



جامعة قاصدي مرباح - ورقلة -

كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير

فرع العلوم التجارية



مذكرة مقدمة لإستكمال متطلبات شهادة الماجستير في العلوم التجارية

تخصص: المحاسبة المالية

الموضوع:

# دراسة واقع المحاسبة في قطاع البناء و الأشغال العمومية في ظل النظام المحاسبي المالي (SCF) - دراسة ميدانية لولاية ورقلة و الأنواط -

من إعداد: أحمد بكاي

نوقشت و أجزيت علناً بتاريخ : 2015/11/10 م

أمام لجنة المناقشة:

رئيساً	أستاذ ، جامعة ورقلة	بن بلغيث مداني	أ/الدكتور
مشرفاً و مقرراً	أستاذ محاضر - أ - ، جامعة ورقلة	غوالي محمد البشير	الدكتور
مناقشاً	أستاذ ، جامعة ورقلة	دادن عبد الوهاب	أ/الدكتور
مناقشاً	أستاذ محاضر - أ - ، جامعة ورقلة	الحاج عرابة	الدكتور

السنة الجامعية: 2014 - 2015



جامعة قاصدي مباح - ورقلة -

كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير

فرع العلوم التجارية



مذكرة مقدمة لإستكمال متطلبات شهادة الماجستير في العلوم التجارية

تخصص: المحاسبة المالية

الموضوع:

دراسة واقع المحاسبة في قطاع البناء و الأشغال العمومية

في ظل النظام المحاسبي المالي (SCF)

- دراسة ميدانية لولايتي ورقلة و الأغواط -

من إعداد: أحمد بكاي

نوقشت و أجزيت علناً بتاريخ : 2015/11/10 م

أمام لجنة المناقشة:

رئيساً	أستاذ، جامعة ورقلة	بن بلغيث مداني	أ/الدكتور
مشرفاً و مقرراً	أستاذ محاضر - أ - ، جامعة ورقلة	غوالي محمد البشير	الدكتور
مناقشاً	أستاذ ، جامعة ورقلة	دادن عبد الوهاب	أ/الدكتور
مناقشاً	أستاذ محاضر - أ - ، جامعة ورقلة	الحاج عرابة	الدكتور

السنة الجامعية: 2014 - 2015

# الإهداء

إلى الوالدين و الأقارب و الأساتذة المشرفين على جامعة ورقلة و زملاء الدراسة،  
و إلى كل من جمعني بهم القدر بين طيات الحياة من الأصحاب.....، و أخيراً  
أسأل الله تعالى أن يجعل عملي خالصاً لوجهه الكريم مقبولاً عنده بإذنه تعالى،  
و الله من وراء القصد، و هو نعم المولى و نعم المعين.

# شكر و عرفان

أتقدم بالشكر إلى الله عز وجهه الكريم و الذي أعانني على إتمام هذا العمل،  
و بالشكر الجزيل إلى جميع الأساتذة القائمين على مستوى الماجستير تخصص  
محاسبة مالية دفعة **2015 م**، كما لا يفوتني أن أتقدم بجزيل الشكر إلى أعضاء  
لجنة المناقشة الذين تكرموا و تفضلوا بقراءة هذا البحث و تقويمه، و كذلك  
الأستاذ المشرف على إرشادله و توجيهاته القيمة التي كانت سندا لنا طيلة مشوار  
هذا العمل، و في الأخير كل من ساهم في إعداد هذه الدراسة من قريب أو بعيد  
فشكراً.

## الملخص :

تهدف هذه الدراسة إلى الإجابة عن الإشكالية المتمثلة في دور النظام المحاسبي المالي (SCF) في تحسين الممارسة المحاسبية في مؤسسات قطاع البناء و الأشغال العمومية، و قد جاءت هذه الدراسة نتيجةً لما عرفه هذا القطاع من تطور نتيجة البرامج الاقتصادية المعتمدة من السلطة السياسية في الجزائر في إطار الإنعاش الاقتصادي و السياسات التنموية المباشر فيها لأكثر من عقدين، حيث تم التوصل من خلال هذه الدراسة الميدانية لعدد من المؤسسات الاقتصادية و مكاتب المحاسبة الجزائرية في ولايتي ورقلة و الأغواط إلى جملة من النتائج أهمها أن تبني النظام المحاسبي المالي (SCF) للطرق المحاسبية في عقود الإنشاء ساهم في ضبط العملية الاقتصادية و الرفع من جودة مخرجات نظم المعلومات المحاسبية لهذه المؤسسات، و بالتالي المساهمة في خلق قيمة مضافة في علاقة هذه المؤسسات مع بيئتها الخارجية من خلال تحسين الممارسة المحاسبية في مؤسسات القطاع، هذه الأخيرة التي تعتمد اعتماداً رئيسياً على طريقة التقدم كمعالجة محاسبية رئيسية في محاسبة العقود الإنشائية، و هذا في ظل تواجد بعض المشاكل المحاسبية و الضريبية في القطاع و التي تتمثل أساساً في: نقص الثقافة المحاسبية لدى المقاولين الخواص، الغرامات، ضعف إلمام موظفي الإدارة الضريبية بالطرق المحاسبية المستخدمة في مؤسسات القطاع، مؤونات العقود المثقلة بالالتزامات (ح/158) و التي تمثل أحد الجوانب التي لم يعالجها القانون الضريبي، هذه المشاكل التي يمكن تجاوزها من خلال إحداث توافق ما بين كل من القانون المحاسبي و القانون الضريبي و قانون الصفقات العمومية الجزائري.

الكلمات المفتاحية : قطاع البناء و الأشغال العمومية - النظام المحاسبي المالي (SCF) - الممارسة المحاسبية - البيئة المحاسبية في الجزائر.

قائمة

المحتويات

## قائمة المحتويات

الصفحة	الموضوع	الرقم
I	الإهداء	
II	شكر و عرفان	
III	الملخص	
IV	قائمة المحتويات	
VI	قائمة الأشكال	
VII	قائمة الجداول	
VII	قائمة الملاحق	
01	المقدمة	
	الفصل الأول: الإطار النظري للدراسة "المفاهيم القانونية و المحاسبية للعقود الإنشائية و المعالجة المحاسبية"	
06	تمهيد	
07	عقود الإنشاء في التشريع الجزائري	-I
09	مفهوم عقد الإنشاء في الفكر المحاسبي و علاقة نظام المعلومات المحاسبية بمراحل الإنجاز	-II
14	المعالجة المحاسبية للعقود طويلة الأجل في النظام المحاسبي المالي (SCF)	-III
20	خلاصة	
	الفصل الثاني: الدراسات السابقة	
22	تمهيد	
22	الدراسات الأجنبية	-I
28	الدراسات العربية	-II
31	خلاصة	
	الفصل الثالث: الدراسة التطبيقية لواقع المحاسبة في قطاع البناء و الأشغال العمومية	
33	تمهيد	
33	دراسة إقتصادية و محاسبية لمؤسسات قطاع البناء و الأشغال العمومية و تحديد أدوات الدراسة الميدانية	-I
47	نتائج الدراسة الميدانية و مناقشة الفرضيات	-II
73	خلاصة	
74	الخاتمة	
78	المصادر و المراجع	
82	الملاحق	
89	الفهرس	

قائمة الأشكال و الجداول و الملاحق

قائمة الأشكال

رقم الشكل	عنوان الشكل	الصفحة
(01-1)	أساليب تخفيض المخاطر المرتبطة بقطاع البناء و الأشغال العمومية	14
(01-2)	تطور إنتاجية قطاع البناء و الأشغال العمومية من سنة 2006 م إلى 2013 م	36
(02-2)	تطور عدد مؤسسات قطاع البناء و الأشغال العمومية من سنة 2006 م إلى 2013 م	36
(03-2)	توزيع العينة حسب المناطق الجغرافية	47
(04-2)	توزيع العينة حسب رأس المال	48
(05-2)	توزيع العينة حسب الأنشطة الممارسة	48
(06-2)	توزيع العينة على أساس نوع المحاسبة	49
(07-2)	أهمية وجود معيار محاسبي خاص بعقود الإنشاء	51
(08-2)	أثر الطبيعة الإقتصادية لقطاع البناء و الأشغال العمومية على الطرق و السياسات المحاسبية	51
(09-2)	أثر الطبيعة الإقتصادية لقطاع البناء و الأشغال العمومية على التوثيق المحاسبي المستندي	52
(10-2)	أهمية نظم المعلومات المحاسبية في مؤسسات القطاع	53
(11-2)	العلاقة بين حجم المؤسسة و نظم المعلومات المحاسبية	53
(12-2)	دراسة العلاقة حسب معيار رقم الأعمال	54
(13-2)	دراسة العلاقة حسب معيار رأس المال	54
(14-2)	أثر تبني النظام المحاسبي المالي على نظم المعلومات المحاسبية في مؤسسات قطاع البناء و الأشغال العمومية	54
(15-2)	الأثر على جودة المعلومات المحاسبية	55
(16-2)	الأثر على تخفيض حجم التلاعبات في القطاع الخاص	55
(17-2)	المشاكل المحاسبية في ظل الفترة الإنتقالية	56
(18-2)	الأسباب الرئيسية للمشاكل المحاسبية	56
(19-2)	درجة تناسب القوائم المالية مع متطلبات القطاع	57
(20-2)	التغيرات المقترحة في القوائم المالية	57
(21-2)	مدى أهمية وجود مخطط حسابات خاص بالقطاع	58
(22-2)	إختلاف الممارسات المحاسبية بين مؤسسات القطاع	58
(23-2)	درجة التطبيق للنظام المحاسبي المالي (SCF) في القطاع	59
(24-2)	الحلول المقترحة لزيادة فعالية التطبيق	59
(25-2)	الطرق المعتمدة في محاسبة العقود طويلة الأجل	60
(26-2)	الوسائل المعتمدة في تقدير نسب الإنجاز	60
(27-2)	مشاكل تطبيق الطرق المحاسبية المعتمدة في محاسبة العقود طويلة الأجل في الجزائر	60
(28-2)	قدرة المؤسسات الصغيرة على تطبيق الطرق المحاسبية	61



62	المشاكل المحاسبية في مؤسسات القطاع	(29-2)
62	أثر إختلاف المبادئ المحاسبية عن القواعد الضريبية	(30-2)
62	قدرة موظفي الإدارة الضريبية على الإلمام بالقواعد المحاسبية	(31-2)
63	المشاكل الضريبية في مؤسسات قطاع البناء و الأشغال العمومية	(32-2)

### قائمة الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
(01-1)	مجالات المخاطرة المرتبطة بقطاع البناء و الأشغال العمومية	13
(01-2)	بعض المؤشرات الإقتصادية حول مكانة قطاع البناء و الأشغال العمومية داخل المنظومة الإقتصادية الجزائرية	35
(02-2)	كيفية تشكيل العينة	43
(03-2)	إحصائيات حول إستمارة الإستبيان	45
(04-2)	توزيع المحاسبون الداخليون حسب الوظائف	49
(05-2)	توزيع المحاسبون الخارجيون حسب المهنة المحاسبية	49
(06-2)	توزيع العينة حسب الخبرة	50
(07-2)	توزيع العينة حسب العمر	50
(08-2)	تحليل أجوبة المحور الأول بإستخدام المتوسطات الحسابية و الإنحرافات المعيارية	52
(09-2)	توزيع الإختيارات حسب الأهمية النسبية	53
(10-2)	علاقة حجم المؤسسة بنظم المعلومات المحاسبية	53
(11-2)	أهمية نظم المعلومات المحاسبية في مؤسسات قطاع البناء و الأشغال العمومية	55
(12-2)	المتوسط الحسابي و الإنحراف المعياري لدرجة تناسب القوائم المالية مع خصائص القطاع	57
(13-2)	أهمية وجود مخطط حسابات	58
(14-2)	إختلاف الممارسات المحاسبية بين مؤسسات القطاع	58
(15-2)	قدرة المؤسسات الصغيرة على تطبيق الطرق المحاسبية	61
(16-2)	المشاكل المحاسبية في مؤسسات القطاع	62
(17-2)	أثر إختلاف المبادئ المحاسبية عن القواعد الضريبية و إلمام موظفي الإدارة الضريبية بالقواعد المحاسبية	63
(18-2)	النتائج الإحصائية النهائية لإختبار الفرضيات بإستخدام إختبارات العينة الأحادية (One Sample Test)	66

### قائمة الملاحق

رقم الملحق	عنوان الملحق	الصفحة
1- الإستبيان		84

# المقدمة

## المقدمة:

لقد بدأت فروع الأنشطة الاقتصادية تؤثر على مضمون العملية المحاسبية من حيث تعريفها و تعقدها و توقيت ممارستها و كيفية إقرارها للمنفعة أو للقيمة الاقتصادية المضافة (الإيراد/النتيجة)، و قد أفرزت معها إشكالية قدرة المحاسبة على لعب دورها الرقابي على العملية الاقتصادية في ظل الخصوصيات التي يتميز بها كل نشاط إقتصادي عن غيره و ما يتطلبه من ضرورة تحديد النظام المحاسبي الملائم له و ما يتفرع عنه من السياسات و المبادئ و الطرق و الإجراءات و السجلات المحاسبية المستخدمة في عملية التسجيل و التقييم و القياس و الإفصاح المحاسبي، و هذا ما دفع بالفكر المحاسبي إلى ضرورة اعتماد التخصص كوسيلة و آلية للتكيف مع طبيعة كل نشاط إقتصادي، فظهرت بذلك أنواع عديدة من المحاسبات و هي إن اختلفت في الشكل فقد اختلفت على المضمون و هو ضرورة القياس المحاسبي لأداء ذلك الفرع من النشاط الإقتصادي و إمكانية التعبير عنه في شكل قوائم مالية يمكن إستخدامها في تفسير أداء ذلك النشاط، فظهرت بذلك عدة أنواع من المحاسبة أو كما يجب أن يسميها البعض بالمحاسبة المتخصصة أو القطاعية مثل محاسبة البنوك و التأمينات و الزراعية و البترولية و المقاولاتية و المنجمية و الفندقية و... إلخ.

يعد قطاع البناء و الأشغال العمومية أحد القطاعات التي تحتل مكانة هامة داخل الإقتصاد و الطبيعة الخاصة لهذا القطاع دفعت بالهيئات المهنية المحاسبية في مختلف الدول إلى إيجاد التأطير المحاسبي الخاص الذي يساير و يتماشى و طبيعة هذا القطاع، و هذا نتيجة إمتداد عملية إنجاز المشاريع لمؤسسات هذا القطاع لأكثر من فترة محاسبية (02 على الأقل) مما يخلق مخاطر ترتبط أساساً بالقياس و الإقرار و الإفصاح لنتائج و إيرادات العقد في تحديد اللحظة المناسبة للإقرار بأحقية إكتسابها، فقد أصدر المجمع البريطاني للمحاسبين سنة 1975 م المعيار المحاسبي (SAAP 9) و المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين المعيار المحاسبي (APB 29)، و بالنسبة للمعايير المحاسبية (IAS/IFRS) فقد أوجدت هذه الأخيرة القواعد التي تحكم الأنشطة التفاوضية التي تفوق مدة إنجازها السنة، حيث تم تضمين هذه العمليات في صنف العقود طويلة الأجل أو عقود الإنشاء و هذا بالرجوع إلى إطار المعيار المحاسبي الدولي رقم (11) الصادر سنة 1979 م، و الذي خضع إلى عدة تعديلات آخرها إصدار معيار التقرير و الإبلاغ المالي رقم 15 (IFRS 15) بعنوان: "إيرادات عقود العملاء" صادر بتاريخ 2014/05/28 م، و الذي سيحل محل كل من المعيار المحاسبي الدولي رقم (11) و المعيار المحاسبي الدولي رقم (18) و سينطلق العمل به بتاريخ 2017/01/01 م.

من جهة أخرى عرفت الجزائر تغيراً في الفلسفة المحاسبية المنتهجة بتبني النظام المحاسبي المالي (SCF) كمحاولة لمسايرة الإتجاهات الدولية في المحاسبة، هذا الأخير الذي تضمن نفس الطرق المحاسبية المقترحة من المعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS) في مجال العقود طويلة الأجل، و الذي تم على إثره إطلاق العديد من القوانين و التعليمات من وزارة المالية الجزائرية لتأطير عملية الإنتقال إلى هذا النظام، حيث تم إصدار المذكرة المنهجية رقم (341) من المجلس الوطني للمحاسبة التي توضح كيفية إعادة تقييم العقود طويلة الأجل وفق مبادئ التقييم و التسجيل و الإفصاح الجديدة و طبيعة الأعمال الواجب القيام بها للمرور من المخطط الوطني للمحاسبة إلى النظام المحاسبي المالي في مجال العقود طويلة الأجل، حيث لا تشمل إعادة التقييم الأرصدة فقط بل تشمل جميع العمليات المنجزة آنذاك و ما بعدها، كما تأتي هذه المذكرة المنهجية تكملةً للتعليمية رقم (02) الصادرة بتاريخ 2009/10/29 م عن وزارة المالية لأجل تطبيق النظام المحاسبي المالي لأول مرة، فهذا الإهتمام الخاص بالعقود طويلة الأجل ينبع من الطبيعة الخاصة لهذه العقود و ما تطرحه من إشكاليات و مشاكل تعبر عن إمتدادات طبيعية لخصوصية نشاط مؤسسات قطاع البناء و الأشغال العمومية على المستويات الاقتصادية و القانونية و المحاسبية و الجبائية، و هذا ما يدفعنا إلى محاولة مناقشة واقع المحاسبة في هذا القطاع و إيجاد الحلول لمشاكل القطاع تحت المرجعية المحاسبية للنظام المحاسبي المالي.

## الإشكالية الرئيسية:

هل يساهم النظام المحاسبي المالي (SCF) في تحسين الممارسات المحاسبية في مؤسسات قطاع البناء و الأشغال العمومية كنتيجة لتبني الطرق المحاسبية التي يعتقد بكفاءتها في ملائمة الطبيعة الإقتصادية لهذا القطاع و ما هي أهم الرهانات المستقبلية التي تواجه هذا النظام في هذا القطاع؟.

## الأسئلة الفرعية:

يمكن تناول الإشكالية الرئيسية السابقة بتجزئتها بدراسة النواحي التالية:

- (1)- هل تؤثر العملية الإقتصادية لهذا القطاع على طبيعة العملية المحاسبية و ما هي خصوصيات هذه المحاسبة في الجزائر؟
- (2)- هل هناك آثار إيجابية لتبني النظام المحاسبي المالي على نظم المعلومات المحاسبية لمؤسسات قطاع البناء و الأشغال العمومية؟
- (3)- ما مدى مساهمة النظام المحاسبي المالي في تحسين الممارسة المحاسبية في قطاع البناء و الأشغال العمومية في مجالات القياس و التسجيل و الإعراف و الإفصاح المحاسبي للعملية الإقتصادية؟
- (4)- هل لتعددية الطرق المحاسبية المعتمدة في المعالجة المحاسبية لعقود الإنشاء تأثيرات إيجابية على مؤسسات القطاع ؟
- (5)- ما هي أهم المشاكل و الصعوبات المحاسبية و الضريبية التي تواجه مؤسسات القطاع في ظل هذا النظام؟

## الفرضية الأساسية للبحث و الفرضيات الفرعية:

يساهم النظام المحاسبي المالي إلى حد كبير في تحسين الممارسة المحاسبية من خلال فعالية الرقابة المحاسبية على العملية الإقتصادية في مؤسسات قطاع البناء و الأشغال العمومية الجزائرية نتيجة تبني الطرق المحاسبية المتعارف عليها في محاسبة عقود الإنشاء.

- و قد تم تقسيم هذه الفرضية لتشمل الدراسة بذلك الفرضيات الفرعية التالية:

- (1)- خصائص العملية الإقتصادية لقطاع البناء و الأشغال العمومية لها تأثيراتها المباشرة على طبيعة و مضمون العملية المحاسبية.
- (2)- إكتسبت نظم المعلومات المحاسبية لشركات البناء و الأشغال العمومية العديد من الإيجابيات نتيجة الانتقال إلى النظام المحاسبي المالي (SCF) منها كفاءة الإنجاز و تخفيض التكلفة و المحافظة على الأصول الإقتصادية.
- (3)- يساهم النظام المحاسبي المالي (SCF) في تحسين الممارسة المحاسبية في قطاع البناء و الأشغال العمومية.
- (4)- إن تعددية الطرق المحاسبية المعتمدة في المعالجة المحاسبية لعقود الإنشاء لها تأثيراتها الإيجابية على مؤسسات القطاع.
- (5)- وجود مجموعة من المشاكل المحاسبية و الضريبية التي قد تعيق تطور المحاسبة في هذا القطاع المرتبطة بالتقييم و إعادة التقييم.

## أهداف و أهمية الدراسة:

إن هدف هذه الدراسة يتمثل في تحقيق الفعالية الإقتصادية للمؤسسة الجزائرية التي تعمل في قطاع البناء و الأشغال العمومية، و التي لن تتحقق إلا في ظل وجود نظام محاسبي فعال يعكس حقيقة الأداء الإقتصادي من خلال طرق القياس و التقييم التي يطرحها على هذه المؤسسات لتطبيقها ميدانياً، و هذا ما تحاول الدراسة رصدته من خلال محاولة تحقيق الأهداف التالية:

- (1)- دراسة ما قدمه المشرع الجزائري فيما يخص عقود الإنشاء من خلال عرض أهم التطورات التي جاء بها النظام المحاسبي المالي؛

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

(3) - دراسة آثار تعددية الطرق المحاسبية (التقدم/الإتمام) على المعالجة المحاسبية لعقود الإنشاء في ظل النظام المحاسبي المالي (SCF) في مجالات القياس و التسجيل و الإقرار و الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية؛

#### مبررات الدراسة:

نظرا للتطورات التي تلمس العديد من القطاعات من عمليات التشييد و الإنشاء من خلال برامج الإنعاش الإقتصادي التي عملت على إزدهار قطاع البناء و الأشغال العمومية في الجزائر خلال الفترة الحالية و تطور مكانته ضمن المنظومة الإقتصادية الجزائرية ألزم ذلك بوجود دراسة واقع المحاسبة في هذا القطاع، حيث من بين أهم الأسباب التي دعت إلى إجراء هذه الدراسة نذكر:

- (1) - التعقيد التقني و القانوني لعقود الإنشاء و ما طرحه من مشاكل على المستويات المحاسبية و الضريبية؛
- (2) - إرتباط الدراسة بعمليات التقييم للنظام المحاسبي المالي (SCF) بعد 05 سنوات من التطبيق و بالتالي تتكامل الدراسة مع الدراسات التي تجرى حالياً بهدف معرفة نقائص هذا النظام في مختلف القطاعات الإقتصادية.

#### حدود الدراسة:

**الحدود المكانية:** ترتبط هذه الدراسة بواقع المحاسبة في قطاع البناء و الأشغال العمومية في ولايتي ورقلة و الأغواط.

**الحدود الزمنية:** و تبعاً لذلك نحاول القيام بإجراء دراسة لواقع المحاسبة في هذا القطاع في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي (SCF) بعد 2010 م - 2014 م.

#### صعوبات الدراسة:

- إن أهم الصعوبات التي واجهت الدراسة هي:
- (1) - صعوبات مرتبطة بعدم إمكانية إجراء دراسة ميدانية تشمل أغلب ولايات الوطن؛
- (2) - صعوبة تحصيل المعلومات المرتبطة بالواقع الجزائري في ظل عدم تجاوب أو إهتمام من بعض المقاولين أو إحتكار المعلومات من قبل الهيئات الرسمية؛
- (3) - قلة الدراسات الأكاديمية الوطنية المتخصصة في هذا الموضوع و بهذا القطاع خصوصاً.

#### منهجية الدراسة و هيكلية البحث:

للإلمام بهذا الموضوع الذي يدخل ضمن نطاق الدراسات المحاسبية في علوم التسيير و التجارة، فقد تم إستخدام أسلوب (IMRAD) للوفاء بأهداف البحث و متطلباته و ذلك وفق المنهج الوصفي، حيث تم تقسيم البحث وفق ما ينص عليه أسلوب (IMRAD) إلى ثلاثة فصول تناول الأول منها في عناصره كل من المفاهيم القانونية و المحاسبية لعقود الإنشاء و المعالجات المحاسبية المقترحة من النظام المحاسبي المالي و في الفصل الثاني فقد تناول مختلف الدراسات الأجنبية و العربية التي لها علاقة بإشكالية البحث، و في الفصل الأخير فتم تناول الجانب التطبيقي الذي تضمن دراسة محاسبية لمؤسسات قطاع البناء و الأشغال العمومية مع نتائج الدراسة الميدانية من خلال مناقشة الفرضيات و هذا في سبيل تحقيق الهدف العام من الدراسة.

# الفصل الأول:

## الإطار النظري للدراسة

" المفاهيم القانونية و المحاسبية للعقود

الإنشائية و المعالجة المحاسبية "

تمهيد:

لقد إرتبط تطور الأنشطة الاقتصادية بإفتتاح إقتصاديات الدول على المنظومة الإقتصادية العالمية نتيجة إرتفاع حجم التبادلات التجارية الدولية و تأثيرات العولمة الإستثمارية و الأسواق المالية و... إلخ، فهذا التطور بدأ يؤثر على المجال المحاسبي مع بداية القرن الماضي (بعد 1900 م) بالتأثير على طبيعة المحاسبة في إختيار السياسات و الخيارات و الطرق المحاسبية ذات الميل و التوجه الإقتصادي و تطبيقاتها على الحياة الإقتصادية في ظل سيادة السيناريو التشارفي المتعارف عليه في المحاسبة (الحيطة و الحذر)، فقد أصبح الفكر المحاسبي حالياً يأخذ بعين الإعتبار تأثير العوامل المالية و متغيرات الحياة السياسية و الإجتماعية على النشاط الإقتصادي على إختلاف أنواع هذا الأخير، و هذا أيضاً ما أجبر فلسفة المحاسبة الحديثة و الفكر المحاسبي الحالي على إعادة صياغة المنظور لمضمون و محتوى الحدث الإقتصادي و الشكل الذي يعرض و يصنف به ضمن القوائم و التقارير المالية، و المصطلحات المستخدمة في تضمين ما يشمله من موارد إقتصادية و التي يحوز عليها كيان إقتصادي معين خلال فترة زمنية معينة في نشاط إقتصادي معين.

إن الأنشطة الاقتصادية ليست على مستوى واحد في تحقيق العملية الإنتاجية الممارسة من الوحدة الاقتصادية خلال دورة الإستغلال و لا يرتبط تحققها و لا توقيت تحققها بالفترة المحاسبية إلا من حيث الإعتراف بآثار و نتائج العملية الاقتصادية، و هذا ما يخلق مشاكل في الفكر المحاسبي على مستويات القياس و التقييم و التسجيل و الإعتراف المحاسبي خلال أو في نهاية الفترة المحاسبية لإيراد و نتيجة العملية الاقتصادية، حيث من المعتبر أن كل من الإيراد و النتيجة يمثلان أحد أهم المؤشرات المتعارف عليها في التعبير عن الكفاءة و الفعالية و الأداء الإقتصادي الحقيقي لأي مؤسسة في أي نشاط إقتصادي كانت.

و هذا ما نجده خاصة في الحالات التي تتعارض فيها فترات التصنيع مع الفترات المحاسبية أين قد تغيب أدوات القياس المحاسبية الفعالة في التعبير عن حجم الأعمال المنفذة أو المنتهى منها خلال الفترة المحاسبية و تعتبر عقود الإنشاء أو العقود طويلة الأجل أو عقود الإنجاز أو عقود التشييد أو العقود الآجلة أو مهما تعددت مسمياتها أحد أهم تلك الحالات، حيث تحاول المحاسبة على إختلاف الممارسات المحاسبية في الدول إيجاد الأدوات و الطرق و المعايير المحاسبية التي لها القدرة على تحقيق شفافية المعلومة المحاسبية و المالية مع مراعاة خصوصية القطاعات الاقتصادية، تلك الأدوات و الطرق و المعايير التي من الممكن أن تساهم في معايير المفاضلة ما بين مؤسسات القطاع الإقتصادي الواحد إلى جانب المعايير الإقتصادية و على الرغم مما قد تفرزه تلك الأدوات و الطرق من تضارب نتيجة التعددية في موثوقية كل طريقة و مصداقية القوائم و التقارير المالية.

و في مجال عقود الإنشاء فقد أفرزت الجهود المحاسبية عن عدد من الطرق لمحاسبة هذه العقود أين تم تبني تلك الطرق من قبل الدول النامية - و منها الجزائر- التي تحاول تكييف نظمها المحاسبية مع ما هو متداول دولياً، و في هذا الإطار قدم النظام المحاسبي المالي الجزائري المعتمد حديثاً في البيئة الاقتصادية و المحاسبية الجزائرية طريقتين أساسيتين لتحديد اللحظة التي يتم فيها القياس و الإعتراف بالنتائج و الإيرادات في هذا النوع من العقود، و تبعاً لذلك يهدف هذا الجزء من البحث إلى دراسة أغلب الجوانب النظرية لعقود الإنشاء في التشريع الجزائري سواء الإقتصادي أو القانوني أو المحاسبي أو الجبائي.

## I- عقود الإنشاء في التشريع الجزائري

تنقسم العقود في التشريع الجزائري إلى قسمين رئيسيين هي العقود المسماة و العقود غير المسماة، هذه الأخيرة التي لم يتناولها المشرع في نصوص خاصة بها و إنما تحكمها القواعد العامة في القانون المدني نتيجة إرتباطها بإرادة المتعاقدين، و لما كان عقد المقاولة من العقود غير المسماة و التي تخضع لإرادة المتعاقدين فإنه يكون بهذا تابعا لنصوص القانون المدني، هذا الأخير عرف المقاولة كعقد بنص المادة (549) كالتالي: "عقد يتعهد بمقتضاه أحد المتعاقدين أن يصنع شيئا أو يؤدي عملاً مقابل أجر يتعهد به المتعاقد الآخر"<sup>1</sup>، و إعتبرها من قبيل الأعمال التجارية بحسب الموضوع (المادة 02) من القانون التجاري الجزائري، بينما عرف الفقه الجزائري عقد المقاولة بأنه: "عقد يقصد به أن يقوم شخص بعمل معين لحساب شخص آخر في مقابل أجر و دون أن يخضع لإشرافه و إدارته"<sup>2</sup>، وبالتالي إنحصرت أركان عقد المقاولة في: <sup>3</sup> المتعاقدان - صيغة العقد - المحل - التعويض، و بهذا ذهب المدخل القانوني في تحديده لماهية المقاولة تحديد خصائص العقد المقاولاتي و التي حصرها في العناصر التالية:<sup>4</sup>

(1) - عقد رضائي: و ذلك بعدم إشتراط شكلاً معيناً لإتقاده و إنما يكفي تفاهم و تطابق إرادة الطرفين لقيامه، فالكتابة شرط للإثبات فقط (المادة 561) من ق. المدني الجزائري)؛

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

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

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

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

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

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

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

1- مدوري زايد، "مسؤولية المقاول و المهندس المعماري في القانون الجزائري"، مذكرة ماجستير في الحقوق، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة تيزي وزو، بدون تاريخ، ص 10.

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

3- إبراهيم شاشو، "عقد المقاولة في الفقه الإسلامي"، مجلة جامعة دمشق للعلوم الإقتصادية و القانونية، العدد (02)، 2010 م، ص 743 و ما بعدها.

4- مدوري زايد، مرجع سبق ذكره، ص 160.

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



و الملاحظ أن المدخل (الفقه) القانوني لم يترك مجالات المقاومة لإرادة الأطراف المتعاقدة بل كان أكثر تحديداً في تعريفه لكل من مصطلح المباني و الأشغال العمومية، فعرف المباني على أنها: "كل عمل أقامته يد الإنسان ثابت في حيزه من الأرض، متصلاً بما إتصال قرار عن طريق الربط ربطاً غير قابل للفك دون تعيب، بين مجموعة من المواد، أياً كان نوعها، جرت العادة على إستعمالها في مثل هذا العمل، طبقاً لمقتضيات الزمان و المكان"<sup>1</sup>، و بالتالي تشمل أنشطة البناء الأعمال المرتبطة بالسكن كالسكنات الإجتماعية و المدارس و المستشفيات و...، و أما الأشغال العمومية فقد جاءت توسعةً من التشريع لما قد يشملها مفهوم البناء لتشمل كافة أعمال الهندسة المدنية سواء كانت على مستوى الأرض أو فوقها أو تحتها من أعمال الإنشاء كالجسور و الأنفاق و السدود و...<sup>2</sup>، و لذلك حدد التشريع خصائص المباني و الأشغال العمومية في:<sup>3</sup>

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

(2) - أن تكون من صنع الإنسان.

و أما قانون الصفقات العمومية الجزائري لسنة 2013 م فيرى في حالة ما إذا كانت الدولة أو أحد فروعها طرفاً في العقد أن نشاط المقاولات يشمل حسب المادة (13) من المرسوم الرئاسي رقم (10-236) ما يلي: "الصفقات العمومية هي عقود مكتوبة و تشمل في مفهوم هذا القانون إحدى العمليات التالية أو أكثر: إنجاز الأشغال - إقتناء اللوازم (عقد التوريد) - إنجاز الدراسات - تقديم الخدمات"<sup>4</sup>، و تشمل صفقات الأشغال مجالات البناء و الصيانة و التأهيل و الترميم و الهدم لمنشأة أو لجزء منها بما في ذلك التجهيزات المشتركة التابعة لها و الضرورية لإستغلالها في ظل إحترام المنفعة العامة التي تحددها المصلحة المتعاقدة صاحبة المشروع، أما صفقات اللوازم فتهدف إلى إيجار عتاد أو مواد موجهة لتلبية الحاجات المتصلة بنشاط الإدارة العمومية، و بالنسبة لصفقات الدراسات فتشمل المراقبات التقنية و الجيو تقنية و الإشراف على إنجاز المشاريع أو برامج التجهيزات العمومية لضمان أحسن شروط لإنجازها و إستغلالها لفائدة صاحبة المشروع، أما صفقات الخدمات فتشمل جميع الصفقات التي تختلف عن ما ذكر سابقاً<sup>5</sup> على ألا تتجاوز مدة هذه المشاريع 05 سنوات.

كما نصت المادة (15) من نفس القانون على إمكانية منح الصفقة للمتعاقد الأكثر مقدرة تقنياً و مالياً إجمالاً كحصة وحيدة أو تقسيمها حسب الإحتياجات إلى حصص منفصلة و في هذه الحالة يجب تقييم العروض حسب كل حصة طبقاً لما ينص عليه دفتر الشروط، كما يمكن للإدارة المتعاقدة منح أكثر من حصة لمتعاقد واحد في الحالات المبررة<sup>6</sup>، كما أطر هذا القانون الحالات التي يمكن فيها الإستعانة بالتعامل الثانوي (المقاول من الباطن) بتحديد مجاله في التعاقد و موافقة الهيئة المتعاقدة، و قد نص هذا القانون على أنواع أسعار التعاقد في الأشكال التالية: السعر الإجمالي (الجزائي) - سعر الوحدة - النفقات المراقبة - السعر المختلط، مع إمكانية تفضيل صيغة السعر الإجمالي كأساس للتعامل، كما قد يتضمن العقد قابلية مراجعة الأسعار وفق صيغة يتم

1- مدوري زايد، مرجع سبق ذكره، ص 167.

2- خديجي أحمد، مرجع سبق ذكره، ص 62.

3- عمراوي فاطمة، مرجع سبق ذكره، ص 30.

\* - فلا يدخل بذلك في معنى المباني و المنشآت الثابتة المباني المؤقتة كالخيم و الأكشاك بغض النظر عن غرضها الإقتصادي الذي أقيمت لأجله.

4- عمار بوضياف، "شرح تنظيم الصفقات العمومية"، ط 4، جسور للنشر و التوزيع، الجزائر، 2014 م، ص 88.

5- حسين رحيم و زوية بن فرج، مداخلة بعنوان: "العقود طويلة الأجل بين الإتجاهات المحلية و تطبيق معايير المحاسبة الدولية"، الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS/IPSAS) في تفعيل أداء المؤسسات و الحكومات، كلية العلوم الإقتصادية و علوم التسيير، جامعة ورقلة، الجزائر، 24 و 25/11/2014 م، ص 750.

6- نبيل صقر، "تنظيم الصفقات العمومية"، دار الهدى، عين ميلة، الجزائر، ط 2010 م، ص 15.

الإتفاق عليها بتاريخ التعاقد للأعمال المنفذة فعلاً (المادة 64)، و تحيين المبالغ وفق معدل التضخم المسجل رسمياً للمبالغ الإجمالية أو بإتفاق مشترك و التحيين لا يشمل إلا الفترة الممتدة من آخر أجل لصلاحيية العرض (التعاقد) إلى تاريخ الشروع في الخدمات التعاقدية.

و بالنسبة لكيفيات و طرق تسوية الصفقات فقد تضمن قانون الصفقات حسب المادة (73) أشكال الدفع التالية:<sup>1</sup>  
الدفع عن طريق التسبيقات - الدفع الجزئي حسب المراحل - الدفع لتسوية رصيد الحساب، و في حالة تنفيذ طريقة التسبيقات فإن هذه الأخيرة تنقسم إلى التسبيقات الجزافية (15% من السعر الأولي للصفقة و الذي قد يدفع على عدة أقساط) و التسبيقات على التمويل التي تمنح في حالات خاصة على ألا يفوق مجموعهما في حالة منحهما معاً ما نسبته 50% من إجمالي الصفقة، و تتم إستعادة هذه التسبيقات حسب وتيرة يتفق عليها عند التعاقد و ذلك بالإقتطاع عند التسديد لأول فاتورة يتم إستلامها على أن ينتهي تسديد التسبيقات عند بلوغ إجمالي التسديد ما نسبته 80% من إجمالي الصفقة، و تقوم المصلحة المتعاقدة بصرف مستحقات المتعامل المتعاقد في أجل 30 يوماً من إستلام الكشوفات أو الفواتير على أنه يمكن تمديد هذه الفترة إلى شهرين على الأكثر، و يترتب على التسديد النهائي لرصيد الحساب إسترداد التسبيقات و حجز كفالة حسن تنفيذ الصفقة (من 5% إلى 10% من إجمالي الصفقة) لضمان صحة الأعمال و التي تسترجع كلياً بعد نهاية فترة الضمان، كما يتحصل المتعامل المتعاقد على فوائد تأخير بنسبة الفائدة المطبقة على القروض قصيرة الأجل من تاريخ المطالبة بالحقوق إلى تاريخ صرف الإستحقاقات، و في حالة عدم دفع الفوائد تطبق عليها زيادة بنسبة 2% عن كل شهر تأخير.<sup>2</sup>

## II- مفهوم عقد الإنشاء في الفكر المحاسبي و علاقة نظام المعلومات المحاسبية بمراحل الإنجاز

- و يتناول هذا المطلب كل من مفهوم عقد الإنشاء في الفكر المحاسبي و أهمية نظم المعلومات المحاسبية لمؤسسات هذا القطاع.

### II-1- المدخل المحاسبي لعقود الإنشاء

لقد حاول الفكر المحاسبي إيجاد نوع من الملائمة بين خصائص النشاط المقاولاتي من جهة و الطبيعة المحاسبية من جهة أخرى، حيث تم تعريف عقود الإنشاء و فق المرجعية المحاسبية الدولية كما يلي: "هو عقد تم التفاوض والإتفاق عليه بشكل محدد لإنشاء أصل كالبناني و المصانع المجهزة ، أو الجسور، أو السدود، أو خط أنابيب، أو السفن أو الأنفاق أو الطرق أو تشكيلة من الأصول المترابطة أو المعتمدة على بعضها من حيث التصميم و التكنولوجيا و الوظيفة أو الغرض أو الإستخدام النهائي لها أو ترميم الموجودات وتهيئة البيئة المحيطة بعد إزالة الموجودات و الهياكل القديمة، و من أمثلة ذلك عقود تشييد معامل التكرير و تزويدها بالمعدات اللازمة"<sup>3</sup>، و حسب المرجعية الفرنسية (PCG art. 380-1) و التعليمات (10- 99 n°) الصادرة عن المجلس الوطني للمحاسبة الفرنسي (CNC) فإن العقد طويل الأجل هو: "كل عقد يتضمن على الخصوص إنجاز مشروع وحيد أو أكثر لإنشاء أصل في مجال الأشغال أو الخدمات على أن يتم تنفيذه خلال فترتين محاسبيتين على الأقل"<sup>4</sup>، و بالنسبة للنظام المحاسبي المالي (SCF) في الجزائر فقد تضمن تعريف العقود طويلة الأجل حسب الفقرة 1-133 في القسم الثالث من الفصل الثالث كما يلي: "يتضمن عقد من العقود طويلة الأجل إنجاز، سلعة، خدمة، مجموعة سلع أو خدمات تقع تواريخ إنطلاقها و الإنتهاء منها في

1- نبيل صقر، المرجع السابق، ص 52.

2- عمار بوضيف، مرجع سبق ذكره، ص 235.

3- بدون كاتب، "معيار المحاسبة الدولي رقم (11)"، مجلة (الجمع العربي للمحاسبين القانونيين)، العدد (05)، نيسان 2002 م، ص ص 9/4.

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

سنوات مالية مختلفة، حيث يتعلق محتوى هذه العقود ب: عقود بناء و تشييد- عقود إصلاح - عقود تقديم خدمات<sup>1</sup>، و مما يمكن ملاحظته أن عقود الإنشاء في المعايير الدولية و الفرنسية و الجزائرية ترتبط بالخصائص التالية:<sup>2</sup>

(1) - إقتصادياً يضم قطاع الإنشاءات 9 أنشطة هي: المباني - الطرق - السدود- الآبار- الأشغال الصناعية- الأشغال الميكانيكية- الأشغال الكهربائية- أشغال الصرف الصحي- الأشغال المرتبطة بالقطاع البحري كالموانئ<sup>3</sup>، و بالتالي إختلاف مجالات الصناعة الإنشائية تجعل كل عقد يرتبط بمتطلبات العميل و يجعل كل عقد يختلف في مضمونه عن العقود الأخرى (التعقيد و الخصوصية)، و يجعل العمليات الصناعية لهذه العقود مختلفة عن العمليات الصناعية التقليدية (الإنتاج المستمر أو الإنتاج حسب السلاسل)<sup>4</sup> مما يخلق نوع من الصعوبة للمؤسسة الإنشائية لغياب المرونة في الجهاز الإنتاجي، و صعوبة إيجاد النموذج المحاسبي الملائم الذي يحوي الأشكال المختلفة لمؤسسات القطاع نظراً لإختلاف أنشطتها من جهة و إختلاف محتوى التعاقدات من جهة أخرى؛

(2) - المدة الطويلة (إقتصادياً تفوق مدة الإنجاز أكثر من 12 شهراً)، فالمخاطر المرتبطة بهذه العقود تفرض الإحتياط عند التعاقد لمبلغ التكاليف بصورة دقيقة نتيجة تأثر هذا النوع من العقود بالعديد من العوامل المناخية و العوامل الطبيعية كالموقع الجغرافي التي نادراً ما تؤخذ بعين الإعتبار، و يمكن تصنيف المخاطر الإقتصادية و القانونية المرتبطة بنشاطات الإنشاء إلى ثلاث أنواع رئيسية:<sup>5</sup>

1-2- مخاطر مرتبطة بالخصائص القانونية لعقد الإنشاء المراد إنجازه؛

2-2- مخاطر مرتبطة بطبيعة العملاء؛

2-3- المخاطر الإقتصادية كدرجة التعقيد و إرتفاع الأسعار و المرتبطة أيضاً بالتوزيع الجغرافي للمشاريع الإنشائية.

(3) - تأثر الربحية بالمنافسة القطاعية و حجم الإمكانيات و نوعية التقنية و مخاطر النشاط (الموسمية) و ظروف الإنجاز و التقديرات المحاسبية؛

(4)- إن إعتقاد الرؤية القانونية في تفسير الحقيقة الإقتصادية للعقود طويلة الأجل لها تأثيراتها على المعالجة الجبائية و المحاسبية في إختيار الطريقة التي تتم بها محاسبة العقود الإنشائية؛

(5) - لم يتطرق النظام المحاسبي المالي (SCF) إلى تصنيفات عقود الإنشاء بلفظها الصريح بل تركها لكل من إرادة المشرع و لإرادة الأطراف المتعاقدة على عكس المرجعية الدولية التي ذهبت في تصنيفها لعقود الإنشاء إلى نوعين رئيسيين:<sup>6</sup>

1- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، "القرار المؤرخ في 26 يوليو 2008 المحدد لقواعد التقييم المحاسبي ومحتوى الكشوف المالية و عرضها و كذا مدونة الحسابات و قواعد سيرها"، الجريدة الرسمية، العدد 19، 2009/03/25، ص 18.

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

3- محمد بن حمد المغبولي، "معيار مقترح للمعالجة المحاسبية لإيرادات و تكاليف عقود الإنشاءات طويلة الأجل في المملكة العربية السعودية"، مجلة جامعة الملك سعود، المجلد (18)، الرياض 2005 م، ص ص 27-81.

4 -"MODALITES DE COMPTABILISATION DES OPERATIONS PLURIANNUELLES", DIRECTION GENERALE DES FINANCES PUBLIQUES, REPUBLIQUE FRANCAISE, 20 NOVEMBRE, 2013, P 4.

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

6- محمد أبو نصار و جمعة حميدات، معايير المحاسبة و الإبلاغ المالي الدولية، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2009 م، ص 182.

(1) - العقود محددة السعر (العقود الجزافية): هو عبارة عن عقد مقابله يقبل المقابل بموجبه تنفيذ العقد مقابل سعر محدد أو معدل ثابت لكل وحدة منتجة و هذا في حالة إمكانية تحديد أثر عوامل الإنتاج و العوامل الاقتصادية التي تدخل في تقدير السعر (ثبات الأسعار)<sup>1</sup>، و على المقابل في هذا النوع من العقود ضرورة مراقبة تطور التكاليف التي قد تتولد عنها فروقات نتيجة التفاوت بين التكاليف الفعلية و التقديرية بإعتباره يتحمل مخاطرها مباشرة، و قد يخضع العقد لإتفاقية إعادة مراجعة الأسعار على ضوء التكلفة الفعلية المحققة نتيجة التغيرات في أسعار المواد الأولية و اليد العاملة، و يتعين على المتعاقد المستفيد من هذا العقد الإلتزام بمراقبة التقدم المادي في المشروع و جودة الأشغال.

(2) - عقود التكلفة ذات العمولة (العقود الميسرة/ المراجعة): و هي عبارة عن عقود يتم الإتفاق فيها على تحديد السعر من خلال مجموع التكاليف المنفقة مضافاً إليها نسبة أو عمولة (هامش) من إجمالي تلك التكاليف، فمن أهم مميزات هذا العقد ما يلي:<sup>2</sup>

- (1) - أهداف هذا العقد لا تقوم على تخفيض التكلفة لأن عرض الأسعار (الإيراد) مرتبط بالتكاليف المنفقة و الموافق عليها؛
- (2) - لا وجود لمخاطر التكلفة الناشئة عن فروقات التكلفة الفعلية و التقديرية نتيجة سوء التقدير عند التعاقد؛
- (3) - يستخدم هذا النوع من العقود في حالة التغيرات المستمرة للأسعار في الزمن بحيث أن محاولة تقدير النتيجة تعرف مستويات ضعيفة الإحتمال.

## II-2- أهمية نظام المعلومات المحاسبية في مؤسسات قطاع البناء و الأشغال العمومية

يمكن تعريف محاسبة المقاولات على أنها ذلك النوع المتخصص من المحاسبات الذي يهتم بمشاريع الإنجاز في قطاع البناء و الأشغال العمومية، حيث تحاول هذه المحاسبة تطبيق مبادئ النظرية المحاسبية خاصة أسس تحقق الإيرادات (مبدأ تحقق الإيراد - إستقلالية الدورات - مبدأ الموضوعية و المقارنة -... الخ) في تحديد توقيت الإعتراض بإيرادات ومصروفات العقد و كيفية عرضها في البيانات المالية (قائمة الدخل و الميزانية)، و إيجاد النظام المحاسبي الذي له الإمكانية على تتبع مراحل الإنجاز في هذا القطاع و تجسيد العملية الرقابية عليها، فعملية إنتاج المعلومات المحاسبية و المالية تتطلب من هذه المحاسبة إيجاد نظام المعلومات المحاسبية الملائم الذي يتولى عملية الجمع و القياس و التوزيع و المعالجة و الإفصاح و إنتاج معلومات ذات منفعة ضمن القوائم المالية و تقارير الأداء و إعداد الموازنات الصادرة عنه<sup>3</sup>، فشكل هذا النظام يجمع ما بين أسس النظرية المحاسبية من جهة و ما تطرحه من تعدد الطرق و الأنماط و الوسائل و الأساليب و المعالجات و الوثائق و السجلات المحاسبية و من جهة أخرى طبيعة النشاط المقاولاتي (و شكل التنظيم الداخلي للمؤسسة/الحجم) و ما تفرضه خصوصية النشاط من تحديات، كما قد يتجزأ هذا النظام إلى مجموعة من الأنظمة الفرعية المتداخلة التي تغطي مجموعة من العمليات الإقتصادية المتشابهة و المتكررة دورياً سواء الداخلية أو الخارجية، و بالتالي فإن أهم التحديات التي تواجه مؤسسات قطاع البناء و الأشغال العمومية في إقامة نظام المعلومات المحاسبية تتجسد في:<sup>4</sup>

- (1) - إختلاف المشاريع التي تدخل ضمن قطاع البناء و الأشغال العمومية و التي تفرض تحديات في تصميم النظام المحاسبي الملائم؛

1- فتحة بكطاش، مداخلة بعنوان: "العقود طويلة الأجل وفق النظام المحاسبي المالي (الجوانب القانونية و الجبائية)"، الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS/IPSAS) في تفعيل أداء المؤسسات و الحكومات، كلية العلوم الإقتصادية و علوم التسيير، جامعة ورقلة، الجزائر، 24 و 25/11/2014م، ص 733.

2 - AZIZ EL KHATTABI, OP CIT, P 12.

3- مسعود صديقي و آخرون، "المحاسبة المالية"، دار الهدى، عين ميله، الجزائر، 2014 م، ص 8.

4- حسين رحيم و زونية بن فوج، مرجع سبق ذكره، ص 743.

- (2) - مشكلة تقييم الأعمال في ظل تعددية بدائل القياس المحاسبية و الإقتصادية المقترحة؛
  - (3) - قياس الأرباح للمشاريع قيد التنفيذ؛
  - (4) - صعوبة إيجاد الأسس المناسبة في توزيع و تخصيص التكاليف غير المباشرة على المشاريع و العقود؛
  - (5) - ترابط المشاريع و محاولة تقدير إجمالي الإحتياجات و توقيتها؛
  - (6) - مخاطر التنبؤ بإرتفاع الأسعار للمواد الأولية للمشروع و عدم الدقة في المبالغ المتوقعة للإنجاز<sup>1</sup>؛
  - (7) - كثرة التعديلات أثناء مراحل التنفيذ مع تمديد فترات الإنجاز.
- و بالتالي فإن إقامة نظام للمعلومات المحاسبية في شركات المقاولات يرتبط بالأهداف المراد تحقيقها، و التي يمكن تعدادها في:<sup>2</sup>
- (1) - ترشيد عملية صنع القرار بإمكانية إجراء تقديرات صحيحة للعروض التي ستتقدم بها الشركة للحصول على المشاريع؛
  - (2) - الرقابة على الأصول الإنتاجية للشركة و إلتزاماتها و تسيير الوضعية المالية؛
  - (3) - إحكام الرقابة على التكلفة و ترشيد الإنفاق على مستوى مراكز التكلفة بما يضمن إستخدام أمثل للموارد الإقتصادية المتاحة من حيث التكلفة و الوقت و الجودة؛
  - (4) - إيجاد المجموعة المستندية الضرورية لصحة المعطيات المحاسبية و التي تسمح بإمكانية إعداد القوائم المالية حسب الأصول المحاسبية و التي تراعي خصائص القطاع؛
  - (5) - تدعيم الإستراتيجية التنافسية للمؤسسة الإنشائية من خلال تحسين الفاعلية التشغيلية و الترويج لأعمالها و لإمكاناتها الإبداعية، فنظام المعلومات المحاسبية يستطيع أن يعزز تنافسية المؤسسة الإنشائية التي تشتغل في البيئات ذات التنافسية القوية في أحد الأبعاد التالية:<sup>3</sup> الكلفة - الجودة - الوقت - المرونة - الإبداع.
- و عملية تحقيق الأهداف السابقة تتأثر بمجموع المخاطر التي تتعرض لها المؤسسة المنتمية لهذا القطاع، هذه المخاطر التي يمكن تحديد خصائصها في الجدول التالي:

---

1- سالم سعيد باعجاجه، "تعثر المشاريع الحكومية"، مجلة المحاسبة، العدد 55، 2013 م، ص 09.

2- سليمان حسن عطية، "المحاسبة في شركات المقاولات"، ط1، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2004م، ص 10/9.

3- حيدر علوان كاظم الشمري، "دور المعلومات المحاسبية في صنع قرارات تسعير عقود المقاولات"، موقع: <http://iefpedia.com/arab/wp-content/uploads/2010/03/%D8%AF%D9%88%D8%B1>، تاريخ الإطلاع: 2015/01/04 م، ص 05.

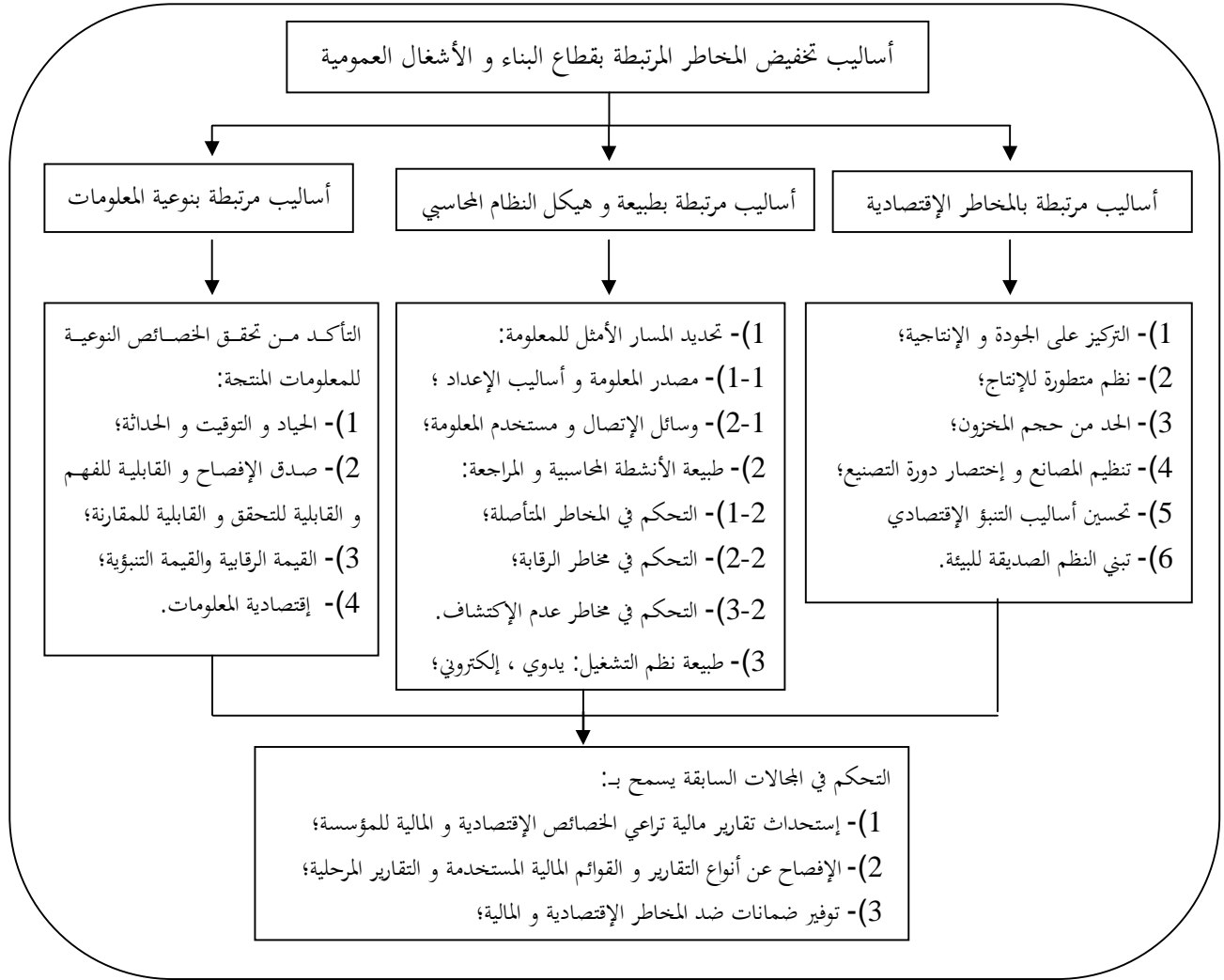
الجدول رقم (01-1): مجالات المخاطرة المرتبطة بقطاع البناء و الأشغال العمومية

مجالات المخاطرة	المخاطر المرتبطة بقطاع البناء و الأشغال العمومية
هيكل النشاط	منافسة قوية، تغير سريع في التكنولوجيا المستخدمة، إنتشار ظاهرة الفشل الإقتصادي لعدد كبير من المؤسسات.
التنظيم و الإجراءات الإدارية، العاملون	عدم كفاءة الرقابة الداخلية و لجنة المراجعة، صعوبات لدى العاملين في الجانب المالي، القيود المفروضة على الإدارة كعمليات التفاوض بين المساهمين و الإدارة.
الأرباح و موازنات التشغيل	الإخفاض جودة المنتجات و حجم المبيعات، نقص عمليات تطوير الإنتاج، الإحلال البطيء و تخفيض الإهلاك لآلات الإنتاج، ضخامة حجم العمليات التي تسجل في آخر السنة و يكون لها تأثير مباشر على الأرباح.
الأصول	تخفيض في قيم الأصول الثابتة، عدم التأمين الكافي للمخاطر المرتبطة بهذه الأصول.
السيولة و التمويل	عدم كفاية التدفقات النقدية، عدم كفاية رأس المال العامل، عدم المرونة في متطلبات الإقتراض، النقص في حق الملكية و الصعوبة في زيادته.
الخسائر غير المتوقعة	عقود المشتريات و المبيعات، موافقات على العقود الفرعية، عقود الضمان، عقود الإيجار طويلة الأجل، التعاملات الخارجية، التغطية التأمينية.

المصدر: مشري حسناء، " دور و أهمية القوائم المالية في إتخاذ القرارات"، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الإقتصادية و علوم التسيير، جامعة سطيف، 2008/2007 م، ص 57/56.

و من خلال الجدول رقم (01-1) تتعدد آثار المخاطر التي تختلف مجالاتها على المشاريع الإنشائية و على النتائج المحققة منها، و يمكن تخفيض هذه المخاطر من خلال تفعيل نظام المعلومات المحاسبية على مستوى التنبؤ بالمخاطر، القياس الجيد لها، تقديم الحلول السريعة، كما يمكن تحديد الأساليب التي تستخدم في تخفيض المخاطر المرتبطة بمؤسسات قطاع البناء و الأشغال العمومية و نظامها المعلوماتي في الشكل التالي:

الشكل رقم (1- 01): أساليب تخفيض المخاطر المرتبطة بقطاع البناء و الأشغال العمومية



المصدر: مشري حسناء، مرجع سبق ذكره، ص 61.

و من خلال الشكل رقم (1- 01) يمكن إستنتاج أن تحكم المؤسسة المقاولاتية في مجالات المخاطر السابقة بإستخدام مجموعة من الأساليب و الإجراءات الإدارية يضمن لها تحقيق أهدافها الإقتصادية و المالية و التي على رأسها الإستمرارية و الربحية.

### III- المعالجة المحاسبية للعقود طويلة الأجل في النظام المحاسبي المالي (SCF)

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







(3) - وجود آليات و أدوات لمراقبة التسيير و الرقابة الداخلية التي تسمح بتقدير نسب الإنجاز في المراحل المتتالية من المشروع.

### III-1-3- تقنيات الحساب (طريقة الحساب)

إن العنصر الرئيسي في استخدام هذه الطريقة هو قياس نسبة الإنجاز على مستوى من الوضوح فهي مؤشر على أساسه تنشأ أحقية إكتساب الإيراد المعادل لها، حيث توجد عدة تقنيات لتحديد نسبة الإنجاز المحققة (طريقة التكاليف الحقيقية - التقييم المادي (شهادة المهندس) - الإختبار التقني للأعمال (طريقة المسح) -... إلخ)، فهذه التقنيات ينبع تأثيرها المباشر على طبيعة التسجيلات المحاسبية بمحاولة الربط بين الحقيقة المحاسبية مع الحقيقة التقنية للمشروع مع إنعدام تأثير المعايير القانونية (التسليم الجزئي - تحويل الملكية -...) أو المعايير المالية (الفواتير الجزئية - التسيقات -...) على قانون إحتساب نسبة الإنجاز، و قد تم تجميع تلك التقنيات في أسلوبين رئيسيين هما أسلوب المدخلات و أسلوب المخرجات و يتضمن كل منهما أنواع عديدة من التقنيات، حيث يمكن تقدير نسبة الإنجاز بإستخدام كل أسلوب كما يلي:<sup>1</sup>

أ - أسلوب المدخلات:

$$\text{نسبة الإنجاز} = \frac{\text{التكاليف الحقيقية المتراكمة إلى غاية نهاية الفترة} - \text{تكاليف مدفوعة لأنشطة مستقبلية}}{\text{التكاليف الحقيقية المتراكمة إلى غاية نهاية الفترة} + \text{التكاليف الكلية المتوقعة إلى نهاية المشروع}}$$

ب - أسلوب المخرجات:

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

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

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

### III-1-4- الإدراج في الحسابات السنوية حسب طريقة التقدم

تدرج الأعباء و النواتج التي تخص عملية تمت في إطار عقد طويل الأجل حسب وتيرة تقدم العملية في تاريخ إقفال الحسابات، حيث يمكن إستخراج نتيجة محاسبية سنوية بإمكانية مقارنة الإيرادات و التكاليف حسب نسبة تقدم العملية<sup>2</sup>، حيث يتم تسجيل في الجانب المدين لحساب "417 الحسابات الدائنة على أشغال أو خدمات جاري إنجازها" في مقابل منتوجات صافية جزئية خارج الرسوم و التي تمت معاينتها أثناء إبرام عقد طويل الأجل غير أنه لا يمكن من جانب تعاقدية و قانوني أن تكون موضوع إعداد فواتير، و يقيد في الجانب الدائن عند إعداد الفواتير مع حساب العملاء في الجانب المدين، و في حالة وجود أشغال لم يوافق عليها العميل في نهاية الفترة فإنها تعتبر من قبيل إنتاج الجاري قيد التنفيذ و ينعقد أثرها على نتيجة السنة المالية حيث ترصد هذه الأشغال في نهاية كل فترة محاسبية التالية للسنة المحاسبية التي ظهرت فيها بعكس القيد.

1-GEORGES LANGLOIS ET MICHELINE FRIÉDÉRICH, "COMPTABILITÉ FINANCIÈRE", ÉDITION FOUCHER, ÉDITION 13, France, 2008, P 243.

2- بلعوسي أحمد التيجاني، "النظام المحاسبي المالي"، دار هومه، الجزائر، ط (02)، 2012م، ص 160.

### III-2- المعالجة المحاسبية وفق طريقة الإتمام\* METHODESD'ACHEVEMENT

إذا كان نظام معالجة الكيان أو طبيعة العقد لا يسمح بتطبيق طريقة التقدم أو إذا كانت النتيجة النهائية للعقد لا يمكن تقديرها على نحو موثوق نتيجة وجود مخاطر إقتصادية مرتبطة بالإنجاز أو أن مخاطر العقد تفوق المخاطر الاعتيادية المتعارف عليها في مثل هذه العقود، فإنه يمكن القبول كطريقة في المعالجة المحاسبية للعقد تسجيل الإيرادات بمبلغ يعادل مبلغ الأعباء المثبتة التي يكون تحصيل مبلغها أكثر احتمالاً (طريقة الإتمام)\*\*، و يعتمد مؤيدوا هذه الطريقة على فلسفة مبدأ الحيطة و الحذر في تفسيرهم لها<sup>1</sup>، و ذلك بتسجيل الإيرادات التي يكون تحصيلها محتملاً و المعادلة للأعباء المثبتة فقط بدون الهامش الربحي<sup>2</sup>، فهذه الطريقة لا تسمح بالإعتراف بالنتيجة المرتبطة بالعقد إلا بعد الإنتهاء من إنجاز المشروع أي لحظة إطفاء التعاقد (نقل الملكية)، فمن مزايا هذه الطريقة أنها تظهر حجم أعمال المؤسسة بالنظر إلى حجم التكاليف المنفقة و تقليل المخاطر المرتبطة بالنتيجة المستقبلية للعقد من خلال التحفظ في الإعتراف بالنتيجة في السنوات الأولى للإنجاز، إلا أن هذا التحفظ على مستوى التسجيل المحاسبي لعقد الإنشاء يظهر عيوب هذه الطريقة من خلال عدم توضيح الواقع الإقتصادي الفعلي و الحقيقي للأجزاء المنتهية من المشروع في نهاية كل فترة، و عدم ملائمتها مع الإعتبارات الجبائية و عدم إمكانية التصرف في الأرباح المحققة خلال فترات الإنجاز<sup>3</sup>.

فحسب هذه الطريقة فإن النتيجة المحاسبية المتأتية من العقد طويل الأجل لا تؤخذ بعين الإعتبار إلا عند التسليم النهائي للعميل (تحويل الملكية/التسليم)، و بالتالي فمعالجة هذه الطريقة للعقود طويلة الأجل لا يخرج عن إطار إنتاج السلع و الخدمات غير التامة عند نهاية الدورة (الإنتاج الجاري/الطلبات)<sup>4</sup>.

إن عملية المفاضلة بين الطرق التي تتم بها محاسبة العقود طويل الأجل تعود إلى المؤسسة في كيفية إختيار الأسس التي بها يتم المفاضلة لتطبيق الطرق المحاسبية (التقدم/الإتمام) على العقود المختلفة، فقرار تطبيق إحدى الطريقتين يرتبط بموثوقية قياس الطريقة للنتيجة المتحققة رجحاً و خسارةً من تاريخ التعاقد إلى تاريخ نهاية الإنجاز، فمن الأسس المستخدمة في الإختيار نجد: طبيعة الأنشطة المتعاقد عليها - مدة/مبلغ العقد... إلخ، لكن حرية إختيار الأسس ليست مطلقة بل يجب على الأساس المختار في القياس أن يعكس الكفاءة الإنتاجية للمؤسسة و أن يكون ملائماً للتعبير عن وحدات الزمن أو الجهد أو التكلفة اللازمة لإنهاء المشروع، كما لا يجوز إعتبار الطريقتين (التقدم/الإتمام) كبديلين لبعضهما لتطبيقهما على نفس الحالة أو نفس العقد<sup>5</sup>، و يجب على المؤسسة تطبيق المبدأ المحاسبي ثبات الطرق بعد إختيار الطريقة المحاسبية التي تتم بها محاسبة العقود طويلة الأجل من سنة لأخرى، فمن بين أهم الحالات الإستثنائية التي تفرض تغيير الطرق نجد<sup>6</sup>:

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

1- محمد سامي راضي، "محاسبة تكاليف العقود و المقاولات"، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2007 م، ص 60.

\* - و تستخدم المعايير المحاسبية الأمريكية مصطلح: The Zero-Profit Method للدلالة على هذه الطريقة.

\*\* - هناك طريقة مشابهة لهذه الطريقة تسمى بالعقد التام و المطبقة في الولايات المتحدة الأمريكية و التي لا تعترف بالربح إلا بعد إتمام العقد أو إتمام الجزء الرئيسي منه.

2- بلعروسي أحمد التيجاني، مرجع سبق ذكره، ص 160.

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

4-GEORGES LANGLOIS ET MICHELINE FRIÉDÉRICH, OP.CIT.p241.

5- وصفي عبد الفتاح أبو المكارم، مرجع سبق ذكره، ص 210.

6 - AZIZ EL KHATTABI, OP CIT, P 69.

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

### III-3- الآثار الجبائية لعقود الإنشاء (TAP/TVA/IBS)

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

### III-3-1- الضريبة على أرباح الشركات (IBS)

إن الإشكال الرئيسي فيما يخص الضريبة على أرباح الشركات لعقود الإنشاء هو تاريخ الإعتراف بالأرباح و كيفية تحديد الوعاء الضريبي، و فيما يخص التشريع الجبائي الجزائري فإن هذا الأخير يفرض على شركات البناء و الأشغال العمومية إستخدام طريقة التقدم في الإعتراف بالأرباح بنص الفقرة (03) من المادة (140) من ق. الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة: "إن الربح الخاضع للضريبة بالنسبة للعقود طويلة الأجل المتعلقة بإنتاج المواد أو الخدمات أو مجموعة من المواد أو الخدمات و التي يمتد تنفيذها على الأقل بمرحلتين (02) محاسبتين أو سنوات مالية و المقتناة بصورة حصرية تبعاً لطريقة المحاسبة بالتسبيق المستقلة عن الطريقة المعتمدة من طرف المؤسسة في هذا المجال، و ذلك بغض النظر عن صنف العقود سواء كانت عقود جزافية أو عقود مسيرة، و يقبل بهذه الصفة وجود أدوات التسيير و نظام حساب التكلفة و الرقابة الداخلية التي تسمح بالأخذ بالنسبة المئوية للتسبيق و بمراجعة تقديرات الأعباء و الحواصل و النتائج تماشياً مع التسبيق"<sup>1</sup>، و بالتالي فإن الفكر الضريبي أوجد أساساً مختلفاً عن ذلك المعتمد في المجال المحاسبي و هو العمل بمبدأ التسبيقات، و بالنسبة للمؤونات الواجب تكوينها فإنها تخضع جبائياً للشروط التالية:<sup>2</sup>

- (1)- المخاطر و الخسائر المتوقعة ترتبط بطبيعة النشاط الإستغلالي للمؤسسة أي بنشاط البناء و الأشغال العمومية؛
- (2)- إثبات المؤونة محاسبياً بتاريخ توقعها أي في السنة المالية التي ظهرت فيها و موضحة ضمن جدول المؤونات و المصرح بها لدى الإدارة الضريبية؛
- (3)- تقدير المؤونة بالقيم التوقعية الأكثر احتمالاً بناءً على التقديرات المستندة إلى الأدلة الواقعية و الحقيقة؛
- (4)- ترتبط المؤونات المكونة بتكاليف مقبول خصمها لدى الإدارة الضريبية؛
- (5)- تخصيص المؤونة لمخطر إقتصادي أو قانوني معين بذاته فلا تصح المقاصة بين المؤونات أو بين المخاطر المفترضة و المحتاط لها.

1 - قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، 2011 م، ص 69.  
2 - MANAR FADRIQ, OP CIT, P 46.

كما و قد نصت المادة 150 على تطبيق معدل الضريبة بنسبة 19% و الذي أصبح 23 % في سنة 2015 م، و بالنسبة للمبالغ التي لم يتم قبضها فإن الضريبة المستحقة عليها يجب دفعها عند الإستلام النهائي للإنجاز (المادة 167).

### III-3-2- الرسم على القيمة المضافة (TVA)

و بالنسبة لها الرسم فإن الأشغال العقارية تخضع للرسم على القيمة المضافة إجبارياً حسب المادة (02) من ق. الرسوم على رقم الأعمال و قد تم إخضاع الأعمال و الأشغال العقارية تحت إطار العمليات الإنتاجية و الصناعية أو كمقاولين في التصنيع لإعطاء المنتج الشكل النهائي و يكون الحدث المنشأ للرسم بالنسبة للأشغال العقارية و الصفقات العمومية هو قبض الثمن كلياً أو جزئياً (المادة 14)<sup>1</sup> و في حالة التسليم للذات و الأجزاء غير المحصلة فإن الحدث المنشأ للرسم هو تاريخ التسليم النهائي للأصل المنجز، و في غياب التحصيل يكون الرسم مستحق الأداء بعد سنة من التسليم القانوني (المادي)، و يتكون الأساس لإحتساب المستحق من هذا الرسم من رقم الأعمال الإجمالي مطروحاً منه جميع التخفيضات و يتم تطبيق معدل 17% حسب المادة (21) و معدل مخفض فيما يخص السكنات التساهمية 07 % (المادة 23) كما تطبق هذه المواد على المؤسسات الأجنبية، كما قد تشمل العقود طويلة الأجل بعض القطاعات التي تحوز على الإعفاء من الرسم على القيمة المضافة كمنشآت المحرقات و ما يرتبط بها من نشاطات البحث و الإستغلال و النقل بالأنابيب و كذا الأشغال الموجهة لبناء منشآت التكرير و يشمل هذا الإعفاء كذلك المقاولون من الباطن الذين يعملون في هذا القطاع و كذا الأنشطة ذات الطابع الإجتماعي و الإتصالات السلكية و اللاسلكية المنصوص عليها في الفقرة 12 من المادة (08) من قانون رقم الأعمال و الرسوم المماثلة.

### III-3-3- الرسم على النشاط المهني (TAP)

أما بالنسبة للرسم على النشاط المهني فإن ق. الضرائب المباشرة ينص حسب المادة (217) على أنه بالنسبة لوحدة مؤسسات الأشغال العمومية و البناء يتكون رقم الأعمال من مبلغ مقبوضات السنة المالية، و يجب تسوية الديون الضريبية المستحقة على مجموع الأشغال على الأكثر عند تاريخ الإستلام المؤقت بإستثناء الديون لدى الإدارات العمومية و الجماعات المحلية و ذلك بمعدل 2% (المادة 222)<sup>2</sup>.

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

1- قانون الرسوم على رقم الأعمال، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، 2011 م، ص 404.

2- قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، مرجع سبق ذكره، ص 110.

خلاصة:

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

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

الفصل الثاني:

الدراسات السابقة

تمهيد:

يتناول هذا الفصل مجموع الدراسات التي تناولت عقود الإنشاء و التي تم الحصول عليها أثناء إنجاز البحث، و قد تم التركيز على الدراسات ذات الطابع المحاسبي نظراً لإرتباطها بموضوع الدراسة أين جرى تقسيم تلك الدراسات إلى قسمين رئيسيين تناول الأول الدراسات الأجنبية و القسم الثاني الدراسات العربية مع تقديم أهم ما توصلت إليه تلك الدراسات من نتائج.

### I- الدراسات الأجنبية

#### I-1-1 دراسات BENOIT LEBRUN

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

- (1)- وجود معيارين لتسجيل الإيراد يولد مشكل تحديد مجال و نطاق تطبيق كل منهما؛
- (2)- تركز هذه المعايير على مبادئ بسيطة لا تصلح لمعالجة الصفقات ذات الطبيعة المعقدة و المتخصصة في المجالات الإقتصادية.

و تبعاً لهذا تهدف الدراسات في أوروبا إلى إيجاد مبدأ عام في تسجيل الإيرادات و القابل للتطبيق نسبياً في جميع الحالات و المستند إلى الإطار التصوري الحالي لمجلس المعايير المحاسبية الدولية (IASB)، حيث إرتكز هذا البحث على عنصرين أساسيين:

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

1- إذا كانت المؤسسة تقوم بإنجاز أو بيع الأصول منفردة؛

2- عدم وجود عوائد مالية من عملية تجميع الأصول.

(2)- تحديد الأسس المحاسبية في تسجيل الإيراد

- و من أهم نتائج الدراسة وجود أربع مقاربات معتمدة في أوروبا في الإقرار بالإيراد هي:

(A)- تقوم هذه المقاربة على فلسفة الإقرار بالإيراد لحظة التعاقد أو في نهايته لإعتبار أن جميع إلتزامات المؤسسة معترف بها إتجاه مختلف الأطراف المتعاقدة أثناء التعاقد أو في فترات محددة في التعاقد؛

(B)- و حسب هذه المقاربة يسجل الإيراد على أساس نسب الخدمات المؤداة بالنظر إلى الحجم التعاقدات الإجمالية المنتظرة و بعد موافقة العميل على حجم الأشغال المنتهية في كل مرحلة؛

(C)- و حسب هذه المقاربة يتم تسجيل الإيراد حسب التفاصيل التقنية للعقد حيث يتم تسجيل الإيراد في كل مرة يقر فيها الزبون بشرعية الجزء المطلوب أثناء سريان التعاقد و المستلم من قبله؛

(D)- الإيرادات المحتملة في هذه المقاربة ترتبط بأربعة معايير هي: التكلفة الحالية، المخاطر المحتملة (-)، القيم المحتمل إكتسابها (+)، التحيين في الزمن.

- و الملاحظ أن كل من المقاربات (C-B-A) تعتمد في تسجيل الإيراد على الأحداث الهامة في التعاقد سواء في بداية أو نهاية التعاقد (A) أو طريقة التعاقد (B) أو التجزئة التقنية للعقد (C).

**I-1-2- دراسة BENOIT LEBRUN مقال بعنوان: "LE DOCUMENT DE TRAVAIL DE L'IASB SUR**

**LES PRODUITS**"، مجلة (Revue Française de Comptabilité)، العدد (420)، أبريل 2009 م، ص ص (04-03): و قد تناولت الدراسة إشكالية المشروع الجديد الذي باشره كل من مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) و مجلس معايير المحاسبة الأمريكي (FASB) بالتناسق بينهما، هذا المشروع الذي يجسد الحل لقضية تعدد التعريفات و التسجيلات المحاسبية للإيرادات الإستغلالية للأنشطة الإعتيادية التي تمارسها المؤسسات الإقتصادية و التي تضمنها أكثر من معيار محاسبي (المعيار المحاسبي رقم (11) و (18))، فعقد البيع يمثل الإطار القانوني الذي يمنح المؤسسة الأحقية القانونية و المحاسبية في الإعتراف بالإيراد، لكن إختلاف مراحل العملية الإقتصادية و تنوع الطبيعة القانونية التي يمكن أن تنفذ من خلالها العملية التعاقدية تطرح مشكلة اللحظة الحاسمة التي يجب فيها الإعتراف بالإيراد (التحصيل النقدي - تحويل الملكية - الإستلام المادي - إنتهاء مرحلة الضمان - سيطرة الزبون على الأصل... إلخ)، فما هو المبدأ الذي يمنح المؤسسة تلك الأحقية؟ هذا السؤال الذي إنطلقت منه الهيئات المحاسبية المهنية في بناء مشروع المعيار، حيث إقتراح المعيار عدة حلول تبعاً لطبيعة العملية الإقتصادية و طبقاً لما ينص عليه العقد، حيث أنه من المتعارف عليه أن إستهلاك الزبون للخدمات المتعاقد عليها تظهر أحقية المؤسسة في المنافع الإقتصادية المترتبة على عملية الإستهلاك، كما يمثل وضع الأصل في يد الزبون إنتهاء جانب المؤسسة من الإلتزامات التعاقدية و أحقية المطالبة بتنفيذ الجانب الآخر من الإلتزام و هو الدفع، كما نص مشروع المعيار على تقييم المبيعات حيث يمثل رقم الأعمال قيمة الحقوق الأساسية المنصوص عليه في العقد و المحينة في الزمن عند الإقتضاء، و في حالة شهد العقد خسارة فإن مشروع المعيار ينص على ضرورة تكوين مؤونة المخاطر لمهاجمة الحسائر المحتملة، كما كان من نتائج هذا المشروع تبني طريقة التقدم في الإعتراف بإيرادات العقود كلما طالت مدة تنفيذها.

**I-1-3- دراسة BENOIT LEBRUN مقال بعنوان: "LE PROJET DE NORME IAS SUR**

**LACOMPTABILISATION DU CHIFFRE D'AFFAIRES**"، مجلة (Revue Française de Comptabilité)، العدد (436)، أكتوبر 2010 م، ص ص (04-03): و قد تعرضت الدراسة إلى إشكالية مشروع المعيار الجديد بعنوان: "revenus provenant des contrats avec les clients"، و هو المعيار البديل لكل من المعيارين المحاسبين على التوالي (11) و (18)، حيث نص مشروع المعيار على خمس مراحل أساسية في التسجيل و الإعتراف بالإيراد هي:



(1)- تعريف عقود العملاء؛

(2)- تحديد إلتزامات التعاقد؛

(3)- تحديد سعر العقد؛

(4)- تقسيم سعر العقد؛

(5)- تسجيل رقم الأعمال.

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

**I-1-4- دراسة BENOIT LEBRUN مقال بعنوان: "IASB: LE NOUVEAU PROJET DE NORME SUR**

**LE CHIFFRE D'AFFAIRES"**، مجلة (Revue Française de Comptabilité)، العدد (449)، ديسمبر 2011 م، ص ص (04-03): و قد طرحت الدراسة إشكالية المشروع الجديد لمجلس المعايير المحاسبية الدولية (IASB) و (FASB) في إطار الجهود الرامية إلى إستصدار معيار جديد فيما يخص رقم الأعمال و الذي لا يشمل نطاق تطبيقه العمليات التالية: عقود الإيجار (IAS 17) و عقود التأمين (IFRS 4) و المعيار الدولي رقم (39) و عمليات التبادل لنفس الأصول، حيث نص مشروع المعيار الجديد في تسجيل إيرادات العقود على المراحل التالية:

(1)- تعريف عقود العملاء: و هذا لأجل تحديد نطاق تطبيق مشروع المعيار، و الذي يتطلب ضرورة التحديد الواضح لمفهوم عقود الزبائن و ما تشمله من الحقوق و الإلتزامات التي تقع على عاتق المؤسسة فيما يتعلق بالأصول و الخدمات موضوع التعاقد و شروط الدفع، حيث يمكن تجميع عدة عقود مع نفس الزبائن عند أول إعترا ف محاسبي لها في حالة إستجابتها للشروط التالية:

1- عملية تجميع العقود تحقق في مجموعها هدف إقتصادي موحد يضمن توليد تدفقات الخزينة لصالح المؤسسة؛

2- السعر المحصل من تلك العقود هو السعر المتفق عليه لأجل تنفيذ كل عقد مع إمكانية تقسيم سعر العقد على مجموعة الأصول المتضمنة فيه؛

3- موثوقية القياس للمنافع الإقتصادية التي تعود على المؤسسة؛

4- معرفة المؤسسة لطريقة تحويل الأصول إلى العميل (ضمنياً أو كتابياً).

(2)- تحديد الإلتزامات المتعاقد عليها: و المتمثلة في إنشاء أصول أو توريد خدمات و التي تتطلب ضرورة تحديد الموارد الكفيلة لتحقيق هذا الإلتزام، حيث إن إطفاء الإلتزامات و الإعترا ف بها محاسبياً ترتبط بطبيعة الأصول المنجزة و الإحتياجات الخاصة بالعميل و المنصوص عليها في العقد.

(3)- تحديد سعر العقد: و يشمل سعر العقد المبلغ النقدي المتفق عليه لعناصر التكلفة و الربح، و تقدير سعر العقد يخضع لشرط الإحتمالية و الأكثر توقعا، حيث قد تختلف تواريخ و طرق التسديد (التسيقات/التخفيضات/الغرامات/...إلخ) مما ينشأ عنها مصاريف و إيرادات مالية التي يجب أن تفصل عن رقم الأعمال، كما لا يأخذ بعين الإعتبار مخاطر الإئتمان الخاصة بالعميل أو الوضعية المالية المتدهورة له، إلا أن مشروع المعيار إقتراح تطبيق قواعد تدني قيم العملاء في حالة توقع خسائر عدم التسديد و التي ترصد في حساب الهامش الخام عند حساب النتيجة.

(4)- تخصيص سعر العقد لأجزاء العقد: و يتم تخصيص سعر العقد على الأصول و الخدمات المختلفة التي يتضمنها حسب طرق تعتمدها المؤسسة كلما كان ذلك ممكناً، حيث قد تستخدم المؤسسة طرق التقييم (التكلفة/الأسعار التعويضية) في توزيع رقم الأعمال على تلك الأصول.

(5)- تسجيل رقم الأعمال: حيث يسجل رقم الأعمال بمجرد تسليم الأصل أو بنقل المخاطر و المنافع الإقتصادية المرتبطة بالأصل إلى العميل، حيث يتحقق الإعتراض بالإيراد في الحالات التالية:

(1)- إستفادة العميل من المزايا الإقتصادية للأصل عن طريق الإستهلاك؛

(2)- إنتهاء الأشغال المرتبطة بالأصل و إستلامها (نقل الملكية)؛

(3)- تحصيل الحقوق عن الأشغال المنتهية (الدفع)؛

(4)- إرتباط إنشاء الأصل بوظائف خاصة لدى العميل لا تتوفر في المشاريع الإقتصادية الأخرى.

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

### I-2-دراسات LAURENT BAILLY

I-2-1-دراسة LAURENT BAILLY مقال بعنوان: " LA METHODE DE L'AVANCEMENT POUR LA

Revue Française de ) مجلة ( COMPTABILISATION DES CONTRATS à LANGTERME

(Comptabilité)، العدد (439)، جانفي 2011 م، ص ص (19-20): و قد تطرقت الدراسة إلى إشكالية محاسبة عقود

الإنشاء بإستخدام طريقة التقدم و الكيفية التي تستمر من خلالها المؤسسة في تطبيق هذه الطريقة في ظل إعادة التقييم السنوية

لكل من إيرادات العقد و تكاليفه سواء المنفقة فعلاً أو تلك المقدرة، حيث تمت الإجابة على الإشكالية في ظل المرجعية الفرنسية

(PCG) ثم بالمقارنة مع المرجعية المحاسبية الدولية (IFRS) و المعيار المحاسبي الدولي (IAS 11)، و من أهم نتائج الدراسة نذكر

ما يلي:

(1)- بسبب صعوبة التحقق من قياس نتيجة العقد في نهاية كل فترة (إفصال الحسابات) كنتيجة للإحتمالية المرتبطة بالقطاع فإن

مؤسسات البناء في فرنسا غير ملزمة بتطبيق طريقة التقدم؛

- (2)- لأجل إستخدام هذه الطريقة يجب أن يتم القياس و التقييم في ظل نوع من الحذر و التأكد على وجه من الوضوح للأرباح الإجمالية للعملية التعاقدية؛
- (3)- لأجل تحديد نسبة التقدم للأشغال يجب أن يتم الموافقة و إعتداد التكاليف المنفقة من الطرف المتعاقد الآخر (الهيئة المستخدمة) ؛
- (4)- عند إعتداد طريقة في تسجيل عقود الإنشاء فإنها تخضع لمبدأ ثبات الطرق، حيث تطبق تلك الطريقة على جميع العقود التي تحمل نفس الخصائص الإقتصادية أو التعاقدية؛
- (5)- تعتبر طريقة التقدم هي الطريقة المرجعية و المعتمدة من المعايير الدولية (IFRS) و بهذا تتفق المرجعية الفرنسية (PCG) مع المرجعية الدولية (IFRS) في إيجاد نفس المعالجة المحاسبية للعقود طويلة الأجل.

**2-2-I- LA METHODE DE L'AVANCEMENT POUR LA " دراسة LAURENT BAILLY مقال بعنوان: COMPTABILISATION DES CONTRATS à LANGTERME Partie 2 :TRAITEMENT DES PERTES**، مجلة (Revue Française de Comptabilité)، العدد (440)، فيفري 2011 م، ص ص (21-22): و هي دراسة مكملة للجزء السابق، و قد تناول فيها الكاتب إشكالية مدى القدرة على الإستمرار على تطبيق طريقة التقدم في ظل تحقيق عقود الإنشاء للخسائر و بالإضافة إلى محاولة إيجاد المعالجة المحاسبية الخاصة بهذه الطريقة أثناء مراحل الإنجاز، و من بين أهم نتائجه كان ما يلي:

- (1)- في حالة توقع خسارة في العقد الإنشائي يجب تكوين مؤونة في صنف مؤونة المخاطر غير الجارية؛
- (2)- يجب أن يساوي مجموع الخسائر المسجلة حسب نسب التقدم في سنوات الإنجاز قيمة الخسارة الكلية الحقيقية و المحققة في نهاية العقد؛
- (3)- يتم الإستمرار في تطبيق طريقة التقدم حتى و لو كانت العقود طويلة الأجل تحقق خسائر و هذا تطبيقاً للمبدأ المحاسبي ثبات الطرق؛
- (4)- تتفق المرجعية الفرنسية (PCG) مع المرجعية الدولية (IFRS) في الكيفية التي تعالج بها العقود الخاسرة في مجال العقود طويلة الأجل.

**3-I- CONTRAT A TERME ASPECTS JURIDIQUE " دراسة AZIZ ELKHATTABI بعنوان: FISCAL ET COMPTABLE PROPOSITION D'UNE DEMARCHE D'AUDIT"** مذكرة لتحصيل شهادة الخبرة المحاسبية، المدرسة العليا للتجارة و إدارة المؤسسات، المغرب، نوفمبر 2002 م: و قد تناولت هذه الدراسة إشكالية العقود طويلة الأجل في المغرب، حيث يمكن تقسيم هذه الدراسة نظرياً إلى جزئين، فقد إرتبط الجزء الأول بالنواحي و الجوانب القانونية و الجبائية و المحاسبية لعقد الإنشاء من تعاريف و أنواع و خصائص و إمكانية جمع العقود و تقسيمها و إعتبرات قانونية أخرى ثم تم المرور إلى النواحي الجبائية لعقد الإنشاء خاصة على مستوى الضريبة على أرباح الشركات و الرسم على القيمة المضافة و حالة الشركات الأجنبية ليمت الإنتقال إلى الجوانب المحاسبية بدراسة أنواع إيرادات العقد و تكاليفه و أهم الطرق المحاسبية المعتمدة في المغرب للمعالجة المحاسبية للإعتراف بإيرادات العقد الإنشائي، حيث تضمنت الممارسة المحاسبية في المغرب ثلاثة طرق رئيسية هي: طريقة التقدم/طريقة الربح المرحلي (الربح الصافي الجزئي)/طريقة الإتمام و طبيعة التسجيلات المحاسبية لكل منها، ليمت

إحتتام هذا الجزء بالمقارنة بين المعايير المغربية و الفرنسية (CNC n°99-10) و الدولية (IAS 11) و الأمريكية (US GAAP)، ليتطرق في الجزء الثاني إلى كيفية بناء برنامج التدقيق الملائم لشركات المقاولات، أين يعتبر كل عقد مشروع قائم بذاته و الذي يتطلب وضع برنامج تدقيق يختلف عن ما هو متعارف عليه في الشركات الإقتصادية الأخرى، وذلك من خلال دراسة نظام الرقابة الداخلية و تقييم الطرق و المعالجات المحاسبية و المؤونات غير الجارية المخصصة للعقود الخاسرة، ليتم في الأخير الوصول إلى النتائج التالية:

- (1)- ينقسم العقد الإنشائي إلى جزئين رئيسيين جزء قانوني و جزء إقتصادي، حيث تحاول المعايير المحاسبية الدولية إيجاد المعالجة الملائمة التي تراعي هذان الجانبان، حيث تأخذ أغلب الدول بالجزء القانوني في تفسير العقود طويلة الأجل؛
- (2)- تعتبر طريقة الإتمام هي الطريقة المرجعية في الممارسة المحاسبية للعقود طويلة الأجل في المغرب و قد يتطلب الأمر إعادة النظر في هذه الطريقة لتتماشى مع المعايير المحاسبية الدولية خاصة في ظل اعتماد الأخيرة على طريقة التقدم في محاسبة العقود طويلة الأجل، مما يخلق بعض المشاكل للمؤسسات المغربية في إطار سياق التوحيد الإقتصادي و المالي المغربي الدولي، و الذي يتطلب إتخاذ إجراءات للمقارنة بين المعايير المغربية و المعايير الدولية في مجال العقود طويلة الأجل و تهيئة الفرصة لتوحيد الممارسة المحاسبية و إمكانية المقارنة بين المؤسسات المغربية المتماثلة؛
- (3)- يجب على النظم المحاسبية و نظم مراقبة التسيير للمؤسسات المغربية أن تتوفر على الشروط الضرورية لتطبيق المعالجات المحاسبية للعقود طويلة الأجل بإمكانية توقع نتيجة العقد بصورة أكثر من دقيقة بتقدير الإيرادات و التكاليف مع الأخذ بعين الإعتبار النواحي الجبائية، مما يسمح لتلك النظم بإنتاج معلومات أكثر ثقة لمستخدموا التقارير المحاسبية و المالية عن التغيرات الإقتصادية و التعبير عنها بمصادقية في ظل الطرق المحاسبية.

**I-4- دراسة MANAR FADRIQ، بعنوان: "LE SECTEUR DU BATIMENT ET TRAVAUX PUBLICS AU MAROC: PROPOTION D'ADAPTATION DE LA DEMARCHE D'AUDITAUX SPECIFICITES COMPTABLES ET FISCALES DU SECTEUR"**، مذكرة لتحصيل شهادة الخبرة المحاسبية، المدرسة العليا للتجارة و إدارة المؤسسات، المغرب، نوفمبر 2005 م: و تضمنت الدراسة إشكالية وضع برنامج التدقيق لشركات البناء و الأشغال العمومية في المغرب، و لتغطية جوانب الموضوع تم تقسيم الدراسة إلى جزئين رئيسيين، تناول الأول منها أهم الجوانب الإقتصادية لقطاع البناء و الأشغال العمومية في الإقتصاد المغربي، و الأطر القانونية المتضمنة لهذه الأعمال، بالإضافة إلى الخصائص المحاسبية من كيفية تقدير التكلفة المباشرة (المواد- اليد العاملة - المقاول من الباطن) و التكاليف غير المباشرة (المصاريف العامة و مصاريف التسويق و الإشهار و الإهلاك و البحث و التطوير و... إلخ)، و المخاطر المرتبطة بكل من أدوات القياس المستخدمة في تقدير نسب الإنجاز و الطرق المحاسبية المعترف بها في الممارسة المحاسبية المغربية، لينتهي هذا الجزء بالمشاكل التي تطرحها عقود الإنجاز على المستوى الضريبي خاصة في مجال الضريبة على الأرباح التجارية و الرسم على القيمة المضافة، و أما بالنسبة للجزء الثاني فقد هدف إلى وضع نموذج يوضح كيفية إعداد برنامج التدقيق للمؤسسات المنتمية إلى قطاع البناء و الأشغال العمومية، بداية من كيفية وضع برنامج الزيارات و تقييم الرقابة الداخلية إلى إختبارات فحص الحسابات و طريقة إختيار العقود (العينة) لتحصيل أدلة الإثبات، فكل هذه المراحل ترتبط بطريقة أو بأخرى بطبيعة المخاطر الموجودة في قطاع البناء و الأشغال العمومية، و من أهم ما توصلت إليه الدراسة من نتائج يتم ذكر:

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

- (2)- تعتمد المؤسسات المغربية على **03** طرق رئيسية في معالجة العقود طويلة الأجل و التي يرتبط تطبيقها بطبيعة المخاطر المحتملة عند التعاقد؛
- (3)- آليات التسيير تتأثر بالعديد من العوامل كالتوزيع الجغرافي للمشاريع و معايير قياس الأداء و نظم المعلومات و الموازنات و... إلخ؛
- (4)- يجب على المدققين الإحتياط عند بناء برنامج التدقيق الخاص بمؤسسات البناء و الأشغال العمومية نتيجة تنوع مخاطر هذا القطاع.

### II- الدراسات العربية

**II-1- دراسة محمد بن حمد المغيولي، "معيار مقترح للمعالجة المحاسبية لإيرادات و تكاليف عقود الإنشاءات طويلة الأجل في المملكة العربية السعودية"**، مجلة جامعة الملك سعود، العلوم الإدارية، المجلد (18)، الرياض 2005 م، ص ص (27-81): و قد تناولت الدراسة إشكالية محاسبة العقود طويلة الأجل في السعودية، حيث كان من أهداف الدراسة إنشاء معيار خاص بالعقود الإنشائية في المملكة العربية السعودية، و في سبيل تحقيق هذا الهدف تم المرور عبر المحاور التالية:

- (1)- التجارب الدولية في كل من الولايات المتحدة الأمريكية و بريطانيا و الهيئات المحاسبية الدولية (IAS/IERS) في مجال العقود الإنشائية؛
  - (2)- دراسة الممارسة المحاسبية الموجودة في المملكة العربية السعودية؛
  - (3)- تحديد البدائل المتاحة لتطبيقها في المملكة و تحديد مزايا و عيوب كل بديل؛
  - (4)- تحديد أسس بناء المعيار و الشكل النهائي للمعيار.
- و كان من نتائج الدراسة:

- (1)- تتفق كل من المعايير الأمريكية و البريطانية و الدولية في الطريقة الواجب إستخدامها في محاسبة العقود طويلة الأجل (طريقة التقدم)؛
- (2)- صياغة معيار مقترح خاص بالعقود الإنشائية في السعودية بالإسترشاد بالمعايير الأمريكية و البريطانية و الدولية و الذي يشمل العناصر التالية: النطاق، المصطلحات، تكاليف و إيرادات العقد طويل الأجل، طرق القياس و الإثبات المحاسبي، متطلبات الإفصاح و العرض.

**II-2- دراسة عبد السلام بن علي السديري، مقال بعنوان: "دراسة تحليلية للأنظمة المحاسبية في المكاتب الإستشارية في منطقة دمام"**، مجلة تقنية البناء، العدد (26)، 2012 م، ص ص (24-33): و قد تضمن المقال دراسة إشكالية تطبيقات نظم المحاسبية في مكاتب الدراسات المعمارية و الإستشارة التقنية و الهندسة المدنية، و ما يمكن أن تلعبه هذه النظم في إدارة النواحي المالية و تسيير عناصر التكلفة في تلك المكاتب، و من بين أهم ما توصل إليه الباحث من نتائج ما يلي:

- (1) - هناك علاقة بين حجم مكاتب الهندسة و وجود قسم مالي أو محاسبي، حيث لوحظ بشكل عام غياب نظام محاسبي مكمل للعملية التصميمية و للرقابة على جوانب التكلفة في تلك المكاتب و الذي قد يؤثر على جودة التصميمات و إستمرارية المكتب؛

(2) - تتضمن القوائم المالية أساساً: الميزانية - الدخل - قائمة التدفقات النقدية، و إصدار هذه القوائم يعتمد على مدى وجود نظام محاسبي و أهمية وجود هذا الأخير ترتبط بفعالية المكتب المعماري بمراعاة النواحي: الربحية- الجودة- التكلفة - الوقت- إلخ...

**II-3- دراسة زيتو عولا أبو بكر، مقال بعنوان: "مشاكل تحديد الوعاء الضريبي لعقود المقاولات الإنشائية و سبل معالجتها بالإعتماد على المعيار المحاسبي العراقي رقم (01)"**، مجلة تكريت للعلوم الإدارية و الاقتصادية، المجلد (08)، العدد (25)، 2012 م، ص ص (106-122): و قد عملت الدراسة على مناقشة إشكالية الآثار الجبائية التي يخلقها قطاع الإنشاءات نتيجة الطبيعة الاقتصادية لهذا القطاع، فالمشاكل الجبائية ترتبط أساساً بكيفية تحديد الوعاء الضريبي و إجراءات التحصيل و الآجال، و من أهم نتائج الدراسة:

(1) - هناك تناقض واضح في أسس تقدير الضريبة ففي حين تعتبر الإدارة الضريبية أن أي عملية تحصيل للمكلف عبارة عن رقم أعمال يتم إخضاعه لمختلف الضرائب في حين تعتبر المعايير المحاسبية الدولية أن عمليات التحصيل لأعمال المقاول لا تعبر عن مستوى الإنجاز و لا عن حجم الأعمال المنفذة التي تقدر على أساسها الإيرادات و الأرباح المعترف بها، و بالتالي فإن الإدارة الضريبية العراقية لا تعتمد على نفس الأسس المحاسبية التي تعتمد عليها شركات المقاول في تحديد الدخل الضريبي المصرح به مما يخلق إختلاف أسس إحتمساب الضريبة و الذي قد يؤدي إلى تغريم شركات المقاول بمبالغ إضافية؛

(2) - إفتقار و قلة خبرة موظفي الإدارة الضريبية للأسس المحاسبية (طريقة التقدم/ الإنجاز) لتقدير الإيرادات و التكاليف و النتائج السنوية لمؤسسات البناء و الأشغال خاصة أن تلك الأسس المحاسبية تراعي الجانب الضريبي كالعادلة الضريبية و سنوية الضريبة.

**II-4- دراسة فتيحة بكطاش، مداخلة بعنوان: "العقود طويلة الأجل وفق النظام المحاسبي المالي (الجوانب القانونية و الجبائية)"**، الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS/IPSAS) في تفعيل أداء المؤسسات و الحكومات، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة ورقلة، 24 و 25/11/2014 م: و قد تطرقت الدراسة إلى إشكالية واقع عقود المقاولات في كل من المعايير المحاسبية الدولية من خلال المعيار المحاسبي الدولي رقم (11) و القانون العام للمعايير المحاسبية (CGNC) و في التشريع الجزائري من خلال ما تضمنه كل من القانون المدني و التشريع المحاسبي و الجبائي في تأطير هذا النوع من العقود من حيث تعريفها و خصائصها و أنواعها و شروطها و كيفية الإعراف بأرباحها و خسائرها، و من أهم النتائج التي تم التوصل إليها أن الطبيعة الاقتصادية لعقود الإنشاء تتطلب ضرورة تعديل القوانين و الإجراءات الإدارية الخاصة بها في كل من التشريع القانوني و الجبائي و المحاسبي الجزائري بإصدار نصوص خاصة بالعقود طويلة الأجل، فما يوجد حالياً من قوانين لا يسمح بحل جميع المشاكل التي تواجه مؤسسات هذا القطاع.

**II-5- دراسة حسين رحيم و زوينة بن فرج، مداخلة بعنوان: "العقود طويلة الأجل بين الإتجاهات المحلية و تطبيق معايير المحاسبة الدولية"**، الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS/IPSAS) في تفعيل أداء المؤسسات و الحكومات، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة ورقلة، 24 و 25/11/2014 م: و قد عملت الدراسة على مناقشة إشكالية مدى توافق الإتجاهات المحلية الخاصة بعقود الإنشاء مع معايير المحاسبة الدولية و ذلك خاصة عندما تكون الإدارة العمومية طرفاً في العقد، و في إتجاه الإجابة على هذه الإشكالية تم إعتداد أربع محاور أساسية إرتبط الأول منها بخصائص النظام المحاسبي المقاولاتي و شروطه و مميزاته، و الثاني منها بالمعالجة المحاسبية المقترحة من المعايير المحاسبية الدولية (IAS 11)، و ناقش المحور الثالث المعالجة المحاسبية وفق تصور النظام المحاسبي المالي (SCF)، و تعلق المحور الرابع بمحاولة قراءة محاسبية لقانون

الصفقات العمومية الجزائري لسنة 2013 م الذي تضمن أنواع الصفقات العمومية و الإجراءات القانونية و الإدارية الضرورية في إنجاز المشاريع و إظهار دور هذا القانون في تبني التوجهات المحاسبية لمعالجة العقود طويلة الأجل، و من أهم النتائج التي تم التوصل إليها في هذا الشأن إقرار قانون الصفقات العمومية بإعتماد نسبة التقدم في الاعتراف بالإيرادات و التكاليف و النتيجة السنوية للعقود طويلة الأجل.

و في محاولة لإجراء موازنة ما بين تلك الدراسات على اختلافها (الأجنبية و العربية) فقد تم ملاحظة إختلاف النواحي التي حاولت الدراسات مناقشتها في موضوع العقود طويلة الأجل، سواء النواحي القانونية نظراً لما تتطلبه هذه العقود من قوانين تضبط و تنظم أداء شركات المقاولات و البناء و الأشغال العمومية إلى النواحي الإقتصادية بدراسة تأثير مشاريع الإنجاز على التنمية الإقتصادية و التشغيل، إلى النواحي الإجتماعية بدراسة أثر المشاريع المنجزة أو التي هي قيد الإنجاز على ثقافة المجتمع، إلى الجوانب الجبائية و ما تتطلبه من ضرورة تحديد علاقة شركات المقاولات و البناء و الأشغال العمومية بالإدارة الضريبية على مستويات الإخضاع و تحديد الوعاء الضريبي و المعدلات و التصريح و التحصيل و الرقابة الجبائية، و أخيراً النواحي المحاسبية و التدقيق بإيجاد طرق القياس و المعالجات المحاسبية الكفيلة بعرض الحقائق الإقتصادية لنشاط مؤسسات قطاع البناء و الأشغال العمومية ضمن القوائم و التقارير المالية السنوية.

كما حاولت الدراسات خاصة الأجنبية منها التعرض لأهم التطورات و التغييرات التي مسّت الفكر المحاسبي على المستوى الدولي فيما يخص عقود الإنشاء و الإيرادات بصفة خاصة و الصادرة عن مختلف الهيئات المحاسبية المهنية كمجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) و مجلس معايير المحاسبة الأمريكي (FASB) و حتى مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSASB) و ما يلحقها من تفسيرات و إيضاحات عن كفيات التطبيق (IFRIC).

و لذلك تسعى هذه الدراسة إلى الإجابة عن واقع المحاسبة في قطاع الإنشاءات في الجزائر بالنظر إلى هذه التطورات و ذلك من خلال معرفة مدى قدرة مؤسسات هذا القطاع على تبني المعالجات التي تضمنها النظام المحاسبي المالي (SCF) و الحلول المقترحة للمشاكل المحاسبية التي تواجه هذه المؤسسات، و مدى قدرة النظام المحاسبي المالي (SCF) على مسايرة التطورات التي تحدث في المعايير المحاسبية الدولية، و على الرغم من إختلاف دراستنا عن الدراسات السابقة (خاصة الفرنسية منها) على الرغم من إستسقاء النظام المحاسبي الجزائري (SCF) من المرجعية الفرنسية) سواء في حدود الدراسة المكانية أو الزمانية أو من حيث الأهداف المنتظرة من كل دراسة، إلا أنه ينتظر من هذه الدراسة تحقيق هدف معرفة حقيقة المحاسبة في هذا القطاع الشيء الذي قد يساهم في توفير و تعزيز الأرضية لمعرفة توجهات المحاسبة في هذا القطاع مستقبلاً و إن كان هناك إمكانية لإنشاء هياكل المحاسبة في الإنشاءات الصغيرة، و بالتالي فإن هناك توقع أن تتفق نتائج هذه الدراسة مع بعض الدراسات خاصة العربية منها من حيث النواحي المراد بها قياس فعالية المعالجات المحاسبية و المشاكل الجبائية للعقود طويلة الأجل في البيئة الجزائرية و إيجاد السبل الكفيلة بتطوير المحاسبة في هذا القطاع، لذلك ينتظر التوافق في بعض العناصر و الإختلاف في جوانب أخرى كجوانب التدقيق و الرقابة التي لا تهدف إليها هذه الدراسة مع إمكانية إستخراج النقاط المشتركة و الفروقات الرئيسية بين هذه الدراسة و الدراسات الوطنية خاصة مع تقارب فترات إنجاز هذه الدراسة و الدراسات الوطنية (2014 م).

### خلاصة:

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



الفصل الثالث:

الدراسة التطبيقية لواقع

المحاسبة في قطاع البناء

و الأفعال العمومية

تمهيد:

إن التطور الذي عرفه الإقتصاد الجزائري مع بداية الألفية الثالثة مع سياسات ترقية الإستثمار المحلي و جذب الإستثمار الأجنبي في إطار الإندماج مع الإقتصادي العالمي و الأوروبي خاصة في ظل إرتفاع الإحتياطي النقدي الجزائري الذي عرفته الجزائر دفع بالحكومة الجزائرية إلى تبني المزيد من الإصلاحات الإقتصادية خاصة على المستوى المؤسسي من خلال مؤسسات ترقية الإستثمار و برامج التمويل و إنشاء المؤسسات ... إلخ، و بالمسايرة مع هذه التطورات تم إتخاذ إصلاحات محاسبية تمثلت في الإنتقال إلى النظام المحاسبي المالي (SCF) بداية من سنة 2010 م، هذا الأخير الذي أملى على المؤسسة الإقتصادية الجزائرية ضرورة العمل في ظل المعطيات الإقتصادية و السياسية و الإجتماعية في ظل تخوف البيئة المحاسبية من عدم مسايرة هذا النظام لطبيعة ثقافة المحاسب الجزائري و في ظل ما تعيشه المؤسسة الجزائرية من المشاكل المحاسبية المتمثلة أساساً في الإندثار الكامل للأصول الإقتصادية و عدم مصداقية طرق التقييم و إعادة التقييم و المشاكل الجبائية من التهرب الضريبي و الأسواق الموازية و... إلخ، فالرهانات الداخلية و الخارجية التي تواجهها المؤسسة الجزائرية دفعت بهذه الأخيرة نحو ضرورة تطوير نظمها الإنتاجية و الإدارية و المعلوماتية و المحاسبية على السواء بهدف الإستغلال العقلاني لمواردها الإقتصادية و المالية و البشرية من خلال تفعيل وظائف التسيير المختلفة.

تعد المؤسسات العاملة في قطاع البناء و الأشغال العمومية أحد أهم مؤسسات المنظومة الإقتصادية نظراً للأهمية الإقتصادية لهذا القطاع في الإقتصاد الجزائري و ما يمكن أن تلعبه هذه المؤسسات على مستوى السياسة الإقتصادية (البطالة و الدخل) و نظراً للطبيعة الإقتصادية للقطاع التي تفرض على المحاسبة مسايرة هذه الخصوصية من حيث طبيعة نظام المعلومات المحاسبية و نوع التوثيق المحاسبي و التسجيلات المحاسبية و شكل القوائم المالية، و في ظل حقيقة ما تم التوصل إليه في الجانب النظري من الدراسة يهدف الجانب التطبيقي من خلال دراسة ميدانية لبعض مؤسسات القطاع و المكاتب المحاسبية المرتبطة بها إلى الإجابة عن إشكالية البحث و المتمثلة في دراسة دور و مساهمة النظام المحاسبي المالي (SCF) في تحسين الممارسات المحاسبية في مؤسسات قطاع البناء و الأشغال العمومية، و تحليل أهم المشاكل التي تعترض مؤسسات هذا القطاع في التطبيق الميداني للمعالجات المحاسبية و الحلول التي جاء بها النظام المحاسبي المالي (SCF) لهذا النوع من المؤسسات في التعبير عن الحقيقة الإقتصادية لحجم الأعمال المنجزة خلال الفترة، و تبعاً لذلك يتناول هذا الفصل من خلال مبحثيه كل من واقع المحاسبة في القطاع و الدراسة الإستببانية أين تم إستخدام في إنجاز هذه الدراسة كل من أدوات البحث العلمي المتمثلة أساساً في الملاحظات المباشرة و المقابلات الشخصية و الإستبيان.

## I- دراسة إقتصادية و محاسبية لمؤسسات قطاع البناء و الأشغال العمومية و تحديد أدوات الدراسة الميدانية

يتضمن هذا العنصر محاولة إستقراء مكانة قطاع البناء و الأشغال العمومية في الإقتصاد الجزائري، و دراسة للإجراءات المحاسبية المتداولة في مؤسسات القطاع، و تقدم الدراسة الميدانية من حيث مجتمع و عينة الدراسة، حدودها و مشاكلها.

### I-1- مكانة قطاع البناء و الأشغال العمومية في الإقتصاد الجزائري و العوامل المؤثرة على الممارسة المحاسبية في الجزائر

يهدف هذا الجزء إلى محاولة إستقراء الواقع الإقتصادي لقطاع البناء و الأشغال العمومية في الإقتصاد الجزائري، و دراسة خصوصيات الممارسة المحاسبية في الجزائر بمحاولة تحديد أهم العوامل المؤثرة على تطور و عمل المهنة المحاسبية في الجزائر.

#### I-1-1- قراءة إقتصادية لمكانة قطاع البناء و الأشغال العمومية في المنظومة الإقتصادية الجزائرية

يعتبر قطاع البناء و الأشغال العمومية أحد أهم القطاعات فهو يعد هيكلًا داعماً للإقتصاد الوطني بما يوفره من إمكانية إنشاء البنى التحتية للإقتصاد و الإستفادة من إمكانيات القطاع الخاص في إنجاز المشاريع الضخمة، بالإضافة إلى ما يوفره من فرص العمل للمؤسسات بإيجاد أسواق جديدة للمنتج الوطني و للأفراد بتخفيض حجم البطالة و المساهمة في الناتج المحلي غير النفطي و تحقيق التنمية المحلية، و لذلك حظي القطاع بإهتمام خاص في السياسات المنتهجة من الدول في تحقيق التنمية الإقتصادية لتداخله مع بقية القطاعات الإقتصادية الأخرى، فالمتبع لتطور هذا القطاع في الجزائر يلاحظ أنه إندمج بالسياسات الإقتصادية المنتهجة منذ فترة الإستقلال بتأميم الثروات الوطنية (سنة 1966 م) التي شكلت حجر الأساس في الصناعات التحويلية كالحديد و الصلب و المناجم و التي أعطت الإمكانية لوقوف هذا القطاع.

و خلال فترة المخططات التنموية حظي قطاع الأشغال و البناء بالإهتمام في إطار تطوير الصناعات التحويلية (الثقيلة و الخفيفة)، فقد تطور نشاط الأشغال و البناء من نسبة 17% خلال المخطط (67-73) إلى نسبة 41% خلال المخطط (74-79)، و بعد أزمة الثمانينات، دفعت الرهانات الإقتصادية الجزائرية إلى إتخاذ قرارات كبرى على مستوى النهج الإقتصادي المتبع بالتحول نحو تبني إقتصاد السوق كمنهج إقتصادي حاولت معه الحكومة الجزائرية التي جاءت خلال فترة التسعينات تطبيق هذه التوجهات على أرض الواقع، و الذي تجسد فعلاً من خلال إصدار المرسوم 01-88 المؤرخ في 1988/01/12 م، حيث تم إعتبار المؤسسة العمومية الوسيلة الأفضل لإنتاج المواد و الخدمات و تراكم رأس المال، و تعمل في خدمة الأمة وفق المهام المنوطة بها و تتمتع بالشخصية المعنوية و تسري عليها قواعد القانون التجاري.

و من هذا المنطلق أصبحت المؤسسة العمومية ليست مجرد تقنية بل تكريس لفلسفة إقتصادية جديدة جارتها عدة محاولات لتحسيد هذه الفلسفة من خلال تفعيل البرامج الإصلاحية التي شملت عدة مستويات أهمها الجانب الإقتصادي المتمثل في إعادة هيكلة الإقتصاد الوطني و التي تم على إثرها حوصلة المؤسسات الإقتصادية الوطنية الكبرى، و العمل على إستحداث سياسات إستثمار تسهل من الإجراءات الإدارية لإنشاء المؤسسات و برامج التمويل، و تم ذلك من خلال مختلف الآليات التي تم إنشائها في هذا الصدد كإنشاء وزارة المؤسسات الصغيرة و المتوسطة سنة 1993 م و مؤسسات تدعيم الإستثمار و المرافقة مثل: ANDI و ANSEJ و CNAC و ANGEM و FGAR.... إلخ، هذه السياسات الإستثمارية ساهمت في خلق حركية إقتصادية من خلال تطور عدد المؤسسات داخل النسيج الإقتصادي الجزائري في العديد من القطاعات و منها قطاع البناء و الأشغال العمومية، حيث يمكن قراءة مكانة قطاع البناء و الأشغال العمومية في المنظومة الإقتصادية الجزائرية في الجدول التالي:

## الفصل الثالث: الدراسة التطبيقية لواقع المحاسبة في قطاع البناء و الأشغال العمومية

الجدول رقم (01-2): بعض المؤشرات الاقتصادية حول مكانة قطاع البناء و الأشغال العمومية داخل المنظومة الاقتصادية الجزائرية  
الوحدة: مليون دج

البيان	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	المتوسط
إنتاجية قطاع البناء و الأشغال العمومية <sup>(1)</sup>	610 071.1	732 720.7	869 988.6	1 000 054.9	1 194 113.5	1 262 566.7	1 491 200 <sup>(2)</sup>	1 620 200 <sup>(2)</sup>	1 097 614
معدل النمو السنوي %	-	1.201	1.187	1.15	1.194	1.057	1.181	1.0865	1.151
الإنتاج الداخلي الخام <sup>(1)</sup>	7 837 002.1	8 567 945.6	10 002 344.7	8 809 620.8	10 447 305.9	12 109 503.6	16 115 500	16 569 200	11 307 303
مساهمة القطاع في تكوين الناتج الداخلي الخام %	0.0778	0.0855	0.0870	0.1135	0.1143	0.1043	0.0925	0.0978	0.0966
إنتاجية القطاع الخاص <sup>(1)</sup>	489 373.2	593 091.8	754 017.4	871 083.3	1 030 128.1	1 091 040.4	-	-	804 789
مساهمة القطاع الخاص في إنتاجية قطاع البناء و الأشغال العمومية %	0.8021	0.8095	0.8667	0.8710	0.8627	0.8642	-	-	0.8460
عدد مؤسسات قطاع البناء و الأشغال <sup>(3)</sup>	90 702	96 327	111 978	122 238	129 762 <sup>(4)</sup>	135 752 <sup>(4)</sup>	142 222 <sup>(4)</sup>	147 005 <sup>(4)</sup>	121 998
معدل نمو مؤسسات قطاع البناء و الأشغال	-	1.0620	1.1625	1.0916	1.0615	1.0462	1.0477	1.0336	1.07215
تطور العمالة في قطاع البناء و الأشغال <sup>(5)</sup>	1 258 000	1 524 000	1 575 000	1 718 000	1 886 000	1 595 000	-	-	1 592 667
معدل نمو العمالة في القطاع	-	1.2114	1.0334	1.0908	1.0978	0.8457	-	-	1.0558

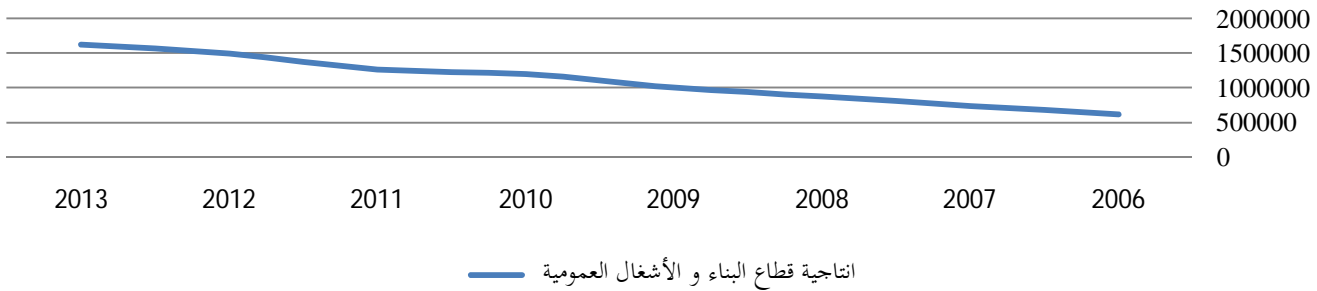
المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على:

- (1)-"الفصل - 14 - المحاسبة الوطنية"، الديوان الوطني للإحصائيات (ONS)، الموقع: <http://www.ons.dz>، تاريخ الإطلاع: 2015/02/20 م، ص 229.
- (2)- "النشرة الإحصائية الثلاثية رقم (28)"، بنك الجزائر، ديسمبر 2014 م، الموقع: [http://www.bank-of-algeria.dz/pdf/Bulletin\\_28a.pdf](http://www.bank-of-algeria.dz/pdf/Bulletin_28a.pdf)، تاريخ الإطلاع: 2015/02/20 م، ص 26.
- (3)- أمال مهاوة، "إمكانية تحيين النظام المحاسبي المالي وفق المعيار الدولي للتقارير المالية للمؤسسات الصغيرة و المتوسطة (IFRS FOR SMES)"، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة ورقلة، 2010 م، ص 100.
- (4) - "bulletin d'information statistique de la PME", Ministère du Développement industriel et de la Promotion de l'Investissement, N° (20,22,23), ans (mars2012, avril 2013, novembre 2013), <http://www.mdipi.gov.dz/IMG/pdf>, date de visite:12/03/2015, P(17,15,16).
- (5)- "الفصل -2- التشغيل"، الديوان الوطني للإحصائيات (ONS)، الموقع: [http://www.ons.dz/IMG/pdf/CH2-EMPLOI\\_Arabe.pdf](http://www.ons.dz/IMG/pdf/CH2-EMPLOI_Arabe.pdf)، تاريخ الإطلاع: 2015/02/20 م، ص 51.

و من خلال الجدول رقم (01-2) يمكن تقديم الإستنتاجات التالية:

(1)- الإرتفاع المطرد في معدلات النمو السنوية لهذا القطاع و ذلك بمتوسط معدل نمو سنوي بلغ 15%، حيث عرفت كل من السنتين 2007 م و 2010 م تحقيق أكبر معدلات النمو السنوية بـ: 20% و 19.4% على التوالي و سجلت سنة 2011 م أدنى معدلات النمو بـ: 05.7%، و يمكن عرض تطور الإنتاجية السنوية لهذا القطاع وفق الشكل التالي:

الشكل رقم (1-2): تطور انتاجية قطاع البناء و الأشغال العمومية من سنة 2006 م - 2013 م



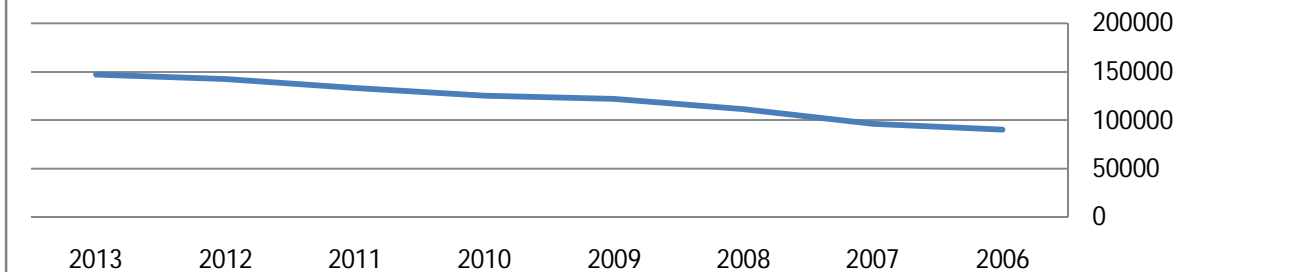
المصدر: من إعداد الباحث بناءً على معطيات الجدول رقم (01-2)

هذا التطور في الإنتاجية السنوية لهذا القطاع ساهم في رفع نسبة مساهمة قطاع البناء و الأشغال العمومية في تكوين الناتج الداخلي الخام من سنة لأخرى لتصل إلى أقصى مستوياتها سنة 2010 م إلى نسبة 11.43% لتعاود الإنخفاض خلال سنتي 2012 م و 2013 م، و ما يمكن أن يلاحظ على نسب مساهمة القطاع في تكوين الناتج الخام أنها تبقى نسب متدنية و هذا حسب إحصائيات النشرة الإحصائية رقم (28) الصادرة عن بنك الجزائر في ديسمبر 2014 م.

(2)- و بالنسبة لمستوى عدد المؤسسات و التشغيل، فقد وصل عدد المؤسسات الصغيرة و المتوسطة (PME) في الإقتصاد الجزائري إلى 747.934 مؤسسة في نهاية النصف الأول من سنة 2013 م<sup>1</sup>، يجوز منها قطاع البناء و الأشغال العمومية 147 005 مؤسسة بنسبة 19.65% و التي كان عددها في نهاية النصف الأول من سنة 2012 م حوالي 139 875 مؤسسة و 142 222 مؤسسة في نهاية نفس السنة (2012 م)، و يمكن عرض تطور عدد مؤسسات القطاع في الشكل التالي:

الشكل رقم (02-2): تطور عدد مؤسسات قطاع البناء و الأشغال العمومية في الجزائر من سنة 2006 م الى

2013 م



المصدر: من إعداد الباحث بناءً على معطيات الجدول رقم (01-2)

فقد عرفت مؤسسات قطاع البناء و الأشغال العمومية نمواً بلغت نسبته **05.1%** ما بين السداسيين الأولين لسنة **2012 م** و **2013 م**، و نمواً سنوياً بمعدل بلغ **07.215%** و لذلك يتوقع أن يصل عدد المؤسسات التي تشتغل في قطاع البناء و الأشغال العمومية سنة **2015 م** إلى **168.000** مؤسسة\*، و على مستوى التشغيل فقد إستطاع قطاع البناء و الأشغال العمومية أن يسجل متوسط معدل نمو سنوي قدر بـ **05.58%** لتصل حجم العمالة في هذا القطاع إلى **1.595** مليون عامل نهاية سنة **2011 م**.

**(3)-** الدور الهام الذي يلعبه القطاع الخاص في هذا النشاط و هذا نتيجة لتطبيق سياسة التسيير اللامركزي للنشاط الإقتصادي، حيث يساهم القطاع الخاص بنسبة لا تقل في أسوء الحالات عن **80%** من إنتاجية القطاع و بمتوسط معدل نمو لا يقل عن **17.6%** سنوياً، حيث على الرغم من تطور المساهمة النسبية لمؤسسات القطاع العام في الإنتاجية العامة للقطاع إلا أن الدور الأكبر في تطور إنتاجية قطاع البناء و الأشغال العمومية في الجزائر يعود إلى القطاع الخاص.

**(4)-** تعتبر مشاريع السكن و إقامة البنى التحتية من أولويات الحكومة الجزائرية نتيجة التضخم السكاني المتزايد، فالطلب على السكن في الجزائر يبلغ حوالي **200** ألف وحدة سكنية سنوياً في حين لا تتجاوز طاقة الإنتاج المحلية **80** ألف وحدة سكنية، فهذه المعطيات تعكس بصورة واضحة حجم الإهتمام بقضايا السكن في الجزائر، و على ذلك إحتلت كل من قضايا السكن و أشغال البنية التحتية كالطرق و المرافق العمومية الأولوية في مشاريع الدعم و برامج الإنعاش الإقتصادي، فقد رصدت لها الدولة مبالغ هامة في البرنامج التكميلي لدعم النمو الإقتصادي الجزائري للفترة **"2005 م - 2009 م"** و الذي خصص مبلغ **555** مليار دج لمجال السكن و **1703.1** مليار دج لمجال الأشغال العمومية و التي تعادل أكثر من **40%** من الغلاف المالي للبرنامج<sup>1</sup>، و في البرنامج الخماسي للفترة **"2010 م - 2014 م"** فقد تم تخصيص مبلغ **3700** مليار دج لمجال السكن و مبلغ **8400** مليار دينار لصالح قطاع الأشغال العمومية و الهياكل القاعدية.

فالمبالغ الضخمة الموجهة لهذا القطاع تعكس الدور الذي ينتظر من هذا القطاع مستقبلاً إتجاه باقي القطاعات الإقتصادية الأخرى و إتجاه الأهداف الإقتصادية المنتظرة في إطار السياسة الإقتصادية التي ترمي إلى تحقيق التنمية الإقتصادية، فهذا القطاع يرتبط تاريخياً بالجوانب السياسية لجميع الحكومات الجزائرية و خاصة الحالية و التي أولت إهتماماً خاصاً لقطاع البناء و الأشغال العمومية في إطار التنمية الإقتصادية و الإجتماعية مع محاولة الإستفادة من الإمكانيات التي يتيحها القطاع الخاص الذي فتح أمامه المجال واسعاً نظراً للنتائج التي يمكن أن يحققها على مستوى العمالة و التشغيل، بالإضافة إلى محاولة التكامل مع القطاع العام من خلال عقود الشراكة.

### **I-1-2- العوامل المؤثرة على تطور الممارسة المحاسبية في الجزائر**

تحدد أهم العوامل المؤثرة على الممارسة المحاسبية في:

**(1)-** تأثير النظام السياسي و الإقتصادي على التشريع المحاسبي في الجزائر: يمكن إدراك أثر كل من النظام السياسي و الإقتصادي على الممارسة المحاسبية من خلال مدى التأثير على تطور التشريع المحاسبي، و في الجزائر فإن التشريع المحاسبي مر بمراحل عديدة منذ الإستقلال فبعد محاولة التخلص من التشريع المحاسبي الفرنسي سنة **1975 م** في إطار جملة القوانين التي صدرت آنذاك (ق. المدني، التجاري، الضريبي، الجزائري... إلخ)، جاء هذا التحول ليحسد الإتجاه السياسي و النهج الإقتصادي المباشر فيه من قبل الدولة

\* - بناءً على معادلة الإنحدار الخطي البسيط التالية:  $Y = 8362 X + 84367$  و التي قدرت بناءً على المعطيات السابقة للجدول رقم (1-2).

1- نبيل بوفلح، "دراسة تقييمية لسياسة الإنعاش الإقتصادي المطبقة في الجزائر في الفترة **"2000-2010"**، مجلة أبحاث إقتصادية و إدارية، العدد 12، ديسمبر 2012 م، ص ص 266/243.

الجزائرية بالإهتمام بالآليات و السياسات الإقتصادية ذات الطابع العام، و الذي تجسد في مجال المحاسبة من خلال محاولة صبغ العملية المحاسبية لتسير في هذا الإتجاه الذي عرف تكميم المعطيات المحاسبية في سبيل إنتاج المعلومات تخدم أولاً السياسة الإقتصادية العامة للدولة<sup>1</sup>.

و تم ذلك بإستخدام المحاسبة الوطنية لقياس إنتاجية الأنشطة الوطنية على حساب محاسبة المؤسسة، و هذا ما يلاحظ حتى في طبيعة القوائم المالية و مكوناتها الأساسية و أدوات التسجيل المحاسبي للأحداث الإقتصادية و طرق التقييم للأصول المادية التي كانت مؤطرة عبر نصوص قانونية محضة، فلم يكن هناك أي إعتبار لأهمية الأسس المحاسبية التي ترتبط بالقياس و الإفصاح عن الأهداف الإقتصادية للمؤسسة الجزائرية بإعتبار هذه الأخيرة أداة لتنفيذ السياسة العامة للدولة، و في مرحلة الخروج من سياسات التسيير المخطط نتيجة الوضع المتردي التي كانت تعيشه الجزائر في نهاية الثمانينات تم تبني إصلاحات إقتصادية خلال فترة التسعينيات من القرن الماضي تهدف أساساً إلى التوجه نحو إقتصاد السوق، فهذا التغيير في مكونات و تركيبة الإقتصاد الجزائري بتفعيل القطاع الخاص و دخول المستثمر الأجنبي أظهر محدودية النظام المحاسبي المتبع في إيجاد الحلول للإشغالات المطروحة حديثاً مما إستدعى ضرورة تغير النظام المحاسبي ليكون أكثر مرونة مع التغيرات التي تحدث داخل المنظومة الإقتصادية الجزائرية، و مما يمكن إستنتاجه من دراسة التطور التاريخي للتشريع المحاسبي في الجزائر أنه لطالما إنطلق التغيير في التشريع المحاسبي من أهداف سياسية إقتصادية بالدرجة الأولى.

(2)- أثر إصلاح الإطار القانوني لتنظيم الشركات (ق. التجاري) على طبيعة المحاسبة: يعتبر القانون التجاري أكثر القوانين إرتباطاً بالمحاسبة و التسجيل المحاسبي، و قد عرف القانون التجاري الجزائري عدة تعديلات أهمها المرسوم التشريعي رقم 08/93 الصادر بتاريخ 1993/04/25 م المتعلق بتنظيم الشركات، و الذي جاء بثلاث محاور أساسية: الأشكال الجديدة للشركات، تصفية الشركات، التحكيم التجاري، و تتضمن هذه المحاور أساساً المجالات التالية: إنشاء مؤسسات المساهمة باللجوء إلى الإدخار العلي، إنشاء شركات المسؤولية المحدودة و الشخص الوحيد، إنشاء مجلس المراقبة، تعديلات رأس المال، مراقبة محافظي الحسابات لهذه الشركات، الشركات ذات الفروع و الإندماج و المجمعات، تصفية الشركات، إلخ... بالإضافة إلى القانون رقم 01/2004 الصادر في تاريخ 2004/08/20 م و المتضمن تنظيم المؤسسات العمومية الإقتصادية التابعة للدولة و خصوصتها، فهذه الحالات الجديدة فرضت على المحاسبة و المحاسبين في الجزائر التكيف معها بمحاولة تغطية الفراغات خاصة على مستوى المعالجات المحاسبية المناسبة و تأطير المحاسبين لهذا النوع من العمليات.

(3)- تأثير النظام الجبائي على الممارسة المحاسبية: تعتبر الإلتزامات الضريبية أحد أكبر الإهتمامات للمحاسبين في الجزائر، و قد عرف النظام الضريبي عدة تعديلات للمسايرة مع الإصلاحات الإقتصادية من جهة، و الإصلاحات المحاسبية من جهة أخرى، حيث عرفت العلاقة بين المحاسبة و الجباية تغيراً كبيراً خاصة على المستويات:

(1-3)- الإنتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الضريبية، حيث تشكل المحاور: الإهلاكات و المؤنات، مصاريف البحث و التطوير، عقود الإيجار التمويلي، عقود الإنشاء، عقود الإمتياز، الإعانات، تقييم الأصول، الحسابات المركبة، إلخ أهم الإختلافات بين القواعد الجبائية و المبادئ المحاسبية عند تحديد الوعاء الضريبي؛

1- لمزيد من الإطلاع أنظر: مختار مسامح، مقال بعنوان: "النظام المحاسبي المالي الجزائري و إشكالية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في إقتصاد غير مؤهل"، مجلة أبحاث إقتصادية و إدارية، العدد (04)، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2008 م، ص ص 221/191.

3-2)- المعالجات المحاسبية في إطار الفصل بين النظام المحاسبي و النظام الجبائي، فقد جاء النظام المحاسبي المالي (SCF) بالحسابات ح/ 133 و ح/ 134 للدلالة على عملية الفصل إلا أنها لم تحل مشكل سيادة التوجهات الضريبية في فكر المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، فالمستفيد الأول من عملية إصدار القوائم المالية في البيئة الاقتصادية الجزائرية هي الإدارة الضريبية، بالإضافة إلى أن هذه المعالجات تطرح إشكالية مدى قدرة موظفي الهيئة الضريبية على الإلمام بهذا النوع من القواعد المحاسبية و كيفية تنفيذ الرقابة الجبائية عليها؛

3-3)- نوع النظام الجبائي (الجزائي أو الحقيقي) الذي يخضع له المكلف و الذي له تأثير مباشر على نوع الميزانيات الجبائية الواجب التصريح بها لدى الإدارة الضريبية، فنوع الميزانية الجبائية يخضع لعتبة رقم الأعمال الأدنى أو الأعلى من 30.000.000 دج و الذي يولد كذلك إشكال مدى أهمية الميزانيات المحاسبية لدى الإدارة الضريبية، و مما تجدر ملاحظته تنوع الميزانيات الجبائية في السنوات الأخيرة 2010 م و 2012 م و 2015 م بالإضافة إلى تغير معدلات الضريبة فمن معدلات 19% و 25% إلى 23% لسنة 2015 م.

4)- أثر نظام التمويل في الجزائر على الممارسة المحاسبية: فيما يخص السياسة التمويلية في الجزائر فقد عرفت هذه الأخيرة إنفتاحاً كبيراً تماشياً و البرامج الاقتصادية المباشر فيها كإصدار قانون النقد و القرض و تقليص إحتكار الدولة للتجارة الخارجية بداية من سنة 1991 م، و في ظل هذه المعطيات عرفت الممارسة المحاسبية في القطاع البنكي إصلاحات على مستوى النصوص القانونية كإصدار النص التنظيمي رقم 04-09 المؤرخ في 2009/07/23 م المتضمن لمخطط الحسابات في قطاع البنوك و النص التنظيمي رقم 05-09 الصادر في 2009/10/18 م المتضمن للكشوف المالية للبنوك و المؤسسات المالية، فمن أهم الصعوبات التي يعاني منها النظام المصرفي الجزائري عدم جاهزية البنوك الجزائرية لتطبيق المفاهيم الجديدة التي جاء بها النظام المحاسبي المالي (SCF) كمعايير القيمة العادلة و القياس و الإفصاح المحاسبي عن الأدوات المالية في ظل محدودية دور السوق المالي الجزائري نظراً لقلّة حجم التداول التي ترجع أساساً إلى غياب ثقافة الإستثمار المالي في الجزائر.

5)- تأثير العوامل الاجتماعية على الممارسة المحاسبية: و ترتبط هذه العوامل بالمكانة التي يوليها المجتمع للمهنة المحاسبية و التي تتعلق أساساً بحجم الإحتياجات التي تغطيها المهنة المحاسبية، فإعتراف المجتمع بمهنة الممارسة لأي عمل داخله يقوم على أساس نوع الجهد المبذول لتحقيق المنفعة العامة المكتسبة لصالحه و التي يتوقعها (خدمة عامة)، فالقبول الاجتماعي يرتبط بمفهوم المهنة التي تقتضي التخصص (المهارة و السرية المهنية) في ممارسة ذلك العمل و التي يلحق المهني إلى أهل فئته فيكتسب بها الحقوق المهنية التي يجوزها أقرانه و تطبق عليه نفس الواجبات و المسؤوليات المهنية و العقوبات الواقعة على كاهلهم بموجب هذا الإنتماء، فالعوامل الاجتماعية بهذا محدد أساسي من محددات الممارسة المهنية في أي مجتمع كانت.

6)- أثر تطور التنظيم المهني المحاسبي على الممارسة المحاسبية في الجزائر: من جهتها عرفت التنظيمات المهنية المحاسبية تغييرات جذرية كان للدولة الدور الأكبر فيها، فقد نظمت ممارسات و نشاطات المهن المحاسبية في المؤسسة الجزائرية لأول مرة سنة 1969 م بموجب المرسوم 107-69 المؤرخ في 1969/12/31 م و المتعلق بقانون المالية لسنة 1970 م، و قد تم إلغاء هذا المرسوم في إطار إنشاء كل من مجلس المحاسبة و ذلك بمقتضى القانون رقم 80-05 لسنة 1980 م و المفتشية العامة للمالية حسب المادة (02) بموجب القرار رقم 80-53 المؤرخ في 1980/03/01 م.

و خلال فترة التسعينات عرفت الممارسة المحاسبية تطوراً هاماً من خلال إنشاء المصنف الوطني للخبراء المحاسبين و محافظي الحسابات و المحاسبين المعتمدين، و الذي يعرف على أنه تنظيم محاسبي مهني مستقل يمثل هيئة وطنية و تنظيمية تتمتع بالشخصية المعنوية المدنية، تم إنشاؤها سنة 1992 م بموجب المادة (05) من القانون 91-08 المؤرخ في 1991/04/27 م، و بموجب المرسوم رقم



92/08 المؤرخ في أبريل 1992 م، فقد جمع هذا التنظيم كل المحاسبين المهنيين الذين يعملون كخبراء في المحاسبة و محافظي الحسابات في هيئة مستقلة واحدة، و بذلك أصبحت المهن المحاسبية في الجزائر مهن حرة و مفتوحة لجميع من تتوفر فيهم الشروط الضرورية دون الرجوع إلى الوزارة الوصية، و بذلك قفزت المهنة قفزة نوعية حيث تحقق أحد أهم شروطها و هو إستقلالية المهنة، كما يتولى مجلس الهيئة المكون من تسعة (09) أعضاء منتخبون و مختارون من المهن الثلاث بالتساوي الإشراف على تنظيم الترتيبات و الملتقيات، و مهامه:

1- حماية مبادئ الإستقلالية و الزمالة بين أعضاء المهنة بالإضافة إلى تكوين و تدريب الأعضاء؛

2- تمثيل المهن لدى السلطات العمومية و تحديد ضوابط و إجراءات التحقق في المؤسسات؛

كما عرف هذا المصنف إعادة الهيكلة بموجب القانون الجديد رقم 10-01 المؤرخ في 16 رجب 1431 الموافق لـ 29 جوان 2010 م و الذي باشر تفكيك الهيئة الوحيدة التي كانت تجمع الناشطين في هذا القطاع و إعادة الكثير من الصلاحيات إلى وزارة المالية و التي كانت قد فقدتها جراء القانون 08-91، و إنشاء المصنف الوطني للخبراء المحاسبين و الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات و المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين، فهذا الإجراء يعكس التوجهات الإقتصادية و السياسية و كإنعكاس للإصلاحات في النظم المحاسبية (SCF) المتبناة من قبل السلطة السياسية و رغبتها في تنظيم و تطوير هذه الأدوات الرقابية و تفعيلها داخل الإقتصاد الوطني، و بالتالي فإن إتباع الجزائر خيار تبني المعايير الدولية في إطار الإصلاح المحاسبي أثر بشكل كبير على المنظمات المهنية من حيث الهيكلة و الصلاحيات الأمر الذي سيؤدي إلى تغيير جذري في شكل و حدود الممارسة المحاسبية في الجزائر خاصة في ظل اعتماد التكوين كأساس جديد في منح الإعتماد، فهذا الإجراء (التكوين) تم إتخاذه كتدبير لمجابهة التحديات التي تواجه المحاسبين الجزائريين في تحقيق رقابة نوعية على العمليات التي تحدث داخل الإقتصاد الجزائري خاصة تلك التي تحدث مع العميل الأجنبي.

إلا أن أغلب المحاسبين الجزائريين يشيرون إلى أن التغييرات المتسارعة في هيكلة التنظيمات المهنية في ظل الفترة الإنتقالية إلى النظام المحاسبي المالي الجديد (SCF) أنها كانت إستباقية لأوانها في ظل ضعف التنظيم المهني الذي كان لا بد و أن يلعب دوراً هاماً في العملية الإنتقالية و هذا في ظل عدم التناسب بين أعداد المحاسبين و عدد المؤسسات التي تم إنشائها حديثاً داخل المنظومة الإقتصادية الجزائرية.

## I-2- قراءة في إجراءات العملية المحاسبية في المؤسسات الإقتصادية لقطاع البناء و الأشغال العمومية

تهدف المحاسبة إلى تحقيق العملية الرقابية على النشاط الإقتصادي، هذا الأخير الذي يعتبر تيار متواصل من العمليات الإقتصادية التي تقوم على تحويل فعلي لموارد إقتصادية معينة من و إلى المؤسسة، فالمهمة الأساسية للمحاسبة تقوم على إنتاج معلومات محاسبية تراعي إحتياجات المستفيدين منها بإنعكاس شكل النشاط الإقتصادي في ملخصات فترية تعكس حقيقة ذلك النشاط.

و عملية تحقيق الرقابة المحاسبية على الموارد الإقتصادية تطرح عدة مشاكل على عدة مستويات: المفاهيم المحاسبية، القياس المحاسبي، شكل و محتوى الإثبات المحاسبي، التسجيل المحاسبي، الإعتراف و الإفصاح، فالعملية المحاسبية تتأثر بشكل الوقائع الإقتصادية التي تحدث في المؤسسة أين يعتبر حيازة الدليل المستندي هو الأساس في المتابعة المحاسبية، هذا الدليل الذي يتأثر بالعوامل المحاسبية كطريقة القياس المحاسبي و الأثر الرقمي للعملية، و العوامل الإدارية بما يتضمنه من إعتراقات إدارية في مختلف المستويات الإدارية و العوامل القانونية بمدى مطابقته للقوانين التشريعية و حجم الإقناع و الكفاية و الملائمة التي يجوزها في إثبات حقيقة الشيء.

و من منظور المؤسسات الاقتصادية التي تعمل في قطاع البناء و الأشغال العمومية فإن خصوصية العملية الاقتصادية (الإنشائية) تتطلب وجود الدورة المحاسبية المستندية التي تستطيع العمل على تحديد أنواع الوثائق و السجلات المحاسبية الكفيلة لضبط و إنعكاس أثر العملية الاقتصادية على نظام المعلومات المحاسبية في كامل مراحل الإنجاز، فإدارة المشروع من موارد يتطلب ضرورة توفير الوثائق المستندية التي تراعي إحتياجات و متطلبات كل دورة و الكفيلة بتحقيق الرقابة المحاسبية على العمليات الاقتصادية المرتبطة بذلك المورد لعدم وقوع أي إنقطاع في المورد الذي يسبب تأخر إنجاز المشروع في ظل الموازنة التقديرية و الزمنية للمشروع.

تعتبر دورة الإيرادات أهم هذه الدورات بإعتبارها تعمل على تحديد رقم الأعمال و النتائج المحققة خلال الفترة و التي تتطلب من الدورة المستندية ضرورة توفير الوثائق المرتبطة بها، فدورة الإيرادات تنطلق أساساً من إحدى المصالح الإدارية التقنية التي تسمى بـ"مصلحة التمتير"، هذه الأخيرة يمكن تعريفها على أنها: "مصلحة إدارية تقنو اقتصادية تتولى مهام الإشراف على تحديد مستويات الإنجاز في المشاريع في نهاية كل فترة (شهرياً)، فالهدف الرئيسي لهذه المصلحة هو تقدير حجم الأعمال المنتهية من المشاريع، و ذلك عن طريق تحويل الكميات المستهلكة في كل بند من البنود المنجزة إلى مبالغ رقمية نقدية بناءً على أسعار الصفقة المتعاقد عليها"<sup>1</sup>، حيث تقوم هذه المصلحة بإرسال مزار محقق\* إلى المشاريع الإنشائية، و بناءً على نتائج عملية المسح التي يقوم بها هذا المحقق التقني يتم الخروج في النهاية بـ"الملحق التفصيلي المؤقت للأشغال المنجزة"، و يوضح هذا الملحق الأعمال المنجزة من المشروع بنداً بنداً، و بناءً على هذا الملحق يتم إستصدار كل من:

1- شهادة حوصلة الأشغال: و هي شهادة لطبيعة الأشغال المنجزة بالكميات؛

2- شهادة وضعية الأشغال المنجزة: و هي شهادة إجمالية بالمبالغ لوضعية المشروع المنتهية إلى غاية إعدادها (مجموع الفترة الحالية و الفترات السابقة).

و يتم عرض الوثائق السابقة على مكتب الدراسات التقنية (مراقب المشروع/المستشار التقني) الذي يقوم بإجراء إختبارات تقنية و ميدانية للنظر في صحة الأشغال المنتهية، و بعد التأكد من صحة تلك الأشغال يعطي هذا المكتب الموافقة المبدئية على الأشغال المنتهية، و تعتبر "شهادة وضعية الأشغال المنجزة" بمثابة الأساس القانوني لفوترة الأشغال المنتهية و التي يتم إرسالها إلى كل من مراقب المشروع و صاحب المشروع للموافقة عليها، لتبدأ بهذا إجراءات التحصيل، و في المجال المحاسبي تعتبر "شهادة وضعية الأشغال المنجزة" الأساس في الإثبات المحاسبي لدورة الإيرادات (أساس الإستحقاق المحاسبي) و التي على أساسها تجري عمليات التسجيل المحاسبي لرقم الأعمال الذي يتم الإعتراف به في جدول حساب النتيجة.

إن دورة الإيرادات في مؤسسات قطاع البناء و الأشغال العمومية ترتبط ارتباطاً جديراً بالطبيعة الاقتصادية التي تتميز هذا القطاع عن القطاعات الاقتصادية الأخرى، هذه الطبيعة التي تتأثر من جهة بالتنوع الكبير للمشاريع نتيجة تعدد الأنشطة الاقتصادية التي تنسب إلى هذا القطاع، و من جهة أخرى خصوصية كل مشروع فليست كل المشاريع على مستوى واحد من طرق التنفيذ، و بالتالي إختلاف المشاريع فرضت هي الأخرى تعدد الطرق و وسائل القياس و الكيفيات التي تقاس بها مستويات الإنجاز للتعبير عن حجم الأعمال المنفذة، فمن أهم الطرق التي تم ملاحظتها في التنقل الميداني للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية التابعة لهذا

1- تعريف مقترح بناءً على مقابلة مع موظف بمصلحة التمتير، مؤسسة البناء للجنوب و الجنوب الكبير (BATISUD)، موضوع المقابلة: "دورة المبيعات في مؤسسات قطاع البناء و الأشغال العمومية"، ورقة، بتاريخ: 2015/02/25 م.  
\* - شخص تقني حاصل على شهادة مهنية أو جامعية في تخصص التمتير (متري).

القطاع نجد:<sup>1</sup> مقياس التكلفة الفعلية (الإحتساب المتري) - النسب المتوية - نتائج تحليل مخبر الأشغال العمومية أو مكتب الدراسات - الإستلام الجزئي للأشغال - عدد الوحدات الموردة إلى إجمالي المشروع في حالة عقود التوريد - التحصيل -... إلخ، فهذه التقنيات تتميز بتأثيراتها مباشرة على الطبيعة (المعالجة) المحاسبية الكفيلة لإنعكاس أثر العملية الاقتصادية على مخرجات العملية المحاسبية في مجالات: القياس، التسجيل، الإفصاح في القوائم المالية،... إلخ.

### I-3- عرض الدراسة الإحصائية (المجتمع و العينة، مراحل الإستبيان)

يتضمن هذا المحور وصفاً لمجتمع الدراسة و الإجراءات التي تم إستخدامها في تحديد العينة و حدود الدراسة و أهم المشاكل التي ظهرت عند إنجاز الدراسة الإحصائية بالإضافة إلى مراحل إعداد الإستبيان و هيكله.

### I-3-1- مجتمع الدراسة و نطاق حدودها و صعوباتها

#### I-3-1-1- هدف الدراسة الميدانية:

يتركز الهدف الرئيسي لهذا الجزء من الدراسة التطبيقية في القيام بتحليل الواقع العملي لطبيعة المحاسبة في قطاع البناء و الأشغال العمومية و ذلك بغرض معرفة مدى ملائمة التطبيقات المحاسبية التي جاء بها النظام المحاسبي المالي (SCF) مع الخصائص الاقتصادية لمؤسسات قطاع البناء و الأشغال العمومية في الجزائر، و ذلك من خلال الوقوف على تقييم واقع الممارسات المحاسبية من جهة، من جهة أخرى معرفة التحديات و الآفاق المنتظرة من النظام المحاسبي المالي (SCF) في هذا القطاع.

#### I-3-1-2- مجتمع و عينة الدراسة الميدانية:

تحدد مجتمع الدراسة في مجموع المؤسسات المنتمية لقطاع البناء و الأشغال العمومية، و الذي يضم أكثر من نشاط إقتصادي واحد: البناء، الطرق، السدود، الآبار، الأشغال الصناعية، الأشغال الميكانيكية، الأشغال الكهربائية، أشغال الصرف الصحي، الأشغال المرتبطة بالقطاع البحري كالموانئ، و الأنشطة الثانوية ممثلة في: تجارة الحديد، تجارة مواد البناء، صناعة الإسمنت، صناعة الألمنيوم و النحاس، صناعة مواد الرخام،... إلخ، فهذه الأنشطة المتميزة جذرياً من حيث طبيعتها الاقتصادية فرضت تحديات على مستوى العينة التي تم إختيارها بإستخدام نموذج العينة الطبقيّة المتساوية بناءً على طبيعة النشاط كميّار للتصنيف و ذلك وفق القانون التالي: حجم العينة/عدد الأنشطة الفرعية =  $15 = 2/30$  مفردة لكل من قطاعي البناء و الأشغال العمومية مع تقسيم قطاع الأشغال العمومية إلى ثلاثة أنشطة رئيسية، حيث يظهر الجدول التالي كيفية تكوين العينة:

1- يستخدم هذا المؤشر في مؤسسات البناء في تقدير العمق المتوصل إليه في حفر الأساسات و الذي على أساسه تحسب الكميات المستهلكة ضمن الملحق التفصيلي للأشغال المنجزة على عكس مؤسسات أشغال الطرق التي تستخدم النتائج الإختبارية من مخبر الأشغال العمومية في تحديد الكميات المستهلكة من الزفت على عكس مؤسسات أشغال الصرف الصحي التي تستخدم الحجم الساعي في تقدير الخدمات المقدمة إلى زبائنها و للمقارنة بين أثر إختلاف المشاريع الإنشائية و أثرها على العملية المحاسبية فيمكن الإطلاع على الملحق رقم (01): التوثيق المحاسبي المستندي للعمليات الاقتصادية (دورة الإيرادات و التحصيل) في مؤسسات قطاع البناء و الأشغال العمومية في إطار المحاسبة المالية (حالة مؤسسة BATISUD - وحدة ورقلة-).

الجدول رقم (2-02): كيفية تشكيل العينة

البيان	نوع النشاط	العدد الإجمالي	عدد المستجوبين	% من إجمالي العينة	المجموع التراكمي	
البناء	المؤسسات	5	12	0.2665	0.2665	
	م. المحاسبة	10	14	0.3111	<b>0.5776</b>	
	<b>المجموع الجزئي I:</b>		<b>15</b>	<b>26</b>	<b>0.5776</b>	<b>0.5776</b>
الأشغال العمومية	الطرق	2	2	0.0444	0.622	
	م. المحاسبة	3	4	0.0888	0.7108	
	<b>المجموع 1:</b>		<b>5</b>	<b>6</b>	<b>0.1332</b>	<b>0.7108</b>
	المؤسسات	2	4	0.0888	0.7996	
	م. المحاسبة	3	3	0.0666	0.8662	
	<b>المجموع 2:</b>		<b>5</b>	<b>7</b>	<b>0.1554</b>	<b>0.8662</b>
	المؤسسات	2	3	0.0666	0.9328	
	م. المحاسبة	3	3	0.0666	0.9994	
	<b>المجموع 3:</b>		<b>5</b>	<b>6</b>	<b>0.1332</b>	<b>0.9994</b>
	<b>المجموع الجزئي II:</b>		<b>15</b>	<b>19</b>	<b>0.4222</b>	<b>0.9998</b>
<b>المجموع الكلي: I + II</b>		<b>30</b>	<b>45</b>	<b>0.09998</b>	<b>% 100</b>	

المصدر: من إعداد الباحث

### I-3-1-3- حدود الدراسة الميدانية:

- و تمثلت حدود الدراسة في مجموعة الحدود التالية:

- (1)- الحدود المكانية: تم حصر نطاق الدراسة في ولايتي: ورقلة - الأغواط.
- (2)- الحدود الزمنية: يرتبط مضمون الدراسة الميدانية بالزمن الذي أجريت فيه و الذي يمتد على سنة 2014 م.
- (3)- الحدود الموضوعية: تهتم هذه الدراسة بالموضوع المرتبط أساساً بالمحاسبة و النظام المحاسبي المالي الجزائري (SCF) في قطاع البناء و الأشغال العمومية؛
- (4)- الحدود البشرية: و تتمثل في مجموع المحاسبين سواء الموظفين في شركات البناء و الأشغال العمومية أو مكاتب المحاسبة الخارجية الذين لهم علاقة مباشرة بمؤسسات القطاع.

### I-3-1-4- مشاكل الدراسة الميدانية:

لم تخلو الدراسة الميدانية من بعض المشاكل و القيود الشكلية و الموضوعية التي لم تؤثر على قابلية إستخدام البيانات المجمعة، و تمثل أهم هذه المشاكل في:

(1)- التجاوب السليبي لبعض أفراد العينة سواء من خلال رفض مالأ الإستمارة أو من خلال تقديم إجابات سريعة أو ضرورة تقديم طلب كتابي لإجراء عملية التوزيع للإستبيان في المؤسسة المعنية، حيث تراوحت فترة الإنتظار لقبول الطلب من ثلاثة (03) أيام إلى أسبوع؛

(2)- إنتشار أفراد العينة في مناطق بعيدة عن موقع الباحث و التي تطلبت الإنتقال الشخصي من مكان إلى آخر في فترات وجيزة؛

(3)- تماطل بعض أفراد العينة في إرجاع الإستمارات و الذي فرض العودة إلى مقر المؤسسة عدة مرات من أجل إسترجاع الإستمارة؛

(4)- عدم وجود المستوى الملائم من الناحية العلمية لعينة الدراسة الذي يكفل الإجابة السليمة على مضمون الإستمارة، و الذي قد يؤثر على توجهات الدراسة كالخبرة و حجم المعرفة التي يجوزها المستجوب عن النظام المحاسبي المالي (SCF) أو قطاع البناء و الأشغال العمومية و الذي يمكنه من التعامل مع الإستمارة بشكل مفيد، ذلك ما إستدعى المرور بالأفراد المحاسبين في المؤسسة الواحدة لأكثر من مرة لشرح أهداف و توجهات الدراسة؛

### I-3-2- مراحل إعداد الإستبيان و هيكله

لقد مر الإستبيان بالعديد من المراحل بدءاً من كيفية إعداده و تصميم قائمة الأسئلة التي خضعت لطبيعة المحاور الأساسية للإستبيان، و مروراً إلى طرق نشر و توزيع الإستمارات و طرق جمعها بعد الإجابة عليها من قبل عينة الدراسة، و أخيراً كإيفيات المعالجة الإحصائية من خلال تحديد البرامج الإحصائية المستخدمة في هذا الصدد (SPSS 20).

### I-3-2-1- صياغة الإستبيان و تحكيمه:

و قد تم مراعاة العناصر التالية في إنجاز هذه المرحلة:

(1)- ضرورة ربط الأسئلة بطبيعة الدراسة و الأهداف المراد الوصول إليها للإجابة على الإشكالية الرئيسية و ما يتبعها من الإشكاليات الفرعية للبحث من خلال قبول أو رفض الفرضيات؛

(2)- الوضوح في بناء و صياغة الأسئلة مع الإعتماد على الأسئلة المغلقة لخصر إجابات العينة و الأسئلة المفتوحة لتحصيل آراء و ملاحظات و مقترحات العينة بخصوص موضوع الدراسة؛

بعد الإنتهاء من صياغة الأسئلة خضع الإستبيان لعملية التحكيم من قبل أساتذة متخصصين سواء في العلوم الإقتصادية أو علوم التسيير في جامعتي ورقلة و الأغواط، و ذلك بغية التأكد من صدق أداة الدراسة من خلال سلامة بناء إستمارة الإستبيان و صياغة الأسئلة و كذلك بهدف تفادي الأخطاء التقنية و المنهجية التي قد تحول دون الوصول إلى الأهداف المقصودة، و من أهم المجالات التي تم تحكيمها:

(1)- طبيعة المحاور و مدى إشمالها لموضوع الدراسة؛

(2)- الصياغة السليمة للأسئلة و دقتها لملائمة قاعدة البيانات و المعالجة الإحصائية.

- و بناءً على التوصيات المقترحة من قبل الأساتذة المحكمين تم التعديل و التصحيح لصياغة الإستبيان بشكله نهائي.

### I-3-2-2- النشر و التجميع:

بعد إتمام الصياغة النهائية للإستبيان تم الإعتماد على الإتصال المباشر بمفردات العينة (التسليم باليد)، و ذلك من خلال التنقل الميداني إلى موقع المؤسسات قيد الدراسة مع محاولة إستخدام البريد الإلكتروني لإرسال الإستمارات لتلك المؤسسات مع الإستعانة ببعض الجهات و الزملاء في إتمام عملية التوزيع، و أما عن طرق تحصيل الإستمارات فقد إختلفت بإختلاف طرق النشر و من أهم طرق التحصيل المعتمدة نذكر:

(1)- الإسترجاع المباشر و في عين المكان؛

(2)- الإسترجاع عن طريق البريد الإلكتروني.

- و يمكن عرض نتائج هذه المرحلة فيما يخص عملية جمع العينة في الجدول التالي:

الجدول رقم (2-03): إحصائيات حول إستمارة الإستبيان

البيان	العدد	حسب الولاية		نسبة الإستجابة %		نسب إجمالية %
		ورقلة	الأغواط	ورقلة	الأغواط	
عدد الإستمارات الموزعة	80	50	30	62.50	37.50	100
عدد الإستمارات المسترجعة	49	32	17	65.31	34.69	61.25
عدد الإستمارات المفقودة	31	18	13	58.06	41.94	38.75
عدد الإستمارات الملغاة	04	01	03	0.25	0.75	05
عدد الإستمارات الملائمة	45	31	14	68.89	31.11	56.25

المصدر: من إعداد الباحث بناءً على عدد الإستمارات المرسل و المحصلة

### I-3-2-3- معالجة الإستبيان:

بعد فترة التجميع للعينة الإحصائية التي دامت لمدة شهرين (من 2015/02/01 م إلى 2015/03/31 م)، تمت في هذه المرحلة عمليات الفرز و التحليل للإجابات بإستخدام برنامج (EXEL 2007) لوضع قاعدة بيانات يمكن الإعتماد عليها في تحليل المعطيات من وجهة نظر إحصائية، حيث تم تخصيص الأعمدة لمختلف أنواع الأسئلة الرئيسية و الفرعية و التي عددها 33 سؤالاً إجمالاً و تخصيص الأسطر للإجابات المحصل عليها و التي وصل عددها إلى 45 إجابة، و بذلك تم تكوين قاعدة بيانات مكونة من 33 عموداً و 45 سطراً [45x33] أي بحجم 1485 معطية، هذه المعطيات تم تكميمها بإتباع أسلوب الترميز العددي (Quantification)، حيث تم تكميم المعطيات وفق الشكل التالي:

(1)- بالنسبة للولاية: فقد تم ترميز ولاية ورقلة بالرمز (01) و لولاية الأغواط بالرمز (02) ؛

(2)- في حالة الأنشطة: يرمز لنشاط البناء بالرمز (01) و لنشاط الطرق بالرمز (02) و الري بالرمز (03)، و... إلخ، و فيما يخص نوع رأس المال المؤسسة فيرمز للمؤسسة المملوكة من طرف الدولة بالرمز (01) و بالنسبة للمؤسسة المملوكة من قبل القطاع الخاص بالرمز (02) و المؤسسات المختلطة بالرمز (03) ؛

- (3)- و بالنسبة للخبرة و العمر: فيرمز للخبرة التي هي أقل من 5 سنوات بالرمز (01) و الخبرة الممتدة في الفترة [5-10] بالرمز (02) و الخبرة التي تفوق 10 سنوات بالرمز (03)، أما بالنسبة للعمر فقد تم ترميز للعمر الأقل من 25 سنة بالرمز (01) و العمر الممتد في الفترة [25-40] بالرمز (02) و العمر الذي يفوق 40 سنة بالرمز (03) ؛
- (4)- و في حالة وجود الخيارات: يرمز للخيار الأول بالعدد (01) و الخيار الثاني بالعدد (02)، و هكذا..... إلخ؛
- (5)- في حالة الأسئلة ذات الأجوبة تم إستخدام مقياس ليكرت الثلاثي (Likert Scale).

### I-3-2-4- هيكال الإستبيان و فرضياته:

- لقد شمل الإستبيان 32 سؤالاً موزعة على 06 أقسام أساسية تذكر حسب ترتيبها في الإستبيان على التوالي كما يلي:

#### المحور الأول: المعطيات و البيانات الأولية

و يرتبط هذا القسم بالخصائص الإقتصادية و المهنية لعينة الدراسة: ملكية رأس المال، نوع النشاط، نوع المحاسبة، الخبرة و... إلخ، و هذا بهدف معرفة تأثير هذه الخصائص على نوعية الأجوبة المحصل عليها من جهة و من جهة أخرى تأثيرها على إتجاه الدراسة، و قد إشتمل هذا المحور على ستة (06) أسئلة [01 - 06].

#### المحور الثاني: أثر الخصائص الإقتصادية لقطاع البناء و الأشغال العمومية على طبيعة المحاسبة

و يهدف هذا المحور إلى قياس مدى تأثير الخصائص الإقتصادية لقطاع البناء و الأشغال العمومية على طبيعة المحاسبة، و تضمن هذا المحور ثلاثة (03) أسئلة [07 - 09].

#### المحور الثالث: أثر تبني النظام المحاسبي المالي على نظم المعلومات المحاسبية لشركات البناء و الأشغال العمومية

و يتعلق هذا القسم بأهمية وجود نظام المعلومات المحاسبية في الحياة الإقتصادية لهذا النوع من المؤسسات، و التأثيرات التي أحدثتها تبني النظام المحاسبي المالي (SCF) على هذه النظم، و تضمن المحور سبع (07) أسئلة [10 - 16].

#### المحور الرابع: دور النظام المحاسبي المالي (SCF) في تحسين الممارسة المحاسبية في قطاع البناء و الأشغال العمومية

و يتناول هذا المحور دراسة تقييمية لمدى تطبيق النظام المحاسبي المالي (SCF) خلال خمس سنوات من الوجود و صعوبات الإنتقال التي واجهت هذه المؤسسات في إطار الإنتقال إلى التطبيق الكامل لهذا النظام، و تضمن المحور ثمانية (08) أسئلة [17 - 24].

#### المحور الخامس: قدرة مؤسسات القطاع على تطبيق المعالجات المقدمة من النظام المحاسبي المالي (SCF)

و يتناول هذا القسم جانب أساسي من الدراسة و هو مدى قدرة مؤسسات قطاع البناء و الأشغال العمومية على تطبيق المعالجات المقدمة من النظام المحاسبي المالي (SCF)، و ضم هذا المحور أربعة (04) أسئلة [25 - 28].

#### المحور السادس: المشاكل المحاسبية و الضريبية التي تعاني منها مؤسسات قطاع البناء و الأشغال العمومية

- و تضمن هذا المحور المشاكل المحاسبية و الضريبية لعقود الإنشاء في مؤسسات القطاع، و شمل المحور أربعة أسئلة [29 - 32].

و قد تم الإستناد في هذا التقسيم تبعاً لكيفية صياغة الفرضيات التي تم التوقع بإستيفائها لموضوع الدراسة و احتمال تطابقها مع توجهات أفراد العينة، حيث جاءت الفرضيات كما تم ذكرها في مقدمة البحث على النحو التالي:

الفرضية الأولى: خصائص العملية الاقتصادية لقطاع البناء و الأشغال العمومية لها تأثيراتها مباشرة على طبيعة العملية المحاسبية.

الفرضية الثانية: إكتسبت نظم المعلومات المحاسبية لشركات البناء و الأشغال العمومية العديد من الإيجابيات نتيجة الانتقال إلى النظام المحاسبي المالي (SCF).

الفرضية الثالثة: يساهم النظام المحاسبي المالي (SCF) في تحسين الممارسة المحاسبية في قطاع البناء و الأشغال العمومية.

الفرضية الرابعة: إن تعددية الطرق المحاسبية المعتمدة في المعالجة المحاسبية لعقود الإنشاء لها تأثيراتها الإيجابية على مؤسسات القطاع.

الفرضية الخامسة: هناك مجموعة من المشاكل ذات الطبيعة المحاسبية و الضريبية التي قد تعيق تطور المحاسبة في هذا القطاع.

## II- نتائج الدراسة الميدانية و مناقشة الفرضيات

بعد تكميم العينة الإحصائية تم إستخدام برنامج التحليل الإحصائي المعروف ب: (SPSS 20) لإستخلاص النتائج بإستخدام أساليب الإحصاء الوصفي كالمتوسط الحسابي و الإنحراف المعياري و الأشكال البيانية، حيث جاءت نتائج الدراسة كما يلي:

### II-1- تحليل نتائج الدراسة الميدانية

- يتضمن هذا المطلب ما توصل إليه البحث من نتائج و التي يتم التطرق إليها حسب المحاور الأساسية الواردة في الإستبيان.

#### II-1-1- تحليل الخصائص الاقتصادية و المهنية لعينة الدراسة

و يهدف هذا الجزء من التحليل إلى معرفة مميزات العينة الإحصائية من حيث: التوزيع الجغرافي، الملكية، نوع المحاسبة، الخبرة... إلخ و تأثيرها المباشر على أهداف الدراسة و توجهاتها، حيث يمكن دراسة تأثير العناصر السابقة حسب ما جاء في المحور الأول من الإستبيان وفق الترتيب التالي:

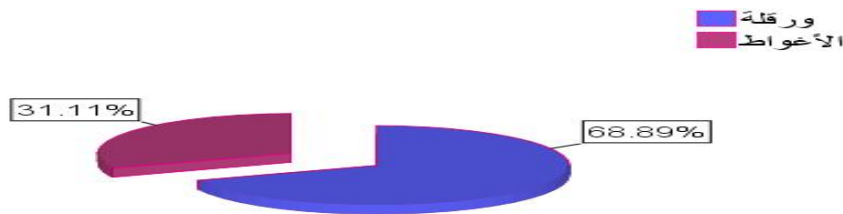
##### II-1-1-1- تحليل الخصائص الاقتصادية لعينة الدراسة

و يضم هذا التحليل ثلاثة عناصر أساسية هي: التوزيع الجغرافي للعينة الإحصائية، الملكية لرأس المال، نوع الأشغال الممارسة من قبل مؤسسات العينة.

###### II-1-1-1-1- التوزيع الجغرافي للعينة:

- و يمكن عرض هذا التوزيع وفق الشكل التالي:

الشكل رقم (2-03): توزيع العينة حسب المناطق الجغرافية



المصدر: من إعداد الباحث بناءً على مخرجات (SPSS 20)

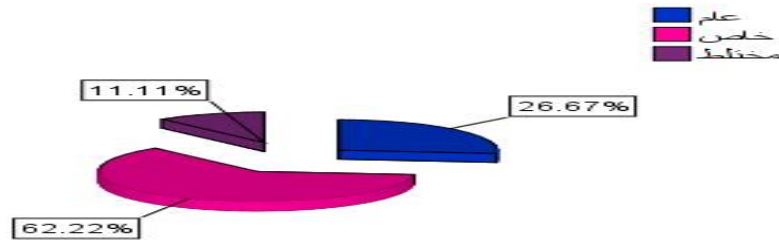


و من خلال الشكل رقم (2-03) فقد كانت مساهمة ولاية ورقلة بنسبة مهيمنة قدرت بـ: **68.89%** على حساب ولاية الأغواط التي ساهمت في تكوين العينة بنسبة تقدر بـ: **31.11%**، و يمكن تفسير هذا الاختلاف بالنظر إلى المكانة الإقتصادية التي تحوز عليها مدينة ورقلة في الإقتصاد الجزائري، بالإضافة إلى الفترة الزمنية التي تم قضاؤها في هذه المدينة عند تجميع عينة الدراسة.

#### II-1-1-1-2- توزيع العينة حسب ملكية رأس المال:

- و تتوزع العينة إحصائياً حسب معيار رأس المال كما يوضحه كل من الشكلين التاليين:

الشكل رقم (2-04): توزيع العينة حسب رأس المال



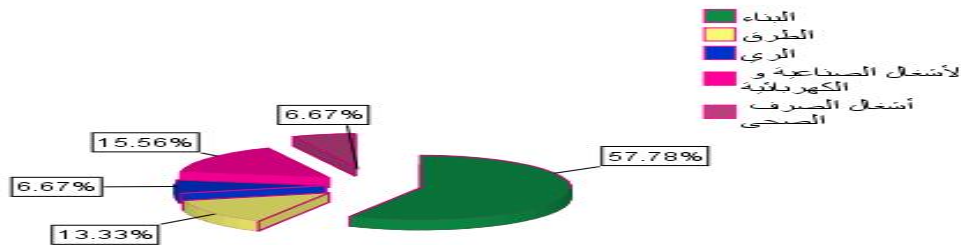
المصدر: من إعداد الباحث بناءً على مخرجات (SPSS 20)

و من خلال الشكل رقم (2-04) يلاحظ المساهمة الكبيرة للقطاع الخاص في تكوين العينة و هذا يمكن إرجاعه إلى هيمنة القطاع الخاص على قطاع البناء و الأشغال العمومية في الجزائر<sup>1</sup>، و حسب إحصائيات العينة فإن القطاع الخاص ساهم في تكوينها بنسبة **62.22%** (تحوز منها ولاية ورقلة على نسبة **92.86%** و الأغواط بـ: **0.072%**)، يليه القطاع العام بنسبة **26.67%** (ساهمت فيها ولاية الأغواط بنسبة **100%**) ثم المؤسسات القائمة على الشراكة بنسبة **11.11%** (ساهمت فيها ولاية ورقلة بـ: **100%**).

#### II-1-1-1-3- توزيع العينة حسب نوع الأشغال الممارسة:

و بالنسبة لنوع الأشغال الممارسة فقد كان لطريقة إختيار العينة الأثر البالغ على نوعية المؤسسات المتضمنة في تركيبة العينة من جهة و طبيعة المستجوبين من جهة أخرى، حيث يمكن توضيح أنواع الأشغال الممارسة من قبل عينة الدراسة فيما يلي:

الشكل رقم (2-05): توزيع العينة حسب الأنشطة الممارسة



المصدر: من إعداد الباحث بناءً على مخرجات (SPSS 20)

1- أنظر الفرع الأول من المطلب الأول من المبحث الأول من هذا الفصل.

و من خلال الشكل رقم (2-05) يلاحظ هيمنة نشاط البناء على عينة الدراسة بنسبة 57.78% (تحوز ولاية ورقلة من على ما يعادل 76.92% بينما تعود النسبة المتبقية لولاية الأغواط بـ: 23.08%)، يليه قطاع الأشغال الصناعية و الميكانيكية بنسبة 15.56% (ساهمت فيها ولاية الأغواط بنسبة 57.14% و 42.86% بالنسبة لولاية ورقلة)، ليحتل نشاط الطرق المرتبة الثالثة بنسبة 13.33% (تساهم فيها ولاية ورقلة بنسبة 83.33% و الأغواط بنسبة 16.67%)، ثم نشاط أشغال الصرف الصحي بنسبة 06.67% (موزعة على مدينتي ورقلة و الأغواط بالنسب 66.67% و 33.33% على التوالي)، و أخيراً نشاط الري بنسبة 06.67% موزعاً على الولايتين كما يلي: ورقلة بنسبة 33.33% و الأغواط بنسبة 66.67%.

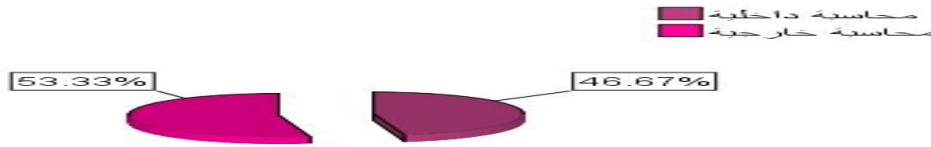
## II-1-1-2- تحليل الخصائص المهنية لعينة الدراسة

و يتضمن هذا التحليل دراسة خصائص العينة الإحصائية حسب العناصر: نوع المحاسبة الموجودة في مؤسسات القطاع، الخبرة المهنية، العمر، و يمكن توضيح ذلك كما يلي:

## II-1-2-1-1- توزيع العينة حسب نوع المحاسبة:

يهدف هذا العنصر إلى دراسة طبيعة العينة من حيث نوعية المحاسبة المستخدمة في تسجيل الأحداث الإقتصادية في مؤسسات القطاع، حيث تتوزع العينة إحصائياً حسب نوع المحاسبة كما يوضحه الشكل التالي:

الشكل رقم (2-06): توزيع العينة على أساس نوع المحاسبة



## المصدر: من إعداد الباحث بناءً على مخرجات (SPSS 20)

و من خلال الشكل رقم (2-06) يتضح أن 46.67% من عينة الدراسة يشتغلون ضمن وظائف إدارية في المصالح الإدارية في مؤسسات القطاع و 53.33% هم محاسبين مهنيين خارجيين، حيث يمكن توضيح توزيع كل من هؤلاء المحاسبين على أساس نوع الوظيفة أو الصفة المهنية في الجداول التالية:

## الجدول رقم (2-04): توزيع المحاسبين الداخليين حسب الوظائف الجدول رقم (2-05): توزيع المحاسبين الخارجيين حسب

المهنة المحاسبية

المهنة المحاسبية	التكرار	النسبة	المجموع التراكمي	الوظيفة	التكرار	النسبة	المجموع التراكمي
تقني محاسبة	2	0.083	0.083	رئيس قسم المحاسبة و المالية	5	0.238	0.238
خبير محاسب	3	0.125	0.208	رئيس قسم المحاسبة	7	0.333	0.571
محاسب معتمد	6	0.25	0.458	رئيس قسم المالية	2	0.095	0.666
محافظ حسابات	6	0.25	0.708	محاسب موظف	6	0.286	0.952
أخرى	7	0.292	100%	أخرى	1	0.048	100%

المصدر: من إعداد الباحث بناءً على مخرجات (SPSS 20) المصدر: من إعداد الباحث بناءً على مخرجات (SPSS 20)

و من خلال الجدول رقم (04-2) يتضح أن المحاسبين الداخليين يتوزعون أساساً على مصلحة المحاسبة و المالية كرؤساء لها بنسبة 23.80% و كرؤساء لأقسام المحاسبة بـ 33.33%، ثم كرؤساء لقسم المالية بنسبة 09.50%، ثم كمحاسبين موظفين في هذه المصلحة بنسبة 28.60%، ثم بقية الوظائف الأخرى كالمصلحة التجارية و مصلحة الإستغلال بنسبة 04.80%، و فيما يخص المحاسبة الخارجية فهي تتوزع أساساً حسب الجدول رقم (05-2) على فئة المحاسبين المعتمدين و محافظي الحسابات بنسبة 25.00% لكل منهما، ثم خبراء المحاسبة بـ 12.50%، ثم الحاصلين على شهادة تقني محاسبة بنسبة 08.30%، و الفئة الأخيرة المتمثلة في المحاسبين الحاصلين على شهادات علمية (ليسانس و ماستر) و يشتغلون كمحاسبين موظفين في هذه المكاتب أو كمتبرعين للحصول على هذه الشهادات المهنية بنسبة 29.20%.

## II-1-1-2- توزيع العينة حسب الخبرة و العمر:

- و يمكن توضيح خصائص العينة من حيث الخبرة و العمر من خلال الجداول التالية:

الجدول رقم (07-2): توزيع العينة حسب العمر

المجموع التراكمي	النسبة	التكرار	المهنة المحاسبية
0.089	0.089	04	أقل من 25 سنة
0.711	0.622	28	[40-25]
%100	0.289	13	أكثر من 40 سنة

الجدول رقم (06-2): توزيع العينة حسب الخبرة

المجموع التراكمي	النسبة	التكرار	الوظيفة
0.467	0.467	21	أقل من 5 سنوات
0.667	0.20	09	[10-5]
%100	0.333	15	أكثر من 10 سنوات

المصدر: من إعداد الباحث بناءً على مخرجات (SPSS 20) المصدر: من إعداد الباحث بناءً على مخرجات (SPSS 20)

و من خلال الجدول رقم (06-2) يتضح أن عينة الدراسة تم توزيعها على ثلاث فئات أساسية أولها الفئة التي لا تتجاوز خبرتها الخمس (05) سنوات بنسبة كبرى تقدر بـ: 46.70%، ثم الفئة الثانية التي تملك خبرة تتراوح ما بين 05 و 10 سنوات و التي بلغت نسبتها 20.00%، ثم الفئة الثالثة التي تملك أكثر من 10 سنوات من الخبرة في المجالات المحاسبية بنسبة 33.30%، و أما فيما يخص أعمار العينة الإحصائية فهي الأخرى تتوزع حسب الجدول رقم (07-2) على ثلاث فئات أساسية شكلت فيها الفئة الثانية و هي الفئة التي تتراوح فيها أعمار الأفراد ما بين 25 سنة و 40 سنة النسبة العظمى بـ: 62.20%، ثم الفئة الثالثة للأفراد الذين تفوق أعمارهم 40 سنة بنسبة 28.90%، ثم الفئة الأولى للأفراد الذين لا تفوق أعمارهم 25 سنة بنسبة 08.90%.

إن تحليل الخصائص الاقتصادية و المهنية لعينة الدراسة يعطي إنطباع أولي و إيجابي حول جودة النتائج التي يمكن الخروج منها من الدراسة فيما يتعلق بوجهة نظر العينة حول واقع التطبيق للنظام المحاسبي المالي في قطاع البناء و الأشغال العمومية في الجزائر.

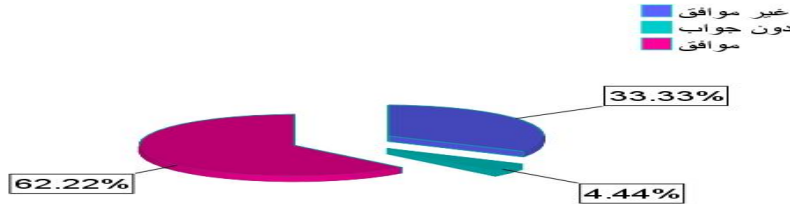
## II-1-1-2- أثر الخصائص الاقتصادية لقطاع البناء و الأشغال العمومية على طبيعة المحاسبة

بعد دراسة خصائص العينة الإحصائية تم في هذا الجزء البحث في نتائج المحور الثاني من الإستبيان، و الذي يذهب إلى دراسة أثر الطبيعة الاقتصادية لعقود الإنشاء على العملية المحاسبية في جميع جوانبها و مراحلها، و قد بلغت قيمة ثبات أداة الدراسة لهذا المحور بإستخدام مقياس الفا كرونباخ (Alpha Cornbach) إلى 0.52، حيث جاءت نتائجه كما يلي:

## II-1-2-1- ضرورة وجود معيار محاسبي خاص بعقود الإنشاء

و يرتبط هذا الجزء بالسؤال رقم (07) الذي يناقش ضرورة أو عدم ضرورة وجود معيار محاسبي خاص بالعقود و الصفقات التي تفوق مدة إنجازها الفترة المحاسبية، و قد توصلت الدراسة إلى النتيجة التالية ملخصة في الشكل التالي:

الشكل رقم (07-2): أهمية وجود معيار محاسبي خاص بعقود الإنشاء



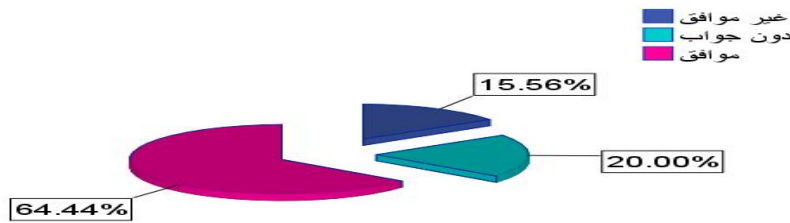
المصدر: من إعداد الباحث بناءً على مخرجات (SPSS 20)

و من خلال الشكل رقم (07-2) فإن 62.22% من عينة الدراسة ترى بضرورة وجود معيار محاسبي خاص بعقود الإنشاء، بينما 33.33% من العينة ترى بعدم ضرورة ذلك، أما نسبة 04.44% فقد امتنعت عن الإجابة.

## II-2-2-1- أثر الطبيعة الإقتصادية للقطاع على العملية المحاسبية في إختيار الطرق و السياسات المحاسبية

و يبحث هذا الجزء من خلال السؤال رقم (08) في تأثير الجوانب الإقتصادية لقطاع البناء و الأشغال العمومية على الخيارات المحاسبية فيما يخص الطرق و السياسات المحاسبية الواجب تطبيقها في هذا القطاع في مجالات القياس و العرض و الإفصاح المحاسبي سواء عن الأصول المادية أو المعنوية أو الأنشطة الإستغلالية، و قد توصلت نتائج هذا السؤال إلى الشكل التالي:

الشكل رقم (08-2): أثر الطبيعة الإقتصادية للقطاع البناء و الأشغال العمومية على الطرق و السياسات المحاسبية



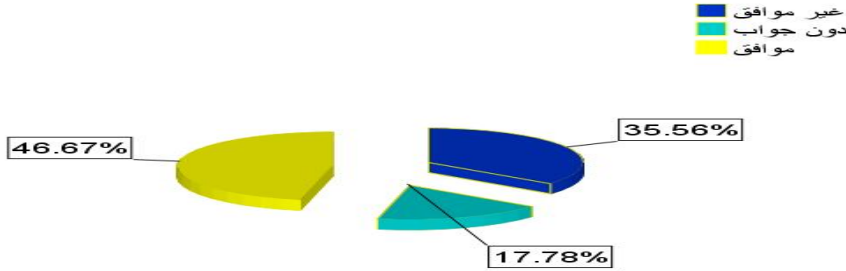
المصدر: من إعداد الباحث بناءً على مخرجات (SPSS 20)

و من خلال الشكل رقم (08-2) نلاحظ أن العينة توافق على أن الطبيعة الإقتصادية تفرض وجود طرق و سياسات خاصة بهذا القطاع في مجالات القياس و الإفصاح المحاسبي و ذلك بنسبة 64.44%، بينما 15.66% من العينة ترى بعدم وجود هذا التأثير، أما 20.00% من العينة فقد إلتجعت إلى عدم الإجابة على هذا السؤال.

### II-1-2-3- أثر الطبيعة الإقتصادية لقطاع البناء و الأشغال العمومية على التوثيق المحاسبي المستندي

و يناقش هذا الجزء من خلال السؤال رقم (09) تأثير الطبيعة الإقتصادية لهذا القطاع على شكل الوثائق المحاسبية التي تعتبر الأساس في تبرير التسجيلات المحاسبية، و يمكن تلخيص نتائج هذا السؤال في الشكل التالي:

الشكل رقم (09-2): أثر الطبيعة الإقتصادية لقطاع البناء و الأشغال العمومية على التوثيق المحاسبي المستندي



المصدر: من إعداد الباحث بناءً على مخرجات (SPSS 20)

و من خلال الشكل رقم (09-2) نستنتج عدم وجود إتجاه عام بين إجابات العينة، فبينما تؤكد 46.67% من العينة على أن الطبيعة الإقتصادية لهذا القطاع تؤثر على طبيعة التوثيق المحاسبي فإن 35.56% لا توافق على هذا الطرح و التي ترى بكفاية التوثيق المحاسبي الموجود حالياً في مختلف المؤسسات الإقتصادية، بينما 17.78% فضلت الإمتناع عن الإجابة، كما تمت محاولة تحليل أقسام هذا المحور باستخدام المتوسطات الحسابية و الإنحرافات المعيارية و التي تم التوصل من خلالها إلى النتائج التالية:

الجدول رقم (2-08): تحليل أجوبة المحور الأول باستخدام المتوسطات الحسابية و الإنحرافات المعيارية

الأسئلة	المتوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	مستوى الدلالة	الإتجاه العام
السؤال رقم (07)	02.289	0.944	0.000	محايد
السؤال رقم (08)	02.489	0.757	0.000	موافق
السؤال رقم (09)	02.111	0.910	0.000	محايد
المتوسط العام:	02.296	0.870	0.000	موافق

المصدر: من إعداد الباحث بناءً على مخرجات (SPSS 20)

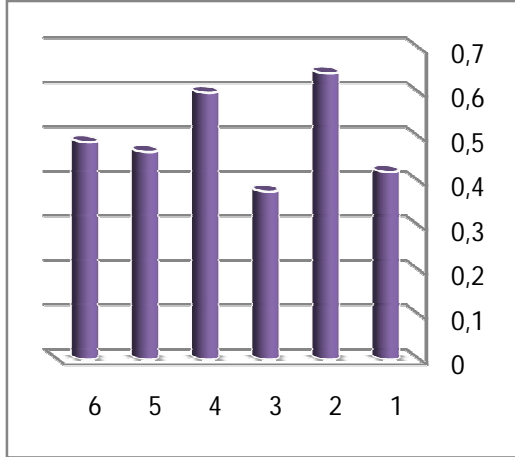
### II-1-3-1- أثر تبني النظام المحاسبي المالي على نظم المعلومات المحاسبية لشركات البناء و الأشغال العمومية

و يرتبط هذا المحور من الدراسة بأثر تبني النظام المحاسبي المالي الجزائري (SCF) على نظم المعلومات المحاسبية لمؤسسات قطاع البناء و الأشغال العمومية، و تضمن سبعة (07) أسئلة تناقش نتائجها حسب الترتيب الوارد في الإستبيان كما يلي:

#### II-1-3-1-1- أهمية نظام المعلومات المحاسبية لمؤسسات قطاع البناء و الأشغال العمومية

و يحاول هذا الجزء تحديد أهم الأهداف و الوظائف التي تعمل على تحقيقها نظم المعلومات المحاسبية في هذه المؤسسات (السؤال رقم (10))، حيث كانت إجابات العينة الإحصائية ملخصة كما في الجدول التالي:

الجدول رقم(2-09): توزيع الإختيارات حسب الأهمية النسبية الشكل رقم(2-10):أهمية نظم المعلومات المحاسبية في مؤسسات القطاع



الإختيار	البيان	التكرار	النسبة
01	تحديد عروض الأسعار في المناقصات و المزايدات	19	42.2
02	الرقابة على التكلفة و ترشيد الإنفاق	29	64.4
03	مراعاة الخصائص و المخاطر الإقتصادية للقطاع	17	37.8
04	الرقابة على الأصول الإنتاجية للشركة و إلتزامها المالية	27	60.0
05	تحقيق التكامل الإداري بين مختلف المصالح الإدارية في الشركة	21	46.7
06	تقديم حلول سريعة للمشاكل الآتية التي قد تواجه المشروع	22	48.9
07	أخرى	00	0.00

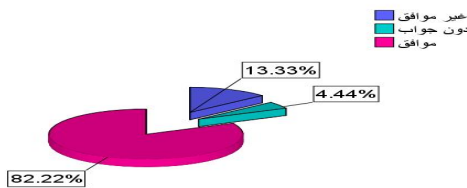
المصدر: من إعداد الباحث بناءً على (EXEL 2007) المصدر: من إعداد الباحث بناءً على (EXEL 2007)

و من خلال الجدول رقم (2-09) فإن عينة الدراسة تتجه إلى إعتبار الإختيار الثاني و هو الرقابة على التكلفة و ترشيد الإنفاق كأحد أهم الأهداف الرئيسية لإقامة نظم المعلومات المحاسبية في مؤسسات قطاع البناء و الأشغال العمومية و ذلك بنسبة **64.40%**، و قد جاء الإختيار الرابع في المرتبة الثانية بنسبة **60.00%**، ثم يليه كل من الإختيارين السادس و الخامس بنسب متقاربة **48.90%** و **46.70%** على التوالي، و ليحتل كل من الإختيار الأول و الثالث المراتب الأخيرة بنسب **42.20%** و **37.80%** على الترتيب، و يمكن إعادة صياغة نتائج الجدول رقم (2-09) في الشكل رقم (2-10).

### II-1-3-2- دراسة العلاقة بين حجم المؤسسة و وجود نظام المعلومات المحاسبية في مؤسسات القطاع

و يناقش هذا الجزء من خلال السؤال رقم (11) على حجم العلاقة الموجودة بين حجم المؤسسة المقاولاتية و وجود نظام المعلومات المحاسبية، و قد توصلت الدراسة في هذا الشأن إلى:

الجدول رقم (2-10): علاقة حجم المؤسسة بنظم المعلومات المحاسبية الشكل رقم (2-11): العلاقة بين حجم المؤسسة و نظم المعلومات المحاسبية

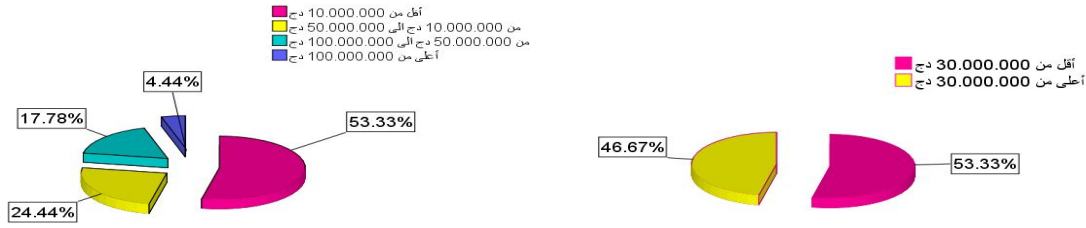


الأسئلة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	مستوى الدلالة	الإتجاه العام
السؤال رقم (11)	02.689	0.701	0.000	موافق

المصدر: من إعداد الباحث بناءً على مخرجات (SPSS 20) المصدر: من إعداد الباحث بناءً على مخرجات (SPSS 20)

و من خلال الجدول رقم (2-10) و الشكل رقم (2-11) فإن العينة ترى بنسبة **13.33%** بعدم وجود هذه العلاقة و **04.44%** من العينة إختارت عدم الإجابة على هذا السؤال، بينما وافقت بما نسبته **82.22%** من العينة على أن هناك علاقة بين حجم المؤسسة و وجود نظام المعلومات المحاسبية، هذه العلاقة التي تمت محاولة دراستها من خلال معياري رقم الأعمال و حجم رأس المال (السؤال رقم (12) و (13) على الترتيب)، و ذلك كما يلي:

الشكل رقم (2-12):دراسة العلاقة حسب معيار رقم الأعمال الشكل رقم (2-13): دراسة العلاقة حسب معيار رأس المال



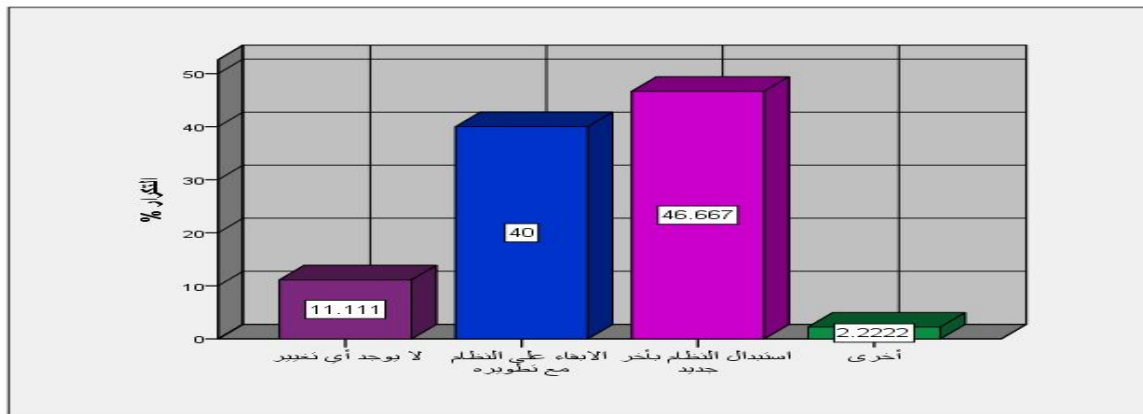
المصدر: من إعداد الباحث بناءً على مخرجات (SPSS 20) المصدر: من إعداد الباحث بناءً على مخرجات (SPSS 20)

و من خلال الشكل رقم (2-12) فإن العينة ترى حسب معيار رقم الأعمال و بنسبة 53.33% أن نظام المعلومات المحاسبية يجب أن يوجد في المؤسسات التي يقل رقم أعمالها عن 30.000.000 دج و التي تشتغل في قطاع البناء و الأشغال العمومية، بينما يذهب الجزء المتبقي من العينة و الذي نسبته 46.67% إلى أن نظام المعلومات المحاسبية يجب أن يوجد في المؤسسات التي يفوق رقم أعمالها 30.000.000 دج، و أما بالنسبة لمعيار رأس المال فقد عرف هذا الأخير تفاوتاً في اتجاهات آراء العينة حول حجم رأس المال الضروري الذي من خلاله يستلزم على المؤسسة المقاولاتية إقامة نظام للمعلومات المحاسبية، و حسب الشكل رقم (2-13) فإن 53.33% من العينة ترى أن نظام المعلومات المحاسبية يجب إقامته في المؤسسات التي يقل حجم رأس مالها على 10.000.000 دج، بينما ترى 24.44% من العينة أن هذا النظام يجب إقامته في المؤسسات المنتمية للفئة الثانية التي يتراوح رأس مالها ما بين [10.000.000 دج – 50.000.000 دج]، بينما ترفع 17.78% من العينة سقف رأس المال إلى الفئة الثالثة و هي الفئة التي يتداول رأس مالها في المجال [50.000.000 دج – 100.000.000 دج]، بينما تذهب النسبة المتبقية من العينة و التي نسبته 4.44% إلى إختيار الفئة الأخيرة و هي الفئة التي يتجاوز رأس مالها 100.000.000 دج.

### II-3-3-1- التغيرات في نظم المعلومات المحاسبية خلال الفترة الإنتقالية 2009 م – 2010 م

يهتم هذا الجزء بدراسة تأثير التغيرات التي أحدثتها التحول إلى النظام المحاسبي المالي (SCF) على نظم المعلومات المحاسبية في مؤسسات قطاع البناء و الأشغال العمومية، حيث يمكن تلخيص نتائج الدراسة لهذا العنصر في الشكل التالي:

الشكل رقم (2-14): أثر تبني النظام المحاسبي المالي على نظم المعلومات المحاسبية في مؤسسات قطاع البناء و الأشغال العمومية



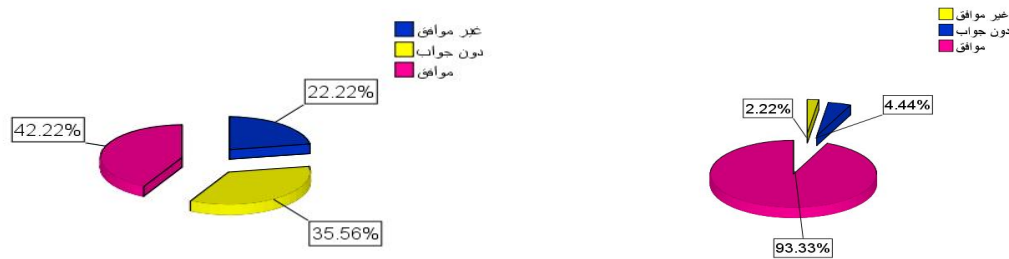
المصدر: من إعداد الباحث بناءً على مخرجات (SPSS 20)



و من خلال الشكل رقم (2-14) فإن 11.111% من العينة لم تتم بإجراء أي تغيير في نظمها المعلوماتية المحاسبية جراء الإنتقال إلى النظام المحاسبي المالي (SCF)، بينما قامت 40% من عينة الدراسة بإبقاء نظامها السابق مع إجراء تحسينات تشمل أساساً عمليات التحويل للحسابات، في حين قامت 46.667% من العينة باستبدال نظامها المعلوماتي المحاسبي بآخر جديد، و تبقى نسبة 02.22% من العينة و هي تخص المؤسسات المنتمية لقطاع البناء و الأشغال العمومية التي تم إنشائها في ظل النظام المحاسبي المالي (SCF) أي بعد سنة 2010 م.

#### II-1-3-4- آثار تبني النظام المحاسبي المالي على نظم المعلومات المحاسبية لمؤسسات القطاع

و يبحث هذا الجزء من خلال السؤالين رقم (15) و (16) في التدايعات التي أحدثتها الإنتقال إلى النظام المحاسبي المالي على نظم المعلومات المحاسبية خاصة على مستوى مخرجات العملية المحاسبية، أين تلخصت إجابات العينة الإحصائية في الأشكال التالية: الشكل رقم (2-15): الأثر على جودة المعلومات المحاسبية الشكل رقم (2-16): الأثر على تخفيض حجم التلاعبات في القطاع



المصدر: من إعداد الباحث بناءً على مخرجات (SPSS 20) المصدر: من إعداد الباحث بناءً على مخرجات (SPSS 20)

و من خلال الشكل رقم (2-15) فإن 93.33% من العينة تذهب إلى أن الإنتقال إلى هذا النظام قد حسن من مخرجات العملية المحاسبية من حيث جودة المعلومات المحاسبية و محتويات التقارير المالية، بينما 02.22% من العينة توافق على أن تبني النظام المحاسبي المالي (SCF) لم يحسن من جودة المعلومات المحاسبية، بينما تذهب 04.44% من العينة إلى عدم الإجابة، و أما فيما يخص التلاعبات التي قد تحدث في هذا القطاع فإن إجابات العينة إتسمت بعدم الإتفاق و هذا ما يوضحه الشكل رقم (2-16) حيث تذهب 42.22% من العينة إلى أن العملية المحاسبية في ظل النظام المحاسبي المالي (SCF) لها القدرة على مواجهة الإلتجاهات المنحرفة التي قد تحدث في القطاع، بينما ترى 22.22% من العينة أن النظام المحاسبي المالي (SCF) ليس له القدرة على الحد من حجم التلاعبات التي تحدث في هذا القطاع، بينما إتجهت نسبة معتبرة جداً من العينة بلغت 35.56% إلى عدم الخوض في هذا الإلتجاه من خلال عدم الإجابة على هذا السؤال، و يمكن إبراز توجهات العينة بشكل أوضح من خلال المتوسطات الحسابية و الإلتجاهات المعيارية الموضحة في الجدول التالي:

الجدول رقم (2-11): أهمية نظم المعلومات المحاسبية في مؤسسات قطاع البناء و الأشغال العمومية

الأسئلة	المتوسط الحسابي	الإلتجاه المعياري	مستوى الدلالة	الإلتجاه العام
السؤال رقم (15)	02.911	0.358	0.0000	موافق
السؤال رقم (16)	02.20	0.786	0.0000	محايد

المصدر: من إعداد الباحث بناءً على مخرجات (SPSS 20)



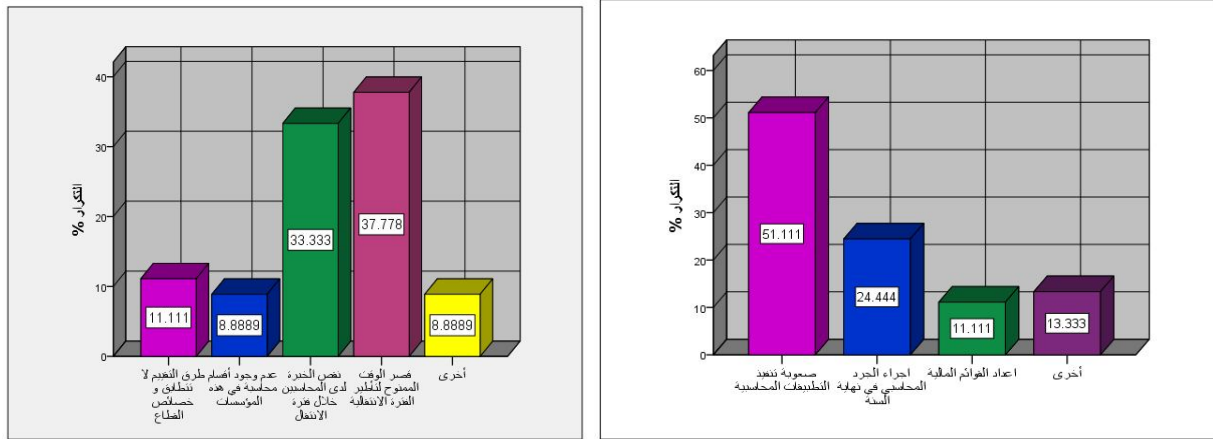
## II-1-4 دور النظام المحاسبي المالي (SCF) في تحسين الممارسة المحاسبية في قطاع البناء و الأشغال العمومية

و يهدف هذا المحور إلى دراسة دور النظام المحاسبي المالي (SCF) في تحسين الممارسة المحاسبية في قطاع البناء و الأشغال العمومية و التغييرات التي يمكن إحداثها سواء على مستوى القوائم المالية أو التطبيقات المحاسبية أو ضرورة إستحداث مخطط للحسابات، حيث تضمن هذا المحور ثمانية (08) أسئلة تظهر نتائجها كما يلي:

### II-1-4-1-1 المشاكل المحاسبية في ظل الفترة الإنتقالية و مدى إستمراريتها

و يناقش هذا الجزء أهم المشاكل المحاسبية التي رافقت تطبيق النظام المحاسبي المالي (SCF) خلال الفترة الإنتقالية (2010/2009 م) و مدى إستمرارها إلى الوقت الحالي، و يمكن تلخيص أهم النتائج لهذا الجزء كما يلي:

الشكل رقم (17-2): المشاكل المحاسبية في ظل الفترة الإنتقالية الشكل رقم (18-2): الأسباب الرئيسية للمشاكل المحاسبية



المصدر: من إعداد الباحث بناءً على مخرجات (SPSS 20) المصدر: من إعداد الباحث بناءً على مخرجات (SPSS 20)

و من خلال الشكل رقم (17-2) فقد تصدر الإختيار الأول قائمة المشاكل المحاسبية و المتمثل في صعوبة فهم التطبيقات المحاسبية التي جاءت مسيطرة للنظام المحاسبي المالي (SCF) خلال الفترة الإنتقالية حيث نال هذا الإختيار ما نسبته 51.111% من إجمالي العينة، ليأتي في المرتبة الثانية الإختيار الثاني المتمثل في صعوبة إجراء الجرد المحاسبي في نهاية 2010/2009 م بنسبة 24.444%، و ليأتي في المرتبة الثالثة الإختيار الرابع بنسبة 13.333% و المتمثل في جملة من المشاكل المقترحة من العينة، أهمها:

(1) - تغير طبيعة و أرقام الحسابات؛

(2) - إنشاء المؤسسات أثناء فترة الإنتقال.

و فيما يخص الإختيار الثالث فقد جاء في المرتبة الأخيرة بحصوله على نسبة 11.111% من تأييد العينة و هي النسبة الأضعف، و في البحث عن الأسباب الرئيسية لتلك المشاكل فقد أرجعتها العينة إلى جملة من الأسباب المقترحة ضمن قائمة الإستبيان، حيث جاءت موافقة العينة حسب الشكل رقم (18-2) على تلك الأسباب وفق الترتيب التالي: تصدر الإختيار الرابع و المتمثل في قصر الوقت الممنوح لتأطير العملية الإنتقالية المرتبة الأولى بنسبة 37.778%، ثم حلول الإختيار الثالث المتمثل في نقص الخبرة بالنظام المحاسبي المالي (SCF) في المرتبة الثانية بنسبة 33.333%، ثم الإختيار الأول بنسبة 11.111% و في الأخير كل من الإختيار الثاني و الخامس بنفس النسبة 08.889%.

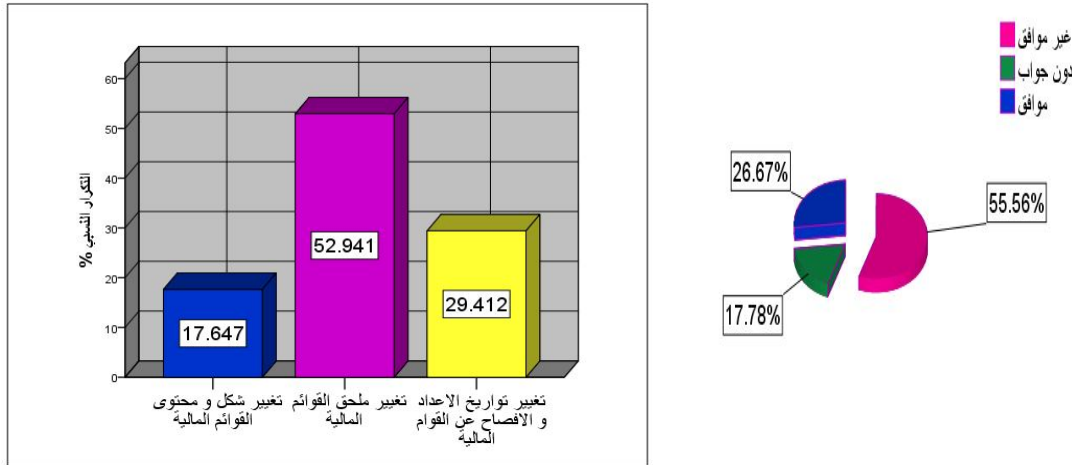
## II-1-4-2- درجة تناسب القوائم المالية مع خصائص القطاع و ضرورة إستحداث مخطط للحسابات لهذا القطاع

و يناقش هذا الجزء من خلال الأسئلة رقم (19) و (20) و (21) كل من تناسب القوائم المالية مع خصائص القطاع و أهمية وجود مخطط حسابات خاص بهذا القطاع، حيث جاءت النتائج كما يلي:

### II-1-2-4-1- درجة تناسب القوائم المالية مع خصائص القطاع:

يمكن تقديم إجابات العينة الإحصائية في الأشكال التالية:

الشكل رقم (2-19): درجة تناسب القوائم المالية مع متطلبات القطاع الشكل رقم (2-20): التغييرات المقترحة في القوائم المالية



المصدر: من إعداد الباحث بناءً على مخرجات (SPSS 20) المصدر: من إعداد الباحث بناءً على مخرجات (SPSS 20)

و من خلال الشكل رقم (2-19) نلاحظ أن العينة ترى بكفاية القوائم المالية التي جاء بها النظام المحاسبي المالي (SCF) لإحتواء طبيعة الإستغلال الإقتصادي لمؤسسات هذا القطاع و ذلك بنسبة 55.56%، بينما إتجهت 17.78% من العينة إلى عدم الإجابة، في حين وافقت 26.67% من العينة على ضرورة إجراء تغييرات في القوائم المالية، و هذا ما يؤكد كل من المتوسط الحسابي و الإنحراف المعياري كما يلي:

الجدول رقم (2-12): المتوسط الحسابي و الإنحراف المعياري لدرجة تناسب القوائم المالية مع خصائص القطاع

الأسئلة	المتوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	مستوى الدلالة	الإتجاه العام
السؤال رقم (19)	1.711	0.869	0.0000	محايد

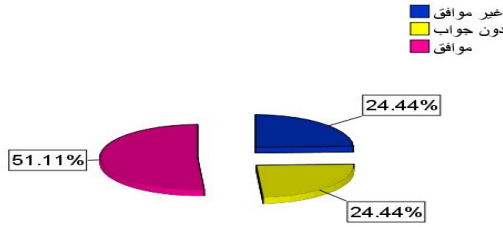
المصدر: من إعداد الباحث بناءً على مخرجات (SPSS 20)

و بالنسبة للتغييرات التي من الممكن إحداثها في القوائم المالية فقد جاءت حسب الإقتراحات الواردة في الإستبيان لتشمل كما في الشكل رقم (2-20) المجالات التالية: ضرورة تغيير ملحق القوائم المالية في المرتبة الأولى بنسبة 52.941%، يليه الإختيار الثالث المتمثل في تغيير تواريخ إصدار القوائم المالية بنسبة 29.412%، ثم في الأخير الإختيار الأول المتمثل في تغيير شكل و محتوى القوائم المالية بنسبة 17.647%.

## II-1-4-2-2- ضرورة إستحداث مخطط الحسابات خاص بالقطاع:

و تتلخص نتائج السؤال رقم (21) كما يلي:

الجدول رقم (2-13): أهمية وجود مخطط حسابات الشكل رقم (2-21): مدى أهمية وجود مخطط حسابات خاص بالقطاع



الأسئلة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	مستوى الدلالة	الاتجاه العام
السؤال رقم (21)	2.267	0.836	0.000	موافق

المصدر: من إعداد الباحث بناءً على مخرجات (SPSS 20) المصدر: من إعداد الباحث بناءً على مخرجات (SPSS 20)

فمن خلال الجدول رقم (2-13) والشكل رقم (2-21) فإن العينة تؤكد على أهمية وجود مخطط حسابات خاص بقطاع البناء و الأشغال العمومية و ذلك بنسبة 51.11% و بمتوسط حسابي بلغ 02.268 بدرجة موافق، في حين إنقسمت النسبة المتبقية ما بين الغير مؤيد لهذه الفكرة و عدم الإجابة عن السؤال و ذلك بنسبة 24.44% لكل منهما.

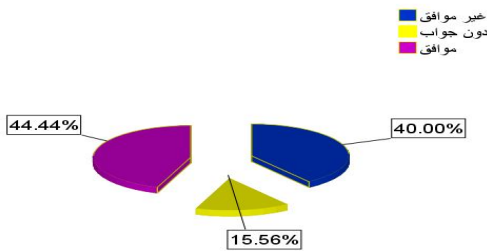
## II-1-4-3- تقييم الممارسة المحاسبية في قطاع البناء و الأشغال العمومية

و يحاول هذا الجزء من خلال الأسئلة رقم (22) و (23) و (24) محاولة معرفة واقع الممارسة المحاسبية في قطاع البناء و الأشغال العمومية، حيث جاءت النتائج وفق التحليل التالي:

### II-1-3-4-1- اختلاف الممارسة المحاسبية في المؤسسات العمومية و الخاصة التابعة لقطاع البناء و الأشغال العمومية:

و يحاول السؤال رقم (22) معرفة إذا ما كانت هناك اختلافات جوهرية بين المؤسسات العمومية و الخاصة في تطبيق النظام المحاسبي المالي (SCF)، حيث جاءت النتائج كما يلي:

الجدول رقم (2-14): اختلاف الممارسات المحاسبية بين مؤسسات القطاع الشكل رقم (2-22): اختلاف الممارسات المحاسبية بين مؤسسات القطاع



الأسئلة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	مستوى الدلالة	الاتجاه العام
السؤال رقم (22)	2.044	0.928	0.0000	محايد

المصدر: من إعداد الباحث بناءً على مخرجات (SPSS 20) المصدر: من إعداد الباحث بناءً على مخرجات (SPSS 20)

و من خلال الجدول رقم (2-14) و الشكل رقم (2-22) نلاحظ وجود توزيع تناسلي في العينة بحيث أن 44.44% من العينة توافق على وجود إختلافات في الممارسة المحاسبية بين المؤسسات العمومية و الخاصة في تطبيق النظام المحاسبي المالي (SCF) و التطبيقات الجديدة التي جاء بها، في حين تذهب 40.00% من العينة إلى إنعدام هذا الإختلاف، بينما فضلت النسبة المتبقية 15.56% عدم الإجابة.

#### II-1-3-2- درجة التطبيق للنظام المحاسبي المالي (SCF) في مؤسسات قطاع البناء و الأشغال العمومية:

و يهدف هذا الجزء إلى تحليل آراء العينة حول حجم التطبيق للنظام المحاسبي المالي (SCF) و الإستراتيجيات التي قد تعتمد لزيادة فعالية التطبيق لهذا النظام، حيث جاءت النتائج كما يلي:

الشكل رقم (2-23): درجة التطبيق للنظام المحاسبي المالي في القطاع الشكل رقم (2-24): الحلول المقترحة لزيادة فعالية التطبيق



المصدر: من إعداد الباحث بناءً على مخرجات (SPSS 20) المصدر: من إعداد الباحث بناءً على مخرجات (SPSS 20)

و من خلال الشكل رقم (2-23) فقد أجمعت العينة على أن مستوى التطبيق للنظام المحاسبي المالي (SCF) هو في درجة القبول و ذلك بنسبة 73.33% مع وجود نسبة 06.67% ترى أن التطبيق جيد لهذا النظام، في حين يذهب جزء من العينة إلى سلوك إتجاه آخر و هو ضعف التطبيق لهذا النظام و ذلك بنسبة 13.33%، بينما 06.67% من العينة إختارت عدم الإجابة، و فيما يخص الآليات و الإستراتيجيات التي قد تعتمد في زيادة فعالية التطبيق و المقترحة على العينة فإن هذه الأخيرة تذهب وفق الشكل (2-24) إلى: ضرورة إعتداد التكوين و التبرصات الدورية لمحاسبى الشركات و ذلك بنسبة 53.333%، ثم تشجيع المؤسسات على إنشاء أقسام المحاسبة ضمن الهياكل الإدارية و ذلك بنسبة 33.333%، ثم الإستراتيجية الأخيرة المتمثلة في ربط الهيئات المحاسبية المهنية (المصنف الوطني/العرفة الوطنية/المنظمة الوطنية) بوزارة القطاع في المرتبة الأخيرة بنسبة 13.333%.

#### II-1-5- قدرة مؤسسات القطاع على تطبيق المعالجات المقدمة من النظام المحاسبي المالي (SCF)

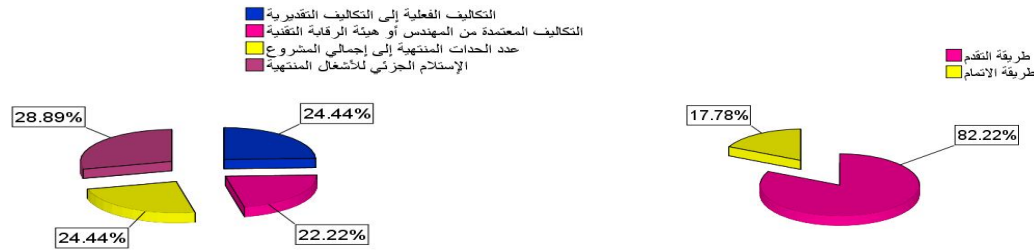
يبحث هذا المحور في الطرق المحاسبية المعتمدة من النظام المحاسبي المالي (SCF) في تبرير التسجيلات المحاسبية لإيرادات و أرباح العقود الإنشائية، و قد تضمن هذا المحور أربعة (04) أسئلة رئيسية جاءت نتائجها كما يلي:

## II-1-5-1- الطرق المعتمدة في محاسبة العقود طويلة الأجل في الجزائر و أدوات قياسها و مشاكل تطبيقها

و قد تضمنت الأسئلة رقم (25) و (26) و (27) حجم التطبيق و التفضيل للطرق المعتمدة في محاسبة العقود طويلة الأجل في النظام المحاسبي المالي (SCF) و وسائل قياسها و أهم المشاكل التي تعترض التطبيق الميداني لهذه الطرق، و قد جاءت نتائج العينة فيما يخص هذا الجزء كما يلي:

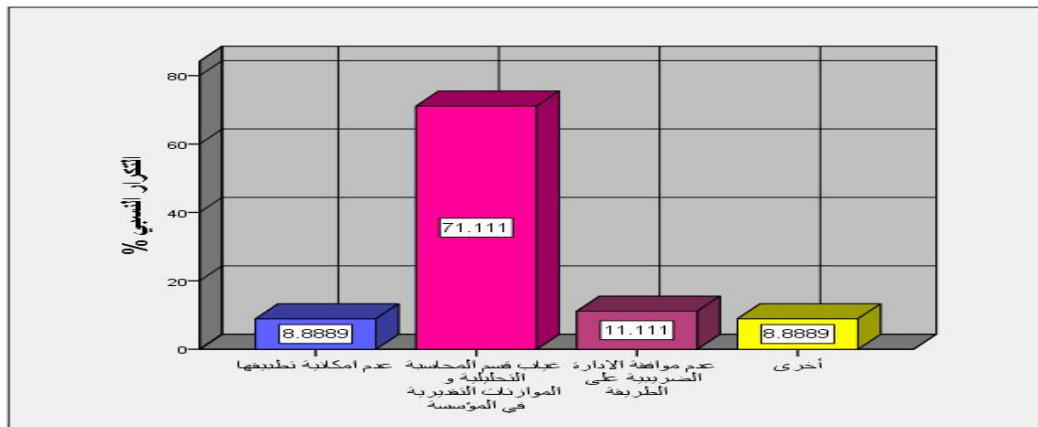
الشكل رقم (25-2): الطرق المعتمدة في محاسبة العقود طويلة الأجل الشكل رقم (26-2): الوسائل المعتمدة في تقدير نسب

الإنجاز



المصدر: من إعداد الباحث بناءً على مخرجات (SPSS 20) المصدر: من إعداد الباحث بناءً على مخرجات (SPSS 20) و من خلال الشكل رقم (25-2) فإن 82.22% من العينة تطبق طريقة التقدم و تفضل هذه الطريقة نظراً لما تمنحه من مزايا إقتصادية و مالية للمؤسسات المقاولاتية، بينما 17.78% من العينة ترى بأن تطبيق طريقة الإتمام أفضل من طريقة التقدم نظراً للحماية التي تقدمها للمؤسسة المقاولاتية من المخاطر الإقتصادية لهذا القطاع، و فيما يخص الوسائل و التقنيات المستخدمة في تقدير نسب و معدلات الإنجاز فقد عرفت العينة توزيعاً نسبياً و متوازناً بين تلك التقنيات، و حسب الشكل رقم (26-2) تأتي تقنية الإستلام الجزئي للأشغال على رأس الإختيارات بنسبة تقدر بـ: 28.89%، ثم تأتي كل من تقنية التكلفة الفعلية و الوحدات المنتهية إلى إجمالي المشروع في المرتبة الثانية بنسبة 24.44% لكل منهما، ثم في المرتبة الأخيرة طريقة التكاليف المعتمدة من المهندس التقني أو هيئة الرقابة التقنية و التي حصلت على نسبة 22.22%، و أما بخصوص المشاكل التي تعترض مؤسسات القطاع في تطبيق تلك التقنيات و الطرق المحاسبية فيمكن توضيحها من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم (27-2): مشاكل تطبيق الطرق المحاسبية المعتمدة في محاسبة العقود طويلة الأجل في الجزائر



المصدر: من إعداد الباحث بناءً على مخرجات (SPSS 20)

و من خلال الشكل السابق يتضح أن عينة الدراسة تجمع و بنسبة **71.111%** على أن من أهم أسباب عدم معالجة المشاكل ذات الطبيعة الإقتصادية بالشكل المناسب في مؤسسات القطاع هو بسبب غياب قسم خاص للمحاسبة التحليلية و للموازنات التقديرية، ثم جاء الإختيار الثالث المتمثل في عدم موافقة الإدارة الضريبية على الطريقة المحاسبية (خاصةً الإتمام) في المرتبة الثانية بنسبة **11.111%**، كما جاء كل من الإختيار الأول و الإختيار الرابع في الرتبة الأخيرة بنسب متدنية بلغت **08.889%** لكل منهما، حيث تضمن الإختيار الرابع مجموعة من المشاكل المقترحة من العينة يمكن ذكر أهمها في العناصر:

- (1) - كيفية الإعترا ف المحاسبي بالفواتير المرفوضة من صاحب المشروع في آخر السنة المالية و الفواتير التي لم يتم الموافقة عليها بعد؛
- (2) - الإدماج المحاسبي للمشاريع الإنشائية في المحاسبة المركزية للمؤسسة الأم في سبيل تحقيق أهداف ضريبية.

## II-1-5-2- قدرة المؤسسات الصغيرة على تطبيق الطرق المحاسبية المعتمدة في محاسبة العقود طويلة الأجل

و هو ما ناقشه السؤال رقم (28)، و يمكن توضيح نتائجه من خلال ما يأتي:

الجدول رقم (2-15): قدرة المؤسسات الصغيرة على تطبيق الطرق المحاسبية الشكل رقم (2-28): قدرة المؤسسات الصغيرة على تطبيق الطرق المحاسبية



**المصدر:** من إعداد الباحث بناءً على مخرجات (SPSS 20) المصدر: من إعداد الباحث بناءً على مخرجات (SPSS 20) المصدر: من إعداد الباحث بناءً على مخرجات (SPSS 20) و من خلال الجدول رقم (2-15) و الشكل رقم (2-28) نستنتج أن **57.78%** من العينة توافق على أن المؤسسات الصغيرة التي تشتغل في قطاع البناء و الأشغال العمومية في الجزائر لها القدرة على تطبيق الطرق المحاسبية المعتمدة من النظام المحاسبي المالي (SCF) في مجال العقود طويلة الأجل، بينما نسبة **15.56%** من العينة تعتقد أن المؤسسات الصغيرة لا تستطيع تبني هذه الطرق، و بينما فضلت **26.67%** من العينة عدم الإجابة.

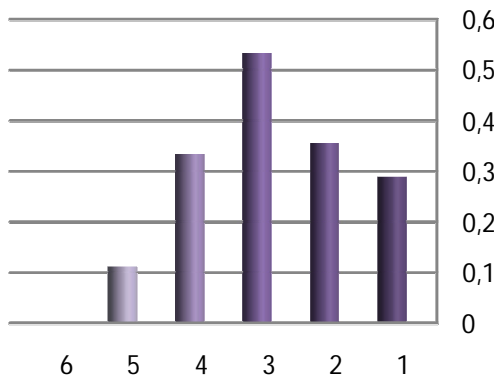
## II-1-6- المشاكل المحاسبية و الضريبية في مؤسسات قطاع البناء و الأشغال العمومية

و يناقش هذا المحور أهم القضايا ذات الطبيعة المحاسبية و الضريبية التي تواجه مؤسسات القطاع حالياً، حيث تضمن هذا المحور أربعة (04) أسئلة تمتد من السؤال رقم (29) إلى السؤال رقم (32)، أين توصلت الدراسة إلى النتائج التالية:

### II-1-6-1- المشاكل المحاسبية في مؤسسات قطاع البناء و الأشغال العمومية

و يبحث هذا الجزء في تحديد أهم المشاكل المحاسبية الموجودة حالياً في القطاع، هذه المشاكل التي تمت محاولة إقتراحها ضمن قائمة الإستبيان، أين جاءت إجابات العينة ملخصة كما يلي:

الجدول رقم (2-16): المشاكل المحاسبية في مؤسسات القطاع الشكل رقم (2-29): المشاكل المحاسبية في مؤسسات القطاع



الإختيار	البيان	التكرار	النسبة
01	صعوبة تطبيق طرق الإهلاك	13	28.88
02	إختيار طرق لتوزيع المصاريف غير المباشرة على المشاريع الإنشائية	16	35.55
03	تطبيق طرق التقييم وإعادة التقييم	24	53.33
04	إيجاد المعالجة المحاسبية المناسبة في حالة تأخر الإنجاز	15	33.33
05	تسجيل رقم الأعمال في حالة الأحكام القضائية	05	11.11
06	أخرى	00	00.00

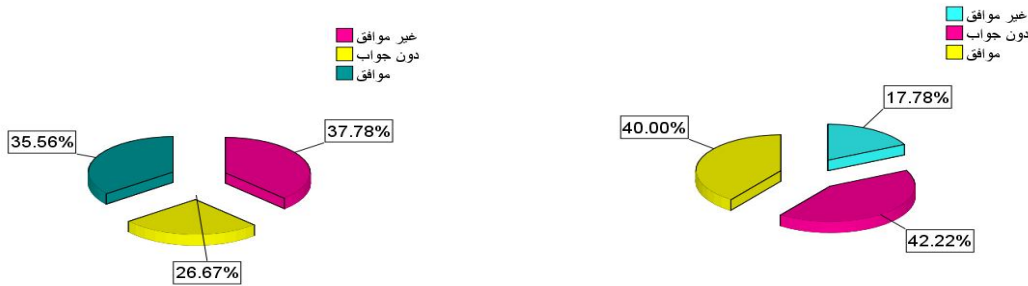
المصدر: من إعداد الباحث بناءً على (EXEL 2007) المصدر: من إعداد الباحث بناءً على (EXEL 2007)

و من خلال الجدول رقم (2-16) فإن العينة ترجح الإختيار الثالث المتمثل في صعوبة التطبيقات المحاسبية في مجال التقييم وإعادة التقييم كأحد أبرز المشاكل المحاسبية إلى غاية الآن بنسبة 53.33%، يليه الإختيار الثاني وهو صعوبة تحديد مفاتيح التوزيع للمصاريف غير المباشرة على المشاريع الإنشائية عند حساب تكلفة المشاريع وذلك بنسبة 35.55%، و حلول الإختيار الرابع في المرتبة الثالثة بنسبة 33.33%، ثم الإختيار الأول في المرتبة الرابعة بنسبة 28.88%، و في الأخير الإختيار الخامس بنسبة 11.11%، و يمكن تلخيص نتائج الجدول السابق في الشكل رقم (2-29).

## II-6-1-2- المشاكل الضريبية في مؤسسات قطاع البناء و الأشغال العمومية

و يتعلق هذا المحور بأهم المشاكل الجبائية في مؤسسات قطاع البناء و الأشغال العمومية و التي تناولتها كل من الأسئلة رقم (30) و (31) و (32)، حيث كانت إجابات العينة كما في الأشكال التالية:

الشكل رقم (2-30): أثر إختلاف المبادئ المحاسبية عن القواعد الضريبية الشكل رقم (2-31): قدرة موظفي الإدارة الضريبية على الإلمام بالقواعد المحاسبية



المصدر: من إعداد الباحث بناءً على مخرجات (SPSS 20) المصدر: من إعداد الباحث بناءً على مخرجات (SPSS 20)

و من خلال الشكل رقم (2-30) نلاحظ إتجاه العينة إلى عدم الإجابة على هذا السؤال و ذلك بنسبة 42.22% على الرغم من موافقة 40.00% من العينة على أن الفروقات ما بين المبادئ المحاسبية و القواعد الجبائية لها آثار إيجابية على مؤسسات



## الفصل الثالث: الدراسة التطبيقية لواقع المحاسبة في قطاع البناء و الأشغال العمومية

القطاع سواء كانت مؤقتة أو دائمة، كما أن 17.78% من العينة تؤكد على عدم وجود أية فروقات جوهرية ما بين المبادئ المحاسبية والقواعد الجبائية و التي من المستبعد أن يكون لها آثار إيجابية محتملة على مؤسسات قطاع البناء و الأشغال العمومية، و فيما يخص مدى توفر موظفي الإدارة الضريبية على الإلمام الكافي بالقواعد المحاسبية فيما يخص العقود طويلة الأجل فإن آراء العينة توزعت تناسيباً على احتمالات الإجابة، و هذا ما يوضحه الشكل رقم (2-31) ففي حين ترى نسبة 37.78% من العينة أن موظفي الإدارة الضريبية لا يتوفرون على أي إدراك لتوجهات المبادئ و المعايير المحاسبية في مجال العقود طويلة الأجل<sup>1</sup> فإن نسبة 35.56% من العينة ترى بأن هؤلاء الموظفين يتمتعون بالخبرة الكافية التي تمكنهم من التعامل الجيد مع مؤسسات القطاع في المجال المحاسبي، و أما نسبة 26.67% من العينة فقد إتجهت إلى عدم الإجابة، كما يمكن إستنتاج إتجاهات العينة فيما يخص هذه الأسئلة من خلال ما يوضحه الجدول التالي:

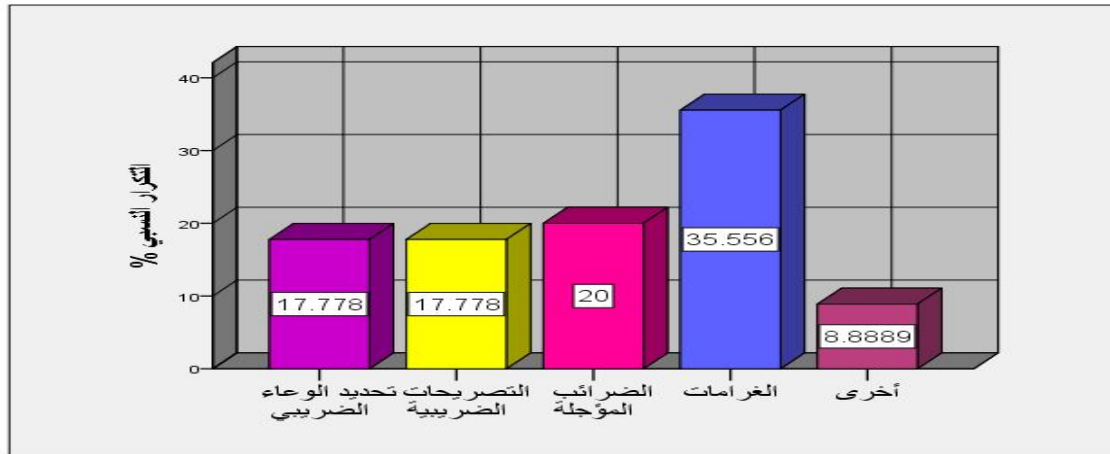
الجدول رقم (2-17): أثر إختلاف المبادئ المحاسبية عن القواعد الضريبية و إلمام موظفي الإدارة الضريبية بالقواعد المحاسبية

الأسئلة	المتوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	مستوى الدلالة	الإتجاه العام
السؤال رقم (30)	2.222	0.735	0.0000	محايد
السؤال رقم (31)	1.978	0.865	0.0000	محايد

المصدر: من إعداد الباحث بناءً على مخرجات (SPSS 20)

و فيما يتعلق بخصوص أهم المشاكل ذات التوجه الضريبي فيمكن تلخيص نتائجها في الشكل التالي:

الشكل رقم (2-32): المشاكل الضريبية في مؤسسات قطاع البناء و الأشغال العمومية



المصدر: من إعداد الباحث بناءً على مخرجات (SPSS 20)

1- و في هذا الجانب فقد كانت نتيجة المقابلة التي تم إجرائها في هذا الصدد مع موظف في مديرية الضرائب مفادها عدم توفر موظفي الإدارة الضريبية على الإلمام الكافي للأصول المحاسبية التي تحكم النظام المحاسبي المالي (SCF) بصفة عامة و الطرق المحاسبية التي تحكم العقود طويلة الأجل بصفة خاصة، كما أكدت المقابلة على النتيجة التالية: "إن علاقة الإدارة الضريبية بمؤسسات قطاع البناء و الأشغال العمومية لا ترتبط بنسب الإنجاز (تقنياً ترتبط نسب الإنجاز بين علاقة المقاول و الطرف القانوني الآخر و هو صاحب المشروع) على عكس عملية التحصيل التي تدخل في ضمنها الإدارة الضريبية (مالياً فإن التحصيل يظهر إستحقاق الإدارة الضريبية لديونها الضريبية (TAP-TVA))، و بالنسبة للضريبة على أرباح الشركات (IBS) أو الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG) فهي مرتبطة بموثوقية النتيجة و التي قد لا تتحقق خلال سنوات الإنجاز و هذا ما لم يأخذه الجانب الضريبي بعين الإعتبار، إلا أن الجانب الضريبي في هذا الإطار لا يتيح الكلام عن الإستحقاقات الضريبية الخاصة بمهدة الضريبة (IRG/IBS) ما دامت النتيجة لم تتحقق بعد، و هذا مع إمكانية إتاحة الفرصة لإسترجاع الخسائر الضريبية أو العجز الضريبي المحقق خلال السنوات السابقة للإنجاز، و بالتالي ما يمكن إستنتاجه هنا هو عدم وجود علاقة إرتباطية مباشرة ما بين نسب الإنجاز و الإستحقاقات الضريبية إلا من حيث تأثير نسبة الإنجاز على حجم المبالغ المالية المحصلة و التي تنشأ عنها أحقية تحصيل الديون و الإستحقاقات الضريبية"، نتائج المقابلة مع موظف بمصلحة التدقيق الجبائي، مديرية الضرائب، موضوع المقابلة: "العقود الإنشائية في الفكر الضريبي"، الأغواط، بتاريخ: 2015/04/26 م.



و من خلال الشكل رقم (2-32) يمكن ترتيب المشاكل الضريبية حسب الأهمية و من منظور العينة بالشكل التالي:

- (1) - الغرامات (و ذلك بنسبة 35.556 %) ؛
- (2) - عدم الإلمام بالضرائب المؤجلة (و ذلك بنسبة 20.00 %)؛
- (3) - كل من تحديد الوعاء الضريبي و التصريحات الضريبية (و ذلك بنسبة 17.778 %)؛
- (4) - مشاكل ضريبية أخرى تم إقتراحها من قبل العينة (و ذلك بنسبة 08.889 %) تمثلت في: صعوبة تنفيذ الرقابة الجبائية المستندة على مؤسسات القطاع، عمليات إسترجاع الرسم على القيمة المضافة، إرتباط الإلتزامات الضريبية بمستوى المحاسبة المركزية (الأم).

## II-1-7-1- إختبار الفرضيات

- يتم في الجزء من البحث دراسة صحة الفرضيات بإستخدام إختبارات العينة الأحادية (One Sample Test) كما يلي:

### II-1-7-1-1- شكل الإختبارات الإحصائية:

و يقدم الشكل الإحصائي للإختبارات كالتالي:

#### (1)- شكل الإختبار للفرضية الأولى:

- $H_0$ : خصائص العملية الصناعية لقطاع البناء و الأشغال العمومية ليس لها تأثيرات مباشرة على طبيعة و مضمون العملية المحاسبية  
 $H_1$ : خصائص العملية الصناعية لقطاع البناء و الأشغال العمومية لها تأثيرات مباشرة على طبيعة و مضمون العملية المحاسبية

#### (2)- شكل الإختبار للفرضية الثانية:

- $H_0$ : لم تكن نظم المعلومات المحاسبية لشركات البناء و الأشغال العمومية أي إيجابية نتيجة الإنتقال إلى النظام المحاسبي المالي.  
 $H_1$ : إكتسبت نظم المعلومات المحاسبية لشركات البناء و الأشغال العمومية العديد من الإيجابيات نتيجة الإنتقال إلى النظام المحاسبي المالي (SCF).

#### (3)- شكل الإختبار للفرضية الثالثة:

- $H_0$ : لم يساهم النظام المحاسبي المالي (SCF) في تحسين الممارسة المحاسبية في قطاع البناء و الأشغال العمومية في الجزائر.  
 $H_1$ : يساهم النظام المحاسبي المالي (SCF) في تحسين الممارسة المحاسبية في قطاع البناء و الأشغال العمومية في الجزائر.

#### (4)- شكل الإختبار للفرضية الرابعة:

- $H_0$ : إن تعددية الطرق المحاسبية المعتمدة في المعالجة المحاسبية لعقود الإنشاء ليس لها تأثيرات إيجابية على مؤسسات القطاع.  
 $H_1$ : إن تعددية الطرق المحاسبية المعتمدة في المعالجة المحاسبية لعقود الإنشاء لها تأثيرات إيجابية على مؤسسات القطاع.

(5)- شكل الإختبار للفرضية الخامسة:

$H_0$ : لا توجد أي صعوبات أو عوائق قد تواجه تطور المحاسبة في مؤسسات قطاع البناء و الأشغال العمومية في الجزائر.  
 $H_1$ : هناك مجموعة من المشاكل ذات الطبيعة المحاسبية و الضريبية التي قد تعيق تطور المحاسبة في قطاع البناء و الأشغال العمومية في الجزائر.

(6)- شكل الإختبار للفرضية الرئيسية:

$H_0$ : لا يساهم النظام المحاسبي المالي (SCF) بتبنيه للطرق المحاسبية المرتبطة بعقود الإنشاء في تحسين الممارسة المحاسبية و جودة الرقابة المحاسبية على العملية الإقتصادية في مؤسسات قطاع البناء و الأشغال العمومية الجزائرية.  
 $H_1$ : يساهم النظام المحاسبي المالي (SCF) إلى حد كبير في تحسين الممارسة المحاسبية و جودة الرقابة المحاسبية على العملية الإقتصادية في مؤسسات قطاع البناء و الأشغال العمومية الجزائرية كنتيجة لتبني الطرق المحاسبية المرتبطة بعقود الإنشاء.

II-1-7-2- نتائج الإختبارات الإحصائية للفرضيات بإستخدام برنامج (SPSS 20)

(1)- قانون القيمة الجدولية (T):

$$S_T (N-K-1) = 02.015$$

$$1-\alpha = 1-0.05 = 0.95$$

- و يعطى كالآتي:<sup>1</sup>

(2)- قانون إحصائية الإختبار (T<sub>C</sub>):

$$T = \frac{\bar{X} - \mu}{S \div \sqrt{N}}$$

- و هو كالآتي:

- حيث:  $\bar{X}$ : المتوسط الحسابي للمتغير محل الدراسة؛  $\mu$ : المتوسط الفرضي للمجتمع؛

S: الإنحراف المعياري للعينة؛ N: حجم العينة.

(3)- شرط الإختبار الإحصائي:

- و يكون شرط الإختبار لقبول أو نفي صحة الفرضيات بالشكل التالي:

شرط الإختبار: القيمة الإحصائية للإختبار (T<sub>C</sub>) أكبر تماماً من القيمة الجدولية (T) ← رفض الفرضية  $H_0$ .

- و بعبارة أخرى:

شرط الإختبار: (T<sub>C</sub>) ∉ [-02.015 - 02.015] ← قبول الفرضية البديلة  $H_1$ .

- كما يمكن للتحقق من النتيجة إستخدام مستوى الدلالة (P-VALUE) بالمقارنة مع  $\alpha$  معامل الخطأ ( $\alpha = 0.05$ ) كما يلي:

شرط الإختبار: مستوى الدلالة (P-VALUE) أكبر تماماً من معامل الخطأ  $\alpha$  ← قبول الفرضية  $H_0$ .

1- تم تقدير قيمة st الجدولة بإستخدام برنامج (Microsoft Office Excel 2007) بإستخدام الأمر (Loi.Student.Inverse) من الدالة fx

**(4)- القرار الإحصائي:**

- و تعطى نتائج الإختبارات الإحصائية ملخصة في الجدول التالي:<sup>1</sup>

**الجدول رقم (2-18): النتائج النهائية لإختبار الفرضيات باستخدام إختبارات العينة الأحادية (One Sample Test)**

القرار الإحصائي	معامل الخطأ	مستوى الدلالة	إحصائية الإختبار <b>T</b>		الفرضيات
			القيمة الجدولية لـ <b>T</b>	تقدير إحصائية الإختبار <b>T<sub>C</sub></b> <sup>2</sup>	
قبول الفرضية البديلة <b>H<sub>1</sub></b>	0.05	0.000	02.015	17.953	الفرضية رقم (01)
قبول الفرضية البديلة <b>H<sub>1</sub></b>				25.60	الفرضية رقم (02)
قبول الفرضية البديلة <b>H<sub>1</sub></b>				17.109	الفرضية رقم (03)
قبول الفرضية البديلة <b>H<sub>1</sub></b>				19.315	الفرضية رقم (04)
قبول الفرضية البديلة <b>H<sub>1</sub></b>				17.111	الفرضية رقم (05)
قبول الفرضية البديلة <b>H<sub>1</sub></b>	0.05	0.000	02.015	19.4176	الفرضية الأساسية للبحث

المصدر: من إعداد الباحث بناءً على مخرجات (SPSS 20)

**II-2- تحليل النتائج و مناقشة الفرضيات**

- و يتناول هذا المطلب تحليلاً لفرضيات الدراسة بمناقشة النتائج المحصلة، و ذلك وفق الترتيب التالي:

**II-2-1- نتائج إختبار الفرضية رقم (01)**

لقد كانت الفرضية رقم (01) تذهب إلى إفتراض أن: "خصائص العملية الإقتصادية لقطاع البناء و الأشغال العمومية لها تأثيراتها مباشرة على طبيعة و مضمون العملية المحاسبية"، و تحليل هذه الفرضية يؤدي بنا إلى البحث في أصل العلاقة التي تجمع ما بين العملية الإقتصادية و العملية المحاسبية، فالعملية الإقتصادية هي تلك الدورة التي تتضمن مجموعة من المراحل و النشاطات المتكاملة التي تؤدي في النهاية إلى توليد منافع إقتصادية لصالح الوحدة الإقتصادية، و أما العملية المحاسبية فهي مجموعة الإجراءات التي تهدف إلى التعبير عن حقيقة النشاطات الإقتصادية في شكل تقارير فترية، فالإجراءات المحاسبية تستند إلى مجموعة من القواعد و المبادئ ذات التأصيل النظري المستمد من التراكمات المعرفية التاريخية، و في هذا الإطار تؤكد العينة و بنسبة 64.44% و بمتوسط حسابي بلغ 02.489 و بإنحراف معيار ب: 0.757 و هو الأقل حسب الجدول رقم (2-12) على أن العملية الإقتصادية لقطاع البناء الأشغال العمومية لها تأثيراتها المباشرة على العملية المحاسبية و في إختيار التطبيقات المحاسبية في مجالات الطرق و السياسات المحاسبية الواجب تطبيقها على القطاع، إلا أنه بتحليل خصائص العملية الصناعية في هذا القطاع نجد أنها تشترك في تلك الخصائص مع أغلب المؤسسات الإقتصادية (الصناعية) في مختلف القطاعات الإقتصادية الأخرى، فما يميز العملية الصناعية في هذا القطاع هو:

(1)- إختلاف المنتج الصناعي نظراً لتنوع الأنشطة الإقتصادية المندرجة ضمن هذا القطاع، و التي تفرض تحديات على مستوى التطبيقات و النماذج المحاسبية (خاصةً نظم حساب التكلفة)؛

1- تم تكوين الجدول بالإعتماد على الملحق رقم (3-02) - الجزء الثاني.

2- تقدر إحصائية الإختبار **T<sub>C</sub>** لكل فرضية بناءً على المتوسط الحسابي لمجموع القيم **T** لأسئلة كل محور مقسوماً على عددها.

(2)- طول الفترة الزمنية و التي تنشأ عنها إختلاف الفترة الصناعية عن الفترة المحاسبية و هذا ما يتولد عنه مشاكل ذات طبيعة محاسبية محضة، أهمها إيجاد أسلوب محاسبي (المعالجة المحاسبية) ملائم يحكم كيفية الاعتراف بالمراحل الإنتاجية للعملية الصناعية (رقم الأعمال و النتيجة المحققة في القوائم المالية السنوية).

إلا أن هذه المميزات لا تفرض وجود تطبيقات محاسبية خاصة بمؤسسات القطاع دون غيرها من المؤسسات الصناعية أو المشابهة، و بالتالي صلاحية التطبيقات المحاسبية في مجالات القياس و الاعتراف و الإفصاح المحاسبي عن الأصول الإقتصادية المستخدمة في مختلف القطاعات الإقتصادية بما فيها هذا القطاع في المجالات: التثبيتات المادية و المعنوية، المخزونات، طرق الإهلاك، طرق إخراج المخزونات، الإيجار التمويلي، طرق التقييم... إلخ، إلا أن هذا لا يمنع من وجود معايير محاسبية خاصة بهذا القطاع و هو ما تنجته إليه العينة بالموافقة بنسبة 62.22%، و بمتوسط حسابي بلغ 02.289 و إنحراف معياري بلغ 0.944 حسب الجدول رقم (2-12).

و في الحديث عن التوثيق المحاسبي المعتمد في الدلالة على آثار العملية الصناعية فقد إتجهت العينة نحو الحياد (46.67% موافق، 35.56% غير موافق، 17.78% دون جواب) و بمتوسط حسابي بلغ 02.111 (محايد) و إنحراف معياري قدر بـ: 0.910، و بالتالي ما يمكن إستنتاجه هو كفاية التوثيق المحاسبي الموجود حالياً للوفاء بمتطلبات العملية الإقتصادية في قطاع البناء و الأشغال العمومية، كما أن هذا التوثيق لا يتميز أيضاً بأي مميزات خاصة و هذا ما أبرزه على الأقل التنقل الميداني للباحث في مؤسسات القطاع، فالتوثيق المحاسبي متماثل في مختلف مؤسسات الإقتصاد الجزائري سواء في قطاع المحروقات، القطاع التجاري، الفندقية، البناء... إلخ، إلا أن ما يمكن ذكره هنا أن التوثيق المحاسبي في المؤسسة الإقتصادية الجزائرية يتميز عموماً بالبيروقراطية و طول الإجراءات الإدارية و التي إنتقلت إليها نتيجة سياسة الخوصصة المتبناة مع مطلع التسعينات كنتيجة لملكية الدولة السابقة لها، و عند البحث في أصل هذا التوثيق نجد أن التوثيق المحاسبي في الجزائر مستمد بكامله من التوثيق المحاسبي الفرنسي و الذي ورثته الجزائر خلال الحقبة الإستعمارية، و من المعروف أن التوثيق الفرنسي يتميز بالقوة القانونية و الإدارية القائمة على التشريع، إلا أن هذا التوثيق لا يصلح في هذا النوع من المؤسسات الإقتصادية نتيجة تعدد المشاريع الإنشائية من جهة و التوزيع الجغرافي لتلك المشاريع من جهة أخرى.

و نتائج إختبار هذه الفرضية بإستخدام إختبارات العينة الأحادية (One Sample Test) تؤدي بنا إلى قبول هذه الفرضية و هي أن العملية الإقتصادية في قطاع البناء و الأشغال العمومية لها تأثيراتها المباشرة و غير المباشرة على العملية المحاسبية بدءاً من شكل التوثيق المحاسبي إلى طرق القياس و التقييم و التسجيل المحاسبي و المعالجة المحاسبية و شكل التقارير و القوائم المالية، إلا أنها لا تختلف عن باقي العمليات الصناعية الموجودة في أغلب القطاعات الإقتصادية الأخرى (ما عدى دورة المبيعات)، و هذا لا يمنع من وجود أو إصدار معايير محاسبية خاصة بهذا القطاع و بالقطاعات الإقتصادية المماثلة، و ما يدعم هذا القبول للفرضية هو التوجه الدولي الحالي نحو إلغاء المعيار المحاسبي الدولي رقم (11) و (18) و إعتتماد معيار التقرير و الإبلاغ المالي رقم 15 (IFRS 15) الخاص بالصفقات و العقود التي تفوق فيها عمليات الإنجاز الفترة المحاسبية.

## II-2-2- نتائج إختبار الفرضية رقم (02)

تذهب الفرضية رقم (02) في إفتراضها إلى: " إكتسبت نظم المعلومات المحاسبية لشركات البناء و الأشغال العمومية العديد من الإيجابيات نتيجة الإنتقال إلى النظام المحاسبي المالي (SCF)", و تنطلق هذه الفرضية من الأساس القائم على دور نظم المعلومات المحاسبية في الحياة الإقتصادية للمؤسسة في العصر الحديث، فوجود نظام المعلومات المحاسبية يحقق العديد من الأهداف في مختلف الشركات الإقتصادية، و إقامة نظم المعلومات المحاسبية في شركات البناء و الأشغال العمومية سيكسبها حتماً بعض الإيجابيات الإضافية خاصة على مستوى القدرة على إتمام المشروع خلال الفترة الزمنية الممنوحة للإنجاز، و هذا ما تؤكده العينة بأن الرقابة على التكلفة و تغطية إحتياجات التسيير الداخلي و الرقابة على الأصول الإنتاجية للشركة و إلتزاماتها المالية كأهداف رئيسية لإقامة نظام المعلومات المحاسبية في مؤسسات قطاع البناء و الأشغال العمومية.

إلا أن ما تم ملاحظته هو تمايز مؤسسات قطاع البناء و الأشغال العمومية فيما بينها من حيث الحجم و هذا ما يطرح إشكالية علاقة نظم المعلومات المحاسبية بحجم المؤسسة، فالعينة تؤكد بنسبة 82.22% على أهمية وجود نظام المعلومات المحاسبية مهما كان حجم المؤسسة (53% سواء لمعيار رقم الأعمال أو لمعيار حجم رأس المال) و بمتوسط حسابي قدر بـ: 02.689 بدرجة موافق و إنحراف معياري بـ: 0.701 و بالتالي تزداد أهمية إقامة نظم المعلومات المحاسبية بإزدياد حجم النشاط أو حجم رأس المال، و فيما يخص المؤسسات الإقتصادية الجزائرية التابعة لقطاع البناء و الأشغال العمومية فإن أكثر من 88.89% من العينة عرفت إما تحديثات في نظام المعلومات المحاسبية أو إستبدال كامل له بموجب الإنتقال إلى النظام المحاسبي المالي (SCF)، هذا التأثير الذي كان له دوراً إيجابياً في تطوير الممارسة المحاسبية داخل مؤسسات القطاع من جهة و تحسين علاقة هذه المؤسسات بالبيئة الخارجية من خلال مخرجات هذه النظم من جهة أخرى، إذن تبني النظام المحاسبي المالي (SCF) كان له دور إيجابي على هذه المؤسسات و أنظمتها المعلوماتية (93.33% من العينة توافق على أن النظام المحاسبي المالي (SCF) حسن من نوعية المعلومات من حيث الملائمة و الوقت) و هذا ما تؤكده قيم كل من المتوسط الحسابي الذي بلغ 02.911 و الإنحراف المعياري الذي وصل إلى 0.358، و إن دل هذا فإنما يدل على قوة الثقة في مخرجات النظام المحاسبي المالي (SCF) إذا ما أحسن إستخدامه.

و هذا ما يقود إلى الحديث عن واقع التلاعبات المالية داخل الإقتصاد الجزائري (و في هذا القطاع خصوصاً) في ظل النظام المحاسبي المالي (SCF) و ذلك بإعتبارها تشكل أحد أكبر الرهانات أمام هذا النظام، حيث إن إجابات العينة لم تعرف إستقراراً حول هذا الموضوع فـ 35.56% من العينة لم تجب على هذا الموضوع كما و قد بلغ المتوسط الحسابي قيمة 02.20 و إنحراف معياري بـ: 0.786 بدرجة الحياد، و هذا يشير إلى التحريف الذي قد يصيب مخرجات النظام المحاسبي المالي (SCF) حول حقيقة المراكز المالية و الإقتصادية لمؤسسات هذا القطاع، فالنظام المحاسبي المالي (SCF) لا يستطيع ضمان عدم وقوع أي تلاعبات في أي مؤسسة إذا كانت الإدارة العليا هي المتحكمة في مخرجات هذا النظام، كما أن التلاعب يرتبط بعدة عوامل أهمها: درجة مهارة و خبرة مقترف و منفذ التلاعب، التشعب (حجم تواتراً في المستويات الإدارية)، أدلة الإثبات، التكرار، حجم المبالغ المتلاعب بها، الأثر المادي للتلاعب على القوائم المالية... إلخ.

و نتائج إختبارات العينة الأحادية (One Sample Test) تؤكد لنا على ضرورة قبول هذه الفرضية و هو أن النظام المحاسبي المالي (SCF) قد حسن من فعالية نظم المعلومات المحاسبية داخل مؤسسات قطاع البناء و الأشغال العمومية في الجزائر إلا أنه لا يضمن عدم وقوع تحريفات في القوائم و التقارير المالية النهائية و الحتمية.

## II-2-3- نتائج إختبار الفرضية رقم (03)

و تنص هذه الفرضية على: "يساهم النظام المحاسبي المالي (SCF) في تحسين الممارسة المحاسبية في قطاع البناء و الأشغال العمومية"، و تقوم هذه الفرضية على خلفية محاولة تقييم واقع النظام المحاسبي المالي (SCF) في بيئة المحاسبة الجزائرية و في القطاع قيد الدراسة خاصة، فالمتتبع لمراحل تطبيق هذا النظام يجد أنها مرت بثلاث مراحل أساسية هي:

- المرحلة الأولى: فترة الإعداد، و التي إمتدت من سنة 2005 م إلى 2009 م؛

- المرحلة الثانية: فترة الإلزام، و التي تشمل أساساً سنة 2009 م/2010 م؛

- المرحلة الثالثة: فترة التطبيق الفعلي، و التي إنطلقت مع بداية سنة 2010 م.

و المهم من ذكر هذا الإطار التاريخي لتطبيق النظام المحاسبي المالي (SCF) هو المشاكل المحاسبية التي رافقت هذا التطبيق، فأغلب المؤسسات الجزائرية و حتى الكبرى منها عرفت صعوبات في عملية الإنتقال إلى هذا النظام، حيث أجمعت العينة و بنسبة 51.111% على أن صعوبة تنفيذ التطبيقات المحاسبية التي رافقت هذا النظام في مجالات: الإهلاك، طرق التقييم، الضرائب المؤجلة، تغيير أرقام الحسابات و طبيعتها... إلخ هي من أهم تلك الصعوبات، و في البحث عن الأسباب الرئيسية فقد أجمعت العينة على سببين رئيسيين في ظهور تلك المشاكل هما:

(1)- قصر الوقت الممنوح لتأطير العملية الإنتقالية (37.778% من العينة)؛

(2)- نقص الخبرة لدى المحاسبين بالنظام المحاسبي المالي (SCF) خلال الفترة الإنتقالية (33.333% من العينة).

إلا أن هذه الأسباب عرفت نوع من التراجع مع مرور السنوات و ذلك نتيجة التبرصات التي قامت بها أغلب المؤسسات الإقتصادية الجزائرية و منها مؤسسات قطاع البناء و الأشغال العمومية، و بالتالي بدأت هذه الأخيرة تتحكم أكثر في محتويات هذا النظام و علاقة مخرجاته بالبيئة الإقتصادية التي تعمل فيها هذه المؤسسات، حيث ترى عينة الدراسة بكفاية ما جاء به هذا النظام على مستوى القوائم المالية (بنسبة 55.56%) حيث بلغ المتوسط الحسابي: 01.711 مع إنحراف معياري وصل إلى 0.869، و هذا في ظل تفضيل العينة لوجود مخطط حسابات قطاعي خاص بقطاع البناء و الأشغال العمومية في الجزائر بنسبة 51.11% و بمتوسط حسابي بلغ 02.267 و إنحراف معياري قدرت قيمته بـ: 0.836 بدرجة موافق، و هذا على الرغم من الحرية التي منحها النظام المحاسبي المالي (SCF) للمؤسسات الإقتصادية الجزائرية في إستخدام الحسابات الفرعية حسب الإحتياجات الشخصية.

و في إطار محاولة دراسة الإختلافات في الممارسة المحاسبية بين المؤسسات العمومية و الخاصة في تطبيق النظام المحاسبي المالي (SCF)، فقد أسفر البحث في هذا المجال عن عدم وجود إتفاق عام بين أفراد العينة حول أهمية و مجالات و آثار و حقيقة تلك الإختلافات على الممارسة المحاسبية على الرغم من أن إلزامية تطبيق النظام المحاسبي المالي (SCF) تشمل مختلف المؤسسات الإقتصادية التي تعمل داخل الإقتصاد الجزائري ككل، فقد وصل المتوسط الحسابي للعينة في هذا الموضوع إلى 02.044 بدرجة محايد مع إنحراف معياري بـ: 0.928، كما و قد أجمعت العينة بنسبة 73.33% على أن الممارسة المحاسبية في ظل النظام المحاسبي المالي (SCF) في هذا القطاع هي في درجة المقبول و التي يمكن تحسينها من خلال إجراء المزيد من التبرصات و التكوينات (بنسبة 53.333%) و تشجيع المؤسسات على إنشاء أقسام المحاسبة ضمن الهياكل الإدارية (و ذلك بنسبة 33.333%)، و بالتالي ما يمكن إستنتاجه حول دور النظام المحاسبي المالي (SCF) في تحسين الممارسة المحاسبية في قطاع البناء و الأشغال العمومية يشمل:

أولاً: نوع المحاسبة التي تخضع لها نشاطات القطاع و هي المحاسبة المالية (العامة)، هذه المحاسبة التي لا تعد من قبيل المحاسبات المتخصصة كالمحاسبة الزراعية أو البنكية على الرغم من المحاولات السابقة لإعداد محاسبة قطاعية خاصة بهذا القطاع من خلال محاولة وضع مخطط حسابات قطاعي خاص بقطاع البناء و الأشغال العمومية في الجزائر منذ سنة 1988 م.

ثانياً: نتائج إختبارات العينة الأحادية (One Sample Test) لهذه الفرضية تؤدي بنا إلى خلاصة أن النظام المحاسبي المالي (SCF) قام بتحسين الممارسة المحاسبية في قطاع البناء و الأشغال العمومية، و زيادة فعالية التطبيق لهذا النظام هي رهينة التغيير في الثقافة المحاسبية الموجودة حالياً لدى أطراف المجتمع الإقتصادي و المالي الجزائري حول الفلسفة المحاسبية الحقيقية التي يقوم عليها هذا النظام و الدور الحقيقي له في الإقتصاد الجزائري، فصحة هذا النظام لا يتعلق فقط بصحة التطبيقات المحاسبية على أرض الواقع بل هو يرتبط أكثر بضرورة تغيير ذهنية الأفراد المسؤولين عن هذا النظام (المحاسبين)، الأمر الذي يضمن إمكانية تطوير الممارسة المحاسبية سواء داخل المؤسسات الإقتصادية أو في إطار المحاسبة الخارجية، و كما هو معلوم أن مصداقية مخرجات النظام المحاسبي هي من مصداقية الإقتصاد الوطني ككل، و التي تزيد من ثقة أطراف المجتمع الإقتصادي و المالي المحلي و الدولي حول حقيقة ما يجري داخل الإقتصاد الوطني و الذي ينعكس أثره على حجم التعاملات و العلاقات الإقتصادية و المالية، و بالتالي زيادة الترابط مع الإقتصاد الدولي و هذا ما تسعى إليه أكبر الإقتصاديات العالمية الحالية.

#### II-2-4- نتائج إختبار الفرضية رقم (04)

و تتجه هذه الفرضية إلى أن: "تعددية الطرق المحاسبية المعتمدة في المعالجة المحاسبية لعقود الإنشاء لها تأثيراتها الإيجابية على مؤسسات القطاع"، فالإشكال الرئيسي المرتبط بهذه الفرضية هو كيفية قياس و تسجيل الإيراد المرتبط بصنف العمليات المنتمية لقطاع البناء و الأشغال العمومية و هذا نتيجة لما تتميز به عقود الإنشاء من تعقيدات تقنية و قانونية و جبائية، إضافة إلى المشاكل المحاسبية المتمثلة في إختيار الطريقة المحاسبية التي تتماشى و المبادئ المحاسبية للتعبير عن المستوى الحقيقي للأعمال المنجزة في القوائم المالية.

لقد جاء النظام المحاسبي المالي (SCF) بطريقتين أساسيتين في محاسبة العقود طويلة الأجل و هما: طريقة التقدم و طريقة الإتمام، و عملية الإختيار بين الطريقتين ترتبط بمعيار أساسي هو حجم مصداقية الإنعكاس الذي تعكسه كل طريقة في الترجمة المحاسبية للعملية الإقتصادية بالإضافة إلى ما يمكن أن تدره الطريقة المختارة من مزايا على مؤسسات القطاع، فالتأصيل النظري لطريقة التقدم يؤكد على مراعاتها للمبادئ المحاسبية كمبدأ الإستحقاق و مبدأ مقابلة الإيرادات للتكاليف و مبدأ الفترة المحاسبية (إستقلالية الدورات) و مبدأ تحقق الإيراد، كما أنها تسمح بتحقيق شفافية المعلومات المحاسبية بالنظر إلى مقياس الأداء الإقتصادي و المالي المحقق من خلال إمكانية إجراء عمليات الحساب و المقارنة لبعض النسب المرتبطة بتحليل المردودية و الربحية (التحليل المالي) و إمكانية توزيع الأرباح خلال فترة الإنجاز.

و بالتالي فإن العينة تؤيد اعتماد طريقة التقدم كمعالجة محاسبية مرجعية لعقود الإنشاء و هذا بنسبة 82.22 % (و هو المعتمد في العديد من الدول مثل: بريطانيا، أستراليا، الصين،... إلخ)، و أما بالنسبة لطريقة الإتمام فهي تجتد نفسها في مؤسسات أشغال الخدمات خاصة و التي تعتمد على الإنتهاء الكامل من الأشغال لفوترة رقم أعمالها، حيث تتعدد التقنيات المستخدمة في تقدير نسب الإنجاز و التي تصدرها تقنية الإستلام الجزئي للأشغال (بنسبة 28.89 %) ثم كل من تقنية التكاليف الفعلية و عدد الوحدات المنتهية إلى إجمالي المشروع بنسبة 24.44 % لكل منهما، كما تؤكد العينة على إمكانية تطبيق هذه التقنيات و الطرق



المحاسبة في المؤسسات الصغيرة و هذا بنسبة **57.78%** و بمتوسط حسابي بلغت قيمته: **02.4222** بدرجة موافق و إنحراف معياري ب: **0.7534**، هذه الإمكانية قد تم ملاحظتها فعلاً عند إجراء المسح الميداني في مؤسسات القطاع.

و بالإضافة إلى ذلك فقد أسفر المسح الميداني على إستنتاج أساسي و هو وجود تماثل في المعالجات المحاسبية القائمة على طريقة التقدم في أغلب مؤسسات القطاع على إختلاف الأنشطة المنتمة لهذا القطاع، و بالتالي وجود معالجة محاسبية وحيدة تطبق في مؤسسات القطاع ميدانياً هي المعالجة المحاسبية وفق طريقة التقدم على الرغم من تعددية المعالجات المحاسبية التي أقرها النظام المحاسبي المالي (SCF)، و على ذلك فإن نتائج إختبارات العينة الأحادية (One Sample Test) يؤدي إلى إلزامية القبول بصحة الفرضية رقم (04) و هي أن تعددية الطرق المحاسبية لها تأثيراتها الإيجابية على مؤسسات القطاع مع تفضيل مؤسسات القطاع لطريقة محاسبية واحدة و هي طريقة التقدم، و التي تلقى قبولاً عاماً ليس فقط من القانون المحاسبي بل أيضاً من قبل: ق. الضريبي، ق. الصفقات العمومية و هذا ما لا تجده طريقة الإتمام، و هذا ما يؤدي إلى مجال آخر من البحوث و هو البحث في مكانة الطرق المحاسبية في القوانين الأخرى و أهمها قانون الصفقات العمومية، و بالتالي الحديث عن ضرورة تفعيل المعايير المحاسبية للقطاع العام (IPSAS 11) يفرض نفسه في الوقت الراهن كمتطلب أساسي للمساهمة في رفع أداء المؤسسات العمومية الإقتصادية العاملة في هذا القطاع و محاولة تحقيق الإلتقاء بين القطاعين العام و الخاص.

## II-2-5- نتائج إختبار الفرضية رقم (05)

تقوم هذه الفرضية على أن: "هناك مجموعة من المشاكل ذات الطبيعة المحاسبية و الضريبية التي قد تعيق تطور المحاسبة في هذا القطاع"، و تبحث هذه الفرضية في أهم المشاكل المحاسبية و الضريبية التي تعاني منها مؤسسات القطاع حالياً في ظل النظام المحاسبي المالي (SCF).

و بناءً على نتائج العينة لبعض المشاكل المقترحة فإن إجابات العينة الإحصائية تذهب إلى أن تطبيقات التقييم و طرق إعادة التقييم التي جاء بها النظام المحاسبي المالي (SCF) هي من أهم المشاكل المحاسبية الحالية حيث نال هذا المشكل نسبة **53.33%** من تأييد العينة، فأغلب المؤسسات في عينة الدراسة لا تطبق طرق التقييم و طرق الإهلاك وفق ما ينص عليه قانون النظام المحاسبي المالي (SCF) عند إعداد الحسابات الختامية بل هي تعتمد على ما ينص عليه القانون الضريبي، و هذا ما يطرح إشكالية التعارض ما بين القانون المحاسبي و القانون الضريبي حول أسس الإعتراف المحاسبي لأرباح العقود الإنشائية، و في هذا الإطار فإن إجابات العينة لم تكن ذات إتجاه واحد فيما يخص أثر الإختلافات ما بين الأسس المحاسبية و القواعد الضريبية على مؤسسات القطاع عند تحديد الإستحقاقات الضريبية (TAP/TVA/IRG/IBS)، حيث إن **42.22%** من العينة لم تقدم إجابتها بهذا الخصوص في مقابل موافقة **40.00%** من العينة على إيجابية هذه الإختلافات على القطاع و هذا ما يعكسه أيضاً كل من المتوسط الحسابي الذي بلغت قيمته **02.222** و الإنحراف المعياري ب: **0.735** بدرجة محايد إلا أن إعتداد القانون الضريبي على أساس التحصيل ليس له أي تأثيرات سلبية على الإعتراف المحاسبي للإستحقاقات الضريبية.

و أما ما يقال حول قدرة موظفي الإدارة الضريبية على الإلمام بالمبادئ المحاسبية المتعلقة بالطرق المحاسبية في محاسبة العقود طويلة الأجل، و هذا في محاولة لدراسة مدى إمكانية الإنتقال إلى تبني الطرق المحاسبية من قبل القانون الضريبي، فإن العينة توزعت توزيعاً تناسيبياً على إحتتمالات الإجابة كما يلي: **37.78%** غير موافق، **35.56%** موافق، **26.67%** عدم الإجابة، و هذا يعني أن الإجابة على هذه الأسئلة تتطلب ضرورة إجراء المزيد من الدراسات حول هذه المواضيع (دراسة حالة خاصة).



و فيما يخص المشاكل الضريبية التي تعاني منها مؤسسات القطاع فإن الغرامات تعد الهاجس الأكبر لمؤسسات القطاع خاصةً المقاولون الخواص ف 35.556% من العينة يؤكدون على الآثار السلبية التي تلحق بهم جراء التعرض الدوري للغرامات، و هذا يمكن تفسيره بغياب المصالح و الأقسام المحاسبية في هذه المؤسسات من جهة و غياب الثقافة المحاسبية لدى المقاولين الجزائريين الخواص من جهة أخرى، فمما تم ملاحظته أيضاً في هذا الخصوص إرتباط عمليات مسك الدفاتر المحاسبية لمواجهة الإلتزامات الضريبية فقط و هذا بهدف تفادي العقوبات أكثر من كونها أداة إقتصادية، إدارية و تسييرية، و ما يستدل به على ذلك هو الغياب التام للميزانيات المحاسبية و المالية لدى المقاولون الخواص مع إمكانية إصدارها أين يتم المرور مباشرة عند إعداد القوائم المالية إلى الميزانية الجبائية.

و بالإضافة إلى ما سبق فإن هناك بعض المشاكل الأخرى التي تعترى علاقة المحاسبة بالقطاع الضريبي بما يخص قطاع البناء و الأشغال العمومية و المتمثلة في عملية تكوين المؤونات للعقود المثقلة بالأعباء (ح/15 - العقود الخاسرة)، و التي تمثل أحد الجوانب التي لم يعالجها القانون الضريبي و التي تتطلب إصدار القوانين الضرورية لتحسين تسيير شركات هذا القطاع من وجهة نظر ضريبية، و كنتيجة نهائية لإختبار هذه الفرضية بناءً على نتائج إختبارات العينة الأحادية (One Sample Test) فإنه يتم الموافقة على الفرضية رقم (05) و هي وجود العديد من المشاكل المحاسبية و الضريبية في قطاع البناء و الأشغال العمومية و التي ترتبط فيها الحلول بمدى التوافق الحاصل بين القانون المحاسبي و القانون الضريبي.

خلاصة:

لقد توصل الجانب التطبيقي من خلال الدراسة الإستببانية إلى بعض النتائج التي يمكن ذكرها وفق الترتيب التالي:

(1)- إن العملية الإقتصادية للقطاع تأثر على العملية المحاسبية على عدة مستويات بدءاً من شكل التوثيق المحاسبي الملائم إلى طبيعة التسجيلات المحاسبية إلى طرق القياس و التقييم إلى أساليب العرض و الإفصاح عن آثار العملية الإقتصادية و النشاط الإقتصادي، فالعملية الصناعية في قطاع البناء و الأشغال العمومية تشترك في نفس الخصائص مع العمليات الصناعية في باقي القطاعات الإقتصادية الأخرى، إلا أن ما يميز العملية الصناعية في القطاع هو طول الفترة الإنشائية و التي تفوق الفترة المحاسبية المتعارف عليها (12 شهراً) و بالتالي التأثير على جميع النواحي المحاسبية السابقة؛

(2)- إن إدارة المشاريع الإنشائية من خلال إقامة نظم المعلومات المحاسبية في المؤسسة المقاولاتية يضمن تحقيق عدة أهداف أهمها إنجاز الأصل في الفترة الممنوحة و بالمعايير المطلوبة من خلال تقديم حلول سريعة للمشاكل الآنية التي قد تواجه المشروع، مع المحافظة على الأصول الإقتصادية (الإنتاجية) للمؤسسة و التسيير العقلاني لمواردها و تحديد إلتزاماتها و وضعياتها المالية، و بالتالي أهمية هذه النظم في هذه المؤسسات تزداد مع إزدياد حجم المؤسسة و تعدد المشاريع؛

(3)- إعتداد المؤسسات الجزائرية المنتمية لهذا القطاع على طريقة التقدم (82.22 % من العينة) مع إمكانيات تطبيقها في المؤسسات الصغيرة أين يتم إستخدام مجموعة من التقنيات في حساب نسب التقدم تنصدها: الإستلام الجزئي للأشغال، عدد الوحدات المنتهية إلى إجمالي المشروع، التكاليف الفعلية،... إلخ؛

(4)- إن أثر تبني النظام المحاسبي المالي (SCF) على نظم المعلومات المحاسبية في قطاع البناء و الأشغال العمومية إنعكس إيجاباً على مخرجات هذه النظم من حيث:

(1-4)- جودة المعلومات المحاسبية و المالية من حيث الوقت و الملائمة و بالتالي تحسين قرارات التسيير الداخلي و إدارة الموارد الإقتصادية؛

(2-4)- تخفيض حجم التلاعبات التي من الممكن أن تحدث في القطاع و بالتالي مصداقية المعلومات و الإحصائيات حول مكانة هذا القطاع داخل الإقتصاد الوطني، و بالتالي زيادة ثقة المجتمع المالي و الإقتصادي المحلي و الدولي في الإقتصاد الوطني.

(5)- كفاية القوائم المالية التي جاء بها النظام المحاسبي المالي (SCF) مع ضرورة إستحداث مخطط حسابات خاص بقطاع البناء و الأشغال العمومية في الجزائر؛

(6)- إن فعالية النظام المحاسبي المالي (SCF) ترتبط بدرجة التطبيق لهذا النظام على أرض الواقع، و تؤكد نتائج الدراسة الإحصائية على أن درجة التطبيق لهذا النظام هي درجة القبول و التي يمكن تحسينها من خلال إجراء المزيد من التبرصات و التكوينات الدورية لمحاسبي شركات البناء و الأشغال العمومية، و بالتالي يمكن إستنتاج وجود نوع من التناسق و الموازنة بين العملية المحاسبية و العملية الإقتصادية لقطاع البناء و الأشغال العمومية في الجزائر في ظل النظام المحاسبي المالي (SCF) على الرغم من تأثيرات المحاسبة السلوكية و هي المحاسبة القائمة على تدخل الأفراد في النتائج الحقيقية المحققة و المعترف بها من قبل مؤسسات القطاع إتجاه مختلف الأطراف الجبائية و الإقتصادية و المالية و الإجتماعية.

الخاتمة

يختلف محتوى العملية الصناعية من نشاط إقتصادي لآخر تبعاً للمنفعة الإقتصادية المراد تحقيقها من مزاوله النشاط الإقتصادي، و هذا الإختلاف يعود إلى مضمون العملية الإقتصادية و مراحلها الأساسية، هذه المراحل التي تنعكس على الفترة الزمنية الضرورية التي تتحقق فيها العملية الصناعية، و عموماً تنقسم فترات التصنيع في أي نشاط إقتصادي إلى فترات التصنيع قصيرة الأجل و فترات التصنيع طويلة الأجل، و من المنظور المحاسبي فإن عملية تحديد هذه الفترات يعتبر الأساس في التسجيل المحاسبي للدلالة على وقوع الحدث الإقتصادي، هذا التسجيل الذي يتأثر من جهة أخرى بمبدأ الفترة المحاسبية الذي يعتبر محدد من محددات التسجيل المحاسبي للأحداث الإقتصادية، و بالمقارنة يظهر وجه الإختلاف بين الفترة المحاسبية و فترة التصنيع، فعمليات التصنيع قصيرة الأجل لا تطرح أي مشكل محاسبي بإعتبار أن تاريخ الإنطلاق و الإنتهاء من العملية الصناعية يقع ضمن الفترة المحاسبية، على عكس ما تولده فترة التصنيع طويلة الأجل من إشكالات محاسبية لكيفية الإعتراض بالمستويات المتوصل إليها في الإنجاز في ظل إمتزاج الإيراد بالمخاطر الإقتصادية للعملية الصناعية بكاملها كأثر لطول فترة الإنشاء.

و قد أنتج البحث المحاسبي في هذا المجال عدداً من الطرق المحاسبية المستخدمة في التعبير عن الأداء الإقتصادي للأنشطة الإقتصادية التي تفوق فيها دورة التصنيع الفترة المحاسبية (12 شهراً)، فهذا النوع من العمليات يتداول بصفة مستمرة و واضحة في قطاع البناء و الأشغال العمومية، و تحاول هذه الدراسة إلقاء الضوء على واقع المحاسبة في المؤسسات الإقتصادية الجزائرية المنتمة لهذا القطاع في إطار عمليات التقييم للنظام المحاسبي المالي أين أسفرت الدراسة على عدد من النتائج يتم تناولها كما يلي:

- تضم المعالجة المحاسبية للعملية الإقتصادية الإنشائية جزئيين رئيسيين في مضمونها، جزء مرتبط بالجانب التقني إقتصادي و جزء مرتبط بالجانب المحاسبي الذي يعمل على ترجمة نتائج الجانب التقني في شكل معالجات محاسبية أين تتعدد أنواع التقنيات المستخدمة في إحتساب معدلات الإنجاز و التي تؤثر على شكل التوثيق المحاسبي المستدل عليه في تبرير التسجيل المحاسبي؛

- تساهم نظم المعلومات المحاسبية في الرفع من الكفاءة الإقتصادية و المحاسبية في إدارة المشاريع الإنشائية و تبنى النظام المحاسبي المالي (SCF) ساهم هو الآخر في تقرير المنفعة التي تعود على هذه المؤسسات على مستوى جودة القوائم و التقارير المالية إتجاه مختلف الأطراف الداخلية و الخارجية، مما يضمن تفاعل المؤسسة المقاولاتية مع بيئتها الخارجية بما يكفل تحقيق أهدافها و التي على رأسها الإستمرارية و الربحية؛

- يؤكد الجانب التطبيقي على تفضيل البيئة المحاسبية الجزائرية لطريقة التقدم على طريقة الإتمام في محاسبة العقود طويلة الأجل، و هذا التفضيل يعود مرجعه الأساسي للإلزامية القانونية بتطبيق هذه الطريقة أكثر من الإلزامية التي تفرضها الطبيعة الإقتصادية لنشاط البناء و الأشغال العمومية؛

- تؤكد الدراسة على وقوع تحسن فعلي في الممارسة المحاسبية في قطاع البناء و الأشغال العمومية كنتيجة للإنتقال إلى النظام المحاسبي المالي (SCF)، إلا أن هذا التحسن ليس له تأثير هام على الثقافة المحاسبية السائدة لدى المحاسبين الجزائريين، فالغالبية القصوى من المستجوبين يؤكدون على عدم تغير الثقافة المحاسبية التي كانت سائدة في ظل النظام المحاسبي السابق؛

- المقاولون الجزائريون يفتقرون للثقافة المحاسبية الأدنى التي تخولهم تفادي التعرض للغرامات الجبائية نتيجة عدم وجود محاسبة موثوقة، وبالتالي إستمرار النظرة الضيقة للمحاسبة القائمة على الخلفية الجبائية و الإلتزامات القانونية؛

## الختام

- و في محاولة لمقارنة نتائج الدراسة بالدراسات السابقة فقد تم التوصل إلى:
- إن الجهود الجزائرية المرتبطة بالإصلاح المحاسبي في مجال عقود الإنشاء تسيير بالتوافق مع الجهود الدولية و هذا يعتبر في صالح المؤسسة الجزائرية و الإقتصاد الجزائري بصفة عامة؛ و بهذا تتفق الجزائر مع كل من الدول: الولايات المتحدة الأمريكية، اليابان، كندا، فرنسا (دراسة **BENOIT LEBRUN**، 2007م، 2009م، 2010م، 2011م) و (دراسات **LAURENT BAILLY**، 2011م)،... إلخ في تبني كلا الطريقتين (التقدم/الإتمام) في محاسبة العقود طويلة الأجل؛
- تتفق الجزائر مع بعض الدول العربية كالسعودية (دراسة محمد بن حمد المغيولي، 2005م) و العراق (دراسة زيتو عولا أبو بكر، 2012م)، و تختلف مع بعض الدول كالمغرب ((دراسة عزيزي الخطابي، 2002م) و (دراسة منار فديريك، 2005م)) التي تعتمد على طريقة ثالثة في محاسبة العقود طويلة الأجل و المسماة بالربح الصافي الجزئي؛
- فيما يخص الدراسات الوطنية (دراسة فتيحة بكطاش، 2014م) و (دراسة حسين رحيم و زوينة بن فرج، 2014م) و التي تميزت بقلتها فقد تم التوصل إلى نفس النتائج و بالتالي لم تكن هناك إختلافات قد تذكر.

### التوصيات:

- إن الرهانات التي تواجه النظام المحاسبي المالي (SCF) في الجزائر حالياً هو جعل الإقتصاد الجزائري مساهماً للإقتصاد الدولي و لطبيعة التعاملات التي تحدث في التجارة الدولية لمختلف الأنشطة الإقتصادية و منها قطاع البناء و الأشغال العمومية، و يمكن الرفع من نسبة تحقيق أهداف النظام المحاسبي المالي (SCF) في هذا القطاع من خلال الإهتمام بما يلي:
- ضرورة إنشاء أقسام المحاسبة التحليلية و العامة في مؤسسات القطاع مع ضرورة تنظيم المزيد من الدورات التكوينية للمحاسبين و المقاولين الخواص في المجالات المحاسبية من خلال عقد الندوات و المؤتمرات المحاسبية لأجل التعريف بأهمية المحاسبة و النظام المحاسبي المالي (SCF) في هذا القطاع؛
- محاولة تفعيل منتدى المقاولين الجزائريين (الغرفة الوطنية للمقاولين) للتعريف بآثار عمليات التحايل و الغش في المشاريع الإنشائية على الإقتصاد الوطني، و بالتالي الإمكانية لإستخدام المحاسبة كآلية تفاعلية في علاقة الدولة بمؤسسات القطاع في إطار السياسة العامة لتطوير المؤسسات الإقتصادية الجزائرية؛
- إقتراح إقامة نظام المعلومات المحاسبية في المؤسسات الصغيرة التي يبلغ رأسمالها على الأقل 1.000.000 دج و قسم إداري لمصلحة المحاسبة في المؤسسات التي يفوق رأسمالها 10.000.000 دج بتوظيف محاسب لكل 10.000.000 دج من رأس المال؛
- ضرورة تغيير الثقافة المحاسبية، فتطور الممارسة المحاسبية في الجزائر ليس مرتبط بالتطور في التقنيات و التطبيقات المحاسبية فقط بل هو رهين التغيير الفكري في مستخدمي تلك التقنيات، و هذا يؤدي بنا إلى الحديث عن إعداد جيل جديد من المحاسبين الجزائريين الشباب الذين لهم القدرة على تنفيذ الإستراتيجيات الوطنية في ميدان المحاسبة على أرض الواقع بما يضمن تفعيل أحسن للنظام المحاسبي المالي الجزائري (SCF)، و هذا الكلام لا يصح إلا في ظل وجود سياسات و برامج تعليمية و تكوينية لها القدرة على متابعة التغيرات و المتطلبات في الحياة الإقتصادية الجزائرية، هذه السياسات التي يمكن إيجادها من خلال التوافق ما بين إستراتيجيات الجامعة الجزائرية و سياسات التكوين في المنظمات المهنية (وزارة المالية - المصنف الوطني - الغرفة الوطنية - المنظمة الوطنية) و هذا ما لا يوجد لحد الآن؛

## الخاتمة

- ضرورة التقارب ما بين المبادئ المحاسبية و القواعد الجبائية بإعتماد أساس واحد في إحتساب ضرائب الأرباح (IBS) التي تعد الهاجس الأكبر لمؤسساتنا التي تشتغل في قطاع البناء و الأشغال العمومية مع محاولة وضع بعض الإجراءات الجبائية التحفيزية في مجال التصريحات مع إيجاد طرق حديثة في تنفيذ الرقابة الجبائية على المؤسسات المقاولاتية التي تتماشى و خصائصها، و تنظيم الدورات التكوينية لموظفي الإدارة الجبائية بما يتوافق و النظام المحاسبي المالي (SCF)؛

- إمكانية تبني المعايير المحاسبية للقطاع العام (IPSAS 11) و التي تتفق مع ما ينص عليه النظام المحاسبي المالي (SCF) و بالتالي تحقيق التوافق بين الإطار القانوني (ق.الصفقات العمومية) و النظام المحاسبي المالي (SCF)، فهذا التحول يحقق تحول المحاسبة العمومية إلى محاسبة عمومية إقتصادية إلا أنه يطرح مشاكل أخرى على مستوى الهيئات العمومية خاصة مع نقص التأطير للموظفين العموميين الذين لا يتمتعون بالمعرفة الأولية حول أهداف و مجالات تطبيق المعايير المحاسبية للقطاع العام (IPSAS).

### آفاق الدراسة:

- يمكن إقتراح مجالات البحث التالية المرتبطة بموضوع الدراسة:
- آثار تطبيق نظم التكلفة الحديثة (ABC/ABM) على مخرجات النظام المحاسبي المالي (SCF) في مؤسسات قطاع البناء و الأشغال العمومية في الجزائر؛
- الحوكمة المحاسبية و دورها في تفعيل الممارسة المحاسبية في قطاع البناء و الأشغال العمومية في الجزائر (دراسة إستطلاعية لبعض ولايات الجنوب الجزائري)؛
- آثار تطبيق معايير محاسبة القطاع العام (IPSAS 11) على قطاع البناء و الأشغال العمومية في الجزائر.

المصادر

و

المراجع

المصادر و المراجع

أولاً: باللغة العربية

(1)- الكتب:

- 1- أحمد فرغلي حسن، "المحاسبة للإدارة و صنع القرار"، ط1، مركز تطوير الدراسات العليا و البحوث في العلوم الهندسية، القاهرة، مصر، 2007 م.
  - 2- بلعوسي أحمد التيجاني، "النظام المحاسبي المالي"، دار هومه، الجزائر، ط (02)، 2012 م.
  - 3- سليمان حسن عطية، "المحاسبة في شركات المقاولات"، ط1، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2004 م.
  - 4- عبد الرحمن عطية، المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي، ط1، الجزائر، 2011م.
  - 5- عمار بوضياف، "شرح تنظيم الصفقات العمومية"، ط 4، جسر للنشر و التوزيع، الجزائر، 2014 م.
  - 6- محمد سامي راضي، "محاسبة تكاليف العقود و المقاولات"، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2007 م.
  - 7- مسعود صديقي، محمد حسان بن مالك و علاء بوقفة، "المحاسبة المالية"، دار الهدى، عين ميله، الجزائر، 2014 م.
  - 8- نبيل صقر، "تنظيم الصفقات العمومية"، دار الهدى، عين ميله، الجزائر، ط 2010 م.
  - 9- هوام جمعة، المحاسبة المعمقة وفقاً للنظام المحاسبي المالي و المعايير المحاسبية الدولية 2010/2009IFRS/IAS، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، ط (02)، 2011/2010 م.
  - 10- وصفي عبد الفتاح أبو المكارم، "المحاسبة المالية المتوسطة"، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، مصر، 2000.
- (2)- القوانين و الجرائد الرسمية:
- 11- قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، 2011 م.
  - 12- قانون الرسوم على رقم الأعمال، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، 2011 م.
  - 13- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، "القرار المؤرخ في 26 يوليو 2008 المحدد لقواعد التقييم المحاسبي و محتوى الكشوف المالية و عرضها و كذا مدونة الحسابات و قواعد سيرها"، العدد (19)، 2009/03/25 م.
- (3)- المداخلات العلمية:
- 14- حسين رحيم و زينة بن فرج، "العقود طويلة الأجل بين الإتجاهات المحلية و تطبيق معايير المحاسبة الدولية"، دور معايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS/IPSAS) في تفعيل أداء المؤسسات و الحكومات، كلية العلوم الإقتصادية و علوم التسيير - جامعة ورقلة، -، 24 و 2014/11/25 م.



## قائمة المراجع

- 15- فتيحة بكطاش، "العقود طويلة الأجل وفق النظام المحاسبي المالي (الجوانب القانونية و الجبائية)"، دور معايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS/IPSAS) في تفعيل أداء المؤسسات و الحكومات، كلية العلوم الإقتصادية و علوم التسيير - جامعة ورقلة-، 24 و 2014/11/25 م.
- (4)- الرسائل و المذكرات العلمية:
- 16- خديجي أحمد، "نطاق المسؤولية العشرية - دراسة مقارنة -"، مذكرة ماجستير، كلية الحقوق و العلوم الإقتصادية، جامعة ورقلة، 2006م.
- 17- عمراوي فاطمة، "المسؤولية الجنائية لمشيدي البناء: مالك البناء، المهندس المعماري (المصمم و المشرف على التنفيذ) و المقاول"، مذكرة ماجستير، كلية الحقوق، جامعة الجزائر، 2001/2000 م.
- 18- مدوري زايد، "مسؤولية المقاول و المهندس المعماري في القانون الجزائري"، مذكرة ماجستير، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة تيزي وزو، بدون تاريخ.
- 19- مشري حسناء، " دور و أهمية القوائم المالية في إتخاذ القرارات"، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الإقتصادية و علوم التسيير، جامعة سطيف، 2008/2007 م.
- 20- مهاوة أمال، "إمكانية تحيين النظام المحاسبي المالي وفق المعيار الدولي للتقارير المالية للمؤسسات الصغيرة و المتوسطة (IFRS FOR SMES)"، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الإقتصادية و علوم التسيير، جامعة ورقلة، 2010 م.
- (5)- المجالات العلمية و المهنية:
- 21- بدون كاتب، "معيار المحاسبة الدولي رقم (11)"، مجلة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، العدد 05، نيسان 2002
- 22- إبراهيم شاشو، "عقد المقاول في الفقه الإسلامي"، مجلة جامعة دمشق للعلوم الإقتصادية و القانونية، العدد 02، 2010 م.
- 23- سالم سعيد باعجاجة، "تعثر المشاريع الحكومية"، مجلة المحاسبة، العدد 55، 2013 م.
- 24- محمد بن حمد المغولي، "معيار مقترح للمعالجة المحاسبية لإيرادات و تكاليف عقود الإنشاءات طويلة الأجل في المملكة العربية السعودية"، مجلة جامعة الملك سعود، العدد 18، الرياض 2005 م.
- 25- نبيل بوفليح، "دراسة تقييمية لسياسة الإنعاش الإقتصادي المطبقة في الجزائر في الفترة 2000-2010"، مجلة أبحاث إقتصادية و إدارية، العدد 12، ديسمبر 2012 م.
- (6)- المقابلات:
- 26- مقابلة مع موظف بمصلحة التمتير، مؤسسة البناء للجنوب و الجنوب الكبير (BATISUD)، مواضيع المقابلة: "دورة المبيعات في مؤسسات قطاع البناء و الأشغال العمومية"، ورقلة، بتاريخ: 2015/02/25 م.
- 27- مقابلة مع موظف بمصلحة التدقيق الجبائي، مديرية الضرائب، موضوع المقابلة: "العقود الإنشائية في الفكر الضريبي"، الأغواط، بتاريخ: 2015/04/26 م.

(7) - مواقع الإنترنت:

28- حيدر علوان كاظم الشمري، "دور المعلومات المحاسبية في صنع قرارات تسعير عقود المقاولات"، الموقع:

<http://iefpedia.com/arab/wpcontent/uploads/2010/03/%D8%AF%D9%88%D8%B1%D8%A7%D9%84%D9%85%D8%B9%D9%84%D9%88%D9%85%D8%A7%D8%AA%D9%81%D9%8A%D8%B5%D9%86%D8%B9%D9%82%D8%B1%D8%A7%D8%B1%D8%A7%D8%AA%D8%AA%D8%B3%D8%B9%D9%8A%D8%B1%D8%B9%D9%82%D9%88%D8%AF%D8%A7%D9%84%D9%85%D9%82%D8%A7%D9%88%D9%84%D8%A7%D8%AA-%D8%AD%D9%8A%D8%AF%D8%B1-%D8%B9%D9%84%D9%88%D8%A7%D9%86.pdf>

29- الديوان الوطني للإحصائيات (ONS)، "الفصل - 14 - المحاسبة الوطنية"، الموقع: <http://www.ons.dz>، تاريخ الإطلاع: 2015/01/04 م.

30- الديوان الوطني للإحصائيات (ONS)، "الفصل - 2 - التشغيل"، الموقع: [http://www.ons.dz/IMG/pdf/CH2-EMPLOI\\_Arabe.pdf](http://www.ons.dz/IMG/pdf/CH2-EMPLOI_Arabe.pdf)، تاريخ الإطلاع: 2015/02/20 م.

31- بنك الجزائر، النشرة الإحصائية الثلاثية رقم (28)، الموقع: [http://www.bank-of-algeria.dz/pdf/Bulletin\\_28a.pdf](http://www.bank-of-algeria.dz/pdf/Bulletin_28a.pdf)، تاريخ الإطلاع: 2015/02/20 م.

ثانيا: باللغة الفرنسية

1) - Lois:

32- "**Modalites de Comptabilisations des Operations Pluriannuelles**", Direction Generale des Finances Publiques, Rebliques, Republique Francaise, 20 Novembre 2013.

2) - Livres:

33-GEORGES LANGLOIS ET MICHELINE FRIÉDÉRICH, "**COMPTABILITÉ FINANCIÈRE**", ÉDITION FOUCHER, ÉDITION 13, France, 2008.

3) - Les Revues:

34-LAURENT BAILLY, "**LA METHODE DE L'AVANCEMENT POUR LA COMPTABILISATION DES CONTRATS à LANG TERME**", REVUE FRANCAISE DECOMPTABILITE, N°(439), JANVIER 2011.

4) - Les Memoires:

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

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

5) - Intrenet:

37 - "**bulletin d'information statistique de la PME**", Ministère du Développement industriel et de la Promotion de l'Investissement, N° (20,22,23), ans (mars 2012, avril 2013, novembre 2013), <http://www.mdipi.gov.dz/IMG/pdf>, date de visite: 12/03/2015.

الملاحق

## الملاحق

الملحق رقم (01-1): شكل الإستبيان



وزارة التعليم العالي و البحث العلمي

جامعة قاصدي مرباح - ورقلة -

كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير



تخصص: المحاسبة المالية

فرع العلوم التجارية

ماجستير مذكرة لإعداد التحضير إطار في إستبيان

السادة الأفاضل، تحية طيبة و بعد:

في إطار التحضير لرسالة ماجستير بعنوان: "تقييم واقع الممارسات المحاسبية في مؤسسات قطاع البناء و الأشغال العمومية في ظل النظام المحاسبي المالي (SCF)", و التي نحاول من خلالها دراسة واقع المحاسبة في قطاع البناء و الأشغال العمومية و أهم المشاكل التي تواجه مؤسسات القطاع في مجالات القياس و الإعتراف و الإفصاح عن القوائم المالية خلال فترات الإنجاز و قدرة مؤسسات هذا القطاع على تطبيق المعالجات المحاسبية المقدمة من النظام المحاسبي المالي (SCF) و بالتالي محاولة معرفة مدى قدرة هذا الأخير على تحسين الممارسات المحاسبية في هذا القطاع.

و لهذا يسعدنا مشاركتكم في إثراء هذا الموضوع من خلال تفضلكم بالإجابة على جملة الأسئلة الملحقة بهذه الإستمارة.

و في الأخير تقبلوا منا فائق الإحترام و التقدير و شكراً.

أحمد بكـــــــــــــــــاي

رقم الهاتف: 01 74 99 63 01

البريد الإلكتروني: [BEKKAYEAHMED@GMAIL.COM](mailto:BEKKAYEAHMED@GMAIL.COM)

ملاحظة: ضع إشارة (X) واحدة فقط لكل سؤال و في المكان الذي تراه مناسباً.

## الملاحق

### المحور الأول: المعطيات و البيانات الأولية

- (1) - إسم المؤسسة (إختياري): -----/الولاية: -----
- (2) - نوع رأسمال: عمومي:  خاص:  مختلط:
- (3) - نوع الأشغال التي تمارسها: البناء:  الطرق:  لري:  شغال الصناعية و الميكانيكية و الأشغال الكهربائية:
- أشغال الصرف الصحي:  أخرى: حددتها: -----
- (4) - في حالة وجود مصلحة داخلية للمحاسبة في المؤسسة ما هي الوظيفة المشغولة حالياً: -----
- (5) - في حالة المحاسبة الخارجية ما هو نوع الشهادة المهنية: -----
- تقني محاسبة:  شهادة خبرة محاسبية:  محاسب معتمد:  محافظ حسابات:  أخرى: -----
- (6) - الخبرة المهنية: ----- عاماً/العمر: ----- عاماً

### المحور الثاني: أثر الخصائص الإقتصادية لقطاع البناء و الأشغال العمومية على طبيعة المحاسبة

غير موافق	دون جواب	موافق	العبارة
			(7) - تفرض الخصائص الإقتصادية لقطاع البناء و الأشغال العمومية وجود معايير محاسبية خاصة به
			(8) - الطبيعة الإقتصادية لقطاع البناء تؤثر على شكل و محتوى العملية المحاسبية من حيث إختيار السياسات و الطرق المحاسبية الواجب تطبيقها على القطاع في مجالات القياس و العرض و الإفصاح في القوائم المالية.
			(9) - طول فترة الإنجاز تفرض على النظام المحاسبي وجود مجموعة دفترية و مستندية تختلف عن تلك الموجودة في المؤسسات الإقتصادية الأخرى.

### المحور الثالث: أثر تبني النظام المحاسبي المالي (SCF) على نظم المعلومات المحاسبية لشركات البناء و الأشغال العمومية

- (10) - تكمن أهمية نظام المعلومات المحاسبية لمؤسسات قطاع البناء و الأشغال العمومية في:
- 1- تحديد عروض الأسعار في المناقصات و المزايدات  4- الرقابة على الأصول الإنتاجية الشركة و إلتزاماتها المالية
- 2- الرقابة على التكلفة و ترشيد الإنفاق  5- تحقيق التكامل الإداري بين مختلف المصالح الإدارية في الشركة
- 3- مراعاة الخصائص و المخاطر الإقتصادية للقطاع  6- تقاسم حلول سريعة للمشاكل الآنية التي قد تواجه المشروع
- أخرى: -----
- (11) - هناك علاقة بين حجم المؤسسة المقاولاتية و وجود نظام المعلومات المحاسبية:
- موافق:  دون جواب:  غير موافق:
- (12) - ما هو حجم رقم الأعمال المؤسسة الأدين حتى تقوم مؤسسات القطاع بإقامة نظام المعلومات المحاسبية داخلها:
- 1- أقل من 30.000.000 دج  2- أعلى من 30.000.000 دج
- (13) - ما هو حجم رأسمال المؤسسة الأدين حتى تقوم مؤسسات القطاع بإقامة نظام المعلومات المحاسبية داخلها:
- 1- أقل من 10.000.000 دج  3- [50.000.000 - 100.000.000 دج]
- 2- [10.000.000 - 50.000.000 دج]  4- أكثر من 100.000.000 دج
- (14) - ما هي أهم التغيرات التي عرفها نظام المعلومات المحاسبية لمؤسستكم نتيجة الإنتقال إلى النظام المحاسبي المالي (SCF)؟
- 1- لا يوجد أي تغيير  3- إستبدال النظام بآخر جديد
- 2- الإبقاء على النظام مع تطويره  أخرى: -----

## الملاحق

غير موافق	دون جواب	موافق	العبارة
			15- تبني النظام المحاسبي المالي (SCF) يساهم في تحسين جودة المعلومات المحاسبية و مخرجات نظم المعلومات المحاسبية (القوائم و التقارير المالية).
			16- يساعد نظام المعلومات المحاسبية في ظل (SCF) في الحد من التلاعبات المالية التي يعرفها قطاع البناء و الأشغال العمومية في الجزائر.

### المحور الرابع: دور النظام المحاسبي المالي (SCF) في تحسين الممارسة المحاسبية في قطاع البناء و الأشغال العمومية

17- ما هي أهم المشاكل المحاسبية التي واجهت مؤسستكم في إطار عملية الانتقال من المخطط الوطني إلى النظام المحاسبي المالي (SCF):

- 1- صعوبة تنفيذ التطبيقات المحاسبية التي جاء بها  -3 إعداد القوائم المالية
- 2- إجراء الجرد المحاسبي السنوي لأصول المؤسسة  أخرى: -----

18- ظهور هذه المشاكل إرتبطت بـ:

- 1- طرق التقييم المحاسبية لا تتطابق و خصائص القطاع  - نقص الخبرة لدى المحاسبين خلال الفترة الإنتقالية
- 2- عدم وجود أقسام محاسبة في هذه المؤسسات  - قصر الوقت الممنوح لتأطير العملية الإنتقالية
- أخرى: -----

19- تقتضي خصائص هذا القطاع من النظام المحاسبي المالي إصدار قوائم مالية تختلف عن تلك التي تصدرها المؤسسات الإقتصادية الأخرى:

- موافق:  دون جواب:  غير موافق:

20- ما هي أهم التغييرات التي تقترحها في القوائم المالية:

- 1- تغيير شكل و محتوى القوائم المالية  -3 تغيير تواريخ الإعداد و الإفصاح عن القوائم المالية
- 2- تغيير ملحق القوائم المالية  أخرى: -----

غير موافق	دون جواب	موافق	العبارة
			21- وجود مدونة الحسابات أو مخطط الحسابات لقطاع البناء و الأشغال العمومية مطلب أساسي لهذا القطاع في الجزائر.
			22- هناك إختلاف كبير بين المؤسسات العمومية و الخاصة التابعة لقطاع البناء و الأشغال العمومية في تطبيق النظام المحاسبي المالي (SCF).

23- كيف تقيم الممارسة المحاسبية في قطاع البناء و الأشغال العمومية في الجزائر منذ تطبيق النظام المحاسبي المالي (SCF) سنة 2010 م:

- جيدة:  مقبولة:  دون جواب:  ضعيفة:

24- كيف يمكن تطوير المحاسبة في هذا القطاع:

- 1- تشجيع المؤسسات على إنشاء مصالح و أقسام المحاسبة  - ربط الهيئات المهنية المحاسبية مع وزارة القطاع
- 2- إجراء التكوين و التبرصات الدورية لمحاسبي الشركة
- أخرى: -----

### المحور الخامس: قدرة مؤسسات القطاع على تطبيق المعالجات المقدمة من النظام المحاسبي المالي (SCF)

25- جاء النظام المحاسبي المالي بطريقتين من الطرق المحاسبية في محاسبة الأشغال العمومية و الطريقة الأفضل التي تلائم مؤسسات البناء

و الأشغال العمومية الجزائرية هي طريقة:

- 1- طريقة التقدم  -2 طريقة الإتمام

## الملاحق

(26)- ما هي الوسائل التي تعتمد عليها مؤسستكم في تحديد نسب و معدلات الإنجاز:

1- التكاليف الفعلية إلى التكاليف التقديرية  3- عدد الوحدات المنتهية إلى إجمالي المشروع

2- التكاليف المعتمدة من المهندس أو هيئة المراقبة التقنية  4- الإستلام الجزئي للأشغال المنتهية

أخرى:

(27)- إذا كانت مؤسستكم تطبق طريقة من بين تلك الطرق ما هي أهم الصعوبات التي واجهتكم في تطبيقها:

1- عدم إمكانية تطبيقها  3 - عدم موافقة الإدارة الضريبية على الطريقة

2- غياب قسم المحاسبة التحليلية و الموازنات التقديرية

أخرى:

(28)- هل تستطيع المؤسسات الصغيرة في شركات البناء و الأشغال العمومية تطبيق تلك المعالجات المحاسبية؟

موافق:  دون جواب:  غير موافق:

المحور السادس: المشاكل المحاسبية و الضريبية التي تعاني منها مؤسسات قطاع البناء و الأشغال العمومية

(29)- تظهر أهم المشاكل المحاسبية الحالية لمؤسسات القطاع في العناصر التالية:

1- صعوبة تطبيق طرق الإهلاك  4- إيجاد المعالجة المحاسبية المناسبة في حالة تأخر الإنجاز

2- إختيار طرق لتوزيع المصاريف غير المباشرة على المشاريع الإنشائية  5- تسجيل رقم الأعمال في حالة الأحكام القضائية

3- تطبيق طرق التقييم و إعادة التقييم

أخرى:

(30)- إحتلاف المبادئ المحاسبية و القواعد الجبائية في تقدير إيرادات و أرباح عقود الإنشاء لها تأثيرات إيجابية على قطاع البناء و الأشغال

العمومية في الجزائر:

موافق:  دون جواب:  غير موافق:

(31)- يتوفر لموظفي الإدارة الجبائية الإمام الكافي بالطرق المحاسبية في حالة إختيار تطبيقها بدلاً من طريقة التحصيل عند التصريح لدى الإدارة

الضريبية:

موافق:  دون جواب:  غير موافق:

(32)- ما هي أهم المشاكل الجبائية التي تعترض مؤسسات هذا القطاع:

1- تحديد الوعاء الضريبي  3- الضرائب المؤجلة

2- التصريحات الجبائية  4- الغرامات

أخرى:

و في الأخير نشكر لكم حسن تعاونكم و شكراً

ورقلة في: 2014/12/31 م .

## الملاحق

### أهم الملاحظات و الإقتراحات

#### الملاحظات:

- .....1
- .....2
- .....3

#### الإقتراحات:

- .....1
- .....2
- .....3



# الفهرس

الصفحة	الموضوع	الرقم
I		الإهداء
II		شكر و عرفان
III		الملخص
IV		قائمة المحتويات
VI		قائمة الأشكال
VII		قائمة الجداول
VII		قائمة الملاحق
01		المقدمة
	الفصل الأول: الإطار النظري للدراسة "المفاهيم القانونية و المحاسبية للعقود الإنشائية و المعالجة المحاسبية"	
06		تمهيد
07		I- عقود الإنشاء في التشريع الجزائري
09		II- مفهوم عقد الإنشاء في الفكر المحاسبي و علاقة نظام المعلومات المحاسبية بمراحل الإنجاز
09		II-1- المدخل المحاسبي لعقود الإنشاء
11		II-2- أهمية نظام المعلومات المحاسبية في مؤسسات قطاع البناء و الأشغال العمومية
14		III- المعالجة المحاسبية للعقود طويلة الأجل في النظام المحاسبي المالي (SCF)
15		III-1- المعالجة المحاسبية وفق طريقة التقدم (الإنجاز) METHODES D 'AVANCEMENT
15		III-1-1- التعريف بالطريقة
15		III-1-2- شروط تقدير النتيجة
16		III-1-3- تقنيات الحساب (طريقة الحساب)
16		III-1-4- الإدراج في الحسابات السنوية حسب طريقة التقدم
17		III-2- المعالجة المحاسبية وفق طريقة الإتمام METHODESD'ACHEVEMENT
18		III-3- الآثار الجبائية لعقود الإنشاء (TAP/TVA/IBS)
18		III-3-1- الضريبة على أرباح الشركات (IBS)
19		III-3-2- الرسم على القيمة المضافة (TVA)
19		III-3-3- الرسم على النشاط المهني (TAP)
20		خلاصة

الفصل الثاني: الدراسات السابقة

22	تمهيد	
22	الدراسات الأجنبية	-I
22	دراسات BENOIT LEBRUN	-1 -I
22	دراسة BENOIT LEBRUN، (سبتمبر 2007 م)	-1-1-I
23	دراسة BENOIT LEBRUN، (أفريل 2009 م)	-2-1-I
23	دراسة BENOIT LEBRUN، (أكتوبر 2010 م)	-3-1-I
24	دراسة BENOIT LEBRUN، (ديسمبر 2011 م)	-4-1-I
25	دراسات LAURENT BAILLY	-2-I
25	دراسة LAURENT BAILLY، (جانفي 2011 م)	-1-2-I
26	دراسة LAURENT BAILLY، (فيفري 2011 م)	-2-2-I
26	دراسة AZIZ ELKHATTABI، (نوفمبر 2002 م)	-3-I
27	دراسة MANAR FADRIQ، (نوفمبر 2005 م)	-4-I
28	الدراسات العربية	-II
28	دراسة محمد بن حمد المغولي، (2005 م)	-1-II
28	دراسة عبد السلام بن علي السديري، (2012 م)	-2-II
29	دراسة زيتو عولا أبو بكر، (2012 م)	-3-II
29	دراسة فتيحة بكطاش، (نوفمبر 2014 م)	-4-II
29	دراسة حسين رحيم و زوينة بن فرج، (نوفمبر 2014 م)	-5-II
31	خلاصة	
	الفصل الثالث: الدراسة التطبيقية لواقع المحاسبة في قطاع البناء و الأشغال العمومية	
33	تمهيد	
34	دراسة إقتصادية و محاسبية لمؤسسات قطاع البناء و الأشغال العمومية و تحديد أدوات الدراسة الميدانية	-I
34	مكانة قطاع البناء و الأشغال العمومية في الإقتصاد الجزائري و العوامل المؤثرة على الممارسة المحاسبية في الجزائر	-1-I
34	قراءة إقتصادية لمكانة قطاع البناء و الأشغال العمومية في المنظومة الإقتصادية الجزائرية	-1-1-I
37	العوامل المؤثرة على تطور الممارسة المحاسبية في الجزائر	-2-1-I
40	قراءة في إجراءات العملية المحاسبية في المؤسسات الإقتصادية لقطاع البناء و الأشغال العمومية	-2-I
42	عرض الدراسة الإحصائية (المجتمع و العينة، مراحل الإستبيان)	-3-I
42	مجتمع الدراسة و نطاق حدودها و صعوباتها	-1-3-I
42	هدف الدراسة الميدانية	-1-1-3-I
42	مجتمع و عينة الدراسة الميدانية	-2-1-3-I
43	حدود الدراسة الميدانية	-3-1-3-I
43	مشاكل الدراسة الميدانية	-4-1-3-I

44	مراحل إعداد الإستهبان و هيكله	-2-3-I
44	صياغة الإستهبان و تحكيمه	-1-2-3-I
45	النشر و التجميع	-2-2-3-I
45	معالجة الإستهبان	-3-2-3-I
46	هيكل الإستهبان و فرضياته	-4-2-3-I
47	نتائج الدراسة الميدانية و مناقشة الفرضيات	-II
47	تحليل نتائج الدراسة الميدانية	-1-II
47	تحليل الخصائص الإقتصادية و المهنية لعينة الدراسة	-1-1-II
47	تحليل الخصائص الإقتصادية لعينة الدراسة	-1-1-1-II
49	تحليل الخصائص المهنية لعينة الدراسة	-2-1-1-II
50	أثر الخصائص الإقتصادية لقطاع البناء و الأشغال العمومية على طبيعة المحاسبة	-2-1-II
50	ضرورة وجود معيار محاسبي خاص بعقود الإنشاء	-1-2-1-II
51	أثر الطبيعة الإقتصادية للقطاع على العملية المحاسبية في إختيار الطرق و السياسات المحاسبية	-2-2-1-II
51	أثر الطبيعة الإقتصادية لقطاع البناء و الأشغال العمومية على التوثيق المحاسبي المستندي	-3-2-1-II
52	أثر تبني النظام المحاسبي المالي على نظم المعلومات المحاسبية لشركات البناء و الأشغال العمومية	-3-1-II
52	أهمية نظام المعلومات المحاسبية لمؤسسات قطاع البناء و الأشغال العمومية	-1-3-1-II
53	دراسة العلاقة بين حجم المؤسسة و وجود نظام المعلومات المحاسبية في مؤسسات القطاع	-2-3-1-II
54	التغيرات في نظم المعلومات المحاسبية خلال الفترة الإنتقالية 2009 م – 2010 م	-3-3-1-II
55	آثار تبني النظام المحاسبي المالي على نظم المعلومات المحاسبية لمؤسسات القطاع	-4-3-1-II
56	دور النظام المحاسبي المالي (SCF) في تحسين الممارسة المحاسبية في قطاع البناء و الأشغال العمومية	4-1-II
56	المشاكل المحاسبية في ظل الفترة الإنتقالية و مدى إستمراريتها	-1-4-1-II
57	درجة تناسب القوائم المالية مع خصائص القطاع و ضرورة إستحداث مخطط للحسابات لهذا القطاع	-2-4-1-II
58	تقييم الممارسة المحاسبية في قطاع البناء و الأشغال العمومية	-3-4-1-II
59	قدرة مؤسسات القطاع على تطبيق المعالجات المقدمة من النظام المحاسبي المالي (SCF)	-5-1-II
60	الطرق المعتمدة في محاسبة العقود طويلة الأجل في الجزائر و أدوات قياسها و مشاكل تطبيقها	-1-5-1-II
61	قدرة المؤسسات الصغيرة على تطبيق الطرق المحاسبية المعتمدة في محاسبة العقود طويلة الأجل	-2-5-1-II
61	المشاكل المحاسبية و الضريبية في مؤسسات قطاع البناء و الأشغال العمومية	-6-1-II
61	المشاكل المحاسبية في مؤسسات قطاع البناء و الأشغال العمومية	-1-6-1-II
62	المشاكل الضريبية في مؤسسات قطاع البناء و الأشغال العمومية	-2-6-1-II
64	إختبار الفرضيات	-7-1-II
64	شكل الإختبارات الإحصائية	-1-7-1-II
65	نتائج الإختبارات الإحصائية للفرضيات بإستخدام برنامج (SPSS 20)	-2-7-1-II

66	تحليل النتائج و مناقشة الفرضيات	-2-II
66	نتائج إختبار الفرضية رقم (01)	II-1-2-
68	نتائج إختبار الفرضية رقم (02)	II-2-2-
69	نتائج إختبار الفرضية رقم (03)	II-3-2-
70	نتائج إختبار الفرضية رقم (04)	II-4-2-
71	نتائج إختبار الفرضية رقم (05)	II-5-2-
73	خلاصة	
74	الخاتمة	
78	المصادر و المراجع	
82	الملاحق	
89	الفهرس	