1، الجزائر، 2011م، ص 95.

³ جمعة هوام، المحاسبة المعمقة وفقاً للنظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية 2010/2009، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، 2010/2011م، ص168.

المبلغ الدائن	المبلغ المدين	الحساب الدائن	الحساب المدين	ر.ح.د	ر.ح.م
XXX	XXX	ح/البنك	ح/موردون	512	40X
		تسديد المصاريف			

المبلغ الدائن	المبلغ المدين	الحساب الدائن	الحساب المدين	ر.ح.د	ر.ح.م
XXX	XXX	ح/تسيقات محصلة من العملاء	ح/البنك	419	512
		تحصيل التسيق من العملاء			

المبلغ الدائن	المبلغ المدين	الحساب الدائن	الحساب المدين	ر.ح.د	ر.ح.م
XXX	XXX	ح/مبيعات الأشغال	ح/ حسابات دائنة عن أشغال جاري إنجازها	704	417
XXX		ح/TVA المستحقة على مبيعات الأشغال		4457	
		إثبات الأشغال قيد الإنجاز (المقدرة)			

في السنة الأخيرة : يكون التسجيل المحاسبي للسنة الأخيرة كالآتي:

المبلغ الدائن	المبلغ المدين	الحساب الدائن	الحساب المدين	ر.ح.د	ر.ح.م
XXX	XXX	ح/الموردون	ح/أعباء حسب طبيعتها	40x	6x
		إثبات المصاريف			

ر.ح.م	ر.ح.د	الحساب المدين	الحساب الدائن	خلال السنة المالية	المبلغ المدين	المبلغ الدائن
40X	512	ح/موردون	ح/البنك	تسديد المصاريف	XXX	XXX

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

ر.ح.م	ر.ح.د	الحساب المدين	الحساب الدائن	خلال السنة المالية	المبلغ المدين	المبلغ الدائن
417	704	ح/حسابات دائنة عن أشغال جاري إنجازها	ح/مبيعات الأشغال		XXX	XXX
	4457	ح/تسبيقات محصلة من العملاء	ح/المستحقة على مبيعات الأشغال	إثبات الأشغال قيد الإنجاز (المقدرة)		XXX

ر.ح.م	ر.ح.د	الحساب المدين	الحساب الدائن	خلال السنة المالية	المبلغ المدين	المبلغ الدائن
419	417	ح/تسبيقات محصلة من العملاء	ح/حسابات دائنة عن أشغال جاري إنجازها	تحصيل التسبيق من العملاء	XXX	XXX

ثالثاً: شروط تقدير النتيجة:

- تقوم هذه الطريقة على الإعتراف بالإيرادات و نواتج العقد أثناء إكتمال العملية الإنتاجية، و بالتالي فإن القدرة على تقدير النتيجة عند إتمام المشروع بشكل موثوق منه تركز على 3 معايير¹:
- (1)- إمكانية تقدير المبلغ الإجمالي لأرباح و إيرادات و تكاليف العقد بشكل واضح؛
 - (2)- إمكانية تقدير المبلغ الإجمالي للأعباء المحملة للعقد و التي يتم تقديرها بناءً على الظروف العادية و المخاطر و التغيرات المحتملة لأسعار عوامل الإنتاج لكل نشاط من الأنشطة المنتظر إنجازها مستقبلاً؛
 - (3)- وجود آليات و أدوات لمراقبة التسيير و الرقابة الداخلية التي تسمح بتقدير نسب الإنجاز في المراحل المتتالية من المشروع.

رابعاً : تقنيات الحساب (طريقة الحساب):

إن العنصر الرئيسي في إستخدام هذه الطريقة هو قياس نسبة الإنجاز على مستوى من الوضوح فهي مؤشر على أساسه تنشأ أحقية إكتساب الإيراد المعادل لها، حيث توجد عدة تقنيات لتحديد نسبة الإنجاز المحققة (طريقة التكاليف الحقيقية-التقييم المادي)(شهادة المهندس) - الإختبار التقني للأعمال (طريقة المسح) - ... إلخ، فهذه التقنيات ينبع تأثيرها المباشر على طبيعة التسجيلات المحاسبية بمحاولة الربط بين الحقيقة المحاسبية مع الحقيقة التقنية للمشروع مع إنعدام تأثير المعايير القانونية (التسليم الجزئي - تحويل الملكية - ...) أو المعايير المالية (الفواتير الجزئية - التسبيقات - ..). على قانون إحتساب نسبة الإنجاز، و قد تم تجميع تلك التقنيات في أسلوبين رئيسيين هما أسلوب المدخلات و أسلوب المخرجات و يتضمن كل منهما أنواع عديدة من التقنيات، حيث يمكن تقدير نسبة الإنجاز بإستخدام كل أسلوب كما يلي²:

أ - أسلوب المدخلات:

$$\text{نسبة الإنجاز} = \frac{\text{التكاليف الفعلية للعقد حتى نهاية السنة}}{\text{اجمالي التكاليف المقدرة حتى نهاية التنفيذ}}$$

¹ جمعة هوام ، مرجع سبق ذكره، ص168.

- شبرو نذير وآخرون، تأثير المعالجة المحاسبية للعقود طويلة الأجل وفق النظام المحاسبي المالي على النتيجة، مذكرة ماستر أكاديمي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الوادي، 2018، ص 31.²

ب - أسلوب المخرجات:

$$\text{نسبة الإنجاز} = \frac{\text{عدد الوحدات المنجزة فعلياً من العقد (المسافة/ طوابق/ منتجات/ ... إلخ)}}{\text{إجمالي عدد الوحدات المتعاقد عليها (المسافة/ طوابق/ منتجات/ ... إلخ)}}$$

رقم الأعمال المعترف به للفترة = [رقم الأعمال الإجمالي لآخر تقدير X نسبة تقدم الإنجاز] - مجموع رقم الأعمال للسنوات السابقة إلى غاية نهاية الفترة

النتيجة السنوية = رقم الأعمال المعترف به للفترة - التكاليف الفعلية المحققة لنفس

خامساً: الإدراج في الحسابات السنوية حسب طريقة التقدم:

تدرج الأعباء و النواتج التي تخص عملية تمت في إطار عقد الإنشاء حسب وتيرة تقدم العملية في تاريخ إقفال الحسابات، حيث يمكن إستخراج نتيجة محاسبية سنوية بإمكانية مقارنة الإيرادات و التكاليف حسب نسبة تقدم العملية¹، حيث يتم تسجيل في الجانب المدين لحساب 417 "الحسابات الدائنة على أشغال أو خدمات جاري إنجازها" في مقابل متتجات صافية جزئية خارج الرسوم و التي تمت معاينتها أثناء إبرام عقد طويل الأجل غير أنه لا يمكن من جانب تعاقدية و قانوني أن تكون موضوع إعداد الفواتير، و يقيد في الجانب الدائن عند إعداد الفواتير مع حساب العملاء في الجانب المدين، و في حالة وجود أشغال لم يوافق عليها العميل في نهاية الفترة فإنها تعتبر من قبيل إنتاج الجاري قيد التنفيذ و ينعدم أثرها على نتيجة السنة المالية حيث ترصد هذه الأشغال في نهاية كل فترة محاسبية التالية للسنة المحاسبية التي ظهرت فيها بعكس القيد.

الفرع الثاني: المعالجة المحاسبية وفق طريقة الإتمام: METHODES D'ACHEVEMENT

أولاً: التعريف بالطريقة:

إذا كان نظام معالجة الشركة أو طبيعة العقد لا يسمح بتطبيق طريقة التقدم أو إذا كانت النتيجة النهائية للعقد لا يمكن تقديرها على نحو موثوق نتيجة وجود مخاطر إقتصادية مرتبطة بالإنجاز أو أن مخاطر العقد تفوق المخاطر

أحمد التجاني بلعروسي، مرجع سبق ذكره، ص 160.¹

الإعتيادية المتعارف عليها في مثل هذه العقود، فإنه يمكن القبول كطريقة في المعالجة المحاسبية للعقد تسجيل الإيرادات بمبلغ يعادل مبلغ الأعباء المثبتة التي يكون تحصيل مبلغها أكثر احتمالاً (طريقة الإتمام)، و يعتمد مؤيدوا هذه الطريقة على فلسفة مبدأ الحيطة و الحذر في تفسيرهم لها¹، و ذلك بتسجيل الإيرادات التي يكون تحصيلها محتملاً و المعادلة للأعباء المثبتة فقط بدون الهامش الربحي²، فهذه الطريقة لا تسمح بالإعتراف بالنتيجة المرتبطة بالعقد إلا بعد الإنتهاء من إنجاز المشروع أي لحظة إطفاء التعاقد (نقل الملكية)، فمن مزايا هذه الطريقة أنها تظهر حجم أعمال المؤسسة بالنظر إلى حجم التكاليف المنفقة و تقليل المخاطر المرتبطة بالنتيجة المستقبلية للعقد من خلال التحفظ في الإعتراف بالنتيجة في السنوات الأولى للإنجاز، إلا أن هذا التحفظ على مستوى التسجيل المحاسبي لعقد الإنشاء يظهر عيوب هذه الطريقة من خلال عدم توضيح الواقع الإقتصادي الفعلي و الحقيقي للأجزاء المنتهية من المشروع في نهاية كل فترة، و عدم ملائمتها مع الإعتبارات الجبائية و عدم إمكانية التصرف في الأرباح المحققة خلال فترات الإنجاز³.

فحسب هذه الطريقة فإن النتيجة المحاسبية المتأنية من عقد الإنشاء لا تؤخذ بعين الإعتبار إلا عند التسليم النهائي للعميل (تحويل الملكية/التسليم)، و بالتالي فمعالجة هذه الطريقة لعقود الإنشاء لا يخرج عن إطار إنتاج السلع و الخدمات غير التامة عند نهاية الدورة (الإنتاج الجاري/الطلييات).

إن عملية المفاضلة بين الطرق التي تتم بها محاسبة عقود الإنشاء تعود إلى الشركة في كيفية إختيار الأسس التي بها يتم المفاضلة لتطبيق الطرق المحاسبية (التقدم/الإتمام) على العقود المختلفة، فقرار تطبيق إحدى الطريقتين يرتبط بموثوقية قياس الطريقة للنتيجة المتحققة ربحاً أو خسارةً من تاريخ التعاقد إلى تاريخ نهاية الإنجاز، فمن الأسس المستخدمة في الإختيار نجد: طبيعة الأنشطة المتعاقد عليها - مدة/مبلغ العقد...-إلخ، لكن حرية إختيار الأساس ليست مطلقة بل يجب على الأساس المختار في القياس أو يعكس الكفاءة الإنتاجية للمؤسسة وأن يكون ملائماً للتعبير عن وحدات الزمن أو الجهد أو التكلفة اللازمة لإنهاء المشروع، كما لا يجوز إعتبار الطريقتين (التقدم/الإتمام) كبديلين لبعضهما لتطبيقهما على نفس الحالة أو نفس العقد⁴، و يجب على الشركة تطبيق المبدأ المحاسبي ثبات الطرق بعد إختيار الطريقة المحاسبية التي تتم بها محاسبة عقود الإنشاء من سنة لأخرى، فمن بين أهم الحالات الإستثنائية التي تفرض تغيير الطرق نجد⁵:

أحمد بكاي، مرجع سبق ذكره، ص 17.

أحمد التجاني بلعروسي، مرجع سبق ذكره، ص 160.

³ - AZIZ EL KHATTABI, OP CIT, P 52-53.

- أحمد بكاي، مرجع سبق ذكره، ص 17.

⁵ - AZIZ EL KHATTABI, OP CIT, P69.

(1)- إعادة تغيير الأنظمة و الطرق المحاسبية داخل الوحدة الإقتصادية بتبني أنظمة و طرق أخرى جديدة في التقييم (الانتقال من نظام محاسبي لآخر) ؛

(2)- تغيير إستثنائي في وضعية الشركة سواء في سياق إقتصادي أو صناعي أو مالي مثل الحالات التي تفرضها عمليات الاندماج و الإستحواذ والتي يأمر من خلالها المساهمون الجدد بتغيير الطرق، حيث يتم الإفصاح عن أي معلومات عن تغيير الطرق في الملاحق و أثرها على النتائج السنوية و الذمة المالية و المركز المالي للشركة الإنشائية.

ثانياً: التسجيل المحاسبي لطريقة الإتمام أو الإنتهاء من الأشغال

بإفتراض أن عمر المشروع ثلاث سنوات¹

*السنة الأولى (N):

ر.ح.م	ر.ح.د	الحساب المدين	الحساب الدائن	المبلغ المدين	المبلغ الدائن
6x	40x	ح/أعباء حسب طبيعتها	ح/موردون	xxx	xxx
			تسجيل الأعباء		

ر.ح.م	ر.ح.د	الحساب المدين	الحساب الدائن	المبلغ المدين	المبلغ الدائن
40X	512	ح/موردون	ح/البنك	xxx	xxx
			إثبات تسديد الأعباء		

ر.ح.م	ر.ح.د	الحساب المدين	الحساب الدائن	المبلغ المدين	المبلغ الدائن
335	723	ح/ اشغال جاري إنجازها	ح/تغير المخزونات الجارية	xxx	xxx
			إثبات تسجيل المخزونات الجارية		

- جمال عمورة، محمد قبايلي، مرجع سبق ذكره، ص 102-103.

*السنة الثانية (N+1):

ر.ح.م	ر.ح.د	الحساب المدين	الحساب الدائن	المبلغ المدين	المبلغ الدائن
723	335	ح/ تغيير المخزونات الجارية	ح/ أشغال جاري إنجازها	XXX	XXX
			إثبات القيد العكسي للمخزونات للسنة (N)		

ر.ح.م	ر.ح.د	الحساب المدين	الحساب الدائن	المبلغ المدين	المبلغ الدائن
6x	40x	ح/ أعباء حسب طبيعتها	ح/ موردون	XXX	XXX
			تسجيل الأعباء		

ر.ح.م	ر.ح.د	الحساب المدين	الحساب الدائن	المبلغ المدين	المبلغ الدائن
40X	512	ح/ موردون	ح/ البنك	XXX	XXX
			إثبات تسديد الأعباء		

ر.ح.م	ر.ح.د	الحساب المدين	الحساب الدائن	المبلغ المدين	المبلغ الدائن
335	723	ح/ اشغال جاري إنجازها	ح/ تغيير المخزونات الجارية	XXX	XXX
			إثبات تسجيل المخزونات الجارية		

*السنة الثالثة والأخيرة (N+2):

ر.ح.م	ر.ح.د	الحساب المدين	الحساب الدائن	المبلغ المدين	المبلغ الدائن
723		ح/ تغير المخزونات الجارية		XXX	
	335	ح/ أشغال جاري إنجازها			XXX
		إثبات القيد العكسي للمخزونات للسنة (N+1)			

ر.ح.م	ر.ح.د	الحساب المدين	الحساب الدائن	المبلغ المدين	المبلغ الدائن
6x		ح/ أعباء حسب طبيعتها		XXX	
	40x	ح/ مورّدون			XXX
		تسجيل الأعباء			

ر.ح.م	ر.ح.د	الحساب المدين	الحساب الدائن	المبلغ المدين	المبلغ الدائن
40X		ح/ مورّدون		XXX	
	512	ح/ البنك			XXX
		إثبات تسجيل الأعباء			

ر.ح.م	ر.ح.د	الحساب المدين	الحساب الدائن	المبلغ المدين	المبلغ الدائن
411		ح/ الزبائن		XXX	
	704	ح/ مبيعات الأشغال			XXX
	4457	ح/ TVA المستحقة على مبيعات الأشغال			XXX
		إثبات فاتورة الأشغال نهاية الأشغال			

المطلب الثالث : الأثر الجبائي لعقود الإنشاء (TAP/TVA/IBS):

لقد تطورت العلاقة بين المحاسبة و الجباية و تعددت الأدوار التي تلعبها في كل منهما بإختلاف الفكر السائد في مرحلة ما، وسيطرة الفكر الأنفلوساكسوني في العصر الحديث على التوجهات الدولية و القائم على مبدأ الإستثمار تم إتخاذ المستثمر المستخدم المستهدف للمعلومة المالية¹، و التي كانت لها آثارها على النواحي الجبائية من خلال قطع العلاقة بين الرؤية المحاسبية و الرؤية الجبائية (إختلاف الأهداف) و تحديدها في مجموعة من القيود و التسجيلات ذات الطابع الجبائي المحض، و التي كانت غائبة في الفكر المحاسبي سابقا و للتعبير عن إستقلالية الفكر المحاسبي عن الفكر الضريبي بصورة واضحة، ليتجسد هذا الانفصام أيضاً في عقود الإنشاء، ففي مجال عقود الإنشاء فإن التعقيدات التقنية و الصناعية لهذه العقود لم تترك الجانب الضريبي على حاله بل تطلبت ضرورة وجود المعالجة الجبائية الضرورية لهذه العقود مما إستلزم دراسة ما قدمه المشرع الضريبي الجزائري في هذا المجال.

الفرع الأول: الضريبة على أرباح الشركات (IBS)

إن الإشكال الرئيسي فيما يخص الضريبة على أرباح الشركات لعقود الإنشاء هو تاريخ الإعتراف بالأرباح و كيفية تحديد الوعاء الضريبي، و فيما يخص التشريع الجبائي الجزائري فإن هذا الأخير يفرض على شركات البناء و الأشغال العمومية إستخدام طريقة التقدم في الإعتراف بالأرباح بنص الفقرة (03) من المادة (140) من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة: "إن الربح الخاضع للضريبة بالنسبة للعقود الطويلة المدة المتعلقة بإنجاز المواد أو الخدمات أو مجموعة من المواد أو الخدمات والتي تمتد تنفيذها على الأقل بمرحلتين (2) محاسبتين أو سنوات مالية والمقتناة بصورة حصرية تبعا لطريقة المحاسبة بالتنسيق عن الطريقة المعتمدة من طرف المؤسسة في هذا المجال، وذلك بغض النظر عن صنف العقود سواء كانت عقود جزافية أو عقود مسيرة.

و يقبل بهذه الصفة وجود أدوات التسيير ونظام حساب التكلفة والرقابة الداخلية التي تسمح بالأخذ بالنسبة المثوية للتسبيق ومراجعة تقديرات الأعباء والحواصل والنتائج، تماشياً مع التسبيق"²، و بالتالي فإن الفكر الضريبي أوجد أساساً مختلفاً عن ذلك المعتمد في المجال المحاسبي و هو العمل بمبدأ التسبيقات، و بالنسبة للمؤونات الواجب تكوينها فإنها تخضع جبائياً للشروط التالية:³

(1)- المخاطر و الخسائر المتوقعة ترتبط بطبيعة النشاط الإستغلالي للشركة أي بنشاط البناء و الأشغال العمومية؛

أحمد بكاي، مرجع سبق ذكره، ص 18.

² قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، 2017م، ص 34.

³ MANAR FADRIQ, OP CIT, P 46.

- (2)- إثبات المؤونة محاسبيا بتاريخ توقعها أي في السنة المالية التي ظهرت فيها و موضحة ضمن جدول المؤونات و المصرح بها لدى الإدارة الضريبية؛
- (3)- تقدير المؤونة بالقيم التوقعية الأكثر احتمالا بناء على التقديرات المستندة إلى الأدلة الواقعية و الحقيقة؛
- (4)- ترتبط المؤونات المكونة بتكاليف مقبول خصمها لدى الإدارة الضريبية؛
- (5)- تخصيص المؤونة لمخطر إقتصادي أو قانوني معين بذاته فلا تصح المقاصة بين المؤونات أو بين المخاطر المفترضة و المحتاط لها.

الفرع الثاني: الرسم على القيمة المضافة: (TVA)

و بالنسبة لها الرسم فإن الأشغال العقارية تخضع للرسم على القيمة المضافة إجباريا حسب المادة (02) من قانون الرسوم على رقم الأعمال و قد تم إخضاع الأعمال و الأشغال العقارية تحت إطار العمليات الإنتاجية و الصناعية أو كمقاولين في التصنيع لإعطاء المنتج الشكل النهائي و يكون الحدث المنشأ للرسم بالنسبة للأشغال العقارية و الصفقات العمومية هو قبض الثمن كليا أو جزئيا المادة (14)¹ و في حالة التسليم للذات و الأجزاء غير المحصلة فإن الحدث المنشأ للرسم هو تاريخ التسليم النهائي للأصل المنجز، و في غياب التحصيل يكون الرسم مستحق الأداء بعد سنة من التسليم القانوني (المادي)، و يتكون الأساس لإحتساب المستحق من هذا الرسم من رقم الأعمال الإجمالي مطروحا منه جميع التخفيضات و يتم تطبيق معدل 19% حسب المادة (21) و معدل مخفض فيما يخص السكنات التساهمية 9% المادة (23)²، كما تطبق هذه المواد على المؤسسات الأجنبية، كما قد تشمل عقود الإنشاء بعض القطاعات التي تحوز على الإعفاء من الرسم على القيمة المضافة كنشاط المحروقات و ما يرتبط من نشاطات البحث و الإستغلال و النقل بالأنابيب و كذا الأشغال الموجهة لبناء منشآت التكرير ويشمل هذا الإعفاء كذلك المقاولون من الباطن الذين يعملون في هذا القطاع و كذا الأنشطة ذات الطابع الإجتماعي و الإتصالات السلكية و اللاسلكية المنصوص عليها في الفقرة 12 من المادة (08) من قانون رقم الأعمال و الرسوم المماثلة.

الفرع الثالث: الرسم على النشاط المهني (TAP)

أما بالنسبة للرسم على النشاط المهني فإن قانون الضرائب المباشرة ينص حسب المادة (217) على أنه بالنسبة لوحدات مؤسسات الأشغال العمومية و البناء يتكون رقم الأعمال من مبلغ مقبوضات السنة المالية، و يجب

قانون الرسوم على رقم الأعمال، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، 2019، ص 9¹

قانون الرسوم على رقم الأعمال، مرجع سبق ذكره، ص 13²

تسوية الديون الضريبية المستحقة على مجموع الأشغال على الأكثر عند تاريخ الإستلام المؤقت بإستثناء الديون لدى الإدارات العمومية و الجماعات المحلية وذلك بمعدل 2% المادة (222)¹

إن القراءة الجبائية لعقد الإنشاء في القانون الضريبي الجزائري أفرزت ملاحظة أن الإدارة الضريبية تربط بين تواريخ عمليات التحصيل لذاتها بعمليات التحصيل لصالح المكاوول بهدف تحصيل الإيرادات الضريبية مباشرة بعد تحصيل المكاوول لموارده المالية، إلا أن التناقض بين الفكر المحاسبي و الفكر الضريبي في عقود الإنشاء يتمثل في أن الفكر المحاسبي لا يعترف بالمقبوضات و عمليات التحصيل على أنها تمثل رقم الأعمال المبني على نسب الإنجاز (لأن النظرية المحاسبية قائمة على أساس الإستحقاق) على عكس ما يعتبره الفكر الضريبي بأن عمليات القبض تمثل الإيرادات أو رقم الأعمال الذي يجب إخضاعه ضريبياً (النظرية الضريبية القائمة على الأساس النقدي)، فنقطة الإختلاف هذه تؤدي إلى وضعية لا تتطابق فيها التصريحات الضريبية لمستويات الإنجاز مع تواريخ الإنجاز المحققة فعلياً (سواءً الإقتصادية أو المحاسبية)، فطريقة التسبيق تفترض الربحية المسبقة للنتيجة و هذا ما لا يتوافق و الطبيعة الإقتصادية للعملية الصناعية في هذا القطاع وذلك لعدم موثوقية تحقق النتيجة خلال مراحل الإنجاز إلا أن إختيار طريقة التسبيق من قبل الإدارة الضريبية في تحصيل ضرائبها يمكن إرجاعه لأسباب متعلقة بأهداف السياسة الضريبية من فرض الضريبة و إجراءات تحصيلها في قطاع البناء والأشغال العمومية والقطاعات الإقتصادية الأخرى.

¹ قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سبق ذكره، ص 110.

خلاصة الفصل

نظرا لمميزات و خصائص عقود الإنشاء فقد عملت الممارسة المحاسبية على إختلافها في الدول على محاولة إيجاد الميكانيزمات و الطرق المحاسبية الكفيلة التي تضمن الرقابة على هذه الأنشطة على مستويات الإعتراف و الإفصاح عن الإيرادات و التكاليف و النتائج المعترف بها سنوياً ضمن التقارير و القوائم المالية، و قد أنتجت الممارسة المحاسبية الدولية المعيار المحاسبي الدولي رقم (11) عقود الإنشاء الصادر سنة 1979م، ونظرا لما شهدته المحاسبة في الجزائر من تغيرات عما كانت عليه و حتى في عقود ماضية فقد تم إلغاء هذا المعيار و إستبداله بمعيار التقرير و الإبلاغ المالي رقم 15 (IFRS15) بعنوان: "إيرادات عقود العملاء" الصادر بتاريخ 2014/05/28م والذي سيحل كذلك محل المعيار المحاسبي الدولي رقم (18) وإنطلق العمل به بتاريخ 2017/01/01م، وتم تأجيله إلى 2018/01/01.

و أما في الجزائر فقد تم تناول عقود الإنشاء في العديد من القوانين كالقانون المدني و قانون الصفقات العمومية و القانون الضريبي كمحاولة من طرف الإدارة العمومية ضبط هذه الأنشطة بما يخدم المصلحة العامة، و فيما يخص المجال المحاسبي فقد تضمن النظام المحاسبي المالي (SCF) عقود الإنشاء في المادة (133) حسب الفقرات (133.2-133.3-133.4) و ضمن المذكرات المنهجية (المذكرة رقم 02) والمذكرة رقم (341)) كل ما يتعلق بالعقود من المعالجات المحاسبية وكيفيات الإفصاح في القوائم المالية عن إيرادات وتكاليف العملية الإنشائية، و ما قد يشوب هذه العقود من احتمالات الخسارة أثناء تنفيذ العقد نتيجة أخطاء توقعية لتكاليف المشروع و التي قد تؤدي إلى عدم القدرة على التنفيذ الكامل للمشروع في الوقت المحدد و التي قد تتطلب من إدارة المؤسسة التعامل معها من خلال تكوين المؤونات الضرورية لحمايتها من مخاطر التعاقد، أين تختلف أشكال المؤونات التي يتم تكوينها لمجابهة مخاطر التعاقد تبعا لإختلاف الطرق المحاسبية المعتمدة في محاسبة عقود الإنشاء.



الدراسات السابقة

تمهيد:

يتناول هذا الفصل مجموع الدراسات التي تناولت عقود الإنشاء و التي تم الحصول عليها أثناء إنجاز البحث، و قد تم التركيز على الدراسات ذات الطابع المحاسبي نظرا لإرتباطها بموضوع الدراسة أين جرى تقسيم تلك الدراسات إلى قسمين رئيسيين تناول الأول الدراسات باللغة الأجنبية من مذكرات ومقالات أما في القسم الثاني الدراسات باللغة العربية متمثلة في مذكرات ماجستير ومذكرات ماستر أكاديمي ومقالات ومدخلات علمية وتم تقديم أهم ما توصلت إليه تلك الدراسات من نتائج.

أولاً: الدراسات باللغة الأجنبية:

I-1- دراسة BENOIT LEBRUN مقال بعنوان: "COMPTABILISATION DU CHIFFRE D'AFFAIRES"، مجلة (Revue Française de Comptabilité)، العدد (402)، سبتمبر 2007، ص 05 : وقد تناولت الدراسة إشكالية تعدد المعايير المحاسبية في القياس و الإعتراف بإيرادات العملية الإقتصادية خاصة في ظل وجود المعيار المحاسبي الدولي رقم 11 و المعيار المحاسبي الدولي رقم 18، و التي أفرزت العديد من نقاط الاختلاف أهمها:

- ✓ وجود معيارين لتسجيل الإيراد يولد مجال ونطاق تطبيق كل منهما؛
 - ✓ تركز هذه المعايير على مبادئ بسيطة لا تصلح لمعالجة الصفقات ذات الطبيعة المعقدة و المتخصصة في المجالات الإقتصادية.
- وتبعا لهذا تهدف الدراسات إلى إيجاد مبدأ عام في تسجيل الإيرادات و القابل للتطبيق نسبياً في جميع المجالات و المستند إلى الإطار التصوري الحالي لمجلس المعايير المحاسبية الدولية (IASB)، حيث إرتكز هذا البحث على عنصرين أساسيين:

1) تحديد مفهوم الإيراد (رقم الأعمال) و الذي عرفه الإطار التصوري لمجلس المعايير المحاسبية الدولية كما يلي : "المبلغ الخام الذي يعكس حجم المزايا الإقتصادية المحققة لصالح الوحدة الإقتصادية من خلال ممارسة مجموعة من الأنشطة التي يمكن قياسها بموضوعية و التي تدخل ضمن نشاطها الإعتيادي نتيجة تعاقدات مع متعاملين إقتصاديين يصطلح على تسميتهم بالزبائن"، حيث نصت مسودة مشروع المعيار الجديد على إمكانية تجميع عقود الزبائن في حالة تم التفاوض عليها في وقت واحد كعملية تجارية واحدة أو إنجاز العقود في مراحل متعاقبة و

موثوقية تسعير العقود في لحظة الإعتراف المحاسبي، كما نص المشروع على تقسيم العقد الواحد في حالة إنجاز عدة أصول مختلفة و ذلك في حالة تحقق الشروط التالية:

❖ إذا كانت الشركة تقوم بإنجاز أو بيع الأصول منفردة؛

❖ عدم وجود عوائد مالية من عملية بجميع الأصول.

(2) تحديد الأسس المحاسبية في تسجيل الإيراد

و من أهم نتائج الدراسة وجود أربع مقاربات معتمدة في أوروبا في الإعتراف بالإيراد وهي:

✓ تقوم هذه المقاربة على فلسفة الإعتراف بالإيراد لحظة التعاقد أو في نهايته لإعتبار أن جميع إلتزامات الشركة

معترف بها إتجاه مختلف الأطراف المتعاقدة أثناء التعاقد أو في فترات محددة في التعاقد؛

✓ و حسب هذه المقاربة يسجل الإيراد على أساس نسب الخدمات المؤداة بالنظر إلى الحجم التعاقدات الإجمالية

المنتظرة و بعد موافقة العميل على حجم الأشغال المنتهية في كل مرحلة؛

✓ و حسب هذه المقاربة يتم تسجيل الإيراد حسب التفاصيل التقنية للعقد حيث يتم تسجيل الإيراد في كل

مرة يقر فيها الزبون بشرعية الجزء المطلوب أثناء سريان التعاقد و المستلم من قبله؛

✓ الإيرادات المحتملة في هذه المقاربة ترتبط بأربعة معايير هي: التكلفة الحالية، المخاطر المحتملة(-)، القيم المحتمل

إكتسابها (+)، التحيين في الزمن.

والملاحظ أن كل المقاربات (A.B.C) تعتمد في تسجيل الإيراد على الأحداث الهامة في التعاقد سواء في

بداية أو نهاية التعاقد (A) أو طريقة التعاقد (B) أو التجزئة التقنية للعقد (C).

2-I - دراسة BENOIT LEBRUN مقال بعنوان: "LE PROJET DE NORME IAS SUR

LA COMPTABILISATION DU CHIFFRE D'AFFAIRES" مجلة (Revue)

(Française de Comptabilité)، العدد (436)، أكتوبر 2010: وقد تعرضت الدراسة إلى إشكالية مشروع

المعيار الجديد بعنوان: "revenusprovenant des contrats avec les clients"، وهو المعيار البديل

لكل من المعيارين المحاسبيين على التوالي 11 و 18، حيث نص مشروع المعيار على خمس مراحل أساسية في

التسجيل و الإعتراف بالإيراد هي:

1- تعريف عقود العملاء؛

2- تحديد إلتزامات التعاقد؛

3- تحديد سعر العقد؛

4- تقسيم سعر العقد؛

5- تسجيل رقم الأعمال.

وفيما يخص شكل هذه العقود في القوائم المالية فقد نص مشروع المعيار على إظهار الحسابات الختامية لكل عقد في قائمة الميزانية إما كأصول جارية أو خصوم جارية طبقاً لحالات كل عقد، و ضرورة تكوين المؤونات الضرورية في حالة ظهور خسائر في العقود، و من النقاط الجديدة التي نص عليها مشروع المعيار إخضاع المعلومات الواجب الإفصاح عنها في الملاحق لطبيعة نظام المعلومات المحاسبية الموجود في الشركة بالإضافة إلى المعلومات المتعلقة بمحتوى التعاقدات و طرق التقييم المستخدمة حالياً، و بخصوص البدء في تنفيذ هذا المعيار فإنه ينتظر من مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) الإعلان عن تاريخ بدء سريان هذا المعيار و مسودات لجنة التفسيرات (IFRIC) المرتبطة به مع بداية جوان 2011م.

3-I- دراسة BENOIT LEBRUN مقال بعنوان: " LE PROJET DE NORME IAS SUR

D'AFFAIRES LA COMPTABILISATION DU CHIFFRE (مشروع المعايير الدولية

للمحاسبة معيار القياس حول الاعتراف بالإيرادات)"، مجلة (Revue Française de Comptabilité)،

العدد (449)، ديسمبر 2011: و قد طرحت الدراسة إشكالية المشروع الجديد لمجلس المعايير المحاسبية

(IASB) و (FASB) في إطار الجهود الرامية إلى إستصدار معيار جديد فيما يخص رقم الأعمال و الذي لا

يشمل نطاق تطبيقه العمليات التالية: عقود الإيجار (IAS 17) وعقود التأمين (IFRS 4) والمعيار الدولي رقم

39، وعمليات التبادل لنفس الأصول حيث نص مشروع المعيار الجديد في تسجيل إيرادات العقود على المراحل

التالية:

1)- تعريف عقود العملاء: و هذا لأجل تحديد نطاق تطبيق مشروع المعيار، و الذي يتطلب ضرورة التحديد

الواضح لمفهوم عقود الزبائن و ما تشمله من الحقوق و الإلتزامات التي تقع على عاتق المؤسسة فيما يتعلق

بالأصول و الخدمات موضوع التعاقد و شروط الدفع، حيث يمكن تجميع عدة عقود مع نفس الزبائن عند أول

إعتراف محاسبي لها في حالة إستجابتها للشروط التالية:

- 1- عملية تجميع العقود تحقق في مجموعها هدف إقتصادي موحد يضمن توليد تدفقات الخزينة لصالح المؤسسة؛
 - 2- السعر المحصل من تلك العقود هو السعر المتفق عليه لأجل تنفيذ كل عقد مع إمكانية تقسيم سعر العقد على مجموعة الأصول المتضمنة فيه؛
 - 3- موثوقية القياس للمنافع الإقتصادية التي تعود على المؤسسة؛
 - 4- معرفة المؤسسة لطريقة تحويل الأصول إلى العميل (ضمنياً أو كتابياً).
- (2) تحديد الإلتزامات المتعاقد عليها :و المتمثلة في إنشاء أصول أو توريد خدمات و التي تتطلب ضرورة تحديد الموارد الكفيلة لتحقيق هذا الإلتزام، حيث إن إطفاء الإلتزامات و الإعتراف محاسبياً ترتبط بطبيعة الأصول المنجزة و الإحتياجات الخاصة بالعميل و المنصوص عليها في العقد.
- (3) تحديد سعر العقد :و يشمل سعر العقد المبلغ النقدي المتفق عليه لعناصر التكلفة و الربح، و تقدير سعر العقد يخضع لشرط الإحتمالية و الأكثر توقعاً، حيث قد تختلف تواريخ و طرق التسديد (التسبيقات/التخفيضات/الغرامات... إلخ) مما ينشأ عنها مصاريف و إيرادات مالية التي يجب أن تفصل عن رقم الأعمال، كما لا يأخذ بعين الإعتبار مخاطر الإئتمان الخاصة بالعميل أو الوضعية المالية المتدهورة له، إلا أن مشروع المعيار إقترح تطبيق قواعد تدني قيم العملاء في حالة توقع خسائر عدم التسديد و التي ترصد في حساب الهامش الخام عند حساب النتيجة.
- (4) تخصيص سعر العقد لأجزاء العقد: و يتم تخصيص سعر العقد على الأصول و الخدمات المختلفة التي يتضمنها حسب طرق تعتمدھا المؤسسة كلما كان ذلك ممكناً، حيث قد تستخدم المؤسسة طرق التقييم (التكلفة/الأسعار التعويضية) في توزيع رقم الأعمال على تلك الأصول.
- (5) تسجيل رقم الأعمال :حيث يسجل رقم الأعمال بمجرد تسليم الأصل أو بنقل المخاطر و المنافع الإقتصادية المرتبطة بالأصل إلى العميل، حيث يتحقق الإعتراف بالإيراد في الحالات التالية:
- (5)-1- إستفادة العميل من المزايا الإقتصادية للأصل عن طريق الإستهلاك؛
 - (5)-2- إنتهاء الأشغال المرتبطة بالأصل و إستلامها (نقل الملكية)؛
 - (5)-3- تحصيل الحقوق عن الأشغال المنتهية (الدفع) ؛
 - (5)-4- إرتباط إنشاء الأصل بوظائف خاصة لدى العميل لا تتوفر في المشاريع الإقتصادية الأخرى.

و من نتائج الدراسة إقرار مشروع المعيار على طريقة التقدم في الاعتراف برقم الأعمال (الحجم الإنتاجي التام- تكلفة الأشغال العمومية-... إلخ)، و في حالة عدم القدرة على تطبيق هذه الطريقة تستخدم طرق التكلفة المتوقعة للأشغال المتبقية (تكلفة المواد- مصاريف المستخدمين... إلخ) ، و في حالة عدم القدرة على تطبيق هذه الأسس يتم الاعتراف بالإيرادات حسب المدة الزمنية من تاريخ الإنطلاق إلى تاريخ التسليم.

II- دراسة BAILLY LAURENT مقال بعنوان: " LA METHODE DE L'AVANCEMENT

" POUR LA COMPTABILISATION DES CONTRATS à LANGTERME " مجلة (de Francaise Revue Comptabilité) (طريقة نسبة التقدم في العقود طويلة الأجل)، العدد (439)، جانفي 2011م، و قد تطرقت الدراسة إلى إشكالية محاسبة عقود الإنشاء باستخدام طريقة التقدم و الكيفية التي تستمر من خلالها المؤسسة في تطبيق هذه الطريقة في ظل إعادة التقييم السنوية لكل من إيرادات العقد و تكاليفه سواء المنفقة فعلاً أو تلك المقدرة، حيث تمت الإجابة على الإشكالية في ظل المرجعية الفرنسية (PCG) ثم بالمقارنة مع المرجعية المحاسبية الدولية (IFRS) و المعيار المحاسبي الدولي (IAS11)، و من أهم نتائج الدراسة نذكر ما يلي :

- ✓ بسبب صعوبة التحقق من قياس نتيجة العقد في بداية كل فترة (إقفال الحسابات) كنتيجة للإحتمالية المرتبطة بالقطاع فإن مؤسسات البناء في فرنسا غير ملزمة بتطبيق طريقة التقدم؛
- ✓ لأجل استخدام هذه الطريقة يجب أن يتم القياس و التقييم في ظل نوع من الحذر و التأكد على وجه من الوضوح للأرباح الإجمالية للعملية التعاقدية؛
- ✓ لأجل تحديد نسبة التقدم للأشغال يجب أن يتم الموافقة و اعتماد التكاليف المنفقة من الطرف المتعاقد الآخر (الهيئة المستخدمة)؛
- ✓ عند اعتماد طريقة في تسجيل عقود الإنشاء فإنها تخضع لمبدأ ثبات الطرق، حيث تطبق تلك الطريقة على جميع العقود التي تحمل نفس الخصائص الإقتصادية أو التعاقدية؛
- ✓ تعتبر طريقة التقدم هي الطريقة المرجعية و المعتمدة من المعايير الدولية (IFRS) وهذا تتفق المرجعية الفرنسية (PCG) مع المرجعية الدولية (IFRS)

III- دراسة AZIZ ELKHATTABI بعنوان: "CONTRAT A TERME ASPECTS JURIDIQUE FISCALE ET COMPTABLE PROPOSITION D'UNE DEMARCHE D'AUDIT" (مقترح العقود طويلة المدى وجوانب المحاسبة القانونية لتطبيق نهج المراجعة)

مذكرة لتحصيل شهادة الخبرة المحاسبية، المدرسة العليا للتجارة و إدارة المؤسسات، المغرب، نوفمبر 2002 م :و قد تناولت هذه الدراسة إشكالية العقود طويلة الأجل في المغرب، حيث يمكن تقسيم هذه الدراسة نظريا إلى جزئين، فقد إرتبط الجزء الأول بالنواحي و الجوانب القانونية و الجبائية و المحاسبية لعقد الإنشاء من تعاريف و أنواع و خصائص و إمكانية جمع العقود و تقسيمها و إعتبرات قانونية أخرى ثم تم المرور إلى النواحي الجبائية لعقد الإنشاء خاصة على مستوى الضريبة على أرباح الشركات و الرسم على القيمة المضافة و حالة الشركات الأجنبية ليتم الإنتقال إلى الجوانب المحاسبية بدراسة أنواع إيرادات العقد و تكاليفه و أهم الطرق المحاسبية المعتمدة في المغرب للمعالجة المحاسبية للإعتراف بإيرادات العقد الإنشائي، حيث تضمنت الممارسة المحاسبية في المغرب ثلاثة طرق رئيسية هي: طريقة التقدم/طريقة الربح المرحلي (الربح الصافي الجزئي)/طريقة الإتمام و طبيعة التسجيلات المحاسبية لكل منها، ليتم إختتام هذا الجزء بالمقارنة بين المعايير المغربية و الفرنسية (CNC n° 99-10) و الدولية (IAS 11) والأمريكية (US GAAP)، ليتطرق في الجزء الثاني إلى كيفية بناء برنامج التدقيق الملائم لشركات المقاولات، أين يعتبر كل عقد مشروع قائم بذاته و الذي يتطلب وضع برنامج تدقيق يختلف عن ما هو متعارف عليه في الشركات الإقتصادية الأخرى، وذلك من خلال دراسة نظام الرقابة الداخلية و تقييم الطرق و المعالجات المحاسبية و المؤونات غير الجارية المخصصة للعقود الخاسرة، ليتم في الأخير الوصول إلى النتائج التالية:

1- ينقسم العقد الإنشائي إلى جزئين رئيسيين جزء قانوني و جزء إقتصادي، حيث تحاول المعايير المحاسبية الدولية إيجاد المعالجة الملائمة التي تراعي هذان الجانبان، حيث تأخذ أغلب الدول بالجزء القانوني في تفسير العقود طويلة الأجل؛

2- تعتبر طريقة الإتمام هي الطريقة المرجعية في الممارسة المحاسبية للعقود طويلة الأجل في المغرب و قد يتطلب الأمر إعادة النظر في هذه الطريقة لتتماشى مع المعايير المحاسبية الدولية خاصة في ظل إعتداد الأخيرة على طريقة التقدم في محاسبة العقود طويلة الأجل، مما يخلق بعض المشاكل للمؤسسات المغربية في إطار سياق التوحيد الإقتصادي و المالي المغربي الدولي، و الذي يتطلب إتخاذ إجراءات للمقارنة بين المعايير المغربية و المعايير الدولية في مجال العقود طويلة الأجل و إمكانية المقارنة بين المؤسسات المغربية المتماثلة؛

3- يجب على النظم المحاسبية و نظم مراقبة التسيير للمؤسسات المغربية أن تتوفر على الشروط الضرورية لتطبيق المعالجات المحاسبية للعقود طويلة الأجل بإمكانية توقع نتيجة العقد بصورة أكثر من دقة بتقدير الإيرادات و التكاليف مع الأخذ بعين الاعتبار النواحي الجبائية، مما يسمح لتلك النظم بإنتاج معلومات أكثر ثقة لمستخدمي التقارير المحاسبية و المالية عن التغيرات الاقتصادية و التعبير عنها بمصدقية في ظل الطرق المحاسبية.

IV- دراسة MANAR FADRIQ بعنوان: "LE SECTEUR DU BATIMENT ET TRAVAUX PUBLICS AU MAROC: PROPOSITION D'ADAPTATION DE LA DEMARCHE D'AUDIT AUX SPECIFICITES COMPTABLES ET FISCALES DU SECTEUR" (قطاع البناء والأشغال العمومية في المغرب: خاصية التكيف مع نهج التدقيق وخصائص

القطاع الضريبي)، مذكرة لتحصيل شهادة الخبرة المحاسبية، المدرسة العليا للتجارة و إدارة المؤسسات، المغرب، نوفمبر 2005 م :و تضمنت الدراسة إشكالية وضع برنامج التدقيق لشركات البناء و الأشغال العمومية في المغرب، و لتغطية جوانب الموضوع تم تقسيم الدراسة إلى جزئين رئيسيين، تناول الأول منها أهم الجوانب الاقتصادية لقطاع البناء و الأشغال العمومية في الاقتصاد المغربي، و الأطر القانونية المتضمنة لهذه الأعمال، بالإضافة إلى الخصائص المحاسبية من كيفية تقدير التكلفة المباشرة (المواد -اليد العاملة - المزاولة من الباطن) و التكاليف غير المباشرة (المصاريف العامة و مصاريف التسويق و الإشهار و الإهلاك و البحث و التطوير و...إلخ)، و المخاطر المرتبطة بكل من أدوات القياس المستخدمة في تقدير نسب الإنجاز و الطرق المحاسبية المعترف الممارسة المحاسبية المغربية، لينتهي هذا الجزء بالمشاكل التي تطرحها عقود الإنجاز على المستوى الضريبي خاصة في مجال الضريبة على الأرباح التجارية و الرسم على القيمة المضافة، و أما بالنسبة للجزء الثاني فقد هدف إلى وضع نموذج يوضح كيفية إعداد برنامج التدقيق للمؤسسات المنتمية إلى قطاع البناء و الأشغال العمومية، بداية من كيفية وضع برنامج الزيارات و تقييم الرقابة الداخلية إلى إختبارات فحص الحسابات و طريقة إختيار العقود (العينة) لتحصيل أدلة الإثبات، فكل هذه المراحل ترتبط بطريقة أو بأخرى بطبيعة المخاطر الموجودة في قطاع البناء و الأشغال العمومية، و من أهم ما توصلت إليه الدراسة من نتائج يتم ذكر:

1- طبيعة قطاع البناء و الأشغال العمومية تؤثر على خصائص و أنواع مؤسسات هذا القطاع من حيث الحجم و رأس المال و التخصص؛

2- تعتمد المؤسسات المغربية على 03 طرق رئيسية في معالجة العقود طويلة الأجل و التي يرتبط تطبيقها بطبيعة المخاطر المحتملة عند التعاقد؛

3- آليات التسيير تتأثر بالعديد من العوامل كالتوزيع الجغرافي للمشاريع و معايير قياس الأداء و نظم المعلومات و الموازنات و... إلخ؛

4- يجب على المدققين الإحتياط عند بناء برنامج التدقيق الخاص بمؤسسات البناء و الأشغال العمومية نتيجة تنوع مخاطر هذا القطاع.

ثانياً: الدراسات باللغة العربية:

1- دراسة أحمد بكاي، مذكرة ماجستير بعنوان: "دراسة واقع المحاسبة في قطاع البناء والأشغال العمومية في ظل النظام المحاسبي المالي (SCF)"، كلية العلوم الإقتصادية و علوم التسيير، جامعة ورقلة، 2015/11/10م. و قد ناقشت هذه الدراسة إشكالية واقع المحاسبة في قطاع البناء والأشغال العمومية و أهم المشاكل التي تواجه مؤسسات القطاع في مجالات القياس و الإعتراف و الإفصاح عن القوائم المالية خلال فترات الإنجاز و قدرة مؤسسات هذا القطاع على تطبيق المعالجات المحاسبية المقدمة من النظام المحاسبي المالي (SCF) و بالتالي محاولة معرفة مدى قدرة هذا الأخير على تحسين الممارسات المحاسبية في هذا القطاع. وكان الهدف منها يتمثل في تحقيق الفعالية الإقتصادية للمؤسسة الجزائرية التي تعمل في قطاع البناء و الأشغال العمومية، و التي لن تتحقق إلا في ظل وجود نظام محاسبي فعال يعكس حقيقة الأداء الإقتصادي من خلال طرق القياس و التقييم التي يطرحها على هذه المؤسسات لتطبيقها ميدانياً، و هذا ما تحاول الدراسة رصده من خلال محاولة تحقيق الأهداف التالية:

✓ دراسة ما قدمه المشرع الجزائري فيما يخص عقود الإنشاء من خلال عرض أهم التطورات التي جاء النظام المحاسبي المالي؛

✓ تحليل الكيفية التي بها تقدر النتائج بتحديد إيرادات و تكاليف كل فترة من فترات الإنجاز مع تقديم عرض مقارنة حول أهم الطرق و المعالجات المحاسبية للعقود طويلة الأجل التي قدمها النظام المحاسبي المالي (SCF) وحدود تلك المعالجات؛

✓ دراسة آثار تعددية الطرق المحاسبية (التقدم/الإتمام) على المعالجة المحاسبية لعقود الإنشاء في ظل النظام المحاسبي المالي (SCF) في مجالات القياس و التسجيل و الإعتراف و الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية؛ و في إطار عمليات التقييم للنظام المحاسبي المالي أين أسفرت الدراسة على عدد من النتائج يتم تناولها كما يلي:

- تضم المعالجة المحاسبية للعملية الإقتصادية الإنشائية جزئيين رئيسيين في مضمونها، جزء مرتبط بالجانب التقنو إقتصادي و جزء مرتبط بالجانب المحاسبي الذي يعمل على ترجمة نتائج الجانب التقني في شكل معالجات محاسبية أين تتعدد أنواع التقنيات المستخدمة في إحساب معدلات الإنجاز و التي تؤثر على شكل التوثيق المحاسبي المستدل عليه في تبرير التسجيل المحاسبي؛
- تساهم نظم المعلومات المحاسبية في الرفع من الكفاءة الإقتصادية و المحاسبية في إدارة المشاريع الإنشائية و تبني النظام المحاسبي المالي (SCF) ساهم هو الآخر في تقرير المنفعة التي تعود على هذه المؤسسات على مستوى جودة القوائم و التقارير المالية إتجاه مختلف الأطراف الداخلية و الخارجية، مما يضمن تفاعل المؤسسة المقاولاتية مع بيئتها الخارجية بما يكفل تحقيق أهدافها و التي على رأسها الإستمرارية و الربحية؛
- يؤكد الجانب التطبيقي على تفضيل البيئة المحاسبية الجزائرية لطريقة التقدم على طريقة الإلتزام في محاسبة العقود طويلة الأجل، و هذا التفضيل يعود مرجعه الأساسي للإلزامية القانونية بتطبيق هذه الطريقة أكثر من الإلزامية التي تفرضها الطبيعة الإقتصادية لنشاط البناء و الأشغال العمومية؛
- تؤكد الدراسة على وقوع تحسن فعلي في الممارسة المحاسبية في قطاع البناء و الأشغال العمومية كنتيجة للإنتقال إلى النظام لنشاط البناء و الأشغال العمومية؛

2- سندس بن راحلة، مذكرة ماستر أكاديمي بعنوان "إشكاليات تطبيق النظام المحاسبي المالي على ضوء

المعيار المحاسبي الدولي رقم 11"، كلية العلوم الإقتصادية و علوم التسيير جامعة ورقلة، 2015/05/27.

و قد نبعت أهمية الدراسة من أهمية الموضوع، و من خلال هذه الدراسة تم تشخيص وتحليل النظام المحاسبي المالي و البيئة الجزائرية بالاعتماد على المعيار المحاسبي الدولي رقم (11) كمرجعية معتمدة دوليا وذلك لتحديد أهم الإشكاليات والداخلية للمؤسسة ملائمة لتطبيق ما جاء في النظام المحاسبي المالي.

كما تهدف الدراسة إلى قياس مدى توافق النظام المحاسبي المالي والمعيار المحاسبي الدولي رقم (11) فيما يخص المعالجة المحاسبية لإيرادات وتكاليف عقود المقاولات، كما نهدف إلى التحقق من أن البيئة الجزائرية ممثلة في البيئة القانونية، الجبائية والداخلية للمؤسسة ملائمة لتطبيق ما جاء في النظام المحاسبي المالي. و تم الاعتماد على المنهج الوصفي في الجانب النظري للدراسة حيث تطرقنا إلى تحليل المعيار المحاسبي الدولي رقم (11)، النظام المحاسبي المالي و البيئة الجزائرية، أما في الجانب التطبيقي فقد اعتمدنا على منهج تحليل المضمون في دراسة مدى توافق المعالجة

المحاسبية لعقد المقاولات وفق النظام المحاسبي المالي و المعيار المحاسبي الدولي رقم (11)، و كذا المنهج التحليلي بالاعتماد على أداتي الاستبيان والمقابلة الشخصية وذلك لتتبع واقع المشكلة لعينة ممثلة لمجتمع الدراسة.

3-إلهام حامدي، مذكرة ماستر أكاديمي بعنوان: "العقود طويلة الأجل حسب النظام المحاسبي المالي"، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الوادي، 2015م.

و قد عملت الدراسة على مناقشة إشكالية كيفية المعالجة المحاسبية للعقود طويلة الأجل حسب (SCF) و (IAS) وقد كانت أهميتها تتمثل في دراسة النظام المحاسبي المالي وكيفية تسجيل العقود طويلة الأجل وفقه، و من خلال ذلك خلصت بمجموعة من النتائج التالية أهمها:

- لقد جاء النظام المحاسبي المالي بمبادئ محاسبية جديدة لم تكن موجودة وفق المخطط المحاسبي الوطني كمبدأ القيمة العادلة، إضافة إلى أسبقية الواقع الإقتصادي على الشكل القانوني أي يتم الأخذ بعين الاعتبار الجانب الإقتصادي قبل الجانب القانوني و هذا ما يظهر جليا في عقد الإيجار التمويلي؛

- جاء النظام بمدونة حسابات تشمل 07 أصناف محاسبية، حيث تم تجميع الصنف الرابع و الخامس للمخطط المحاسبي الوطني في صنف واحد و هو الصنف الرابع "حسابات الغير"، و تم حذف الصنف 08 "النتائج"، بل وضعها مباشرة ضمن حسابات رؤوس الأموال، أي تم إختصار مرحلة التحويل من حسابات النتيجة إلى حسابات رؤوس الأموال و هذا شيء جيد؛

- يعتبر العقد أو المقاوله مركز تكلفة و مركز ربحية، أي تحتسب التكاليف لكل عقد فيحمل العقد بالتكاليف المباشرة، و بما يخص هذا العقد من التكاليف غير المباشرة ثم تتم عملية المقابلة بين تكلفة العقد الكلية وإيراداته لتحديد الربح الإجمالي من هذا العقد؛

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

4-شبرو نذير، عمان محمد العيد، تامة يوسف، مذكرة ماستر أكاديمي بعنوان: "تأثير المعالجة المحاسبية للعقود طويلة الأجل وفق النظام المحاسبي المالي على النتيجة المحاسبية"، كلية العلوم الإقتصادية و علوم التسيير، جامعة الوادي، 2018م. و قد تطرقت الدراسة إلى مناقشة إشكالية مدى تأثير طرق تقييم وتسجيل العقود طويلة الأجل وفق النظام المحاسبي المالي على النتيجة المحاسبية و تمثلت الأهمية في كيفية التسجيل المحاسبي للعقود طويلة الأجل وفقا للنظام المحاسبي المالي و تأثيرها على النتيجة، من خلال تشخيص و تحليل النظام المحاسبي المالي و مدى

ملائمة البيئة الجزائرية لتطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم 11، و ذلك لتحديد أهم الإشكاليات و الصعوبات التي تواجه شركات المقاولات، و تحاول هذه الدراسة المساهمة في تطوير الأنظمة المحاسبية في شركات المقاولات بما يتناسب مع المعيار الدولي رقم 11.

و تهدف الدراسة إلى إظهار الفعالية الإقتصادية للمؤسسة الجزائرية في قطاع البناء والأشغال العمومية و الذي لن يظهر إلا بوجود نظام محاسبي فعال و جيد يعكس حقيقة الأداء الإقتصادي من خلال طرق القياس و التقييم التي تنتهجها المؤسسات لتطبيقه ميدانياً و محاولة رصدتها من خلال توضيح مدى توافق النظام المحاسبي المالي مع المعيار المحاسبي الدولي رقم 11 ، و دراسة أهم التطورات التي جاء بها النظام المحاسبي المالي و التي قدمها المشرع الجزائري في ما يخص العقود طويلة الأجل، كذلك التحقق من أن البيئة الجزائرية و المتمثلة في البيئة القانونية و الجبائية ملائمة لتطبيق النظام المحاسبي المالي.

و قد لخصت بأن تطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم 11 يساعد على تعزيز الثقة لدى الإدارة بموثوقية الإيراد المعترف به في القوائم المالية و أن طريقة نسبة الإنجاز هي الأكثر دقة من طريقة الإتمام و إتباعها يزيل الخلاف مع إدارة الضرائب لما تتميز به في تقدير الإيرادات لكل مرحلة من مراحل المشروع.

5-أ.د/ جمال عمورة، أ/ قبائلي محمد، مقالة بعنوان: "عقود الإنشاء حسب المعيار المحاسبي الدولي رقم 11 و النظام المحاسبي المالي الجزائري"، مجلة "الأبحاث الإقتصادية" جامعة البليدة 2، العدد 13، ديسمبر 2015م. و تهدف هذه المقالة إلى محاولة تسليط الضوء على جانب مهم من جوانب العقود والصفقات المبرمة بين المؤسسات، وما يتعلق بالعقود طويلة الأجل التي تتعدى السنة المالية الواحدة وهي عقود الإنشاء، وما تتطلبه هذه العقود من متابعة جيدة في تحديد أعباء و إيرادات العقد ونسبة التقدم، ومنه نتيجة الصفقة أو العقد، وهذا من خلال الوقوف عند ما جاء به كل من المعيار المحاسبي الدولي رقم 11 والنظام المحاسبي المالي الجزائري.

و في محاولة لإجراء موازنة ما بين تلك الدراسات على إختلافها (الأجنبية و العربية) فقد تم ملاحظة إختلاف النواحي التي حاولت الدراسات مناقشتها في موضوع العقود طويلة الأجل، سواء النواحي القانونية نظرا لما تتطلبه هذه العقود من قوانين تضبط و تنظم أداء شركات المقاولات و البناء و الأشغال العمومية إلى النواحي الإقتصادية بدراسة تأثير مشاريع الإنجاز على التنمية الإقتصادية و التشغيل، إلى النواحي الإجتماعية بدراسة أثر المشاريع المنجزة أو التي هي قيد الإنجاز على ثقافة المجتمع، إلى الجوانب الجبائية و ما تتطلبه من ضرورة تحديد علاقة شركات المقاولات و البناء و الأشغال العمومية بالإدارة الضريبية على مستويات الإخضاع و تحديد الوعاء الضريبي

و المعدلات و التصريح و التحصيل و الرقابة الجبائية، وأخيرا النواحي المحاسبية و التدقيق بإيجاد طرق القياس و المعالجات المحاسبية الكفيلة بعرض الحقائق الإقتصادية لنشاط مؤسسات قطاع البناء و الأشغال العمومية ضمن القوائم و التقارير المالية السنوية.

6- دراسة فتيحة بكطاش، مداخله بعنوان: "العقود طويلة الأجل وفق النظام المحاسبي المالي (الجوانب القانونية و الجبائية)"، الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS/IPSAS) في تفعيل أداء المؤسسات و الحكومات، كلية العلوم الإقتصادية و علوم التسيير، جامعة ورقلة، 24 و 25/11/2014م. و قد تطرقت الدراسة إلى إشكالية واقع عقود المقاولات في كل من المعايير المحاسبية الدولية من خلال المعيار المحاسبي الدولي رقم(11) و القانون العام للمعايير المحاسبية (CGNC) و في التشريع الجزائري من خلال ما تضمنه كل من القانون المدني و التشريع المحاسبي و الجبائي في تأطير هذا النوع من العقود من حيث تعريفها و خصائصها و أنواعها و شروطها و كيفية الإعتراف بأرباحها و خسائرها، و من أهم النتائج التي تم التوصل إليها أن الطبيعة الإقتصادية لعقود الإنشاء تتطلب ضرورة تعديل القوانين و الإجراءات الإدارية الخاصة كل من التشريع القانوني و الجبائي و المحاسبي الجزائري بإصدار نصوص خاصة بالعقود طويلة الأجل، فما يوجد حاليا من قوانين لا يسمح بحل جميع المشاكل التي تواجه مؤسسات هذا القطاع.

7- دراسة حسين رحيم و زوينة بن فرج، مداخله بعنوان: "العقود طويلة الأجل بين الإتجاهات المحلية و تطبيق معايير المحاسبة الدولية"، الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS/IPSAS) في تفعيل أداء المؤسسات و الحكومات، كلية العلوم الإقتصادية و علوم التسيير، جامعة ورقلة، 24 و 25/11/2014م. و قد عملت الدراسة على مناقشة إشكالية مدى توافق الإتجاهات المحلية الخاصة بعقود الإنشاء مع معايير المحاسبة الدولية و ذلك خاصة عندما تكون الإدارة العمومية طرفا في العقد، و في إتجاه الإجابة على هذه الإشكالية تم إعتداد أربع محاور أساسية إرتبط الأول منها بخصائص النظام المحاسبي المقاولاتي و شروطه و مميزاته، و الثاني منها بالمعالجة المحاسبية المقترحة من المعايير المحاسبية الدولية (IAS)، وناقش المحور الثالث المعالجة المحاسبية وفق تصور النظام المحاسبي المالي (SCF)، وتعلق المحور الرابع بمحاولة قراءة محاسبية لقانون الصفقات العمومية الجزائري لسنة 2013م الذي تضمن أنواع الصفقات العمومية و الإجراءات القانونية و الإدارية الضرورية في إنجاز المشاريع و إظهار دور هذا القانون في تبني التوجهات المحاسبية لمعالجة العقود طويلة الأجل، و

من أهم النتائج التي تم التوصل إليها في هذا الشأن إقرار قانون الصفقات العمومية بإعتماد نسبة التقدم في الإعتراف بالإيرادات و التكاليف و النتيجة السنوية لعقود الإنشاء.

ما يميز دراستنا أنها وقعت في البيئة الجزائرية أي في النظام المحاسبي والجبائي الجزائريين، إلا أن الاختلاف يكمن أيضا في الحدود الزمنية للدراسة حيث تناولت دراستنا مرحلتين في معالجة عقود الإنشاء، ففي سنة 2017 كانت الدراسة وفق معيار المحاسبة الدولي رقم 11 IAS ، في حين أن سنة 2018 تناولنا في دراسة الحالة عقود الإنشاء وفق لمعيار الإبلاغ المالي الدولي 15 IFRS وبالتالي جاءت دراستنا وفق مرحلتين ووفق نظامين مختلفين. وعلى الرغم من أن المرجع الدولي للمحاسبة قد ألغى العمل بمعيار عقود الإنشاء ابتداء من 2017/12/31 و حل محله معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم 15 (IFRS 15) بعنوان الإيرادات من العقود مع العملاء، وذلك ابتداء من 2018/01/01 إلا أنه من خلال دراستنا التفصيلية للمعيار رقم 15 وجد بأنه أولى أهمية كبيرة إلى دراسة الإيراد، في حين أهمل بقدر كبير عقود الإنشاء، إذ أصبحت هذه الأخيرة تعامل معاملة عقود البيع العادية (كالبضاعة مثلا).

خلاصة الفصل

لقد حاولت هذه الدراسات على إختلاف القائمين بها أو الأمكنة أو الأزمنة التي جرت فيها مناقشة أهمية واقع عقود الإنشاء و ما تطرحه من مشاكل على المستويات النظرية و الفكرية في كل من الفكر المحاسبي و القانوني و الضريبي، فهذه المستويات الثلاث لها تحكم مباشر على طبيعة الأعمال التي تحدث في هذا القطاع، فالدراسات التي تحدث في الدول المتقدمة تعتبر الأجدر نظراً لما تحوز عليه هذه الدول من الفكر المحاسبي الإبداعي و النظريات الفلسفية الخاصة و الريادية في المجال المحاسبي و التحكم المؤسساتي على المستوى الدولي، و أما بالنسبة للدول النامية و منها الدول العربية (كالجزائر) فقد تم تبني المعالجات المحاسبية المتداولة دولياً - و منها عقود الإنشاء - كآلية تمكن من تقريب المحاسبة المحلية إلى الممارسة المحاسبية الدولية و ربحاً للوقت و للتكلفة ونظراً لتوجهات سياسية و إقتصادية معينة، و التي تطلبت ضرورة وجود دراسات لمدى إمكانية إستيعاب المقترحات الدولية و هذا ما حاولت هذه الدراسة تحقيقه من خلال معرفة الأثر المحاسبي والجبائي لعقود الإنشاء في التنظيم الجزائري.



الفصل الثالث

دراسة حالة شركة شيجاني لأشغال البناء

الفصل الثالث _____ دراسة حالة شركة شبحاني لأشغال البناء

تمهيد :

بعد تطرقنا في الفصل الأول إلى عقود الإنشاء بصفة خاصة ومختلف جوانبها وفق النظام المحاسبي المالي SCF ، و المعيار المحاسبي الدولي رقم 11 IAS المتعلق بعقود الإنشاء وكذا معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم 15 IFRS الإيرادات من العقود مع العملاء، سنتطرق في هذا الفصل التطبيقي إلى دراسة ميدانية لإحدى الشركات الجزائرية التي تنشط في القطاع الخاص، و ذلك لمحاولة إسقاط هذه الدراسة النظرية حول الموضوع محل الدراسة، حيث سنقوم بالوقوف على إظهار التسجيل المحاسبي والأثر و الجبائي لعقود الإنشاء في الشركة محل الدراسة .

وتم تقسيم هذا الفصل إلى :

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

المبحث الثاني : المعالجة المحاسبية لعقود الإنشاء في شركة شبحاني لأشغال البناء.

المبحث الثالث :الأثر المحاسبي والجبائي لعقود الإنشاء.

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

و في هذا المبحث تم القيام بدراسة عامة حول "شركة شبحاني لأشغال البناء"، حيث تم تقسيمه إلى ثلاثة مطالب فالمطلب الأول تم تعريف الشركة محل الدراسة والتعرف على أهم نشاطاتها، أما في المطلب الثاني سنظهر الدور الإقتصادي لها، وفي الأخير سيتم تحليل الهيكل التنظيمي للشركة.

المطلب الأول : شركة شبحاني وأهم نشاطاتها

إستكمالاً للدراسة النظرية تم إجراء دراسة ميدانية على الشركة محل الدراسة التي تعمل في قطاع البناء قصد معرفة كيفية التسجيل المحاسبي لعقود الانشاء.

الفرع الاول : لمحة مختصرة على الشركة

تأسست شركة شبحاني في سنة 2006 بعد تفرعها عن مقاوله شبحاني جمال لأشغال البناء حيث قدر رأس مالها بـ: 14.000.000.00 دج وكان إختصاص نشاطها الرئيسي البناء وهي متحصلة على شهادة التأهيل و التصنيف المهنيين من الدرجة الخامسة، حيث ساهمت في إنجاز عدة مشاريع على مستوى الولاية.

الفرع الثاني : أهم النشاطات التي تقوم بها الشركة

تقوم شركة شبحاني بالعديد من النشاطات من بينها:

- الأشغال العمومية.
- أشغال الحفر.
- أشغال البناء و التعمير.
- كما تقوم الشركة بتقديم خدمات أخرى إضافة إلى النشاطات السابقة الذكر.

المطلب الثاني : الدور الإقتصادي للشركة :

للشركة دور هام على مستوى الوطني و الولائي في تطوير الاقتصاد من دفع للتنمية الإقتصادية من خلال إنجاز عدة مرافق عمومية وتوفير مناصب عمل على مستوى بلدية الوادي، ومن أهم المشاريع التي تم إنجازها نذكر ما يلي:

- إنجاز المصححة الطبية "إبن حيان" بلدية الوادي .

الفصل الثالث _____ دراسة حالة شركة شبحاني لأشغال البناء

- محطة توليد الطاقة الكهربائية ببلدية واد العلندة ولاية الوادي.

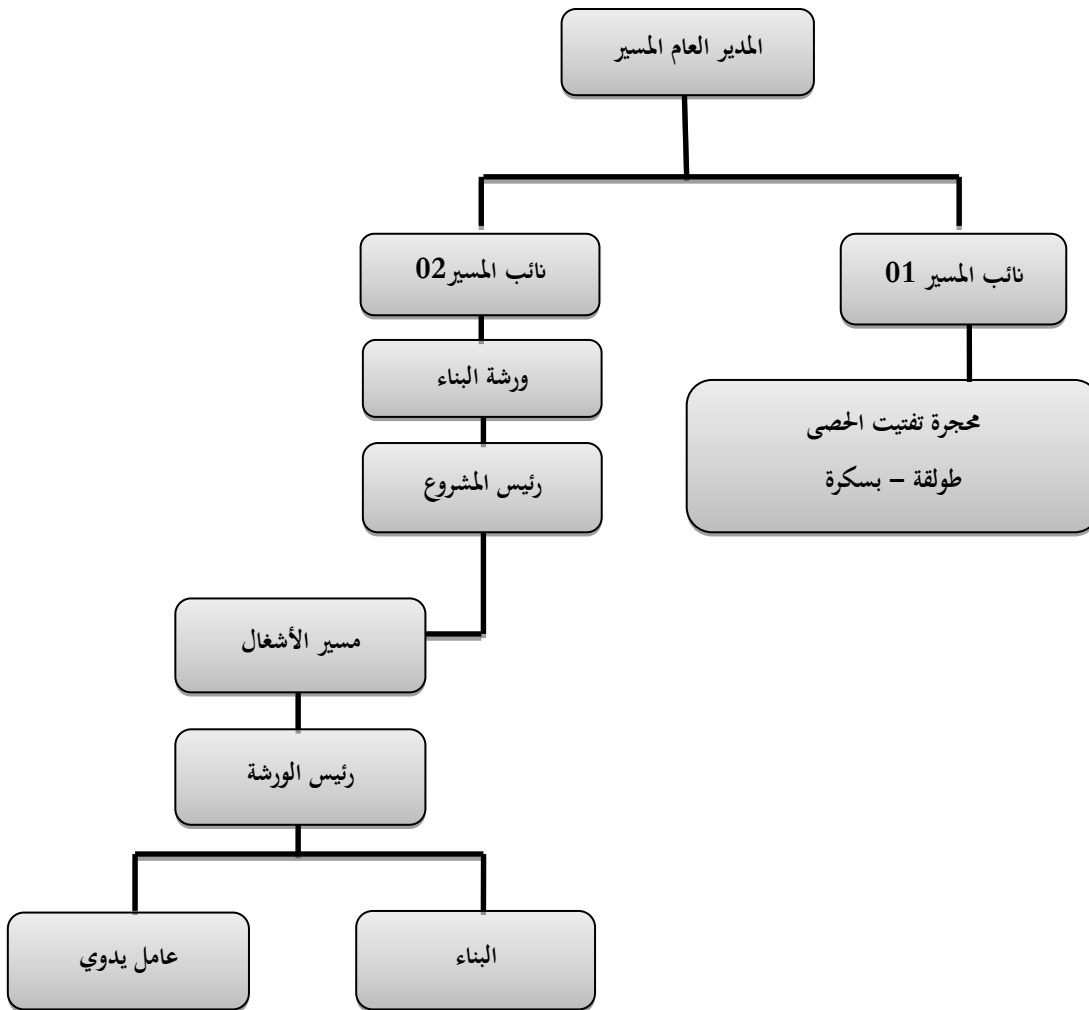
- إنجاز 216 سكن تساهمي بولاية الوادي .

- إنجاز ثانوية اولاد تواتي بولاية الوادي .

الهيكل التنظيمي للشركة :

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

الشكل رقم (4-3): الهيكل التنظيمي لشركة شبحاني لأشغال البناء



المصدر: من إعداد الطلبة إعتماداً على الوثائق المقدمة من الشركة

مكونات الهيكل التنظيمي:

- العامل البشري: الأفراد.
- العامل المادي: التجهيزات والوسائل المادية.
- العامل القانوني: طبيعة الشركة.
- العامل المالي: مصادر رأس المال وتوزيعه حسب الحاجة

المطلب الثالث: شرح الهيكل التنظيمي للشركة محل الدراسة:

المدير العام(المسير) من مهامه:

- التسيير العام للشركة
- التفاوض على إتفاقية 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 و دفع إشتراكات الضمان الإجتماعي.

الفصل الثالث _____ دراسة حالة شركة شبحاني لأشغال البناء

رئيس المشروع من مهامه:

- التسيير التقني للمشروع مع إيجاد الحلول.

مسير الأشغال من مهامه:

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

رئيس الورشة من مهامه:

- إنجاز الأشغال حسب المخططات المقدمة من طرف المسير.

البناء من مهامه:

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

المبحث الثاني : المعالجة المحاسبية لعقود الإنشاء في شركة شبحاني لأشغال البناء

سنقوم من خلال هذا المبحث بإعطاء معلومات تخص العقد محل الدراسة بالمعالجة المحاسبية لعقود الإنشاء وفق طريقة نسبة التقدم في الإنجاز و كذاك طريقة العقود التامة و طريقة الفوترة المعتمدة من طرف الشركة كما نشير أن الشركة تتبع النظام الحقيقي أي تخضع لـ TVA ، TAP ، IRG/ASS ، IBS .

المطلب الأول: المعلومات الخاصة بالعقد مع التسجيلات المحاسبية

الفرع الأول: المعلومات الخاصة بالعقد

تحصلت الشركة على مشروع لإنجاز حصة الطرقات و التهيئة الخارجية و الشبكات المختلفة لـ 1000/250 مسكن عمومي إيجاري ببلدية الوادي وأن شركة مختصة في أشغال البناء، قدرت القيمة الإجمالية للعقد = 69.663.387.39 دج خارج الرسم مع العلم أن نسبة الرسم على القيمة المضافة حدد بـ: 9 %
كما حددت مدة إنجاز المشروع (العقد) بـ: 12 شهرا أي (سنة) حدد تاريخ انطلاق الأشغال يوم 12 ماي 2017 .

الفصل الثالث _____ دراسة حالة شركة شيجاني لأشغال البناء

التسليم النهائي للمشروع أو العقد سيكون سنة 2018 .

تم توزيع المصاريف حسب طبيعتها و لفترة إنجاز العقد كالتالي:

و من خلال الجداول التالية سنوضح التكاليف و الإيرادات لتوظيفها لدراسة الحالة لطرق معالجة عقود الإنشاء.

الجدول التالي رقم (1-3): يبين مصاريف القعد

المصاريف	2017	2018
مواد ولوازم مستهلكة	9.940.413.05	25.889.777.85
كراء العتاد	458.788.29	1.194.912.82
الصيانة والإصلاحات	137.636.49	358.473.85
أقساط التأمينات	152.929.43	398.304.27
الأتعاب	122.343.55	318.643.42
الخدمات المصرفية	15.292.94	39.830.43
أعباء المستخدمين	1.223.435.45	3.186.434.20
الضرائب	305.858.86	796.608.55
أعباء أخرى للتسيير	611.717.73	1.593.217.1
الإهلاكات	1.070.506.02	2.788.129.92
المجموع	14.038.921.82	36.564.332.41

المصدر : من إعداد الطلبة إعتماًداً على الوثائق المقدمة من طرف الشركة.

الجدول رقم (2-3): جدول يبين الكشف التفصيلي لوضعيات الأشغال (الفوترة)

لقد تم تحرير (03) وضعيات للأشغال، وضعية أشغال في ماي 2017 و وضعيتان في سنة 2018 الأولى في

شهر ماي و الثانية في شهر جوان .

البيان	السنوات	2017	2018
وضعيات الأشغال المنجزة	ماي	16.669.308.04	29.268.972.55
	جوان		14.146.193.38
المجموع		16.669.308.04	43.415.165.93

المصدر: من إعداد الطلبة إعتماًداً على الوثائق المقدمة من طرف الشركة.

الفصل الثالث _____ دراسة حالة شركة شبحاني لأشغال البناء

الجدول رقم (3-3): جدول يبين الكشف التفصيلي للمقبوضات (التحصيلات)/ التسبيقات
تم توضيح بالتفصيل في هذا الجدول تاريخ المقبوضات التي تحصلت عليها الشركة .

البيان	السنوات الأشهر	2017	2018
تحصيل	جويلية		29.268.972.55
وضيعات	أكتوبر	16.669.308.04	
الاشغال	ديسمبر		14.146.193.38
	المجموع	16.669.308.04	43.415.165.93

المصدر: من إعداد الطلبة إعماداً على الوثائق المقدمة من طرف الشركة.

الفرع الثاني: التسجيلات المحاسبية الخاصة بالعقد

أولاً: التسجيلات المحاسبية وفقاً للفترة الفعلية (المصرح به حقيقياً في دفاتر الشركة)

*السنة المالية 2017:

التسجيل المحاسبي للأعباء لسنة 2017

ر.ح.م	ر.ح.د	خلال السنة المالية 2017 الحساب المدين الحساب الدائن	المبلغ المدين	المبلغ الدائن
6x		ح/الأعباء حسب طبيعتها	14.038.921.82	
	2815	ح/ إهتلاك المنشآت التقنية		1.070.506.02
	5x	ح/ حسب طبيعة التسجيل		12.968.415.80
		(إثبات الأعباء المتعلقة بعقد إنجاز المشروع)		

و في أغلب الحالات يكون خسارة في السنة الأولى و لتفادي هذه الخسارة لأن المشروع لم ينته نقوم بالتسجيل

المحاسبي التالي :

الفصل الثالث _____ دراسة حالة شركة شبحاني لأشغال البناء

المبلغ الدائن	المبلغ المدين	الحساب المدين 2017/12/31 الحساب الدائن	ر.ح.د	ر.ح.م
14.038.921.82	14.038.921.82	ح/الأشغال الجاري إنجازها ح/تغير المخزونات الجارية (إثبات قيمة الأشغال الجارية)	723	335

* السنة المالية 2018:

نقوم بإلغاء القيد السابق في بداية السنة و الذي يخص مصاريف سنة 2017 كالتالي:

المبلغ الدائن	المبلغ المدين	الحساب المدين 2018/01/0 الحساب الدائن	ر.ح.د	ر.ح.م
14.038.921.82	14.038.921.82	ح/تغير المخزونات الجارية ح/أشغال جاري إنجازها (ترصيد قيمة الأشغال الجارية)	335	723

– أما في هذه الحالة فإن الشركة تحقق لديها إيراد :

المبلغ الدائن	المبلغ المدين	الحساب المدين 2017/10 الحساب الدائن	ر.ح.د	ر.ح.م
16.669.308.04	16.669.308.04	ح/البنك ح/الزبائن (تحصيل وضعية الأشغال رقم 01)	411	512

• التسجيل المحاسبي لوضعية الأشغال :

المبلغ الدائن	المبلغ المدين	الحساب المدين 2017/05 الحساب الدائن	ر.ح.د	ر.ح.م
16.097.838.90 1.448.804.14	16.669.308.04 877.332.00	ح/الزبائن ح/إقتطاع الضمان ح/مبيعات الأشغال ح/الدولة – الرسم على رقم الأعمال (الرسم على القيمة المضافة) (إثبات وضعية الأشغال رقم 01)	704 4457	411 4117

* السنة المالية 2018:

الفصل الثالث _____ دراسة حالة شركة شبحاني لأشغال البناء

المبلغ الدائن	المبلغ المدين	الحساب المدين 2018/04 الحساب الدائن	ر.ح.د	ر.ح.م
877.332.00	877.332.00	ح/البنك ح/إقتطاع الضمان (تحصيل اقتطاع الضمان لوضعية الأشغال رقم 01)	4117	512

المبلغ الدائن	المبلغ المدين	خلال السنة المالية 2018 الحساب المدين الحساب الدائن	ر.ح.د	ر.ح.م
2.788.129.92 33.776.202.48	36.564.332.41	ح/الأعباء حسب طبيعتها ح/إهلاك المنشآت التقنية ح/حسب طبيعة التسجيل (إثبات الأعباء المتعلقة بعقد إنجاز المشروع)	2815 5x	6x

المبلغ الدائن	المبلغ المدين	الحساب المدين 2018/05 الحساب الدائن	ر.ح.د	ر.ح.م
28.265.545.68 2.543.899.11	29.268.972.55 1.540.472.24	ح/الزبائن ح/إقتطاع الضمان ح/مبيعات الأشغال ح/الدولة - الرسم على رقم الأعمال (الرسم على القيمة المضافة) (إثبات وضعية الأشغال رقم 02)	704 4457	411 4117

الفصل الثالث _____ دراسة حالة شركة شبحاني لأشغال البناء

المبلغ الدائن	المبلغ المدين	الحساب المدين 2018/07 الحساب الدائن	ر.ح.د	ر.ح.م
29.268.792.55	29.268.792.55	ح/البنك ح/الزبائن (تحصيل وضعية الأشغال رقم 02)	411	512

* تحرير وضعية اشغال :

المبلغ الدائن	المبلغ المدين	الحساب المدين 2018/06 الحساب الدائن	ر.ح.د	ر.ح.م
13661.220.08 151.791.33	14.146.193.38 744.536.49	ح/الزبائن ح/إقتطاع الضمان ح/مبيعات الأشغال ح/الدولة - الرسم على رقم الأعمال (الرسم على القيمة المضافة) (إثبات وضعية الأشغال رقم 03 و النهائية)	704 4457	411 4117

*السنة المالية 2019:

المبلغ الدائن	المبلغ المدين	الحساب المدين 2018/12 الحساب الدائن	ر.ح.د	ر.ح.م
14.146.193.38	14.146.193.38	ح/البنك ح/الزبائن (تحصيل وضعية الأشغال رقم 03 و النهائية)	411	512

المبلغ الدائن	المبلغ المدين	الحساب المدين 2019/05 الحساب الدائن	ر.ح.د	ر.ح.م
2.285.008.73	2.285.008.73	ح/البنك ح/الزبائن (تحصيل اقتطاع الضمان لوضعية الأشغال رقم 02 و 03 النهائية)	4117	512

ثانيا: طريقة نسبة الإنجاز

الفصل الثالث _____ دراسة حالة شركة شيجاني لأشغال البناء

1 تحديد نسب الإنجاز لسنوات العقد:

1-1 جدول تحديد التكاليف المتراكمة للعقد:

الجدول رقم (3-4): جدول يبين تحديد التكاليف المتراكمة للعقد

السنة	2017/12/31	2018/12/31
إجمالي التكاليف الفعلية المتراكمة	14.038.921.82	50.603.254.22
إجمالي التكاليف التقديرية للعقد لكل عام	13.713.691.44	45.106.939.70

المصدر: من إعداد الطلبة إعتماًداً على الوثائق المقدمة من طرف الشركة.

2-1 جدول تحديد نسبة الإنجاز:

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

نسبة الإنجاز = إجمالي التكاليف الفعلية للعقد المتراكمة حتى تاريخ إنتهاء السنة

إجمالي التكاليف المقدرة للعقد

إنطلاقاً من العلاقة السابقة، سيتم تحديد نسبة الإنجاز وهي ملخصة في الجدول التالي:

الجدول رقم (3-5): يبين ملخص نسب الإنجاز على مدى عمر المشروع:

نوضح في الجدول أدناه نسبة الإنجاز لسنوات 2017 ، 2018 و نقوم بحساب الإيرادات المعترف به .

السنوات	نسبة الإنجاز	الإيراد المعترف به	المصاريف المقدرة الإجمالية
2017	$\frac{14.038.921.82}{58.820.631.14} = 0.238$	$69.663.387.39 \times 0.238 =$ 16.579.886.20	14.038.921.82

المصدر: من إعداد الطلبة إعتماًداً على الوثائق المقدمة من طرف الشركة.

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

إن قيمة العقد خارج الرسم تقدر بـ: 63.911.364.58 دج و على أساس هذه الأخيرة سيتم تحديد

قيمة الإيراد لكل سنة وفقاً لنسب الإنجاز السابق تحديدها.

الجدول رقم (3-6): يبين تحديد الإيرادات بواسطة نسبة الإنجاز

الفصل الثالث _____ دراسة حالة شركة شبحاني لأشغال البناء

السنة	2017	2018
قيمة الإيراد المعترف به	16.579.886.20	43.260.963.57

المصدر: من إعداد الطلبة إعتماًداً على الوثائق المقدمة من طرف الشركة.

● ملاحظات:

تم تحديد قيمة الإيراد المحددة للسنتين الماليتين 2017، 2018 من خلال حاصل ضرب قيمة العقد في نسبة الإنجاز السنوية

إن قيمة الإيراد المحددة للسنتين الماليتين ، 2017، 2018 هي قيم تقديرية لأنها أقرب إلى الواقع، على إعتبار أن نسب الإنجاز هي معدلات تقديرية تتسم بالموضوعية وأقرب إلى الحقيقة.

1-4 جدول تحديد النتيجة لكل سنة:

* السنة المالية 2017:

الجدول رقم (7-3): يبين تحديد الإيرادات المعترف بها و قيمة الأعباء و النتيجة :

السنة	2017	2018
قيمة الإيراد المعترف به	16.579.886.20	43.260.963.57
قيمة الأعباء	14.038.921.82	36.564.332.41
النتيجة	2.540.964.38	6.696.631.16

ر.ح.م	ر.ح.د	الحساب المدين	الحساب الدائن	المبلغ المدين	المبلغ الدائن
6x		ح/الأعباء حسب طبيعتها		14.038.921.82	
	2815	ح/ إهلاك المنشآت التقنية			1.070.506.02
	5x	ح/ حسب طبيعة التسجيل			12.968.415.80
		(إثبات الأعباء المتعلقة بعقد إنجاز المشروع)			

الفصل الثالث _____ دراسة حالة شركة شبحاني لأشغال البناء

المبلغ الدائن	المبلغ المدين	الحساب المدين 2017/12/31 الحساب الدائن	ر.ح.د	ر.ح.م
16.579.886.20 1.492.189.76	18.072.075.96	ح/ الزبائن ح/ مبيعات الأشغال ح/ الدولة - الرسم على رقم الأعمال (الرسم على القيمة المضافة) (إثبات قيمة الإيراد للسنة المالية 2017)	704 4457	411

* السنة المالية 2018:

المبلغ الدائن	المبلغ المدين	خلال السنة المالية 2018 الحساب المدين الحساب الدائن	ر.ح.د	ر.ح.م
2.788.129.92 33.776.202.49	36.564.332.41	ح/ الأعباء حسب طبيعتها ح/ إهلاك المنشآت التقنية ح/ حسب طبيعة التسجيل (إثبات الأعباء المتعلقة بعقد إنجاز المشروع)	2815 5x	6x

المبلغ الدائن	المبلغ المدين	الحساب المدين 2018/01 الحساب الدائن	ر.ح.د	ر.ح.م
19.160.280.15	19.160.280.15	ح/ البنك ح/ الزبائن الدائنون/ التسيبقات المستلمة (تحصيل تسيق)	419	512

المبلغ الدائن	المبلغ المدين	الحساب المدين 2018/03 الحساب الدائن	ر.ح.د	ر.ح.م
---------------	---------------	-------------------------------------	-------	-------

الفصل الثالث _____ دراسة حالة شركة شبحاني لأشغال البناء

512	419	ح/البنك ح/ الزبائن الدائنون /التسبيقات المستلمة (تحصيل التسبيق)	20.583.3 32.57	20.583.332.57
-----	-----	---	-------------------	---------------

ر.ح.م	ر.ح.د	الحساب المدين 2018/06/05	الحساب الدائن	المبلغ المدين	المبلغ الدائن
417	704 4457	ح/ الحسابات الدائنة على أشغال وخدمات جاري انجازها ح/مبيعات الأشغال ح/الدولة - الرسم على رقم الأعمال (الرسم على القيمة المضافة) (إثبات قيمة الإيراد للسنة المالية 2018)		39.855.122.32	36.564.332.41 3.290.789.91

ر.ح.م	ر.ح.د	الحساب المدين 2018/06/06	الحساب الدائن	المبلغ المدين	المبلغ الدائن
419 411	417	ح/ الزبائن الدائنون -التسبيقات المستلمة ح/ الزبائن ح/ الحسابات الدائنة على أشغال وخدمات جاري انجازها (تسوية حساب الأشغال الجاري انجازها)		37.829.961.23 20.097.237.05	57.927.198.23

ثالثا: التسجيلات المحاسبية وفقا لطريقة الإتمام

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

* السنة المالية 2017:

ر.ح.م	ر.ح.د	الحساب المدين	الحساب الدائن	خلال السنة المالية 2017	المبلغ المدين	المبلغ الدائن
-------	-------	---------------	---------------	-------------------------	---------------	---------------

الفصل الثالث _____ دراسة حالة شركة شبحاني لأشغال البناء

6x	ح/الأعباء حسب طبيعتها	14.038.921.82	1.070.506.02
2815	ح/ إهلاك المنشآت التقنية		12.968.415.80
5x	ح/حسب طبيعة التسجيل		
	(إثبات الأعباء المتعلقة بعقد إنجاز المشروع)		

و في هذه الحالة يكون خسارة في هذه السنة و لتفادي هذه الخسارة لأن المشروع لم ينته نقوم بالتسجيل المحاسبي التالي :

ر.ح.م	ر.ح.د	الحساب المدين 2017/12/31 الحساب الدائن	المبلغ المدين	المبلغ الدائن
335		ح/الأشغال الجاري إنجازها	14.038.921.82	
723		ح/تغير المخزونات الجارية		14.038.921.82
		(إثبات قيمة الأشغال الجارية)		

*** السنة المالية 2018:**

نقوم بإلغاء القيد السابق في بداية السنة و الذي يخص مصاريف سنة 2017 كالتالي:

ر.ح.م	ر.ح.د	الحساب المدين 2018/01/01 الحساب الدائن	المبلغ المدين	المبلغ الدائن
723		ح/تغير المخزونات الجارية	14.038.921.82	
335		ح/أشغال جاري إنجازها		14.038.921.82
		(ترصيد قيمة الأشغال الجارية)		

ر.ح.م	ر.ح.د	الحساب المدين	الحساب الدائن	المبلغ المدين	المبلغ الدائن
		خلال السنة المالية 2018			

الفصل الثالث _____ دراسة حالة شركة شبحاني لأشغال البناء

6x	ح/الأعباء حسب طبيعتها	36.564.332.41	2.788.129.92
2815	ح/ إهلاك المنشآت التقنية		
5x	ح/حسب طبيعة التسجيل		33.776.202.49
	(إثبات الأعباء المتعلقة بعقد إنجاز المشروع)		

ر.ح.م	ر.ح.د	الحساب المدين 2018/04	الحساب الدائن	المبلغ المدين	المبلغ الدائن
411		ح/ الحسابات الدائنة على أشغال وخدمات جاري إنجازها		60.084.473.97	
4117		ح/ إقتطاع الضمان		3.162.340.73	
	704	ح/مبيعات الأشغال			58.024.600.64
	4457	ح/الدولة - الرسم على رقم الأعمال (الرسم على القيمة المضافة)			5.222.214.06
		(إثبات قيمة الإيراد للسنة المالية 2018)			

المبحث الثالث: الأثر المحاسبي والجباي لعقود الإنشاء:

أولاً : طريقة الفوترة

من خلال هذه الطريقة نلاحظ أن الناتج موزع على عمر المشروع و على المعطيات المتوفرة لدينا في الجانب التطبيقي و نلاحظ أن النتيجة في السنة 2017

$$14.038.921.82 - 16.097.858.90 = 2058917.90 \text{ دج (ربح)}$$

و هذه النتيجة لوجود إيراد فعلي في السنة الأولى لأنه في أغلب الحالات تكون خسارة في السنة الأولى

السنة الثانية : نلاحظ نتيجة حيث:

$$7.799.052.17 = 12/ح = 36.564.332.41 = 6x/ح - 44.363.384.58 = 704/ح \text{ (ربح)}$$

و يتم الاعتراف بالإيراد الفعلي على مستوى الشركة من خلال الفوترة اعتماداً على الأشغال المنجزة فعلاً وميدانياً على مدى عمر المشروع ومن خلال معالجتنا للتكاليف و إثباتها فعلياً على السنتين للمشروع وهذا له أثر مباشر على النتيجة المحاسبية.

الفصل الثالث _____ دراسة حالة شركة شبحاني لأشغال البناء

أما من الجانب الجبائي فقد توصلنا إلى أن النتيجة كانت متوافقة بنسبة كبيرة مع الوضعية المالية و المحاسبية للشركة و هذه الطريقة تتجاوب مع المصالح الضريبية. و من خلال النتائج يتضح أنه في سنة 2017 تأثرت السيولة للشركة و بدرجة أكبر في سنة 2018.

ثانيا : طريق الإنجاز:

بما أن الشركة تحصلت على تسبيق على إيرادات فعلية و بالمثل للمبادئ المحاسبية أنه مقابل كل إيراد تكاليف أو مبدأ إستقلالية الدورات المحاسبية والمعروف أنها 12 شهراً.

- إن الإيرادات المحققة في كل سنة تكون تقديرية و معترف بها أما التكاليف تكون فعلية و من خلال هذه الدراسة نلاحظ أن الشركة حققت أرباح و هذا لوجود إيراد في السنتين .

* و يكمن الأثر المحاسبي في تحقيق الشركة لرقم أعمال ونتيجة لكل سنة .

* أما الأثر الجبائي ان هناك تقارب في وضعية الشركة جبائياً مع الإدارة الجبائية .

- و يتم الإعتراف بالإيراد لكل سنة وذلك بعد تحديد نسبة التقدم في الإنجاز اعتماداً على التكاليف وتكون نسب تقديرية أي الإيرادات السنوية .

- الإعتراف بالتكاليف من خلال الوثائق المحاسبية التي تم إثباتها فعليا على مدى عمر المشروع.

ثالثا: طريقة الإتمام:

من خلال الدراسة التطبيقية إتضح أن نتيجة السنة 2017 معدومة وهذا راجع للإعتراف بالتكاليف الفعلية السنوية ومقابلها بنفس القيمة وتسجيلها محاسبيا كأشغال جاري إنجازها .

أما في السنة 2018 التي تعتبر السنة الأخيرة تظهر النتيجة الإجمالية للمشروع بقيمة 21.460.268.23 دج ربح . و هذا راجع إلى الإعتراف الفعلي لقيمة العقد كإيراد فعلي .

* من خلال الدراسة لاحظ أن الإيراد يعترف به فعليا و كليا خلال السنة الأخيرة من تسليم المشروع أما الإيراد في السنة الأولى يسجل كأشغال جاري إنجازها.

* من خلال تحليلنا للنتائج توصلنا إلى أن التكاليف يتم الإعتراف بها فعليا خلال فترة عمر المشروع وذلك لمقابلتها بالأشغال الجاري إنجازها ومنه لا يوجد أثر على النتيجة المالية .

الفصل الثالث _____ دراسة حالة شركة شبحاني لأشغال البناء

أما في الجانب الجبائي فإن السنة الأولى من المشروع معدومة و هذا لا يتوافق مع الإدارة الجبائية لتحصيل مواردها الضريبية و يتم الإعتراف كليا خلال السنة الاخيرة من عمر المشروع وهذا لا يخدم الشركة بسبب أثرها الجبائي الكبير حيث يشكل عبء ضريبي لإرتباطه بتاريخ محدد يجب الإلتزام به وقت حدوثه .

نوضح أن الطرق الثلاثة لا تختلف في الأساس الضريبي من حيث مجال تطبيق المعدل المطبق في حساب الرسم على النشاط المهني و الرسم على القيمة المضافة و كذلك الضريبة على أرباح الشركات و المقدر معدلها 23 % حسب المادة 1-150 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة ونقوم بتطبيق الضريبة على الدخل الاجمالي (IRG) لكل شريك بنسبة 15% من النتيجة الجبائية و هذه النسب تطبيق على السنوات التي حققت أرباح أما السنة التي حققت خسارة يتم دفع مبلغ قدره (10.000.00) دج كحد أدنى للضريبة على أرباح الشركات. وبصفة عامة فإن الأثر المحاسبي يظهر :

- عند إختلاف المعالجة المحاسبية لعقود الإنشاء، تؤثر على عرض القوائم المالية، ويبرز الإختلاف أكثر عند تطبيق طريقة الإتمام؛

- تتأثر خزينة الكيان الاقتصادي في ظل تباين الضرائب المستحقة على النتيجة (ربح) المحققة وفق كل طريقة من طرق قياس عقود الإنشاء .
أما الأثر الجبائي يكون :

- عند إختلاف طرق القياس وفقا لكل طريقة، وتكون النتائج المحققة مختلفة أيضا لكل سنة مالية، مما ينجر عنه إما تقديم أو تأخير جزء من نتيجة السنة المالية (خاصة في حالة الربح)، و يترتب على هذه الأخيرة إختلاف الوعاء الخاضع للضريبة و من ثم قيمة الضرائب المستحقة على إختلافها، مع التذكير أن النتيجة المحققة عند التسليم النهائي للمشروع تكون متساوية في ظل تساوي إيرادات و تكاليف المشروع؛

- وفقا لبيئة العمل الجزائرية، يغلب على عقود الإنشاء أنشطة الأشغال العمومية، البناء و الري (كما في حالة الشركة محل الدراسة الميدانية)، هذه الأنشطة تختلف عن الأنشطة الأخرى فيما يتعلق بالحدث المنشئ للضريبة وفقا للتشريعات الجاري العمل بها، ويبرز الأثر أكثر عند إعتقاد طريقة الإتمام، و ذلك لتباين التواريخ بين الحدث المنشئ للرسم على النشاط المهني من جهة، و الفوترة النهائية عند إتمام المشروع (خاصة في حال التداخل بين السنوات).

خلاصة الفصل

الفصل الثالث _____ دراسة حالة شركة شبحاني لأشغال البناء

حاولنا من خلال هذه الدراسة التطبيقية التي شملت تحليل القوانين و تطبيقها، للوصول إلى تحليل واقع المحاسبة في شركات المقاولات في الجزائر و مدى توافقها مع المحاسبة الدولية، من خلال ذلك تم إعطاء فكرة حول الأثر المحاسبي و الجبائي لعقود الإنشاء والمعالجة المحاسبية لها، كما أن إختلاف الطرق المحاسبية الثلاثة المتمثلة في طريقة الفوترة، طريقة التقدم في الإنجاز وطريقة الإتمام تكون النتيجة مختلفة لكل سنة مالية. و تم التحقق من صحة الفرضيات و تحليل نتائج دراسة الحالة و التوصل إلى النتائج المرجوة.



نظراً للتطور الكبير الذي شهدته البيئة الجزائرية في عالم المقاولات، هذا التطور جعل من شأنه خلق معايير خاصة بالطرق المختلفة لمعالجة عقود الإنشاء بما يتلائم مع الواقع والقوانين أو التشريعات المختلفة، وذلك من خلال توفير إطار محاسبي أكثر قوة لمعالجة قضايا الإيرادات المختلفة مما أدى إلى وضع خمس خطوات للاعتراف بالإيراد، تحسين عملية مقارنة القوائم المالية بين ممارسات تحقق الإيرادات في مختلف المجالات العملية. ومن خلال ذلك جاء موضوع دراستنا حول عقود الإنشاء والأثر المحاسبي و الجبائي وفق التنظيم الجزائري من خلال ما تم صياغته في الإشكالية:

فيما يتمثل الأثر المحاسبي والجبائي لعقود الإنشاء في التنظيم الجزائري؟

من خلال فصول الدراسة الثلاثة ، يمكن عرض نتائج اختبار الفرضيات، النتائج النهائية للدراسة، التوصيات المقدمة وآفاق الدراسة كما يلي:

✓ اختبار الفرضيات

من خلال محتوى الدراسة وإنطلاقاً من الفروض الأساسية يمكن عرض نتائج اختبار الفرضيات على النحو التالي:

الفرضية الأولى: والتي نصت على: " قد تتباين مفاهيم عقود الإنشاء بين المرجعية الدولية والمرجعية المحاسبية الجزائرية"، حيث تم تأكيد هذه الفرضية من خلال التوافق الكبير بين المرجعيتين في مفاهيم عقود الإنشاء. **الفرضية الثانية:** والتي نصت على: " عموماً يتم تقدير نتيجة عقود الإنشاء وفق لطريقة التقدم و طريقة الإتمام و طريقة الفوترة من خلال الفرق بين إيرادات و تكاليف العقد"، حيث تم إثبات صحة الفرضية بالوصول إلى نتيجة عقود الإنشاء مع اختلافها حسب الطريقة المتبعة في المؤسسة.

الفرضية الثالثة: و التي نصت على: " إن تطبيق الطرق المختلفة لعقود الإنشاء يؤدي إلى وجود أثر محاسبي و جبائي على المؤسسة"، حيث تم تأكيد صحة الفرضية بوجود الأثر المحاسبي باختلاف النتيجة حسب الطريقة المتبعة لعقود الإنشاء، كما يظهر الأثر الجبائي باختلاف الحقوق الجبائية حسب الطريقة المتبعة في معالجة عقود الإنشاء.

الفرضية الرابعة: و التي نصت على: " تعتمد شركة شبحاني في معالجة عقود الإنشاء على طريقة الفوترة" و تؤكد صحة هذه الفرضية بإعتماد الشركة على طريقة الفوترة في معالجة عقود الإنشاء وفق لما هو مصرح به في دفاتر الشركة.

✓ نتائج الدراسة:

من خلال الدراسة النظرية والتطبيقية نستخلص ما يلي:

نتائج الدراسة النظرية:

- ✓ إن تطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم 11 عقود الإنشاء يساعد على تعزيز الثقة لدى الإدارة بموثوقية الإيراد المعترف به في القوائم المالية،
- ✓ إن تطبيق معيار الإبلاغ المالي رقم 15 والمتعلق بالإيرادات من العقود مع العملاء قد أولى أهمية كبيرة إلى دراسة الإيراد في حين أهمل بقدر عقود الإنشاء.
- ✓ تباين طرق المعالجة المحاسبية وفق الطرق الثلاث، مما يترتب عليه تباين النتائج المحققة من سنة مالية لأخرى، لكن النتيجة الإجمالية لعقد الإنشاء متساوية وفق كل طريقة، على اعتبار أن نفس إيرادات ومصاريف العقد يختلف توزيعها من سنة مالية لأخرى حسب كل طريقة؛
- ✓ على الرغم من أن المرجع الدولي أوقف العمل بالمعيار المحاسبي الدولي رقم 11 "عقود الإنشاء" و المعيار المحاسبي الدولي رقم 18 "الإيراد" و حل محلها معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم 15 "الإيرادات من العقود من العملاء"، إلا أنه و بالرجوع إلى نص هذا الأخير لا نجد أنه يتطرق بشيء من التفصيل إلى عقود الإنشاء على غرار المعيار رقم 11؛
- ✓ إن توقف العمل بالمعيار 11 يطرح مسألة مواكبة التشريعات المحاسبية الجزائرية إلى تشريعات المرجع الدولي، وعليه يمكن القول أن النظام المحاسبي المالي يتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية ولا يتبناها؛
- ✓ على الرغم من أن المشرع سمح بالمعالجة المحاسبية لعقود الإنشاء وفق طريقة نسبة الإنجاز أو طريقة الإتمام، إلا أن الشائع والمعمول به هو طريقة الفوترة الفعلية، لما يترتب عنه من بعض الاختلافات بين الفكر المحاسبي والفكر الجبائي، خاصة فيما تعلق بتقدير النتيجة؛
- ✓ لم يولي المشرع الجزائري أهمية كبيرة لمسألة قياس الإيراد والتكاليف المتعلقة بعقود الإنشاء مقارنة بالمرجع الدولي، خاصة ما تعلق بالتقديرات من الناحية الجبائية.

الجانب التطبيقي:

- ✓ من خلال الدراسة وجدنا هناك توافق كبير بين المعايير الدولية والنظام المحاسبي المالي.
- ✓ تقوم شركة شيجاني بمعالجة عقود الإنشاء من الناحية المحاسبية وفق طريقة الفوترة الفعلية، وهذا تفاديا للمشاكل التي يترتب عنها العمل وفق طريقة نسبة الإنجاز أو طريقة الإتمام مع الإدارة الجبائية؛
- ✓ إن طبيعة عمل الشركة والمرتبط بعقود الإنشاء، يسهل عليها العمل بطريقة الفوترة الفعلية، لكون تحرير وضعيات الأشغال يخضع إلى حصر وتحديد الكميات الفعلية المنجزة من طرف الشركة بعد تأكيدها مع

صاحب المشروع، مما يترتب عليه قيم فعلية تحويها وضعيات الأشغال هذا من جهة، ومن جهة أخرى صاحب وفقا لتشريعات المالية والمحاسبة العمومية يسدد إلا القيم المنجزة فعلا.

التوصيات:

✓ العمل على تطوير المعارف والقدرات المحاسبية لدى المحاسبين من خلال دورات تكوينية توضح فلسفة عقود الإنشاء.

✓ ضرورة الإهتمام بوضع إطار مفاهيمي للمحاسبة الخاصة بعقود الإنشاءات.

✓ تفعيل التشريعات الخاصة بعقود الإنشاءات.

✓ آفاق الدراسة:

على ضوء ما تقدم من الدراسة يمكن إقتراح بعض المواضيع التي تحتاج إلى مزيد من البحث:

✓ ما هو أثر تطبيق معيار الإبلاغ المالي على عقود الإنشاء.

✓ كيف يتم إستخدام طريقة نسبة الإنجاز في حساب أرباح العقود المحققة.

✓ ما مدى تأثير معايير الإعتراف بالإيراد على عقود الإنشاءات.



قائمة المراجع:

أولا – المراجع باللغة العربية:

I- الكتب:

- 1- عطية هاشم أحمد ، محمد عبد ربه، المحاسبة عن تكاليف العقود طويلة الأجل (المقاولات)، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2000م.
- 2- ابو نصار محمد وحميدات جمعة ، معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2009م.
- 3- هوام جمعة، المحاسبة المعمقة وفقا للنظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبة الدولية 2009/2010، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، 2010/2011م.
- 4- عطية عبد الرحمن ، المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي، ط1، الجزائر، 2011م.
- 5- بلعروسي أحمد التيجاني، "النظام المحاسبي المالي"، دار هوم، الجزائر، ط (02)، 2012 م.
- 6- طلحة حامد داود ، محاسبة المقاولات (بين النظرية والتطبيق)، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، الأردن، 2013م.
- 7- ابو نصار محمد وحميدات جمعة ، معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية، دار وائل للنشر، الطبعة 03، عمان، الأردن، 2014.

II- القوانين والجرائد الرسمية:

- 1- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، المادة 1.133، العدد رقم 19 ، الجزائر، 25 مارس 2009م.
- 2- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، "القرار المؤرخ في 26 يوليو 2008 المحدد لقواعد التقييم المحاسبي و محتوى الكشف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، الجريدة الرسمية، العدد 19، 25-03-2009م.
- 3- قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، 2017م.

4- قانون الرسوم على رقم الأعمال، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، 2019م.

III- المداخلات العلمية:

1- بكطاي فتيحة ، مداخله بعنوان: "العقود طويلة الأجل وفق النظام المحاسبي المالي (الجوانب القانونية والجبائية)" الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولي في تفعيل أداء المؤسسات و الحكومات، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، جامعة ورقلة، الجزائر، 24 و 25/11/2014م.

2- رحيم حسين و بن فرج زوينة ، مداخله بعنوان: "العقود طويلة الأجل بين الإتجاهات المحلية و تطبيق معايير المحاسبة الدولية"، الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS/IPSAS) في تفعيل أداء المؤسسات و الحكومات، كلية العلوم الإقتصادية و علوم التسيير، جامعة ورقلة، 24 و 25/11/2014م.

IV- الرسائل والمذكرات العلمية:

1- عمراوي فاطمة ، "المسؤولية الجنائية لمشيدي البناء :مالك البناء، المهندس المعماري (المصمم و المشرف على التنفيذ) و المقاول"، مذكرة ماجستير في الحقوق، كلية الحقوق، جامعة الجزائر، 2000/2001م.

2- مدوري زايدي ، مسؤولية المقاول والمهندس المعماري في القانون الجزائري، مذكرة ماجستير في الحقوق، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة تيزي وزو، بدون تاريخ.

3- خديجي أحمد ، "نطاق المسؤولية العشرية- دراسة مقارنة"، مذكرة ماجستير في الحقوق، كلية الحقوق والعلوم الإقتصادية، جامعة ورقلة، 2006م.

4- بكاي أحمد ، دراسة واقع المحاسبة في قطاع البناء والأشغال العمومية في ظل النظام المحاسبي المالي، مذكرة ماجستير في المحاسبة المالية، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، جامعة ورقلة، الجزائر، 10-11-2015م.

5- الخريسات براءة شاهين ، أثر التحول لتطبيق المعيار رقم 15 على الإعراف بالإيراد من العقود مع العملاء، مذكرة ماجستير في المحاسبة، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط الأردنية، 2017م.

6- شبرو نذير وآخرون، تأثير المعالجة المحاسبية للعقود طويلة الأجل وفق النظام المحاسبي المالي على النتيجة، مذكرة ماستر أكاديمي، كلية العلوم المالية والمحاسبية ، الجزائر، 2018.

7- بن راحلة سندس ، مذكرة ماستر أكاديمي بعنوان "إشكاليات تطبيق النظام المحاسبي المالي على ضوء المعيار المحاسبي الدولي رقم 11"، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير جامعة ورقلة، 27/05/2015.

8- حامدي إلهام ، مذكرة ماستر أكاديمي بعنوان: "العقود طويلة الأجل حسب النظام المحاسبي المالي"، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الوادي، 2015م.

V- المجالات العلمية والمهنية:

9- بدون كاتب: "معيّار الدولي رقم (11)", مجلة (المجمع العربي للمحاسبين القانونيين)، العدد(5)، نيسان 2002م.

10- حميدات جمعة ، خبير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، الفصل الثالث، متعلق بمعيّار المحاسبة الدولية رقم11، دار النشر المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، طبعة 2014م، عمان.

11- عمورة جمال ، قبايلي محمد ، مجلة "الأبحاث الإقتصادية"، العدد 13، جامعة البليدة2، 2015م.

1- عبد الحميد م عبد الحميد، مقالة حول المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية "الإيرادات من العقود مع العملاء" الأساسيات والمبادئ والتطبيق، مصر، 2015م.

VI- مواقع الإنترنت:

1-<https://infotechaccountants.com/articles.html>

ثانياً - المراجع باللغة الأجنبية:

- 1- EL KHATTABI AZIZ, "CONTRAT A TERME ASPECTS JURIDIQUE, FISCAL ET COMPTABLE PROPOSITION D'UNE DEMARCHE D'AUDIT", MEMOIRE PRESENTE EN VUE DE L'OBTENTION DE DIPLOME D'EXPERTISE COMPTABLE, MAROC, 2002.
- 2- FADRIQ MANAR, "LE SECTEUR DU BATIMENT ET TRAVAUX PUBLICS AU MAROC: PROPOSITION D'ADAPTATION DE LA DEMARCHE D'AUDIT AUX SPECIFICITES COMPTABLES ET FISCALES DU SECTEUR ", MEMOIRE PRESENTE EN VUE DE L'OBTENTION DE DIPLOME D'EXPERTISE COMPTABLE, MAROC, 2005.
- 3- Le Manh Anne et Maillet catherine, Benkaci Mohamed, Normes comptables Internationales, IAS/IFRS, Berti éditions, Alger, 2009, p(54).
- 4- BAILEY LAURENT , " LA METHODE DE L'AVANCEMENT POUR LA COMPTABILISATION DES CONTRATS à LANG TERME "REVUE FRANCAISE DE COMPTABILITE, N° (439), JANVIER 2011.