



جامعة قاصدي مرباح، ورقلة - الجزائر  
كلية العلوم الإقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير



قسم العلوم التجارية

مذكرة مقدمة لإستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي الطور الثاني

في ميدان: علوم إقتصادية وعلوم التسيير وعلوم تجارية

فرع: علوم مالية ومحاسبية

التخصص: دراسات محاسبية وجبائية معمقة

بعنوان:

**تقييم الممارسات المحاسبية لعقود الإنشاء وفق SCF**

**دراسة حالة مؤسسة البناء للجنوب الشرقي بورقلة**

**ECO.S.EST خلال الفترة 2012-2015**

من إعداد الطالبة: جواهر جابو

نوقشت و أجيّزت علنا بتاريخ 28 سبتمبر 2017

أمام اللجنة المكونة من السادة :

- ❖ د/ بشير كاوجة ..... ( أستاذ محاضر أ - جامعة قاصدي مرباح ورقلة ) رئيسا
- ❖ د/ عبد القادر دشاش..... ( أستاذ محاضر أ - جامعة قاصدي مرباح ورقلة ) مشرف
- ❖ د/ بدر الزمان خمقاني..... ( أستاذ محاضر أ - جامعة قاصدي مرباح ورقلة ) مناقشا

السنة الجامعية : 2017/2016





جامعة قاصدي مرباح، ورقلة - الجزائر  
كلية العلوم الإقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير



قسم العلوم التجارية

مذكرة مقدمة لإستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي الطور الثاني

في ميدان: علوم إقتصادية وعلوم التسيير وعلوم تجارية

فرع: علوم مالية ومحاسبية

التخصص: دراسات محاسبية وجبائية معمقة

بعنوان:

**تقييم الممارسات المحاسبية لعقود الإنشاء وفق SCF**

**دراسة حالة مؤسسة البناء للجنوب الشرقي بورقلة**

**ECO.S.EST خلال الفترة 2012-2015**

من إعداد الطالبة: جواهر جابو

نوقشت و أجزيت علنا بتاريخ 28 سبتمبر 2017

أمام اللجنة المكونة من السادة :

❖ د/ بشير كاوجة ..... ( أستاذ محاضر أ - جامعة قاصدي مرباح ورقلة ) رئيسا

❖ د/ عبد القادر دشاش..... ( أستاذ محاضر أ - جامعة قاصدي مرباح ورقلة )

مشرف

❖ د/بدر الزمان خمقاني..... ( أستاذ محاضر أ - جامعة قاصدي مرباح ورقلة ) مناقشا

السنة الجامعية: 2016/2017

# الإهداء

الحمد لله الذي نفتح بحمده الكلام والحمد لله الذي حمده أفضل ما جرت به الأقاليم سبحانك ربنا لك الحمد والشكر كما ينبغي لجلال وجهك الكريم وعظيم سلطانتك وعلو مكانك.

فَسُبْحَانَ اللَّهِ حِينَ تُمْسُونَ وَحِينَ تُصْبِحُونَ 17 وَلَهُ الْحَمْدُ فِي السَّمَاوَاتِ وَالْأَرْضِ وَعَشِيًّا وَحِينَ تُظْهِرُونَ 18 سورة الروم

وصلى اللهم وسلم على محمد خير من إفتحت بذكره الدعوات، وإستنجمت بالصلاة عليه  
الطلبات.

إلى من أوجب الرحمان برها وطاعتها، وأعلى قدرها ومكانتها، إلى من علمتني وعانت الصعاب  
لأجلي أُمي الغالية حفظها الله رعاها.

إلى من رباني منذ عهد الصغر، وعلمني النجاح والصبر، وأدين له بكل نجاح وفخر أبي الغالي  
حفظه الله ورعاه

إلى قري عيني إبني الغالي أمجد عبد البارئ حفظه الله و إلى زوجي الغالي الذي سنادني في هذا  
العمل العمل إلى أخواتي و إخوتي حفظهم الله ....

إلى جميع الأخوة و الأخوات و الأهل و الأقارب و الأصدقاء دون إستثناء .

جواهر جابو



# الشكر

وَاللَّهُ أَخْرَجَكُمْ مِنْ بُطُونِ أُمَّهَاتِكُمْ لَا تَعْلَمُونَ شَيْئًا وَجَعَلَ لَكُمُ السَّمْعَ  
وَالْأَبْصَارَ وَالْأَفْئِدَةَ لَعَلَّكُمْ تَشْكُرُونَ 78 سورة النحل

اشكر الله عز وجل على الذي منحني الصبر والإجتهاد في إنجاز هذا العمل .

بقلب طاعة و الولاء أتقدم بالشكر والتقدير لمن كان لهما فضل الخطوات الأولى في تعليمي والذي  
حفظهما الله تعالى .

كما أتقدم بالشكر الجزيل بكل صدق وإخلاص إلى الأستاذ المشرف **عبد القادر دشاش** على إرشاداته  
وتوجيهاته القيمة، والأساتذة الكرام أعضاء اللجنة الذين تشرفت بقبولهم مناقشة هذا العمل .

والشكر الجزيل للمؤطر **ثقال مسعود** على مساعدته وتوجيهاته .

وأشكر جميع أساتذة جامعة قاصدي مرباح -ورقلة- كلية العلوم الإقتصادية  
والتجارية وعلوم التسيير على المساعدة والرعاية وحسن المعاملة .  
وأخيرا أشكر كل من أمدنا بيد العون والمساعدة سواء من قريب أو بعيد .

**جواهر جابو**



تهدف هذه الدراسة إلى الإجابة عن الإشكالية المتمثلة في واقع الممارسة المحاسبية في قطاع البناء و الأشغال العمومية في ظل النظام المحاسبي المالي، و كيفية المعالجة المحاسبية لعقود الإنشاء وفق النظام المحاسبي المالي، و المعيار المحاسبي الدولي 11، فالعقود الإنشاء هي عبارة عن إتفاق يبرم بين شخصين، أو هي مجموعة من الأعمال التي تتم بين المقاول وصاحب العمل المراد تنفيذه، و يكون أكثر من سنة محاسبية، لذا تسعى جميع المؤسسات إلى تحديد الإيراد، الذي يجب إثباته و توقيت عملية الإثبات، و معالجة التكاليف خلال عملية تنفيذ، و تتم معالجة الإيرادات المتعلقة بالعقود الإنشاء، بأكثر من طريقة محاسبية، نذكر منها طريقة نسبة التقدم في الإنجاز، و طريقة العقود التامة، وكذا طريقة التقدم وفق النظام المحاسبي المالي. و من خلال الدراسة و، إختبار الفرضيات تم التوصل إلى أن قدرة الشركات بتطبيق قواعد الإعتراف و الإفصاح، و نجاح المؤسسات الجزائرية .

#### الكلمات المفتاحية:

النظام المحاسبي المالي، الممارسة المحاسبية، الإيراد، المعيار المحاسبي الدولي "IAS11 عقود الإنشاء"،العقود طويلة الأجل.

Le but de cette étude est de répondre au problème de la pratique comptable dans le secteur de la construction et des travaux publics dans le cadre du système de comptabilité financière, le traitement comptable des contrats de construction conformément au système comptable et IAS 11, Contrats de construction est un accord entre deux personnes, Ou bien, un ensemble d'actions entre l'entrepreneur et l'employeur doit être exécuté et compte plus d'un an de comptabilité. Par conséquent, tous les établissements cherchent à déterminer les revenus, qui doivent être prouvés, le moment du processus d'épreuve et le traitement des coûts lors de la mise en œuvre. Les contrats de construction, plus d'une méthode comptable, parmi lesquels comment la proportion des progrès dans la réalisation et la façon complète des contrats, ainsi que la voie du progrès conformément au système de comptabilité financière .

A travers l'étude, le test d'hypothèse était lié à la capacité des entreprises à appliquer les règles de reconnaissance et de divulgation, ainsi que le succès des institutions algériennes.

Mots-clés:

Norme comptable financière, pratiques comptables, revenus, IAS 11 «**Contrats de construction**», **contrats à long terme**



# قائمة المحتويات

الإهداء	III
الشكر	IV
الملخص	V
قائمة المحتويات	VII
قائمة الجداول	VIII
قائمة الأشكال البيانية	X
قائمة الملاحق	XI
قائمة الإختصارات و الرموز	XII
مقدمة (أ - هـ)	
الفصل الأول الإطار النظري لدراسة (1 - 27)	
المبحث الأول أساسيات المحاسبة في نشاط عقود الإنشاء	3
المبحث الثاني عقود الإنشاء حسب معيار رقم 11 و النظام المحاسبي المالي..12	
المبحث الثالث الدراسات السابقة	23
الفصل الثاني دراسة حالة لمؤسسة البناء للجنوب الشرقي S.EST .ECO.... (28 - 42)	
المبحث الأول منهجية والأدوات المستخدمة في دراسة حالة المؤسسة ECO.S.EST..30	
المبحث الثاني التسجيلات عقود الإنشاء وفق النظام المحاسبي المالي	34
الخاتمة	43
قائمة المراجع والمصادر	47
الملاحق	51
الفهرس	62



قائمة الجداول

رقم الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
35	توزيع المصاريف	الجدول رقم (1-2)
36	حساب النواتج	الجدول رقم (2 - 2)

## قائمة الأشكال البيانية

الصفحة	العنوان	الرقم
18	تسجيل عقود الإنشاء وفق طريقة نسبة التقدم في الإنجاز لسنة الأولى	الشكل رقم ( 1 - 1 )
19	تسجيل لعقود الإنشاء وفق طريقة نسبة التقدم في الإنجاز لسنة الثانية	الشكل رقم ( 2 - 1 )
20	تسجيل لعقود الإنشاء وفق طريقة نسبة التقدم في الإنجاز لسنة الثالثة	الشكل رقم ( 3 - 1 )
21	تسجيل لعقود الإنشاء وفق طريقة العقود التامة لسنة الأولى	الشكل رقم ( 4 - 1 )
21	تسجيل لعقود الإنشاء وفق طريقة العقود التامة لسنة الثانية	الشكل رقم ( 5 - 1 )
22	تسجيل عقود الإنشاء وفق طريقة العقود التامة لسنة الثالثة	الشكل رقم ( 6 - 1 )
32	هيكل المؤسسة البناء للجنوب الشرقي ورقلة ECO.S.EST	الشكل رقم ( 1 - 2 )

37	تسجيل عقود الإنشاء وفق طريقة نسبة التقدم في الإنجاز لسنة الأولى	الشكل رقم ( 2 - 2 ) (
37	تسجيل عقود الإنشاء وفق طريقة نسبة التقدم في الإنجاز لسنة الثانية .	الشكل رقم ( 2 - 3 ) (
38	تسجيل عقود الإنشاء وفق طريقة نسبة التقدم في الإنجاز لسنة الثالثة .	الشكل رقم ( 2 - 4 ) (
38	تسجيل عقود الإنشاء وفق طريقة نسبة التقدم في الإنجاز لسنة الرابعة .	الشكل رقم ( 2 - 5 ) (
39	تسجيل عقود الإنشاء وفق طريقة العقود التامة لسنة الأولى	الشكل رقم ( 2 - 6 ) (
40	تسجيل عقود الإنشاء وفق طريقة العقود التامة لسنة الثانية	الشكل رقم ( 2 - 7 ) (
40	تسجيل عقود الإنشاء وفق طريقة العقود التامة لسنة الثالثة	الشكل رقم ( 2 - 8 ) (
41	تسجيل عقود الإنشاء وفق طريقة العقود التامة لسنة الرابعة	الشكل رقم ( 2 - 9 ) (

قائمة الملاحق

رقم الصفحة	عنوان الملحق	رقم الملحق
57-52	الكشف الكمي و التقديري	الملحق رقم 01
61-58	المصاريف و الفواتير	الملحق رقم 02

## قائمة الإختصارات والرموز

الدلالة باللغة الفرنسية	الدلالة باللغة العربية	إختصار الرمز
Bureau de gestion et de promotion de l'immobilier	ديوان التسيير و الترقية العقارية.	<b>OPG</b>
Fondation de la construction pour le Sud et le Sud	مؤسسة البناء للجنوب و الجنوب الكبير.	<b>BATI SUD</b>
Norme comptable internationale	المعيار المحاسبي الدولي.	<b>IAS</b>
Comité international des normes comptables	لجنة المعايير المحاسبية الدولية	<b>LASI</b>
Système comptable et financier	النظام المحاسبي المالي	<b>SCF</b>
Entreprise La construction du Sud-Est Ouargla	مؤسسة البناء للجنوب الشرقي ورقلة	<b>ECO.S.EST</b>



مقدمة

أ. توطئة

عقد الإنشاء هو عقد تم إبرامه خصيصاً لإنشاء أصل، أو مجموعة من الأصول المرتبطة ببعضها البعض، أو تعتمد على بعضها البعض من ناحية التصميم، أو التقنية، أو الوظائف، أو الغرض، أو الاستخدام النهائي لها مثل مبنى، أو سد، أو خط أنابيب .

كما تتضمن عقود الإنشاء عقود تقديم خدمات لها علاقة مباشرة بإنشاء، هذا الأصل مثال لذلك خدمات مدير المشروع، والمهندس المعماري، و عقود هدم وإزالة بعض الأصول، وعقود تنظيف البيئة من آثار عمليات هدم هذه الأصول.

تأخذ عقود الإنشاء عدة أشكال، وهي تصنف لأغراض المعيار المحاسبي الدولي IAS11، إما كعقود ذات سعر محدد أو عقود بالتكلفة زائد نسبة أو قد تأخذ بعض العقود ملامح من العقود ذات السعر المحدد والعقود بالتكلفة زائد نسبة، ومثال ذلك العقود بالتكلفة زائد نسبة مع وضع حد أقصى للسعر .

و مما سبق يمكن صياغة الإشكالية الرئيسية للموضوع بشكل التالي:

ب . الإشكالية

ما هو واقع الممارسة المحاسبية في قطاع البناء، و الأشغال العمومية في ظل النظام المحاسبي المالي، و كيف يتم معالجة عقود الإنشاء وفق النظام المحاسبي المالي و المعيار المحاسبي الدولي ؟

و بالتالي تتفرع عنه أسئلة فرعية تدور حول النقاط التالية:

1ii- هل تلتزم شركات البناء بقواعد الاعتراف ، و القياس ، و الإفصاح المحاسبي في ظل النظام المحاسبي المالي ؟

2- هل يتم الإعتماد على المعيار IAS11 لمعالجة عقود الإنشاء في الشركات الجزائرية، و النظام المحاسبي المالي ؟

3- ماهي الطرق المحاسبية لمعالجة الإيرادات المتعلقة بالعقود الإنشاء ؟

ت. الفرضيات

الفرضية الأولى : تلتزم شركات البناء بقواعد الاعتراف، و القياس، و الإفصاح في ظل النظام المحاسبي المالي .

الفرضية الثانية : يتم الإعتماد على معيار IAS11 لمعالجة عقود الإنشاء في الشركات الجزائرية، و النظام المحاسبي المالي.

الفرضية الثالثة : تتم المعالجة الإيرادات المتعلقة بالعقود الإنشاء وفق طريقة نسبة الإنجاز و كذا طريقة العقود التامة، إضافة إلى طريقة التقدم المعتمدة ، والمقبولة من قبل المعيار المحاسبي الدولي IAS 11 " عقود الإنشاء "

ث. مبررات إختيار الموضوع

تتمثل أهم الأسباب فيما يلي:

- ✓ الميول الشخصي لموضوع الدراسة.
- ✓ عقود الإنشاء تقدم خدمات للمجتمع.
- ✓ معرفة كيف تتم المعالجة المحاسبية لعقود الإنشاء.

ج. أهمية البحث

تتمثل أهمية البحث إلى:

- ✓ دراسة النظام المحاسبي المالي و الممارسة المحاسبية.
- ✓ كيفية تسجيل عقود الإنشاء وفق نظام المحاسبي المالي.

ح. أهداف البحث

تهدف هذه الدراسة إلى:

- ✓ تعريف نظام المحاسبي المالي و أهم تطورته ، و الممارسة المحاسبية
- ✓ تعرف على كيفية قيام المؤسسات الإقتصادية بتطبيق قواعد الاعتراف، و القياس، و الإفصاح.
- ✓ تعرف على كيفية تسجيل عقود الإنشاء حسب نظام المحاسبي المالي



## خ. الحدود الزمانية و المكانية لدراسة

تمت دراسة حالة بمؤسسة البناء للجنوب الشرقي لولاية ورقلة، و كانت فترة التريص في المؤسسة خلال فترة ( 2012- 2015 )

## د. منهج البحث

للإجابة على الإشكالية المطروحة في البحث تم إتباع المنهج الوصفي في الجانب النظري، و المنهج إستقرائي لمؤسسة واحدة في الجانب التطبيقي، للوصول إلى صحة الفرضيات المقترحة من خلال التطرق إلى مفاهيم عامة حول معالجة عقود الإنشاء، و ذلك بالإضافة إلى إجراء عدة مقابلات في المؤسسة .

## ذ. هيكل و أجزاء البحث

للإجابة على الإشكالية المطروحة قسمنا هذا البحث إلى فصلين.

الفصل الأول: الجانب النظري بحيث سنتطرق في المبحث الأول الإطار المفاهيمي لنظام المحاسبي المالي، و الممارسة المحاسبية، وذلك من خلال مطلبين.

✓ سنعرض في المطلب الأول مفهوم، و مجال تطبيق النظام المحاسبي المالي، وأهميته، و أهدافه، و فرضياته، و مبادئه .

✓ أما في المطلب الثاني خاص بالممارسة المحاسبية، و سنتناول فيه العناصر التالية: مفهوم الممارسة المحاسبية، مفاهيم حول الإعتراف، و القياس، و الإفصاح، الإيراد .

➤ و في المبحث الثاني تطرقنا إلى عقود الإنشاء حسب المعيار IAS11 و نظام المحاسبي المالي، و في المبحث الثالث تناولنا عرض بعض الدراسات العلمية السابقة المتعلقة بالموضوع، و علاقتها بالموضوع الدراسة.

الفصل الثاني: دراسة تطبيقية، سنتناول في هذا الفصل التطبيقي تقييم الممارسات المحاسبية لعقود الإنشاء، من خلال دراسة حالة مؤسسة البناء للجنوب الشرقي بورقلة، ويكون ذلك من خلال مبحثين و يتطرق كل واحد منهما إلى:

➤ المبحث الأول: منهجية والأدوات المستخدمة في دراسة حالة المؤسسة ECO.S.EST

➤ المبحث الثاني: تسجيلات عقود الإنشاء وفق النظام المحاسبي المالي.

ر . صعوبات الدراسة

- ✓ قلة بعض المراجع حول موضوع الدراسة.
- ✓ عدم وجود المعلومات المطلوبة، و الكافية بالموضوع في المؤسسة، نظرا لتحفظ عن المعلومات المالية،
- ✓ صعوبة الإلمام بجميع جوانب الموضوع نظرا للوقت الصيفي المخصص لإتمام المذكرة ، و ربط كل الجانب النظري بالجانب التطبيقي .

# الفصل الأول

الإطار النظري لدراسة

الممارسات المحاسبية

لعقود الإنشاء

تمهيد:

إن تطور الأنشطة الإقتصادية، و التجارية بين مختلف دول العالم أدى إلى ظهور مشاكل محاسبية عديدة، و لهذا عرفت الجزائر نظاما محاسبيا جديدا يسمى بالنظام المحاسبي المالي، و هو مشتق من مجلس المعايير المحاسبية الدولية، حيث جاء لمحاولة ربط الممارسة المحاسبية الجزائرية بمختلف التغيرات الإقتصادية الدولية، و إزالة أهم الانتقادات التي عرفها المخطط المحاسبي الوطني، حيث صدر القانون الخاص بالنظام المحاسبي المالي رقم 07 - 11، في 25 نوفمبر 2007 ، و دخل حيز التطبيق ابتداء من أول جانفي 2010، و الذي قدم طريقتين أساسيتين لتحديد اللحظة، التي يتم فيها القياس، و الإعتراف بالنتائج، و الإيرادات في عقود الإنشاء.

و سنتطرق في هذا الفصل، من خلال الدراسة النظرية، لتقييم عقود الإنشاء، و قد تم تقسيم هذا

الفصل إلى:

- المبحث الأول: أساسيات المحاسبة في نشاط عقود الإنشاء و الذي سنتطرق في المطلب الأول الإطار النظري لنظام المحاسبي المالي و المتمثلة في مفهوم، و مجال تطبيق، وأهمية، و أهداف، و فرضيات، و مبادئ النظام المحاسبي المالي، و المطلب الثاني مفاهيم حول الممارسة المحاسبية، و الإعتراف، و القياس، و الإفصاح، و الإيراد.
- والمبحث الثاني: يتناول عقود الإنشاء حسب معيار IAS11 و نظام المحاسبي المالي.
- والمبحث الثالث: الدراسات العلمية السابقة المتعلقة بالموضوع، و علاقتها بالموضوع الدراسة.

## المبحث الأول: أساسيات المحاسبة في نشاط عقود الإنشاء.

تعتمد الكيانات التجارية على أنظمة، و معايير محاسبية من أجل الوصول إلى الوضع المالي للمنشئة، و سنحاول من خلال هذا المبحث التعرف على ماهية النظام المحاسبي المالي، و الممارسة المحاسبية، و عقود الإنشاء حسب النظام المحاسبي المالي، و المعايير المحاسبة الدولية IAS11.

### المطلب الأول: الإطار المفاهيمي لنظام المحاسبي المالي.

سنحاول من خلال هذا المطلب إلى تعريف النظام المحاسبي المالي، و مجال تطبيقه، و أهميته، و أهدافه، و فرضياته، و مبادئه.

### الفرع الأول: مفهوم و مجال تطبيق النظام المحاسبي المالي.

#### 1- مفهوم النظام المحاسبي المالي.

المحاسبة هي تقنية تسجيل، والتي تتطلب مسبقاً، وضع مجموعة من المعايير، والقواعد والمبادئ المتجانسة، و هذا هو السبيل الوحيد للحصول على معلومات موثوق بها، وصادقة، قابلة للمقارنة هذه الخاصية الأخيرة تفرض على المؤسسة ليس فقط تقديم المعلومات المحاسبية على الدورة، بل أيضاً تلك التي تخص الدورة السابقة لفهم أفضل لمختلف التغيرات<sup>1</sup>

و يعرف النظام المحاسبي المالي، على أنه ذلك الأسلوب المنظم، أو مجموعة الإجراءات المؤسسة التي يتبعها المحاسب لتسجيل، و التبويب العمليات المالية في المؤسسة، من خلال المستندات المؤيدة لها، و تكون في دفاتر وسجلات لغرض إظهار الوضع المالي للمؤسسة، و نتيجتها<sup>2</sup>

كما يمكن تعريفه أيضاً بأنه، هو نظام لتنظيم المعلومة المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية عديدة، و تصنيفها، و تقسيمها، و تسجيلها، و عرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية، و ممتلكات الكيان، و نجاعته، و وضعية خزينته في نهاية السنة المالية<sup>3</sup>.

و يعرف أيضاً هو نسق متكامل من الموارد البشرية، و المادية، و الذي يعمل من خلال المنظمة، و يقوم بإعداد المعلومات المالية، و البيانات التي يتم الحصول عليها من جمع، و تجهيز،

<sup>1</sup> سعدي عبد الحليم، محاولة تقييم الإفصاح القوائم المالية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي، دراسة عينة من المؤسسات، رسالة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه، محاسبة، جامعة بسكرة، 2014 – 2015 ، ص113.

<sup>2</sup> مايو عبد الله، محاضرات تاريخ المحاسبة و النظرية المحاسبية، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2015 -2016

<sup>3</sup> تعليمة وزارية رقم 02 مؤرخة في 29 أكتوبر 2009، تتضمن أول تطبيق للنظام المحاسبي المالي.

و تشغيل هاته البيانات بغية الوصول، إلى مجموعة من التقارير، و القوائم، و تعد في ضوء شروط، و التزامات معينة، و يجب أن يتوافق هذا النظام مع الهيكل التنظيمي للشركة، بقصد خدمة الاطراف الداخلية، و الخارجية<sup>1</sup>.

و من خلال التعريفات السابقة، نستنتج أن النظام المحاسبي المالي يعتبر من بين الوسائل، التي تمكن إدارة المؤسسة من تجميع، و تشغيل، و تقرير البيانات الضرورية عن نتيجة الاعمال، التي تمت بتوجيهها، و بإشرافها، و يشتمل النظام المحاسبي المالي على مجموعة الاجراءات، و السجلات، و النماذج، و الوسائل المستخدمة في تسجيل، و تلخيص، و تقرير البيانات المالية المطلوبة بواسطة الادارة لتحقيق الرقابة على الأنشطة، و لتقديمها إلى الجهات الخارجية المهمة بأعمال المؤسسة.

## 2 - مجال تطبيق النظام المحاسبي المالي.

يطبق النظام المحاسبي المالي على كل شخص طبيعي ، أو معنوي ملزم بموجب نص قانوني، أو تنظيمي بمسك المحاسبة المالية مع مراعاة الأحكام الخاصة بها، و يستثنى الأشخاص المعنويين الخاضعين لقواعد المحاسبة العمومية كما تلتزم المؤسسات التالية بمسك محاسبة مالية وهي<sup>2</sup>:

- الشركات الخاضعة لأحكام القانون التجاري.

- التعاونيات.

- الأشخاص الطبيعيين، أو المعنويين المنتجون للسلع، أو الخدمات التجارية، و غير التجارية إذا كانوا يمارسون نشاطات إقتصادية مبنية على عمليات متكررة.

- وكل الأشخاص الطبيعيين، أو المعنويين بموجب نص قانوني، أو تنظيمي.

أما المؤسسات الصغيرة التي لا يتعدى رقم أعمالها، و عدد مستخدميها، و نشاطها سقف المحدد فيمكنها وفقاً للمادة الخامسة من القانون رقم 07 - 11 مسك المحاسبة المالية مبسطة تتوافق مع حجم نشاطها،

وإمكاناتها، تركز على محاسبة المقبوضات، و المدفوعات التي قامت بها خلال الفترة، و إعداد قوائم مالية مبسطة<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> محمد جمال علي هلالي، عبد الرزاق قاسم شحادة، محاسبة المؤسسات المالية البنوك التجارية و شركات التأمين، دار المناهج، عمان 2003، ص 275.

<sup>2</sup> إلهام حامدي، العقود طويلة الأجل حسب النظام المحاسبي المالي، دراسة حالة مؤسسة البدر، مذكرة الماجستير، جامعة حماة لخضر بالوادي، 2014 - 2015 ص 8.

الفرع الثاني: أهمية وأهداف النظام المحاسبي المالي.

### 1 - أهمية النظام المحاسبي المالي.

يكتسي النظام المحاسبي المالي أهمية بالغة، كونه يستجيب لمختلف إحتياجات المهنيين، والمستثمرين، كما أنه يشكل خطوة هامة في تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في إطار التوحيد المحاسبي العالمي، و الذي يهدف إلى<sup>2</sup>:

- ❖ تبسيط القراءة الموحدة.
- ❖ فرض رقابة على الشركات التابعة، و الفروع للشركة الأم.
- ❖ يسهل عملية مراقبة الحسابات التي ترتكز على مبادئ محددة بوضوح.
- ❖ توحيد الطرق المحاسبية المعتمدة في عملية التقييم الخاصة بالمخزونات، إعادة تقييم عناصر الميزانية حساب الإهتلاكات، كيفية معالجة المؤنات، وتوحيد الإجراءات المحاسبية بهدف الوصول إلى قوائم مالية موحدة.
- ❖ يسمح بتوفير معلومة مالية مفصلة، ودقيقة تعكس الصورة الصادقة للوضع المالية للمؤسسة.
- ❖ توضيح المبادئ المحاسبية الواجب مراعاتها عند التسجيل المحاسبي، و التقييم، و كذا إعداد القوائم المالية مما يقلص من حالات التلاعبات .

### 2 - أهداف النظام المحاسبي المالي<sup>3</sup>.

تم إجراء عملية الإصلاح المحاسبي، من خلال إحلال النظام المحاسبي المالي محل المخطط المحاسبي الوطني، لتحقيق جملة من الأهداف، يمكن تلخيصها في النقاط التالية:

- ❖ ترقية النظام المحاسبي الجزائري ليوكب، و يتوافق مع الأنظمة المحاسبية الدولية.
- ❖ يسهل مختلف المعاملات المالية، و المحاسبية بين المؤسسات الاقتصادية الوطنية، والمؤسسات الأجنبية.
- ❖ العمل على تحقيق العقلانية، من خلال الوصول إلى الشفافية في عرض المعلومات.
- ❖ جعل القوائم المحاسبية، و المالية وثائق دولية تتناسب مع مختلف الكيانات الأجنبية .
- ❖ إعطاء صورة صادقة عن الوضع المالية، و الأداء، و تغيرات الوضع المالية عن المؤسسة.

<sup>1</sup> بلال كيموش، التقييم النوري للعناصر المادية و دوره في المحافظة على قيمة المؤسسة في ظل النظام المحاسبي المالي، دراسة حالة المؤسسة الوطنية للأجهزة القياس و المراقبة AMC ( العلةمة ) دراسات مالية و محاسبة معمقة، مذكرة الماجستير، جامعة فرحات عباس، سطيف 2010 - 2011 ص 107.

<sup>2</sup> إلهام حامدي - مرجع سابق الذكر 09 .

<sup>3</sup> دشاش أم الخير، متطلبات نجاح تطبيق النظام المحاسبي المالي في ظل البيئة الجزائرية، متطلبات نيل شهادة الماجستير علوم التسيير، مالية المؤسسة، جامعة ورقلة، 2009 - 2010م، ص 78 .

- ❖ قابلية المقارنة المؤسسة لنفسها عبر الزمن وبين المؤسسات على المستوى الوطني والدولي
- ❖ يسمح بمراقبة الحسابات بكل ضمان للمسيرين، و المساهمين الآخرين حول مصداقيتها ، وشرعيتها، وشفافيتها.
- ❖ يساعد في فهم أحسن لاتخاذ القرارات، وتسيير المخاطر لكل الفاعلين في السوق.
- ❖ إعطاء معلومات صحيحة، و كافية، وموثوق بها، و شفافة، و تشجيع المستثمرين، و تسمح لهم بمتابعة أموالهم.
- ❖ يسمح بتسجيل بطريقة موثوقية، و شاملة مجموع تعاملات المؤسسة بما يسمح بإعداد التصاريح الجبائية بموضوعية، و مصداقية.
- ❖ استفادة الشركات المتعددة الجنسيات بترابط أحسن مع التقرير الداخلي بفضل عولمة الإجراءات المحاسبية للعديد من الدول.
- ❖ إلتزام النظام المحاسبي للمؤسسة .

### الفرع الثالث: الفرضيات و المبادئ النظام المحاسبي المالي.

#### 1 - فرضيات النظام المحاسبي المالي

- عند تحضير القوائم المالية يجب التقيد بفرضيتين أساسيتين حسب النظام المحاسبي المالي.
- أولاً : محاسبة الإلتزامات :** وتعني أن كل الوقائع الإقتصادية التي تطراً، وتؤثر على الحالة المالية يجب أن تسجل في أوانها سواء تم التسديد، أم لا أي تتم المعالجة المحاسبية بمجرد حدوث الإلتفاق، وليس من الضروري إنتظار التدفقات النقدية.
- ثانياً: محاسبة الإستمرارية:** وتعني أن القوائم المالية تعد على أساس إستمرارية المؤسسة في الإستغلال، أي دون أن يكون للمؤسسة نية التوقف في المستقبل.

#### 2 - المبادئ النظام المحاسبي المالي

- نقصد بالمبادئ المحاسبية تلك القوانين العامة، التي لقت قبولا، و هي صالحة لتطبيق العملي، و تغيير أفضل للممارسات المحاسبية من حيث الشكل، و المضمون<sup>1</sup>.
- أولاً: مبدأ القيد المزدوج:** يقوم على أن، أي عملية مالية لها أثر مزدوج لتحقيق المعادلة الميزانية ( الأصول = الخصوم ).

<sup>1</sup> عبد الله مايو، مرجع سابق الذكر



ثانيا: مبدأ الحيطة و الحذر: يعتمد عليه في مواجهة الخسائر، و توقع الأرباح، و يكون ذلك بعدم تضخيم المبالغ في الأصول الصافية، و الدخل الصافي.

ثالثا: مبدأ الموضوعية: الذي ينص على وجود الاعتماد على الدليل الموضوعي في التسجيل المحاسبي، و الابتعاد على الأحكام الشخصية.

رابعا: مبدأ أسبقية الواقع الاقتصادي على الشكل القانوني : من الضروري محاسبة العمليات المالية والأحداث الأخرى حسب حقيقتها الاقتصادية وليس إستنادا فقط على شكلها القانوني لأنه توجد في بعض الحالات تناقض بين الشكل القانوني والحقيقة الإقتصادية  
خامسا: عدم المقاصة: ديمومة بين الأصول و الخصوم.

سادسا: مبدأ التكلفة التاريخية: ينص على وجوب ظهور العناصر في القوائم المالية بتكلفتها الأصلية دوما.

سابعا: مبدأ الإفصاح الشامل: يعتمد على وجوب تقديم القوائم المالية واضحة، و مفهومة، وكافية في تصريحتها السنوية الأساسية، و التكميلية.

ثامنا: الأهمية النسبية: تكون المعلومات مهمة، و ذات أهمية نسبية برجع إلى أداة منفعة متوقعة التي يتخذها مستخدميها.

تاسعا: مبدأ المقابلة: يطلق عليه مبدأ تغطية النفقات، أو مبدأ مقابلة المصروفات بالإيرادات، و وفقا لهذا المبدأ يجب أن تتضمن النفقات جميع النفقات المتعلقة بالفترة المالية بغض النظر عن واقعة السداد، كما يجب أن تتضمن الإيرادات جميع الإيرادات المتعلقة بنفس الفترة المالية بغض النظر عن واقعة التحصيل<sup>1</sup>.

### المطلب الثاني: الممارسة المحاسبية.

سنتطرق في هذا المطلب إلى تعريف الممارسة المحاسبية، و مفاهيم حول القياس، و الإعراف، و الإفصاح.

### الفرع الأول: تعريف الممارسة المحاسبية

<sup>1</sup> إلهام حامدي، مرجع سابق الذكر ص 12.

تعتبر الممارسة المحاسبية عملية مفاضلة في إختيار بين أحسن الطرق، والإجراءات المحاسبية التي تتناسب المحاسب في إتخاذ قراراته للإفصاح عن المعلومات المحاسبية في القوائم المالية، وذلك حسب نشاط التي تمارسه المؤسسة، ويتم تقييم نتائجها وفق مقاييس محاسبية، تتمثل في القياس، والإعتراف، والإفصاح المحاسبي<sup>1</sup>.

كما يمكن تعريف الممارسة المحاسبية هي تلك العمليات اليومية التي يقوم بها المحاسب، أو مجموعة من المحاسبين بناء على مبادئ، و قواعد، و طرق محاسبية، و قوانين ثم وضعها من أجل الوصول إلى نتائج معبرة عن تلك الوضعية في فترة من الزمن<sup>2</sup>.

و يمكن القول بأن الممارسة المحاسبية هي عمل محاسبي مستمر مبني على مبادئ، و طرق محاسبية، و قواعد التي نص عليها القانون، و حددها، و يكون فيه التسجيل، و التويب، و التلخيص.

### الفرع الثاني: مفاهيم حول الإعتراف و القياس و الإفصاح.

تقوم المحاسبة المالية بأداء عدد من الوظائف الأساسية أولها ، الإعتراف وثانيها القياس ، و ثالثها الإفصاح.

### أولاً: مفهوم الاعتراف المحاسبي

عرفت لجنة معايير المحاسبة الدولية LASC بأنه عملية تحديد القيم النقدية للعناصر، التي سوف يعترف بها في القوائم المالية، و هذا يتطلب إختيار أساس معين للقياس، و يتم إستخدام أسس مختلفة للقياس في القوائم المالية، و المثلثة في التكلفة التاريخية، التكلفة الجارية، القيمة القابلة للتحقق القيمة الحالية<sup>3</sup>.

و قد عرف القياس كذلك، بأنه يشمل القياس الكمي عمليات التسجيل، و التويب، و الترحيل، ثم تلخيص تلك العمليات فيصورتها النهائية، أي أن القياس يشمل جميع الخطوات المحاسبية من أول عمليات القيد في الدفاتر حتى إعداد الحسابات الختامية<sup>4</sup>.

<sup>1</sup> آيت محمد مراد، ضرورة تكييف بيئة المحاسبة بالجزائر مع متطلبات النظام المحاسبي المالي (خلال الفترة 2010-2013)، رسالة دكتوراه، فرع

النقود والمالية، جامعة الجزائر رقم 03، الجزائر، السنة الجامعية 2013-2014، ص 64

<sup>2</sup> رشيد قريرة، تقييم الممارسات المحاسبية في ظل القطاع التأمين في ظل النظام المحاسبي المالي scf دراسة حالة لعينة من شركات تأمين

الأضرار في الجزائر سنة 2015، المحاسبة المالية، مذكرة الماجستير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة 2015 - 2016 ص 19

<sup>3</sup> حسين القاضي، مأمون حمدان، نظرية المحاسبية ، الطبعة الأولى، دار الثقافة للنشر و التوزيع، عمان 2006، ص142

<sup>4</sup> علاء بوقفة، الإصلاح المحاسبي في الجزائر وأثره في تفعيل الممارسة المحاسبية دراسة تحليلية تقييمية خلال الفترة 2010-2012 ، محاسبة و

جباية مذكرة الماجستير، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2011-2012 ص 37

ثانيا: مفهوم القياس المحاسبي:

يتمثل في قياس الكمي للتعبير عن العمليات المالية المتبادلة، أو قابلة للتبادل، و التي تقوم بها الوحدة المحاسبية خلال فترة معينة، و ذلك في صورة أرقام محددة سواء كانت بالتكلفة ، أو بالقيمة عن طريق إستخدام وحدة قياس تتمثل في وحدة نقود<sup>1</sup>.

عبارة عن ترجمة للأحداث الاقتصادية للمؤسسة إلى أعداد رقمية متمثلة في النقد، أي التحول من خاصية الحدث الاقتصادي إلى خاصية التعدد النقدي<sup>2</sup>.

ثالثا: مفهوم الإفصاح المحاسبي:

عبارة عن نشر كل المعلومات الاقتصادية، التي لها علاقة بالوحدة سواء كانت معلومات كمية، أو غير كمية تساعد المستثمر على إتخاذ قراراته، و تخفيض من حالة عدم التأكد لديه عن الأحداث الاقتصادية المستقبلية<sup>3</sup>.

هو المرحلة التي يستطيع من خلالها المحاسبون التعبير عن جهودهم في توفير المعلومات المحاسبية<sup>4</sup>.

هو موضوع واسع، بحيث يمكن أن يحتوي تقريبا على جميع مجالات الإعلام المالي، و أن أحد الأهداف الرئيسية للإعلام المحاسبي، هو تزويد المعلومات بغرض إتخاذ قرارات، و هذا يتطلب الإفصاح السليم للبيانات المالية، و غيرها من المعلومات الملائمة ذات العلاقة<sup>5</sup>.

هو شمول التقارير المالية للوحدة الاقتصادية على جميع المعلومات، و البيانات اللازمة، و الضرورية لإعطاء مستخدمين هذه التقارير صورة واضحة صحيحة عن تلك الوحدة الاقتصادية، و عن فعاليتها، و نشاطاتها<sup>6</sup>.

<sup>1</sup> بالرفقي التجاني، القياس في المحاسبة ماهيته و قيوده و مدى تأثره بالتضخم مجلة العلوم الاقتصادية و علوم التسيير العدد 8 لسنة 2008 ص 62  
<sup>2</sup> هشام شلغام، تقييم بدائل القياس المحاسبي في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي، دراسة ميدانية لعينة من الأكاديميين و المهنيين خلال الفترة (مارس – ماي 2015 )، محاسبة مالية، مذكرة الماجستير، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2014 – 2015 ص 4  
<sup>3</sup> تشوي فريدريك، كارول فروست، جاريزان زميك، المحاسبة الدولية، ترجمة محمد عصام الدين زايد، مراجعة أحمد حامد حجاج، دار المريخ للنشر، الرياض 2004 ص 16  
<sup>4</sup> محمود السيد الناغي، نظرية المحاسبة و المعايير المحاسبية، المكتبة العصرية، مصر 2002 ص 97  
<sup>5</sup> صلاح الدين سولم، مساهمة معايير المحاسبة الدولية IAS / IFRS في تطوير مخرجات نظم المعلومات المحاسبية، إثارة خاصة للمعيار المحاسبي الدولي الأول، مقال التواصل في الاقتصاد و الإدارة و القانون، علوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة سوق اهراس، عدد 38 جوان 2014 ص 91  
<sup>6</sup> جورج توماس بيدوايد، الإفصاح المحاسبي أثره و أهميته في نمو الأعمال التجارية العربية في أستراليا، أطروحة دكتوراه في المحاسبة 2012 ص 2

### الفرع الثالث: الإيراد

الإيراد هو مجموع التدفقات الواردة للمنشأة نتيجة للمنافع الاقتصادية خلال فترة معينة، التي تنتج من الأنشطة العادية للمنشأة، مما يولد زيادات في حقوق الملكية باستثناء الزيادات المتعلقة بمساهمات الملاك في المنشأة، و تنقسم إلى الإيرادات عادية، وغير العادية، و غير المستمرة.

### قياس الإيراد

أكد مجلس معايير المحاسبة الدولي IAS11، على أن يتم قياس الإيراد بالقيمة العادلة للمقابل المستلم، أو الذي سيستلم و تتحدد قيمة الإيراد الناتج عن أية عملية عادة بالإتفاق بين المنشأة، و المشتري، أو المستخدم للأصل.

و القاعدة العامة في قياس الإيراد، هي على أساس القيمة التبادلية لنواتج نشاط من السلع و الخدمات.

أي أن مقياس قياس الإيراد، هو قيمة مبادلة ما تقدمه المنشأة من منتجات، أو خدمات للغير، وتمثل قيمة هذه المبادلة، في المبلغ النقدي المحصل ، في تاريخ البيع، أو في القيمة الحالية المحسوبة للحقوق النقدية المكتسبة من الإيراد المنتظر مستقبلا، أو ثمن الشراء الحالي للأصل الثابت المكتسب مقابل عملية البيع، أو القيمة الحالية لأوراق الدفع لدينا والتي تنازل عنها المشتري، أو القيمة السوقية أسهم الشركة، التي حصلت عليها نتيجة البيع، و بالنسبة لعمليات التبادل غير النقدية ( التبادل العيني ) يتم قياس الإيراد على أساس القيمة العادلة للأصل الذي حصلت عليه المنشأة، أو الأصل الذي قدمته المنشأة في عملية خلق الإيراد أيهما أيسر، أو أدق في التقدير<sup>1</sup>.

### 3 - الاعتراف بالإيراد

و يجب على المنشأة الاعتراف بالإيراد عندما يتم تبديل خدمات ببضائع، أو خدمات غير مماثلة في معاملة تجارية، أو بيع بضائع و يعترف بالإيراد:

- ❖ بمجرد بيع سلعة، أو خدمة و تسليمها للعميل.
- ❖ خلال عملية الإنتاج.
- ❖ في حالة البيع الإيجاري، و البيع بالتقسيط يتم بعد عملية البيع.

<sup>1</sup> إلهام حامدي مرجع سابق الذكر ص 27

## المبحث الثاني: عقود الإنشاء حسب معيار IAS11 و نظام المحاسبي المالي.

سنتطرق في هذا المبحث بالتعرف على عقود الإنشاء حسب المعيار IAS11، و النظام المحاسبي المالي.

### المطلب الأول: عقود الإنشاء حسب معيار IAS11

جاء هذا المعيار ليعرف عقد الإنشاء، و يفرق بين العقد ذو السعر المحدد، و عقد التكلفة زائد نسبة، و يحدد كذلك شروط لقياس الإيراد، و التكاليف، والاعتراف بالإيراد، و الخسائر المتوقعة، و التغييرات في التقديرات، كما وضح المعالجة المحاسبية للإيرادات، و التكاليف لعقود الإنشاء.

**الفرع الأول: هدف المعيار.**

يهدف المعيار IAS11 إلى شرح المعالجة المحاسبية للإيرادات لعقود الإنشاء، و تكاليفه، و نظرا لطبيعة أعمال المقاولات، فإن تواريخ التعاقد، و إكمال العقد يقعان في فترات محاسبية مختلفة، و على ذلك فإن الموضوع الأساسي في المحاسبة عن عقود الإنشاء، هو كيفية توزيع إيرادات، و تكاليف العقد على السنوات التي تم خلالها إنجاز العقد.

### الفرع الثاني: نطاق المعيار

يطبق هذا المعيار في المحاسبة بالنسبة لعقود الإنشاءات في القوائم المالية للمقاولين ، و يوجد نوعان من العقود:

**أولاً: العقد ذو السعر المحدد:** هو عقد إنشاء يوافق فيه المقاول على سعر ثابت للعقد، أو على سعر ثابت للوحدة الناتجة ، والذي يكون في بعض الحالات خاضعا لشروط تصاعد التكاليف<sup>1</sup>.

**ثانياً: عقد التكلفة زائد نسبة أو قيمة:** هو عقد إنشاء يتم بموجبه تعويض المتعاقد عن التكاليف المسموح بها، أو التكاليف المحددة إضافة إلى نسبة مئوية من هذه التكاليف أو رسم ثابت<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> أحمد حلمي جمعة، محاسبة عقود الإنشاء، جامعة الزيتونة الأردنية، دار الصفاء للنشر و التوزيع، عمان، الطبعة الثانية، 2015 م، ص 160

<sup>2</sup> أحمد حلمي جمعة، مرجع سابق الذكر ص 160

### الفرع الثالث: متطلبات المعيار

يتم الإتفاق على عقود الإنشاء بطرق مختلفة لغايات المعيار المحاسبي الدولي IAS11، و تنقسم عقود الإنشاء إلى عقود ذات السعر المحدد، و عقود التكلفة زائد نسبة، أو قيمة حيث يتناول هذا المعيار المتطلبات المتعلقة بالمعالجة المحاسبية لعقود الإنشاء، و الإفصاحات المطلوبة.

#### أولا تجميع و تجزئة عقود الإنشاء

تطبق متطلبات المعيار IAS11، عادة على كل عقد إنشاء لوحده، إلا أن بعض الحالات يكون،

من الضروري تطبيق المعيار 11، على أجزاء محددة بشكل مستقل من العقد لوحده، أو مجموعة العقود معا، من أجل إظهار الجوهر الإقتصادي للعقد، أو مجموعة العقود، و عندما يغطي العقد عددا من الأصول، فإن إنشاء كل أصل يجب أن يعامل كعقد إنشاء منفصل، و ذلك عند توفر الشروط التالية:

- ❖ يتم تقديم عروض منفصلة لكل أصل لوحده.
  - ❖ يكون كل أصل من الأصول خاضع لعملية تفاوضية منفصلة، و يمكن للعميل قبول، أو رفض كل أصل بشكل إفرادي.
  - ❖ يمكن تحديد إيرادات، و تكاليف كل أصل على حدة.
- و يتم إعتبار مجموعة العقود سواء لعميل واحد أو عدد منهم كعقد إنشاء واحد إذا:
- ❖ تم التفاوض على مجموعة العقود كعقد واحد.
  - ❖ كانت العقود مترابطة ببعضها البعض لدرجة أنها فعلا أجزاء في مشروع واحد بهامش الربح.
  - ❖ يتم تنفيذ العقود بشكل متزامن، أو بتسلسل مستمر.

#### ثانيا: إيراد العقد

أكد مجلس معايير المحاسبة الدولي IAS11، على أن إيراد العقد يقاس بالقيمة العادلة للمقابل

المستلم، أو الذي سيستلم، حيث تتأثر عملية قياس إيراد العقد، بعدد من حالات عدم التأكد على نتائج الأحداث المستقبلية، و لهذا يتطلب الأمر بالأكثر في إعادة النظر في التقديرات عند وقوع الأحداث، أو زوال حالات عدم التأكد، وعليه يمكن يقل، أو يزيد إيراد العقد في فترات مختلفة على سبيل المثال:

- ❖ إتفاق المقاول، و العميل على تغييرات في العقد، أو مطالبات تؤدي إلى تغيير إيراد العقد في الفترة لاحقة المنفق عليها في العقد المبدئي.

- ❖ إمكانية زيادة مبلغ الإيراد في العقد ذو السعر المحدد كنتيجة لوجود شروط تصاعد التكلفة.
- ❖ انخفاض إيراد العقد بسبب الغرامات المفروضة نتيجة تأخر المقاول في إنهاء العقد.
- ❖ يزداد إيراد العقد مع ازدياد عدد وحدات الإنتاج ذلك عندما يتضمن العقد ذو السعر المحدد سعرا ثابتا لكل وحدة من وحدات الإنتاج.

### ثالثا: التغيرات في أوامر العقود<sup>1</sup>

- قد يتطلب العقد إنشاء أصل إضافي حسب رغبة العميل، أو قد يتم تعديله ليشمل إنشاء أصل إضافي، إن إنشاء الأصل الإضافي يجب أن يعامل على، أنه عقد إنشاء منفصل عندما:
- ❖ يختلف بشكل كبير في التصميم ، و التقنية، أو الوظيفة عن الأصل، أو الأصول الواردة في العقد الأصلي.
  - ❖ يتم التفاوض على سعر الأصل الإضافي بغض النظر عن سعر وشروط العقد الأصلي.
- أما إذا لم ينطبق الشرطان المذكوران فإن أوامر التغيير في العقد تعتبر جزء من إيراد العقد الأساسي.

### رابعا: تكاليف العقد

- يشير مجلس معايير المحاسبة الدولي IAS11 أن تكاليف العقد تتضمن ما يلي:
- ❖ التكاليف المتعلقة مباشرة بالعقد المحدد.
  - ❖ التكاليف التي تعزي لنشاط المقاولات بشكل عام، و التي يمكن تخصيصها للعقد.
  - ❖ التكاليف الأخرى التي يمكن تحميلها بشكل محدد إلى العميل تحت شروط العقد.
- و التكاليف التي لا يمكن تخصيصها إلى العقد لا تعتبر من مكونات تكاليف عقد الإنشاءات، و من الأمثلة على هذه التكاليف ما يلي:
- ❖ تكاليف البيع.
  - ❖ تكاليف البحث، و التطوير التي لا ينص التعويض عنها في العقد.
  - ❖ المصاريف الإدارية، و العمومية التي لم ينص العقد على التعويض عنها.
  - ❖ إستهلاك الآلات، و المعدات العاطلة عن العمل التي لم تستعمل في عقد محدد.

<sup>1</sup> إلهام حامدي، مرجع سابق الذكر ص 34

خامسا: الإقرار بإيراد العقد و مصروفاته

يشير مجلس معايير المحاسبة الدولي IAS11، إلى أنه عندما يمكن تقدير نتائج العقد بصورة موثوقة، فإنه يجب الإقرار بالإيراد، و التكاليف المرتبطة بعقد الإنشاء كإيراد، و مصروف حسب درجة إنجاز العقد في نهاية فترة إعداد التقارير، كما يجب الإقرار بالخسائر المتوقعة فوراً كمصروف<sup>1</sup>، حيث تنتج الخسائر المتوقعة عندما يكون من المحتمل أن تزيد تكاليف العقد الكلية عن إيراد العقد الكلي، فإنه يجب الإقرار بالخسائر المتوقعة كمصروف مباشرة لذلك يجري تحديد مبلغ الخسارة بغض النظر عما يلي:

- ❖ ما إذا كانت أعمال العقد بدأت أم لا.
- ❖ مرحلة إنجاز نشاط العقد.
- ❖ وجود عقود تحقق أرباح، و لم يتم معاملتها كعقد إنشاءات واحد.

سادسا: الإفصاح<sup>2</sup>

عند الحديث عن الإفصاح عن عقود الإنشاء، وفي ضوء متطلبات IAS 11، فإنه يجب على الشركة الإفصاح عن:

- ❖ قيمة إيرادات عقود الإنشاء التي تم الإقرار بها كإيرادات خلال الفترة.
- ❖ الفترة المستخدمة في تحديد الإيرادات المعترف بها للعقد خلال فترة الإنجاز.
- ❖ الطرق المستخدمة في تحديد الأعمال التي تم إنجازها، أو إتمامها نسبة الإتمام للعقود تحت التنفيذ.
- ❖ العقود تحت التنفيذ في تاريخ إعداد القوائم المالية، وذلك عن طريق الإقرار بإجمالي التكاليف التي تم إنفاقها، والأرباح المعترف بها بعد طرح الخسائر حتى تاريخ إعداد القوائم المالية، وكذلك الإفصاح عن مبلغ الدفعات التي تم إستلامها من العملاء.
- ❖ التكاليف المستحقة على العملاء من أعمال عقد الإنشاء يتم الإقرار بها كأصل من أصول الشركة، والتي تتمثل في التكاليف التي تم إنفاقها على عقد الإنشاء مضافا إليها الأرباح المحققة بعد طرح إجمالي الخسائر التي تم تحقيقها، والمستخلصات لكافة العقود تحت الإنشاء.

<sup>1</sup> أحمد حلمي جمعة، مرجع سابق الذكر، ص 164.

<sup>2</sup> إلهام حامدي، مرجع سابق الذكر، ص 37.



- ❖ المبالغ المستحقة للعملاء عن أعمال عقد الإنشاء كإلتزام ضمن الإلتزامات، والتي تتمثل في صافي التكاليف التي تم إنفاقها على عقد الإنشاء مضافا إليها الأرباح المحققة، وذلك بعد طرح إجمالي الخسائر المحققة، و المستخلصات الصادرة لكافة عقود الإنشاء تحت التنفيذ.
- ❖ الإفصاح عن الأرباح، والخسائر الطارئة وفقا لمتطلبات المعيار IAS 37 ، المخصصات، و الوصول، و الإلتزامات المحتملة، و يمكن أن تنشأ الأرباح، أو الخسائر الطارئة عن بنود مختلفة.

### المطلب الثاني: عقود الإنشاء حسب النظام المحاسبي المالي.

#### الفرع الأول: مفهوم عقود الإنشاء

هو عقد يتم التفاوض فيه خصيصا لتشييد، أو بناء أصل، أو مجموعة من الموجودات ذات العلاقات المترابطة، و المتداخلة من حيث التصميم، و التكنولوجيا، و الوظيفة، أو الغرض النهائي، أو الاستخدام<sup>1</sup>.

و يعرف عقد الإنشاء بأنه عقد تم الاتفاق عليه بشكل محدد لإنشاء أصل، أو تشكيلة من الأصول المترابطة، أو المعتمدة على بعضها من حيث التصميم، و التكنولوجيا، و الوظيفة، أو الغرض، أو الإستخدام النهائي لها<sup>2</sup>.

#### الفرع الثاني: الطرق المحاسبية لإثبات عقود الإنشاء

يتم إثبات العقود الإنشاء وفقا لطريقتين، طريقة نسبة التقدم في الإنجاز، وطريقة العقود التامة، و سنتطرق فيما يلي طرق المحاسبة عن إثبات إيرادات عقود الإنشاء.

#### طريقة نسبة التقدم في الإنجاز

وفقا لطريقتين، فإنه يتم إثبات الإيرادات المحصلة لعقود الإنشاء خلال عملية الإنتاج ، حيث يتم إحتساب إيراد الفترة، على أساس نسبة تكاليف، ما تم إنجازه خلال الفترة إلى إجمالي التكاليف التقديرية اللازمة لإنجاز العقد، و لإتمام العقد بدرجة معقولة من الدقة في طريقة نسبة الإنجاز، يتطلب تطبيق إمكانية تقدير الإيرادات، و التكاليف اللازمة بالإضافة إلى ذلك، فإنه يتعين توفر الشروط التالية، حتى ليتمكن إستخدام طريقة نسبة الإنجاز كأساس للإعتراف بإيرادات العقود الإنشاء:

<sup>1</sup> محسن بابقي عبد القادر، المحاسبة الدولية، جامعة العلوم و التكنولوجيا للنشر، صنعاء، 2013 م، ص 74

<sup>2</sup> أحمد حلمي جمعة، مرجع سابق الذكر ص 160

- ❖ يجب أن يحدد العقد المبرم الحقوق، و الواجبات المتعلقة بالإنتاج، و تسليم السلع، أو الخدمات.
- ❖ الإلتزامات الواردة في العقد من المتوقع من المشتري، أو العميل تقيدها.
- ❖ من المتوقع تقييد المنشأة بتنفيذ الإلتزامات الواردة في العقد.

ويمكن حساب نسبة الإنجاز التي يتم على أساسها تحديد الإيراد الذي يجب إثباته عن الفترة وفقاً للمعادلة التالية:

$$\text{نسبة الإنجاز} = \text{إجمالي التكاليف التي تم تحملها حتى نهاية الفترة} - \text{إجمالي}$$

و هذه الطريقة لها ميزة أساسية، هي أنها تؤدي إلى إثبات جزء من الإيراد المتعلق بالعقد بنهاية الفترة، و ذلك بما يتناسب مع التكاليف التي تحملتها المنشأة خلال الفترة، حيث يمثل توزيعاً عادلاً لإيرادات العقد، بحيث تستفيد كل فترة من الفترات تنفيذ العقد من هذه الإيرادات.

#### طريقة العقود التامة

وفقاً لهذه الطريقة لا يتم إثبات أي جزء من الإيراد حتى ينتهي العقد، حيث يتم تجميع كافة التكاليف المتعلقة بتنفيذ العقد خلال فترة العقد في حساب، يطلق عليه أعمال إنشائية تحت التنفيذ، و يظهر هذا الحساب في قائمة المركز المالي، و يتم تسجيل قيمة الفواتير، و المستخلصات المتعلقة بهذه العقود في حساب مؤجل، حيث تؤدي هذه الطريقة إلى إثبات كامل الإيراد، و إجمالي الربح المتعلق بالعقد في السنة الأخيرة من تنفيذ العقد، و هذه السنة وحدها تستفيد من إيرادات العقد، و لهذا فإن طريقة نسبة الإنجاز أفضل، و ذلك كأساس للاعتراف بإيراد عقود الإنشاء، و يتم احتساب الإيراد، و إجمالي الربح المتعلق بالعقود يتم بناء على بيانات فعلية.

كما يمكن استخدام هذه الطريقة، عندما يكون لدى المنشأة العديد من العقود قصيرة الأجل نسبياً، حيث لا تتأثر القوائم المالية بشكل جوهري، فيما لو استخدمت طريقة نسبة الإنجاز كأساس للمحاسبة عن العقود.

#### ملاحظة:

هناك طريقة أخرى للمحاسبة عن العقود الإنشاء، تسمى طريقة التقدم، و هي الوحيدة، و المقبولة من قبل المعيار المحاسبي الدولي IAS 11، المتعلق (بعقود الإنشاء)، و الفرق بين طريقتين، هو أن

طريقة نسبة التقدم في الإنجاز، يتم إثبات الإيراد مدة التنفيذ، بينما طريقة العقود التامة، فإنه يتم إثبات كامل الإيراد، وكامل الربح.

### الفرع الثالث: المعالجة حسب نظام المحاسبي المالي

لقد أنتجت الممارسات المحاسبية، في مجال العقود الإنشاء عدة أنواع من المعالجات المحاسبية، إنحصرت في نوعين أساسيين، و هذا بهدف تحديد نواتج العقد، و تكاليفه، فإيرادات العقد تتضمن المبلغ الإبتدائي للنواتج المدرجة، في العقد عند التعاقد، والتعديلات 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 الإنشاء فتشمل التكاليف المباشرة للعقد، والتكاليف التي تعزى إلى نشاط العقود عامة، و التي يمكن توزيعها على العقد، و أية تكاليف أخرى يمكن تحميلها على العميل وفقا لأجل العقد، و طبيعته، و بالنسبة للنظام المحاسبي المالي (SCF)، فقد نص على طريقتين في معالجة العقود طويلة الأجل<sup>1</sup>.

و يتم تسجيل عقود الإنشاء وفق طريقة نسبة التقدم في الإنجاز، و طريقة العقود التامة.

### الشكل رقم ( 1 - 1 )

السنة الأولى:

XXXXXX	XXXXXX	من ح / أعباء	512	6...
XXXXXX		إلى ح / البنك تسديد مصاريف		
XXXXXX	XXXXXX	من ح / البنك	4191	512
XXXXXX		إلى ح / عملاء - تسبيقات محصلة		

<sup>1</sup> أحمد بكاي، دراسة واقع المحاسبة في قطاع البناء و الأشغال العمومية في ظل النظام المحاسبي المالي ( SCF ) دراسة ميدانية لولايتي ورقلة و الأغواط ، المحاسبة المالية، مذكرة الماجستير، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2015 - 2014 ص 14

		تحصيل تسبيق		
XXXXXX	XXXXXX	من ح / حسابات دائمة عن أ. ج. إ إلى ح / مبيعات أشغال أشغال قيد الإنجاز في 31 / 12 / N	704	417

الشكل رقم ( 1 - 2 )

السنة الثانية

XXXXXX	XXXXXX	من ح / أعباء إلى ح / البنك تسديد مصاريف	512	6...
XXXXXX	XXXXXX	من ح / البنك إلى ح / عملاء - تسبيقات محصلة تحصيل تسبيق	4191	512
XXXXXX	XXXXXX	من ح / حسابات دائمة عن أ. ج. إ إلى ح / مبيعات أشغال أشغال قيد الإنجاز في 31 / 12 / N +	704	417
				1

السنة الثالثة

الشكل رقم ( 1 - 3 )

XXXXXX	XXXXXX	من ح / أعباء	6....
XXXXXX	XXXXXX	إلى ح / البنك تسديد مصاريف	512
XXXXXX	XXXXXX	من ح / البنك إلى ح / عملاء تسبيقات محصلة تحصيل تسبيق	512 419 1
XXXXXX	XXXXXX	من ح / حسابات دائنة عن أ. ج. إ إلى ح / مبيعات أشغال أشغال قيد الإنجاز في 31 / 12 / N +2	417 704
XXXXXX	XXXXXX	من ح / عملاء - تسبيقات محصلة إلى ح / حسابات دائنة عن أ. ج. إ تسليم المشروع و ترصيد الحسابين	419 417 1

طريقة الإتمام

وتعتمد على تسجيل نواتج مساوية للتكاليف السنوية المحتملة لإنجاز المشروع , وعليه فإننا وفي نهاية كل سنة نجعل حساب 704 دائنا بمبلغ مساوي للأعباء السنوية للمشروع.

السنة الأولى:

الشكل رقم ( 1 - 4 )

XXXXXX	XXXXXX	من ح / أعباء	512	6..
XXXXXX	XXXXXX	إلى ح / البنك تسديد مصاريف	4191	512
XXXXXX	XXXXXX	من ح / البنك	704	417
XXXXXX	XXXXXX	إلى ح / عملاء - تسبيقات محصلة تحصيل تسبيق		
XXXXXX	XXXXXX	من ح / حسابات دائنة عن أ.ج. إ إلى ح / مبيعات أشغال أشغال قيد الإنجاز في 31 / 12 / N		

السنة الثانية:

الشكل رقم ( 1 - 5 )

XXXXXX	XXXXXX	من ح / أعباء	512	6...
XXXXXX	XXXXXX	إلى ح / البنك تسديد مصاريف	4161	512
XXXXXX	XXXXXX	من ح / البنك		
XXXXXX	XXXXXX	إلى ح / عملاء - تسبيقات محصلة تحصيل تسبيق		

XXXXXX	XXXXXX	من ح / حسابات دائنة عن أ. ج. إ	417
XXXXXX		إلى ح / مبيعات أشغال أشغال قيد الإنجاز في 31 / 12 / N + 1	704

الشكل رقم ( 1 - 6 )

السنة الثالثة:

XXXXXX	XXXXXX	من ح / أعباء	6...
XXXXXX		إلى ح / البنك تسديد مصاريق	512
XXXXXX	XXXXXX	من ح / البنك	512
XXXXXX		إلى ح / عملاء تسبيقات محصلة تحصيل تسبيق	4191
XXXXXX	XXXXXX	من ح / حسابات دائنة عن أ. ج. إ	417
XXXXXX		إلى ح / مبيعات أشغال أشغال قيد الإنجاز في 31 / 12 / N + 2	704
XXXXXX	XXXXXX	من ح / عملاء - تسبيقات محصلة	4191
XXXXXX		إلى ح / حسابات دائنة عن أ. ج. إ تسليم المشروع و ترصيد الحسابين	417

## المبحث الثالث: الدراسات السابقة

بغرض معالجة إشكالية المطروحة لابد أن نتعرض لبعض الدراسات التي كانت لها الأسبقية، في تناول بعض جوانب الموضوع، و ذلك من أجل وضع أساس علمي للدراسة الحالية بإعتبار، أن وجود دراسات سابقة التي تطرقت لبعض الجوانب، التي تناولها الموضوع المراد دراسته يثبت قابلية الموضوع للدراسة.

## المطلب الأول: الدراسة باللغة العربية

سنتطرق في هذا المطلب إلى الدراسات السابقة باللغة العربية.

**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 تناولت هذه الدراسة بأخذ في الاعتبار أهمية قطاع الإنشاءات، كثاني أكبر القطاعات المساهمة في الناتج الوطني السعودي، و الحاجة المتزايدة نحو إيجاد حلول لمشاكل التمويل لدى منشآت هذا القطاع، كلفت لجنة معايير المحاسبة، في الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين الباحث في صياغة معيار محاسبي لقياس، و إثبات إيرادات، و تكاليف عقود الإنشاءات في المملكة العربية السعودية، و تأمل الهيئة أن يساعد المعيار المنشآت قطاع الإنشاءات في الوصول إلى قياس دقيق لدخلها، و الذي بدوره يؤدي إلى توزيع أمثل للموارد الاقتصادية من خلال تدفق الاستثمارات الرأسمالية على المنشآت الأكثر كفاءة، و تهدف هذه الدراسة إلى صياغة المعيار استنادا إلى دراسات سابقة، و دراسة تجربة الهيئات المهنية الأمريكية، و البريطانية، و الدولية بالإضافة إلى الممارسات الرهنة في المملكة، و قد حددت الدراسة البدائل المتاحة لقياس، و إثبات إيرادات، و تكاليف عقود الإنشاءات، و طرق عرضها، و الإفصاح عنها، و كذلك مزايا، و عيوب كل بديل، و خلصت إلى معيار مقترح شمل نطاق المعيار، و تعاريف المصطلحات، و متطلبات القياس، و الإثبات المحاسبي، و متطلبات العرض، و الإفصاح<sup>1</sup>.

**2 - دراسة أحمد بكاي بعنوان دراسة واقع المحاسبة في قطاع البناء و الأشغال العمومية في ظل النظام المحاسبي المالي ( SCF )** مذكرة الماجستير جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2015 م، 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 نتيجة لما عرفه هذا

<sup>1</sup> 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



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 اعتمادا رئيسيا على طريقة التقدم ك معالجة محاسبية رئيسية في محاسبة العقود الإنشائية، و هذا في ظل تواجد بعض المشاكل المحاسبية، و الضريبية في القطاع، و التي تتمثل أساسا 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<sup>1</sup>.

**3 - دراسة إلهام حامدي بعنوان العقود طويلة الأجل حسب النظام المحاسبي المالي، مذكرة الماستر، شهيد حمة لخضر بالوادي، 2015 م** تعالج هذه المذكرة موضوع العقود طويلة الأجل حسب النظام المحاسبي المالي، فالعقود طويلة الأجل هي عبارة عن عقد له إطار من الأحكام والشروط يبرم بين شخصين ، أو هي مجموعة من الأعمال التي تتم بين المقاول، و صاحب العمل المراد تنفيذه، و يسري لفترة زمنية محددة ( عادة ما تزيد عن سنة ) . و يطلق على هذه الأعمال بلفظ المقاوله ، وتسمى بالأعمال الإنشائية لذا تسعى جميع المؤسسات بشتى أشكالها، و أنواعها إلى تطبيق مبدأ الإقرار بالإيراد ، و يتم الإقرار بالإيراد العقود طويلة الأجل بأكثر من طريقة محاسبية، نذكر منها طريقة نسبة التقدم في الإنجاز، طريقة العقود التامة، وكذا طريقة التقدم وفق النظام المحاسبي المالي<sup>2</sup>.

### المطلب الثاني: الدراسة باللغة الأجنبية

سننظر في هذا المطلب إلى الدراسات السابقة باللغة الأجنبية .

<sup>1</sup> أحمد بكاي، مرجع سابق الذكر، ص 111 .

<sup>2</sup> إلهام حامدي، مرجع سابق الذكر ، ص 111 .

**1 - دراسة AZIZ ELKHATTABI بعنوان CONTRAT A TERME ASPECTS****JURIDIQUE FISCAL ET COMPTABLE PROPOSITION D'UNE DEMARCHE**

**D'AUDIT** مذكرة لتحصيل شهادة الخبرة المحاسبية، المدرسة العليا للتجارة و إدارة المؤسسات، المغرب، نوفمبر 2002 م، تناولت هذه الدراسة الجوانب القانونية، و الجبائية، و المحاسبية لعقد الإنشاء، و أنواع إيرادات العقد، و تكاليفه، و أهم الطرق المحاسبية المعتمدة في المغرب للمعالجة المحاسبية للإعتراف بالإيرادات العقد الإنشائي، كما تطرقت إلى كيفية بناء برنامج التدقيق الملائم لشركات المقاولات، حيث توصلت هذه الدراسة بأن العقد الإنشاء ينقسم إلى جزئيين رئيسيين، هما القانوني، و الإقتصادي، و محاولة المعايير المحاسبية الدولية بإيجاد المعالجة الملائمة، التي تراعي هذان الجانبان مع إعتبار طريقة الإتمام، هي الطريقة المرجعية في الممارسة المحاسبية لعقود الإنشاء في المغرب.

**2 - دراسة****MANAR FADRIQ بعنوان LE SECTEUR DU BATIMENT ET TRAVAUX****PUBLICS AU MAROC: PROPOTION D' ADAPTATION DE LA DEMARCHE D'****،AUDITAUX SPECIFICTTES COMPTABLES ET FISCALES DU SECTEUR**

مذكرة لتحصيل شهادة الخبرة المحاسبية، المدرسة العليا للتجارة و إدارة المؤسسات، المغرب، نوفمبر 2005 م، تناولت هذه الدراسة اهم الجوانب الإقتصادية لقطاع البناء، و الأشغال العمومية في الإقتصاد المغربي، و الخصائص المحاسبية تتمثل في كيفية تقدير التكاليف المباشرة، و الغير المباشرة، و الطرق المحاسبية المعترف بها في الممارسة المحاسبية المغربية، كما تهدف إلى وضع نموذج يوضح كيفية إعداد برنامج التدقيق للمؤسسات المنتمية لقطاع البناء، و الأشغال العمومية، حيث توصلت هذه الدراسة بأن المؤسسات المغربية تعتمد على 3 طرق رئيسية في معالجة العقود الإنشاء، و طبيعة قطاع البناء، و الأشغال العمومية تؤثر على خصائص، و أنواع مؤسسات هذا القطاع من، حيث الحجم، و رأس المال، و التخصص.

**المطلب الثالث: تعليق على الدراسات السابقة:**

إستنادا إلى ما تضمنه هذا الفصل من الدراسة يمكن إبراز خصوصية الدراسة الحالية في النقاط التالية:

- ✓ إتفقت دراستنا الحالية مع الدراسات السابقة من حيث المضمون المتمثل في مفهوم عقود الإنشاء، و الإعتراف بالإيراد، و المعالجة المحاسبية ، و ذلك من خلال الطرق المحاسبية التي توصلت إليها المعايير المحاسبية الدولية IAS11، جاءت هذه الدراسات لتعالج عقود الإنشاء حسب النظام المحاسبي المالي، و المعايير المحاسبة الدولية، كما تطرقت إلى كيفية بناء برنامج التدقيق الملائم

لشركات المقاولات و هذا ما يتماشى إلى حد كبير مع دراستنا الحالية، حيث إستنتجنا من خلال دراستنا أن المؤسسة إتزمت بطريقة التقدم في الإنجاز .  
✓ إن خصوصية الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة تتمثل في إختلاف الدراسة التطبيقية عن الدراسة الحالية من خلال المؤسسة، و الزمان و المكان .

### خلاصة :

نستنتج من هذا الفصل أن النظام المحاسبي له مزايا تميزه عن المخطط الوطني المحاسبي، و يقوم بتحسين جودة المعلومات المحاسبية، و تعتبر الممارسة المحاسبية عملية المفاضلة بين أحسن الطرق القياس، و الإعتراف المحاسبية التي تناسب المحاسب في إتخاذ قراراته في الإفصاح عن المعلومات المحاسبية، و ذلك حسب نشاط التي تمارس المؤسسة، و العنصر الرئيسي في محاسبة عقود الإنشاء، هو تخصيص إيرادات، و التكاليف العقود بين فترات التي يتم فيها تنفيذ المشروع، حيث تكمن المعالجة وفق طريقتين.



الفصل الثاني

دراسة حالة لمؤسسة البناء

للجنوب الشرقي ECO SEST

ورقلة

## تمهيد

تتميز عقود الإنشاء بطول فترة التنفيذ، و تمتد فترة التنفيذ أكثر من فترة محاسبية واحدة، حيث يتطلب طرق محاسبية ملائمة لتوزيع إيراد العقد و تكاليف العقد عبر فترة التنفيذ، و العنصر الرئيسي للمحاسبة عن هذه العقود في المعالجة المحاسبية، هو توقيت الاعتراف بالإيرادات .

و سنتطرق في هذا الفصل، من خلال الدراسة التطبيقية لإحدى الشركات الجزائرية، التي تعمل في قطاع البناء ( مؤسسة البناء للجنوب الشرقي بورقلة ECO.S.EST ) إلى:

- المبحث الأول: منهجية والأدوات المستخدمة في دراسة حالة المؤسسة ECO.S.EST . و الذي سنتطرق في المطلب الأول الطريقة والأدوات المستخدمة محل الدراسة، و المتمثلة في جمع الوثائق والمعلومات، و مصادر جمع البيانات، و عينة الدراسة، الأداة المستخدمة في الدراسة، و في المطلب الثاني تطرقنا إلى تقديم المؤسسة محل الدراسة، و ذلك بذكر نشأة المؤسسة، و أهدافها، و هيكلها التنظيمي، و أهم رؤساء المشروع في المنطقة، و تقديم مصلحة المحاسبة، و المالية.
- أما المبحث الثاني يتناول تسجيلات عقود الإنشاء وفق النظام المحاسبي المالي و المتمثلة في المطلب الأول بخطوات الأولية لموافقة على العقد، و في المطلب الثاني المعلومات المتعلقة بالعقد، و المطلب الثالث معالجة عقود الإنشاء.

## المبحث الأول: منهجية والأدوات المستخدمة في دراسة حالة المؤسسة ECO.S.EST

تماشياً مع طبيعة الموضوع الدراسة المتعلق بالممارسة المحاسبية لعقود الإنشاء، نلاحظ في هذا المبحث، و إستناداً إلى متطلبات معالجة هذا الموضوع في المؤسسة، تم الإعتماد على جملة من الأدوات للوقوف على الجوانب، التي تكفل معالجة أفضل للموضوع، من أجل الوصول إلى النتائج المراد تحقيقها.

### المطلب الأول: الطريقة والأدوات المستخدمة محل الدراسة

سنتطرق في هذا المطلب إلى توضيح بعض التفاصيل الخاصة بالأدوات المستعملة، والكيفية التي تمت بها .

#### الفرع الأول: جمع الوثائق والمعلومات

تتمثل المنهجية المستخدمة في هذه الدراسة، في جمع البيانات، و يمكن توضيحها كالتالي:

#### الفرع الثاني: مصادر جمع البيانات:

من أجل تحقيق أهداف الدراسة، تم الإعتماد على إجراء العديد من المقابلات الشخصية، مع مصلحة المحاسبة والمالية، و مصلحة التقنية، أثناء فترة الدراسة، بالإضافة إلى بعض القوانين و المراسيم، و الكتب، و مذكرات المتعلقة بالموضوع الدراسة .

#### الفرع الثالث: عينة الدراسة

تتمثل هذه العينة في مؤسسة البناء للجنوب الشرقي لتطبيق الدراسة عليها، وذلك للأسباب التالية:

- إمتلاكها العديد من الأقسام المساعدة لمصلحة المحاسبة والمالية .
- توفر البيانات، والمعلومات، والوثائق الضرورية واللازمة، في مجال التخصص، وحدود الدراسة .

#### الفرع الرابع: الأداة المستخدمة في الدراسة

تتمثل الأداة المستخدمة في إستعمال أسلوب المقابلة عند تطبيق الدراسة في مؤسسة البناء للجنوب الشرقي، من أجل الحصول على معلومات خاصة بعقود الإنشاء المطبق، والممارسة المحاسبية المعتمدة في المؤسسة .

## المطلب الثاني: تقديم المؤسسة محل الدراسة .

تعتبر مؤسسة البناء للجنوب الشرقي بورقلة، شركة مختصة في بناء السكنات، والمباني الإدارية، والصناعية، و التجارية، وهذا فضلا عن الهندسة المدنية، و الأشغال العمومية لكل هياكل الدولة .

### الفرع الأول: نشأة المؤسسة البناء للجنوب الشرقي بورقلة ECO.S.EST

تأسست الشركة البناء للجنوب الشرقي العمومية الاقتصادية، بعد عقد توثيقي بتاريخ 18 ديسمبر 1997، و المسجل بمفتمشية التسجيل بالإيجار بتاريخ 22 ديسمبر 1997، و هي شركة ذات أسهم منبتقة عن إعادة هيكلة مؤسسة البناء ورقلة، مقرها الإجتماعي بالمنطقة الصناعية طريق غرداية ص.ب.31 ولاية ورقلة .

### الفرع الثاني: أهم رؤساء المشروع في المنطقة

- ✓ مديرية السكن و التجهيزات العمومية .
- ✓ الديوان الوطني للتسيير العقاري .
- ✓ شركة سوناطراك بكل فروعها .

### الفرع الثالث: أهداف المؤسسة<sup>1</sup>

تسعى مؤسسة البناء للجنوب الشرقي لتحقيق عدة أهداف منها:

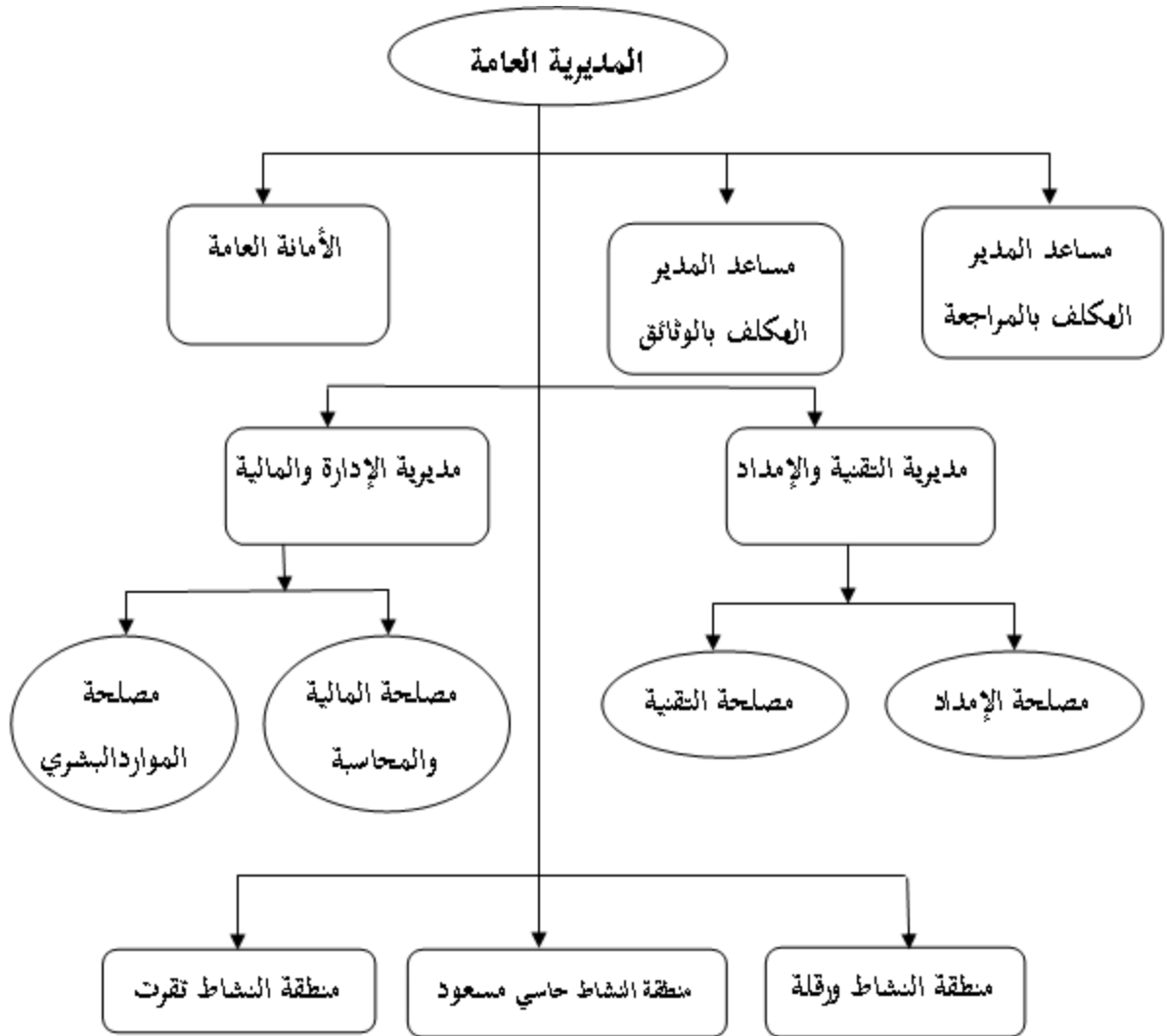
- تقديم أحسن منتج على المستوى المحلي، والوطني حيث لا مجال للمقارنة، و المنافسة مع المؤسسات الخاصة .
- بناء أكبر عدد من البنايات لتحقيق أكبر ربح، من أجل دعم، و تحسين معداتها وآلات الإنتاج، وهدفها تقديم الأفضل النوعية والجودة .
- كسب ثقة المستفيد، وكذلك أصحاب المشاريع بتقديم أحسن منتج، وهذا من خلال إتباعها لمقاييس الدولة .

### الفرع الرابع: الهيكل التنظيمي للمؤسسة.

<sup>1</sup> تقال مسعود، رئيس مصلحة المحاسبة و المالية، مؤسسة البناء للجنوب الشرقي، 11 / 06 / 2017 م .



الشكل رقم (1-2): مخطط هيكل المؤسسة البناء للجنوب الشرقي ورقة ECO.S.EST



المصدر: من إعداد الطالبة بناء على وثائق صادرة عن المؤسسة البناء للجنوب الشرقي بورقة .

### الفرع الخامس: تقديم مصلحة المحاسبة و المالية .

تعتبر هذه المصلحة من أهم المصالح، و هي المسير الرئيسي للمؤسسة، فهي القائمة على التنسيق بين المديرية، و مشرفة على استقبال اعمالهم اليومية، و الوحيدة التي يمكنها معرفة المركز المالي للمؤسسة .

#### مهامها:

- ✓ تقوم بالتسجيلات المحاسبية مهما كان نوعها، من أجل الحصول على الميزانية الختامية، كما تقوم بإعداد ميزان المراجعة الشهري، وجدول الحسابات النتائج سداسيا و كذلك الملاحق .
- ✓ تحضير المراسلات التي تكون بين المؤسسة، والبنوك، ومصلحة الضرائب المحلية .
- ✓ مراقبة الخزينة المالية للمؤسسة .
- ✓ السهر على مراقبة صحة المعلومات القادمة من طرف مختلف المديرية المتواجدة في المؤسسة .
- ✓ التكفل بإجراءات التأمين المختلفة وعمليات الجباية .
- ✓ إعداد كافة القوائم والتقارير المالية .

## المبحث الثاني: تسجيلات عقود الإنشاء وفق النظام المحاسبي المالي

سنتناول في هذا المبحث بدراسة العقد الإنشاء الخاص بالمؤسسة محل الدراسة .

### المطلب الأول: خطوات الموافقة على العقد

سننتظر في هذا المطلب لخطوات الموافقة على المشروع .

#### الخطوة الأولى: الموافقة على الشروط<sup>1</sup>.

1- يقوم صاحب المشروع بإنجاز الدراسة بعد إختيار مكتب الدراسات .

2 - دراسة دفتر الشروط و يتكون من: الملحق رقم 01

- الكشف الوصفي للمشروع ( نوعية مواد البناء، كيفية الإنجاز ) .

- الكشف الكمي و تقديري ( الكمية، سعر الوحدة، المبلغ، جدول الأسعار، الوحدوية ) .

✓ الخطوة الثانية: نشر المناقصة في الجريدة .

بعد نشر المشروع في الجريدة ، يقوم المقاوليين، بشراء دفتر الشروط، و ملئه، و يوضع في ظرف مغلق .

✓ الخطوة الثالثة: فتح و تقييم العرض .

لجنة تختار من ينجز المشروع بعد معرفة كفاءته، من خلال جدول فيه نقاط، و بعد ذلك يبرم العقد بين

صاحب العمل، و المراد تنفيذه، ويكون تاريخ بداية العقد و إنتهائه خلال فترة محاسبية .

### المطلب الثاني: المعلومات المتعلقة بالعقد .

مؤسسة البناء مختصة في أشغال البناء، و الترقية العقارية تحصلت على صفقة لإنجاز 60

مسكن عمومي تجاري ببننديل ولاية ورقلة.

- صاحب المشروع: OPG ديوان التسيير، و الترقية العقارية .

- المقاولاتية المسؤول على الإنجاز: شركة البناء للجنوب الشرقي ECO SEST التي كانت سابقا BATI

. SUD

<sup>1</sup> عبد الرفيق قزولي، مهندس معماري، مؤسسة البناء للجنوب الشرقي، في 18 / 06 / 2017

مدة العقد: 4 سنوات .

- رقم الصفقة 2011 / 33 .

- قيمة العقد: 139427670.00 دج بكل الرسوم مفصلة كالتالي:

- عدد المباني 60 مبنى 03 غرف .

- سعر للمنزل الواحد: 2323794.50 دج بكل الرسوم .

- الضريبة: 7% .

- بداية المشروع: 01 / 01 / 2012

توزع المصاريف حسب طبيعتها و لفترة إنجاز العقد كالتالي: ملحق رقم 02

الجدول رقم ( 2 - 1 )

السنة	2012	2013	2014	2015
مج المصاريف	54259347.97	34413619.20	20597032.51	36969654.68
الفاتورة	65785052.59	34413618.47	13785047.50	36969654.68

المصدر: إعتقاد على وثائق المؤسسة ( من إعداد الطالبة ) الوحدة: الدينار الجزائري

المطلوب:

❖ كيف يتم تسجيل العمليات في يومية المقاول وفقا لطريقة نسبة التقدم في الإنجاز، و كذا طريقة العقود التامة؟

المطلب الثالث: معالجة عقود الإنشاء .

ستتم معالجة العقد الإنشاء وفق طريقة نسبة التقدم في الإنجاز، و كذا طريقة العقود التامة .

الفرع الأول: التسجيل المحاسبي وفق طريقة نسبة التقدم في الإنجاز

أولاً: نحسب كلا من النواتج ( مبيعات الأشغال حساب 704 ) و النتيجة السنوية كالتالي:

الجدول رقم ( 2 - 2 )

السنة	النواتج	النتيجة
2012	$130306233.65 ( 54259347.97 / 146239654.4 ) = 48347565.51$	$48347565.51 - 54259347.97 = ( 5911782.458 )$
2013	$130306233.65 ( 88672967.17 / 146239654.4 ) - 48347565.51 = 30664111.74$	$30664111+.74 - 34413619.20 = ( 3749507.464 )$
2014	$130306233.65 ( 109269999.7 / 146239654.4 ) - (48347565.51 + 30664111.74 ) = 18352899.85$	$18352899.85 - 20597032.51 = ( 2244132.657 )$
2015	$130306233.65 ( 146239654.4 / 146239654.4 ) - ( 48347565.51 + 30664111.74 + 18352899.85 ) = 32941656.5$	$32941656.5 - 369696.68 = ( 4027998.18 )$
المجموع	$= \text{النواتج ( سعر المشروع ) } = 130306233.65$	

الوحدة: الدينار الجزائري

المصدر: إعتامادا على وثائق المؤسسة ( من إعداد الطالبة )

ثانيا: التسجيل في يومية المقاول حسب طريقة نسبة التقدم في الإنجاز

سنقوم بالتسجيلات المحاسبية لعقد الإنشاء وفق scf لكل من السنوات 2012، 2013، 2014، 2015 .

الشكل رقم ( 2 - 2 )

لسنة 2012

54259347.97	54259347.97	من ح / أعباء إلى ح / البنك تسديد المصاريف	512	6...
65785052.59	65785052.59	من ح / البنك إلى ح / عملاء تسبيقات محصلة تحصيل تسبيق	4191	512
48347565.51	48347565.51	من ح / حسابات دائنة عن أ . ج . إ إلى ح / مبيعات أشغال أشغال قيد الإنجاز في 2012/12/31	704	417

الشكل رقم ( 3 - 2 )

لسنة 2013:

34413619.20	34413619.20	من ح / أعباء إلى ح / البنك تسديد مصاريف	512	6...
34413618.47	34413618.47	من ح / البنك إلى ح / عملاء - تسبيقات محصلة تحصيل تسبيق	4191	512
	30664111.74	من ح / حسابات دائنة عن أ . ج . إ		417

30664111.74		إلى ح / مبيعات أشغال أشغال قيد الإنجاز في 31 / 2013 / 12	704	
-------------	--	--	-----	--

الشكل رقم ( 2 - 4 )

لسنة 2014

	20597032.51	من ح / أعباء	6..	
20597032.51		إلى ح / البنك تسديد المصاريف	512	
	13785047.50	من ح / البنك	512	
13785047.50		إلى ح / عملاء تسبيقات محصلة تحصيل تسبيق	4191	
	18352899.85	من ح / حسابات دائنة عن أ . ج . إ	417	
18352899.85		إلى ح / مبيعات أشغال أشغال قيد الإنجاز في 31 / 12 / 2014	704	

الشكل رقم ( 2 - 5 )

لسنة 2015

	36969654.68	من ح / أعباء	6....	
36969654.68		إلى ح / البنك تسديد مصاريف	512	
	36969654.68	من ح / البنك	512	
36969654.68		إلى ح / عملاء تسبيقات	4191	

		محصلة تحصيل تسبيق		
32941656.5	32941656.5	من ح / حسابات دائنة عن أ . ج . إ إلى ح / مبيعات أشغال أشغال قيد الإنجاز في 31 / 12 2015/	704	417
130306233.6	130306233.6 5	من ح / عملاء - تسبيقات محصلة إلى ح / حسابات دائنة عن أ . ج . إ تسليم المشروع و ترصيد الحسابين	417	4191

#### الفرع الثاني: التسجيل المحاسبي وفق طريقة العقود التامة

إذا لم تتمكن المؤسسة من تقدير نتيجة العقد بصورة صادقة، أو كان نظام معالجة البيانات في المؤسسة، أو طبيعة العقد لا تسمح بتطبيق طريقة نسبة التقدم في الإنجاز، و تعتمد على تسجيل متساوي لنواتج، و التكلفة السنوية المحتملة في إنجاز المشروع في هذه الحالة تطبق طريقة العقود التامة .

و سنقوم بالتسجيلات المحاسبية لعقد الإنشاء وفق scf لكل من السنوات 2012، 2013، 2014، 2015.

#### الشكل رقم ( 2 - 6 )

لسنة 2012

54259347.97	54259347.97	من ح / أعباء إلى ح / البنك تسديد مصاريف	512	6..
65785052.59	65785052.59	من ح / البنك إلى ح / عملاء - تسبيقات محصلة تحصيل تسبيق	4191	512
54259347.97	54259347.97	من ح / حسابات دائنة عن أ . ج . إ إلى ح / مبيعات أشغال	704	417



		أشغال قيد الإنجاز في 31 / 2012 / 12		
--	--	--	--	--

الشكل رقم ( 2 - 7 )

لسنة 2013

34413619.20	34413619.20	من ح / أعباء إلى ح / البنك تسديد مصاريف	512	6...
34413618.47	34413618.47	من ح / البنك إلى ح / عملاء - تسبيقات محصلة تحصيل تسبيق	4191	512
34413619.20	34413619.20	من ح / حسابات دائنة عن أ . ج . إ إلى ح / مبيعات أشغال أشغال قيد الإنجاز في 31 / 12 / 2013	704	417

الشكل رقم ( 2 - 8 )

لسنة 2014:

20597032.51	20597032.51	من ح / أعباء إلى ح / البنك تسديد مصاريف	512	6...
13785047.50	13785047.50	من ح / البنك إلى ح / عملاء - تسبيقات محصلة تحصيل تسبيق	4191	512
20597032.51	20597032.51	من ح / حسابات دائنة عن أ . ج . إ إلى ح / مبيعات	704	417

		أشغال أشغال قيد الإنجاز في 31 / 12 / 2014		
--	--	---	--	--

الشكل رقم ( 2 - 9 )

لسنة 2015

36969654.68	36969654.68	من ح / أعباء إلى ح / البنك تسديد مصاريق	512	6...
36969654.68	36969654.68	من ح / البنك إلى ح / عملاء تسبيقات محصلة تحصيل تسبيق	4191	512
36969654.68	36969654.68	من ح / حسابات دائنة عن أ . ج . إ إلى ح / مبيعات أشغال أشغال قيد الإنجاز في 31 / 2015 / 12	704	417
130306233.65	130306233.65	من ح / عملاء - تسبيقات محصلة إلى ح / حسابات دائنة عن أ . ج . إ تسليم المشروع و ترصيد الحسابين	417	4191

### خلاصة الفصل

بعد الإنهاء من دراسة حالة مؤسسة البناء للجنوب الشرقي، و التطرق إلى تعريف المؤسسة، و العقد الإنشاء الموجود بها، و التعرف على كيفية المعالجة المحاسبية لعقود الإنشاء، حيث تتم المعالجة وفق طريقتين أساسيتين، و يكمن الفرق بين هاتين الطريقتين، هو يتم إثبات إيراد الفترة في طريقة نسبة التقدم في الإنجاز، أما طريقة العقود التامة يتم إثبات كامل الإيراد، و كامل الربح .



حاولنا من خلال هذه الدراسة، و بالإعتماد على الفرضيات المشتقة من الإشكالية الرئيسية المتمثلة في، ما هو واقع الممارسة المحاسبية في قطاع البناء، و الأشغال العمومية في ظل النظام المحاسبي المالي، و كيف تتم المعالجة المحاسبية لعقود الإنشاء وفق النظام المحاسبي المالي، و المعيار المحاسبي الدولي IAS 11 ؟ .

تم التناول في هذا الموضوع إنطلاقا من دراسة العناصر الرئيسية المتضمنة في فصلين، الفصل الأول تضمن الإطار النظري لدراسة حيث خصص المبحث الأول أساسيات المحاسبة في نشاط عقود الإنشاء، أما المبحث الثاني تسجيل عقود الإنشاء حسب المعيار IAS11، و النظام المحاسبي المالي، أما المبحث الثالث معرفة الدراسات العلمية السابقة التي قام بها الباحثين .

فمن خلال دراستنا وتحليلنا لموضوع تقييم الممارسات المحاسبية لعقود الإنشاء، وكذا إظهار جوانبه النظرية، تبين أن النظام المحاسبي المالي يعتبر الركيزة الأساسية الذي تقوم عليها المنشأة من خلال تحقق معظم أهداف المنشأة، و تتطلب فترة تنفيذ المشاريع عدة سنوات مما ينتج تحديد الأرباح عن المشاريع المنجزة في نهاية كل فترة محاسبية، و يتم الإعتراف بإيراد عقود الإنشاء وفق طرق محاسبية، حيث يتم إثبات إيراد الفترة في طريقة نسبة التقدم في الإنجاز أما طريقة العقود التامة يتم إثبات كامل الإيراد، و كامل الربح أي عند إكمال العقد، وعلى هذا الأساس قمنا في الفصل الثاني بإسقاط الموضوع على دراسة حالة مؤسسة البناء للجنوب الشرقي بورقلة ECO.S.EST ، وذلك بإجراء عدة مقابلات مع رئيس مصلحة المحاسبة والمالية، و مصلحة التقنية وجمع المعلومات والوثائق اللازمة، لنلخص في الأخير جملة من النتائج التي من خلالها يمكن تأكيد صحة الفرضية أو نفيها ومن ثم الإجابة على إشكالية الموضوع .

### إختبار الفرضيات

ثم إثبات الفرضية الأولى: و التي تبين بأن شركات البناء تلتزم بقواعد الإعتراف، و القياس، و الإفصاح، حيث تبين في الجانب النظري، و ذلك بأن يتم الإعتراف بالإيراد عند بيع البضاعة، أو عند تبديل الخدمات

## الخاتمة العامة

ببضائع، و بقياس الإيراد على أساس القيمة العادلة للمقابل الذي يتم تسليمه، أو القابل للاستلام، و الإفصاح بقيمة إيرادات عقود الإنشاء، و التكاليف، و الأرباح، و الخسائر.

ثم إثبات الفرضية الثانية: و التي توضح أن يتم الإعتماد على معيار IAS11، في المعالجة لعقود الإنشاء حيث تم تأكيده في الجانب النظري، و التطبيقي، حيث توصلنا أن المعيار IAS11 بأنه يعالج الإيرادات، و التكاليف عقود الإنشاء.

و ثم إثبات الفرضية الثالثة: و التي تبين أن المعالجة المحاسبية تتم وفق طريقة نسبة التقدم في الإنجاز، و طريقة العقود التامة، و هذا ما تم تأكيده في الجانب النظري، و التطبيقي، حيث توصلنا بأن طرق المحاسبية لعقود الإنشاء مقبولين في دفاتر المقاول، حيث توضح مقدار الإيراد المخصص لكل فترة محاسبية .

## النتائج

ثم توصل إلى مجموعة من النتائج أهمها :

- ✓ يعتبر النظام المحاسبي المالي الجديد مستوحي من المعايير المحاسبية الدولية، حيث يقترح حلول لتسجيل المحاسبي للعمليات التي لم يعالجها المخطط الوطني المحاسبي، و يوفر معلومة مالية بأكثر شفافية .
- ✓ الأنشطة التي يقوم بها المقاول، و صاحب العمل بعقد متفق عليه، و المراد تنفيذه يسمى بالأعمال الإنشائية .
- ✓ تتم المعالجة المحاسبية للعملية الإقتصادية، و الإنشائية وفق طريقتين رئيسيتين .

## التوصيات

- ✓ إنجاز دورات تكوينية للمحاسبين، و المقاولين حول النظام المحاسبي المالي، و ذلك من أجل التعريف بأهمية المحاسبة، و النظام المحاسبي المالي .
- ✓ ينبغي الاعتراف بالإيراد عند بيع البضاعة، أو الخدمة مباشرة .
- ✓ الإهتمام أكثر بالقوانين، و النصوص التشريعية خاصة تلك المتعلقة بالعقود طويلة الأجل .

✓ إنشاء نظام رقابي داخلي في مؤسسات البناء، لكي يضمن إنهاء العمل المحاسبي وفق معايير المحاسبة الدولية .

### أفاق البحث

نختتم دراستنا ببعض النقاط البحثية التي نأمل أن تكون دراسات في المستقبل منها :

- أثر تحديث النظام المحاسبي المالي وفق المعايير المحاسبية الدولية على محاسبة شركات البناء .
- كيف يتم الإعتراف بالإيراد عقود الإنشاء وفق النظام المحاسبي المالي .
- كيف تتم المحاسبة عن عقود الإنشاء وفق طريقة نسبة التقدم في الإنجاز و العقود التامة .
- ما مدى تأثير الممارسة المحاسبية على عقود طويلة الأجل .



قائمة المراجع

والمصادر



الكتب :

- 1 - أحمد حلمي جمعة ، محاسبة عقود الإنشاء ، جامعة الزيتونة الأردنية ، دار الصفاء للنشر و التوزيع ، عمان ، الطبعة الثانية ، 2015 م .
  - 2 - تشوي فريدريك ، كارول فروست ، جاريان زميك ، المحاسبة الدولية ، ترجمة محمد عصام الدين زايد ، مراجعة أحمد حامد حجاج ، دار المريخ للنشر ، الرياض 2004 .
  - 3 - حسين القاضي ، مأمون حمدان ، نظرية المحاسبية ، الطبعة الأولى ، دار الثقافة للنشر و التوزيع ، عمان 2006 .
  - محسن بابقي عبد القادر ، المحاسبة الدولية ، جامعة العلوم و التكنولوجيا للنشر ، صنعاء ، 2013 م .
  - 4 - محمد جمال علي هلاي ، عبد الرزاق قاسم شحادة ، محاسبة المؤسسات المالية البنوك التجارية و شركات التأمين ، دار المناهج ، عمان 2003 .
  - 5 - محمود السيد الناغي ، نظرية المحاسبة و المعايير المحاسبية ، المكتبة العصرية ، مصر 2002 م .
- رسالة الدكتوراه
- 1 - آيت محمد مراد، ضرورة تكييف بيئة المحاسبة بالجزائر مع متطلبات النظام المحاسبي المالي (خلال الفترة 1010-2013)، رسالة دكتوراه، فرع النقود والمالية، جامعة الجزائر رقم 03، الجزائر، السنة الجامعية 2013-2014 م .
  - 2 - جورج تومان بيداويد ، الإفصاح المحاسبي أثره و أهميته في نمو الأعمال التجارية العربية في أستراليا ، أطروحة دكتوراه في المحاسبة 2012 م .
  - 3 - سعدي عبد الحليم ، محاولة تقييم الإفصاح القوائم المالية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي ، دراسة عينة من المؤسسات ، رسالة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه ، محاسبة ، جامعة بسكرة ، 2014 - 2015 م .

### رسائل الماجستير :

- 1 - أحمد بكاي ، دراسة واقع المحاسبة في قطاع البناء و الأشغال العمومية في ظل النظام المحاسبي المالي ( SCF ) دراسة ميدانية لولايتي ورقلة و الأغواط ، المحاسبة المالية ، مذكرة الماجستير ، جامعة قاصدي مرباح ورقلة ، 2015 -2014 .
  - 2 - أم الخير دشاش ، متطلبات نجاح تطبيق النظام المحاسبي المالي في ظل البيئة الجزائرية ، متطلبات نيل شهادة الماجستير علوم التسيير ، مالية المؤسسة ، جامعة ورقلة ، 2009 - 2010 .
  - 3 - بلال كيموش ، التقييم الدوري للعناصر المادية و دوره في المحافظة على قيمة المؤسسة في ظل النظام المحاسبي المالي ، دراسة حالة المؤسسة الوطنية للأجهزة القياس و المراقبة AMC ( العلمة ) دراسات مالية و محاسبة معمقة ، مذكرة الماجستير ، جامعة فرحات عباس ، سطيف 2010 - 2011 .
  - 4 - رشيد قريرة ، تقييم الممارسات المحاسبية في ظل القطاع التأمين في ظل النظام المحاسبي المالي scf دراسة حالة لعينة من شركات تأمين الأضرار في الجزائر سنة 2015 ، المحاسبة المالية ، مذكرة الماجستير ، جامعة قاصدي مرباح ، ورقلة 2015 - 2016 ،
  - 5 - علاء بوقفة ، الإصلاح المحاسبي في الجزائر وأثره في تفعيل الممارسة المحاسبية دراسة تحليلية تقييمية خلال الفترة 2010-2012 ، محاسبة و جباية مذكرة الماجستير ، جامعة قاصدي مرباح ورقلة ، 2011-2012 .
  - 6 - هشام شلغام ، تقييم بدائل القياس المحاسبي في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي ، دراسة ميدانية لعينة من الأكاديميين و المهنيين خلال الفترة (مارس - ماي 2015 ) ، محاسبة مالية ، مذكرة الماجستير ، جامعة قاصدي مرباح ورقلة ، 2014 - 2015 .
- رسائل الماستر

- 1 - إلهام حامدي ، العقود طويلة الأجل حسب النظام المحاسبي المالي ، دراسة حالة مؤسسة البدر ، مذكرة ماستر ، جامعة حمة لخضر بالوادي ، 2014 - 2015

### المحاضرات :

- 1 - مايو عبد الله ، محاضرات تاريخ المحاسبة و النظرية المحاسبية ، جامعة قاصدي مرباح ورقلة ، 2015 - 2016

### التعليمات الوزارية :

- 1 - تعليمة وزارية رقم 02 مؤرخة في 29 أكتوبر 2009 ، تتضمن أول تطبيق للنظام المحاسبي المالي .

### المقالات

- 1 - صلاح الدين سوايم ، مساهمة معايير المحاسبة الدولية IAS / IFRS في تطوير مخرجات نظم المعلومات المحاسبية ، إثارة خاصة للمعيار المحاسبي الدولي الأول ، مقال التواصل في الاقتصاد و الادارة و القانون ، علوم الاقتصادية و علوم التسيير ، جامعة سوق اهراس ، عدد 38 جوان 2014 .

### المجالات

- 1 - بالرقمي التجاني ، القياس في المحاسبة ماهيته و قيوده و مدى تأثيره بالتضخم مجلة العلوم الاقتصادية و علوم التسيير العدد 8 لسنة 2008 .

- 2 - 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 .

### المقابلات شفوية

- 1 - تقال مسعود ، رئيس مصلحة المحاسبة و المالية ، مؤسسة البناء للجنوب الشرقي ، 11 / 06 / 2017 م .
- 2 - عبد الرفيق قزولي ، مهندس معماري ، مؤسسة البناء للجنوب الشرقي ، في 18 / 06 / 2017 م .



REPUBLICQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

150

MINISTERE DE L'HABITAT ET DE L'URBANISME

Office de promotion et de gestion immobilière

De Ouargla

صنفقة رقم 33/2011/م.ع

لجنة الصفقات العمومية  
ديوان الترقية والتسيير العقاري  
ولاية ورقلة  
تأشيرة رقم: 30  
بتاريخ:

**Contrat de réalisation de**

**60 Logements publics locatifs**

**Sis à Ouargla**

**Wilaya de Ouargla**

**RHP Programme 2009**

**Montant** : 139 427 670.00 DA en TTC.

**Délai**: 48 Mois.

**Maitre d'ouvrage** : OPGI de Ouargla.

**Cocontractant** : Société de bâtiment du sud et grand sud – BATISUD –.

## انجاز 60 مسكن اجتماعي ورقلة

الرقم	تعيين الأشغال	الوحدة	الكمية	السعر الوحدوي	المبلغ
<b>حصة الحفر والتسوية</b>					
1,01	تسوية عامة	م2	610.00	200.00	122,000.00
1,02	حفر بئرية و قنواتية	م3	1,070.00	250.00	267,500.00
1,03	ردم مدكوك للحفر	م3	830.00	220.00	182,600.00
1,04	نقل التربة الزائدة إلى المقلب العمومي	م3	640.00	300.00	192,000.00
<b>المجموع الجزئي 1</b>					<b>764,100.00</b>

<b>البنية التحتية</b>					
2.01	جدار محيطي من الخرسانة غير مسلحة	م3	132.30	8,000.00	1,058,400.00
2.02	خرسانة ضخمة للملا.	م3	560.00	4,800.00	2,688,000.00
2.03	خرسانة النظافة.	م3	74.30	5,000.00	371,500.00
2.04	خرسانة مسلحة للأساسات	م3	430.00	25,000.00	10,750,000.00
2.05	بلاطة أرضية سمك 10 خفيفة التسليح	م2	1,500.00	1,400.00	2,100,000.00
2.06	(أ) مشعب من الخرسانة المسلحة 60X60 بغطاء خرساني	و	20.00	5,500.00	110,000.00
	(ب) مشعب من الخرسانة المسلحة 80X80 بغطاء خرساني	و	20.00	7,000.00	140,000.00
2.07	فاصل التمدد من البولستران	م2	160.00	230.00	36,800.00
<b>المجموع الجزئي 2</b>					<b>17,254,700.00</b>

<b>البنية العلوية</b>					
3.01	خرسانة مسلحة ارتفاعية 350 كلغ/م3	م3	768.80	28,000.00	21,526,400.00
3.02	خرسانة مسلحة للسلم	م3	55.00	28,000.00	1,540,000.00
3.03	سقف بالأجسام المجوفة 16 + 4	م2	4,750.00	2,200.00	10,450,000.00
3.04	خرسانة مسلحة لمسطبة المطبخ	و	162.50	6,000.00	975,000.00
3.05	بلاطة مملوءة من الخرسانة المسلحة سمك 15 سم	م3	12.50	28,000.00	350,000.00
3.06	خرسانة مسلحة للسواقف	م3	37.66	28,000.00	1,054,480.00
3.07	فاصل التمدد من البولستران	م2	391.30	230.00	9,000.00
<b>المجموع الجزئي 3</b>					<b>35,904,880.00</b>

<b>البناء و التمليط</b>					
4.01	بنيان جدار مزدوج بسمك 30 سم	م2	6,760.00	1,400.00	9,464,000.00
4.02	بنيان جدار احادي بسمك 10 سم	م2	3,700.00	800.00	2,960,000.00
	سمك 15 سم	م2	750.00	1,200.00	900,000.00

600,000.00	1,000.00	600.00	2م	تريعات مخرقة من الخرسانة المقولبة	4.03
1,056,000.00	330.00	3,200.00	2م	تمليط بملاط اسمنتي جيبي خارجي أ - أملس	4.04
3,092,250.00	350.00	8,835.00	2م	ب - احش	
2,688,000.00	280.00	9,600.00	2م	تمليط بملاط اسمنتي داخلي أ - على الجدران	4.05
1,044,000.00	290.00	3,600.00	2م	ب - على السقف	
2,120,800.00	220.00	9,640.00	2م	تمليط بالجبس الأبيض أ - على الجدران	4.06
886,900.00	245.00	3,620.00	2م	ب - أسفل السقف	
217,500.00	1,500.00	145.00	2م	دروة السطح بالأجر الأحمر سمك 0.15 م بما فيها الأحزمة و لأعمدة من الخرسانة المسلحة	4.07
2,030,000.00	1,400.00	1,450.00	2م	ديزايين من الخرسانة clustras	4.08
<b>27,059,450.00</b>	<b>المجموع الجزئي 4</b>				

#### التكسية

7,062,000.00	1,100.00	6,420.00	2م	تكسية بتريعات 33X33 moncouche من نوع رفيع	5.01
1,600,000.00	200.00	8,000.00	مط	وطيدة خزفية مبرنقة طول 40 سم متناسقة.	5.02
1,800,000.00	1,000.00	1,800.00	2م	تكسية بتريعات خزفية 45X25	5.03
440,000.00	2,200.00	200.00	2م	تكسية نوائم وقوائم من الغرانيطو المصبوب بعين المكان	5.04
1,262,588.14	9,000.00	140.29	2م	مسطبة مطبخ بالرخام	5.05
<b>12,164,588.14</b>	<b>المجموع الجزئي 5</b>				

#### الكتامة

1,575,000.00	1,050.00	1,500.00	2م	الكتامة الصحراوية	6.01
40,000.00	1,000.00	40.00	و	مزراب من الخرسانة المقولبة.	6.02
144,000.00	300.00	480.00	2م	كتامة المرافق الصحية	6.03
<b>1,759,000.00</b>	<b>المجموع الجزئي 6</b>				

#### النجارة الحديدية و الخشبية

200,000.00	20,000.00	10.00	و	ت / و باب حديدي بمصراعين PM :2.40x1.40	7.01
1,560,000.00	13,000.00	120.00	و	ت/و باب و نافذة مزججة من الخشب بمصرع PF1 2.40X1.20	7.02
720,000.00	12,000.00	60.00	و	ت/و باب من الخشب الأحمر بمصراع P1 2.00X1.00	7.03
1,200,000.00	10,000.00	120.00	و	ت/و باب من الخشب الأحمر بمصراع P2 2.20X0.94	7.04

600,000.00	10,000.00	60.00	و	ت/و باب من الخشب الأحمر بمصراعين مزججة P3 2.40X1.20	7.05
2,160,000.00	9,000.00	240.00	و	ت/و باب من الخشب الأحمر بتهوية سفلية P4 0.84X2.20	7.06
480,000.00	8,000.00	60.00	و	ت/و نافذة من الخشب الأحمر زائد شرائح خشبية F1 0.80X1.20	7.07
420,000.00	7,000.00	60.00	و	ت/و نافذة من الخشب الأحمر F2 1.00X1.00	7.08
840,000.00	3,500.00	240.00	و	ت/و كوة مزججة من الخشب الأحمر V01 0.60X0.60 تفتح على أسفل	7.09
300,000.00	5,000.00	60.00	و	ت/و خزانة من الازويلان تحت المصطبة PL01 0.80X1.35	7.10
495,000.00	5,500.00	90.00	و	ت/و خزانة من الحديد بمصراع للقناة التقنية PLM 0.50X2.20	7.11
2,700,000.00	4,500.00	600.00	مط	ت/و ديزان للسلم من الحديد على علو 1م	7.12
30,000.00	3,000.00	10.00	و	ت/و فتحة السطح TAMO1 0.90X0.90	7.13
11,705,000.00	المجموع الجزئي 7				

### الكهرباء

162,000.00	450.00	360.00	و	تزويد و وضع مصباح في نهاية خيط	8.01
180,000.00	600.00	300.00	و	ت/و مصباح دائري سقفي محكم السد	8.02
45,000.00	750.00	60.00	و	ت/و حلية حوض المغسل	8.03
48,000.00	800.00	60.00	و	ت/و جرس المنزل+الزر الضاغط	8.04
108,000.00	300.00	360.00	و	ت/و قاطع كهربائي : (أ) - بسيط الإشتعال	8.05
36,000.00	300.00	120.00	و	(ب) - بسيط الإشتعال محكم السد.	
36,000.00	300.00	120.00	و	(ج) - ذهاب وإياب	
18,000.00	300.00	60.00	و	(د) - مزدوج الإشتعال	
40,000.00	100.00	400.00	و	علبة تحويل 80×80	8.06
360,000.00	600.00	600.00	و	ت/و مأخذ التيار) - (02) قطبين + أرض 16أ	8.07
108,000.00	900.00	120.00	و	(ب) - (02) قطبين + أرض 32 أمبير بمفتاح	
342,000.00	900.00	380.00	مط	كابل الإيصال الأرضي + قضيب قطره 28 مم	8.08



840,000.00	14,000.00	60.00	و	ت / و لوحة التوزيع بلاستيكية ذات 6 منطقات مكونة من قاطع دارة 30 آ و 01 احتياطي منطقات من 6 إلى 20 آ	8.09
270,000.00	4,500.00	60.00	و	ت/و عصاة القطع	8.10
945,000.00	1,500.00	630.00	مط	ت/و كابل صاعد 10×4 مم 2	8.11
<b>3,538,000.00</b>	<b>المجموع الجزئي 8</b>				

### الرصاصة الصحية.

480,000.00	8,000.00	60.00	و	ترويد ووضع مرحاض تركي	9.01
450,000.00	7,500.00	60.00	و	ت / و مغسل الأيدي أحادي كامل	9.02
480,000.00	8,000.00	60.00	و	ت / و حوض مطبخ كامل	9.03
570,000.00	9,500.00	60.00	و	ت / و حوض مغطس كامل	9.04
60,000.00	1,000.00	60.00	و	حنفية إيقاف بقطر 32 مم	9.05
48,000.00	800.00	60.00	و	حنفية إيقاف بقطر 14/16 مم	9.06
46,200.00	770.00	60.00	و	حنفية تفريغ بقطر 21/15 مم	9.06
140,000.00	500.00	280.00	مط	ت / و أنابيب بلاستيكية للماء الصالح للشرب قطر 32	9.07
467,500.00	850.00	550.00	مط	ت / و أنابيب نحاسية أ - قطر 22/20	9.08
306,600.00	730.00	420.00	مط	ب - قطر 18/16	
432,000.00	600.00	720.00	مط	ج - قطر 14/12	
90,000.00	500.00	180.00	مط	د - قطر 10/12	
495,000.00	1,100.00	450.00	مط	ت / و أنابيب بلاستيكية بارزة لتصريف المياه قطر 110 مم بضغط 6 بار.	9.09
260,400.00	930.00	280.00	مط	ج - قطر 80 مم	
760,000.00	800.00	950.00	مط	د - قطر 63 مم	
236,000.00	590.00	400.00	مط	هـ - قطر 40 مم	
42,000.00	700.00	60.00	و	بالوعة ارضية 150×150	9.10
35,000.00	700.00	50.00	و	انبوب اعقف للأرض قطر 80مم	9.11
<b>5,398,700.00</b>	<b>المجموع الجزئي 9</b>				

### الدهن و الزجاجة 10-

3,255,000.00	280.00	11,625.00	2م	طلاء فينيلي على الجدران الخارجية بما فيه الجير.	10.01
2,976,285.86	250.00	11,905.14	2م	طلاء فينيلي على الجدران الداخلية	10.02
2,340,116.14	260.00	9,000.45	2م	طلاء فينيلي أسفل السقف	10.03

725,200.00	280.00	2,590.00	2م	10.04	طلاء لابي ( غيسيروفتالي ) :أ - عل الجدران
358,367.50	290.00	1,235.75	2م		ب - أسفل السقف
902,846.00	290.00	3,113.26	2م	10.05	طلاء زيتي على النجارة
3,840,000.00	1,600.00	2,400.00	2م	10.06	زجاجة بالزجاج المزوج
14,397,815.51	المجموع الجزئي				

130,306,233.65	المجموع العام بدون رسوم
9,121,436.36	TVA 7 %
139,427,670.00	المجموع بكل الرسوم

المتعاقد



Président Directeur Général

Arezki AGMENFAD



عليان بايز

المستشار الفني



*Handwritten signature*

# BATISUD OUARGLA 2012

## GRAND LIVRE GENERAL DES TIERS

Exercice : 2012 N°Page : 1  
 Période début : 1 Janvier 2012 Période Fin: 31 Décembre 2012 Date - Tirage : 12/07/2017  
 CODE COMPTE : 275000 CAUTION /VERS/REMB/A/MT  
 TIERS : 115040 REAL 60 LOGTS MAR N°33/11 OGX

JRL	Mois	NUM PI	NSQ	INTITULE DE LA LIGNE PIECE	Réf -Pièce	DATE	MONTANT DEBIT	MNT CREDIT
BR	05	26	1	CAUT		16/05/2012	1 742 845,88	
<b>TOTAL MVM PERIODE</b>							1 742 845,88	0,00
<b>SOLDE FINAL TIERS</b>							1 742 845,88	0,00

CODE COMPTE : 411130 CREANCES A COURT TERME  
 TIERS : 115040 REAL 60 LOGTS MAR N°33/11 OGX

JRL	Mois	NUM PI	NSQ	INTITULE DE LA LIGNE PIECE	Réf -Pièce	DATE	MONTANT DEBIT	MNT CREDIT
VT	02	11	1	SIT N°01 60 LOGTS MAR N°33/11		05/02/2012	19 012 616,00	
VT	05	2	1	FC 2 N°33 60 LOGTS		05/05/2012	1 207 903,74	
VT	06	2	1	FC 3 N° 33 60 LOGTS		05/06/2012	2 415 807,48	
BR	06	29	3	33/100LOGTS OGX		07/06/2012		19 012 616,00
VT	07	7	1	SITU N°04 /60 LOGTS MRCH N°33		05/07/2012	20 752 065,78	
BR	07	39	1	REAL 60 LOGTS MAR N°33/11 OG		24/07/2012		1 207 903,74
BR	07	40	1	REAL 60 LOGTS MAR N°33/11 OG		24/07/2012		2 415 807,48
VT	10	10	1	FC N°05 60 LOGTS OGX		05/10/2012	10 870 954,97	
BR	10	24	3	VIREMENT ARTS CLIENT CPA		22/10/2012		20 752 065,78
VT	11	2	1	FC N°06 60 LOGTS OGX		05/11/2012	4 376 408,87	
BR	11	57	3	AC 009294 REAL 60 LOGTS MAR		22/11/2012		10 870 954,97
VT	12	1	1	FC N°07 60 LOGTS		01/12/2012	7 149 295,75	
<b>TOTAL MVM PERIODE</b>							65 785 052,59	54 259 347,97
<b>SOLDE FINAL TIERS</b>							11 525 704,62	0,00

<b>T.MVM.PERIODE</b>	67 527 898,47	54 259 347,97
<b>T.SOLDE TOTAL</b>	13 268 550,50	0,00

# BATISUD OGX 2013

## GRAND LIVRE GENERAL DES TIERS

Exercice : 2013

N°Page : 1

Période début : 1 Janvier 2013

Période Fin: 31 Décembre 2013

Date - Tirage : 12/07/2017

CODE COMPTE : 275000

CAUTION /VERS/REMB/A/MT

TIERS : 115040

REAL 60 LOGTS MAR N°33/11 OGX

JRL	Mois	NUM PI	NSQ	INTITULE DE LA LIGNE PIECE	Réf -Pièce	DATE	MONTANT DEBIT	MNT CREDIT
00	01	1	57	REOUVERTURE EXERCICE : 201		01/01/2013	1 742 845,88	
<b>TOTAL MVM PERIODE</b>							1 742 845,88	0,00
<b>SOLDE FINAL TIERS</b>							1 742 845,88	0,00

CODE COMPTE : 411130

CREANCES A COURT TERME

TIERS : 115040

REAL 60 LOGTS MAR N°33/11 OGX

JRL	Mois	NUM PI	NSQ	INTITULE DE LA LIGNE PIECE	Réf -Pièce	DATE	MONTANT DEBIT	MNT CREDIT
00	01	1	882	REOUVERTURE EXERCICE : 201		01/01/2013	11 525 704,62	
VT	01	30	1	OUARGLA REAL 60 LOGTS MAR		05/01/2013	4 587 617,83	
OD	01	48	3	AV CD N° 05 60 LOG		15/01/2013		4 376 408,87
OD	01	53	3	AV CD N° 10 60 LOG		17/01/2013		7 149 295,75
VT	02	11	1	OGX 60 LOGTS MARCHÉ 33 ST 09		05/02/2013	2 731 683,78	
OD	02	48	3	AV CD N° 03 REAL 60 LOGTS MAR		13/02/2013		4 587 617,83
VT	03	3	1	OGX 60 LOGTS MARCHÉ 33 ST 10		05/03/2013	2 520 872,11	
OD	03	48	3	AV CD N° 09 REAL 60 LOGTS MAR		20/03/2013		2 731 683,77
OD	04	48	3	AV CD N° 03 REAL 60 LOGTS MAR		04/04/2013		2 520 872,11
VT	04	9	1	OGX 60 LOGTS MARCHÉ 33 ST 11	S/T 11	05/04/2013	5 655 330,66	
VT	05	9	1	OGX FC N° 12 REAL 60 LOGTS M		05/05/2013	2 266 179,00	
VT	06	10	1	OGX 60 LOGTS MARCHÉ 33 ST 13		05/06/2013	5 126 230,47	
OD	07	6	3	AC N° 006 CNL OUARGLA		22/07/2013		5 655 330,65
OD	08	2	3	AC N° 002 REAL 60 LOGTS MAR N		15/08/2013		2 256 179,75
OD	11	35	3	AC N° 001 CNL OUARGLA		25/11/2013		5 126 230,47
<b>TOTAL MVM PERIODE</b>							34 413 618,47	34 413 619,20
<b>SOLDE FINAL TIERS</b>							0,00	0,73

<b>T.MVM.PERIODE</b>	36 156 464,35	34 413 619,20
<b>T.SOLDE TOTAL</b>	1 742 845,15	0,00

# BATISUD OGX 2014

## GRAND LIVRE GENERAL DES TIERS

Exercice : 2014

Période début : 1 Janvier 2014

Période Fin: 31 Décembre 2014

N°Page : 1

Date - Tirage : 12/07/2017

CODE COMPTE : 275000

CAUTION /VERS/REMB/A/MT

TIERS : 115040

REAL 60 LOGTS MAR N°33/11 OGX

JRL	Mois	NUM PI	NSQ	INTITULE DE LA LIGNE PIECE	Réf -Pièce	DATE	MONTANT DEBIT	MNT CREDIT
00	01	1	86	REOUVERTURE EXERCICE 2014		01/01/2014	1 742 845,88	
TOTAL MVM PERIODE							1 742 845,88	0,00
SOLDE FINAL TIERS							1 742 845,88	0,00

CODE COMPTE : 411130

CREANCES A COURT TERME

TIERS : 115040

REAL 60 LOGTS MAR N°33/11 OGX

JRL	Mois	NUM PI	NSQ	INTITULE DE LA LIGNE PIECE	Réf -Pièce	DATE	MONTANT DEBIT	MNT CREDIT
00	01	1	1100	REOUVERTURE EXERCICE 2014		01/01/2014		0,73
OD	03	56	3	AC N° 010 REAL 60 LOGTS MARC		20/03/2014		3 417 087,71
OD	03	57	3	AC N° 011 REAL 60 LOGTS MARC		20/03/2014		1 991 050,65
OD	03	54	3	AC N° 008 REAL 60 LOGTS MARC		24/03/2014		8 376 909,14
VT	05	5	1	SITUATION N° 14 REAL 60 LOGTS		29/05/2014	1 991 050,65	
VT	05	6	1	SITUATION N° 15 REAL 60 LOGTS		29/05/2014	3 417 087,71	
VT	05	7	1	SITUATION N° 16 REAL 60 LOGTS		29/05/2014	8 376 909,14	
OD	06	31	2	AC N° 04 OPGI OGX	011422	15/06/2014		6 811 984,28
TOTAL MVM PERIODE							13 785 047,50	20 597 032,51
SOLDE FINAL TIERS							0,00	6 811 985,01

T.MVM.PERIODE	15 527 893,38	20 597 032,51
T.SOLDE TOTAL	0,00	5 069 139,13

# UCO-2015-OK-2

## GRAND LIVRE GENERAL DES TIERS

Exercice : 2015

N°Page : 1

Période début : 1 Janvier 2015

Période Fin: 31 Décembre 2015

Date - Tirage : 01/01/2002

CODE COMPTE : 275000 CATION/VERS/REMB/AMT

TIERS : 115040 MRCH N°: 33/2011-60/60 LPL-260 BAMENDIL-500 LOGTS -OPGI OGX -

JRL	Mois	NUM PI	NSQ	INTITULE DE LA LIGNE PIECE	Réf -Pièce	DATE	MONTANT DEBIT	MNT CREDIT
00	01	1	88	REOUVERTURE EXERCICE : 201		01/01/2015	1 742 845,88	
<b>TOTAL MVM PERIODE</b>							1 742 845,88	0,00
<b>SOLDE FINAL TIERS</b>							1 742 845,88	0,00

CODE COMPTE : 411130 CREANCES A COURT TERME

TIERS : 115040 MRCH N°: 33/2011-60/60 LPL-260 BAMENDIL-500 LOGTS -OPGI OGX -

JRL	Mois	NUM PI	NSQ	INTITULE DE LA LIGNE PIECE	Réf -Pièce	DATE	MONTANT DEBIT	MNT CREDIT
00	01	1	958	REOUVERTURE EXERCICE : 201		01/01/2015		0,73
OD	01	6	2	ENCAISSEMENT CNL OGX		04/01/2015		27 789 385,51
VT	04	2	1	ST N° 18 CONV REAL 60 LOGTS		05/04/2015	9 177 929,17	
OD	10	35	2	ENCAISSEMENT MARCHÉ N° 60		14/10/2015		9 175 781,53
VT	10	5	1	SIT N°17 MARCHÉ N° 33/2011		30/10/2015	27 791 725,51	
OD	12	100	2	REG COMPTE		31/12/2015		4 486,91
<b>TOTAL MVM PERIODE</b>							36 969 654,68	36 969 654,68
<b>SOLDE FINAL TIERS</b>							0,00	0,00

<b>T.MVM.PERIODE</b>							38 712 500,56	36 969 654,68
<b>T.SOLDE TOTAL</b>							1 742 845,88	0,00

# الفهرس

III.....	الإهداء
IV .....	الشكر. IV
V .....	الملخص
VI .....	قائمة المحتويات
VII .....	قائمة الجداول
VIII .....	قائمة الأشكال البيانية
IX .....	قائمة الملاحق
X .....	قائمة الإختصارات و الرموز
أ .....	مقدمة

## الفصل الأول

2.....	تمهيد
3.....	المبحث الأول: أساسيات المحاسبة في نشاط عقود الإنشاء
3 .....	المطلب الأول: الإطار المفاهيمي لنظام المحاسبي
3 .....	الفرع الأول: مفهوم و مجال تطبيق النظام المحاسبي المالي
5.....	الفرع الثاني: أهمية و أهداف النظام المحاسبي المالي
7.....	الفرع الثالث: الفرضيات و المبادئ النظام المحاسبي المالي
8.....	المطلب الثاني: الممارسة المحاسبية
8 .....	الفرع الأول: تعريف الممارسة المحاسبية
9.....	الفرع الثاني: مفاهيم حول القياس و الإعتراف و الإفصاح



10.....	الفرع الثالث: الإيراد
12.....	المبحث الثاني: عقود الإنشاء حسب معيار IAS11 و نظام المحاسبي المالي
12.....	المطلب الأول: عقود الإنشاء حسب معيار IAS11
12.....	الفرع الأول: هدف المعيار
12.....	الفرع الثاني: نطاق المعيار
13.....	الفرع الثالث: متطلبات المعيار
16.....	المطلب الثاني: عقود الإنشاء حسب النظام المحاسبي المالي
16.....	الفرع الأول: مفهوم عقود الإنشاء
16.....	الفرع الثاني: الطرق المحاسبية لإثبات عقود الإنشاء
18.....	الفرع الثالث: المعالجة حسب النظام المحاسبي المالي
22.....	المبحث الثالث: الدراسات السابقة
22.....	المطلب الأول: الدراسات باللغة العربية
23.....	المطلب الثاني: الدراسات باللغة الأجنبية
24.....	المطلب الثالث: تعليق على الدراسات السابقة
26.....	الخلاصة
28.....	تمهيد
29....	المبحث الأول: منهجية و الأدوات المستخدمة في دراسة حالة المؤسسة ECO.S.EST
29.....	المطلب الأول: الطريقة و الأدوات المستخدمة محل الدراسة

29.....	الفرع الأول: جمع الوثائق و المعلومات
29.....	الفرع الثاني: مصادر جمع البيانات
29.....	الفرع الثالث: عينة الدراسة
30.....	الفرع الرابع: الأداة المستخدمة في الدراسة
30.....	المطلب الثاني: تقديم المؤسسة محل الدراسة
30....	الفرع الأول: نشأة المؤسسة البناء للجنوب الشرقي بورقلة ECO.S.EST
30.....	الفرع الثاني: أهم رؤساء المشروع في المنطقة
30.....	الفرع الثالث: أهداف المؤسسة
31.....	الفرع الرابع: الهيكل التنظيمي للمؤسسة
32.....	الفرع الخامس: تقديم مصلحة المحاسبة و المالية
33.....	المبحث الثاني: تسجيلات عقود الإنشاء وفق النظام المحاسبي المالي
33.....	المطلب الأول: خطوات الموافقة على العقد
33.....	المطلب الثاني: المعلومات المتعلقة بالعقد
35.....	المطلب الثالث: معالجة عقود الإنشاء
35.....	الفرع الأول: التسجيل المحاسبي وفق طريقة نسبة التقدم في الإنجاز
38.....	الفرع الثاني: التسجيل المحاسبي وفق طريقة العقود التامة
41.....	الخلاصة
43.....	الخاتمة
46.....	قائمة المراجع و المصادر

.....الملاحق

.....الملحق رقم 01

.....الملحق رقم 02

.....الفهرس