



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



كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم محاسبة مالية

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي
ميدان العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
التخصص: محاسبة

العنوان:

محاسبة تكاليف نشاط المقاولات ودورها في اتخاذ القرارات

– دراسة حالة مؤسسة اشغال البناء للمقاول منصر حمزة –

تحت إشراف الدكتور:

مهاوات لعبيدي

إعداد الطلبة:

✓ أيوب عباسية

✓ محمد الصالح حديد

✓ نوح يحي

لجنة المناقشة:

زهواني رضا..... رئيس اللجنة..... أستاذ محاضر أ جامعة الوادي

د. لعبيدي مهاوات.....المشرف (مقرا)..... أستاذ محاضر أ جامعة الوادي

عازب الشيخ أحمد.....مناقشاً.....أستاذ محاضر أ جامعة الوادي

السنة الجامعية: 2016-2017م

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

الإهداء

إلى الوالدين الكريمين والأقارب والأساتذة المشرفين على
جامعة الوادي

"جامعة الشهيد حمة لخضر بالوادي" وزملائنا في الدراسة،
وإلى كل من جمع بهم القدر بيننا طيلة الحياة من الأصحاب
من كل جنسين، وكل من ساهم وساعد على إتمام
عملنا.....، وأخيراً نسأل الله تعالى أن يجعل عملنا خالصاً
لوجهه الكريم مقبولاً عنده بإذنه تعالى،
والله من وراءنا القصد، وهو نعم المولى ونعم المعين.

شكر و عرفان

نشكر الله عز وجل القادر على كل شيء وحده لا شريك له الذي بفضلہ أعاننا على إتمام هذا العمل، وكذلك الأستاذ المشرف د. مهاوات لعبيدي على ارشاداته وتوجيهاته القيمة التي كانت سندا لنا طيلة عملنا هذا، وكما لا ننسى الشكر الجزيل الى جميع أساتذة جامعة الشهيد حمة لخضر، وبالأخص أساتذة كلية علوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، كما لا يفوتنا أن نتقدم بجزيل الشكر إلى أعضاء لجنة المناقشة الذين تكرموا وتفضلوا بقراءة هذا البحث وتقويمه، ونتقدم بالشكر أيضا إلى المقاول منصر حمزة الذي دعمنا بالمعلومات الخاصة للدراسة ولا ننسى أيضا أصدقائنا وأحبابنا وإخوتنا وكل من ساهم في رفع معنوياتنا قريب أو بعيد وبالأخص عباس كرطي وعبدالعزيز بحري ومحي الدين غريبي

ولا ننسى أيضا دفعة 2 ماستر محاسبة 2017 وقسم مالية

محاسبة.

أيوب عباسية، محمد الصالح حديد، نوح يحي

الملخص باللغة العربية

تهدف هذه الدراسة الى توضيح "ما مدى مساهمة محاسبة تكاليف نشاط المقاولات في اتخاذ القرارات؟ وقد جاءت هذه الدراسة تعظيما لإيرادات وتقليل التكاليف وذلك حفاظا على البقاء والاستمرارية ونفاديا للإفلاس والتعثر نتيجة للأهمية التي تكتسبها هذه الفئة من حيث مساهمتها في الدخل الوطني.

كما نجد أن الدولة تسعى إلى تشجيع على إنشاء هذا النوع من النشاط وذلك من حيث تدعيمهم ماديا من خلال القروض وإعفاءهم من الضرائب، وإداريا من حيث رزنامة القوانين التنظيمية والهيئات المرافقة لها وقد بينا ذلك من خلال دراسة الحالة التي قمنا بها على مستوى مقولة تنشط في قطاع البناء متمثلة في انجاز سكنات اجتماعية.

الكلمات المفتاحية: المقاول، محاسبة التكاليف المقاول، القرارات الرشيدة للمقاول، النسب المالية.

الملخص باللغة الأجنبية

This study aims to answer the following problem "**what extent contracting activity cost accounting and its role in making decisions?**" This study came to maximize revenue and reduce costs so as to maintain the survival and continuity to avoid bankruptcy and stumbling as a result of the importance gained by this category in terms of their contribution to national income.

As we find that the State seeks to encourage the creation of this type of activity in terms of supported financially through loans and exemption from taxes, and in terms of regulatory laws and calendar accompanying bodies we have through our survey on the level of a contractor active in the construction sector characterized by complete social accommodations.

Nkey words: contractor, the contractor's cost accounting, good resolutions for the contractor, financial ratios.

قائمة المحتويات

"الفهرس"

قائمة المحتويات "الفهرس"

الصفحة	العنوان
	الإهداء
	شكر وعرفان
	الملخص
I	قائمة المحتويات الفهرس
IV	قائمة الأشكال والجداول والملاحق
أ-هـ	المقدمة العامة
	الفصل الأول: الإطار النظري للمقولة ومحاسبة تكاليف المقاولات
03	تمهيد
04	المبحث الأول: ماهية المقولة ونشأتها في الجزائر
04	المطلب الأول: مفهوم المقولة
09	المطلب الثاني: ظهور المقولة في الجزائر
11	المطلب الثالث: انتشار المقولة في الجزائر وإجراءات العمل
14	المبحث الثاني: مدخل لمحاسبة تكاليف المقولة
14	المطلب الأول: مفهوم محاسبة التكاليف
18	المطلب الثاني: المعالجة المحاسبية الخاصة لعناصر تكاليف المقاولات
28	المطلب الثالث: عقود المقاولات "المعيار المحاسبي الدولي رقم (11)"
30	خلاصة الفصل الأول
	الفصل الثاني: محاسبة المقولة ودورها في اتخاذ القرارات
32	تمهيد
33	المبحث الأول: المحاسبة عن إيرادات وتكاليف العقود
33	المطلب الأول: مشكلة معالجة الإيرادات
37	المطلب الثاني: تقييم العقود غير التامة في نهاية الفترة
41	المطلب الثالث: خسائر العقود
42	المبحث الثاني: اتخاذ القرارات شركات المقولة
42	المطلب الأول: مفهوم اتخاذ القرارات
43	المطلب الثاني: أنواع القرارات
47	المطلب الثالث: مراحل ونماذج صنع القرارات

54	خلاصة الفصل الثاني
	الفصل الثالث: دراسة حالة مؤسسة أشغال البناء للمقاول منصر حمزة
56	تمهيد
57	المبحث الأول: تأهيل المقاولات طبق لقانون صفقات الجزائر
57	المطلب الأول: ماهية المؤسسة
58	المطلب الثاني: الإجراءات القانونية في صفقات المقاولات وفق قانون الصفقات الجزائري
61	المطلب الثالث: كيفية حصول المؤسسة على الصفقة "العرض المالي التي تقدمت به المؤسسة
63	المبحث الثاني: محاسبة تكاليف وإرادات المؤسسة محل الدراسة
63	المطلب الأول: طريقة إبرام الصفقة
69	المطلب الثاني: كيفية ملئ التفصيل التقديري والكمي (محاسبة التكاليف والإرادات)
73	المطلب الثالث: توضيح كيفية وضعيات الأشغال
82	المبحث الثالث: دور محاسبة تكاليف المؤسسة في اتخاذ القرارات
82	المطلب الأول: عرض قائمة المركز المالي 2012
83	المطلب الثاني: عرض قائمة التدفقات المالي 2012
84	المطلب الثالث: دور القوائم المالية الخاصة بالمؤسسة في اتخاذ القرارات 2012
88	خلاصة الفصل الثالث
89	الخاتمة العامة
92	قائمة المصادر والمراجع
/	الملاحق

قائمة الأشكال والجداول والملحق

قائمة الأشكال والجداول والملاحق

رقم الشكل	عنوان الأشكال	الصفحة
01	الصفات الأربع للمقاوول في العالم	06
02	وظائف محاسبة التكاليف	17
03	صورة إذن الصرف	19
04	ملخص المواد المحولة بين عقود المقاوولات	21
05	سجل العمل	24
06	قائمة الأجور	24
07	سجل مقاوولي الباطن	27
08	مستخلص الأعمال التامة المعتمدة	35
09	علاقة نوع القرار بالمستوى الإداري	46
10	وضعية الأشغال رقم 1	76
11	وضعية الأشغال رقم 2	77
12	وضعية الأشغال رقم 3	78
13	وضعية الأشغال رقم 4	79
14	وضعية الأشغال رقم 5	80
15	وضعية الأشغال رقم 6	81
16	وضعية الأشغال رقم 7	82
17	تمثيل أصول الميزانية المالية المختصرة لسنة 2012	85
18	تمثيل خصوم الميزانية المالية المختصرة 2012	86
رقم الجدول	عنوان الجداول	الصفحة
01	مجالات البحث حول المقاولة	12
02	العمليات التي تم تنفيذ (50%) منها أو أكثر في تاريخ إعداد الميزانية	39

03	أمثلة على أنواع القرارات المبرمجة وغير المبرمجة	45
04	مقارنة بين القرارات المبرمجة وغير مبرمجة	47
05	القوائم المركز المالية لسنة 2012	83
06	القوائم التدفقات المالية لسنة 2012	84
07	الميزانية المالية المختصرة لسنة 2012	88
عنوان الملاحق		
رقم الملاحق		
01	وضعية الأشغال جزء خاص بالمؤسسة 1	
02	وضعية الأشغال جزء خاص بالمؤسسة 2	
03	وضعية الأشغال جزء خاص بالمؤسسة 3	
04	وضعية الأشغال جزء خاص بالمؤسسة 4	
05	وضعية الأشغال جزء خاص بالمؤسسة 5	
06	وضعية الأشغال جزء خاص بالمؤسسة 6	
07	وضعية الأشغال جزء خاص بالمؤسسة 7	
08	BILAN FISCAL ABREGE- Année 2012	

المقدمة

المقدمة:

شهدت الساحة الاقتصادية سلسلة من التغيرات والتحولات التي اتسمت باهتمام مختلف الباحثين الاقتصاديين وكذا دول العالم بمجال المقاولات التي أصبحت تلعب دورا مهما في النشاط الاقتصادي.

الأمر الذي جعله من أفضل وسائل الإنعاش الاقتصادي نظرا لسهولة تكيفه ومرونته التي تجعله قادرا على الجمع بين التنمية الاقتصادية وتوفير مناصب الشغل فضلا عن إمكانية وقدراته على الابتكار والإبداع والتحديد وتطوير منتجات جديدة، لذا كان لزاما على الدول النامية العمل على زيادة فعالية المقاولين وتذليل كافة الصعوبات التي تواجههم.

ومن ذلك، حيث ازداد الاهتمام حول إيجاد الطرق الوسائل المثلى التي تساهم في تذليل العراقيل التي تواجه مقاولي إذ انتهى الأمر بإقامة الحكومات للعديد من الشبكات الدعم والمرافقة التي تهدف إلى مساعدة ومتابعة المقاولين في تجسيد أفكارهم على أرض الواقع من خلال تزويدهم بالنصح والاستشارة اللازمة فيما يخص كل المراحل التي تمر بها عملية إنشاء مقاولات، وأيضا تقادي كل المخاطر التي تواجههم خاصة في المرحل الأولى التي تتضمن البحث عن فكرة المشروع ومصادرها باعتبار أن الأفكار الأولية هي التي تتحول فيما بعد إلى مشاريع ناضجة.

ومع ذلك تبقى المشروعات عرضة للعديد من المخاطر والتهديدات، ولذلك كانت محل دعم وتطوير للعديد من الدول العالم ومن المنظمات والهيئات الدولية والإقليمية، ويتجلى هذا الاهتمام في إعداد بنيتها الأساسية ونواتجها الحقيقية واستثمار مواردها البشرية باعتبار برامج تكوينية لتزويد أصحاب المشاريع المقاولات بالمعارف والمهارات اللازمة لتعزيز روح المقولة.

ويتمثل نظام العقود المقاولات أهمية كبيرة نظرا لضخامة قيمة هذه العقود وامتدادها على مدى عدة فترات محاسبية هذا من ناحية كما يمثل نشاط المقاولات جانبا هاما من جوانب النشاط الاقتصادي في المجتمع من ناحية أخرى.

ولا شك أن المحاسبة تلعب دورا حيويا في المحاسبة عن هذا النشاط وفي تنظيم الجوانب المالية والمحاسبية للعقود طويلة الاجل المرتبطة بهذه الأنشطة وذلك في مجالات عديدة مثل تحديد تكلفة عقد المقولة وقياس نتائج الاعمال العقد، بالإضافة إلى المعالجة المحاسبية لتكاليف وإيرادات هذا العقد. وتعد محاسبة التكاليف من بين المحاسبات التي يعتمد عليها المقاول من اجل تحديد تكاليفها وإيراداته لإنجاح النشاط والوصول الى أهداف المسطرة.

إن محاسبة التكاليف هي مصدر من أهم المصادر لتحديد البيانات التي تساعد في إدارة المشروع على القيام بوظائفها وتحقيق أهدافها.

وبناء على انتهاج المفاضل في محاسبة التكاليف وفي تسيير نشاطه فتؤدي به إلى اتخاذ القرارات، ان القرار عنصر مهم في معالجة قضايا ومشكلات قائمة، أو لمواجهة موافق تتطلب تجنب الوقوع في صعوبات أو لتحقيق الاهداف المسطرة حيث يتطلب من المفاضل اتخاذ قرارات ناجعة بتجميع ما يلزمها من المعلومات والحقائق.

الإشكالية الرئيسية:

ومن خلال ما سبق نطرح الإشكالية التالية:

ما مدى مساهمة محاسبة تكاليف نشاط المفاضلات في اتخاذ القرارات؟

الإشكاليات الفرعية ودراساتها:

ولتحليل هذه الإشكالية بطريقة معمقة قمنا بطرح الأسئلة الفرعية التالية:

- ما هو واقع المفاضل ونشاطه؟
- ما هي المحاسبة المنتهجة في نشاط المفاضلة؟
- كيف تعالج محاسبة التكاليف في عقود الانشاءات؟
- هل أن محاسبة التكاليف تساعد المفاضل على اتخاذ القرارات؟

فرضيات الدراسة:

يتطلب تحليل الإشكالية محل الدراسة اختبار صحة مجموعة من الفرضيات وهي:

- المفاضل ونشاطه يعتبر احدى ركائز الاقتصاد.
- المحاسبة المنتهجة في نشاط المفاضلات محاسبة التكاليف.
- تعالج محاسبة التكاليف بإستخدام في عقود الانشاءات.
- محاسبة التكاليف تساعد المفاضل على اتخاذ القرارات بناء على تحديد وضبط التكاليف.

أهمية الدراسة:

من الأهمية للبحث هو إثراء أو زيادة عنوان جديد للدراسة في هذا الموضوع وتوضيح الأهمية الكبرى التي يتحملها المقول داخل التركيبة الاقتصادية والاجتماعية، وكذلك جمع المعلومات والبيانات الخاصة بنشاط المقاولات وإظهار نقاط التي يعتمدون عليها في المهنة حيث توضح أو تقوم هذه الدراسة إلى تطوير مهنة المقاولات من خلال تعميق المعرفة عن نشاطاتها التشكيلية والإجرائية.

وأهداف الدراسة

وتسعى هذه الدراسة إلى تحقيق عدة أهداف تتمثل في الآتي:

- التعرف على استراتيجيات نشاط المقاول.
- مدى استعداد سياسة الاقتصادية في تكوين المقاولين.
- التعرف على محتوى محاسبة التكاليف

الإطار الزمني والمكاني:

إن مضمون الدراسة الحالة مرتبطان بالزمن الذي أجريت فيه الدراسة حيث يخص الجانب النظري دراسة مفتوحة، وفي الجانب العملي فدراسة حدد في السنوات التالية 2012

أسباب اختيار الموضوع:

يرجع سبب اختيارنا للموضوع إلى العوامل التالية:

- بحكم أن تخصصنا محاسبة يسمح بإتباع هذا النشاط واحترافه.
- رغبتنا في إلقاء الضوء على أهمية نشاط المقاول.
- محاولة معرفة دور الذي تلعبه محاسبة التكاليف وعلاقتها بنشاط المقاول.

أدوات الدراسة:

إن طبيعة الموضوع هي التي تحدد المنهج الواجب إتباعه قصد الإحاطة بأهم جوانب الموضوع، وعلى ذلك سنعتمد في دراستنا على المنهج الوصفي، الذي يناسب الجانب النظري للموضوع، خلال استعراض الجوانب النظرية ومحاولة تحليلها لإسقاطها على الواقع، أما جانب التطبيقي المتمثل في (دراسة حالة) تم إتباع المنهج الاستكشافي والوصفي

دراسات سابقة

- دراسة هلا باسم عبد الله الغصين، استخدام النسب المالية للتنبؤ بتعثر الشركات دراسة تطبيقية على قطاع المقاولات في قطاع غزة، لنيل شهادة ماجستير في إدارة الأعمال من كلية التجارة في جامعه الإسلامية، غزة سنة 2004، المتطرق الى أهم المؤشرات التي يعتمد عليها في اتخاذ قرارات رشيد وسليمة لتجنب الإفلاس والخسائر وتحقيق الأهداف المسطرة والوصول بالشركة لأقصى درجة الربح من أجل المساهمة في اقتصاد الوطني.

- دراسة أحمد بكاي، دراسة واقع المحاسبة في قطاع البناء والأشغال العمومية في ظل النظام المحاسبي المالي (SCF) دراسة ميدانية لولايي ورقلة والأغواط، لنيل شهادة ماجستير في العلوم التجارية، تخصص محاسبة مالية، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير فرع العلوم التجارية، جامعة قاصدي مرباح ورقلة 2015، المتطرق الى نوع النظام المحاسبي المطبق في هذه القطاعات في ظل النظام المحاسبي المالي (SCF)، والإيجابيات التي جاء بها من أجل إيجاد أصحاب المصالح في ذلك (الدولة، الضرائب الضمان الاجتماعي)

صعوبات الدراسة:

واجهتنا العديد من الصعوبات أثناء القيام بهذا البحث وهي كالتالي:

- إن الموضوع البحث جديد وقلة الدراسات ومحدوديتها نسبيا في الموضوع.
- قلة المراجع ذات صلة بالموضوع المقول.
- ندرة الدراسات السابقة حول الموضوع.
- صعوبة الحصول على معلومات والوثائق ثبوت الوضعية.
- عدم تقديم وتصريح الحقيقة عن مردوديات المقول.

هيكل الدراسة:

من اجل تغطية البحث قمنا بتقسيم البحث الي فصلين نظري و فصل تطبيقي اي دراسة حالة، و خصصنا الفصل الاول والمقسم بدوره إلى مبحثين المبحث الاول يتمثل الاطار النظري لظهور المقول عبر العصور و في العصر الحديث و خاصة الجزائر اما المبحث الثاني فهو يتكلم عن ظهور محاسبة تكاليف و تعريفها و كذلك تعلقها بالمقاول وكذلك المعالجة المحاسبية لنشاط المقاول اما الفصل الثاني فله مبحثين المبحث الاول يتكلم عن محاسبة تكاليف و ايرادات العقود وكيفية تحديد نسبة الانجاز من المشروع و تحديد نسبة الربح و الخسارة في العقود المنتهية و الغير منتهية اثناء اعداد الميزانية اما المبحث الثاني فيعكس قدرة

المقاول و حسن تسيير و الذي يتجلى في اتخاذ قرارته من اجل تحقيق النتائج المسطرة اما الفصل الثالث فهو عبارة عن دراسة حالة ميدانية لإحدى المقولات التي تنشط في البناء حيث نتبعنا كيف شارك في المناقصة و كيف قدم تكاليف المشروع طبقا لقانون الصفقات الجزائي و كيف اسندت له الحصة بداء في تحصيل مبلغ الصفة عن طريق الوضعيات و كيف تم خصم مبلغ الصمان.

الفصل الأول:

الإطار النظري للمقاولة ومحاسبة تكاليف المقاولة

تمهيد:

أن من بين النشاط التي يتخذها الإنسان مهنة في حياته هي المقاولة والتي سوف نتطرق إلى كيفية إنشائها وظهورها وانتشارها في هذا العالم والدور الفعال الذي يلعبه المقاول في المساهمة في التنمية الاقتصادية، وكذلك كيفية اعتماد محاسبة التكاليف في هذا النشاط، ومن هذه المعلومات كان تقسيمنا كالتالي:

المبحث الأول: ماهية المقاولة ظهور نشأتها في الجزائر.

المبحث الثاني: مدخل لمحاسبة تكاليف المقاولة.

المبحث الأول: ماهية المقابلة ظهور نشأتها في الجزائر

إن الإنسان في هذا الوجود له عدة نشاطات مختلفة من أجل تلبية حاجياته وتأقلمه في هذه الحياة ومن أهم هذه الأعمال نجد مهنة المقابلة التي يعتمد عليها البعض لتوفير متطلبات يومية ومن هنا سوف نتطرق الى تعريفها وتاريخ إنشائها وتصنيفها وكل ما يتعلق بهذه المهنة.

مطلب الأول: مفهوم المقابلة

أولاً - تعريف المقابلة: لقد تطور هذا مع مرور الزمن، في فرنسا وخلال العصور الوسطى كانت كلمة المقاول تعني الشخص الذي يشرف على مسؤولية ويتحمل أعباء مجموعة من الأفراد، ثم أصبح الفرد الجريء الذي يسعى من أجل تحمل مخاطر اقتصادية. أما خلال القرنين السادس عشر والسابع عشر فقط كان يعد الفرد الذي يتجه إلى أنشطة المضاربة¹. ويعتبر "Richard Cantillon" (1730م) أول من وضع مفهوماً للمقاول، ثم جاء بعده العديد من الباحثين من المدرسة التقليدية الفرنسية أمثال "Turgot" (1776م) وبعدها "Jean-Baptiste say" (1803-1829م) و"Trade" (1890م) وكذلك كان الموضوع محل اهتمام المدرسة النمساوية وتمثل ذلك في أعمال كل من "Knight" (1921)، "Mises" (1949-1985م) و"Schumpeter" (1934م)، وكذلك أعمال كل من "Kirzner" (1973م) و"Baumol" (1986م)، "Casson" (1982م) ويمكن تلخيص أهم التعاريف فيما يلي:

- أ - **Cantillon**: المقاول هو صاحب رأس المال الذي يتحمل المخاطر الناجمة عن اللائقين البيئية.
- ب - **D.McClelland**: المقاول هو الشخص الديناميكي الذي يخوض مخاطر محسوبة.
- ج - **Knight**: المقاول هو الذي يتصرف على أساس توقعاتهم لتقلبات السوق، ويتحمل اللائقين في ديناميكية عمل السوق².
- د - **Kizner**: المقاول هو الشخص حساس للفرص.
- هـ - **Schumpeter**: تتمثل في أحداث حالة تخل بالتوازن وتكسر الروتين من أجل إحداث التغيير، فالمقاول حسبه تتمثل مهمته في إعادة حالة التوازن باستغلال الفرص الناتجة عن اختلاله، فالخاصية الأساسية للمقاول تتمثل في ادراكه لوجود فرص مربحة معرفة بالفرق بين أسعار المدخلات وأسعار المخرجات³.

¹ حذري توفيق، حسين الطاهر، المقابلة كخيار فعال لنجاح المؤسسات الصغيرة والمتوسطة الجزائرية "المسارات والمحددات" مداخله ضمن الملتقى الوطني حول واقع وآفاق النظام المحاسبي

المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، جامعة الوادي، الجزائر، 2013 ص: 3

² الجودي محمد علي، نحو تطوير المقاولاتية من خلال التعليم المقاولاتي، اطروحة دكتوراه في علوم التسيير، كلية علوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خضير بسكرة،

2014-2015، ص: 21

³ نفس المرجع اعلاه، ص: 7

وهنا يتفق هؤلاء الباحثون على أن المقاول يقوم بإنشاء مؤسسة أي أن يعمل في ظل لا يقين البيئة بصفة عامة وتقلبات الأسواق بصفة خاصة، ويتحمل المخاطر الناجمة عن ذلك (مخاطر مالية، جسدية، عائلية، نفسية).¹

أما اللجنة الأوروبية عرفت المقاول كما يلي: "المقاول يمكن اعتباره ذلك (أو تلك) الفرد الذي يأخذ ويتحمل الأخطار، بجمع الموارد بشكل فعال، يبتكر في إنتاج خدمات ومنتجات بطرق إنتاج جديدة، يحدد الأهداف التي يريد بلوغها".²

بعد تمعن مليا في التعاريف المذكورة سابقا والتي تزامنت التطور الاقتصادي يمكن تحديد تعريف للمقاول وذلك كالتالي:

المقاول هو الشخص الذي لديه الإرادة والقدرة وبشكل مستقل "إذا كان لديه الموارد الكافية" على تحويل فكرة جديدة أو اختراع إلى ابتكار يجسد على أرض الواقع بالاعتماد على معلومة هامة من أجل تحقيق عوائد مالية عن طريق المخاطر ويتصف بالإضافة إلى ما سبق بالجرأة، الثقة بالنفس، المعارف التسييرية، والقدرة على الإبداع. وبهذا يقود التطور الاقتصادي.³

ثانيا - خصائص ومميزات المقابلة: لقد تم وضع هذه الصفات في مجموعات (الخصائص الشخصية، الخصائص السلوكية، الخصائص الإدارية) ليسهل فهمها وربطها وذلك كما يلي:

أ - **الخصائص الشخصية:** حسب "R.Papin" هناك تعدد وتنوع كبير في الجوانب الواجب توفرها لدى المقاول الناجح، فليس بالإمكان اقتراح صفة تسمح بالقول أنه لدى شخص ما مزايا المقاول الناجح أم لا، ولكن هناك حد أدنى من الصفات التي ينبغي توفرها لدى الشخص صاحب الفكرة والتي يمكن حصرها فيما يلي:

1 - **الطاقة والحركة:** سلوك ضروري لا يمكن الاستغناء عنه لأن عملية إنشاء مؤسسة تتطلب بذل جهد معتبر وتهيئة الوقت الكافي والطاقة اللازمة لإنجاز الأعمال.

2 - **القدرة على احتواء الوقت:** ينبغي على صاحب الفكرة القيام بتطوير مجموعة من الأنشطة في الحاضر، والتي سوف لن يكون لها أي أثر إلا لاحقا، فلا يمكن تصور نجاح مؤسسة دون التفكير في المستقبل وتحديد الرؤية على المدى المتوسط والطويل.⁴

¹ الجودي محمد علي، مرجع سبق ذكره، ص: 21

² كمال مرداوي، كمال زموري، الابتكار كمصدر أساسي لنجاح سيرة المقاولات في ظل رهانات اقتصاد السوق، مداخلة في الملتقى الوطني حول المقاولاتية "تكوين وفرص الأعمال"، كلية علوم التسيير والاقتصاد، جامعة محمد خضير بسكرة، الجزائر، أيام: 6-7-8/أفريل 2010، ص: 07.

³ خذري توفيق، حسين بن الطاهر، مرجع سبق ذكره، ص 4

⁴ صندرة سايي، محاضرات في إنشاء المؤسسة، جامعة قسنطينة 2، عبد الحميد مهري، 2014-2015، ص: 9-10

- 3 - القدرة على حل مختلف المشاكل: فقد تواجه المقاول عدة عقبات وهذا ما يفرض عليه محاولة حلها واللجوء في بعض الأحيان إلى أطراف أخرى ومع ذلك لا يجب نقل كل المشاكل إلى استشاري ما، لأنه ما قد يشكل له مشكلة لا يكون كذلك بالنسبة إلى استشاري أو مساعد.
 - 4 - تقبل الفشل: يشكل الفشل جزءا من النجاح وبالنسبة للمقاول الفشل، الخطأ والحلم هي مصادر لاستغلال فرص جديدة، وبالتالي تحقيق نجاحات مستقبلية.
 - 5 - قياس المخاطر: ينبغي أن يواجه المخاطر التي تواجهه في المستقبل وألا يعتمد على الحظ الذي نادرا ما يتكرر، فالنجاح يأتي نتيجة لجهود طويلة وعمل دائم وتقييم مستمر للنشاط.
 - 6 - التحديد والإبداع: فلا استمرار المؤسسة يجب أن تتطور من ناحية منتجاته أو هياكله أو مخططها الاجتماعي، لهذا تنشأ ضرورة للإنفتاح على التجديد والتطور، وهذا ما يتطلب قدرة على التحليل واستعداد للاستماع..
 - 7 - الثقة بالنفس: فيها يجعل المقاول أعماله ناجحة، حيث يملك شعورا متفوقا وحساسا بأنواع المشاكل المختلفة بدرجات أعلى إذ أظهرت الدراسات أن المقاولين يملكون الثقة بالنفس وقدرة على ترتيب المشاكل المختلفة وتصنيفها والتعامل معها بطريقة أفضل من الآخرين.
- بالإضافة إلى خصائص أخرى مثل: الاندفاع للعمل، الالتزام، التفاؤل، الرغبة في الاستقلالية..... إلخ والشكل التالي يوضح أهم خصائص المقاولين¹.

الشكل رقم 1: يوضح صفات الأربع للمقاول في العالم



المصدر: لهواري سعيد، محددات نمو المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، جامعة امحمد بوقرة بومرداس، 2007، ص: 33.

¹ صندرة سايب، مرجع سبق ذكره، ص: 9-10

من خلال الشكل يتبين لنا أربع خصائص للمقاولين تبعا للتطور أو التقليد وكذلك تبعا للجماعة أو الفردية، فنجد المقاول الليبرالي مقاولا متطورا ذو منطق فردي، أما المقاول الشبكي فهو مقاول متطور ذو منطق جماعي، أما المقاول التعاوني فهو مقاول تقليدي غير متطور وذو منطق فردي وعكسه المقاول غير الرسمي الذي يعتبر مقاولا تقليديا ذو منطق جماعي.

ب - الخصائص السلوكية: يمتلك المقاول نوعين من المهارات وهي

1 - المهارات التفاعلية "Interaction Skills": وتمثل مجموعة المهارات من حيث بناء وتكوين علاقات إنسانية بين العاملين والإدارة والمشرفين على الأنشطة والعملية الإنتاجية، والسعي لخلق بيئة عمل تفاعلية تستند إلى التقدير والاحترام والمشاركة في حل المشكلات ورعاية وتنمية الابتكارات، فضلا عن تحقيق العدالة في توزيع الأعمال وتقسيم الأنشطة وإقامة قنوات اتصال متفاعلة تضمن سير العمل بروح الفريق الواحد، وهذه المهارات توفر الأجواء لتحسين الإنتاجية وتطوير العمل.

2 - المهارات التكاملية "Intégration Skills": المقاولون يسعون باستمرار إلى تنمية مهاراتهم التكاملية بين العاملين، حيث تصبح المؤسسة أو المشروع وكأنه خلية عمل متكاملة وتتضمن إنسانية الأعمال والفاعليات بين الوحدات والأقسام.

ج - الخصائص الإدارية: تشتمل على تشكيلة أو توليفة متنوعة من المهارات نذكر منها ما يلي

1 - المهارات الإنسانية: تمثل الخاصة بالتعامل الإنساني والتركيز على إنسانية العاملين، ظروفهم الإنسانية والاجتماعية وتهيئة الأجواء الخاصة بتقدير واحترام الذات فضلا عن احترام المشاعر الإنسانية والكيفية التي يتم فيها استثمار الطاقات خلال بناء عمل تركز على الجانب السلوكي والانساني.

2 - المهارات الفكرية: وتتطلب إدارة المشروعات مجموعة المهارات الفكرية وامتلاك المعارف والجوانب العلمية والتخطيطية والرؤيا لإدارة مشروعه والقدرة على تحديد السياقات والنظم وصياغة الأهداف على أسس الرشده والعقلانية.

3 - المهارات التحليلية: وتهتم بتفسير العلاقات بين العوامل والمتغيرات المؤثرة حاليا ومستقبليا على أداء المشروع وتحليل (الأسباب وتحديد عناصر القوة والضعف الخاصة بالبيئة الداخلية للمشروع، عناصر الفرض والتهديدات المحيطة بالمشروع في بيئة الخارجية، تحديد أثر ذلك على المركز التنافسي للمؤسسة، سلوكيات المنافسين وتصوراتهم المستقبلية وكذا سلوكيات المستهلكين وأثر ذلك على الحصة السوقية للمشروع، والجوانب المالية والمحاسبية والإنتاجية والتسويقية وغير ذلك¹.

¹ لفقيه حمزة، تقييم البرامج التكوينية لدعم المقاولة، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير تخصص: المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، جامعة بومرداس، الجزائر، 2009، ص 17-18

4 - **المهارات الفنية (التقنية):** وتتمثل في المهارات الأدائية ومعرفة طبيعة العلاقات بين المراحل الإنتاجية، والمهارات التصميمية للسلع ومعرفة كيفية أداء العديد من الأعمال الفنية خاصة فيها يتعلق بتصميم المنتج وكيفية تحسين أدائه وكل ما يرتبط بالجوانب التشغيلية، ومعرفة كيفية تركيب الأجزاء وصيانة بعض المعدات والآلات، والمكونات الأساسية للآلات والمعدات¹

وهذه المهارات تكون ذات تأثير كبير في بعض المهن، كما هو الحال في مصانع الملابس والأقمشة، أو الشركات ذات الطبيعة التصنيعية والفنية كالنجارة والمشاغل الأخرى، وحتى في بعض المجالات الخدمية كصيانة الأجهزة الكهربائية والمعدات الأخرى، حيث ينظر العاملون إلى المقاولين وكأنهم المرجع الأساسي لهم في هذا النشاط.

ثالثاً - أنواع المقاولين وتصنيفاتهم: لقد قسمت النظرية الاقتصادية المقاولين من حيث السلوك إلى ثلاثة أنواع رئيسية وهي: المبدع، المخاطر، المدير.

ولقد قسم Mintzberg المقاولين إلى أربع مجموعات وهي: المقاولين ذوي الإمكانية، والرياديين الذين لديهم النية لإقامة مشروع، ورياديين فعليين، ورياديين ليست عندهم النية لبدء وإنشاء مشروع جديد.

وقد قسم بعضهم مثل Ucbasaran المقاولين إلى أنواع أخرى مثل: مقاول أصيل، ومقاول مبتدئ، ومقاول تسلسلي أو تنابعي، ومقاول احتوائي، فالمقاول الأصيل يحوي مفاهيم متعددة كالتي تم تبينها في مختلف التعاريف، أما المقاول المبتدئ أو الأولي فهو الذي يملك مشروعاً واحداً ولكن عنده خبرة سابقة في ملكية المشاريع وإدارتها كونه مؤسساً لهذا المشروع أو أحد ورثته أو قد يكون مشتر لهذا المشروع، والمقاول التسلسلي أو التنابعي هو المقاول الذي يملك مشروعاً واحداً في وقت واحد بعد أن قضى فترة زمنية في مشروع سابق، والمقاول الاحتوائي هو الذي يملك أكثر من مشروع واحد في وقت زمني واحد.

نلاحظ من التقسيمات والأنواع السابقة للمقاولين تعدد وتنوع تصنيفاتهم، وقد يعزى ذلك إلى اختلاف المنهج الفكري والخلفية العلمية لكل باحث بالنظر إلى تصنيف المقاولين وإبراز تطبيقاتهم وأنواعهم المختلفة واختلاف طبيعة الفرصة ونوعها².

¹ لفقيه حمزة، مرجع سبق ذكره، ص: 18

² مجدي عوض مبارك، الريادة في الأعمال المفاهيم والنماذج والمداخل العلمية، عالم الكتب الحديث، إربد، الأردن، 2009، ص: 39

المطلب الثاني: ظهور المقاولة في الجزائر

أولاً - بروز المقاول الجزائري "بعد المسار الاجتماعي": في دراسته المعنوية بـ "الصناعيين الجزائريين" حاول من جهته Jean Peneff معرفة الشروط الاجتماعية التي ساهمت في ظهور هذه الفئة، وذلك من خلال اعتماده على بعد المسار الاجتماعي والذي حاول ضبط من خلال مجموعة من المتغيرات السوسيولوجية منها: الأصل الاجتماعي، الأصل الجغرافي، المستوى التعليمي والمسار المهني.

لقد حاول الباحث الكشف عن مختلف الاستراتيجيات المتبعة من قبل المقاولين الجزائريين الموضوعين تحت الدراسة في خلق مؤسساتهم وإنشاء مشاريعهم الصناعية حيث أعطى تعريفا إجرائيا للمقاول يتمثل في أنه شخص له كافة الصلاحيات في مؤسسته فهو منشؤها ومسيرها على كافة¹. المستويات. ليتوصل الباحث إلى تحديد الأصول التالية للمقاولين الجزائريين:

أ - **المقاولون التجار:** الذين هم في غالب الأحيان من أصول ريفية تعليمهم بالمدارس العربية الإسلامية (مدرسة ابن باديس)، أغلب نشاطاتهم تتمثل في الاستيراد والتصدير وتجارة الجملة وهناك منهم من مارس نشاطات اقتصادية خارج الجزائر ومع صدور قانون الاستثمارات عام 1966م (وثيقة للبحث) حولوا نشاطهم للصناعة.

من مميزات هذا النوع من المقاولين هو طبيعة التحول في النشاط الذي جاء في ظروف اقتصادية وسياسية معينة، لكن رغم هذا التحول وجد الباحث أن هؤلاء لا يزالون يتصرفون بعقلية ومنطق التاجر وذهنية البيع على حساب عقلانية الإدارة والتسيير والوظائف المرتبطة بها مما يجعلهم مضطرين للاستعانة بأصحاب الاختصاص.

ب - **المقاولون غير الميسرين:** والذين يكوّنون إدارة مصانعهم إلى تقنيين أو مسيرين وإطارات أجنبية بفعل المشاركة في رؤوس الأموال المستثمرة، مقابل اهتمامهم بنشاطات الاستيراد والتصدير والملكية العقارية، هذه الفئة تمثل في أغلبها من كانوا موظفين خلال الفترة الاستعمارية ومن أصحاب المستوى التعليمي الثانوي والجامعي، وممن لم يشاركوا في الثورة، كما أن الباحث وجد صعوبات في التعامل معهم نظرا لأنهم يملكون شخصيات متكئة جدا.

ج - **المقاولون العمال:** وهم من العمال المؤهلين أو الإداريين والإطارات المتوسطة ممن يشاركون في أعمال حرة لتحسين دخلهم وفي أغلب الأحيان دون ترك وظائفهم الأصلية لأسباب تكتيكية مرتبطة بالدرجة الأولى بصعوبة المحافظة على النشاط الحر مقابل وظائفهم الحكومية، هاته الفئة يتمثلها بعض الإطارات السابقة في التسيير الذاتي ومنخرطون ومناضلون وجبهة التحرير وبعض الضباط السابقين في جيش التحرير الوطني، أما عن أصولهم

¹ بدراري سفيان، ثقافة المقاولة لدى الشباب الجزائري المقاول "دراسة ميدانية بولاية تلمسان"، رسالة مقدمة ليل شهادة الدكتور - ل.م.د،- تخصص علم الاجتماع التحية البشرية، كلية العلوم الإنسانية والعلوم الاجتماعية، جامعة أبي بكر بلقايد تلمسان، الجزائر، 2014-2015، ص 46

الاجتماعية فأغلبهم من أسرة فقيرة ريفية وبعض التجار البسطاء وممن يملكون تعليما جيدا في المدرسة الابتدائية الفرنسية، لا يملكون شهادات ولكن يملكون تكوينا تطبيقيا ملائما من خصائصهم احتكاكهم بالوسط الصناعي خاصة أولئك الذين كانت لهم تجارب في المهجر، هذا ما أعطاهم نوعا من الخبرة الميدانية ومن خصائصهم أنهم يشاركون بأنفسهم في الأعمال كما أنهم ومن خلال خبرتهم واحتكاكهم يملكون القدرة على العمل بالآلات وأجهزة قديمة أو معطلة بعد إصلاحها هذا ما يفسر طبيعة المنتجات لديهم ذات النوعية الرديئة لكنها مستهلكة في السوق خاصة من قبل ذوي الدخل الضعيف، لكن رغم كون هذه المؤسسات ذات وزن اقتصادي خفيف، تلعب هذه الرأسمالية الصغيرة دورا غير متجاهل في عرض التشغيل والسوق.....¹.

هذا النوع من المقاولين ذوي الأصل الاجتماعي القادم من الطبقات الشعبية والمتوسطة يعطي حسب رأي الباحث للرأسمال الجزائري طابعا خاصا².

من خلال ما سبق يتبين أن بعد المسار الاجتماعي يوضح أنه هناك تميز بين المقاول الصناعي صاحب الخبرة والذي احتك مع العالم الصناعي وتعلم واكتساب خبرات خاصة في مجال تسيير المؤسسة ورؤوس الأموال، والمقاول "التجاري" الذي يوكل مهام تسيير مؤسسته إلى أصحاب الاختصاص واهتمامه بعمليات البيع مكتفيا بتسيير رأسماله فقط.

ثانيا - المقاول الجزائري الجديد "بعد التحول": هي محاولة لمعرفة خصائص هذه الفئة التي ظهرت وتطورت في ظل ميكانيزمات "سوسيو" اقتصادية متناقضة (مرحلة ما بعد إصلاحات 1988) منتمة إلى قواعد الاقتصاد الموجه (اقتصاد وتعاملات لا رسمية، الحماية الجمركية للسوق، وجود الاحتكار) وفي نفس الوقت تلك المتعلقة باقتصاد السوق (تحرير الأسعار، حرية المبادرة، سيولة الأملاك ورؤوس الأموال وبالتالي ظهور هؤلاء المقاولين الجدد كان في ظروف غير مستقرة ومتناقضة في معظمها³.

التساؤل الرئيسي الذي انطلق منه "يعقوب أحمد" هو هل بإمكان المقاولين الجدد التحول إلى فاعلين اقتصاديين فعليين وفئة اجتماعية حاملة لمشروع اقتصادي واجتماعي جديد؟ وكانت أهم مؤشرات التي اعتمدت عليها الباحث لمعرفة وتحديد خصائص هؤلاء الفاعلين تتمثل في المسار الشخصي وكيفية ولوج المجال الاقتصادي.

¹PENEFF J, « les chefs d'entreprise en Algérie », in actes du colloque : entreprises et entrepreneurs en Afrique, (19 et 21eme siècle), Editions l'Harmattan, Paris, tome 2, 1983, p p 576-57

²PENEFF J, « Industriels algériens », CNRS, France, 1981, p 94.

³BOUYAKOUB, « Les nouveaux entrepreneurs en Algérie en période de transition: la Dimension transnationale », in les Cahiers du CREAD, CREAD, Alger, n40, 2eme trimestre, 1997, p16.

لقد رأى الباحث أن المقاولون الجدد (عينة الدراسة كانت 35 مقاولاً ممن بدؤوا نشاطهم بعد سنة 1989) يتميزون من حيث السن بشبابيتهم نسبياً ومن ذوي المستويات التعليمية الجامعية والحاصلين على شهادات الهندسة أو العلوم الإنسانية والاجتماعية وهذا ما يمثل حسب الباحث أحد عناصر القطعية مع مقاولي سنوات السبعينيات، أما عن أصولهم الاجتماعية فهي في غالبيتها قليلة الصلة بالفلاحة، فأغلبهم من عائلات مارست التجارة أو من الحرفيين والصناعيين ولولجهم لعالم الأعمال كان بفضل مساعدات عائلية أو تحويل نشاطهم العائلية أو التشارك في الأموال.

فيما يخص طبيعة النشاط الاقتصادي لاحظ الباحث هيمنة القطاع التجاري، وربط ذلك بتحرير الشامل والسريع للتجارة الخارجية بعد إمضاء اتفاقية Stand Bay عام 1994 وتأثيراتها على توسع التجارة في بلاد، وعن الطابع القانوني المهيم لهذا المؤسسات فإنها في أغلبها مؤسسات ذات مسؤولية محدودة SARL والتي تتوافق مع الشراكة العائلية لكن يبقى أن هذه المؤسسات عرفت وتعرف بتحويلات بطيئة نحو العنصرية.

إذن المقاولين الجدد عبارة عن فاعلين اقتصاديين ويبحثون عن التميز والتفرد مقارنة مع أرباب العمل القدامى، هؤلاء المقاولين لا يكونون مجموعة متجانسة، كما أن تدخل الدولة من خلال الرقابة والأوضاع الأمنية، أضعف من حركة لدى هذه الفئة مع الإصرار على مبدأ تحقيق ربح سريع¹.

المطلب الثالث: انتشار المقولة في الجزائر وإجراءات العمل

أولاً - انتشار المقولة: ساعد تعدد النظريات التي تناولت دراسة المقاول في العلوم الاقتصادية أو علوم التسيير أو العلوم السلوكية على الاهتمام المتزايد بالمقاول، حيث شهدت سنوات الثمانيات (1980م) انتشار واسع للأبحاث في مجال المقاولات على مستوى جميع تخصصات العلوم الإنسانية والإدارية تقريبا، وكان هناك حدثين هامين أبرز هذا التحول؛ يتمثل الحدث الأول في نشر أول "موسوعة" حول وضعية المعارف المرتبطة بمجال المقاولات والثاني هو تنظيم أول مؤتمر حول هذا التخصص الجديد ويجري في نهاية كل السنة الجامعية، وقد عرف آنذاك باباسون (Basson).

في الواقع إن القراءات التي نقوم بها حول محتويات وقائع المؤتمر السنوي مثل الذي أجراه باباسون والمعنون «حدود البحث في مجال المقولة» وكذلك تلك المتعلقة بـ "Conseil international de la petite entreprise" CIPE يمكن أن يسمح لنا باستخراج الموضوع الأكثر ترددا خلال انعقاده.

لذا تم استخراج خمسة وعشرون (25) موضوعا الأكثر شيوعا في هذا المجال من خلال الرجوع إلى المحتويات (البيبلوغرافيا) الأكثر شمولاً والتي تم نشرها في هذا المجال.

¹ بدرأوي سفيان، مرجع سبق ذكره، ص: 50.

ومن المهم الإشارة إلى أن تطور تخصص المقولة هو مختلف عن باقي التخصصات الأخرى، حيث كانت هناك عدة أبحاث أغلبها انطلقت من ثقافة ومنطق المناهج المتبناة من طرف كل تخصص إعطاء اهتمام لدراسة المقولة والمؤسسات الصغيرة والمتوسطة. ولقد تم حيازة أول شهادة دكتوراه في هذا المجال في بداية الثمانينات (1980م)، ولكن أكثر الباحثين الذين اهتموا بهذا المجال ذوي التخصصات بعيدة عن المقولة، ولم تكن هذه الأخيرة الحقل الأساسي الذي كانوا يعملون على دراسته، بل أن أنشطتهم البحثية والتعليمية المرتبطة بالمقولة كانت تشكل ملحق لأنشطتهم الرئيسية.

ولكن ازدادت فيما بعد أعداد الباحثين شيئا فشيئا، وبدأ بذلك تسخير وقت واهتمام أكبر للبحث في مجال المقولة. هذا وشيئا فشيئا بدأت تتزايد اهتمامات الدول حول الأبحاث التطبيقية والنظرية في هذا المجال، وذلك استجابة لتطوير حاجات الطلاب والزبائن حول المقولة، وكان من الضروري تواجد عدد معتبر من الأساتذة والباحثين الذين ينبغي عليهم معرفة المقولة والمؤسسات الصغيرة والمتوسطة.

إضافة إلى ذلك فإن إدماج واعتماد تخصص المقولة في التخصصات الأخرى وخاصة العلوم الإنسانية والعلوم الإدارية يشكل ظاهرة فريدة من نوعها والتي لم يحدث مثلها من قبل في التكوين النموذجي لأي تخصص آخر في مجال العلوم الإنسانية، والجدول الموالي يبين الاهتمامات الكبيرة في مجال المقولة¹:

جدول رقم 1: يوضح مجالات البحث حول المقولة

المناهج	المختصين	المواضيع	الزبائن
• كيمي	• علماء الاقتصاد • علماء الاجتماع	• السياسات الحكومية • التنمية الجوهرية	• النظام السياسي
• كمية وكيفية	• علماء السلوكيات • علماء الاجتماع • علماء الأنثروبولوجيا	• مواصفات المقاول • الوسط المقاول	• المقاولون • المقاولون المحتملون • المعلمين
• كمية وكيفية	• علوم التسيير	• تطبيق الأعمال • نشاطات التسيير • التمويل • القائد الإداري • التفكير الاستراتيجي	• المقاولين • المقاولين المحتملين • المعلمين • مجلس المقاولين

المصدر: Harold P. Welsch, *Entreneurship: the way ahead*, New York, 2004, p.35.

¹ صندرة سايي، مقارنة نظرية حول تطور الفكر المقاولي، مجلة العلوم الإنسانية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة قسنطينة 2، الجزائر، 2013، عدد 40، ص ص: 222-223

وبالتالي فإننا نلاحظ أن كل التخصصات السياسية والاقتصادية والخاصة بعلوم التسيير قامت بمعالجة جانب من جوانب المقولة، اعتمادا على أسس كمية وكيفية محددة، وتتنامى اليوم الأبحاث في هذا المجال وتنشعب إلى حد عدم القدرة على تعدادها وحصرها¹.

ثانيا - إجراءات العمل: تبدأ عملية المقولة بالخطوات التالية:

- 1 - الإعلان عن عملية المقولة عن طريق جهة الاستناد من خلال المناقصة بأنواعها، الممارسة أو من خلال الأمر المباشر.
- 2 - تقوم شركات المقاولات بشراء نسخة من كراسة الشروط لدراستها.
- 3 - قيام شركة المقاولات بإعداد دراسة فنية ومالية عن هذه العملية وذلك لحساب تكلفة هذه العملية.
- 4 - قيام شركة المقاولات بتقديم عطاء (مظروف) فني، عطاء (مظروف) مالي لجهة الإسناد مرفقا به تأمين ابتدائي أو خطاب ضمان.
- 5 - تقوم جهة الإسناد في الموعد المحدد لفض المظاريف بدراسة العطاءات الفنية المقدمة من الشركات وفي حالة قبول العطاء الفني يتم دراسة العطاء المالي وفي حالة القبول يزداد التأمين الابتدائي بنسبة من قيمة العطاء أو يزداد خطاب الضمان النهائي بالقيمة المطلوبة طبقا للتعاقد وفي حالة عدم قبول العطاء ترد قيمة التأمين الابتدائي أو خطاب الضمان.
- 6 - بعد قبول العطاء تقوم شركة المقاولات بإعداد مقايضة للأعمال الواجب القيام بها ثم عمل العقد بين جهة الإسناد والشركة (المقاول العمومي).
- 7 - استلام موقع العمل وبدء التجهيز لإتمام الأعمال المطلوبة طبقا للعقد مع جهة الإسناد.
- 8 - قيام المقاول العمومي بكافة الأعمال لإتمام عملية المقولة أو يقوم بإسناد جزء من هذه الأعمال لمقاولي الباطن وفي هذه الحالة يتم إعداد عقد بين المقاول العمومي ومقاول الباطن.
- 9 - يوضح به الأعمال المطلوب القيام بها ومدة التنفيذ.
- 10 - يتم عمل مستخلصات الأعمال التي يتم الإنهاء منها بمعرفة محاسب الموقع ويتم توقيعها منه ثم من مدير المشروع ثم تعتمد من الاستشاري وبعد ذلك يتم صرف مستحقات المقاول.
- 11 - بعد الإنهاء من كافة الأعمال يتم عمل مستخلص ختامي وإعتمادا من الاستشاري في ضوء المقايضة والعقد المعديين مسبقا.

¹ صندرة سايب، مرجع سبق ذكره، ص 223

12 - يتم تسليم المواقع لجهة الاسناد.

13 - بعض المقاولات تحتاج إلى فترة اختبار (تجارب) على أساسها يتم اعتماد المستخلص¹

المبحث الثاني: مدخل لمحاسبة تكاليف المقولة

يتعامل المحاسب في مباشرة عمله بعدة أنواع من المحاسبة من أجل الوصول إلى نتائج إيجابية وكل حسب الهدف والحاجة إليها ومن أهمها نجد محاسبة التكاليف والتي تهدف إلى تحديد تكلفة الانتاج، أو إحدى مراحله وهذا ما سوف نتطرق له في هذا المبحث.

المطلب الأول: مفهوم محاسبة التكاليف

إن موضوع محاسبة التكاليف يمكن أساساً في دراسة وحساب التكاليف وتحليلها ومراقبتها لمختلف مستويات النشاط الاقتصادي مثل: تكلفة الشراء، تكلفة الإنتاج، سعر التكلفة والنتيجة التحليلية للمؤسسة. سوف نقوم في المطلب بعرض مختلف التعاريف لمحاسبة التكاليف ومراحل تطورها وأهدافها ووظائفها.

أولاً - تعريف محاسبة التكاليف:

أ - **التعريف الأول:** "محاسبة التكاليف هي وسيلة لمراقبة التسيير تعتمد على عرض التكاليف وتصنيفها وتحميلها على الأقسام الإنتاجية، وتسمى أحياناً بالمحاسبة الصناعية، غالباً ما تستعمل في المجال الصناعي"².

ب - **التعريف الثاني:** "محاسبة التكاليف هي تقنية تحليل الأعباء والمنتجات بهدف تقييم السلع والمنتجات المباعة وكذا مراقبة الشروط الداخلية للاستغلال"³.

ج - **التعريف الثالث:** "هي أحد فروع المحاسبة المالية وكأداة تحكمها مجموعة من المبادئ والأصول المحاسبية، تساعد الإدارة في الرقابة على استخدام عوامل الإنتاج المتاحة لها والتخطيط للمستقبل، كما تقوم بتتبع وتسجيل وتحليل التكاليف لغرض استخدامها بأقصى درجة من الفعالية"⁴.

د - **التعريف الرابع:** "هي تطبيقات التكلفة ومبادئ حسابات التكاليف، الطرق والتقنيات لعلم وفن أساليب التحقق من التكاليف، والسيطرة عليها ومراقبتها، وتحديد مقدار الربحية وعرض المعلومات لأغراض اتخاذ القرارات الإدارية"⁵.

¹ محمود محمد علي حسن، دراسة عن نشاط المقاولات، رئيس مصلحة الضرائب على المبيعات، 2014، ص 9-10

² هادي خالد، دور المحاسبة التحليلية في تحديد سياسة التسعير للمؤسسة الاقتصادية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد حضير بسكرة، 2012-2013، ص 30

³ A.Rappin et J.Poly, **Comptabilité Analytique d'exploitation**, DUNOD, Paris, 2e édition, 1996, P10.

⁴ إسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف بين النظرية والتطبيق، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2006، ص 23

⁵ عماد يوسف الشيخ، محاسبة التكاليف، دار إثراء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008، ص 13

ومن هذه التعاريف يمكن القول أن محاسبة التكاليف هي أداة لمعالجة المعلومات وفق مبادئ وقواعد محاسبية للوصول إلى النتائج، كما نعتبر أداة من أدوات مراقبة التسيير يتم الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات¹. إن محاسبة التكاليف أربعة استخدامات كبيرة ومتميزة وهي:

1 - تحديد سعر المبيعات.

2 - إعطاء عناصر تسمح باتخاذ القرار.

3 - تجهيز قسم مراقبة التسيير بالمعلومات.

4 - التسعير الجيد للخدمات.

ثانيا - تطور محاسبة التكاليف: من المعلوم أن محاسبة التكاليف قد نشأت متأخرة عن المحاسبة المالية بما يقرب من قرنين من الزمان، غير أنه يمكن القول أن نشأة محاسبة التكاليف قد صاحبت النور الصناعية واحتياجات أصحاب الصناعات إلى معرفة تكلفة إنتاجه الصناعي، فقد كتب أحد أشهر الكتاب في ميدان التكاليف في إنجلترا سنة 1889 (EG) Smith عن مدى منفعة معرفة تكلفة الشيء الذي يتم إنتاجه رغم عدم توافرها عملاً².

في منتصف القرن الثامن عشر وحتى أواخر القرن التاسع عشر، كانت الغالبية العظمى من المؤسسات ذات حجم صغير، والسوق هو المرشد للقرارات الاقتصادية ونظام المحاسبة العامة هو المتبع في التسجيل، لكن هذا النظام أصبح عاجزاً عن تلبية احتياجات ومتطلبات المؤسسة وخاصة بعد الضائقة الكبرى لسنة 1929م، وقد ترتب على حدوث هذا التطور عدم معرفة المؤسسة لتكاليفها ونواتجها الخاصة لكل منتج.

وفي المرحلة الثانية لمحاسبة التكاليف التي بدأت بعد 1945م، حيث تقدمت الصناعة في السنوات الأخيرة، مما أدى إلى ظهور واشتداد المنافسة بين المنتجين، ولكي تتمكن المؤسسة من الاستمرار في حياتها وجب عليها أن تخفض من تكاليفها إلى الحد الأدنى والحصول على أكبر فائدة ممكنة مع دراسة التكاليف بشتى أنواعها، تكاليف تاريخية، تكاليف اقتصادية، تكاليف تقديرية معيارية، تكاليف ثابتة، تكاليف متغيرة، تكاليف شبه متغيرة، لاستخدامها في إعداد الميزانيات المرنة المتغيرة ومعرفة عتبة مردوديتها.

ومع زيادة التطور والتشابك في العملية الإنتاجية ظهرت الأنظمة الحديثة لمحاسبة التكاليف مكملة للأنظمة التقليدية، وذلك من خلال الدراسة التي قام بها الباحثون حول استخدام النظام الجديد المسمى بـ "نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)"، وهذه الدراسة ترجع إلى التجارب في استعمال هذه الطريقة منذ بداية الستينات سنة 1963م، إلى أن وصلت إلى دراسة Thomas JOHNSON and Kaplan سنة 1987م³.

¹François Engl et Frédéric Kletz, **Cours de comptabilité analytique**, Mines Paris Tech, Paris, 2005, P 10.

²عبد الحى مرعى وعبد الله عبد العظيم هلال، أساسيات محاسبة التكاليف (دراسة شاملة)، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، 2008، ص 8.

³بو يعقوب عبد الكريم، المحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، ط 4، 2005، ص 15.

ومنذ ذلك الوقت بدأت المؤسسات الأمريكية تطبيق هذا النظام، كما أن هناك أنظمة حديثة أخرى ظهرت أيضا وتم استعمالها مثل نظام الإدارة على أساس الأنشطة، نظام التكلفة المستهدفة، نظام الإنتاج في الموعد بالضبط، نظام أسعار التحويل (التنازل) ونظام إدارة الجودة الشاملة¹.

ثالثا - أهداف محاسبة التكاليف: من النتائج التي تهدف إليها محاسبة التكاليف ما يلي:

أ بحسابها للتكاليف وسعر التكلفة تساعد وتسهل على:

1 تحديد قيمة المخزون باستعمال الجرد الدائم، وبهذا تسهل أيضا في عملية تحديد النتائج.

2 تحديد سعر البيع لمنتجات المؤسسة.

3 مراقبة التكاليف بعد تحليلها، وبالتالي مراقبة عمل المؤسسة ومسيرها.

ب -دراسة المردودية التحليلية تسمح بمراقبة سياسات الإنتاج والاستثمار والتوزيع وذلك بـ:

1 تسجيل المصاريف حسب اتجاهاتها (حسب الوظائف أو المنتجات).

2 مراقبة التكاليف وتخفيضها، التموين، الإنتاج، التوزيع.

3 تسمح بقياس النتائج التحليلية.

4 تساهم في وضع الميزانيات التقديرية².

رابعا - وظائف محاسبة التكاليف: إن لمحاسبة التكاليف مجموعة من الوظائف والتي بتحقيقها ستساعد إدارات

المؤسسة على تحقيق أهدافها المرسومة، ويمكن التعبير عن هذه الوظائف بالشكل التالي³:

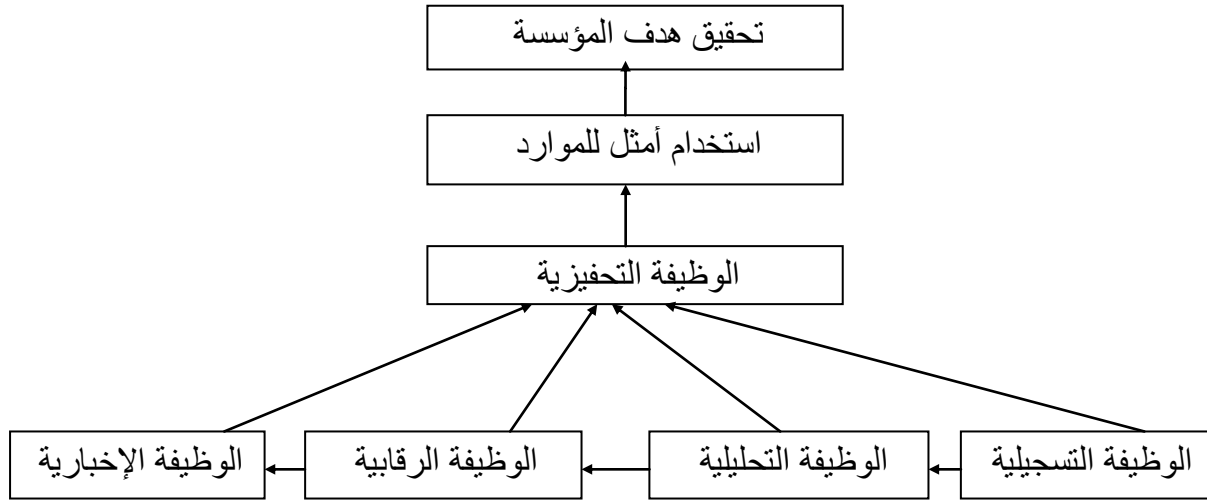
¹ درحون هلال، المحاسبة التحليلية نظام معلومات للتسيير ومساعد على اتخاذ القرار في المؤسسة، أطروحة دكتوراه، فرع نقود ومالية، كلية علوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة

يوسف بن خدة -الجزائر، 2004-2005، ص 275

² سلمى ياسين، مرجع سبق ذكره، ص ص 28-29.

³ إسماعيل يحي التكريتي، مرجع سبق ذكره، ص ص 24-25.

الشكل رقم 2: يوضح وظائف محاسبة التكاليف



المصدر: إسماعيل يحي التكريتي، محاسبة تكاليف بين النظرية والتطبيق، دار الجامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2006، ص: 24.

من خلال هذا الشكل سوف نبين الوظائف المختلفة لمحاسبة التكاليف وهي كالآتي:

- 1 - الوظيفة التسجيلية: تقوم بتسجيل كل ما ينفق من عناصر التكاليف (مواد أجور، مصروفات).
- 2 - الوظيفة التحليلية: وتعتبر من الوظائف الأساسية لمحاسبة التكاليف، حيث تقوم بتحليل كل عنصر من عناصر التكاليف بهدف تحديد نصيب كل منتج من هذه العناصر.
- 3 - الوظيفة الرقابية: تقوم بتحديد المعايير لكل عنصر من عناصر التكلفة، ولكل مركز تكلفة لما ينبغي أن تحتاجه الوحدة المنتجة، ومقارنة هذه المعايير بما ينفق فعلاً ولكل عناصر التكلفة، وتحديد الانحرافات وأسباب الحد منها.
- 4 - الوظيفة الإخبارية: ترتبط بالوظيفة الرقابية، حيث تقوم بتحديد الانحرافات ودراسة أسبابها بشكل دقيق، ترتفع هذه المعلومات إلى الإدارة العليا كي تتحدد القرارات الكفيلة بتصحيح هذه الانحرافات وعدم تكرارها، ويجب أن تتم هذه العملية خلال فترات محددة من السنة المالية.
- 5 - الوظيفة التحفيزية: إن هذه الوظيفة تتحقق بعد إنجاز الوظائف التي تؤديها محاسبة التكاليف، وهذه الوظيفة تمثل عامل دفع لأقسام المؤسسة من أجل تنفيذ ما هو مخطط، وعدم تجاوز المعايير المحددة في عملية.
- 6 - الإنفاق، ونتيجة لهذا سوف تتحضر أقسام المؤسسة في استخدام مواردها الاقتصادية المتاحة بشكل كفء واقتصادي، وهذا فعلاً سيساعد إدارة المؤسسة في تحقيق هدفها المرسوم¹.

¹ إسماعيل يحي التكريتي، مرجع سبق ذكره، ص: 24 - 25

المطلب الثاني: المعالجة المحاسبية الخاصة لعناصر التكاليف المقاولات

في حالة تحديد تكلفة المقاولات، نجد أن تكاليف المقاوله تنحصر في مجموعة من العناصر الرئيسية للتكاليف والتي يتسم كل منها بطبيعة مستقلة، الأمر الذي يحتم ضرورة إجراء معالجة خاصة بها. وتتمثل أهم عناصر تكلفة المقاولات في الاتي:

أولاً - المحاسبة عن تكلفة عنصر الموارد:

كما سبق القول فإن معظم عناصر تكاليف المقاوله تعتبر عناصر تكلفة مباشرة، نظراً لخصوصية اقتناء عنصر التكلفة من أجل المقاوله. ويتضح ذلك بشكل بين في حالة المواد، حيث أن اقتناء الجزء الأكبر من المواد الخام يتم بهدف مقاوله معينة، الأمر الذي يحتم إرسالها من المورد مباشرة إلى المقاوله، دون المرور بالمخازن الرئيسية للمنشأة. ومن البديهي أن الجزء من المواد الذي أرسل مباشرة إلى المقاوله، يجب اعتباره تكلفة مباشرة على المقاوله. إلا أن هناك جزء آخر من المواد والذي يتسم بصفة العمومية في استخدامه واحتياجه من قبل العديد من المقاولات سواء في الوقت الحاضر أو في المستقبل، لذا فإن هذا الصنف (الأصناف) من المواد يشتري بهدف تخزينه في مخازن المنشأة أولاً، ثم بعد ذلك يصرف إلى المقاوله التي تتطلب بالقدر المناسب والمطلوب.

حتى بالنسبة لهذا النوع الآخر من المواد فمازال جانب الخصوصية في الاستخدام والصرف قائماً، الأمر الذي يؤكد على أن هذه المواد المنصرفة من المخازن الرئيسية للمنشأة إلى مقاوله معينة مازالت تتصف بصفة مباشرة أيضاً. غير أنه من الملاحظ كذلك أنه من ضمن المواد المنصرفة من المخازن، ما يتم صرفه إلى مراكز الإدارة بالمركز الرئيسي، ويجب اعتبار ذلك النوع من المواد بمثابة مواد غير مباشرة.

مع ملاحظة أن أي نوع من المواد يصرف لمقاوله معينة، يجب أن يتم ذلك وفقاً لإذن صرف معين، ويبين الشكل رقم (3) صورة لإذن الصرف¹.

¹ محمد سامي راضي، محاسبة تكاليف العقود والمقاولات، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007، ص ص: 29-32

الشكل رقم 3: يوضح صورة إذن الصرف

رقم عقد المقاوله:					
رقم إذن الصرف:					
تاريخ إذن الصرف:					
اسم الصنف	الكمية المنصرفة	وحدة الصرف	سعر الوحدة	التكلفة	ملاحظات
المهندس المسؤول عن تنفيذ العقد			المسؤول عن الصرف		
الاسم:			الاسم:		
التوقيع:			التوقيع:		
المستلم			الاسم:		
			التوقيع:		

مصدر: محمد سامي راضي، محاسبة تكاليف العقود والمقاولات، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007،

ص: 31.

وعلى أي حال فإن المحاسبة عن تكلفة المواد تنطوي على كيفية معالجة المواد التي يتم صرفها خصيصاً لعقد معين، وتلك التي يتم شراءها رأساً من المورد وتوريدها إلى موقع التنفيذ، أو حتى التي يتم شراؤها وتوريدها بواسطة المتعاقد (صاحب العمل)، أو تلك المواد التي يتم تحويلها من عقد إلى عقد آخر، وتلك المواد التي يتم إرجاعها على المخازن الرئيسية أو بيعها فضلاً عن معالجة المواد التي يتم فقدها أو تلفها، وذلك على النحو التالي:

أ - **مواد منصرفة من مخازن المنشأة:** قد يتم صرف مواد من مخازن المنشأة خصيصاً لعقد معين، حيث يتم الصرف بناءً على إذن صرف يعده المهندس أو المشرف المسؤول عن تنفيذ العقد. ويتم تسعير وتحديد تكلفة المواد المنصرفة من المخازن لصالح العقد المعنى. ويتم إثبات المواد المنصرفة للعقد في دفتر أستاذ مساعد المخازن (بطاقات الصنف) من واقع إذن الصرف بالقيد التالي¹:

Xx	من حـ/ العقد رقم.....	
xx	إلى حـ/ مراقبة مخازن المواد	

¹ محمد سامي راضي، مرجع سبق ذكره، ص 29-32

ب - مواد مشتراه خصيصاً لعقد معين: قد تقوم إدارة المنشأة بشراء المواد ومستلزمات الإنتاج التي يحتاج إليها عقد معين وإرسالها مباشرة إلى موقع التنفيذ "تشوينها" وفي هذه حالة يجرى القيد التالي:

XX	من حـ/ العقد رقم.....	
XX	إلى حـ/ المورد (الشراء بالأجل)	
XX	أو إلى حـ/ البنك (الشراء نقداً)	

ج - مواد تم توريدها بواسطة المتعاقد (صاحب العمل): في بعض الأحيان يتم الاتفاق مع العميل المتعاقد (صاحب العمل) على توريد أصناف معينة ذات مواصفات خاصة ومحددة إلى موقع العمل. وفي هذه الحالة يجب أن يتم تحميل حساب العقد بقيمة هذه المواد المستخدمة، المتعاقد (صاحب العمل) دائناً بهذه القيمة وذلك بالقيد التالي:

XX	من حـ/ العقد رقم.....	
XX	إلى حـ/ المتعاقد - العقد رقم	

كما يجعل حساب مع ملاحظة أن هناك معالجة أخرى بديلة وهي أن يتم عمل مذكرة فقط بهذه المواد والأصناف الموردة بواسطة المتعاقد دون إجراء قيود، وعندما يحين موعد سداد قيمة فيتم خصم قيمة هذه المواد من قيمة العقد التي سيقوم المتعاقد بسدادها.

د - مواد محولة من عقد إلى عقد آخر: في بعض الأحيان قد تكون هناك مواد زائدة عن الحاجة في أحد مواقع تنفيذ عقد معين، وفي ذات الوقت هناك حاجة إلى هذه المواد في موقع تنفيذ آخر، ولذا فإن من المنطقي بدلاً من رد هذه المواد الزائدة إلى المخازن، تم إعادة صرفها مرة أخرى للموقع الذي يحتاجها، فإنه في هذه الحالة يتم إعداد مذكرة تنفيذ واقعية التحويل، ويتم اعتمادها من المسؤولين عن التنفيذ في الموقع العقد المحول منه وموقع تنفيذ العقد المحول إليه. واعتماداً على مذكرة التحويل يجرى القيد التالي¹:

Xx	من حـ/ العقد رقم.....	(المحول إليه)
XX	إلى حـ/ العقد رقم	(المحول منه)

¹ محمد سامي راضي، مرجع سبق ذكره، ص ص 32-33

مع ملاحظة أنه في نهاية كل فترة لإحكام الرقابة على المواد المحولة بين العقود يتم إعداد بيان لمخلص المواد المحولة بين عقود تنفيذ المقاولات وذلك كما هو موضح في الشكل رقم (4):

شكل رقم 4: يوضح ملخص المواد المحولة بين عقود المقاولات

التاريخ	مذكرة التحويل	العقود المحول منه		العقود المحول إليها	
		عقد رقم..	عقد رقم..	عقد رقم..	عقد رقم..

مصدر: محمد سامي راضي، محاسبة تكاليف العقود والمقاولات، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007، ص: 34.

هـ - المواد الزائدة عن حاجة العقد: في بعض الأحيان قد تكون هناك مواد زائدة عن الحاجة في أحد مواقع تنفيذ عقد معين، دون الحاجة إليها في تنفيذ عقد آخر. وفي مثل هذه الحالة فهناك أحد أمرين هما:

- إرجاعها إلى المخازن الرئيسية للمنشأة.
- بيع هذه المواد ولاسيما في حالة كونها غير صالحة للتخزين أو الاستخدام في تنفيذ عقود أخرى.

ويمكن تناول المعالجة المحاسبية في الحالتين على النحو التالي:

1 - في حالة إرجاعها إلى المخزن الرئيسية للمنشأة: في حالة وجود مواد زائدة عن حاجة التنفيذ في موقع عقد معين، دون الحاجة إليها في تنفيذ عقد آخر، فإنه يتم إرجاعها هذه المواد إلى المخازن الرئيسية للشركة بموجب إذن ارتجاع مواد يحرره المهندس المسؤول عن التنفيذ في الموقع الذي لديه مواد زائدة عن الحاجة، ومن واقع إذن الارتجاع يتم إجراء قيد عكسي لقيد صرف المواد على النحو التالي:

Xx	من -/ مواد أولية تالفة	
	إلى -/ العقد رقم	xx

2 - في حالة بيع المواد الزائدة عن الحاجة في الموقع: في بعض الأحيان يكون بيع المواد الزائدة هو البديل الأفضل بدلاً من إرجاعها إلى المخازن الرئيسية للمنشأة، ولاسيما في حالة إذا ما كانت المواد غير صالحة للتخزين أو غير صالحة للاستخدام في عقود أخرى. وفي هذه الحالة قد تنطوي عملية البيع على تحقيق أرباح أو تحقيق خسائر¹.

¹ محمد سامي راضي، مرجع سبق ذكره، ص ص 34-35

إثبات بيع المواد الزائدة وتحقيق أرباح من جراء ذلك: ويكون القيد على النحو التالي:

XX	من حـ/ النقدية	
XX	أو من حـ/ العملاء	
	إلى مذكورين	
XX	حـ/ العقد رقم....	
XX	حـ/ أرباح وخسائر بيع مواد	

إثبات بيع المواد الزائدة عن الحاجة بسارة: يكون القيد على النحو التالي:

	من مذكورين	
XX	حـ/ النقدية	
XX	أو حـ/ العملاء	
XX	حـ/ أرباح وخسائر بيع مواد	
XX	إلى حـ/ العقد رقم....	

مع ملاحظة أنه سواء تم بيع المواد الزائدة عن الحاجة ببيع أم خسارة، فإن نتيجة البيع ستظهر في حـ/ أرباح وخسائر بيع مواد والذي سيتم إقفاله في نهاية الفترة في حساب الأرباح والخسائر.

و - **تلف بعض المواد الأولية:** قد تتعرض بعض المواد الأولية للتلف، مع ملاحظة أن هذا التلف قد يكون راجعاً إلى:

1 - تلف راجع لأسباب طبيعية مثل طبيعة المواد الأولية والظروف الجوية، وفي حالة يتحمل العقد بقية المواد الأولية بالكامل سواء تلك التي استخدمت في التنفيذ أو التي تعرضت للتلف. ولا يتطلب الأمر إجراء أي قيود محاسبية.

2 - تلف راجع لأسباب غير طبيعية نتيجة للإهمال وعدم اتخاذ التدابير اللازمة للمحافظة على المواد سواء الناتجة التخزين أو الاستخدام أو حتى السرقة. وفي هذه الحالة يجب تخفيض تكلفة هذه المواد التالفة من تكلفة المواد التي سبق تحميلها لحساب العقد، أو بمعنى آخر يتم استبعادها من تكلفة العقد التالي:

XX	من حـ/ مواد أولية تالفة	
XX	إلى حـ/ العقد رقم....	

مع ملاحظة أن حـ/ مواد أولية تالفة يتم تسويته حسب الظروف المختلفة، فيما يتم إقفاله في حـ/ الشخص أو الأشخاص المسؤولين عن هذا التلف، أو إقفاله في حساب شركة التأمين إذا ما كان هناك تأميناً على هذه المواد، أو إقفاله في نهاية العام في حساب الأرباح والخسائر إذا لم تتحدد المسؤولية عن التلف¹.
أخيراً فإن من بديهيات القول إن تكلفة عنصر المواد تدرج بالكامل في حساب العقد، على أن تكون هناك ملاحظات (أو غرامات) تشمل البنود المخالفة للمواد مثل الطوب والاسمنت والرمل والجير... الخ

ثانياً - المحاسبة عن تكلفة عنصر العمل:

تحتاج عقود المقاولات لتنفيذها إلى مجموعة من العاملين الذين تتنوع تخصصاتهم وخبراتهم حسب الأعمال المطلوب تنفيذها في كل عقد. كما أنه من ناحية أخرى ليس من الضروري أن يكون جميع العاملين بعقد تنفيذ المقولة ضمن العمال المثبتين أو المقيدتين بالمنشأة. ففي حالة وجود عقد المقولة في بلد بعيد عن مركز المنشأة أو تتطلب أعمال العقد كفاءات وخبرات غير متوافرة بالمنشأة، قد ترى المنشأة تعيين عمال مؤقتين تنتهي عقودهم بانتهاء عقد تنفيذ المقولة. كما يجب التأكيد على اعتبار أن جميع ما يدفع لجميع العمال الذين يعملون في عقد تنفيذ مقولة معينة سواء كانوا عمالاً دائمين أو مؤقتين بمثابة تكلفة مباشرة على العقد المعني هذا من ناحية، كما أنه من ناحية أخرى فإن ما يحصل عليه العمال نقداً أياً كانت طريقة السداد لا يمثل جميع تكلفة العمل، بل أن المنشأة تتحمل تكاليف أخرى عن العمال، ينبغي تحميلها بالتالي على عقد تنفيذ المقولة مثل ما تتحمله المنشأة من تكلفة مزايا عينية وتأمينات اجتماعية وأقساط معاش وإدخار عن العمال. ومن ثم يجب حصر هذه المبالغ وتحميلها على عقد تنفيذ المقولة، عن فترة عمل العمال فيها. أضف إلى ذلك أن ما يحصل عليه العمال في نهاية الشهر، يمثل فقط الجزء النقدي من الأجر، وهناك أيضاً استقطاعات أخرى من أجر العمال تسدد لجهات بعضها خارج المنشأة مثل حصة العمال في التأمينات والمعاشات والإدخار، وبعضها الآخر داخل المنشأة مثل ما يتحمله العامل من تكلفة المزايا العينية المقدمة إليه.

ولتحقيق الرقابة على كل ما تقدم تمسك المنشأة سجل لإثبات ذلك يطلق عليه "سجل العمل" كما هم موضح في الشكل رقم (5) التالي:

¹ محمد سامي راضي، مرجع سبق ذكره، ص 35-37

شكل رقم 5: يوضح سجل العمل

عقد مقاوله رقم:									
الأسبوع من إلى									
رقم العامل	اسم العامل	السبت	الأحد	الاثنين	الثلاثاء	الأربعاء	الخميس	الجمعة	عدد الأيام

مصدر: محمد سامي راضي، محاسبة تكاليف العقود والمقاولات، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007، ص 38
ومن واقع سجل العمل لكل عقد مقاوله، يتم تصوير قائمة الأجور خاصة بعقد المقاوله المبينه في الشكل رقم (6)
التالي:

شكل رقم 6: يوضح قائمة الأجور

رقم العامل	اسم العامل	إجمالي الاستحقاقات					إجمالي الاستقطاعات					الصافي
		الإجمالي					الإجمالي					

مصدر: محمد سامي راضي، مرجع سبق ذكره، ص 38
ومن واقع قوائم الأجور للعقود المختلفه وأيضاً قائمة الأجور للمراكز الإدارية المركزية (الأجور غير المباشر) يتم
حصر إجمالي الأجور على مستوى المنشأة ككل متضمنة الأجور النقدية والاستقطاعات ومنها يتم إجراء قيود
اليومية التالية:

XX	من -/ إجمالي الأجور المستحقة إلى مذكورين	
XX	-/ البنك	
XX	-/ دائنون متنوعون	

2 - قيد تحليل الاستحقاقات:

XX	من مذكورين	
XX	-/ عقد رقم	
XX	-/ عقد رقم	
XX	-/ عقد رقم	
XX	-/ الأجور غير المباشرة	
XX	إلى -/ إجمالي الأجور المستحقة	XX

ويتم الترحيل إلى حسابات العقود المختلفة في دفتر أستاذ مساعد العقود وإلى الحساب الإجمالي في دفتر الأستاذ العام.

وبالرغم أن الجزء الأكبر من تكلفة الأجور في نظام تكاليف العقود هي بمثابة أجور مباشرة بالنسبة للعقد الذي تخصه، إلا أن هناك نوعية معينة من العاملين يستفيد من خدماتها أكثر من عقد في أكثر من موقع عمل مثل أجور سائقي سيارات نقل الآلات وعمال المخازن وعمال الصيانة، وكذلك أجور المهندسين الذين يقومون بالإشراف على تنفيذ أكثر من عقد في أكثر من موقع في آن واحد. فمثل هذه الأجور تعتبر ضمن التكاليف غير المباشرة، ويجب توزيعها على العقود التي استفادت منها باستخدام أي أساس مناسب¹.

ثالثاً - المحاسبة عن تكلفة العقود من الباطن:

كما سبق القول فإن المنشأة المقاولات المتعاقد الأصلي في العقد مع العميل قد تلجأ إلى مقاولي الباطن في حالات معينة هي:

- أ - الاستفادة من الشركات المتخصصة (مقاولي الباطن) في تنفيذ العمليات الجزئية أو الفرعية المتخصصة كالكهرباء والصحة والتجارة وغير ذلك.
- ب - رغبة المنشأة (المتعاقد الأصلي) في سرعة تنفيذ وتجنب مخاطر فوائد التأخير والغرامات نتيجة عدم تسليم العقود في المواعيد المتفق عليها.

¹ محمد سامي راضي، مرجع سبق ذكره، ص 39 - 40

- ج - أحياناً يكون موقع تنفيذ العقد في مكان بعيد عن موقع منشأة المقاولات (المتعاقد الأصلي) الأمر الذي جعل الاستعانة بشركات قريبة من موقع العمل (مقاولي الباطن) أكثر رشداً من الناحية الاقتصادية. ويعتبر المتعهد من الباطن Sub-contractors ملتزماً بتنفيذ الأعمال الفرعية المكلف.
- د - وفقاً للعقد الفرعي مع منشأة المقاولات الأصلية، وليس عليه مسؤولية مباشرة أمام المتعاقد الأصلي صاحب العقد.

وتعالج تكلفة العقود من الباطن باعتبارها تكلفة مباشرة تحمل على عقد المقاوله، وعند قيام مقاولي الباطن بتقديم مستخلصات بما يتم تنفيذه، فإنه يتم تحليل المبالغ المستحقة لمقاولي الباطن ويتم تحميلها على حساب العقد بالقييد التالي¹:

XX	من حـ/ العقد رقم.....	
XX	إلى حـ/ مقاولي الباطن	

وعند السداد يجرى القيد التالي:

XX	من حـ/ مقاولي الباطن	
XX	إلى حـ/ النقدية	

ولإثبات المستحقات لمقاولي الباطن فإنه ينبغي إمساك سجل خصيصاً لمقاولي الباطن وذلك كما يوضحه الشكل رقم (7) التالي:

¹ محمد سامي راضي، مرجع سابق، ص ص 51-52

شكل رقم 7: يوضح سجل مقاولي الباطن

سجل مقاولي الباطن					
التاريخ	اسم مقاول الباطن	نوع العملية	رقم عقد المقولة المستفيدة	المبلغ	ملاحظات

مصدر: محمد سامي راضي، محاسبة تكاليف العقود والمقاولات، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007، ص 52

ويترتب على ذلك ضرورة وجود دفتر أستاذ مساعد عقود مقاولي الباطن يخصص فيه صفحة لكل مقاول، يظهر به اسم ورقم عقد المقولة وتاريخ التعاقد ونوع العمليات المتعاقد عليها والمبالغ المستحقة له وتاريخ التسليم وأية مدفوعات نقدية تكون قد تمت له، بالإضافة إلى أية ملاحظات عن مستوى أداء المقاول، كنوع من تقييم آداه.

وعادة ما تحصل منشأة المقاولات عند الاتفاق مع مقاولي الباطن على تأمين ابتدائي وتأمين نهائي. وتحتفظ المنشأة بهذه التأمينات حتى نهاية العقد الفرعي مع مقاولي الباطن، فإذا كانت جميع العمليات المطلوبة قد تمت كما هو متفق عليه ردت هذه التأمينات إلى مقاول الباطن، أما إذا كانت هناك أي اختلافات في التنفيذ المتفق عليه فإنه يتم إصلاحها من التأمينات التي حصلت عليها من المقاولين من الباطن.

وتعالج هذه التأمينات كما يلي:

1 - عند الحصول على التأمينات يفتح حساب بدفاتر المنشأة يسمى حساب البنك (تأمينات من الغير) كما يفتح حساب كمقاولين من الباطن (تأمينات) ويجرى القيد التالي:

Xx	من حـ/ البنك (تأمينات من الغير)	
xx	إلى حـ/ مقاولي الباطن (تأمينات)	

ويلاحظ أن حساب مقاولي الباطن (تأمينات) يختلف عن حساب مقاولي الباطن السابق الإشارة إليه.

2 - إذا تم إجراء تصليحات في عمليات العقد الفرعي فإنها تعالج بالقيد:

Xx	من حـ/ التصليحات	
xx	إلى حـ/ البنك (تأمينات من الغير)	

ثم يقفل حساب التصليحات في حساب مقاولي الباطن (تأمينات) بالقيد التالي:

Xx	من حـ/ مقاولي الباطن (تأمينات)	
xx	إلى حـ/ التصليحات	

3 - عند الانتهاء من العقد الفرعي ترد التأمينات لمقاولي الباطن ويجرى قيد عكسي لقيد تحصيل التأمينات كما يلي:

Xx	من حـ/ مقاولي الباطن (تأمينات)	
xx	إلى حـ/ البنك (تأمينات من الغير)	

ويجدر الإشارة هنا إلى ملاحظتين هامتين هما:

- يلاحظ أن رصيد حساب البنك (تأمينات من الغير) يتساوى دائماً مع رصيد حساب مقاولي الباطن (تأمينات) إلا أنهما رصيدان عكسيان.
- يلاحظ أن حساب العقد الرئيسي لا يتأثر في ظل معالجة عقود الباطن إلا بمقدار المبالغ المستحقة لمقاولي الباطن والتي يتم سدادها، أما باقي العمليات التي تتعلق بعقود من الباطن فلا تأثر إطلاقاً على حساب العقد الرئيسي¹.

المطلب الثالث: عقود المقاولات "معيار المحاسبي الدولي رقم 11"

يعتبر معيار المحاسبة الدولي رقم (11) والذي بدأ العمل به في يناير 1980 والخاص بعقود المقاولات ويسمى بـ "عقود الإنشاءات في شركات المقاولات"، وعليه سوف يتم توضيح واستعراض معيار المحاسبة الدولي (11) وموضوعه "عقود الإنشاءات".

صدر معيار المحاسبة الدولي رقم (11) في آذار من العام 1979، حيث تم تعديله في عام 1993، ويهدف إلى وصف المعالجة المحاسبية للإيرادات والتكاليف المتعلقة بعقود الإنشاءات، والتي تتميز بخصوصية امتداد النشاطات والعقود المتعلقة بها لأكثر فترة مالية واحدة، مما يستلزم تخصيص الإيرادات والتكاليف بين الفترات المعنية حسب نسبة العمل المنجز في كل فترة.

كما ويحاول هذا المعيار تقديم الإرشادات العلمية لتطبيق الأسس المناسبة في هذا النوع من العقود، كما يقدم المعيار آلية الإفصاح عن مختلف البنود المتعلقة بإيرادات وتكاليف عقود الإنشاء، وقد طبق المعيار على القوائم المالية التي تغطي الفترات التي تبدأ من كانون الثاني 1995 أو ما بعد ذلك التاريخ معايير المحاسبة الدولية.

¹ محمد سامي راضي، مرجع سبق ذكره، ص 52-54

أولاً- تعريف عقود المقاولات "عقود الإنشاءات":

حيث جاء تعريف عقود الإنشاءات في مقدمة الأصل المحاسبي (11) ما يلي:

إن عقود الإنشاءات هي تلك العقود التي يتم إبرامها خصيصاً لإنشاء أصل أو مجموعة من الأصول التي ترتبط ببعضها أو تعتمد على بعضها البعض من ناحية التصحيح أو التقنية أو الوظائف أو الغرض أو الاستخدام النهائي لها.

ثانياً- أنواع عقود المقاولات "عقود الإنشاءات":

تشمل عقود الإنشاءات على نوعين من العقود، وهي كما يلي:

- 1 عقد ذات سعر مقطوع (ثابت): حيث يتفق المقاول على سعر ثالث للعقد (علماً بأن تلك العقود تتضمن شروطاً تسمح بإعادة النظر في الأسعار في ظرف معينة)
- 2 عقود الإضافة (عقد بالتكلفة زائدة): حيث يعرض المقاول عن تكاليف محددة مسموح بها، بالإضافة إلى نسبة من التكاليف أو أتعاب ثابتة¹.

¹ شادي عبد اللطيف سلامة أبوroman، اثر معيار الاعتراف بالإراد على المشكلات المحاسبة في شركات المقاولات الأردنية، أطروحة دكتورا، قسم المحاسبة، كلية الأعمال، جامعة عمان العربية،

خلاصة الفصل

من هذا الفصل تعرفنا على أن المقاول قد حظي منذ ظهوره على مكان من حيث التعاريف والتصنيف، والجزائر كباقي الدول التي اعطت اهتمام كبير لنهوض بهذه الفئة وتدعيمها ماديا ومعنويا وتنظيمها وذلك بإصدار مجموعة من القوانين المنظمة لذلك، وهذا للدور الذي يلعبه المقاول في البناء الاقتصادي.

ونتيجة لتدخل وتراكم التكاليف التي يمر بها فكان اعتماد محاسبة التكاليف هي الأحسن لنشاطه لحصر تكاليف وتحديد إيراداته الإجمالية، وبعد معرفة خلاصة هذا الفصل سنحاول في الفصل الموالي معرفة مساهمة محاسبة المقولة في اتخاذ القرارات.

الفصل الثاني:

محاسبة المقاوله ودورها في اتخاذ القرارات

تمهيد:

المقاوله هي كمنشأط ملزم بمسك المحاسبه من أجل تحديد نتيجه نشاط وكذلك إعلام أصحاب المصالح هذا من جهة ومن جهة أخرى فهو محتاج إلى اتخاذ القرارات نتيجه النشاط من حيث المواصلة أو إدخال تغييرات في تسيير وهذا ما سوف نتطرق له في هذا الفصل وقد كان تقسيمنا كالتالي

المبحث الأول: المحاسبه عن إيرادات وتكاليف العقود

المبحث الثاني: اتخاذ القرارات شركات المقاوله

المبحث الأول: المحاسبة عن إيرادات وتكاليف العقود

نظرا لطول الفترة الزمنية التي يحتاجها تنفيذ عقد المقاولات تنشأ مشكلة جديدة خاصة بنظام المحاسبة عن العقود، وهي مشكلة معالجة الإيرادات وتقييم العقود في آخر الفترة ونستعرض كل مشكلة بالتفصيل كما يلي:

المطلب الأول: مشكلة معالجة الإيرادات:

في حالة العقود طويلة الأجل والتي تزيد تكلفة تنفيذها وتطول مدة الانتهاء منها، فإن المقاول لا يستطيع تمويل العملية حتى نهاية التنفيذ، ولذا يقوم صاحب العمل بسداد دفعات نقدية للمقاول تحت الحساب تتحدد قيمتها على ضوء ما تم إنجازه من عمل، أو طبقاً للتعاقد المبرم بينهما.

ويلجأ صاحب العمل إلى تكليف أحد المهندسين للإشراف على تنفيذ شروط التعاقد وتحديد كمية ما تم إنجازه من عمل في نهاية فترات دورية يتفق عليها. ويقوم المهندس بقياس العمل وإصدار شهادة بذلك يطلق عليها (شهادة المهندس) أو (المستخلص) ويوضح الشكل رقم (8) مستخلص الأعمال التامة المعتمدة والموضح فيه كيفية العمل الذي تم إنجازه وقيمة هذا العمل على أساس أسعار التعاقد، ويصبح للمقاول بعد ذلك الحق في الحصول على قيمة شهادة المهندس أو نسبة منها حسب الاتفاق بينه وبين صاحب العمل، وقد يتضمن الاتفاق أن يحجز صاحب العمل نسبة معينة من قيمة الشهادة كتأمين لتنفيذ باقي العملية، أي أن¹:

$$\text{قيمة التسديدات} = \text{قيمة العقد} \times \text{نسبة الإنجاز طبقاً لشهادة المهندس} \times (1 - \text{نسبة التأمين})$$

¹ عاطف فتحي عبد اللطيف سالم، محاسبة التكاليف في شركات المقاولات "قياس مراقبة"، دار العلم والإيمان، مصر، 2007، ص 93.

شكل رقم 8: يوضح مستخلص الأعمال التامة المعتمدة

عن الفترة من إلى.....
رقم المقاوله..... اسم العميل.....
اسم المقاولهالمهندس المسئول.....

رقم البند	بيان	الكمية المنجزة	فئة التعاقد	مبلغ جزئي	إجمالي
	<u>1. بنود الأعمال:</u>				
				×	
				×	
				×	
	الإجمالي			xxx	
	-خصم %.....			(×)	
	المستحق عن الأعمال المنجزة			xx	
	- الأعمال المنجزة في الفترة السابقة..			(×)	
	صافي المستحق عن أعمال الفترة				xxx
	<u>2. تسويات:</u>				
				×	
				×	
				×	
	المستحق من التسويات			xx	
	- تسويات الفترة السابقة			(×)	
	صافي المستحق عن التسويات				xx
	جملة الأعمال والتسويات				xxx

المصدر: عاطف فتحي عبد اللطيف سالم، محاسبة التكاليف في شركات المقاولات "قياس - رقابة"، دار العلم والإيمان، مصر، 2007، ص: 93.

وقد نص في العقد على أن للمقاول الحق في صرف نسبة معينة من قيمة المواد الخام الواردة في موقع العمل (التسويات).

وتوجد عدة طرق لإثبات هذه التسديدات نذكرها فيما يلي:

أولاً - طريقة عدم إظهار حساب العقد في السداد:

وطبقاً لهذه الطريقة لا يتأثر حساب العقد بقيمة شهادة المهندس، فتقيد الشهادات في سجل خاص ولا يثبت قيمتها بالدفاتر المحاسبية، وعند قيام العميل بسداد دفعات تقديرية طبقاً لشروط التعاقد يكون القيد كالاتي:

د / البنك.	xx	xx
د / العميل.	xx	
(سداد العميل قيمة الشهادة بعد خصم التأمين)		

وفي هذه الطريقة يظل حساب العميل دائماً بقيمة الدفعات النقدية إلى أن تنتهي العملية ويتسلمها العميل، فيجعل حسابه مديناً وحساب العقد دائماً بالقيمة التعاقدية كلها، ويعتبر حساب العقد في ظل هذه الطريقة بمثابة حساب عقد تحت التشغيل يتم تحميله بالتكاليف الدورية فقط حتى الانتهاء من تنفيذه، ويمثل الفرق بين الجانبين قيمة أرباح أو خسائر العقد.

ثانياً - طريقة إثبات استحقاق شهادة المهندس بالكامل:

وطبقاً لهذه الطريقة يكون حساب العقد دائماً بقيمة شهادة المهندس بالكامل وحساب العميل مديناً بها بالكامل، فإذا كانت قيمة شهادة المهندس 10.000 جنيه ونسبة التأمين 20 % تكون قيود الشهادة والسداد كالاتي:

د / العميل.	10000	10000
د / العقد.	10000	
(إثبات شهادة المهندس المستحقة لنا)		
د / البنك.	8000	8000
د / العميل.	8000	
(سداد العميل قيمة الشهادة بعد خصم التأمين)		

وبذلك يظل حساب العميل مديناً بقيمة المبالغ التي حجزها العميل ويظهر هذا الرصيد مديناً ضمن مفردات المركز المالي في نهاية الفترة.¹

¹عاطف فتحي عبد اللطيف سالم، مرجع سبق ذكره، ص ص 94-95

ثالثاً - طريقة عمل حساب للتأمينات المحجوزة:

وطبقاً لهذه الطريقة يجعل حساب العقد دائناً بقيمة شهادة المهندس بالكامل، بينما يجعل حساب التأمينات المحجوزة مديناً بقيمة التأمين المتفق عليه والباقي يكون حساب العميل مديناً به، وطبقاً للمثال السابق يكون القيد كالاتي:

د / العميل.	8000	
د / التأمينات المحجوزة.	2000	
د / عقد رقم () .		
(إثبات المستحق على صاحب العمل بموجب شهادة المهندس)	10000	

ويظل حساب التأمينات المحجوزة مفتوحاً حتى نهاية الفترة ويقوم العميل بسداده طبقاً لشروط العقد. وفي حالة مصادرة التأمين نتيجة أخطاء التنفيذ في هذه الحالة يكون القيد:

د / الأرباح والخسائر.	2000	
د / التأمينات المحجوزة.	2000	
(مصادرة العميل التأمين لمخالفة شروط التعاقد)		

وفي حالة مطابقة التنفيذ لشروط التعاقد يستلزم استحقاق قيمة التأمين ويكون القيد كالاتي:

د / العميل.	2000	
د / التأمينات المحجوزة.	2000	
(استحقاق قيمة التأمينات بعد تنفيذ شروط التعاقد)		

رابعاً - طريقة إثبات اعتماد الأعمال في الدفاتر المحاسبية:

طبقاً لهذه الطريقة لا ترحل قيمة الأعمال التي تم إنجازها مباشرة لحساب العقد، ولكن يتم ذلك عن طريق توسيط حساب (شهادة المهندس أو الأعمال المعتمدة) قبل السداد، ويكون القيد كالاتي:

د / العميل.	××	
د / الأعمال المعتمدة.	××	
(أثبات قيمة شهادة المهندس).		

وأصحاب هذا الرأي يرون ضرورة إظهار هذا الحساب ضمن قائمة المركز المالي، ومن مزايا هذه الطريقة أنها تبين مركز العقود التامة وغير التامة والمعتمدة وغير المعتمدة في نهاية الفترة، وفي حالة مصادرة التأمين نتيجة لمخالفة شرط التعاقد رغم عدم فتح حساب للتأمينات المحجوزة في الدفتر يكون القيد كالاتي:

د / الأرباح والخسائر.	×	×
د / العميل.	×	×
(مصادرة العميل التامين).		

المطلب الثاني: تقييم العقود غير التامة في نهاية الفترة

إن تحقيق الربح أو الخسائر الناتجة من العقد لا يتم إلا في نهاية تنفيذ العملية موضوع العقد، ولما كان تنفيذ العملية موضوع العقد، قد يحتاج إلى عدة فترات مالية، لذا يجب تقدير نتيجة العقود غير التامة في نهاية الفترة المحاسبية.

ويرى بعض المحاسبين أن الربح لا يتحقق إلا إذا تمت عملية البيع فعلاً، أي عندما يتسلم العميل بضاعة ويصبح مديناً بالثمن، وبالتالي عند انتهاء تنفيذ العقد ويسمى ذلك (مبدأ البيع الفعلي Sales Basis)، بينما يرى البعض الآخر إتباع (مبدأ البيع النقدي Cash Sales) حتى يعتبر الربح محققاً، أي بعد سداد قيمة العقد، إلا أن ذلك يتعارض مع (مبدأ استقلال السنوات المحاسبية) والذي يتم بموجبة تحديد نتيجة نشاط المشروع كل فترة محاسبية على حدة، وتظهر هذه المشكلة في مشروعات المقاولات لطول مدة تنفيذ بعض العقود.

وأتباع مبدأ البيع الفعلي أو النقدي يحرم الفترات المالية التي يبذل فيها الجهد الأكبر لتنفيذ العقود من الربح الذي يقيد كله في الفترة التي انتهت فيها التنفيذ، وقد اتفقت آراء كثير من المحاسبين على الخروج عن مبدأ البيع الفعلي في نظام العقود وإتباع (مبدأ الإنتاج Production Basis) أي أن الأرباح تتناسب طردياً مع كمية الإنتاج في الفترات المحاسبية، وإذا رغب المشروع في حساب ربح عن الجزء الذي تم فعلاً فلا بد أن يلاحظ أن اتجاهات تكاليف الجزء الباقي من العمل لن ترتفع كثيراً بشكل يؤثر على الربح المحتسب.

وتقضى القواعد المحاسبية ألا يحسب ربح عن الجزء الذي تم إلا إذا قدر الفنيون أن الجزء الذي تم العمل يمثل نسبة كبيرة من العقد وأن الجزء التام الذي لم يرد في شهادة المهندس قدر على أساس تكلفته فقط بدون حساب أي ربح، ويرى بعض المحاسبين أنه تطبيقاً لمبدأ (الحيطة والحذر) يجب أن يحتاط المشروع من احتمال ارتفاع تكاليف الجزء الذي لم يتم من العقد وتخفيض الربح الناتج بنسبة معينة لمقابلة الطوارئ المحتملة.

ولقد وضعت اللجنة الوزارية التي شكلها السيد وزير الإسكان بالقرار رقم 423 لسنة 1965م القواعد الآتية في شأن حساب الأرباح وعرض القوائم المالية في شركات قطاع التشييد والبناء في نهاية الفترة المالية¹:

أولاً - العمليات التامة في تاريخ إعداد الميزانية: وفي هذه الحالة تحسب أرباحها الإجمالية بالكامل، ويتحدد الربح الإجمالي بالفرق بين القيمة التعاقدية وتكاليف التنفيذ المثبتة بحساب العقد ويرحل مجمل الربح المحقق إلى حساب

¹ جمال سعد خطاب، محاسبة التكاليف المتقدمة، مطبعة السلام، القاهرة، 2011، صص 169 - 175

الأرباح والخسائر العام بعد حجز (5 %) منه كمخصص لمقابلة تكاليف العمليات تحت التشطيب خلال فترة الضمان، على أن يتم تسوية الأرباح المحجوزة بعد انتهاء فترة الضمان.

ثانيا - العمليات التي تم تنفيذ (50 %) منها أو أكثر: وفي هذه الحالة يحدد مجمل أرباحها بنسبة الجزء المنفذ على أن يحجزها من هذه الأرباح كمخصص للعمليات الجاري تنفيذها نسبة تعادل الجزء الذي لم يتم تنفيذه، وتزيد نسبة الجزء الذي يرحل إلى حساب الأرباح كلما زادت نسبة الجزء المنفذ من المقاوله وفقاً الجدول التالي:

جدول رقم 2: يوضح العمليات التي تم تنفيذ (50%) منها أو أكثر في تاريخ إعداد الميزانية

نسبة المنفذ من المقاوله	نسبة ما يرحل إلى حساب النتيجة من الأرباح	نسبة ما يحتجز كمخصص للعمليات الجارية
50 %	50 %	50 %
60 %	60 %	40 %
70 %	70 %	30 %
80 %	80 %	20 %
90 %	90 %	10 %

مصدر: عاطف فتحي عبد اللطيف سالم، مرجع سبق ذكره، ص 99

ثالثاً - العمليات التي تم تنفيذ (50 %) منها أو أقل: وهذه العمليات لا يحسب عنها أية أرباح وترحل قيمة هذه العقود حسب تكلفة الجزء التام منها إلى الفترة المالية التالية، وهذا يدعو إلى تقسيم العقود لغرض تقييمها في نهاية الفترة المحاسبية إلى قسمين:

أ - العقود يمكن تقدير تكلفتها الإجمالية بدقة: وهي العقود التي تمثل التكلفة الإجمالية في نهاية الفترة المحاسبية قيمة التكاليف الفعلية للجزء الذي تم تنفيذه، ويمكن تقدير تكاليف الجزء الباقي من العقد، وتمثل التكلفة الإجمالية للعقد في قيمة التكاليف التقديرية بدرجة كبيرة من الدقة، وفي مثل هذه العقود يمكن تقدير أرباح للجزء الذي تم تنفيذه من العقد على أساس نسبة الإتمام، أو نسبة الجزء المعتمد بموجبة شهادة المهندس.

1 - الأرباح بنسبة الإتمام: ونسبة الإتمام هي نسبة التكلفة الفعلية للجزء المنفذ حتى تاريخ انتهاء الفترة المحاسبية إلى التكلفة الإجمالية التقديرية للعقد كله كالآتي¹:

التكلفة الفعلية للجزء المنفذ حتى نهاية الفترة

نسبة الإتمام =

التكلفة الفعلية للجزء المنفذ + التكلفة التقديرية للجزء تحت التنفيذ

وتحسب قيمة الأرباح التقديرية للجزء الذي تم تنفيذه كالآتي:

¹ جمال سعد خطاب، مرجع سبق ذكره، ص 169 - 175

قيمة الربح المحقق = نسبة الإتمام (القيمة التعاقدية - التكاليف الإجمالية للعقد)
 فإذا افترضنا أن القيمة التعاقدية لأحد عقود المقاولات قد بلغت 20000 جنيهاً وإن تكلفة ما تم تنفيذه من العقد حتى نهاية عام 2006 م قد بلغت 12000 جنيهاً، وإن التكلفة المقدرة لإتمام الجزء الذي مازال تحت التنفيذ تبلغ 3000 جنيهاً، فإنه يمكن تقدير الربح المحقق عن عام 2006 كما يلي¹:

$$\text{نسبة الإتمام} = \frac{12000}{3000 + 12000} \times 100 = 80\%$$

$$\text{قيمة الربح المحقق} = \frac{80}{100} (15000 - 20000) = 4000 \text{ جنيهاً}$$

2 - **شهادة المهندس:** ونقصد بشهادة المهندس قيمة الأعمال التامة المعتمدة من المهندس العميل وبموجب هذه الشهادة يتم اعتماد الأعمال التي تمت وفقاً للشروط والمواصفات المحددة في الاتفاقية بين المقاول والعميل، ويتم احتساب أرباح العمل التام من المشروع غير المنجز كما يلي:

$$\frac{\text{قيمة شهادة المهندس}}{\text{القيمة الإجمالية للمشروع}} \times \text{الربح المنتظر للمشروع}$$

والربح المنتظر للمشروع بكاملة = القيمة الإجمالية للمشروع - جملة تكلفة المشروع المتوقعة.
 وفي المثال السابق إذا كانت قيمة الجزء الذي اعتمد بموجب شهادة المهندس 9000 جنيهاً فيكون:

$$\frac{9000}{20000} \times (15000 - 20000) = 2250 \text{ جنيهاً}$$

إن طريقة نسبة الانجاز في احتساب أرباح المشروعات غير التامة مقبولة ومتفقة مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها وأوصى باستخدامها المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين والمعايير المحاسبة الدولية والحكمة في استخدام هذه الطريقة تتلخص فيما يلي:

- معرفة قيمة أرباح المشروعات أولاً بأول أي بنهاية كل فترة مالية حتى يمكن توزيع أرباح على المساهمين في شركات المقاولات المساهمة.

- معرفة أرباح المشروع لكل فترة مالية حتى يمكن تقديمها لدائرة ضريبة الدخل التي تقدر الضرائب على أساس سنوي، هذا ويجب عدم احتساب الأرباح المستخرجة بموجب هذه الطريقة بكاملها وإنما لابد من حجز نسبة منها لقابلية الاحتياطات الطائفة والتكاليف غير المتوقعة التي هي من مزايا المقاولات طويلة الأجل².

¹ عاطف فتحي عبد اللطيف سالم، مرجع سبق ذكره، ص 100

² سليمان حسن عطية، المحاسبة في شركات المقاولات، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2004م، ص 104-105

ب - عقود لا يمكن تقدير تكلفتها الإجمالية بدقة: وقد يتعذر على المشروع تقدير تكلفة العقود تحت التنفيذ في نهاية الفترة المحاسبية، وفي هذه الحالة تنشأ مشكلة تحديد أرباح العمل الذي أنجز، والعقود التي يصعب تقدير تكلفتها الإجمالية غالباً ما تكون في بداية التنفيذ، وهذه العقود يمكن معالجتها طبقاً للآراء الآتية:

1 - تقدير الأعمال الثابتة بسعر التكلفة: ويتبع هذا المبدأ إذا كانت الأعمال لم يصدر عنها مستخلصات أو لم تعتمد بموجب شهادة المهندس، وغالباً ما تكون هذه الأعمال في بداية التنفيذ، وبالتالي فإنه يحسن عدم إضافة أي أرباح عنها.

2 - تقدير أرباح مع عمل مخصص الطوارئ: ويتبع ذلك في حالة العقود التي اعتمدت بعض أعمالها بموجب شهادة المهندس، ولكن يصعب تقدير تكلفتها الإجمالية لظروف تغير أسعار عناصر التكاليف أو لصعوبة تقدير حجم العمل اللازم وفي هذه الحالة يمكن حساب أرباح عن الجزء المعتمد فقط مع حجز نسبة معينة من هذا الربح لمقابلة الطوارئ المحتملة، وتحويل باقي الأرباح فقط إلى حساب الأرباح والخسائر، وزيادة في الاحتياط يلجأ بعض المحاسبين إلى تحديد الربح الذي يرحل إلى حساب الأرباح والخسائر بعد حجز نسبة من الأرباح لمقابلة الطوارئ على أساس نسبة ما يدفعه العميل من قيمة شهادة المهندس، وفي هذه العقود يقدر ربح الجزء التام بمقارنة تكلفة هذا الجزء بأسعار البيع، أو القيمة التعاقدية للجزء التام والمعتمدة من المهندس أي أن:

الربح المحقق = نسبة المسدد من العميل (قيمة شهادة المهندس - تكلفة الجزء المعتمد) $\times$ (1 - مخصص الطوارئ)

ويري بعض المحاسبين عدم إظهار مخصص للطوارئ في الميزانية أو الدفاتر، بل يكتفي بحجز هذه الأرباح، ولكن يري الباحث ضرورة إظهار حساب المخصص تمشياً مع القرار الوزاري المشار إليه، وحتى تظهر أرباح وخسائر الفترات المحاسبية كلاً على حده تطبيقاً لمبدأ استقلال الفترات المحاسبية، وأخيراً حتى تظهر الأغراض التي استخدمت فيها هذه المخصصات ويمكن توضيح ذلك من خلال المثال الآتي:

وبفرض أن قيمة شهادة المهندس لما تم من أعمال بلغت 100.000 جنيهاً وتكلفة ما تم من أعمال 85.000 منها بعض أعمال لم يعتمدها المهندس تقدر تكلفتها مبلغ 5000 جنيهاً. ونظراً لأنه لا يمكن تحديد تكلفة تنفيذ باقي العملية بدقة يلجأ المحاسب إلى حجز 30 % من الربح المقدر لمقابلة الطوارئ مع مراعاة نسبة السداد التي يقوم بها العميل وهي 90 % من شهادة المهندس كتأمين لحين الانتهاء من تنفيذ العقد فيكون:

- تكلفة العمل التام المعتمدة = 85000 - 5000 = 80000 جنيهاً.

- أرباح الجزء التام المعتمد = 100.000 - 80.000 = 20000 جنيهاً.

- تسديدات العميل = 100.000 $\times$ 90 % = 90.000 جنيهاً.

- الربح المحقق = 20000 $\times$ 70 % = 14000 جنيهاً.

- الأرباح المحجوزة = 20.000 $\times$ 30 % = 6000 جنيهاً.

- الربح المرحل لحساب الأرباح والخسائر = $14000 \times 90\% = 12600$ جنيها.
- مخصص العمليات (الطوارئ) = $6000 + (12600 - 14000) = 7400$ جنيها¹.

المطلب الثالث: خسائر العقود

إذا تبين للمنشأة أن نتيجة الأجزاء التامة من العقد عبارة عن خسائر محققة، فطبقاً لمبدأ الحيطة والحذر في المحاسبة يجب ترحيل كل هذه الخسائر إلى حساب الأرباح والخسائر عن هذه الفترة، وإذا ما تبين كذلك أن تنفيذ الأجزاء الباقية من العقد سوف يسفر عن تحقيق خسائر أخرى، فيجب حينئذ الاحتياط لهذه الخسائر الأخرى يعمل مخصص لها يحمل على حساب الأرباح والخسائر للسنة الجارية، حتى لا تتحمل الفترات المقبلة خسائر ناتجة عن عقود أبرمت في فترات سابقة.

وفي هذه الحالة يجب تسوية هذا المخصص لمقابلة الخسائر المحتملة بالنسبة للجزء الباقي من العملية، ويتم تسوية هذا المخصص عند الانتهاء من تنفيذ العملية وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

أولاً - إظهار النتائج بقائمة المركز المالي: وتظهر في قائمة المركز المالي، أو ميزانية مشروع المقاولات، في نهاية الفترة المحاسبية الأرصدة التي تمثل نتائج العقود غير التامة على النحو الآتي:

أ - في جانب الأصول:

1 - أرصدة حسابات العقود غير التامة، وتكون مدينة بمجموع التكاليف التي تمت حتى تاريخ نهاية الفترة الحسابية.

2 - رصيد العميل الذي يمثل التامين الذي حازه العميل (الفروق بين العمليات التامة والمسدد من العميل).

3 - الآلات المشتري خصيصاً للعقد والباقية بموقع العمل، وذلك بسعر التكلفة بعد خصم الإهلاك.

4 - الخامات الباقية بموقع العمل بسعر التكلفة.

ب - وفي جانب الخصوم:

1 - أرصدة العملاء المدفوعة كمقدم للعمليات.

2 - مخصص العمليات الجارية "مخصص طوارئ".

3 - احتياطي أرباح محجوزة.

4 - رصيد حساب الأرباح والخسائر.

ويري بعض المحاسبين إظهار تبويب العمليات غير التامة عن العمليات التامة والمعتمدة والعمليات التامة غير معتمدة، ويطرح (المقبوض من العملاء) من قيمة الأعمال التامة المعتمدة وذلك في جانب الأصول بالميزانية².

¹ محمد محمود عبد ربه، هاشم أحمد عطية، المحاسبة عن تكاليف العقود طويلة الأجل (المقاولات)، الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع، الإسكندرية، 2000، ص ص 123-129

² عاطف فتحي عبد اللطيف سالم، مرجع سبق ذكره، ص ص 104-105

المبحث الثاني: اتخاذ القرارات شركات المقاوله

كثير من المسؤولين والمسيرين في مختلف المجالات سوى الإنتاجية أو الخدماتية أو التجارية.... إلخ وتكون مهامهم تنتهي باتخاذ القرار المناسب لمواجهة مشكلة ما تعتبر خلاصة العمل للوصول إلى الأهداف المرجوة والمسطرة وتجنب المؤسسات من أي خسارة وهذا ما سوف نتطرق له في هذا المبحث من تعاريف وأنواع القرارات المتخذة.

المطلب الأول: مفهوم اتخاذ القرارات

إن اتخاذ القرار لا يعتبر تصرفاً وحيداً بل هو عبارة عن مجموعة من التصرفات المتتابعة التي يمر بها الفرد لكي يحل مشكلة ما، وبالتالي يمكن القول بأنها عملية ذات خطوات متتالية بدءاً بتحديد المشكلة والتعريف عليها واختيار الحلول والبدائل الممكنة وتقييم البدائل المناسب. ومن هنا سنتطرق إلى عدة تعاريف وهي كالآتي:

- أ - **التعريف الأول:** "القرار هو اختيار انسب بديل لحل مشكلة معينة"¹
- ب - **التعريف الثاني:** "القرار هو الفصل أو الحكم في مسألة أو خلاف واختيار بدائل مختلفة، أما صنع القرار هو سلسلة الاستجابات الفردية أو الجماعية التي تنتهي باختيار البديل الأنسب في مواجهة موقف معين"².
- ج - **التعريف الثالث:** "القرار طريقة منظمة لدراسة عملية اتخاذ القرار لتحديد الاستراتيجيات المثلى عندما يكون أمام متخذ القرار مجموعة من البدائل"³.
- د - **التعريف الرابع:** "إن عملية اتخاذ القرارات هي الاختيار القائم على أساس بعض المعايير مثل اكتساب حصة أكبر من السوق، تخفيض التكاليف، زيادة حجم الإنتاج والمبيعات، وهذه المعايير عديدة لأن جميع القرارات تتخذ وفي ذهن القائم بالعملية بعض المعايير، ويتأثر اختيار البديل الأفضل إلى حد كبير بواسطة المعايير المستخدمة"⁴.
- هـ - **التعريف الخامس:** "اتخاذ القرارات (كما يتفق عليها العديد من علماء الإدارة البارزين) يعتبر جوهر العملية والمحور الأساسي الفعال لدراسة الإدارة ونشاطاتها كالتخطيط والتنظيم والتوجيه والرقابة وتحليل السلوك الوظيفي داخل المؤسسات الإدارية"⁵.

¹ أحمد ماهر، اتخاذ القرار بين العلم والابتكار، الدار الجامعة الإسكندرية، مصر، 2008، ص 19.

² أحمد الخطيب وعادل سالم معاينة، الإدارة الحديثة واستراتيجيات ونماذج حديثة، جدارا للكتاب العلمي للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009، ص 253.

³ مؤيد الفضل، التخطيط ومراقبة الإنتاج، دار المريح للنشر، السعودية، 2007، ص 355.

⁴ بشير العلاق، الإدارة الحديثة، نظريات ومفاهيم، دار اليازوري للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008، ص 29.

⁵ أحمد الخطيب وعادل سالم معاينة، مرجع سابق، ص 250.

و - **التعريف السادس:** "اتخاذ القرار هو أنشطة يتم إتباعها لتحديد المشكلة، وبدائل الحل، وتقييم البدائل، واختيار البديل المناسب لحل المشكلة، وأهم خطوة تشير إلى اتخاذ القرار هو اختيار البديل المناسب"¹.

إن مختلف التعريفات تؤكد على أن هذا القرار يقوم على عملية المفاضلة، وبشكل واعي ومدرك، بين مجموعة بدائل أو حلول (على الأقل بديلين أو أكثر) متاحة لمتخذ القرار لاختيار واحد منها باعتبار أنسب وسيلة لتحقيق الهدف أو الأهداف التي يبتغيها متخذ القرار، كما يمكن اعتبار عملية اتخاذ القرارات بأنها عملية الاختيار لإمكانية على أساس بعض المعايير، من بين عدة بدائل قصد تحقيق هدف معين، وبالتالي ففوق القرار يتطلب وجود هدف وكذلك تعدد الإمكانيات، كما أن الاختيار يقوم على أساس بعض الأهداف مثل: اكتساب حصة في السوق أكبر، تخفيض التكاليف، توفير الوقت، زيادة حجم الإنتاج والمبيعات.....الخ.

ومن خلال هذه التعريفات يمكن أن نستخلص التعريف الآتي:

اتخاذ القرار هو مهمة جوهرية في الإدارة يقوم على أساس اختيار البديل المناسب لحل المشكلة وفقا لمعايير كالتوسع وتخفيض التكاليف والوقت وزيادة حجم الإنتاج.

المطلب الثاني: أنواع اتخاذ القرارات

هناك العديد من التصنيفات لأنواع القرارات التي يتم اتخاذها، سواء أكان ذلك من قبل الفرد أم الجماعة داخل منشآت الأعمال. فلقد تم تصنيف هذه القرارات إلى قرارات طويلة الأجل وأخرى قصيرة الأجل، كما يصنفها بعضهم إلى قرارات إستراتيجية وقرارات خاصة بالأهداف. ويميل الفريق الثالث إلى تصنيفها حسب موضوعاتها. فهناك قرارات تنظيمية وقرارات إدارية خاصة بشؤون الموظفين وقرارات مالية.....الخ. على أنه وبالرغم من وجود هذه التصنيفات لأنواع القرارات إلا أنه يمكن القول بأن أشهر هذه التصنيفات ذلك التصنيف الذي يقسمها إلى نوعين هما القرارات المبرمجة، والقرارات غير مبرمجة، وذلك على أساس درجة الاختيار. وسوف نتحدث عن هذين النوعين من القرار وذلك على النحو الآتي:

¹ أحمد ماهر، مرجع سبق ذكره، ص: 22

جدول رقم 3: أمثلة على أنواع القرارات المبرمجة وغير المبرمجة

نوع المنظمة	قرار مبرمجة	قرار غير مبرمجة
جامعة	تقرير مدى استيفاء الطلاب لمتطلبات التخرج	اختيار برامج أو تخصصات جديدة للدراسة
مصنع للسيارات	تحديد الزيادة في رواتب العاملين للعام القادم	اختيار تصميم جديد للسيارة
مطعم للوجبات السريعة	تحديد عدد المواد التي ينبغي توفيرها في المطعم	تحديد مكان لافتتاح فرع جديد للمطعم

مصدر: أحمد بن عبد الرحمن الشميمري وآخرون، مبادئ إدارة الأعمال، الأساسيات والاتجاهات الحديثة، مكتبة العبيكان للنشر والتوزيع، طبعة العاشرة، الرياض، 2014م، ص 106

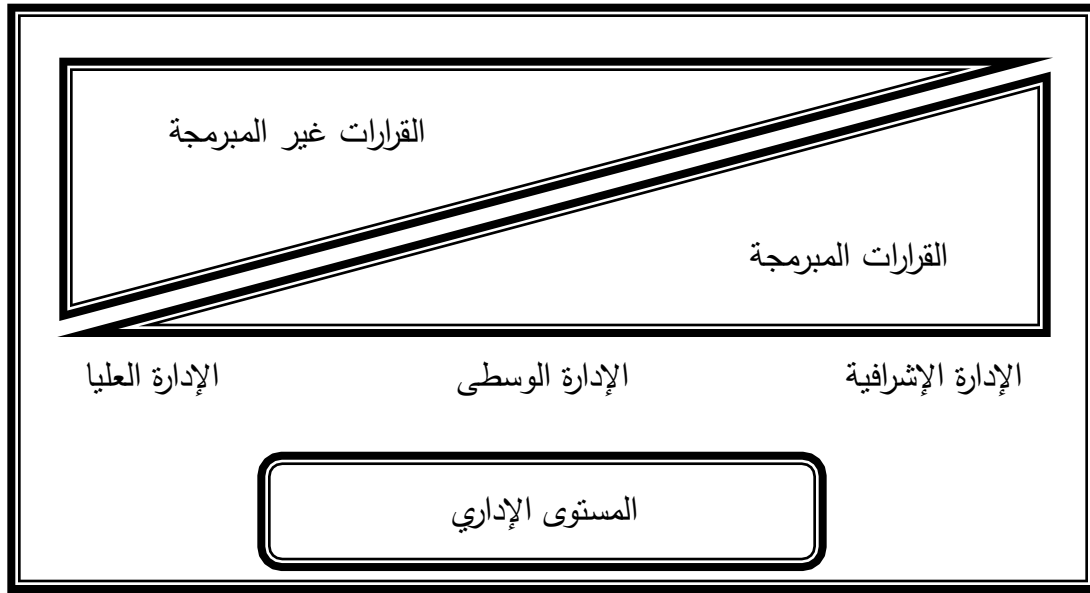
أولاً - القرارات المبرمجة: القرارات المبرمجة هي تلك القرارات التي يتم اتخاذها بشكل روتيني، أو متكرر، حيث أنها تتخذ في مواقف محددة وتخضع لقواعد معينة يتم في ظلها اتخاذ مثل هذه القرارات. هذه القواعد قد تكون عن عادات سابقة في اتخاذ القرار أو أسباب مبرمجة مثل استخدام الحاسب الآلي، أو عبارة سياسات أو أنظمة يجب إتباعها وتطبيقها عند اتخاذ أي قرار. مثل هذه القواعد غالباً ما تكون مستمدة من الخبرة السابقة، أو المعرفة الفنية بخصوص الأعمال التي يتم تنفيذها في مواقف محددة. فعلى سبيل المثال يوجد لدى معظم منشآت الأعمال أنظمة وإجراءات يتم إتباعها في حالة التعامل مع الموظفين الذين لا يلتزمون بقواعد الحضور والانصراف في العمل أو أولئك الذين يرغبون في الانتقال من أو إلى داخل المنشأة.

وعلى الرغم من أن القرارات المبرمجة تطبق في الأعمال الروتينية والمواقف التي تخضع لأنظمة وقواعد محددة، إلا أنها مع ذلك من الممكن أن تكون قرارات معقدة. على أن وجود الحاسبات الآلية في الوقت الراهن قد أتاح لنا فرصة كبيرة فيما يتصل بإمكانية اتخاذ القرارات مبرمجة متطورة جداً، وذلك لأن هذه الأجهزة تستطيع أن تجمع وتحلل قدراً كبيراً من المعلومات التي يمكن أن تسهل عملية اتخاذ القرارات.

فعلى سبيل المثال هناك العديد من القرارات التي كانت تستغرق في السابق جزءاً كبيراً من وقت وجهد العاملين في المنشآت، أصبحت هذه القرارات مع وجود الحاسب الآلي روتينية وتستغرق وقتاً وجهداً أقل من السابق لمراجعتها والتأكد من فعاليتها أو تحسينها أو معالجة أي مشكلة طارئة قد تتعرض تنفيذ هذه القرارات. من هذه القرارات على سبيل المثال تلك العمليات المتعلقة بقرارات التسجيل في الجامعات، وتسديد الفواتير أو عمليات الإيداع والسحب في البنوك.

وينبغي أن نشير هنا إلى معظم القرارات الروتينية يتم اتخاذها من قبل المستوى الإشرافي التنفيذي في الإدارة، في حين أن كثيرا منها يتم اتخاذها من قبل مديري الإدارة الوسطى. بالمقابل نجد أن المديرين في مستوى الإدارة العليا غالبا ما يكون دورهم في اتخاذ مثل هذه القرارات محدودة جدا. (شكل رقم 9)

شكل رقم 9: علاقة نوع القرار بالمستوى الإداري



المصدر: أحمد بن عبد الرحمن الشميمري وآخرون، مرجع سابق، ص 107

ثانيا - القرارات غير مبرمجة: يمثل هذا النوع من القرارات تلك التي لا يمكن معها تطبيق القواعد والإجراءات المحددة سلفا كما هو الحال بالنسبة للقرارات المبرمجة، حيث إن المواقف التي يتم فيها اتخاذ مثل هذه القرارات جديدة أو أنها غير محددة بشكل واضح. ونظرا لطبيعة هذا القرارات فإنها عادة ما تتضمن قدرا كبيرا من عدم التأكد، الأمر الذي يدفع متخذ القرار إلى أن يتخذ قراره دون أن تكون لديه معرفة كاملة بالنتائج التي سوف تترتب على قراره. وتبعاً لذلك فإن القرارات التي يتم اتخاذها في ظل عدم التأكد تتضمن درجة من المخاطرة، بمعنى أن القرار

من المحتمل أن يؤدي إلى نتائج سلبية عكس المتوقع تماما. هذه الحالة من عدم التأكد تنشأ من عدة مصادر منها ما يلي:

1 - الظروف البيئية أو الموقفية التي يتم فيها اتخاذ القرار، بحيث يكون من الصعب التنبؤ أو التحكم في عناصر هذه البيئة، وبالتالي النتائج المترتبة على القرار.

2 - محددات الوقت والتكاليف، حيث إن هذين العنصرين قد يحددان من إمكانية جمع المعلومات اللازمة لاتخاذ القرار.

3 - العوامل الاجتماعية والسياسية السائدة في منشآت الأعمال، مثل نشوة الصراع في المنشأة بين الإدارة والموظفين، أو عدم انسياب قنوات الاتصال، حيث إن مثل هذه العوامل قد تحد من جمع المعلومات الصحيحة.

4 - التغيير السريع الذي تتعرض له منشآت الأعمال. هذا التغيير قد يكون ناجما من تغير البيئة، أو تطور التقنية أو سن أنظمة وقواعد جديدة للعمل تجعل معظم المعلومات والخبرة المتوفرة لدى المنشأة عديمة الفائدة.

ونظرا لأن معظم القرارات غير المبرمجة يتم اتخاذها من قبل الإدارة العليا، فإنها تحتاج إلى مهارات متطورة في اتخاذ القرارات، بحيث تعكس درجة عالية من الإبداع لدى متخذي مثل هذه القرارات. وبصفة عامة يمكن القول: بأن القرارات المبرمجة روتينية ومتكررة في العادة وذلك لأن طريقة اتخاذها محددة، كما أنها واضحة في أغلب الأحيان، إذ يمكن التنبؤ بنتائجها بثقة عالية على أساس التجارب السابقة، ولا يترتب عليها مخاطر كبيرة. وعلى العكس من ذلك نجد أن القرارات غير المبرمجة تكون غير روتينية وغير متكررة، وبالتالي تتطلب من متخذها جهدا أكبر في جمع المعلومات وطرح البدائل والمقارنة بين هذه البدائل، ومن ثم الاختيار من بينها. من ناحية أخرى فإن متخذي القرارات غير المبرمجة لا يكونون في الغالب واثقين بدرجة عالية من القرار الذي يتخذونه؛ لذا فإن درجة المخاطر تكون فيها عالية جدا. ويبين الجدول رقم (4) مقارنة بين القرارات المبرمجة وغير مبرمجة¹.

جدول رقم 4: يوضح مقارنة بين القرارات المبرمجة وغير مبرمجة

عناصر المقارنة	القرارات المبرمجة	القرارات غير مبرمجة
طبيعة المهمة	واضحة	غير واضحة بشكل دقيق
المعلومات	متوافرة إلى حد كبير	قليلة إلى حد كبير
عدد البدائل	متعددة	محدودة
الاعتماد على القواعد والإجراءات السابقة	دائما	نادرا
المستوى الإداري لمتخذي القرار	الإدارة الإشرافية والوسطى في الغالب	الإدارة العليا في الغالب
درجة المخاطرة	محدودة جدا	كبيرة جدا

المصدر: أحمد بن عبد الرحمن الشميمري وآخرون، مرجع سابق، ص 107

¹ أحمد بن عبد الرحمن الشميمري وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص ص 106-108

المطلب الثالث: مراحل ونماذج صنع القرارات في شركات المقاولات

أولاً - مراحل صنع القرارات في شركات المقاولات:

من اجل فهم القرار داخل المؤسسة لابد من الضروري تحليل العمليات وذلك بتحديد المراحل التي تؤدي إلى اختيار سلوكيات الأفراد والتأثيرات على السلطات الناتجة عن ممارسة عملية صنع القرار ويمكن إيجازها فيما يلي:

أ - **مرحلة اكتشاف (إدراك) المشكلة:** في حالة ظهور قضية أو مشكلة ما إلى الوجود على مستوى المنظمة وإدراكها، يتعين على المسير الإقرار بوجودها وان تكون له الإرادة لمعالجة الوضع، ويبدأ التفكير في الإجراءات الواجب القيام بها فيما بعد. وفي غياب ذلك فان كل شيء يتوقف عند هذا الحد، ولا يمكن المرور إلى المراحل الموالية.

ومن الأحسن اكتشاف المشكلة في الوقت المناسب حتى يتسنى حلها في الوقت المناسب إن أمكن وذلك تفادياً لتعقيدات تنترتب عن التأخير في معالجتها.

1 - مشكلات متوقعة: تنقسم بدورها الى نوعين هما:

1.1 **مشكلات روتينية:** تتمثل في تلك القضايا العادية المتكررة يومياً في حياة المنظمة، ومن أمثلة ذلك قبول طلبه من زبون ما أو رفضها.

1.2 **مشكلات ذات بعد استراتيجي وحيوي:** تتمثل في تلك المشكلات التي تتعلق بقضايا ذات اهمية أكثر بالنسبة لحياة المنظمة ومستقبلها مقارنة بسابقاتها، وهي لا تتكرر يومياً الا أن حدوثها يكون متوقعا وعملية طرحها ومعالجتها تكون مبرمجة بشكل دوري، ومثال ذلك تلك المسائل الهامة التي تطرح وتعالج بمناسبة انعقاد الجمعية العامة العادية للشركاء.

2 - **مشكلات غير متوقعة:** كما يدل اسمها، هي تلك المشكلات الإدارية التي تطفو إلى السطح بشكل مفاجئ ويمكن أن تكون ذات طابع عادي أو ذات طابع استراتيجي وحيوي.

ب - **مرحلة تحديد وتحليل المشكلة:** بعد اكتشاف المشكلة ووجود رغبة جدية للتكفل بالموضوع يتم القفز بالعملية إلى مرحلتها الثانية التي يتم فيها التشخيص الدقيق للمشكلة وذلك بجمع الحقائق الكافية بشأنها التي تسمح بالتحديد والتحليل الجيدين لها، ولتحديد المشكلة بشكل صحيح يجب التركيز على تحديد كل من طبيعتها وأسبابها بشكل دقيق وكامل¹.

¹ محمد أحمد المصري، الإدارة الحديثة، اتصالات، معلومات، قرارات، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر 2000، ص 296.

إن التوصل إلى تلك الحقائق يتطلب الإجابة عن مجموعة من الأسئلة حددت كما يلي:

- ما نوع المشكلة؟
- كيف نشأت؟
- ما هي النقاط الهامة والجوهرية فيها؟
- متى وأين وقعت؟
- ما هو الوقت الملائم لحل المشكلة؟
- ما هي المشاكل المترتبة عن عدم حلها في الوقت المناسب؟
- ما هي المعلومات اللازمة وما هو مصدرها؟
- ج - **مرحلة جمع البيانات:** بعد التشخيص الدقيق للمشكلة يأتي الدور على جمع البيانات التي لها علاقة بالمشكلة من المصادر المختلفة المتاحة. ويستحسن جمع أكبر قدر ممكن من البيانات وأن تتوفر في هذه الأخيرة مختلف المعايير التي تؤكد جودتها من دقة وملائمة وغيرها. فكلما تحققت الوفرة والجودة في البيانات المتحصل عليها، كلما سمح ذلك لصنع القرار بالابتعاد عن حالتي عدم التأكد والمخاطرة ومن ثم الاقتراب أكثر فأكثر من حالة التأكد، مما يمكنهم من الوصول إلى القرار الراشد وكذا معرفة نتائجه.
- د - **مرحلة تحديد البدائل:** إن التوصل إلى القرار الراشد والفعال لا يأتي بطريقة عشوائية أو ارتجالية بل يتم من خلال تفكير عميق ومدرّس الذي يتطلب طرح مختلف البدائل (الحلول) الممكنة تبعا للإمكانيات المتاحة وقدرتها على التوصل إلى التخلص من الإشكال المطروح ويقصد بالبديل ذلك الحل الممكن المتاح لصانع القرار إضافة إلى حل ممكن آخر أو أكثر.
- إن عدد البدائل ونوعيتها تتحكم فيهما عدة عوامل منها:
 - عوامل شخصية متعلقة بصانع القرار.
 - إمكانيات المنظمة.
 - الوقت المتاح للخروج بالقرار النهائي إلى حيز التنفيذ حسب ما القضية إذا كانت تتطلب معالجة سريعة أو هناك متسع من الوقت أمام صانع القرار الذي يسمح له بالتفكير والاستشارة ألثر لإيجاد بدائل كثيرة.
 - أسلوب العمل المتبع في عملية طرح البدائل.
- هـ - **مرحلة تقييم البدائل:** في هذه المرحلة تتم دراسة البدائل المختلفة المروحة من كل الجوانب بتحديد الإيجابيات والسلبيات المتوقعة مستقبلا عن كل بديل.
- ومن أهم النقاط التي يتم التركيز عليها عند تقييم كل بديل ما يلي:
 - إمكانية تنفيذ البديل ومدى توفر الإمكانيات المادية والبشرية اللازمة لتنفيذه.
 - تكاليف تنفيذ البديل ومدى الكفاية التي يحققها من حيث السرعة والإتقان.

- آثار تنفيذ البديل على داخل المنظمة وخارجها والمجتمع ككل.
 - الآثار الاجتماعية والنفسية للبديل، أي مدى انعكاساته على أفراد التنظيم ومدى قوة واهتزاز العلاقات التي يمسها خاصة إذا كان البديل يهم مصالح الجمهور.
 - مناسبة الظروف لتبني هذا البديل.
 - استجابة المروءوس للبديل.
 - الزمن الذي يستغرقه تنفيذ البديل.
- إن تقييم كل البدائل تقييما جيدا يقود إلى نجاح الموازنة النفعية بينها وهذا الأمر مرتبط بمدى جودة المعلومات المتوفرة لدى صانع القرار فكلما كانت هذه المعلومات جيدة ومتوفرة بالقدر الكافي ومستجيبة لحاجات صانع القرار في هذا المقام، كلما سمحت لهذا الأخير بالتواصل إلى تقييم منطقي وعقلاني لمختلف البدائل المطروحة¹.
- و - **مرحلة اختيار البديل المناسب والواقعي:** إن تقييم البديل يمهد الطريق لصانع القرار لإجراء الموازنة بين مختلف البدائل الممكنة المقترحة ثم يفصل في الأمر بإختيار البديل الذي يراه مناسباً لحل الإشكالية المطروح وتعتبر هذه العملية مهمة ومعقدة للغاية لأنه يجب أخذ في الحسبان اعتبارات عديدة متداخلة ومتكاملة ومتناقضة أحيانا، وهذه الاعتبارات لها علاقة بتلك التي يركز عليها تقييم البدائل ومن أهمها:
- مقارنة المخاطر المتوقعة من البدائل بالمكاسب المتوقعة منه.
 - الجهد والوقت الذي يتطلبه البديل.
 - الإمكانيات المتاحة المادية منها والبشرية والمالية لتنفيذ البديل.
- ز - **مرحلة إصدار القرار:** بعد معرفة البديل المختار يتم تحويله إلى صيغة قرار يعلن في الإطار التنظيمي المحدد، مع اختيار الوقت المناسب للقيام بذلك حيث يتم تحديد صلب القرار أي التصرف المطلوب القيام به بكل تفاصيله إن وجدت هذا من جهة، وتحديد من يتعين عليه تنفيذ القرار من جهة أخرى مع إمكانية إضافة عناصر أخرى مثل تحديد توقيت التنفيذ، أجل التنفيذ وغيرها.
- ح - **مرحلة تنفيذ القرار:** يعني تطبيق القرار المتخذ على أرض الواقع من طرف الجهة أو الجهات المعنية بذلك، ويكون هذا التطبيق إما دفعة واحدة أو مستمرا لفترة زمنية معينة حسب طبيعة القرار.
- ط - **مرحلة متابعة تنفيذ القرار:** إن هذه المتابعة تتمثل في تقييم النتائج المترتبة عن تنفيذ القرار حيث انه بعد الشروع في تنفيذ القرار المتخذ تبدأ النتائج المترتبة عنه في الظهور إما دفعة واحدة أو تدريجيا، نتائج قد تكون في شكل آثار مباشرة أو آثار غير مباشرة للقرار، هذه النتائج تكون محل تقويم للوقوف على مدى فعالية ونجاح القرار في تحقيق الهدف الذي اتخذ من أجله.

¹ محمد أحمد المصري، مرجع سبق ذكره، ص 296.

إن عملية التقويم هذه قد تقود صانع القرار إلى ما يلي:

1. الرضا التام عن القرار المتخذ ومن ثم نهاية مسار معالجة القضية التي كانت مطروحة بمعطياتها الأصلية.
2. عدم الرضا عن القرار المتخذ لسبب أو أكثر، مما يستدعي الخروج بقرار آخر الذي قد يتمثل فيما يلي:
 - الإيقاف المؤقت لتنفيذ القرار المعني على أن تتم العودة إلى تنفيذه لاحقا بعد زوال العائق أو الظرف الذي كان وراء الإيقاف المؤقت أو انقضاء المدة المقدرة لهذا الإيقاف.
 - تعديل وإتمام القرار المعني.
 - إلغاء القرار المعني نهائيا وتعويضه أو عدم تعويضه بقرار آخر¹.

ثانيا - نماذج صنع القرارات في شركات المقاولات

بشكل عام تميز النظرية الإدارية بين نوعين رئيسيين من نماذج صنع القرارات في منظمات الأعمال، هما: نموذج الكلاسيكي والنموذج السلوكي.

إن مفهوم صنع القرار وفقا لنموذج الأول (الكلاسيكي) يعني إن هناك مشكلة تقتضي حلا (قرارا)، كأن تكون العوائد المتحققة غير مرضية أو غير منسجمة مع الأهداف الإستراتيجية للمنظمة، أو إن هناك فرص تعود بنتائج أو أرباح أفضل لم تستغل من قبل المنظمة، ويكون صانع القرار هنا ممتلكا لمعرفة تامة بالبدائل وعواقب كل بديل وتكون عملية الاختيار لديه واضحة وبسيطة، وما عملية صنع القرار هنا إلا مراحل أو خطوات متتالية تتمثل بتعريف المشكلة تشخيصها بدقة وتحديد جميع البدائل الممكنة لحلها ومن ثم استقصاء وتحليل الحقائق المتجمعة عن كل بديل ومن ثم المقارنة ما بين عوائد ونتائج البدائل المتعدد ومن ثم الاختيار الرشيد للبديل الأمثل، ويقوم هذا النموذج على افتراضات محدده، هي:

- الإنسان مخلوق بطبيعته ومن خلال سلوكه العقلاني يتمكن من اختيار البديل الأمثل.
- جميع البدائل ونتائجها تكون معروفة ومتاحة أمام المدير متخذ القرار .
- يستطيع المدير ترتيب النتائج بحسب سلم أفضليات معلوم لديه ليختار البديل الذي يحقق له أكبر الأرباح أو أقل الخسائر.

وبخلاف ذلك يشير النموذج الثاني (السلوكي) إلى أن مرحلة الرشد الكامل في عملية صنع القرار من الصعوبة بلوغها لا سيما في مجال القرارات الإدارية، بسبب أنه ليس هناك من يصنع قراراته بالاعتماد على الماضي فقط وفي ظل حاله من التأكد التام أو شبه التأكد التام، بل يجب أن يأخذ بالحسبان المستقبل الذي غالبا ما يتضمن حالات من عدم التأكد، كما إن اغلب البدائل يمكن اعتمادها لبلوغ الهدف من الصعوبة تنظيمها بحسب أسبقيات

¹ إبراهيم عبد العزيز شيجا، أصول الإدارة العامة، منشأة المعارف، الإسكندرية، مصر، 1993، ص 253.

معلومة لا سيما عند التعامل مع فرصة جديدة أو مشكلة جديدة وصعوبة تحليل كل البدائل المتاحة بسبب ضغط الوقت ولا سيما إن الإدارة تتعامل بالغالب مع مستقبل القرارات الحالية مع قرارات مستقبلية.

وتجدر الإشارة هنا إلى أن التحدي الذي واجهه النموذج الكلاسيكي جاء بسبب عدم واقعية افتراضاته حيث وجد أنه غالبا ما يكون من الصعوبة اتخاذ القرارات بطريقة رشيدة لأن الإنسان بطبيعته غير قادر على استيعاب وتحليل جميع الاحتمالات التي يمكن أن تواجهه في المستقبل ودمجها مع بعضها، كما إن الإنسان مخلوق غالبا ما يكون ما لا يتعلم من الأخطاء السابقة له بل يميل إلى تكرار تلك الأخطاء أو إعادتها. أما النموذج السلوكي فقد بين إن القرارات الإدارية غالبا ما تنتج أخطاء متعددة لا سيما عند صنعها تحت ظروف درجة عالية من عدم التأكد ولكن مع كل هذا المطلوب من المنظمة اتخاذ قرار وتحمل مخاطر، وفي حالة الفشل على المنظمة أن تتعلم والقرارات غير المبرمجة، وتعني القرارات المبرمجة تلك القرارات التي تكون ذات طابع متكرر وروتيني والتي يوجد لها خط مسار محدد وإجراءات معروفة، وأما القرارات غير المبرمجة فهي القرارات التي لا توجد لها إجراءات محددة من قبل وذلك لأنها غير روتينية بطبيعتها ولم يحدث صنعها أو اتخاذها في الماضي أو لأن أهمية وطبيعة صنع هذه القرارات عادة ما تستدعي معالجة خاصة. وتبعاً لذلك يمكن القول بأن الإجراءات اللازمة والمعلومات الضرورية المطلوبة لاتخاذ القرار تختلف تبعاً لنوع المشكلة المطلوب اتخاذ قرار بشأنها، لا بل م من ذلك وأن تحاول مع بديل آخر يتلاءم بشكل أفضل مع المشكلة أو الهدف، علماً إن كل فشل يقدم معلومات جديدة وتعلماً إضافياً للإدارة¹.

أ - دور المهندسون والمحاسبون في صنع واتخاذ القرارات الخاصة بالمقاولات:

يقضي الاتجاه العلمي الحديث في مجال الإدارة بضرورة التمييز ما بين نوعين من القرارات هما: القرارات المبرمجة إن في حالة المشاكل غير المبرمجة يتوجب على متخذي القرارات تقديم الحكم الشخصي والتقييم والنظرة التعميمية في مثل هذا النوع من المسائل أو المشاكل. أما المشاكل المبرمجة فإن معظم إن لم يكن جميع خطوات ومراحل وإجراءات عملية مواجهتها تعتبر أوتوماتيكية (روتينية). ويمكننا تقسيم عملية صنع القرار إلى مراحل متعددة وهي:

- مرحلة تحديد الهدف وتعريف المشكلة التي تتطلب اتخاذ قرار بشأنها.
- مرحلة تحديد وابتكار البدائل الممكنة لمواجهة هذه المشكلة وجمع البيانات والمعلومات عنها.
- مرحلة دراسة وتحليل وتقييم مزايا وعيوب كل بديل من البدائل المتاحة.
- مرحلة اختيار البديل المناسب (الأفضل) وهو ما نطلق عليه بمرحلة اتخاذ القرار.
- مرحلة تثبيت القرار تمهيدا للبدء بتنفيذه.

ب - أنواع القرارات الخاصة بنشاط المقاولات:

¹ حيدر علوان كاظم الشمري، دور المعلومات المحاسبية في قرارات تسعير عقود المقاولات، دراسة صادرة عن كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة واسط، العراق، 2011، ص ص 6-7

يمكن تصنيف القرارات في مجال أعمال المقاولات إلى الأنواع الآتية:

1 - القرارات المتعلقة بالنشاط الرئيس لشركة المقاولات (أعمال البناء والتشييد): هنا يؤدي كل من المحاسب والمهندس دورا مكملًا أحدهما للآخر في تحديد عناصر التكاليف المستفيدة فعلا في النشاط وذلك من خلال قيام المهندس المشرف (ممثل المقاول) بإعداد شهادة للعمل المنجز وفق الأسس المبنية في الدليل القياسي الموحد للمسح الكمي لأعمال المباني والهندسة المدنية الصادرة عن وزارة التخطيط والتي يتطلب المصادقة عليها من قبل المهندس المقيم (ممثل صاحب العمل) على وفق فترات زمنية متفق عليها مسبقا أثناء مرحلة التعاقد (كل شهرين مثلا)، وهنا يقوم صاحب العمل (الجهة الآمرة بالعمل) من خلال المهندس المقيم بالتحقيق من صحة الذرعة المقدمة إليه من قبل المقاول والموافقة على قيام المحاسب لديه بصرف استحقاق المقاول الذي يتمثل بصافي قيمة العمل المنجز بموجب جرعة زائدة 75% من القيمة المواد المطروحة في موقع العمل بعد قيامه باستقطاع قسط الدفعة المقدمة المسددة مسبقا للمقاول لتسهيل بدءه بتنفيذ المشروع مع كافة الاستقطاعات القانونية كتأمينات الصيانة أو الغرامات التأخيرية إن وجدت وحسب طبيعة كل اتفاق أو عقد، وأما المحاسب الذي يعمل مع المقاول فينحصر دوره بمتابعة المطالبة بتسديد صافي استحقاق المقاول عن الجرعة المنجزة واستلام الشيك بالمبلغ المطلوب والقيام بإيداعه ومن ثم تحديد التكاليف المستنفذة لفعالية الخاصة بالمقاول المتمثلة بالمواد المباشرة المستخدمة والأجور المباشرة المدفوعة والمصروفات المباشرة (التمثلة بكلفة التمويل المقترض، المقاولات الثانوية الاستشارية والفنية، مصاريف السفر والإفادة، مكافئات غير العاملين، إطفاء مصاريف تهيئة موقع العمل والإنشاءات المؤقتة، اندثار المعدات والآليات المستخدمة ومصاريف التشغيل وصيانتها واستئجارها في بعض الحالات) مع تحديد نصيب المقاول من المصروفات المشتركة (غير مباشرة). ونتيح هذه العمليات للمحاسبين تبويب البيانات المالية بطريقة تجعلها قاعدة لصنع القرارات اللاحقة في الحالات المشابهة التي تستدعي تحديد أسعار لعروض تسويقية وجدول كميات مسعرة.

2 - القرارات المتعلقة بالنشاط الخدمي السائد للنشاط الرئيس: هنا يقوم كل من المحاسب والمهندس بعمل منسق لحصر وتحديد حجم التكاليف المستنفذة في مجال تقديم الخدمات السائدة والذي يتم في الورش الميكانيكية وورش صب الخرسانة وورش الصيانة والتصليح والمركزية ومخازن المواد وكذلك البحوث الفنية والإشراف المركزي على العقود وكلف الفحص والسيطرة النوعية وما شاكلها. وهنا يقوم المحاسب بما يتوفر لديه من بيانات بخدمة عمليات صنع القرارات المبرمجة وغير المبرمجة والخاصة بتحديد تكلفة الخدمات السائدة المطلوب احتسابها او تقديرها لغرض تحديد أسعار للمناقصات الجديدة.

3 - قرارات البيع والتسويق: يقوم المحاسب هنا بدور مهم كما هو الحال مع المهندس من خلال توفير لقاعدة من البيانات والمعلومات المالية والإحصائية اللازمة لتحديد أسعار العطاءات (العروض) بعد وضع تقديرات للتكاليف المحتملة لجداول الكميات التي يقوم بوضعها المهندسون وبذلك يتاح للشركة فرصة الدخول في المناقصات

بأسعار مربحة مع احتفاظها بالأفضلية في المجال المنافسة بالإضافة إلى ذلك يساهم كل من المحاسب الماهر والمهندس الخبير في اقتراح أساليب مبتكرة للدعاية والإعلان والترويج لخدمات الشركة وإمكاناتها الفنية وقدرتها في مجال القيام بالمشاريع الكبيرة مع تحديد المبالغ الواجب إنفاقها لإجراء أبحاث السوق والوسائل البديلة في المجال النقل والخرن وما شابه.

4 - قرارات التمويل: يقدم المحاسبون معلومات نافعة للمديرين العاملين في مجال المقاولات والذي يجدون في تمويل ضرورة وكذلك معضلة في الوقت ذاته في انجاز ما مطلوب منهم، وهذه المعلومات قد تتعلق بحجم التمويل اللازم لتنفيذ كل مشروع مع تحديد مصدره وحجم النقدية المقيدة وحجم النقدية المتاحة او الواجب توفرها باستمرار في الشركة أو في حساباتها المصرفية، مع تحديد طرق التمويل المناسبة والمتاحة لكل مشروع.

5 - قرارات المتابعة والتقييم والرقابة: بإختصار تساعد نظم المحاسبة في ترشيد القرارات عن طريق توفير المعلومات المالية المفيدة (الملائمة والموثوقية)، ويوفر النظام المحاسبي عادة ثلاثة أنواع من المعلومات هي:

- معلومات عن الناتج التي تحققت فعلا عن الأنشطة المختلفة من أرباح أو خسائر مع بيان طبيعة المركز المالي للشركة عموما في نهاية كل سنة.

- معلومات مقارنة لتحديد الانحرافات في أداء الأنشطة والبرامج لتوجيه أنظار الإدارة لأغراض إحكام الرقابة عليها.

- معلومات لحل المشاكل غير الروتينية التي تعترض عمليات تنفيذ الأنشطة والمشاريع والتي تتسم بطابع خاص منها القرارات المتعلقة بشراء أو تصنيع الأجزاء والمعدات والركائز والتي تعتبر جزءا مكملًا مهمًا لنشاط التشييد والبناء وكذلك شراء أو استئجار المعدات والآليات اللازمة لتنفيذ المشاريع... إلخ¹.

¹ حيدر علوان كاظم الشمري، مرجع سبق ذكره، ص 7-10

خلاصة الفصل:

ونصل في الأخير أن تنفيذ عقود المقاولات ما يتطلب من وقت ونجد أن المقاول يسعى دائما لتحصيل أكبر إيراد وتجنب الوقوع في خسائر والإفلاس لذا يلجأ إلى طلب تسبيقات أو التسديد بواسطة الأقساط وتأشير المسير الفني، وإن كل العمليات مسجلة محاسبيا سوى كانت إيرادات أو تكاليف، وتحدد في نهاية كل دورة مالية هذه العقود من حيث الانتهاء التي وصلت لها وذلك من أجل تحديد نتيجة السنة المالية بدقة والتي تمكن للمقاول من اتخاذ القرار المناسب سوى في نهاية كل دورة مالية أو بعد نهاية المشروع.

وبعد دراسة الموضوع على الجانب النظري سنحاول اسقاط ما تم تناوله في الجانب النظري على الجانب العملي.

الفصل الثالث

دراسة حالة (مقاولة خاصة)

تمهيد:

بعد التطرق إلى الجانب النظري عن نشاط المقاول وكيفية حساب التكاليف ودوره في اتخاذ القرار، ولتأكيد ذلك وتثبيت لهذه المعلومات سوف نقوم بدراسة حالة لأحدى المقاولين المختصين في مجال البناء والإنشاء وقد تم اختيار مقاول متعاقد مع الدولة لإنجاز سكنات اجتماعية إيجاريه وهو السيد: منصر حمزة وبناء على المعلومات التي حصلنا عليها قسمنا هذه المعلومات الى مباحث وكانت كالتالي:

المبحث الأول: تأهيل المقاولات طبقا لقانون الصفقات الجزائر

المبحث الثاني: محاسبة تكاليف وإرادات المؤسسة محل الدراسة

المبحث الثالث: دور محاسبة التكاليف المؤسسة لاتخاذ القرارات

المبحث الأول: تأهيل المقاولات طبقا لقانون الصفقات الجزائرية

المطلب الأول: بطاقة فنية المؤسسة

أولاً- تعريف مؤسسة: تطرقنا في دراسة الحالة إلإحدى مؤسسات البناء والمتمثلة في مؤسسة أشغال البناء في مختلف مراحله للسيد "منصر حمزة " والتي تحمل المعلومات التالية:

- تسمية الشركة: مؤسسة أشغال البناء في مختلف مراحله.
- عنوان الشركة: محل رقم 19 شارع أول نوفمبر تقرت ورقلة.
- عنوان المقر الرئيسي: محل رقم 19 شارع أول نوفمبر تقرت ورقلة.
- الشكل القانوني للشركة: خاص.
- رقم وتاريخ تسجيلها في السجل التجاري: 10/000636046/30 بتاريخ: 2013/06/06 (تعديل).
- الولاية التي يتم فيها تنفيذ الأعمال موضوع الصفقة: الوادي
- لقب واسم وجنسية وتاريخ ومكان ميلاد المسؤول أو المسؤولين القانونيين الأساسيين للشركة أو الأشخاص الذين لهم الصفة للالتزام باسم الشركة عند إبرام الصفقة: منصر حمزة جزائري الجنسية ولد بتاريخ: 1973/12/11 بالبياضة الوادي.

ثانيا - الإمكانات المادية والبشرية الخاصة بالمؤسسة: إضافة إلى التعريف ومن خلال معاينه ميدانيا تبين لنا ما يلي

- أ - إمكانات بشرية: المقولة تضم عمال مثبتين بمختلف التخصصات في مجال البناء وهم
 - مهندس معماري
 - تقني سامي.
 - ثلاث عمال في رتبة بناء
 - اثنان في الترخيص الصحي
 - نجار وداهنون.
 - وخمسة عمال عادييين كلهم يشكلون عمل متكامل للمقاول
- ب - إمكانات مادية: وهي الإمكانات التي يمتلكها المقاول والمتضمن فيما يلي:
 - (شاحنتين حجم متوسط، خلاط إسمنت، ناقلة صغيرة، رافعة، هزاز، مجموعة من الخشب الخاص بالبناء، مجموعة من قوالب حديدية خاصة بالبناء، جرار)، فكلها أشياء تستعمل في نشاط المقولة وقد تريد كلما دعت الحاجة إما بالاكتساب أو بالإيجار¹.

¹ مقابلة خاصة مع المقاول منصر حمزة بناء على وثائق مؤسسة أشغال البناء 2017

المطلب الثاني: الإجراءات القانونية في صفقات المقاولات وفق قانون الصفقات الجزائرية

أولاً - العرض التقني: ويتمثل في الوثائق الثبوتية والاستدلالية على صحت هوية المقاول ومؤهلاته القانونية التي تسمح له بالدخول في المناقصة قبل الانتقال إلى العرض المالي، وتتمثل هذه الوثائق في:

- شهادة التأهيل: وتحدد فيها درجة ومستوى المقاول.
- وثيقة الآجال: تحدد فيها مدة الإنجاز للمشروع.
- الحصيلة المالية: وعادة يطلب ثلاث سنوات الماضية.
- شهادات حسن الإنجاز: تكون مسلمة من المؤسسة وتحتوي على المشاريع التي سبق إنجازها وتحتوي على نوع المشروع والمبالغ.
- وسائل مادية: تكون في شكل قائمة جرد مؤشرة من الضرائب
- وسائل البشرية: أي نوعية العمال ومؤهلاتهم وتأمينهم اجتماعيا.
- القانون الأساسي للشركة
- شهادة أداء المستحقات الضمان الاجتماعي للعمال الإجراء
- شهادة أداء المستحقات الضمان الاجتماعي للعمال لغير الإجراء
- شهادة نظافة (سوابق العدلية)
- شهادة أداء الضرائب.
- شهادة أداء مستحقات لصندوق العطل مدفوعة الأجر
- السجل التجاري.
- الرقم الجبائي.
- وصل شراء دفتر الشروط.

ملاحظة: الوثائق المقدمة تكون صالحة للاستعمال لثلاث أشهر كحد أدنى أثناء الدخول في المناقصة.

ثانياً - العرض المالي: عند دراسة العرض التقني والتأكد من صحتها ينتقل للعرض المالي وعادة يحدد سلم التنقيط من أجل تأهيل المقاولين وقبول عرضهم المالي، ويوضح هذا السلم كيفية الحساب به لكل الوثائق المقدمة والموضوعة من صاحب المشروع في هذه الصفة حددة نقطة التأهيل 35 نقطة فما فوق¹.

¹ نفس المرجع السابق

أ - المؤهلات التقنية:

1. تأهيل المقاول:

درجة التأهيل	(بناء رئيسي) النقطة المتحصل عليها	(بناء ثانوي) النقطة المتحصل عليها
الدرجة الأولى	05 نقاط	00 نقطة
الدرجة الثانية	10 نقاط	05 نقاط
الدرجة الثالثة	15 نقطة	7.5 نقاط
الدرجة الرابعة فما فوق	15 نقطة	7.5 نقاط

2. المراجع المهنية:

إنجاز مشاريع بناء: ويثبت بشهادات حسن الانجاز مسلمة من طرف إدارات عمومية وتحمل مواصفات الانجاز والقيمة المالية التي سلم بها المشروع.

مجموع مبالغ شهادة حسن الإنجاز (مليون دينار)	أقل من 06	أكبر من أو يساوي 06 وأقل من 12	أكبر من أو يساوي 12 وأقل من 14	أكبر من أو يساوي 14 وأقل من 16	أكبر من أو يساوي 16 وأقل من 18	أكبر من أو يساوي 18
التنقيط	0 نقطة	5 نقاط	7.5 نقاط	10 نقاط	12.5 نقطة	15 نقطة

3. مدة الإنجاز:

الآجال الإدارية لإنجاز المشروع: في المجال بين 08 و 14 شهرا.

الآجال المفتوحة	النقطة المتحصلة عليها
تساوي 08 شهرا	20 نقطة
تزيد عن 08 شهرا وتقل أو تساوي 09 شهرا	17.5 نقطة
تزيد عن 09 شهرا وتقل أو تساوي 10 شهرا	15 نقطة
تزيد عن 10 شهرا وتقل أو تساوي 11 شهرا	12.5 نقطة
تزيد عن 11 شهرا وتقل أو تساوي 12 شهرا	10 نقاط
تزيد عن 12 شهرا وتقل أو تساوي 13 شهرا	7.5 نقاط
تزيد عن 13 شهرا وتقل عن 14 شهرا	5 نقاط
تساوي 14 شهرا	2.5 نقطة

تعطي علامة الصفرة نقطة 00 لكل متعامل متعاقد قدم في عرضه آجال تتجاوز 14 شهرا أو يقل عن 08 أشهر أو لم يقدم أي آجال في عرضه وفي حالة فوزه في هذه الحالة فتسندله الحصة بالآجال الإدارية الأدنى المبينة في دفتر الشروط.

4. الوسائل البشرية

الفئة	العدد	تنقيط الفئة	عدد النقاط	المجموع
مهندس أو ماستر 02 في الاختصاص التالي (الهندسة المدنية - الهندسة المعمارية - تسير التقنيات الحضرية)	1	3	3	10
ليسانس أو شهادة الدراسة التطبيقية أو تقني سامي أو تقني في البناء	1	2	2	
اليد العاملة	5	1	5	

هام جدا: يجب على المتعهد تقديم وثائق رسمية سارية المفعول، شهادة الانتماء فردية أو جماعية لسنة 2013 لا تتعدى مدة صلاحيتها ثلاثة أشهر مع إرفاق شهادة النجاح أو الدبلوم للإطارات مستخرجة من صندوق الضمان الاجتماعي للأجراء)

كل عارض لا يقدم أحد الإطارات التقنية يقصى

5. الوسائل المادية

الفئة	العدد	تنقيط الفئة	عدد النقاط	المجموع
هزاز	1	2	2	20
شحنة	1	4	4	
الرافعة	1	6	6	
الخلاطة	1	6	6	
ناقلة الصغيرة DUMPER	1	2	2	

على المقولة قائمة العتاد في حدود العدد المطلوب مستخرجة مسجل الجرد بالوسائل المادية مصادق عليها من مديرية الضرائب لسنة 2012 أو 2013. أما بالنسبة للشاحنة يجب تقديم بطاقة رمادية أو وصل إيداع ساري المفعول + شهادة تأمين المركبات المتحركة سارية المفعول.

ب - **المؤهلات المالية:** على المقاول تقديم نسخة مصادق عليها من حسيبة المالية لسنوات 2010 و2011 و2012 أو شهادة رقم الأعمال لسنوات 2010 و2011 و2012 الصادرة عن إدارة الضرائب ويجب أن تكون حسيبة إيجابية وفي حالة العكس فإن المقاول يتحصل على علامة صفر 00 نقطة.

متوسط رقم الأعمال بالدينار الجزائري للسنوات 2010 و 2011 و 2012	النقطة المتحصل عليها
$12.000.000.00 \geq$ رقم الأعمال	20 نقطة
$9.600.000.00 \geq$ رقم الأعمال >	16 نقطة
$7.200.000.00 \geq$ رقم الأعمال >	12 نقطة
$4.800.000.00 \geq$ رقم الأعمال >	8 نقاط
$2.400.000.00 \geq$ رقم الأعمال >	4 نقاط
رقم الأعمال > 2.400.000.00	0

المطلب الثالث: كيفية حصول المؤسسة على الصفقة "العرض المالي التي تقدمت به المؤسسة"

أ - المؤهلات التقنية:

1 - تأهيل المقاول:

درجة التأهيل	(رئيسي بناء) النقطة المتحصل عليها
الدرجة الثالثة	10 نقاط

2 - المراجع المهنية:

إنجاز مشاريع بناء توثبت بشهادات حسن الإنجاز مسلمة من طرف إدارات عمومية وتحمل مواصفات الإنجاز والقيمة المالية التي سلم بها المشروع.

مجموع مبالغ شهادة حسن الإنجاز (مليون دينار)	أكبر من 18 مليون دينار
التنقيط	15 نقطة

3 - مدة الإنجاز:

الآجال الإدارية لإنجاز المشروع: في المجال بين 11 و 12 شهرا.

الآجال المفتوحة	النقطة المتحصلة عليها
تساوي 12 شهرا	10 نقاط

4 - الوسائل البشرية:

الفئة	العدد	تنقيط الفئة	عدد النقاط	المجموع
ليسانس واحد.	1	2	2	2

ملاحظ: المتعهد قدم وثائق رسمية سارية المفعول، شهادة الانتماء فردية وجماعية لسنة 2013 لا تتعدى مدة صلاحيتها ثلاثة أشهر مع إرفاق شهادة نجاحه من (صندوق الضمان الاجتماعي للأجراء).

5 -الوسائل المادية:

الفئة	العدد	تنقيط الفئة	عدد النقاط	المجموع
هزاز	1	1	2	20
شحنة	1	2	4	
الرافعة	1	4	6	
الخلاطة	1	3	6	
ناقلة الصغيرة DUMPER	1	1	2	

المقاول قدم قائمة العتاد في حدود العدد المطلوب ومستخرج مسجل الجرد بالوسائل المادية مصادق عليها من مديرية الضرائب لسنة 2012، مع تقديم بطاقة رمادية والتأمين للشاحنة

ب - المؤهلات المالية: المقاول قدم نسخة مصادق عليها من حصيلة المالية لسنوات 2010 و 2011 و 2012 وكانت حصيلة إيجابية

متوسط رقم الأعمال بالدينار الجزائري للسنوات 2010 و 2011 و 2012	النقطة المتحصل عليها
72.000.000.00 $\geq$ رقم الأعمال >	12 نقطة

مجموع نقاط العرض = نقطة المؤهلات التقنية + نقطة المؤهلات المالية

حددت مجموع النقاط المتحصل عليها المقاول في هذه الصفقة ب 69 نقطة ومنه يتأهل المقاول.¹

¹ نفس المرجع السابق

المبحث الثاني: محاسبة تكاليف وإيرادات المؤسسة

إن دراسة الحالة للمقاول ومحاسبة تكاليف وإيرادات المؤسسة وكيفية إبرام هذه الصفقات تخضع للرسوم الرئاسي رقم 10-236 المؤرخ في 2010/10/07، المتضمن تنظيم الصفقات العمومية المعدلة والمتمم والتي سوف نتطرق لها كل واحدة على حدة.

المطلب الأول: طريقة إبرام الصفقة

هذه الصفقة شروط إنجاز الأشغال كل هياكل الدولة الخاصة: بإنجاز 100/40/20/08 مسكن عمومي إيجاري بلدية المقرن ولاية الوادي برنامج 1000 سكن شطر 2011 البرنامج الخماسي 1010 - 2014 الحصة رقم 08: 40/20/08 سكنات ف 03

أولاً - كيفية منح الصفقة:

- أ - **تقييم العروض المالية:** تستأنف لجنة تقييم العروض اجتماعها في مرحلة ثانية لتقوم بتقييم العروض المالية وترتيبها بعد تصحيح العروض.
- ب - **منح الصفقة:** تمنح الصفقة الخاصة بالمشروع إلى العارض المقبول تقنيا والذي يقدم أقل مبلغ للعرض المالي بكل الرسوم يؤخذ بعين الاعتبار الترتيب الوارد في دفتر الشروط ويتم قبول إعادة التقييم من طرف الوزارة الوطنية. وإذا تبين أن العرض الأقل ثمنا المقبول مؤقت منخفض إلى درجة تبدو غير عادية فإن المصلحة المتعاقدة يمكنها أن ترفض بمقرر معلل وتطلب كتابيا التوضيحات التي تراها مفيدة وتدقق في المبررات المقدمة.
- في حال تساوي عرضيين أو أكثر تمنح الصفقة للمعتمد الأحسن عرض تقني (أكثر نقاط للعرض التقني) وإذا تساوت العروض المالية والتقنية تمنح الصفقة للمقاول الذي تقدم بأقل آجال مقترحة للإنجاز وإذا تساوت مدة الإنجاز تمنح للمقاول الذي تحصل على أكبر نقطة في المراجع المهنية.
- يتم منح الحصص بالنقيد بالترتيب الوارد في دفتر الشروط والإعلان عن المناقصة.

ثانياً - إبرام الصفقة:

هذه الصفقة أبرمت بعد مناقصة وطنية محدودة طبقا للمادة 30 من المرسوم الرئاسي رقم 10-236 المؤرخ في 07 أكتوبر 2010 المتضمن تنظيم الصفقات العمومية المعدل والمتمم.

- أ - **الوثائق التعاقدية:** القائمة تحدد الوثائق التعاقدية المكونة للصفقة
- رسالة العرض.
- التصريح بالاكنتاب.
- دفتر التعليمات الخاصة.
- دفتر التعليمات المشتركة.
- دفتر التعليمات التقنية.

- جدول أسعار بالوحدة.

- التفصيل التقديري والكمي.

- مجموعة الوثائق التخطيطية.

ب - أسعار الصفقة: طبقا للمادة 63 من القسم الثاني للباب الرابع للمرسوم الرئاسي 236/10 المؤرخ في 07 أكتوبر 2010 المتضمن تنظيم الصفقات العمومية المعدل المتمم، أسعار هذه الصفقة تحدد بناء على سعر مختلط:

1 - بالسعر الإجمالي والجزافي للأشغال الفوقية.

2 - بناء على قائمة سعر الوحدة (بالمتر) بالنسبة للأشغال السفلية: وتشمل هذه القائمة ما يلي

- التموين، الوضع والإنجاز.

- التكاليف الإجمالية المتعلقة بالعملية المذكورة وخصوصا أن تكون قائمة محددة لتركيب وتفكيك عتاد الورشة مع كل لوازم التموين إلى غاية مكان الاستعمال لهذه المعدات اللازمة لتنفيذ الأشغال، وكل التكاليف التجارب.

- كراء واقتناء كل العتاد المستعمل لتنفيذ الأشغال، وكذلك مصاريف الطاقة والماء والمواد القابلة للاستهلاك الناتجة عن تشغيلها مع تكاليف التصليح والضمان ... الخ

- كل تكاليف اليد العاملة والأعباء الناتجة والأجور والتعويضات المختلفة بما فيها علاوة النقل، السلة والتحويل والساعات الإضافية ليلا ونهارا.

- كل أنواع الضرائب ما عدا الرسم على القيمة المضافة.

- كل التكاليف المحتملة وغير المحتملة الناجمة عن تنفيذ الأشغال، هذه الأسعار المذكورة تشمل جميع المنجزات إلى أن تكون قابلة للتسليم.

ج - طريقة تسديد الأشغال: طبقا للمادة 85 القسم الثالث الباب الرابع من المرسوم الرئاسي رقم 236-10 المؤرخ في 07 أكتوبر 2010 المتضمن تنظيم الصفقات العمومية المعدل المتمم يتم تسديد مستحقات الأشغال شهريا بتقديم وضعيات الأشغال من طرف المقاول بعد مراجعتها من طرف المستشار الفني وقبولها من طرف صاحب المشروع، وكما جاء أيضا في المادة 89 القسم الثالث الباب الرابع من المرسوم الرئاسي رقم 236-10 المؤرخ في 07 أكتوبر 2010 المتضمن تنظيم الصفقات العمومية المعدل المتمم، يتم صرف على الحسابات بـ 30 يوما على أبعد تقدير بداية من تاريخ تسليم وضعيات الأشغال إلى صاحب المشروع "وضعيات الأشغال تسلم إلى صاحب المشروع في عشرة (10) نسخ يوم 25 من كل شهر على أبعد تقدير"، وأيضا طبقا للمادة 88 القسم الثالث الباب الرابع من المرسوم الرئاسي رقم 236-10 المؤرخ في 07 أكتوبر 2010 المتضمن تنظيم الصفقات العمومية المعدل المتمم حددت آجال المعاينة المخولة لصاحب المشروع ليقوم بعمليات الإثبات بـ 10 أيام والتي تعطي الحق في الدفع، ويبدأ سريان الآجال من تاريخ إيداع طلب من طرف المقاول مدعما بالمبررات الضرورية.

د - فوائد التأخير: طبقا للمادة 89 القسم الثالث الباب الرابع من المرسوم الرئاسي رقم 10-236 المؤرخ في 07 أكتوبر 2010 المتضمن تنظيم الصفقات العمومية المعدل المتمم، يتم يتعين على المصلحة المتعاقد أن تقوم بصرف الدفعات على الحساب أو التسوية النهائية في أجل لا يمكن أن يتجاوز ثلاثين (30) يوما ابتداء من استلام وضعية الأشغال، وتعلم هذه المصلحة المتعاقدة كتابيا المتعامل المتعاقد بتاريخ الدفع يوم إصدار الحوالة، وتكون على الشكل التالي:

"يخول عدم صرف الدفعات على الحساب الأجل المحدد للمتعامل المتعاقد بدون أي إجراء الحق في الاستفادة من فوائد التأخر محسوبة على أساس نسبة الفائدة البنكية المطبقة على القروض قصيرة المدى ابتداء من اليوم الذي يلي تاريخ نهاية هذا الأجل حتى اليوم الخامس عشر (15) مدرجا الذي يلي تاريخ صرف المدفوعات على الحساب غير أنه في حالة إذا ما تم صرف الدفعات على الحساب بعد أجل خمسة عشرة (15) يوما المحددة في الفقرة السابقة و إذا لم يتم صرف فوائد التأخير في نفس الوقت مع صرف الحساب و لم يتم إعلام المتعامل المتعاقد بتاريخ صرف الدفعات يتم تسديد الفوائد على التأخير إلى حين تمكين المتعامل المتعاقد من المبالغ المستحقة يترتب على عدم دفع كل الفوائد التأخير أو جزء منها عند صرف الدفعات زيادة نسبة 2% من مبلغ هذه الفوائد على كل شهر تأخير يقدر التأخير الذي تحسب على أساسه هذه النسبة بشهر كامل محسوب يوما بيوم.

تحسب كل فترة عن شهر كامل، لا يمكن توقيف الأجل المنصوص عليه في الفقرة الأولى من هذه المادة إلا مرة واحدة و عن طريق إرسال موصى عليها مع طلب إشعار بالاستلام إلى المتعامل المتعاقد قبل ثمانية (8) أيام على الأقل من انقضاء الأجل تطلعه على أسباب المنسوبة إليه والتي تبرر رفض صرف الدفعات كما تبين، على الخصوص الوثائق الواجب تقديمها و استكمالها يجب أن توضح هذه الرسالة بأنها تهدف إلى توقيف أجل صرف الدفعات إلى غاية تقديم المتعامل المتعاقد ، بواسطة رسالة موصى عليها مع طلب إشعار بالاستلام البريدي يتضمن جدول الوثائق المرسل ، لجميع التبريرات التي طلب منه. ولا يمكن أن يفوق الأجل المتاح للمصلحة المتعاقدة لصرف الدفعات ابتداء من نهاية التوقيف بأي حال من الأحوال خمسة عشرة (15) يوما وفي حالة عدم الاتفاق على مبلغ الدفع على الحساب أو على الرصيد، يتم صرف الدفعات على أساس مؤقت للمبالغ المقبولة من المصلحة المتعاقدة.

وإذا كانت المبالغ المدفوعة تقل عن المبالغ المستحقة في النهاية للمستفيد يحق لهذا الأخير استلام فوائد على التأخير تحسب على أساس الفرق المسجل، ويمكن إعادة التنازل عن الفوائد على التأخر لحساب صندوق ضمان الصفقات العمومية عندما يطلب من هذا الصندوق رصد الدين المتولد والمتعين.

هـ - **عقوبة التأخير:** في حالة وقوع تأخر في تنفيذ هذه الصفقة لا يمت بصلة موضوعية لمحيط المشروع يحق لصاحب المشروع تطبيق عقوبة التأخر مناسبة لعدد أيام التأخر، وتحسب عقوبة التأخر على الصيغة التالية:

$$ع = \frac{ع}{10 \times ج}$$

ع = عقوبة التأخر لليوم (د ج)

م: مبلغ الصفقة + الملحقات (د ج)

ج: مدة الإنجاز بالأيام

يستخرج المبلغ المتكامل لعقوبة التأخر من المبلغ المدفوع لكل فاتورة شهرية وفي أي حال لا يتعدى المبلغ الإجمالي لعقوبة التأخير بـ 10% من المبلغ الإجمالي للصفقة والملحقات المحتملة.

يتم الإغفاء من العقوبات المالية وفقا للمادة 90 من المرسوم الرئاسي رقم 10-236 المؤرخ في 07 أكتوبر 2010 المتضمن تنظيم لصفقات العمومية المعدل المتمم، في الحالات التالية:

عندما لا يكون التأخير قد تسبب فيه المتعامل المتعاقد الذي تسلم له في هذه الحالة أوامر بتوقيف الأشغال أو باستئنافها في حالة القوة القاهرة تعلق الآجال ولا يترتب على التأخير فرض الغرامات المالية بسبب التأخر ضمن الحدود المسطرة في أوامر توقيف الأشغال واستئناف الخدمة التي تتخذها نتيجة ذلك المصلحة المتعاقدة، وفي كلتا الحالتين يترتب على الإغفاء من الغرامات المالية بسبب التأخير تحرير شهادة إدارية.

و - **التسبيق الجزافي:** طبقا للمادة 77 و 79 من المرسوم الرئاسي رقم 10-236 المؤرخ في 07 أكتوبر 2010 المتضمن تنظيم لصفقات العمومية المعدل المتمم، حدد التسبيق الجزافي بنسبة أقصاها خمسة عشرة بالمائة (15%) من القيمة الأولية للصفقة ويدفع مرة واحدة عند إمضاء الأمر بالعمل رقم 01 لبداية الأشغال.

ز - **التسبيق على التمويل:** طبقا للمادة 80 من المرسوم الرئاسي رقم 10-236 المؤرخ في 07 أكتوبر 2010 المتضمن تنظيم لصفقات العمومية المعدل المتمم يمكن للمتعامل المتعاقد الحصول على تسبيق على التمويل إذا اثبت حيازته عقودا أو طلبات مؤكدة للمواد أو المنتوجات الضرورية لتنفيذ الصفقة. يمكن المصلحة المتعاقدة أن تطلب من المتعامل المتعاقد معها التزاما صريحا بإيداع المواد والمنتوجات المعنية في الورشة أو في مكان التسليم خلال أجل يلائم الرزنامة التعاقدية تحت طائلة إرجاع التسبيق، وكما نصت في المادة 82 من المرسوم الرئاسي رقم 10-236 المؤرخ في 07 أكتوبر 2010 المتضمن تنظيم لصفقات العمومية المعدل المتمم، لا يمكن أن يتجاوز المبلغ الجامع بين التسبيق الجزافي والتسبيق على التمويل في أي حال من الأحوال بنسبة خمسين بالمائة (50%) من القيمة الاجمالية للصفقة.

ح - **إرجاع الكفالات والاقطاعات:** في هذه الحالة بدورها تنقسم الى قسمين وهي كالتالي

1. **كفالة التسبيق الجزافي والتسبيق على التموين:** ترد كفالة التسبيق الجزافي والتسبيق على التموين بتسليم شهادات رفع اليد للمتعاقل المتعاقل من قبل المصلحة المتعاقل عند الاسترجاع الكامل لمبالغ التسبيقات.
2. **اقتطاع الضمان:** تسترجع اقتطاعات الضمان كليا في ظرف شهر واحد (01) بداية من تاريخ التسليم النهائي للأشغال بتقديم وضعية استرجاع خصم الضمان.
- ط - آجال الضمان:** آجال الضمان حدد باثنا عشرة (12) شهرا بداية من تاريخ التسليم المؤقت للأشغال ويبقى المتعاقل المتعاقل مسؤولا عن المنشآت المنجزة ويقوم بصيانتها طبقا للمادة 47 من (CCAG) دفتر الشروط الإدارية العامة المصادق عليها بقرار وزاري بتاريخ 21 نوفمبر 1964.
- ي - تحيين ومراجعة الأسعار:** أسعار هذه الصفة قابلة لتحيين والمراجعة، الأرقام الاستدلالية المعمول هي الأرقام التي تتم الموافقة عليها من قبل الوزير المكلف بالسكن وال عمران وتنشر في الجريدة الرسمية وفي النشرة الرسمية لصفقات المتعاقل العمومي أو في نشره أخرى مؤهلة لاستقبال الإعلانات.
- ك - شروط الفسخ:** لفسخ هذه الصفة يجب ان تتوفر لديه الحالات المقررة في المواد 9، 11، 18، 30، 31، 34، 35، 37 من دفتر شروط الادارية العامة والمواد 112 و 113 من المرسوم رقم: 10-236 الصادر في 07 أكتوبر 2010 المعدل والمتمم كما يوجه له اعدارين ليفي بالتزاماته التعاقدية في أجل محدد وإذا لم يتدارك المتعاقل المتعاقل تقصيره في الآجال الذي حدد في الاعدارين المنصوص عليها في القرار الوزاري المؤرخ في 2011/03/28 الذي يحدد البيانات التي يتضمنها الأعدار وآجال نشره ويمكن للمصلحة المتعاقل ان تفسخ من جانب واحد
- ل - تسوية النزاعات:** النزاعات التي تبرز بمناسبة انجاز اشغال الصفة تسوى في إطار المادة 115 القسم الفرعي الثالث من المرسوم الرئاسي رقم 10-236 المؤرخ في 07 أكتوبر 2010 المتضمن تنظيم لصفقات العمومية المعدل والمتمم، غير انه يجب على المصلحة المتعاقل، دون المساس بتطبيق الاحكام، أن تبحث عن حل ودي للنزاعات التي تطرأ عند تنفيذ صفقاتها كلما سمح هذا الحل بما يأتي:
 1. إيجاد التوازن للتكاليف المترتبة على كل طرف من الطرفين.
 2. التوصل إلى أسرع انجاز لموضوع الصفة.
 3. الحصول على تسوية نهائية أسرع بأقل تكلفة.
- م - المتعاقل الثانوي:** المقاول لا يمكنه استناد الأشغال الكبرى إلى متعاقل أو متعاملين ثانويين، أما باقي الأشغال (المساكة، النجارة، الترصيص الصحي، التطهير الكهربائي، الطلاء) فيمكنه استنادها إلى متعاقل أو متعاملين ثانويين بعد الموافقة المبدئية من صاحب المشروع، وفي كل الحالات يبقى شخصا مسؤول أمام صاحب المشروع عن الأشغال التي أنجزت من طرف متعاقل ثانوي طبقا للمواد 107 و 108 و 109 من المرسوم الرئاسي رقم 10-236 المؤرخ في 07 أكتوبر 2010 المتضمن تنظيم لصفقات العمومية المعدل والمتمم، وإذا استند المقاول الأشغال المذكورة أعلاه إلى متعاقل ثانوي بدون موافقة المصلحة المتعاقل أو تنازل عن الصفة إلى شركة أخرى يوجه له اعدارين ليفي بالتزاماته التعاقدية في أجل محدد ولم يتدارك المتعاقل

تقصيره في الأجل الذي حدد في الأعدار المنصوص عليه أعلاه يمكن للمصلحة المتعاقدة أن تفسخ الصفقة من جانب واحد طبقا للمادة 112 من المرسوم الرئاسي رقم 10-236 المؤرخ في 07 أكتوبر 2010 المتضمن تنظيم لصفقات العمومية المعدل المتمم.

ن - العقوبات التي يمكن أن يتعرض لها المعامل المتعاقد: تطبيقا لأحكام المادة 08 من المرسوم التنفيذي رقم 05 / 114 المؤرخ في 07 / 04 / 2005 يعدل و يتم المرسوم التنفيذي رقم 93 / 289 المؤرخ في 28 / 11 / 1993 و دون المساس بالعقوبات المنصوص عليها في التشريع و التنظيم المعمول بها تتعرض كل مؤسسة ارتكبت أفعالا معيبة عند تنفيذ صفقتها او قدمت وثائق مزورة عند التعهد او خالفت تشريع العمل ولاسيما بعدم التصريح بعمالها لدى صناديق الضمان الاجتماعي لعقوبات تتراوح من الإنذار إلى السحب المؤقت أو النهائي لشهادة التخصص و التصنيف المهنيين ، و كذا عقوبة الإقصاء المنصوص عليها في المادة 52 من المرسوم الرئاسي رقم 10-236 المؤرخ في 07 أكتوبر 2010 المتضمن تنظيم لصفقات العمومية المعدل المتمم.

س - مراقبة أسعار تكلفة الخدمات موضوع الصفقة: تطبيقا للمادة 72 مكررم المرسوم الرئاسي رقم 10-236 المؤرخ في 07 أكتوبر 2010 المتضمن تنظيم لصفقات العمومية المعدل المتمم يجب على الحائز على الصفقة تقديم كل المعلومات أو الوثائق التي تسمح بمرافقة أسعار تكلفة الخدمات موضوع الصفقة أو الملاحق وهذا عندما يكون ذلك ضروري، في حالة رفض الإبلاغ بهذه المعلومات أو الوثائق يتعرض الحائز على الصفقة لعقوبات قد تصل إلى فسخ الصفقة على عاتق الحائز على الصفقة.

ع - مخطط الوقاية الصحية والأمن: تطبيقا لأحكام المادة 08 من المرسوم التنفيذي رقم 05 . 12 المؤرخ في 08 يناير 2008 والمتعلق بالتدابير الخاصة بالوقاية الصحية والأمن المطبقة في قطاعات البناء والأشغال العمومية والري.

إعداد مخطط للوقاية الصحية والأمن قبل أي تدخل في الورشة بعد أن تم عرضه على ممثلي العمال وأطباء العمل في المؤسسة حسب النموذج الملحق بالقرار الوزاري المؤرخ في 26 يوليو 2008 والمتعلق بمخطط الوقاية الصحية والأمن في نشاطات البناء والري والأشغال العمومية والصادرة عن وزير العمل والتشغيل والضمان الاجتماعي¹.

¹ نفس المرجع السابق

المطلب الثاني: كيفية ملئ التفصيل التقديري والكمي (محاسبة التكاليف والإرادات)

وطبقا من المعلومات التي اخذناها من المقاول شخصيا تبين انه قام بمشروع: انجاز 1000 /40 /20/08 مسكن عمومي إيجاري بلدية المقرن ولاية الوادي شطر 2011 البرنامج الخماسي 2010-2014 الحصر رقم 40/20/08: 08 مسكن (08سكنات) وقد قام بحساب التكاليف والإرادات للمشروع وكان كالتالي.

المادة	تعيين المنجزات	الوحدة	الكمية	السعر الوحدوي	المبلغ
	الأشغال الكبرى				
1 - الأشغال بالمت					
1.01	حفر على شكل أبار وسواقي مع التسوية السطحية لأرضية المشروع	م ³	215,040	300,00	64 512,00
1.02	خراسان التمامة تركيزها 200 كلغ / م ³ بالإسمنت المضاد للأملاح	م ³	11,096	9 000,00	99 864,00
1.03	خراسان النطافة تركيزها 200 كلغ / م ³ بالإسمنت المضاد للأملاح	م ³	10,485	9 000,00	94 365,00
1.04	خراسانة مسلحة للأساسات تركيزها 350 كلغ / م ³ بالإسمنت المضاد للأملاح	م ³	61,476	27 000,00	1 659 852,00
1.05	دبش من الرمل مغطى بالبولىان بسمك 20 سم	م ²	367,22	200,00	73 444,00
1.06	بلاطة بالتسليح الخفيف سمك 10 سم تركيزها 200 كلغ/م ³ بالإسمنت المضاد للأملاح	م ²	367,22	900,00	330 498,00
	المجموع الفرعي 01: <-----				2 322 535,00
2 - الأشغال الجزافية					
1.07	خراسانة مسلحة علوية بالإسمنت العادي تركيزها 350 كلغ/ م ³	م ³	99,825	25 000,00	2 495 625,00
1.08	صقيفة نصف جاهزة 4+16	م ²	618,44	2 800,00	1 731 632,00
1.09	بنيان ذات حائط مزدوج بالأجور المثقب سمك 30 سم	م ²	786,02	1 700,00	13 362 234,00
1.10	بنيان ذات حائط واحد بالأجور المثقب سمك 15 سم	م ²	735,16	1 000,00	735 160,00
1.11	بنيان ذات حائط واحد بالأجور المثقب سمك 10 سم	م ²	73,04	900,00	65 736,00
1.12	التبليس بالملاط الإسمنتي على الجدران الداخلية	م ²	1357,70	350,00	475 195,00
1.13	لباسة من الملاط الإسمنتي تحت الأسقف	م ²	134,16	350,00	46 956,00
1.14	لباسة من الجبس على الجدران الداخلية	م ²	737,70	350,00	258 195,00

1.15	لباسة من الجبس تحت الاسقف	م 2	545,30	350,00	190 855,00
1.16	لباسة من الملاط الإسمنتي على الجدران الخارجية بالتيروليان	م 2	1591,80	550,00	875 490,00
1.17	التبليط بالملاط الغرانبيطي 30*30 سم	م 2	727,96	1 100,00	800 756,00
1.18	التبليط بالغرانبيطو نصف مصنع لعتبات السلم	م 2	30,83	2 300,00	70 909,00
1.19	التبليس بالقاشاني 40*25 سم	م 2	455,83	1 500,00	683 475,00
1.20	التبليس بالقاشاني من النوع الجيد للبهو	م 2	104,40	1 800,00	187 920,00
1.21	تغطية طاولة المطبخ بالرخام سمك 03 سم	م 2	10,08	12000,00	120960,00
1.22	درابزين اسمنتي 30*30 سم	م 2	67,58	1 000,00	67 580,00
1.23	التبليس بالوطيدة الميرنق 40*7 سم	م.ط	775,30	300,00	232 590,00
1.24	بناء قبة حقيقة بالاجر الاحمر 10سم+12سم خرسانة مسلحة نق 1,30 م	و	4,00	18 000,00	72 000,00
	المجموع الجزئي ب:				11 239 553,00
	المجموع الجزئي + ب:				13562 088,00
المساحة					
2.01	شكل منحدر بالخرسانة	م 2	330,34	400,00	132 136,00
2.02	مساحة ذات طبق واحدة	م 2	330,34	500,00	165 170,00
2.03	رفع المساحة الصحية لدورة المياه تحت البلاط	م 2	45,20	500,00	22 600,00
2.04	رفع المساحة للأسطح الغير مستعملة لكل حزام السقف	م ط	160,48	300,00	48 144,00
2.05	حماية المساحة بالحصى الدائري 8/15 سمك 4 سم	م 3	13,214	3 500,00	46 249,00
2.06	ت / ت قناة للانزال من الحديد المكلف قطر 80	م ط	135,20	1 800,00	243 360,00
	المجموع الفرعي: <-----				657 659,00
النجارة					
3.01	ت / ت: باب 01: باب مملوء بالخشب الاحمر بمصراع واحد 2.10×0.90 م	و	32	14 000,00	448 000,00
3.02	ت/ت: باب 3: باب مملوء بالخشب الأحمر بمصراع واحد 2.10×0.75	و	16	12 000,00	192 000,00
3.03	ت/ت: باب مزوج من الخشب الأحمر الجيد 2,10×1,00م مع واقي حديدي حسب المخطط واختيار المهندس	و	24	23 000,00	552 000,00
3.04	ت/ت ن 1: نافذة في الخشب الاحمر بشبابيك فيها نصف دائرة +الواقي الحديدي مع الدهن والزجاج	و	32	25 000,00	800 000,00

				بمقياس 1,65×1,10م	
3.05	ت/ت قنن مزجج من الخشب الاحمر الجيد +الواقى الحديدى 0,60×0,60م حسب المخطط واختيار المهندس	و	8	8 000,00	64 000,00
3.06	ت/ت قنن مزجج من الخشب الاحمر الجيد +الواقى الحديدى 0,80×0,60م حسب المخطط واختيار المهندس	و	8	8 000,00	64 000,00
3.07	ت/ت خزانة حائطية فى المطبخ 2,20×1,20	و	8	20 000,00	160 000,00
3.08	ت/ت خزانة تحت حوض المطبخ قياس 0,80×1,20م	و	8	5 000,00	40 000,00
3.09	ت/ت باب: ب 07 باب حديدى بمصراع قياس 2,20×1,00	و	8	18 000,00	144 000,00
3.10	ت/ت خزانة لعداد الغاز مجمع ينجز حسب مواصفات سونلغاز	و	8	6 000,00	48 000,00
3.11	ت/ت صندوق بريدى من الحجم الصغير	و	8	3 000,00	24 000,00
	المجموع الفرعى: -----<				1 744 000,00
الترصيص الصحى					
4.01	ت/ت: مرحاض تركى تام بما فيه الحنفية، الطهارة	و	8	10 000,00	80 000,00
4.02	ت/ت: حوض حمام 1,60*0,60 م تام بخلاط وكل اللوازم	و	8	15 000,00	120 000,00
4.03	ت/ت: مغسل بالخزف تام بالخلاط	و	8	10 000,00	80 000,00
4.04	ت/ت: حوض المطبخ بحوض واحد عادى من الخزف تام بالخلاط	و	8	10 000,00	80 000,00
4.05	ت/ت: قناة بالفلاذ المكلفين 21/15	م ط	76,80	600,00	46 080,00
4.06	ت/ت: حنفية التوقيف 21/15	و	8	600,00	4 800,00
4.07	ت/ت: قناة بالفلاذ المكلف 27/20	م ط	30	800,00	24 000,00
4.08	ت/ت: حنفية التوقيف 27/20	و	8,00	800,00	6 400,00
4.09	ت/ت: قناة من النحاس 14/12 للمياه الساخنة والباردة	م.ط	62,80	900,00	56 520,00
4.10	ت/ت: عداد ماء سعة 3م3/ساعة مع باب حديدى حسب مواصفات الجزائرية للمياه	و	8,00	15 000,00	120 000,00
4.11	تموين وتركيب قناة من النحاس للغاز قطر 22/20	م.ط	30,20	1 000,00	30 200,00
4.12	تموين وتركيب قناة من النحاس للغاز ق: 16/18	م ط	120	900,00	108 000,00
4.13	ت/ت حنفية وقف غاز ما قبل العداد: f06/20	و	8	3 000,00	24 000,00

4.14	تموين وتركيب حنفية إيقاف غاز قطر 14/16	و	16	1 500,00	24 000,00
	المجموع الفرعي: -----<				804 000,00
التطهير					
5.01	ت/ت قناة ب (P.V.C) صنف (م.س.م.م.) قطر 110	م ط	51,800	600,00	31 080,00
5.02	ت/ت قناة ب (P.V.C) صنف (م.س.م.م.) قطر 60	م.ط	133,80	500,00	66 900,00
5.03	طريقة بالخرسانة المسلحة HTS قياس داخلي 100*100*100 سم	و	4,00	15 000,00	60 000,00
5.04	طريقة بالخرسانة المسلحة HTS قياس داخلي 80*80*80 سم	و	4,00	12 000,00	48 000,00
5.05	جب رملي من الخرسانة المسلحة HTS قياس داخلي نق 1,5 م وعمق 3 م	و	4,000	40 000,00	160 000,00
	المجموع الفرعي: -----<				365 980,00
الكهرباء					
6.01	ت/ت التهيئة الكهربائية العامة تشمل ناقل كابل ارضي 3*6 وقناة التمرير وعلبة التفريغ من تمرير الحزام من السلك النحاسي وقضيب ارضي لكل جناح	ج	1,000	18 000,00	180 000,00
6.02	ت/ت لوحة توزيع كهربائية مدمجة TDF3 تشمل على ما يلي 01- فاصل متعدد الأقطاب (02 أقطاب) 32 أمبير في كل قطب 04- فواصل مغناطيسية حرارية ذات 02 اقطاب 16 امبير 03- فواصل مغناطيسية حرارية ذات 02 اقطاب 20 امبير 02- فواصل مغناطيسية حرارية ذات 02 اقطاب 16 امبير 01- Telerrupteur ب 16 امبير	و	8	8 000,00	64 000,00
6.03	ت/ت كبسولة انارة مثبتة بخيط كهربائي مع مصباح 60 واط	و	24	1 000,00	24 000,00
6.04	ت/ت ثريا ذات 05 مصابيح من النوع الجيد	و	8	7 000,00	56 000,00
6.05	ت/ت كوة كتيمة مسيجة 60 واط كاملة	و	40	4020,00	160 800,00

6.06	ت/ت جرس سكني	و	8	1 200,00	9 600,00
6.07	ت/ت زر ضاغط	و	8	300,00	2 400,00
6.08	ت/ت قاطع احادي	و	32	300,00	9 600,00
6.09	ت/ت قاطع ثنائي	و	16	300,00	4 800,00
6.10	ت/ت تقاطع ذهاب واياب	و	32	300,00	9 600,00
6.11	ت/ت مأخذ كهربائي 2ط+ارضي 10 امبير	و	16	300,00	4 800,00
6.12	ت/ت مأخذ كهربائي 2ط+ارضي 20 امبير	و	16	300,00	4 800,00
6.13	ت/ت الشبكة الهاتفية تشمل الخيوط الهاتفية من النوعية الجيدة وعلب التفرع ومأخذ الهاتف	و	8	7 000,00	56 000,00
6.14	ت/ت شبكة خيوط التقاط التلفزيوني وتشمل خيوط من النوعية الجيدة وعلب التفرع والمأخذ	و	8	7 000,00	56 000,00
	المجموع الفرعي: <-----				541 600,00
الطلاء					
7.01	الطلاء الفينيلي على الجدران الخارجية	م	2	1591,80	127 344,00
7.02	الدهن الزيتي (لك) على الجدران الداخلية	م	2	1357,70	108 616,00
7.03	الدهن الزيتي (لك) على السقف	م	2	134,16	10 732,80
7.04	الطلاء الفينيلي على الجدران الداخلية	م	2	737,70	59 016,00
7.05	الطلاء الفينيلي تحت الاسقف	م	2	545,30	43 624,00
	المجموع الفرعي: <-----				349 332,80
	المجموع بدون الرسوم: <-----				18 024 659,8
	الرسم على القيمة المضافة 7%: <-----				1 261 726,19
	المجموع بكل الرسوم: <-----				19 286 385,99

أوقف هذا التفصيل التقديري والكمي بمبلغ: تسعة عشرة مليون ومئتان وست وثمانون ألف وثلاثمائة وخمسة وثمانون دينار جزائري و99 سنتيم.

المتعامل المتعاقد

إذا بعد الحساب نلاحظ أن تكلفة المشروع التي تقدم بها المقاول تضم نسبة 20% كهامش ربح وتقدر بـ

$$\text{مجموع بكل الرسوم} = \text{TVA } 7\% = 1\,261\,726,19$$

$$2\,523\,345,238 = 0.2 \times 1\,261\,726,19$$

إن المشروع الذي تقدم به هذا المقاول كان جيدا بنسبة له وجيدا بالنسبة للدولة.

المطلب الثالث: توضيح كيفية وضعيات الأشغال

إن تسديد مستحقات تتم على شكل وضعيات توضع في 25 من كل شهر موضحة فيها نسبة الإنجاز بموافقة بعد تأشير من طرف المسير الفني وفي العادة لا يتم دفع قيمة الفاتورة من المعتمدة جميعها وإنما يتم حجز نسبة

5% مؤوية من قيمتها بشكل حوزات تستخدم كضمان لما قد يحدث في المستقبل من أخطاء في التنفيذ أو مقابل غرامات نتيجة التأخير في تسليم العملية عليها في الموعد المحدد وهي موضحة كما يلي:

مؤسسة (المقر الاجتماعي والعنوان): مؤسسة أشغال البناء في مختلف مراحل منصر حمزة توقرت ولاية ورقلة

صفقة رقم: 2014/06 المؤرخة 2014/01/21

موضوع الصفقة: إنجاز 1000/40/08 مسكن عمومي إيجاري بلدية المقرن ولاية الوادي برنامج 1000 مسكن شطر 2011 البرنامج الخماسي 2010-2014 الحصة رقم 08: 40/08 سكن ف3

رقم التعريف الإحصائي: 197339010341337

رقم الجبائي: 197339010341337

رقم المادة: 30133604593

سجل تجاري رقم 0636046/أ/10 - 30/00 بتاريخ 2013/06/06 (تعديل)

الحساب البنكي 00300388104591300025 بنك الفلاحة والتنمية الريفية وكالة الوادي

مبلغ الصفقة (بالأرقام): 19,286,385.99 دج

أولاً - وضعية الأشغال رقم 1

شكل رقم 10: يوضح وضعية الأشغال رقم 1

المبلغ بـ دج		وضعية أوقفت بتاريخ 17 أوت 2014
2 876 109,71		مبلغ محصلة الأشغال
0,00		تسبيقات جزافية إجمالية
0,00		تسبيقات على التموين إجمالية
0,00		أخرى:
2 876 109,71		المجموع (1)
		طرح:
0,00		مبلغ الأشغال المنجزة سابقا
0,00		التسبيق الجزافي في المستلم
0,00		أخرى:
0,00		المجموع (2)
2 876 109,71		المبلغ الخام للوضعية
2 687 953,00	(3=1-2)	المبلغ الصافي للوضعية خارج الرسوم
188 156,71		مبلغ الرسم على القيمة المضافة 07%
		استردادات:
		تسبيقات جزافية
0,00		تسبيقات على التموين
0,00		أخرى:
0,00		المجموع (4)
2 876 109,71	(5=3-2)	المبلغ الصافي للوضعية (المجموع بما فيه الرسم)
143 805,49	(6)	خصم الضمان 05%
2 732 304,22	(7=5-6)	المبلغ الصافي المدفوع للمؤسسة

التذكير

خصم الضمان

143 805,49 دج

استردادات

مصلحة التسبيقات الجزافية

.....

مصلحة التسبيق إلى تموين

.....

مصدر: وثائق مؤسسة الملحق رقم (1)

ونلاحظ حسب مبلغ الوضعية الأولى حيث قام المقاول من إنجاز جزء من المشروع وقدم الوضعية لصاحب المشروع بتأشير من مكتب الدراسات وصاحب المشروع قام بالتسديد مع احتفاظه بنسبة 5%

ثانيا -وضعية الأشغال رقم 2

شكل رقم 11: يوضح وضعية الأشغال رقم 2

المبلغ بـ دج		وضعية أوقفت بتاريخ 18 سبتمبر 2014
5 271 188,08		مبلغ محصلة الأشغال
0,00		تسبيقات جزافية إجمالية
0,00		تسبيقات على التمويل إجمالية
0,00		أخرى:
5 271 188,08		المجموع (1)
		طرح:
2 876 109,71		مبلغ الأشغال المنجزة سابقا
0,00		التسبيق الجزافي في المستلم
0,00		التسبيق على التمويل المستلم
0,00		أخرى:
2 876 109,71		المجموع (2)
2 395 078,73	(3=1-2)	المبلغ الخام للوضعية
2 238 391,00		المبلغ الصافي للوضعية خارج الرسوم
156 391,00		مبلغ الرسم على القيمة المضافة 07%
		استردادات:
0,00		تسبيقات جزافية
0,00		تسبيقات على التمويل
0,00		أخرى:
0,00		المجموع (4)
2 395 078,37	(5=3-2)	المبلغ الصافي للوضعية (المجموع بما فيه الرسم)
119 753,92	(6)	خصم الضمان 05%
2 275 324,45	(7=5-6)	المبلغ الصافي المدفوع للمؤسسة

للتذكير

خصم الضمان

263 559,41 دج

استردادات

مصلحة التسبيقات الجزافية

.....

مصلحة التسبيق إلى تمويل

.....

مصدر: وثائق مؤسسة الملحق رقم (2)

الوضعية الثانية تظهر فيها نسبة الإنجاز الأولى ومبلغها ونسبة الإنجاز الجديدة المراد تسديدها وكذلك الضمان الأول بالإضافة الضمان الثاني.

ثالثا - وضعية الأشغال رقم 3

شكل رقم 12: وضعية الأشغال رقم 3

المبلغ بـ دج		وضعية أوقفت بتاريخ 26 أكتوبر 2014
6 998 720,20		مبلغ محصلة الأشغال
0,00		تسبيقات جزافية إجمالية
0,00		تسبيقات على التمويل إجمالية
0,00		أخرى:
6 998 720,20		المجموع (1)
		طرح:
082715,188		مبلغ الأشغال المنجزة سابقا
0,00		التسبيق الجزافي في المستلم
0,00		التسبيق على التمويل المستلم
0,00		أخرى:
082715,188		المجموع (2)
1 727 532,12	(3=1-2)	المبلغ الخام للوضعية
1 614 516,00		المبلغ الصافي للوضعية خارج الرسوم
113 016,12		مبلغ الرسم على القيمة المضافة 07%
		استردادات:
0,00		تسبيقات جزافية
0,00		تسبيقات على التمويل
0,00		أخرى:
0,00		المجموع (4)
1 727 532,12	(5=3-2)	المبلغ الصافي للوضعية (المجموع بما فيه الرسم)
86 376,61	(6)	خصم الضمان 05%
1 641 155,51	(7=5-6)	المبلغ الصافي المدفوع للمؤسسة

مصدر: وثائق مؤسسة الملحق رقم (3)

الوضعية الثالثة تظهر فيها نسبة الإنجاز الثانية ومبلغها ونسبة الإنجاز الجديدة المراد تسديدها وكذلك الضمان الثاني بالإضافة الضمان الثالث

رابعاً - وضعية الأشغال رقم 4

شكل رقم 13: يوضح وضعية الأشغال رقم 4

المبلغ بـ دج		وضعية أوقفت بتاريخ 30 نوفمبر 2014
9 285 449,30		مبلغ محصلة الأشغال
0,00		تسبيقات جزافية إجمالية
0,00		تسبيقات على التموين إجمالية
0,00		أخرى:
9 285 449,30		المجموع (1)
		طرح:
6 998 720,20		مبلغ الأشغال المنجزة سابقا
0,00		التسبيق الجزافي في المستلم
0,00		التسبيق على التموين المستلم
0,00		أخرى:
6 998 720,20		المجموع (2)
2 286 729,10	(3=1-2)	المبلغ الخام للوضعية
2 137 130,00		المبلغ الصافي للوضعية خارج الرسوم
149 599,10		مبلغ الرسم على القيمة المضافة 07%
		استردادات:
0,00		تسبيقات جزافية
0,00		تسبيقات على التموين
0,00		أخرى:
0,00		المجموع (4)
2 286 729,10	(5=3-2)	المبلغ الصافي للوضعية (المجموع بما فيه الرسم)
114 336,46	(6)	خصم الضمان 05%
2 172 392,64	(7=5-6)	المبلغ الصافي المدفوع للمؤسسة

للتذكير

خصم الضمان

464 272,48 دج

استردادات

مصلحة التسبيقات الجزافية

.....

مصلحة التسبيق إلى تموين

.....

مصدر: وثائق مؤسسة الملحق رقم (4)

الوضعية الرابعة تظهر فيها نسبة الإنجاز الثالثة ومبلغها ونسبة الإنجاز الجديدة المراد تسديدها وكذلك الضمان الثالثة بالإضافة الضمان الرابعة.

خامسا - وضعية الأشغال رقم 5

شكل رقم 14: يوضح وضعية الأشغال رقم 5

المبلغ بـ دج		وضعية أوقفت بتاريخ 30 ديسمبر 2014
11 959 048,67		مبلغ محصلة الأشغال
0,00		تسبيقات جزافية إجمالية
0,00		تسبيقات على التموين إجمالية
0,00		أخرى:
11 959 048,64		المجموع (1)
		طرح:
9 285 449,30		مبلغ الأشغال المنجزة سابقا
0,00		التسبيق الجزافي في المستلم
0,00		التسبيق على التموين المستلم
0,00		أخرى:
9 285 449,30		المجموع (2)
2 673 599,37	(3=1-2)	المبلغ الخام للوضعية
2 498 691,00		المبلغ الصافي للوضعية خارج الرسوم
149 599,10		مبلغ الرسم على القيمة المضافة 07%
		استردادات:
0,00		تسبيقات جزافية
0,00		تسبيقات على التموين
0,00		أخرى:
0,00		المجموع (4)
2 673 599,37	(5=3-2)	المبلغ الصافي للوضعية (المجموع بما فيه الرسم)
133 679,97	(6)	خصم الضمان 05%
2 539 919,40	(7=5-6)	المبلغ الصافي المدفوع للمؤسسة

مصدر: وثائق مؤسسة الملحق رقم (5)

الوضعية الخامسة تظهر فيها نسبة الإنجاز الرابعة ومبلغها ونسبة الإنجاز الجديدة المراد تسديدها وكذلك الضمان الرابع بالإضافة الضمان الخامس.

سادسا - وضعية الأشغال رقم 6

شكل رقم 15: يوضح وضعية الأشغال رقم 6

المبلغ بـ دج		وضعية أوقفت بتاريخ 30 ديسمبر 2014
15 670 070,82		مبلغ محصلة الأشغال
0,00		تسبيقات جزافية إجمالية
0,00		تسبيقات على التمويل إجمالية
0,00		أخرى:
15 670 070,82		المجموع (1)
		طرح:
11 959 048,67		مبلغ الأشغال المنجزة سابقا
0,00		التسبيق الجزافي في المستلم
0,00		التسبيق على التمويل المستلم
0,00		أخرى:
11 959 048,67		المجموع (2)
3 711 022,15	(3=1-2)	المبلغ الخام للوضعية
3 468 245,00		المبلغ الصافي للوضعية خارج الرسوم
242 777,15		مبلغ الرسم على القيمة المضافة 07%
		استردادات:
0,00		تسبيقات جزافية
0,00		تسبيقات على التمويل
0,00		أخرى:
0,00		المجموع (4)
3 711 022,15	(5=3-2)	المبلغ الصافي للوضعية (المجموع بما فيه الرسم)
185 551,11	(6)	خصم الضمان 05%
3 525 471,04	(7=5-6)	المبلغ الصافي المدفوع للمؤسسة

مصدر: وثائق مؤسسة الملحق رقم (6)

الوضعية السادسة تظهر فيها نسبة الإنجاز الخامسة ومبلغها ونسبة الإنجاز الجديدة المراد تسديدها وكذلك الضمان الخامس بالإضافة الضمان السادس.

سابعاً - وضعية الأشغال رقم 7

شكل رقم 16: يوضح وضعية الأشغال رقم 7

المبلغ بـ دج		وضعية أوقفت بتاريخ 29 مارس 2015
18 309 225,82		مبلغ محصلة الأشغال
0,00		تسبيقات جزافية إجمالية
0,00		تسبيقات على التمويل إجمالية
0,00		أخرى:
18 309 225,82		المجموع (1)
		طرح:
15 670 070,82		مبلغ الأشغال المنجزة سابقا
0,00		التسبيق الجزافي في المستلم
0,00		التسبيق على التمويل المستلم
0,00		أخرى:
15 670 070,82		المجموع (2)
2 639 155,00	(3=1-2)	المبلغ الخام للوضعية
3 466 500,00		المبلغ الصافي للوضعية خارج الرسوم
242 777,15		مبلغ الرسم على القيمة المضافة 07%
		استردادات:
0,00		تسبيقات جزافية
0,00		تسبيقات على التمويل
0,00		أخرى:
0,00		المجموع (4)
2 639 155,00	(5=3-2)	المبلغ الصافي للوضعية (المجموع بما فيه الرسم)
131 957,75	(6)	خصم الضمان 05%
2 507 197,25	(7=5-6)	المبلغ الصافي المدفوع للمؤسسة

التذكير

خصم الضمان

915 461,31 دج

استردادات

مصلحة التسبيقات الجزافية

.....

مصلحة التسبيق إلى تمويل

.....

مصدر: وثائق مؤسسة الملحق رقم (7)

أما في الوضعية السابعة والأخيرة فتظهر فيها نسبة الإنجاز السادسة ومبلغها ونسبة الإنجاز الجديدة المراد تسديدها وكذلك الضمان السادسة بالإضافة الضمان السابعة، كما انها يتم فيها استوفاء المبلغ للصفقة وكذلك مبلغ الضمان الكلي المقدر بـ 5%

ملاحظ: بقي للمقاول وضعية واحدة من الصفقة وهي لم توضع لدى صاحب المشروع لحد الآن.

المبحث الثالث: دور محاسبة التكاليف المؤسسة في اتخاذ القرارات

إن خلاصة محاسبة التكاليف هي إعداد القوائم المالية والتي بدورها يتم على أساسها اتخاذ القوائم المناسب للمقاوله والتي سنوضحها كما يلي

المطلب الأول: عرض قائمة المركز المالي 2012

تم حساب القوائم لهذه المؤسسة وفق النظام المحاسبي الذي تعامل به المقاول فقد تبين لنا انه قام بعرض القوائم المالية لسنة 2012 وكانت من بداية تاريخ السنة الى نهاية تاريخ من نفس السنة وكانت كالتالي:

جدول رقم 5: يوضح القوائم المركز المالية لسنة 2012:

الأصول	المبلغ الخام	الإهلاكات	المبلغ الصافي
الأصول غير جارية			
- التثبيات العينية	8 708 500	356 000	8 352 500
- معدات اخرى	1 618 532		1 618 532
الأصول الجارية			
- المخزونات	1 949 903		1 949 903
- الزبائن	6 944 604		6 944 604
- حسابات دائنة أخرى	1 312 551		1 312 551
- حسابات الخزينة	14 578 983		14 578 983
مجموع الاصول	35 113 073	356 000	34 757 073
الخصوم			المبلغ الصافي
رؤوس الأموال الخاصة			
- رأس المال			25 632 771
- النتيجة (ربح السنة)			1 783 220
خصوم غير جارية			0
خصوم جارية			
- ديون الاستغلال			5 867 576
- ديون أخرى			1 473 506
مجموع الخصوم			34 757 073

المصدر: وثائق المؤسسة باللغة الأجنبية مترجمة شاهد الملحق رقم 8

المطلب الثاني: عرض قائمة التدفقات المالي 2012

بعد عرض القوائم المركز المالي للمقاول من السنة الموجه اليه، قام في نهاية كل سنة بعرض قوائم التدفقات المالية من كل سنة 2012 وهو كالتالي:

جدول رقم 6: يوضح القوائم التدفقات المالية لسنة 2012:

المبلغ	البيانات
20 962 467	رقم الاعمال
20 962 467	مجموع المداخل (A)
10 400 000	-البضاعة والأدوات المستهلكة
8 437 813	-التكاليف العامة
341 442	-تكاليف أخرى
19 179 256	مجموع الانفاق (B)
1 783 220	النتيجة المحاسبية (A-B=C)
0	تقرير العجز
0	خصومات العجز الاخرى
0	مجموع الخصم (D)
54 053	أعباء أخرى غير مقبولة ضريبيا
54 053	مجموع العائد (E)
1 837 273	نتيجة الضريبة للسنة المالية (C-D+E)

المصدر: وثائق المؤسسة باللغة الأجنبية مترجمة شاهد الملحق رقم 8

المطلب الثالث: دور القوائم المالية الخاصة بالمؤسسة في اتخاذ القرارات لسنة 2012

سنقوم بحساب مختلف مؤشرات تقييم الأداء الخاص بالمقاول في عملية اتخاذ القرار داخل المؤسسة وهذا بالإعتماد على الميزانية المعدلة المتحصل عليها من طرف المقاول محل الدراسة، وفي الأخير سيتم التحليل النتائج من أجل إيجاد مؤشر تقييم الأداء.

أولاً - حساب مؤشر تقييم الأداء المقاول في إتخاذ القرار: باعتماد على الميزانية السابقة لسنة 2012 سنقوم بإعداد ميزانية مالية مختصرة وهذا بقيم عناصر الميزانية وهذا من أجل إيجاد مؤشرات قوائم المالية الخاصة بالمؤسسة في اتخاذ القرارات، وبعد الاعتماد على المعلومات التي سوف نتطرق إليها سنقوم بتمثيل بياناتها وتحليل الميزانية المختصرة (أصول، خصوم) كل واحد على حدة وهي ممثل كالتالي:

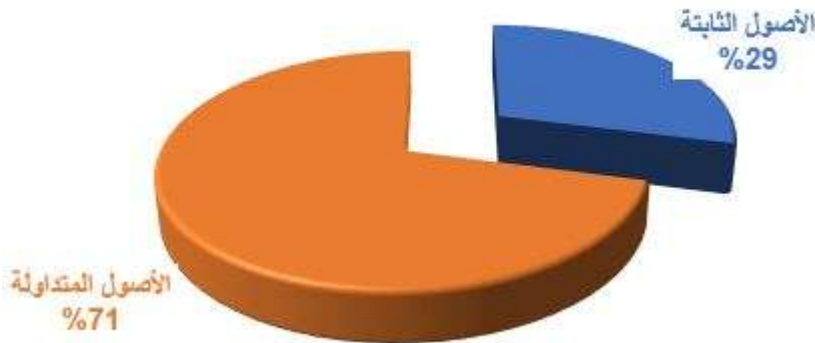
جدول رقم 7: يوضح الميزانية المالية المختصرة لسنة 2012

الأصول	المبالغ	الخصوم	المبالغ
الأصول الثابتة	9 971 032	الأموال الخاصة	27 415 991
الأصول المتداولة	24 786 041	ديون قصيرة الأجل	7 341 082
المجموع لأصول	34 757 073	مجموع الخصوم	34 757 073

المصدر: من إعداد الطلبة، بالإعتماد على قوائم مالية الخاصة بالمقاول

الشكل رقم 17: يوضح تمثيل أصول الميزانية المالية المختصرة لسنة 2012

تمثيل أصول الميزانية المختصرة لسنة 2012

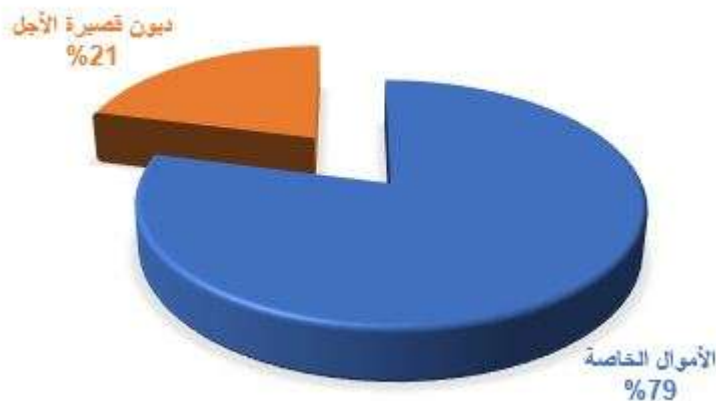


المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على الميزانية المالية المختصرة لسنة 2012

من خلال الشكل رقم ... نجد أن الأصول المتداولة تحتل القيمة الكبيرة 71% بالمقارنة بالأصول الثابتة 29%، وهذا راجع لكون المقاول ينشط ضمن تشييد البناء يفسر هذا الارتفاع.

الشكل رقم 18: يوضح تمثيل خصوم الميزانية المالية المختصرة 2012

تمثيل خصوم الميزانية المالية المختصرة 2012



المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على الميزانية المالية المختصرة لسنة 2012 من خلال الشكل نجد أن المقاول محل الدراسة يعتمد بشكل كبير في تمويل استخداماتها بالأموال الخاصة بنسبة 79%، وهذا راجع لكون المقاول لا يعتمد على الديون بل يكتفي بأمواله الخاصة.

من خلال التمثيل البياني لمختلف عناصر الميزانية 2012 نورد ما يلي:

– بالنسبة لجانب الأصول هناك ارتفاع كبير في قيمة الأصول المتداولة، وهذا يعني على حسن استغلال الأصول الثابتة وهذا مما أعطى الصورة الصادرة للتسيير.

– أما بالنسبة لجانب الخصوم فلاحظنا أيضا ارتفاع كبير في قيمة الأموال الخاصة، وهذا يعني استغناء المقاول عن تمويل خارجي نسبيا واعتماد على الأموال الخاصة بنسبة كبيرة.

ثانيا – حساب النسب المالية المحسوبة وفق تقييم الأداء المقاول في اتخاذ القرار:

وفق لمعطياتنا السابقة في الميزانية المالية سنقوم بحساب نسب معينات حسب المعطيات التي نملكها وهي كالتالي:

أ – نسبة التداول: وهي كالتالي

$$\text{نسبة التداول} = \frac{\text{الأصول الجارية}}{\text{الخصوم الجارية}} = \frac{24\,786\,041}{7\,341\,082} = 3,376$$

ب - النسبة السريعة أو (المختصرة)

$$\text{نسبة السريعة} = \frac{\text{الأصول الجارية-المخزونات}}{\text{الخصوم الجارية}} = \frac{(1\ 949\ 903 - 24\ 786\ 041)}{7\ 341\ 082} = 3,111$$

ج - معدل دوران مجموع الأصول

$$\text{معدل دوران} = \frac{\text{نتيجة السنة}}{\text{إجمالي الأصول}} = \frac{1\ 783\ 220}{34\ 757\ 073} = 0,051$$

د - معدل دوران الأصول الثابتة

$$\text{معدل دوران} = \frac{\text{نتيجة السنة}}{\text{الأصول الثابتة}} = \frac{1\ 783\ 220}{9\ 971\ 032} = 0,178$$

هـ - معدل دوران الأصول المتداولة

$$\text{معدل دوران} = \frac{\text{نتيجة السنة}}{\text{الأصول المتداولة}} = \frac{1\ 783\ 220}{24\ 786\ 041} = 0,071$$

و - نسبة تمويل خاص

$$\text{نسبة التمويل الخاص} = \frac{\text{الأموال الخاص}}{\text{الأصول غير جارية}} = \frac{27\ 451\ 991}{9\ 971\ 032} = 2,74$$

واخير بعد حساب النسب حسب المعطيات التي نملكها سنقوم بتحليل هذه النسب لكن قبل التحليل هناك مجموعة أخرى من النسب تعذر علينا حسابها، إذا التحليل نسب كالتالي:

1 - نسبة التداول: تعبر عن عدد المرات التي تستطيع فيها الأصول الجارية (المتداولة) تغطية الخصوم

الجارية، حيث ساوت 3,376 وهي نسبة لا بأس بها، إذا هذه النسبة جيد بالنسبة للمقاول لأنها تدل على مواجهة أخطار سداد الإلتزامات المتداولة دون الحاجة لتسييل أي أصل من الأصول الثابتة.

ونشير إلى أن النسبة لا يمكن أن تقرأ لوحدها دون مراعاة بقية النسب ذات صلة، فزيادة النسبة هو أمر جيد ولكن الزيادة مقبولة إلى درجة معينة.

2 - النسبة السريعة: توضح هذه النسبة مدى إمكانية سداد الإلتزامات القصيرة الأجل ويتم تجنب بند المخزون

نظر لكونه أقل عناصر الأصول المتداولة سيولة وكذلك لصعوبة تصريفه خلال وقت قصير دون تحقيق خسائر، ولقد ساوت القيمة هذه النسبة 3,111 حيث إذا قارناها بالنسبة السابقة نستنتج أن قيمة المخزون

كانت صغيرة لأن النسبتين متقاربتين الفرق فقط في الفاصلة رغم استثنائنا للمخزون مما يدل على أن باقي البنود كبيرة.

3 - **معدل دوران مجموع الأصول:** تدرس هذه النسب مدى كفاءة المقاول في استخدام أصوله بشكل وتساوي 0,051 وفقا لنشاطه أما مدلولها فيعني أن كل 1 دج من إجمالي الأصول يدر على المقاول، ويرجع ذلك لأن قيمة الأصول أكبر من قيمة إيرادات.

4 - **معدل دوران الأصول الثابتة:** كغيرها من نسب النشاط تبين أن هذه النسبة مدى كفاءة نشاط المقاول في تسيير أصوله الثابتة بشكل يساهم في خلق إيرادات ومن خلال الملاحظة لمكونات الأصول الثابتة نجد، حيث بلغت قيمة الأصول غير جارية "ثابتة" قيمتها 9 971 032 دج في القائمة المعد وهذا ما انعكس على قيمة النسبة حيث بلغت 0,178.

5 - **معدل دوران الأصول المتداولة:** توضح هذه النسبة مدى مساهمة الأصول المتداولة في خلق إيرادات وهي نسبة مكملية للنسبة السابقة حيث قيمتها تساوي 0,071 بمعنى كل 1 دج من الأصول المتداولة يدر 0,071 دج من الأرباح، ويرجع أساسا على هذه نسبة إلى إعادة تصنيف بعض الأصول المتداولة لتصبح أصولا غير جارية.

6 - **نسبة تمويل خاص:** هذه النسبة ما هي إلا ترجمة لرأس المال العامل الخاص فهي تبين مدى مساهمة الأموال الخاصة في تغطية الأصول غير جارية، ومن هنا نجد أن النسبة المحسوبة تساوي 2,749.

خلاصة الفصل:

بناء على دفتر الشروط و جدول الاسعار المقدم من طرف المقاول و بناء محضر فتح الأظرف و محضر التقييم المالي تم اسناد هذه الحصة المتمثلة في 08 / 20 / 40 / 1000 مسكن عمومي ايجاري اجتماعي من نوع ثلاثة غرف ببلدية المقرن للمقاول السيد : منصر حمزة و بعد تنصيب المقاول في الورشة من طرف صاحب المشروع و المسؤول الفني ومباشرة العمال و بدأت وتيرة الانجاز و بداء المقاول في تقديم الفواتير من اجل المخالصة في شكل وضعيات شهرية نسبية وتتعدد الوضعيات حسب نسبة الانجاز مع تأشيرة المسؤول الفني لتأكيد ذلك و تكون الوضعية الاخيرة شاملة لكل المبلغ المتبقي للصفقة ماعدا مبلغ الضمان الذي يرد إلا بعد سنة في حالة عدم ظهور أي عيب في الانجاز و نتيجة لاستحسان المقاول هذا النشاط من التأقلم والتكيف معه وتحقيق غايته في ذلك من حيث المردودية و الارباح

ونتيجة لتحكمه ونتيجة تطبيقه لمحاسبة التكاليف بمختلف انواعها التي تعرض لها اثناء ممارسة نشاطه مما ادى بهذا المقاول باتخاذ قرار جديد ورشيد بالدخول في مناقصة اخرى مع نفس المؤسسة وبحصة 24 مسكن عمومي ايجاري اجتماعي من نوع ثلاثة غرف وهذه هو دور محاسبة التكاليف لنشاط المقاول التي مكنته من اتخاذ هذا القرار.

الخاتمة

الخاتمة:

حولنا من خلال التطرق هذا البحث والتمثل في "تكاليف نشاط المقاولات ودورها في اتخاذ القرارات"، معالجة إشكالية البحث التي تدور حول ما مدى مساهمة محاسبة تكاليف نشاط المقاولات في اتخاذ القرارات؟ ومن خلال الفصلين المقدمة في هذا البحث، وانطلاقاً من فرضيات وباستخدام الأساليب والادوات المشار إليها في المقدمة.

1 - اختبار الفرضيات:

انطلاقاً من طريقة المعالجة التي اعتمدنا عليها والتي جمعت بين الدراسة النظرية من جهة والدراسة تطبيقية (دراسة حالة) من جهة أخرى، توصلنا أثناء الفرضيات وكانت النتائج كالتالي:

- بالنسبة للفرضية الأولى يعتبر المقاول ركيزة أساسية أو عنصر حساس في المساهمة في التطور الاقتصادي من حيث المساهمة في الإنشاء وتوفير اليد العاملة والقضاء على البطالة ويساهم في تنفيذ السياسة الاقتصادية والاجتماعية.

- بالنسبة للفرضية الثانية إن انصب محاسبة التي يتخذها أو ينتهجها أثناء ممارسة نشاطه هي محاسبة التكاليف التي تؤدي الى حصر كافة التكاليف وتحديد نسبة مردوديته.

- بالنسبة للفرضية الثالثة إن عقود الإنشاءات بصفة عامة سوى كانت قصيرة او طويلة الأجل نجد أنها تطبق بمحاسبة التكاليف لتحقيق وضبط الأهداف المسطرة والمرجوة.

2 - بالنسبة للفرضية الرابعة نعم بناء على تحديد وضبط التكاليف يتمكن المقاول من تحديد السعر الذي يقدمه في المناقصة إضافة له هامش ربح أي تحقيق النتيجة المسطرة والوصول الى الهدف الذي تأسست من أجله المقولة و العكس يؤدي الى نتائج احتمالية

3 - النتائج:

من خلال دراسة حالة الممثلة في المقاول ينشط في عقود الإنشاءات واختبار الفرضيات يمكن تلخيص النتائج التي تم التوصل إليها على النحو التالي:

- المقاول مهنة ضرورية انتهجها كثير من الأشخاص نتيجة لتأقلمهم مهمها لتلبية حاجياتهم.

- المقاول وسيلة لتنفيذ سياسات عقود الإنشاءات التي يحتاجها المجتمع ومنه مساهمته في التنمية الاقتصادية.

- الدولة تسعى دائماً لزيادة عدد المقاولين وذلك من خلال الدعم المادي كالقروض واعفاء من الضرائب والمعنوي كتقديم النصائح والإرشادات.

- إن محاسبة التكاليف هي الانسب لعقود الإنشاءات من أجل تحديد التكلفة والربح والمردودية.

- إن محاسبة التكاليف تعطي أو تمد الثقة للمقاول من أجل اتخاذ القرار الانسب.

- المقاول له دور فعال في اتخاذ القرار الرشيد في الوقت المناسب للحفاظ على البقاء.

4 - التوصيات:

- وضع رزنامة تنظيمية لفئة المقاولين
- تذليل كل الصعوبات التي تواجه هذه الفئة من أجل انجاحهم وتحقيق طموحهم.
- مد يد المساعدة وتدعيمهم ماديا أو معنويا من حيث القروض وإعفاءهم من الضرائب.
- إدراج منظمات سوى كانت حكومية وغيرها من أجل تكوين فئة المقاولين وتمكينهم من حسن اتخاذ القرار ومنه إنجاح المشاريع.
- إن إنجاح المقاولين في تنفيذ عقود الانشاءات في الحقيقة تعتبر من إنجاح سياسة الدولة الاقتصادية والاجتماعية
- توفير يد العاملة ومنه توفير مداخل لكثير من العائلات.
- التركيز على محاسبة التكاليف المقاوله

5 - آفاق الدراسة:

وفي الأخير وكأي بحث علمي فإن الموضوع مازال مفتوح لعدة بحوث خاصة بالجانب العملي للمقاول وترسيخ الدور الذي يلعبه في الاقتصاد.

كما يمكن دراسة استراتيجيات مستقبلية والخاصة بنشاط المقاولين والتي يمكن اعتمادها من طرف المنظمات الحكومية ومكاتب الدراسات من أجل الرقي والوصول إلى المقاول الأمثل، وذلك من حيث التكوين والتدعيم المادي والمعنوي وخاصة سياسة المرافقة وهي التي تؤدي إلى إنجاح المقاولين في اختيار نشاطهم وتشجيع الفئة الشباني وخرجي الجامعات على هذا النشاط ومنه تجني الدولة ثمار التعليم والذي يعود عليها بالفائدة الاقتصادية والاجتماعية.

المصادر والمراجع

المصادر والمراجع

أولاً: باللغة العربية

1) الكتب:

- 1 - أحمد الخطيب وعادل سالم معاينة، الإدارة الحديثة واستراتيجيات ونماذج حديثة، جدارا للكتاب العالمي للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009.
- 2 - أحمد بن عبد الرحمن الشميمري وآخرون، مبادئ إدارة الأعمال، الأساسيات والاتجاهات الحديثة، مكتبة العبيكان للنشر والتوزيع، طبعة العاشرة، الرياض، 2014.
- 3 - أحمد ماهر، اتخاذ القرار بين العلم والابتكار، الدار الجامعة الإسكندرية، مصر، 2008.
- 4 - إبراهيم عبد العزيز شيجا، أصول الإدارة العامة، منشأة المعارف، الإسكندرية، مصر، 1993.
- 5 - إسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف بين النظرية والتطبيق، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2006.
- 6 - بشير العلاق، الإدارة الحديثة "نظريات ومفاهيم"، دار اليازوري للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008.
- 7 - بو يعقوب عبد الكريم، المحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، ط 4، 2005.
- 8 - جمال سعد خطاب محاسبة التكاليف المتقدمة، مطبعة السلام، القاهرة، 2011.
- 9 - سليمان حسن عطية، المحاسبة في شركات المقاولات، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2004.
- 10 - عاطف فتحي عبد اللطيف سالم، محاسبة التكاليف في شركات المقاولات "قياس رقابية"، دار العلم والإيمان، مصر، 2007.
- 11 - عبد الحي مرعى وعبد الله عبد العظيم هلال، أساسيات محاسبة التكاليف (دراسة شاملة)، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، 2008.
- 12 - عماد يوسف الشيخ، محاسبة التكاليف، دار إثراء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008.
- 13 - مؤيد الفضل، التخطيط ومراقبة الإنتاج، دار المريخ للنشر، السعودية، 2007.
- 14 - محمد أحمد المصري، الإدارة الحديثة، اتصالات، معلومات، قرارات، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر 2000.
- 15 - محمد سامي راضي، محاسبة تكاليف العقود والمقاولات، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007.
- 16 - محمد محمود عبد ربه، هاشم أحمد عطية، المحاسبة عن تكاليف العقود طويلة الأجل (المقاولات)، الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع، الإسكندرية، 2000.
- 17 - مجدي عوض مبارك، الريادة في الأعمال المفاهيم والنماذج والمداخل العلمية، عالم الكتب الحديث، إربد، الأردن، 2009.

2) مذكرات ورسائل علمية:

- 1 - الجودي محمد علي، نحو تطوير المقاولاتية من خلال التعليم المقاولاتي، اطروحة دكتوراة في علوم التسيير، كلية علوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خضير بسكرة، 2014 - 2015.

- 2 - بدرابي سفيان، ثقافة المقابلة لدى الشباب الجزائري المقاتل "دراسة ميدانية بولاية تلمسان"، رسالة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه ل.م.د-، تخصص علم الاجتماع التنموية البشرية، كلية العلوم الإنسانية والعلوم الاجتماعية، جامعة أبي بكر بلقايد تلمسان، الجزائر، 2014-2015.
 - 3 - درحمون هلال، المحاسبة التحليلية نظام معلومات للتسيير ومساعد على اتخاذ القرار في المؤسسة، أطروحة دكتوراه، فرع نفوذ ومالية، كلية علوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة يوسف بن خدة -الجزائر، 2004-2005.
 - 4 - شادي عبد اللطيف سلامة أبورمان، أثر معيار الاعتراف بالإرادة على المشكلات المحاسبية في شركات المقاولات الأردنية، أطروحة دكتوراه، قسم المحاسبة، كلية الأعمال، جامعة عمان العربية، 2014.
 - 5 - لفقيه حمزة، تقييم البرامج التكوينية لدعم المقابلة، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير تخصص: المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، جامعة بومرداس، الجزائر، 2009.
 - 6 - هادفي خالد، دور المحاسبة التحليلية في تحديد سياسة التسعير للمؤسسة الاقتصادية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خضير بسكرة، 2012 - 2013.
- (3)الملتقيات ومحاضرات ودراسات:**
- 1 - حذري توفيق، حسين الطاهر ، المقابلة كخيار فعال لنجاح المؤسسات الصغيرة والمتوسطة الجزائرية "المسارات والمحددات" مداخلة ضمن الملتقى الوطني حول واقع وآفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، جامعة الوادي، الجزائر، 2013.
 - 2 - حيدر علوان كاظم الشمري، دور المعلومات المحاسبية في قرارات تسعير عقود المقاولات، دراسة صادرة عن كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة واسط، العراق، 2011.
 - 3 - صندرة سايب، محاضرات في إنشاء المؤسسة، جامعة قسنطينة 2، عبد الحميد مهري، 2014-2015.
 - 4 - كمال مرداوي، كمال زموري، الابتكار كعنصر أساسي لنجاح سيرورة المقاولات في ظل رهانات اقتصاد السوق، مداخلة في الملتقى الوطني حول المقاولاتية "تكوين وفرص الأعمال"، كلية علوم التسيير والاقتصاد، جامعة محمد خضير بسكرة، الجزائر، أيام: 6-7-8/أفريل 2010.
- (4)مجلات ومنشورات رئيسية:**
- 1 - صندرة سايب، مقاربة نظرية حول تطور الفكر المقاتل، مجلة العلوم الإنسانية، عدد 40، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة قسنطينة 2، الجزائر، 2013.
 - 2 - محمود محمد علي حسن، دراسة عن نشاط المقاولات، رئيس مصلحة الضرائب على المبيعات، 2014.

ثانيا: باللغة الأجنبية

- 1- A.Rappin et J.Poly, Comptabilité Analytique d'exploitation, DUNOD, Paris, 2e édition, 1996.
- 2- BOUYAKOUB, « Les nouveaux entrepreneurs en Algérie en période de transition: la Dimension transnationale », in les Cahiers du CREAD, CREAD, Alger, n40, 2eme trimestre, 1997
- 3- François Engl et Frédéric Kletz, Cours de comptabilité analytique, Mines Paris Tech, Paris, 2005.
- 4- PENEFF J), « les chefs d'entreprise en Algérie », in actes du colloque : entreprises et entrepreneurs en Afrique, (19 et 21eme siècle), Editions l'Harmattan, Paris, tome 2, 1983.
- 5- PENEFF J), « Industriels algériens », CNRS, France, 1981

الملاحق

الملحق رقم

1

الملحق رقم

2

الملحق رقم

3

المُلتَحَق رقم

4

الملحق رقم

5

الملحق رقم

6

الملحق رقم

7

الملحق رقم

8