

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



مذكرة مقدمة لإستكمال متطلبات شهادة الماستر أكاديمي
الميدان : علوم إقتصادية ، علوم التسيير وعلوم تجارية
الشعبة : علوم مالية و محاسبية
تخصص : محاسبة وجباية معمقة
بعنوان:

تقييم الممارسات المحاسبية في قطاع البناء والأشغال العمومية
دراسة ميدانية لعينة من مؤسسات قطاع البناء والأشغال العمومية بمدينة ورقلة
خلال الفترة (2018)

من إعداد الطالب : عبد الحق ددفاف

نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ : 2018-05-21

أمام اللجنة المكونة من السادة :

أ/ قريشي خير الدين..... (أستاذ محاضر، "أ"، جامعة ورقلة) رئيسا

أ/ غريب داودي (أستاذ مساعد، "أ"، جامعة ورقلة) مشرفا ومقررا

أ/ الهلة محمد (أستاذ مساعد، "أ"، جامعة ورقلة)..... مناقشا

السنة الجامعية : 2018/2017

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



مذكرة مقدمة لإستكمال متطلبات شهادة الماستر أكاديمي
الميدان : علوم إقتصادية ، علوم التسيير وعلوم تجارية
الشعبة : علوم مالية و محاسبية
تخصص : محاسبة وجباية معمقة
بعنوان:

تقييم الممارسات المحاسبية في قطاع البناء والأشغال العمومية
دراسة ميدانية لعينة من مؤسسات قطاع البناء والأشغال العمومية بمدينة ورقلة
خلال الفترة (2018)

من إعداد الطالب : عبد الحق دداف

نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ : 2018-05-21

أمام اللجنة المكونة من السادة :

أ/ قريشي خير الدين..... (أستاذ محاضر، "أ"، جامعة ورقلة) رئيسا

أ/ غريب داودي (أستاذ مساعد، "أ"، جامعة ورقلة) مشرفا ومقررا

أ/ الهلة محمد (أستاذ مساعد، "أ"، جامعة ورقلة)..... مناقشا

السنة الجامعية : 2018/2017

الإهداء

أهدي ثمرة هذا العمل المتواضع إلى من لا يمكن للكلمات أن توافيهما حقهما

إلى من لا يمكن للأرقام أن تحصي فضائلهما إلى الوالدين العزيزين أكرمهما الله بجنات الرضوان

إلى أفراد أسرتي سندي في الحياة... الإخوة والأخوات

إلى كل من كان سندا وعونا في هذا العمل

إلى كل الأساتذة الكرام الذين عرفناهم إلى من قدم لي يد العون

إلى زملائي زميلاتي

إلى كل من تحلوا بالإخاء والعطاء والوفاء

إلى كل طلبة سنة ثانية ماستر تخصص محاسبة وجباية معمقة

إلى كل من دأب ولا يزال في سبيل تحصيل العلم

أهدي هذا العمل.

الشكر والتقدير

بسم الله الرحمن الرحيم والصلاة والسلام على أشرف المرسلين أم بعد :

ربي أوزعني أن أشكر نعمتك التي أنعمت علي وعلى والديّ وأن أعمل صالحا ترضاه
الحمد لله والشكر لله الواحد الأحد الذي لا يحمد على مكروه سواه سبحانه جلا في علاه
أشكر الله الذي وهبني نعمة العقل و العلم ووفقي لهذا العمل.

الحمد لله الذي وفقني لإتمام هذا العمل ولم أكن لأصل إليه لولا فضل الله عليا أما بعد:
لايسعني وأنا في هذا المقام إلا أن أتقدم بجزيل الشكر وفائق التقدير والإحترام إلى مشرفي الأستاذ
الفاضل غريب داودي، الذي ساعدني كثيرا بنصائحه وتوجيهاته وصبره ودعمه لإنجاز هذا العمل،
أسأل الله أن يسدد خطاه ويحفظه من كل شر.

كما أتقدم بالشكر الجزيل للأستاذة والأصدقاء الأفاضل على مساعدتهم لي بالنصائح والتوجيهات
الأستاذة الأفاضل: خمقاني بدر الزمان، بكاري بلخير ، والزميل محمد خويلدات بارك الله فيكم
وجزاكم عني كل خير.

كما لايفوتني أن أتقدم بجزيل الشكر إلى أعضاء لجنة المناقشة الذين تكرموا وتفضلوا بقراءة هذا
البحث وتقييمه وتقويمه جزاهم الله عنا خير الجزاء.

فشكرا جزيلا.

الملخص:

هدفت هذه الدراسة إلى دراسة وتقييم الممارسات المحاسبية في قطاع البناء والأشغال العمومية وفق النظام المحاسبي المالي، وذلك من خلال تقييم المسك المحاسبي بهذه المؤسسات ومعرفة مدى إلتزامهم بالنظام المحاسبي المالي، وهذا من خلال دراسة ميدانية لعينة من المؤسسات التي تنشط بهذا القطاع وبعض المكاتب المحاسبية بولاية ورقلة ، وقد توصلنا لجملة من النتائج أهمها تطبيق مؤسسات قطاع البناء والأشغال العمومية للنظام المحاسبي المالي ولكن ليس بالصورة الكاملة، تواجه مؤسسات قطاع البناء جملة من المشكلة تعيقها من تطبيق المعالجة المحاسبية الصحيحة، وكذا توافق النظام المحاسبي المالي مع المعيار المحاسبي الدولي الخاص بعقود المقاولات، حيث إعتد الباحث على المنهج الوصفي التحليلي في شقه النظري وطبق المنهج التحليلي في تحليل الإستبيان الذي تم توزيعه كجانب من الدراسة التطبيقية، وإستخدام الباحث جملة من الأساليب الإحصائية والرياضية في تحليل البيانات بالإضافة إلى برنامج SPSS ومعالج البيانات EXCEL.

الكلمات المفتاحية:

الممارسة المحاسبية، قطاع البناء والأشغال العمومية، المعيار المحاسبي الدولي رقم 11، النظام المحاسبي المالي.

The aim of this study is to examine and evaluate the accounting practices in the construction and public works sector in accordance with the financial accounting system and that by evaluating the accounting of these institutions and musk know their commitment to financial accounting system, this through field study of institutions that are active This sector and some accounting offices Ouargla, we have the most important results to the application of construction and public works sector institutions for financial accounting system but not the whole picture, the construction sector is facing a sentence of obstruction problem of applying the correct accounting treatment, as well as Financial accounting system compatibility with the international accounting standard construction contracts, adopting a descriptive analytical researcher in theoretical and applied analytical approach apartment in analyzing the questionnaire which had been distributed as part of the study, and the use of statistical methods researcher And mathematical analysis of data as well as SPSS and EXCEL data processor program.

قائمة المحتويات

رقم الصفحة	قائمة المحتويات
III	الاهداء
IV	الشكر
V	الملخص
VI	قائمة المحتويات
VII	قائمة الجداول
VIII	قائمة الاشكال
IX	قائمة الملاحق
X	قائمة الاختصارات والرموز
أ	المقدمة
الفصل الأول: الادبيات النظرية للعقود الإنشائية	
02	تمهيد
03	المبحث الأول: المفاهيم القانونية والمحاسبية للعقود الإنشائية
03	المطلب الأول: ماهية العقود الإنشائية
09	المطلب الثاني: العقود الإنشائية على ضوء المعايير المحاسبية والنظام المحاسبي المالي
18	المبحث الثاني: الدراسات السابقة
18	المطلب الأول: الدراسات السابقة باللغة العربية
19	المطلب الثاني: الدراسات السابقة باللغة الأجنبية
21	المطلب الثالث: مقارنة الدراسات السابقة
22	خلاصة الفصل الاول
الفصل الثاني: الدراسة الميدانية	
24	تمهيد
25	المبحث الاول : لمحة عن المؤسسة محل الدراسة

25	المطلب الأول: نشأة وتطور المؤسسة وأهم نشاطاتها
26	المطلب الأول: الهيكل التنظيمي للمؤسسة
27	المبحث الثاني: الطرق والوسائل المستخدمة في الدراسة
27	المطلب الأول: الطريقة المستخدمة
27	المطلب الثاني: الأدوات المستخدمة
29	المبحث الثالث: نتائج وتحليل الدراسة
29	المطلب الأول: النتائج ومناقشة النتائج
45	المطلب الثاني: مناقشة ومعالجة الفرضيات
46	المطلب الثالث: النتائج المتوصل إليها
47	خلاصة الفصل الثاني
49	الخاتمة
52	المصادر والمراجع
56	الملاحق
62	الفهرس

قائمة الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
1-1	تخصيص المبالغ حسب القطاعات	06
1-2	مجالات المخاطرة المرتبطة بقطاع البناء والأشغال العمومية	08
1-3	توزيع الإستبيان	27
2-3	مقياس ليكرت الثلاثي المعتمد في الدراسة	28
3-3	توزيع العينة حسب المؤهل العلمي	29
4-3	توزيع العينة حسب الخبرة المهنية	30
5-3	توزيع العينة حسب النشاط المهني	31
6-3	توزيع العينة حسب طبيعة النشاط	32
7-3	توزيع العينة حسب العمر	33
8-3	توزيع العينة حسب نوع المحاسب المعتمد	34
9-3	معامل ألفا كرونباخ لعينة الدراسة	35
10-3	مجالات واتجاه الإجابة	35
11-3	نتائج إجابات المستجوبين على المحور الأول	36
12-3	نتائج إجابات المستجوبين على المحور الثاني	37
13-3	نتائج إجابات المستجوبين على المحور الثالث	38
14-3	نتائج اختبار التباين الاحادي للمحور الأول تبعا لمتغير المؤهل العلمي	39
15-3	نتائج اختبار التباين الاحادي للمحور الثاني تبعا لمتغير المؤهل العلمي	40
16-3	نتائج اختبار التباين الاحادي للمحور الثالث تبعا لمتغير المؤهل العلمي	40
17-3	نتائج اختبار التباين الاحادي للمحور الأول تبعا لمتغير الخبرة	41
18-3	نتائج اختبار التباين الاحادي للمحور الثاني تبعا لمتغير الخبرة	42
19-3	نتائج اختبار التباين الاحادي للمحور الثالث تبعا لمتغير الخبرة	42
20-3	نتائج اختبار ف-م الديمغرافية للمحور الأول تبعا لمتغير المحاسب المعتمد	43
21-3	نتائج اختبار ف-م الديمغرافية للمحور الثاني تبعا لمتغير المحاسب المعتمد	44
22-3	نتائج اختبار ف-م الديمغرافية للمحور الثالث تبعا لمتغير المحاسب المعتمد	44

قائمة الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
26	الهيكل التنظيمي لمؤسسة البناء للجنوب الشرقي Eco-sest ورقلة.	1-1
29	توزيع العينة حسب المؤهل العلمي	1-2
30	توزيع العينة حسب الخبرة المهنية	2-2
31	توزيع العينة حسب النشاط	3-2
32	توزيع العينة حسب طبيعة النشاط	4-2
33	توزيع العينة حسب العمر	5-2
34	توزيع العينة حسب نوع المحاسب المعتمد	6-2

قائمة الملاحق

الصفحة	عنوان الملحق	رقم الملحق
56	استمارة الاستبيان	1-1
61	قائمة المحكمين	1-2

قائمة الاختصارات والرموز

الإختصار	المصطلح باللغة العربية
IAS 11	المعيار المحاسبي الدولي رقم 11
SCF	النظام المحاسبي المالي
PCN	مجلس معايير المحاسبة المالية
Eco-sest	مؤسسة البناء للجنوب الشرقي
PCG	المخطط المحاسبي العام الفرنسي
Anova	تحليل التباين الأحادي
T.test	اختبار فروق المتغيرات الديمغرافية

المقدمة العامة

مقدمة :

إن مؤسسات البناء والأشغال العمومية دورا هاما في المجتمعات الإقتصادية الحديثة نظرا للدور الهام الذي تقوم به على المستوى المحلي والوطني وذلك من خلال دفع عجلة التنمية الإقتصادية ومواكبة المجتمعات المتطورة.

ولكن تعددها ليس بالضرورة أن يكون له إنعكاسا إيجابيا على الإقتصاد المحلي وخصوصا إذا كانت مؤسسات تعاني من مشاكل عديدة وبالأخص مشاكل متعلقة بأنظمتها الإدارية، فإن لم يكن هناك أنظمة إدارية فاعلة بهذا النوع من المؤسسات فسينعكس ذلك سلبيا على كفاءة أدائها، وبالتالي يؤدي إلى تعثرها وإفلاسها وتصبح عائقا إقتصاديا قد يساهم في تفاقم البطالة من جهة وزيادة مشكلة الفقر من جهة أخرى.

إن النظام المحاسبي المالي الذي يتم تطبيقه في الجزائر يقرب الممارسة المحاسبية الجزائرية من الممارسة المحاسبية العالمية من حيث الإعتماد في العمل المحاسبي على ركيزة مرجعية ومبادئ أكثر ملائمة مع الإقتصاد المعاصر كما أن هذا النظام يحدد بوضوح المبادئ والقواعد التي توجه التسجيل المحاسبي لمعاملات من التقليل من الأخطار وتسهيل مراجعة الحسابات كما أنه يستجيب لإحتياجات المستثمرين الحالية والمستقبلية بخصوص الحصول على معلومة مالية منسجمة تخص المؤسسات وكفيلة بإجراءات المقارنات وإتخاذ القرارات.

وعليه يمكن أن يتمحور كل ماسبق في الإشكالية التالية:

مامدى فعالية الممارسات المحاسبية في قطاع البناء والأشغال العمومية وفق النظام المحاسبي المالي؟
الأسئلة الفرعية:

ولتحليل هذه الإشكالية قمنا بتجزئة الإشكالية الرئيسية إلى أسئلة فرعية التالية:

هل يعاني قطاع البناء والأشغال العمومية من مشاكل وصعوبات في تطبيق قواعد ونصوص النظام المحاسبي المالي؟

مامدى إلتزام قطاع البناء والأشغال العمومية بقواعد ونصوص النظام المحاسبي المالي؟

هل النظام المحاسبي المالي يتوافق مع المعيار المحاسبي الدولي رقم 11؟

الفرضيات :

وسنقترح الفرضيات التالية للإجابة على التساؤلات السابقة:

لا يعاني قطاع البناء والأشغال العمومية من مشاكل وصعوبات في تطبيق قواعد النظام المحاسبي المالي.

تلتزم مؤسسات قطاع البناء والأشغال العمومية بقواعد ونصوص النظام المحاسبي المالي.

يتلائم النظام المحاسبي المالي مع المعيار المحاسبي الدولي رقم 11.

مبررات إختيار الموضوع :

المبررات الذاتية:

✓ الإهتمام بالموضوع نظرا لتلائمه مع تخصص الباحث دراسات محاسبية وجبائية معمقة؛

المبررات الموضوعية:

✓ محاولة معرفة مدى إلتزام مؤسسات قطاع البناء والأشغال العمومية بتطبيق الممارسات المحاسبية وفق النظام

المحاسبي المالي؛

✓ كون موضوع البحث من المواضيع المطروحة في الساحة الإقتصادية والمهنية المحلية؛

✓ من أجل فتح مجال البحث للمهتمين بالممارسات المحاسبية في قطاع البناء والأشغال العمومية للوقوف

على نقاط القوة من أجل تعزيزها ونقاط الضعف للسهر على معالجتها.

أهداف الدراسة :

نبرز أهداف هذا الموضوع في النقاط التالية:

✓ تحقيق الفعالية للمؤسسة الجزائرية في قطاع البناء والأشغال العمومية في ظل النظام المحاسبي المالي؛

✓ إكتساب معلومة جديدة فيما يخص قطاع البناء والأشغال العمومية في ظل النظام المحاسبي المالي؛

✓ معرفة مدى تأهيل المؤسسات الجزائرية للعمل وفق المعايير الدولية؛

✓ إعطاء صورة واضحة ودقيقة حول مخرجات النظام المحاسبي المالي في المؤسسات والمتمثلة في القوائم المالية

وفق النظام المحاسبي المالي.

أهمية الدراسة:

تتمثل أهمية هذه الدراسة من وراء هذا البحث إلى:

إنطلاقا مما سبق تكتسي هذه الدراسة أهمية بالغة كونها تتزامن مع تطبيق الجزائر لمعايير المحاسبية الدولية

من خلال النظام المحاسبي المالي، الذي تم تطبيقه في الجزائر بداية سنة 2010، لهذا نعمل على الحصول على

معلومات محاسبية يمكن الإعتماد عليها في تقييم المؤسسات الجزائرية.

حدود الدراسة:

تتمثل حدود الدراسة فيما يلي:

الحدود المكانية : تقتصر هذه الدراسة على عينة من مؤسسات قطاع البناء والأشغال العمومية، وبعض المكاتب المحاسبية بورقلة، الجزائر؛

الحدود الزمنية : تتمثل الحدود الزمنية لهذه الدراسة الميدانية في سنة 2018 وهي فترة توزيع الإستبيان.

منهج البحث والأدوات المستخدمة:

بغية معالجة موضوع الدراسة إستخدمنا المنهج الوصفي بالنسبة للجزء النظري من خلال ماستخلصناه من الدراسات السابقة ، أما بالنسبة للجزء التطبيقي إستخدمنا إستبيان من خلال دراسة ميدانية وقد تم الإعتماد على برامج الطرق الإحصائية وأدوات الإحصاء الوصفي مثل أداة التحرير Excel وبرنامج الرزمة الإحصائية spss.

صعوبات الدراسة:

من خلال هذا البحث واجهنا بعض العراقيل والصعوبات مما حال دون الوصول إلى كل المعلومات التي نحتاجها في هذه الدراسة، حيث أثرت على صياغة ونوعية الفرضيات وصحتها والأسئلة المطروحة أهمها:

- ثقافة التحفظ عن المعلومات السائدة في المؤسسات الجزائرية بشكل عام وبالخصوص المعلومة المتعلقة مباشرة بالمحاسبة؛
- صعوبة توزيع الإستبيان بسبب عدم القدرة على الدخول إلى بعض المؤسسات والوصول إلى العاملين في مصالحهم؛
- رفض بعض أصحاب المؤسسات التعاون وملاً إستمارة الإستبيان والتحفظ عليه؛
- قلة الدراسات الأكاديمية الوطنية المتخصصة في هذا الموضوع وبهذا القطاع خصوصاً؛
- تزامن إعداد بحثنا مع إنشغال موظفي مصالح المحاسبة بإعداد الميزانية الختامية لتسليمها لمصالح الضرائب قبل 30 أفريل.

لمعالجة دراستنا في جانبها النظري والتطبيقي قمنا بتقسيمها إلى فصلين بعد المقدمة.

الفصل الأول: يتناول الأدبيات النظرية والتطبيقية للعقود الإنشائية من خلال المفاهيم المتعلقة بالعقود الإنشائية ثم تناولنا مختلف الدراسات الأجنبية والعربية التي لها علاقة بإشكالية البحث وفي الفصل الثاني فتم تناول الجانب التطبيقي وهو عبارة عن دراسة ميدانية باستخدام أداتي الإستبيان والمقابلة الشخصية وتحليل المعطيات عن طريق الإعتماد على بعض الطرق الإحصائية وأدوات الإحصاء الوصفي وبرنامج الرزمة الإحصائية **spss** وبرنامج **Excel** بغية التوصل إلى نتائج الدراسة الميدانية من خلال مناقشة الفرضيات وهذا في سبيل تحقيق الهدف العام من الدراسة.

الفصل الأول:

الأدبيات النظرية والدراسات

السابقة للعقود الإنشائية

تمهيد:

يعرف البناء والتطور العمراني حركة متزايدة خلال السنوات الأخيرة وذلك بسبب التطور السكاني، لهذا تعد التهيئة العمرانية أهم أسباب ظهور مؤسسات البناء والأشغال العمومية.

يعد عقد المقابلة أو ما يعرف بالعقود الإنشائية من المفاهيم المستحدثة في النظام المحاسبي المستوحاة من المعايير المحاسبية الدولية، وفي هذا الجانب سنتطرق لأهم المفاهيم المحاسبية، والقانونية للعقود الإنشائية والدراسات السابقة في هذا الفصل.

المبحث الأول: المفاهيم القانونية والمحاسبية للعقود الإنشائية:

تعددت المفاهيم للعقود الإنشائية كل حسب البيئة المحاسبية.

المطلب الأول: ماهية العقود الإنشائية:

تعددت المفاهيم المحاسبية والقانونية للعقود الإنشائية وهي كما يلي:

1- تعريف العقود الإنشائية:

عقد الإنشاء هو عقد يتم بين طرفين، المفاوض والعميل بشروط محددة لإنشاء أصل أو مجموعة من الأصول المترابطة أو التي تعتمد على بعضها من حيث التصميم والتقنية والوظيفة أو الغاية منها¹ أو هو عبارة عن عقد يتعهد بمقتضاه أحد المتعاقدين أن يصنع شيئاً أو يؤدي عملاً مقابل أجر يتعهد به المتعاقد الآخر².

كما عرف المعيار المحاسبي الدولي رقم (11) الذي تمت مراجعته سنة 1993 عقد المفاوضة على أنه " عقد يتم التفاوض فيه خصيصاً لتشييد أو بناء أصل أو مجموعة من الموجودات ذات العلاقات المترابطة والمتداخلة من حيث التصميم والتكنولوجيا والوظيفة أو العرض النهائي أو الاستخدام³.

2- أنواع العقود الإنشائية:

تنقسم العقود الإنشائية في التشريع الجزائري إلى قسمين رئيسيين هي العقود المسماة والعقود غير المسماة ، هذه الأخيرة لم يتناولها المشرع في نصوص خاصة بها وإنما تحكمها القواعد العامة في القانون المدني نتيجة إرتباطها بإرادة المتعاقدين⁴.

كما تنقسم عقود المفاوضة إلى:

أ- عقود المفاوضة وفق طريقة تسعير إيراد العقد:

حسب هذه الطريقة تنقسم عقود الإنشاء إلى:

1- العقد ذو السعر المحدد:

هو عقد يتم تنفيذه مقابل سعر محدد فيه سعر ثابت للوحدة المنتجة وفي بعض الأحيان يتم تعديل السعر إسناداً للتكلفة الفعلية⁵.

1- طارق عبد العال حماد، "موسوعة المعايير المحاسبية"، الجزء الرابع ، الدار الجامعية، مصر ، 2004، ص 214-216

2- مدوري زايد، " مسؤولية المفاوض والمهندس المعماري في القانون الجزائري "، مذكرة ماجستير في الحقوق ، كلية الحقوق والعلوم السياسية ، جامعة تيزي وزو ، بدون تاريخ ، ص 10

3- المعيار المحاسبي الدولي الحادي عشر عقود المفاوضات ، الفقرة 3، ص 3.

4- مدوري زايد، " مسؤولية المفاوض والمهندس المعماري في القانون الجزائري "، مرجع سابق .

5- حامد داود الطلحة ، " محاسبة المفاوضات "، دار البازوري العلمية ، الأردن ، 2013 ، ص 22.

وعلى المقاول في هذا النوع من العقود ضرورة مراقبة تطور التكاليف التي قد تتولد عنها فروقات نتيجة التفاوت بين التكاليف الفعلية والتقديرية بإعتباره يتحمل مخاطرها مباشرة، وقد يخضع العقد لإتفاقية إعادة مراجعة الأسعار على ضوء التكلفة الفعلية المحققة نتيجة التغيرات في أسعار المواد الأولية واليد العاملة، ويتعين على المتعاقد المستفيد من هذا العقد الإلتزام بمراقبة التقدم المادي في المشروع وجودة الأشغال، ويتم ذلك بإعداد فاتورة أو وضعية إضافية¹.

2- عقد التكلفة زائد نسبة:

هو عقد يتم فيه الإتفاق على تحديد سعر العقد من خلال التكاليف الفعلية بالإضافة إلى نسبة من تلك التكاليف أو عمولة ثابتة² ومن أهم مميزات هذا العقد مايلي³:

1- أهداف هذا العقد لا تقوم على تخفيض التكلفة لأن عرض الأسعار مرتبط بالتكاليف المنفقة والموافق عليها؛

2- لا وجود لمخاطر التكلفة التنافسية عن فروقات التكلفة الفعلية والتقديرية 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.

ب- عقود المقاوله وفقا لطول فترة العقد:

حسب هذه الطريقة تنقسم عقود الإنشاء إلى⁴:

1- عقد المقاوله قصير الأجل:

هي عقود يتم إبرامها وتسليمها في نفس الفترة، لا يوجد هذا النوع من العقود المشاكل المحاسبية المتعلقة بتحديد الإيراد ووقت الإعتراف به حيث يتم في نفس الفترة المالية ، ثم إدراج هذا النوع لطبيعة النشاط.

1- فتيحة بقطاش ، مداخلة بعنوان : "العقود طويلة الأجل وفق النظام المحاسبي المالي ((الجوانب القانونية والجانبية))" ، الملتقى الدولي حول دور المعايير المحاسبية الدولية في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات ، كلية العلوم الإقتصادية و علوم التسيير ، جامعة ورقلة، الجزائر، 24 و25/11/2014م، ص 733.

2- حامد داود الطلحة، "محاسبة المقاولات"، مرجع سابق .

3-Aziz el khattabi "CONTRAT A TERME ASPECTS JURIDIQUE, FISCAL ET COMPTABLE PRO-POSITION D'UNE DEMARCHE D'AUDIT", MEMOIRE PRESENTE EN VUE DE L'OBTENTION DE DIPLOME D'EXPERTISE COMPTABLE, MAROC,2002, p 12.

4-حسن زكي، "محاسبة تكاليف عقود المقاولات في ضوء المعايير المحاسبية الدولية"، مؤسسة الوراق، الأردن، 2000، ص 23.

2- عقد المقاولة طويل الأجل:

هي عقود تمتد فترة تنفيذها لأكثر من سنة مالية واحدة يوجد هذا النوع من العقود مشاكل محاسبية في تحديد حجم الإيرادات والتكاليف الفعلية، وكذا وقت الاعتراف بها نظرا لطول الفترة والتغيرات التي تصاحبها في أسعار المواد الأولية المستعملة.

3- دمج وتجزئة عقد المقاولة:

يتم دمج وتجزئة العقود كالتالي¹:

1- دمج عقود المقاولات:

تتم معالجة عدة عقود على أنها عقد واحد حتى وإن تم إبرامها مع أكثر من عميل إذا تم التفاوض على مجموعة العقود على أنها صفقة واحدة، أو أن العقود مترابطة ومتداخلة وتكون فعليا متعلقة بمشروع واحد بهامش ربح إجمالي واحد، وإذا تم تأدية هذه العقود بشكل متزامن أو في تسلسل مستمر.

2- تجزئة عقود المقاولات:

تتم معالجة كل عقد يحمل في مضمونه إنجاز عدة أصول على أنه عقد منفصل لكل أصل إذا تم تقديم عرض منفصل لكل أصل على حدا أو إذا خضع كل أصل للتفاوض والإتفاق بشكل منفصل وأمكن تحديد إيرادات كل أصل وتكاليفه بشكل مستقل.

4- البيئة الاقتصادية لعقود المقاولة:

يحتل قطاع البناء والأشغال العمومية مركزا مهما في بناء إقتصاد الجزائر، حيث يقوم بوظيفة إستراتيجية في تطوير ودعم الحركة التنموية وترقية الإستثمار المنتج للثروة و الشغل، فمثلا هو معروف أن الجزائر وبهدف إنعاش إقتصادها الوطني إنتهجت سياسة مالية توسعية تركز على زيادة الإنفاق الحكومي، وعليه وضعت برامج لتنفيذ هذا المشروع²:

1-المعيار المحاسبي الدولي رقم 11، الخاص بعقود المقاولات الفقرة 7-10، ص 4-5.

2-أوصالح عبد الحليم، "الإستثمار في قطاع البناء والأشغال العمومية بين جدلية تحقيق النمو والتحول إلى الإقتصاد الأخضر"، ملفات الأبحاث في الإقتصاد والتسيير، سطيف، العدد الثالث، سبتمبر 2014، ص 78.

- برنامج دعم الإنعاش الإقتصادي "المخطط الثلاثي" غطى فترة 2001-2004؛
- البرنامج التكميلي "المخطط الخماسي" غطى فترة 2005-2009؛
- برنامج توطيد النمو الإقتصادي "المخطط الخماسي الثاني" 2010-2014.

يحتل قطاع البناء والأشغال العمومية المرتبة الأولى في تمويل مشاريع الدولة فيما يخص برنامج توطيد النمو خلال الفترة 2010-2014 فلقد تم تخصيص 6800 مليار دينار لهذا القطاع أي بنسبة تتراوح ب 33.5 % من مجموع المبالغ 20412 مليار دينار كما يوضحه الجدول:

الجدول رقم: 1-1 تخصيص المبالغ حسب القطاعات

المبالغ (مليار دينار)	القطاعات
3700	السكن
3100	الأشغال العمومية
2000	الموارد المائية
1130	الشبيبة والرياضة
1000	التنمية الريفية
886	التعليم العالي
852	التربية الوطنية
619	الصحة

المصدر: أوصالح عبد الحليم الإستثمار في قطاع البناء والأشغال العمومية بين جدلية تحقيق النمو و التحول إلى الإقتصاد الأخضر عن برنامج التنمية الخماسي 2010-2014.

5- خصائص العقود الإنشائية:

تتميز عقود المقاولة بعدة خصائص أهمها¹:

- **إختلاف فترة تنفيذ العقد:** تتميز عقود المقاولة بطول فترة التنفيذ التي تمتد لأكثر من فترتين محاسبتين؛

1-حامد داود الطلحة، " محاسبة المقاولات"، مرجع سابق، ص 20-21.

- اختلاف مكان تنفيذ العقد: يتم إنجاز الأصل المتفق عليه في موقع ومساحة تحدد ضمن بنود العقد؛
- إسناد بعض الأعمال الفرعية إلى مقاولي الباطن: يلجأ غالبية المقاولين إلى التعاقد مع المقاولين من الباطل لإنجاز بعض المهام الفرعية التي تخدم المشروع ككل، ويكون المقاول الرئيسي في هذه الحالة المسؤول الأول عن هذه الأعمال؛
- اختلافات نوعية لأنشطة ومواصفات شروط العمليات: في الغالب تكون العقود التي يبرمها المقاول مع العميل قليلة العدد ذات حجم كبير وغير نمطية، تخضع للشروط والمواصفات التي يحددها العميل مقدما في دفتر الشروط؛
- اختلاف في مخاطر تنفيذ العمليات: يعد عنصر المخاطرة أكثر العناصر المسيطرة في شركات المقاولات وذلك لعدة أسباب أهمها طول فترة تنفيذ العقد الذي يصاحبه تغير في الأسعار لمستلزمات الإنتاج، طبيعة موقع العمل وضخامة تكاليف التنفيذ.

6- المشاكل المحاسبية في شركات المقاولات:

- من أهم المشاكل التي تواجهها شركات المقاولات¹:
- ✓ تقييم الأعمال التامة في نهاية السنة المالية والفصل بين قيمة العمل التام طبقا لشهادة المهندسين وتكلفته وذلك لقياس أرباح وخسائر المشروع؛
- ✓ قياس ربح المشروع قيد التنفيذ؛
- ✓ تخصيص وتوزيع التكاليف غير المباشرة التي تطرح إشكالية في إيجاد أساس عادل لتوزيعهما وذلك لأن أساس التوزيع يتوقف على عدة محددات منها حجم ونوعية المشاريع المنفذة، نظرة المحاسب، حكم الإدارة، القيمة الإجمالية للمشروع.

1- سندس بن راحلة، "المعالجة المحاسبية لعقود المقاولات"، مذكرة ماستر أكاديمي، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة قاصدي مرباح ورقلة ورقلة، الجزائر، 2015، ص 4.

الجدول رقم: 1-2 مجالات المخاطرة المرتبطة بقطاع البناء والأشغال 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 الإحتلاك 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 وأهمية القوائم المالية في إتخاذ القرارات"، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم

التسيير، جامعة سطيف، 2008/2007م، ص 56-57.

المطلب الثاني : العقود الإنشائية على ضوء المعايير المحاسبية والنظام المحاسبي المالي:

الفرع الأول: الممارسات المحاسبية على ضوء المعيار المحاسبي الدولي رقم 11:

أ- القياس المحاسبي لإيرادات وتكاليف عقود المقاول:

❖ إيرادات عقود المقاول¹: يقاس إيراد العقد بالقيمة العادلة للمقابل المستلم أو الذي سيستلم، وتتأثر عملية قياس إيراد العقد بأحداث مستقبلية يكتنفها حالة عدم التأكد، مما تفرض على المتعاقدين غالباً إعادة النظر في التقديرات عند وقوع الأحداث أو زوال حالات عدم التأكد، الأمر الذي قد ينعكس على إيرادات العقد إما بالزيادة أو بالنقصان، على سبيل المثال: إنخفاض إيراد العقد بسبب الغرامات المفروضة نتيجة تأخر إنجاز العقد.

المطالبات² والحوافز المقبوضة³ نتيجة أوامر التغييرات⁴ في أعمال العقد: تدرج هذه العناصر ضمن

إيراد العقد⁵.

❖ تكاليف عقود المقاول⁶: قسم المعيار المحاسبي الدولي رقم 11 تكاليف العقد إلى:

☞ التكاليف المتعلقة مباشرة بالعقد: وهي التكاليف التي يمكن تحميلها بشكل مباشر للعقد المحدد كتكلفة أجور ورواتب العاملين، تكلفة المواد الخام المستخدمة، تكلفة العمالة والإشراف عليها، مصاريف إهلاك الآلات والمعدات، مصاريف الإيجار المركبات، المطالبات والتعويضات من طرف جهات أخرى... إلخ، وقد يتم تخفيض هذه التكاليف بأي دخل عرضي (جانبي) غير وارد في إيراد العقد كالعقد الناتج عن بيع بعض المواد الفائضة والتخلص من الآلات والمعدات في نهاية العقد؛

☞ التكاليف التي تعزى لنشاط المقاولات بشكل عام والتي يمكن تخصيصها للعقد: وتتمثل في تكاليف التأمين، التصميم والمساعدات الفنية، مصارف الإنشاء غير المباشرة التي تحمل للعقد بطرق مناسبة ومنطقية؛

☞ التكاليف الأخرى التي يمكن تحميلها إستناداً لشروط العقد: وتتضمن كل من التكاليف الإدارية العامة، تكاليف التطوير التي جرى تحديد كيفية تعويضها في شروط العقد.

1. أحمد حلمي جمعة، "محاسبة عقود الإنشاء"، الطبعة الثانية، دار صفاء للنشر والتوزيع، الأردن، 2015، ص 164.
2. المطالبات: هي المبالغ التي يسعى المقاول للحصول عليها من العميل أو أي جهة أخرى كإسترداد للتكاليف التي لم تدرج ضمن السعر الأصلي للعقد.
3. الحوافز المقبوضة: مدفوعات الحوافز أو الدفعات التشجيعية هي مبالغ إضافية تمنح للمقاول إذا حقق أو تجاوز معايير أداء معينة.
4. أوامر التغيير: هي تعليمات من العميل لتغيير نطاق العمل الواجب إنجازها بموجب العقد، ويمكن أن يؤدي أمر التغيير إلى تغيير إيراد العقد زيادة أو نقصاناً.
5. أحمد حلمي جمعة، "محاسبة عقود الإنشاء"، الطبعة الأولى، الأردن، 2012، ص 164.
6. محمد عبد الحميد محمد عطية، "موسوعة المعايير المحاسبية"، الجزء الثاني، دار التعليم الجامعي، مصر، 2014، ص 755.

كما أن التكاليف التي تخص عقد معين ويتم تكبدها في مرحلة المفاوضات يتم دمجها ضمن تكاليف العقد إذا كان بالإمكان تحديدها بشكل منفصل وقياسها بصورة موثوقة مع وجود احتمال كبير في الحصول على العقد وذلك إذا تم في نفس الفترة أما إذا كانت في فترة لاحقة فلا يجوز شمولها تكاليف العقد¹.

ب- الاعتراف والإفصاح المحاسبي لإيرادات وتكاليف عقود المقاولات:

الاعتراف:

تقوم محاسبة عقود المقاولات على طريقتين رئيسيتين هما²:

- طريقة نسبة الإنجاز أو نسبة الإتمام: بموجب هذه الطريقة يتم الاعتراف بإيرادات وتكاليف العقد في الربح أو الخسارة في الفترات المحاسبية التي يتم إنجاز العقد المتعلق بها، وتنتج الخسائر المتوقعة عندما يكون محتملاً أن تزيد تكاليف العقد الكلية، يعترف بهذه الخسائر المتوقعة كمصروف؛
- طريقة العقد المنتهي أو المقاول المنتهية: يتم بموجبها الاعتراف بإيرادات أو أرباح العقد عند إتمام إنجاز العقد أو تكون نسبة الإنجاز كبيرة وقد قارب على الإنتهاء.

إن إختيار أي من الطريقتين سينعكس أثرها على القوائم المالية في نهاية الفترة، حيث يفترض من هذه الأخيرة أن تعطي صورة صادقة عن الوضعية المالية والأداء المالي لشركة المقاولات، ومن هذا المنطلق أقر مجلس المعايير المحاسبية الدولية أن طريقة نسبة الإنجاز هي الطريقة المحاسبية الوحيدة المقبولة لتقدير نتائج العقد حيث تحدد هذه الطريقة معلومات تتعلق بنسبة الأعمال المنجزة ومقدار الإيراد الواجب تخصيصه لكل فترة مالية، ما يجعلها تتوافق مع أساس الاستحقاق ومبدأ المقابلة وكذا فرض إستقلالية الدورات.

ومنه يتم الاعتراف بالإيرادات والتكاليف بعقد الإنشاء كإيراد ومصروف عندما يمكن تقدير نتائج العقد بموثوقية وفق درجة أو نسبة إنجاز العقد بتاريخ الميزانية العمومية، ويجب الاعتراف بالخسائر المتوقعة مباشرة كمصروف، وتنتج الخسائر المتوقعة عندما يكون محتملاً أن تزيد تكاليف العقد الكلية عن إيراد العقد الكلي وبالتالي يتم الاعتراف بالخسائر المتوقعة كمصروف فوراً.

1- أحمد حلمي جمعة، "محاسبة عقود الإنشاء"، الطبعة الثانية، دار صفاء للنشر والتوزيع، الأردن، 2015، ص 169.

2- زونية بن فرج، حسين رحيم، "العقود طويلة الأجل بين الإتجاهات المحلية والمعايير المحاسبية الدولية IPSAS.IFRS.IAS، في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات"، ورقة 2014 .

ج- الإفصاح المحاسبي:

يجب على الشركة في ضوء المعايير المحاسبية الإفصاح عن مايلي¹:

- ✘ قيمة إيرادات عقود الإنشاء التي تم الاعتراف 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 الاعتراف 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 الاعتراف 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؛
- ✘ 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 والمستخلصات الصادرة لكافة عقود الإنشاء تحت التنفيذ؛
- ✘ الإفصاح عن الأرباح والخسائر الطارئة وفقا لمتطلبات المعيار الدولي رقم 37 المخصصات والوصول والإلتزامات المحتملة، ويمكن أن تنشأ الأرباح أو الخسائر الطارئة عن بنود مختلفة.

1- أحمد حلمي جمعة، مرجع سابق، ص 178.

الفرع الثاني: العقود الإنشائية على ضوء النظام المحاسبي المالي SCF:

تعد عقود المقاوله أو ما يصطلح عليه في النظام المحاسبي المالي بالعقود طويلة الأجل من العناصر المستحدثة في النظام المحاسبي المالي، حيث أن المخطط المحاسبي السابق قد عانى من غياب التقنين لبعض العمليات في بعض المجالات من ضمنها العقود طويلة الأجل.

عرفت المادة 1-133 - من النظام المحاسبي المالي العقود طويلة الأجل كالتالي:

بأنها عقد يتضمن إنجاز سلعة، خدمة، مجموعة سلع أو خدمات تقع تواريخ أنطلاقتها والإنتهاء منها في سنوات مالية مختلفة، ويمكن أن يتعلق الأمر بمائلي:

- عقود بناء؛

- عقود إصلاح حالة أصول أو بيئة؛

- عقود تقديم خدمات.

أ- القياس المحاسبي لإيرادات وتكاليف عقود المقاوله¹:

❖ إيرادات عقود المقاوله وفق النظام المحاسبي المالي:

نصت المادة 1.112 على أن طريقة تقييم العناصر المقيدة في الحسابات تركز على إتفاقية التكاليف التاريخية، في حين يعتمد حسب بعض الشروط التي يحددها هذا التنظيم وبالنسبة إلى بعض العناصر إلى مراجعة تجري على ذلك التقييم بالإستناد إلى:

❖ القيمة الحقيقية؛

❖ قيمة الإنجاز؛

❖ القيمة المحينة.

ومنه وبالإستناد إلى هذه المادة يتم تحديد إيراد عقد المقاوله بقيمة الإنجاز أي القيمة العادلة حيث يتم التقييم بالقيمة الحقيقية للمقابل المستلم أو المطلوب إستلامه في تاريخ إبرام العقد.

1- المادة 3.111 الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد رقم 19، الجزائر 25 مارس 2009، ص 6.

❖ تكاليف عقود المقاوله وفق النظام المحاسبي المالي:

وفقا للمادة 4.112 من القرار " تساوي تكلفة إنتاج سلعة أو خدمة ما، تكلفة شراء المواد المستهلكة والخدمات المستعملة لتحقيق هذا الإنتاج مضافا إليها التكاليف الأخرى الملتزم بها خلال عمليات الإنتاج أي الأعباء المباشرة وغير المباشرة التي يمكن ربطها منطقيا بالسلعة أو الخدمة المنتجة، تستبعد الأعباء المرتبطة بالإستعمال غير الأمثل للقدرات الإنتاجية (نشاط أقل من القدرة الإنتاجية) عند تحديد تكلفة إنتاج الأصل".

إذا إستنادا للمادة المذكورة يمكننا تحديد تكاليف عقد المقاوله كالتالي:

❖ تكلفة شراء المواد المستعملة؛

❖ تكلفة الخدمات المستعملة؛

❖ الأعباء المباشرة وغير المباشرة المرتبطة بالعقد.

تستثنى من تكاليف العقد تكاليف القدرات الإنتاجية غير المفعلة وتلك التي لا تتعلق بالعقد قيد التنفيذ ولكن تتعلق بالمؤسسة.

ب- الاعتراف والإفصاح المحاسبي لإيرادات وتكاليف عقود المقاولات وفق النظام المحاسبي المالي:

الإعتراف وفق النظام المحاسبي المالي:

يتم إثبات العقود طويلة الأجل وفقا لطريقتين طريقة نسبة التقدم في الإنجاز وطريقة العقود التامة.

طريقة نسبة التقدم في الإنجاز:

تقوم هذه الطريقة على الإعتراف بالإيرادات ونواتج العقد أثناء إكتمال العملية الإنتاجية، وبالتالي فإن

القدرة على تقدير النتيجة عند إتمام المشروع بشكل موثوق منه تتركز على 3 معايير¹ :

- إمكانية تقدير المبلغ الإجمالي لأرباح وإيرادات وتكاليف العقد بشكل واضح؛

1. هوام جمعة، "المحاسبة المعمقة وفقا للنظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية"، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر،

2010/2011، ص 168

- إمكانية تقدير تقدير المبلغ الإجمالي للأعباء المحملة للعقد والتي يتم تقديرها بناء على الظروف العادية والمخاطر والتغيرات المحتملة لأسعار عوامل الإنتاج لكل نشاط من الأنشطة المنتظر إنجازها مستقبلاً؛
- وجود آليات وأدوات لمراقبة التسيير والرقابة الداخلية التي تسمح بتقدير نسب الإنجاز في المراحل المتتالية من المشروع.

ويمكن حساب نسبة الإنجاز التي يتم على أساسها تحديد الإيراد الذي ينبغي إثباته عن الفترة، وفقاً للمعادلة التالية¹:

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

ومن مزايا هذه الطريقة أنها تربط بين الوضع القانوني والمالي مع الحقيقة الاقتصادية لمراحل الإنجاز والميزة الأساسية لهذه الطريقة هي أنها تؤدي إلى إثبات جزء من الإيراد المتعلق بالعقد بنهاية الفترة، وذلك مما يتناسب مع الجهود (التكاليف) التي تحملتها المنشأة خلال الفترة، وهذا يمثل توزيعاً عادلاً لإيرادات العقد بحيث تستفيد كل فترة من فترات تنفيذ العقد من هذه الإيرادات.

ومن عيوبها أنها تتطلب وجود أنظمة معلوماتية فعالة لقياس حجم الأعمال المنجزة والتنبؤ بتغيرات الأسعار، بالإضافة إلى اعتمادها على التقنيات المعقدة في التقدير لنسب الإنجاز.

طريقة العقود التامة²:

وفقاً لهذه الطريقة فإنه لا يتم إثبات أي جزء من الإيراد حتى يكتمل العقد ويتم إنجاز المشروع أي لحظة إطفاء التعاقد (نقل الملكية)، ويتم تجميع كافة التكاليف المتعلقة بتنفيذ العقد خلال مدة التنفيذ في حساب يطلق عليه أعمال إنشائية تحت التنفيذ يظهر في قائمة المركز المالي، كما يتم تسجيل قيمة المستخلصات أو الفواتير

1- هوام جمع، مرجع سابق، ص165

2-Aziz el khattabi op, cit, p 52-53.

المتعلقة بهذه العقود في حساب مؤجل يظهر أيضا في قائمة المركز المالي، ولا يتم حساب أي جزء من الإيرادات أو التكاليف أو إجمالي الربح المتعلقة بالعقد خلال مدة تنفيذ العقد في قائمة الدخل.

ويعتمد مؤيدوا هذه الطريقة على فلسفة مبدأ الحيطة والحذر، ومن مزاياها أنها تظهر حجم أعمال المؤسسة بالنظر إلى حجم التكاليف المنفقة وتقليل المخاطر المرتبطة بالنتيجة المستقبلية للعقد من خلال التحفظ في الاعتراف بالنتيجة في السنوات الأولى للإنجاز، إلا أن هذا التحفظ على مستوى التسجيل المحاسبي للعقد يظهر عيوباً من خلال عدم توضيح الواقع الإقتصادي الفعلي والحقيقي للأجزاء المنتهية من المشروع في نهاية كل فترة، وعدم ملائمتها مع الإعتبارات الجبائية وعدم إمكانية التصرف في الأرباح المحققة خلال فترات الإنجاز.

يمكن تلخيص المعالجة المحاسبية لعقود المقاوله كالتالي¹:

1. تسجيل المصاريف التي تتعلق مباشرة بإنجاز العقد:

المبالغ		البيان	الحسابات	
دائن	مدين		دائن	مدين
	Xxxx	المصاريف		ح/6x
XXXX		البنك وح ج	ح/512	
XXXX		المواد الأولية	ح/31	
		تسديد المصاريف		

1- زوية بن فوج، حسين رحيم، مرجع سابق، الجزائر، 2014.

2. تحصيل التسبيق، ويتم تكرار هذا القيد إلى أن ينتهي المشروع.

المبالغ		البيان	الحسابات	
دائن	مدين		دائن	مدين
	Xxxx	البنك		ح/512
Xxxx		تسبيقات محصلة	ح/4191	
		تحصيل التسبيق		

3. بتاريخ N/12/31 تسجيل أشغال قيد الإنجاز وفق طريقة نسبة التقدم في الإنجاز :

المبالغ		البيان	الحسابات	
دائن	مدين		دائن	مدين
	Xxxx	أشغال جاري إنجازها		ح/417
Xxxx		مبيعات الإنجاز	ح/704	
		أشغال قيد الإنجاز		

أما مايتعلق بالضمانات التي تكون عادة نسبة 5% (قيمة العقد أو قيمة الفاتورة) (retenue de garantie) تخصم من فواتير الإنجاز ولايدفعها العميل إلا بعد تحقق الشروط المحددة في العقد، وفي الغالب ترجع للمقاول بعد سنة من تاريخ إنتهاء المشروع تسجل كالتالي:

المبالغ		البيان	الحسابات	
دائن	مدين		دائن	مدين
	Xxxx	كفالات الضمان		ح/275
Xxxx		البنك	ح/512	

4. عند تسليم المشروع يسجل التالي :

المبالغ		البيان	الحسابات	
دائن	مدين		دائن	مدين
	Xxxx	تسبيقات محصلة البنك		ح/4191 ح/512
Xxxx		أشغال قيد التنفيذ	ح/417	

في حالة التغير في التقديرات المحاسبية يدرج تأثير هذه التغيرات المبينة على معلومات جديدة، وتسمح بالحصول على إعلام أحسن في النتيجة الصافية للسنة المالية الجارية أو السنوات المالية المستقبلية إذا كانت التغيرات تؤثر فيها أيضا¹.

ج- الإفصاح المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي:

برزت إجهادات وزارة المالية ومجلس المحاسبة الوطني فيما يخص العقود طويلة الأجل من خلال المذكرة المنهجية 2 المؤرخة في 2 أكتوبر 2009 حيث نصت هذه الأخيرة على إلزامية الإفصاح عمائلي:

- عقود الإنشاء المنجزة من طرف المؤسسة وكذا تلك التي قيد التنفيذ،
- طرق التقييم المتبعة والإختيارات المعتمدة طريقة نسبة التقدم أو طريقة الإتمام؛
- التكاليف الإجمالية والإيرادات المحققة (المسجلة محاسبيا)؛
- الإيرادات المحتملة والخسائر المتوقعة، الضمان، المطالبات، الغرامات...

بالإضافة إلى ذلك يجب على المؤسسة أن تفصح عن المعلومات التي تراها مناسبة بناء على :

1. المادة 1.138 و 2.138 الجريدة الرسمية لجمهورية الديمقراطية الشعبية، العدد رقم 19، الجزائر، 25 مارس 2009، ص 21.

- الطابع الملائم للمحتوى الإعلامي؛
- أهميتها النسبية؛
- ومنه يتم الإفصاح عن مايلي:
- القواعد والطرق المحاسبية المعتمدة في تقدير تكاليف وإيرادات العقد؛
- المعلومات التي تخص الكيانات المشاركة أو الأطراف المتعاقدة مثل حجم ومبلغ العقد، مدة العقد، سياسة تحديد الأسعار.

المبحث الثاني: الدراسات السابقة:

تعددت الدراسات السابقة منها العربية ومنها الأجنبية.

المطلب الأول: الدراسات السابقة باللغة العربية:

1- دراسة فتيحة بكطاش، مداخله بعنوان: "العقود طويلة الأجل وفق النظام المحاسبي المالي (الجوانب القانونية و الجبائية)"، الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية (IPSAS/ IFRS/ IAS) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسير، جامعة ورقلة، 24 و 25/11/2014 م: تناولت الدراسة إشكالية واقع عقود المقاول من خلال الجانب القانوني والجبائي والجانب المحاسبي من خلال التحديثات التي أتى بها النظام المحاسبي المالي وإجراء مقارنات بين المعيار المحاسبي الدولي رقم 11 والنظام المحاسبي المالي، ومن أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة ضعف على مستوى القوانين والإجراءات الإدارية القانونية والجبائية والمحاسبية الخاصة بها، فما يوجد حاليا غير كافي لحل جميع المشاكل والصعوبات التي يعاني منها قطاع البناء والأشغال العمومية.

2- دراسة حسين رحيم وزوينة فرج الله "العقود طويلة الأجل بين الإتجاهات المحلية وتطبيق معايير المحاسبة الدولية"، الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية (IPSAS/ IFRS/ IAS) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسير، جامعة ورقلة، 24 و 25/11/2014 م: تناولت الدراسة إشكالية مدى توافق الإتجاهات المحلية الخاصة بعقود الإنشاء مع المعايير المحاسبية الدولية من خلال الإدارة العمومية، حيث تم الإعتماد على أربع محاور تمثلت في خصائص النظام المحاسبي والمعالجة

المحاسبية المقترحة من المعايير المحاسبية الدولية، وناقش المحور الثالث المعالجة المحاسبية وفق النظام المحاسبي المالي SCF ثم قراءة في قانون الصفقات العمومية ومن أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة توافق بين النظام المحاسبي المالي وقانون الصفقات العمومية مع المعايير المحاسبية الدولية في جملته.

3- دراسة زيتو عولا أبو بكر، "مشاكل تحديد الوعاء الضريبي لعقود المقاولات الإنشائية وسبل معالجتها بالإعتماد على المعيار المحاسبي العراقي رقم (01)، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد رقم (08)، العدد (25)، 2012م، ص (106 - 122):

تناولت الدراسة إشكالية الآثار الجبائية التي يخلقها قطاع الإنشاءات والمشاكل المحاسبية لهذه العملية من خلال نتيجة الطبيعة الإقتصادية لهذا القطاع، فالمشاكل الجبائية ترتبط حول إلزام الإدارة الضريبية بإتباع إجراءات التحصيل، ومن أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة أن الإدارة الضريبية العراقية لا تعتمد على نفس الأسس المحاسبية التي تعتمد عليها شركات المقاوله مما يخلق إختلاف أسس إحتساب الضريبة، وأن الإدارة الضريبة تتناقض مع المعايير المحاسبية الدولية حيث أن الإدارة الضريبية تعتمد على التقدير الإداري ، ثم إن السلف المستلمة لا تعد من إيرادات العقد والإستناد عليها يعد خرقاً واضحاً لما جاء به المعيار المحاسبي المحلي.

4- دراسة جربوع يوسف، "دور المحاسبة في إتخاذ القرارات الإدارية في قطاع المقاولات وفقاً للمعايير المحاسبية الدولية، مذكرة ماجستير، الأردن، 2004.

تناولت الدراسة إشكالية دور المحاسبة في إتخاذ القرار من خلال القرارات المحاسبية التي تؤثر في سيرورة العمل الإداري داخل المؤسسة، ومن أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة، إلى أنه لا بد أن تشمل عقود الإنشاءات في المقاولات القيمة الأصلية والإيرادات المتعلقة بالتعديلات والمطالبات والحواجز بشرط أن يكون هناك احتمال تحقق إيرادات عنها، وذلك وفقاً لما نص عليه معيار المحاسبة الدولي.

5- دراسة شادي عبد اللطيف، "أثر معيار الإعراف بالإيراد على المشكلات المحاسبية في شركات المقاولات الأردنية، مذكرة ماجستير، جامعة عمان، الأردن، 2014.

تناولت الدراسة إشكالية أثر معيار الإعراف بالإيراد على المشاكل المحاسبية في شركات المقاولات الأردنية من خلال بيان دور المعايير المحاسبية الدولية في إضفاء الثقة والمصدقية على القوائم المالية لشركات المقاولات، ومن أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة تدني نسبة إلتزام شركات المقاولات الأردنية بتطبيق المعايير المحاسبية الدولية عند إعداد القوائم المالية، ومن أهم المشاكل المحاسبية التي تواجهها شركات المقاولات

الأردنية عدم وجود إستقرار في طرق القياس المحاسبي وتعرضها للتعديل المستمر وهذا يرجع إلى إختلاف القوانين المنظمة لهذا القطاع.

المطلب الثاني: الدراسات السابقة باللغة الأجنبية:

1- دراسة عزيز الخطابي " fiscal et comptable proposttion dune demarche daudti"

contra a terme aspects juridique، مذكرة لتحصيل شهادة الخبرة المحاسبية، المدرسة

العليا للتجارة و إدارة المؤسسات، المغرب، نوفمبر 2002م.

تناولت الدراسة إشكالية العقود طويلة الأجل في المغرب من خلال الجوانب القانونية والجبائية والمحاسبية حيث قارن الباحث بين المعايير المغربية والفرنسية والأمريكية والدولية، ومن أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة: إنقسام العقد الإنشائي إلى قسمين قانوني وإقتصادي حيث تحاول المعايير المحاسبية الدولية إيجاد المعالجة الملائمة التي تراعي هذان الجانبان، حيث تأخذ أغلب الدول بالجزء القانوني.

يتطلب إعادة النظر في الطريقة المغربية في طريقة المستخدمة طريقة الإتمام لتتماشى مع المعايير المحاسبية الدولية حيث تعتمد المعايير على طريقة التقدم مما يخلق مشاكل للمؤسسات المغربية في إطار سياق التوحيد الإقتصادي، كما يجب للنظم المحاسبية ونظم مراقبة تسيير المؤسسات في المغرب أن تتوفر على شروط توقع نتيجة العقد بصورة أكثر من دقيقة مع الأخذ بعين الإعتبار النواحي الجبائية مما يسمح للنظم بإنتاج معلومات أكثر دقة لمستخدمي القوائم المالية، والتعبير عنها بمصدقية في ظل الطرق المحاسبية.

2- دراسة ماريا بيروسي " Accounting treatment of constuction contracts and the"

implication on the outcome of accounting reconition، مقال، مجلة سلسلة

الهندسة الزراعية، المجلد 02، رومانيا.

تناولت الدراسة إشكالية المعالجة المحاسبية لعقود الإنشاء وتأثيرها على الإعتراف بالدخل من خلال آثار النتيجة وكيفية الإعتراف بها، ومن خلال تسليط الضوء نقاط قوة وضعف كل من طريقتي الإعتراف نسبة الإنجاز وطريقة الإتمام، ومن أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة أن طريقة نسبة الإنجاز هي الأفضل بالنسبة لمستخدمي القوائم المالية، إلا أن تطبيقها قد يشوبه بعض الإختلالات التي تسمح لمعدي القوائم المالية بالتلاعب بالنتيجة وهذا يضلل قرارات المؤسسة.

3- دراسة ستيفن كولينز "IAS11 Construction contracts"، مقال، مجلة global accounting، 2011.

تناولت الدراسة إشكالية وقت الإعتراف بأرباح وخسائر عقد الإنشاء من خلال النظر في المحتوى الأساسي للمعيار المحاسبي الدولي، ومن أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة أن على المحاسب أن يقدر الطريقة الصحيحة والملائمة لتطبيق المعالجة المحاسبية لعقود الإنشاء.

4- دراسة بايلي لورنت "La methode de lavancement pour la comptabilisation des contrats a langterme"، مجلة revue francaise de comptabilite، العدد 439، جانفي 2011م.

تناولت الدراسة إشكالية محاسبة عقود الإنشاء من خلال كيفية التقييم الأنسب بإستخدام طريقة التقدم في ظل إعادة التقييم السنوية لكل من إيرادات العقد وتكاليفه، ومن أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة: لأجل إستخدام هذه الطريقة لابد من الحذر والتأكد على وجه من الوضوح من الأرباح الإجمالية، كما تعتبر طريقة التقدم هي الطريقة المرجعية والمعتمدة من المعايير الدولية، وبهذا تتفق المرجعية الفرنسية PCG، مع المرجعية الدولية IFRS.

المطلب الثالث: مقارنة الدراسات السابقة:

إختلفت الدراسات السابقة في الغاية من الدراسة من حيث الهدف، ولكن المضمون كان متشابهاً حيث أن المحتوى كان متشابهاً وهو معرفة مدى ملائمة المعيار المحاسبي الدولي رقم 11، حيث حاولت جميع الدراسات التعرض لأهم التطورات والتغيرات التي مست الفكر المحاسبي على المستوى الدولي والمحلي، حيث ناقشت جميع الدراسات السابقة ومنها دراستنا تطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم 11.

تمثلت أبرز نقاط إختلاف دراسات مع بعض الدراسات المذكورة كون دراستنا إحتوت على دراسة تطبيقية فهي مكملة لما سبق من الدراسات كما إختلفت إشكالية الدراسات السابقة حيث تناولت هذه الدراسات متغيرات مختلفة، كما اختلفت دراستنا كون الجزائر غير ملزمة بتطبيق المعايير المحاسبية الدولية على غرار بعض الدول كالأردن.

خلاصة الفصل:

في الفصل الأول حاولنا الإلمام بالأدبيات النظرية لموضوع الدراسة، إنطلاقا من التعريفات والمفاهيم المتعلقة بالموضوع المحل الدراسة، إنطلاقا من النظام المحاسبي المالي SCF، والمعيار المحاسبي الدولي رقم 11، حيث حاولنا الإلمام بالممارسات المحاسبية المتمثلة في القياس، الإعتراف والإفصاح ثم تطرقنا للدراسات السابقة لتتأكد أننا ننتهج المنهج الصحيح.

الفصل الثاني:

الدراسة الميدانية

تمهيد:

سنتناول في هذا الفصل الدراسة التطبيقية، بعد أن تناولنا الدراسة في شقه النظري وتطرقنا للدراسات السابقة، سنحاول في هذا الفصل القيام بعملية إسقاط لما تم تناوله في الجانب النظري على الجانب الميداني، وقد قمنا بدراستنا الميدانية من خلال توزيع استمارة الاستبيان، وعليه قمنا بتقسيم هذا الفصل إلى:

المبحث الأول: الطرق والوسائل المستخدمة في الدراسة :

المطلب الأول : نشأة وتطور المؤسسة وأهم نشاطاتها

المطلب الثاني : الهيكل التنظيمي للمؤسسة

المبحث الثاني: الطرق والوسائل المستخدمة في الدراسة :

المطلب الأول :الطريقة المستخدمة.

المطلب الثاني : الأدوات المستخدمة.

المبحث الثالث: نتائج وتحليل الدراسة :

المطلب الأول: النتائج ومناقشة النتائج.

المطلب الثاني : مناقشة ومعالجة الفرضيات.

المطلب الثالث: النتائج المتوصل إليها.

المبحث الأول: لمحة عن المؤسسة محل الدراسة:

سنتطرق لأهم المعلومات حول المؤسسة وأهم المشاريع التي قامت بها المؤسسة بمدينة ورقلة.

المطلب الأول: نشأة وتطور المؤسسة وأهم نشاطاتها:

نشأة مؤسسة البناء للجنوب الشرقي Eco-sest، في 18 ديسمبر 1997 والمسجل بالمفتشية ب 22 ديسمبر 1997، والتي جاءت نتيجة لإعادة هيكلة مؤسسة البناء للجنوب الكبير حديثا وتم تغيير اسمها من batisud إلى Eco- sest في شهر أوت من السنة 2015 وهي شركة ذات أسهم spa ، حيث يقدر رأس مالها ب 447.700.000.00 دج مقسم الى أسهم يبلغ عددها 100 سهم قيمة السهم الواحد 1000.000 دج حيث باشرت نشاطها الفعلي في 15 مارس 1998م ويتمثل نشاطها في عملية إنجاز فيما يخص مشاريع البناء وتضم 3 فروع وهي ورقلة، حاسي مسعود، وتقرت وبالنسبة للموارد البشرية فإن المؤسسة حاليا تضم حوالي 266 عامل، والعدد غير ثابت نظرا لطبيعة نشاط الشركة.

تقع الشركة في المنطقة الخاصة بالنشاط شرق ورقلة إلى حي سكرة وتربع على مساحة تقدر ب 1697.77م، والمقدرة قيمتها ب 5.469.026.50 دج ليكون المبلغ الإجمالي بحوالي 6.952.800.00 دج.

ومن أهم مشاريعها بمدينة ورقلة:

- الحي الجامعي؛
- المركز التجاري؛
- دار المالية ومركز متعدد الخدمات؛
- 90 مسكن OPGI، الديوان الوطني للتسيير العقاري؛
- 160 مسكن DLIEP، مديرية السكن والتجهيزات العمومية.

المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي للمؤسسة:

الشكل رقم: 1.1 الهيكل التنظيمي للمؤسسة البناء للجنوب الشرقي Eco-sest ورقة.



المصدر: مصلحة الموارد البشرية

المبحث الثاني: الطرق والوسائل المستخدمة في الدراسة:

المطلب الأول: الطريقة المستخدمة:

قمنا بتصميم إستبيان من خلال مجموعة من المحاور تمثل أبعاد الدراسة نحاول من خلالها الإلمام بكافة إشكاليات الدراسة، وحاولنا الوضوح والدقة في صياغة أسئلة الإستبيان.

الفرع الأول: مجتمع وعينة الدراسة:

قمنا بتوزيع الإستبيان لعينة من المؤسسات التي تنشط في قطاع البناء والأشغال العمومية، وكذا مجموعة من المكاتب المحاسبية حيث لاحظنا أن بعض الشركات تعتمد على محاسب خارجي وتم إختيار العينة بطريقة عشوائية بمدينة ورقلة.

تم توزيع 50 إستمارة إستبيان بمدينة ورقلة، قمنا بإسترداد 40 إستمارة وتم إلغاء 3 منها بسبب الإجابة على نصف الإستبيان وترك النصف الآخر فارغ.

الجدول رقم: 1.3 توزيع الإستبيان

البيان	العدد	النسبة
الإستثمارات الموزعة	50	100.0%
الإستثمارات المفقودة	10	20%
الإستثمارات المسترجعة	40	80%
الإستثمارات الملغاة	3	6%
الإستثمارات الملائمة	37	74%

المصدر: من إعداد الطالب

المطلب الثاني: الأدوات المستخدمة:

الفرع الأول: أداة الدراسة:

تكون الإستبيان من أسئلة خاصة بالبيانات العامة و 3 محاور:

- 1- المعلومات الديمغرافية: هي عبارة عن معلومات وبيانات ومعلومات متعلقة بأفراد العينة تمثلت في :
المؤهل العلمي، الخبرة، النشاط، طبيعة النشاط (عام، خاص)، العمر، نوع المحاسب المعتمد بالمؤسسة؛
- 2- المحور الأول: إحتوى هذا الجزء على 10 أسئلة متمثلة في درجة تطبيق المؤسسة (قطاع البناء والأشغال العمومية) للنظام المحاسبي المالي SCF؛

- 3- المحور الثاني: إحتوى هذا الجزء على 7 أسئلة متمثلة في أهم المشاكل التي تواجهها المؤسسة (قطاع البناء والأشغال العمومية) في تطبيق المعالجة المحاسبية الصحيحة؛
- 4- المحور الثالث: إحتوى هذا الجزء على 10 أسئلة متمثلة في مدى توافق النظام المحاسبي المالي SCF مع المعيار المحاسبي الدولي رقم 11 IAS.

الفرع الثاني: البرامج والأدوات والأساليب الإحصائية المستخدمة في معالجة المعطيات:

بعد توزيع الاستبيان على العينة المستهدفة قمنا بنقل المعطيات التي تم تجميعها الى برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية الاصدار (spss-V22)، وقد تم استخدام معالج البيانات(Excel 2007) وجملة من الأساليب الإحصائية نذكر منها:

- أساليب الإحصاء الوصفي للتعرف على خصائص العينة من خلال التكرارات والنسب المئوية؛
- اختبار ألفا كرونباخ لمعرفة الثبات بين فقرات الدراسة؛
- حساب المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لكل محور من الاستبيان؛
- اختبار Anova؛
- اختبار t.tast.

- تم تحديد مقياس إجابات عينة الدراسة باستخدام مقياس ليكرت ذو المستويات الثلاثة حسب ماهو موضح في الجدول الآتي:

الجدول رقم: 2.3 مقياس ليكرت الثلاثي المعتمد في الدراسة

• موافق	• محايد	• غير موافق
• 03	• 02	• 01

المصدر: من إعداد الطالب

المبحث الثالث: نتائج وتحليل الدراسة :

تمثلت أهم النتائج في مايلي

المطلب الأول: النتائج ومناقشة النتائج:

✓ المعلومات والبيانات العامة (البيانات الديمغرافية) :

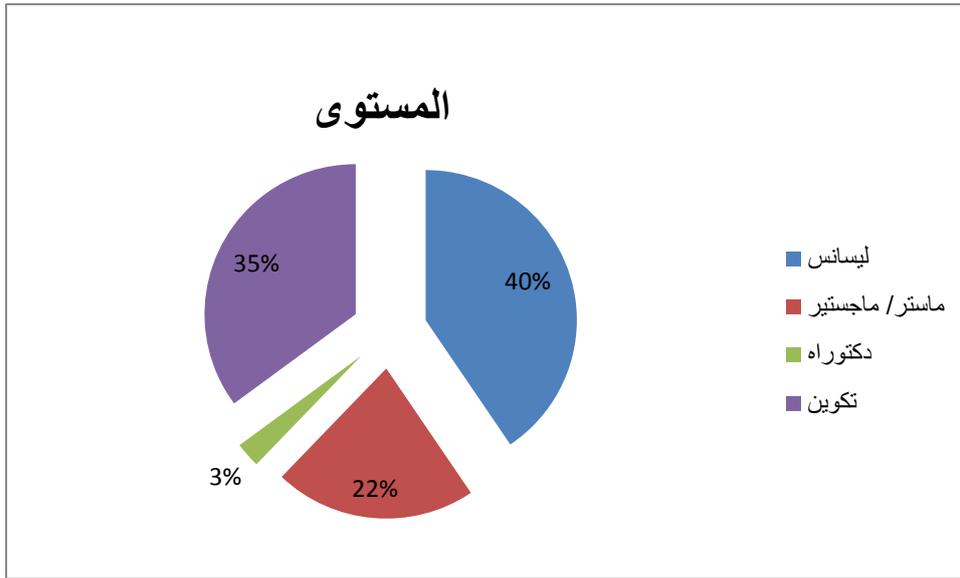
1- المؤهل العلمي:

الجدول رقم: 3.3 توزيع العينة حسب المؤهل العلمي

البيان	ليسانس	ماستر/ ماجستير	دكتوراه	تكوين	المجموع
التكرار	15	08	01	13	37
النسبة	%40.5	%21.6	%2.7	%35.1	%100.0

المصدر: من إعداد الطالب بناء على مخرجات spss

الشكل رقم: 1.2 توزيع العينة حسب المؤهل العلمي



المصدر: من إعداد الطالب بناء على مخرجات spss

من خلال الجدول رقم (3.3) الموضح من خلال الشكل رقم (1.1) المتعلق بتوزيع العينة حسب المؤهل العلمي نلاحظ أن نسبة الحاصلين على شهادة ليسانس %40.5، والحاصلين على شهادة ماستر/ماجستير %21.6، أما الحاصلين على شهادة دكتوراه فكانت نسبتهم %2.7، في حين الأفراد الحاصلين على شهادة

مهنية بلغت نسبتهم 35.1% ، ومن خلال النتائج المذكورة نتوقع إنطباع إيجابي حول وجهة نظر العينة لأسئلة الإستبيان.

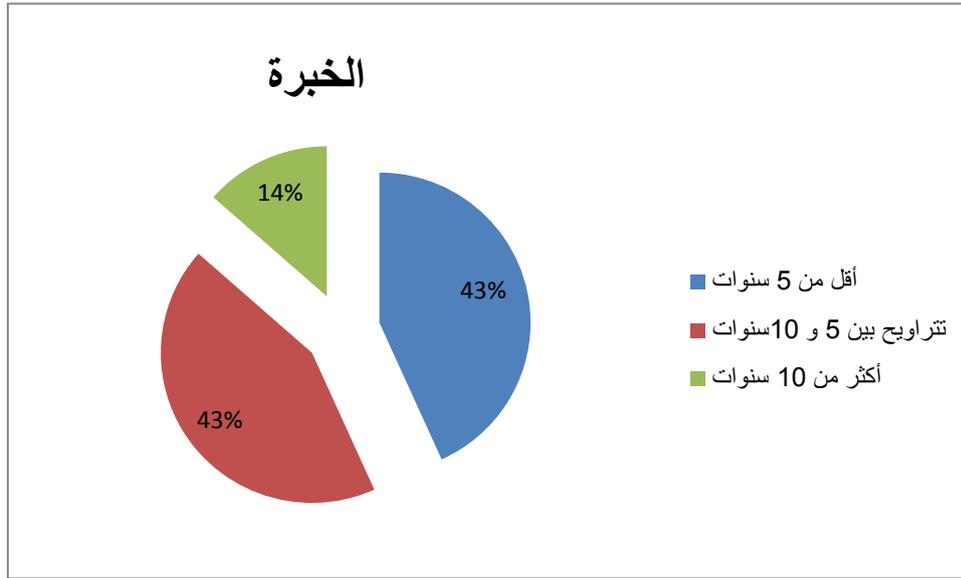
1- الخبرة المهنية:

الجدول رقم: 4.3 توزيع العينة حسب الخبرة المهنية

البيان	أقل من 5 سنوات	تتراوح بين 5 و 10 سنوات	أكثر من 10 سنوات	المجموع
التكرار	16	16	5	37
النسبة	43.2%	43.2%	13.5%	100.0%

المصدر: من إعداد الطالب بناء على مخرجات spss

الشكل رقم: 2.2 توزيع العينة حسب الخبرة



المصدر: من إعداد الطالب بناء على مخرجات spss

من خلال الجدول رقم (4.3)، الموضح من خلال الشكل رقم (2.1) المتعلق بتوزيع العينة حسب الخبرة المهنية نلاحظ أن أصحاب الخبرة أقل من 5 سنوات والذين تتراوح خبرتهم بين 5 و 10 سنوات بلغت 43.2% بنفس النسبة بينهما، بينما بلغت نسبة الذين تتجاوز خبرتهم 10 سنوات 13.5%، ومن خلال النتائج المذكورة يتوقع من هذه العينة الإحاطة التامة والمطلوبة عن موضوع الدراسة.

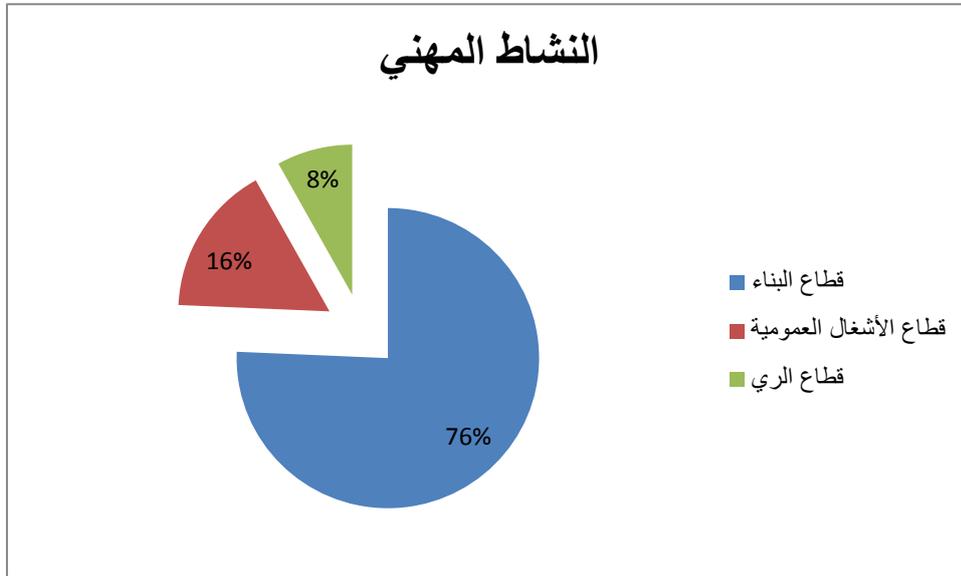
2- النشاط المهني:

الجدول رقم: 5.3 توزيع العينة حسب النشاط المهني

البيان	قطاع البناء	قطاع الأشغال العمومية	قطاع الري	المجموع
التكرار	28	6	3	37
النسبة	%75.7	%16.2	%8.1	%100.0

المصدر: من إعداد الطالب بناء على مخرجات spss

الشكل رقم: 3.2 توزيع العينة حسب النشاط



المصدر: من إعداد الطالب بناء على مخرجات spss

من خلال الجدول رقم (5.3)، الموضح من خلال الشكل رقم (3.1) المتعلق بتوزيع العينة حسب نشاط المؤسسة نلاحظ أن العينة التي تنشط في قطاع البناء مهيمنة بنسبة بلغت %75.7، في حين بلغت نسبة العينة التي تنشط في قطاع الأشغال العمومية %16.2، وبلغت نسبة العينة التي تنشط بقطاع الري بنسبة %8.1، ومن خلال النتائج المذكورة نستنتج هيمنة قطاع البناء ثم يليه قطاع الأشغال العمومية، في حين يتذيل قطاع الري النسب لقلة هذا النشاط بالمنطقة.

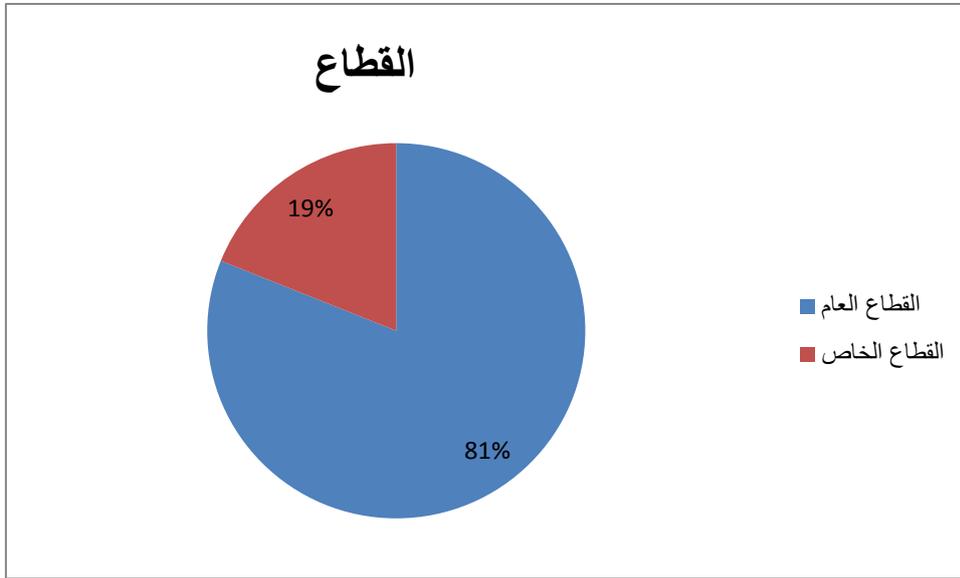
3- طبيعة النشاط:

الجدول رقم: 6.3 توزيع العينة حسب طبيعة النشاط

البيان	القطاع العام	القطاع الخاص	المجموع
التكرار	30	7	37
النسبة	%81.1	%18.9	%100.0

المصدر: من إعداد الطالب بناء على مخرجات spss

الشكل رقم: 4.2 توزيع العينة حسب طبيعة النشاط



المصدر: من إعداد الطالب بناء على مخرجات spss

من خلال الجدول رقم (6.3)، الموضح من خلال الشكل رقم (4.1) المتعلق بتوزيع العينة حسب طبيعة نشاط المؤسسة نلاحظ أن نسبة العينة التي تنشط في القطاع العام بلغت %81.1، في حين بلغت نسبة العينة التي تنشط في القطاع الخاص %18.9، ومن خلال النتائج المذكورة نستنتج هيمنة القطاع العام كون الأفراد غالبا ما يرمون عقودا مع القطاع العام كونه يتسم ببطء الإجراءات خصوصا عملية تسديد الفواتير.

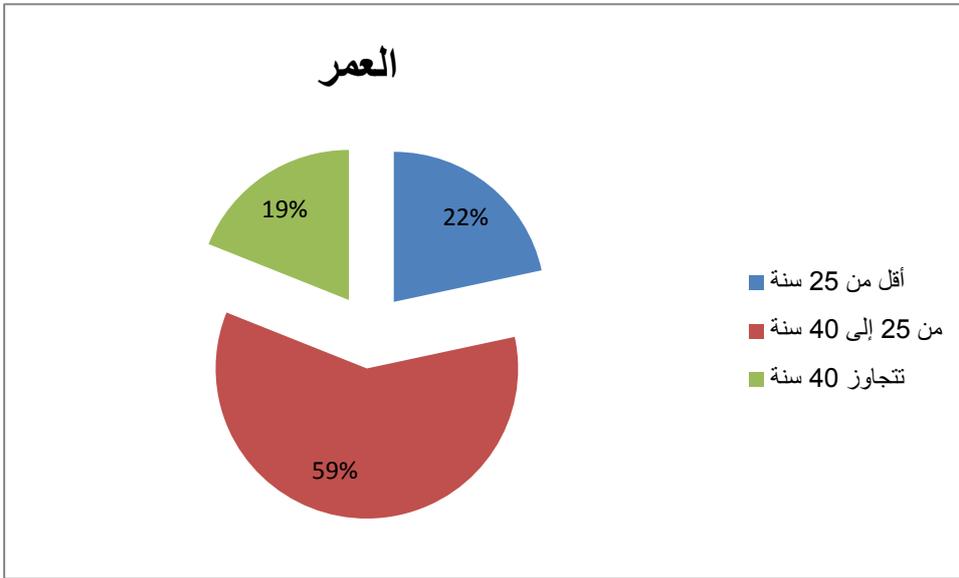
4- العمر:

الجدول رقم: 7.3 توزيع العينة حسب العمر

البيان	أقل من 25 سنة	من 25 إلى 40 سنة	تتجاوز 40 سنة	المجموع
التكرار	8	22	7	37
النسبة	%21.6	%59.5	%18.9	%100.0

المصدر: من إعداد الطالب بناء على مخرجات spss

الشكل رقم: 5.2 توزيع العينة حسب العمر



المصدر: من إعداد الطالب بناء على مخرجات spss

من خلال الجدول رقم (7.3)، الموضح من خلال الشكل رقم (5.1) المتعلق بتوزيع العينة حسب العمر نلاحظ أن الفئة التي تتراوح أعمار الأفراد فيها ما بين 25 و 40 سنة شكلت النسبة الكبرى ب %59.5، في حين بلغت نسبة الفئة الذين تتجاوز أعمارهم 40 سنة %18.9، وبلغت الفئة الأولى الذين لايتجاوز أعمار الأفراد فيها 25 سنة %21.6، ومن خلال النتائج المذكورة نتوقع إحاطة تامة لأفراد العينة بكافة جوانب الدراسة.

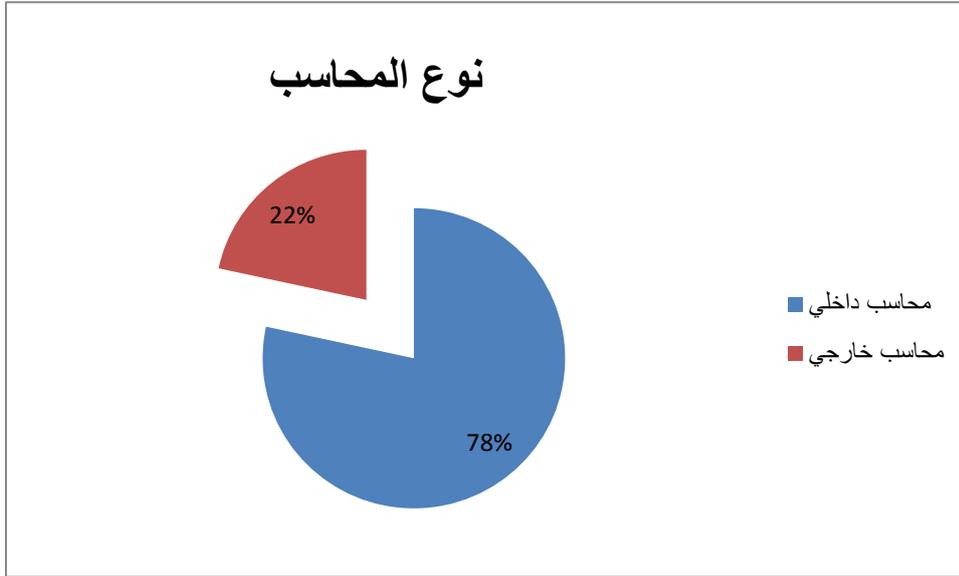
5- نوع المحاسب المعتمد بالمؤسسة:

الجدول رقم: 8.3 توزيع العينة حسب نوع المحاسب المعتمد

البيان	محاسب داخلي	محاسب خارجي	المجموع
التكرار	29	8	37
النسبة	%78.4	%21.6	%100.0

المصدر: من إعداد الطالب بناء على مخرجات spss

الشكل رقم: 6.2 توزيع العينة حسب نوع المحاسب المعتمد



المصدر: من إعداد الطالب بناء على مخرجات spss

من خلال الجدول رقم (8.3)، الموضح من خلال الشكل رقم (6.1) المتعلق بتوزيع العينة حسب نوع المحاسب المعتمد نلاحظ أن المؤسسات الذين يعتمدون على محاسب داخلي بلغت نسبة 78.4%، في حين بلغت نسبة المؤسسات الذين يعتمدون على محاسب خارجي بلغت نسبة 21.6%، نفس هذا كون القطاع العام مهيمناً بالمدينة وأغلبه يعتمد على محاسب داخلي في حين الذين يعتمدون على محاسب خارجي أغلبهم ينشطون ضمن القطاع الخاص.

✓ عرض نتائج المحاور:

صدق وثبات الإستبيان:

للتأكد من صدق وثبات الإستبيان تم حساب معامل الثبات باستخدام مقياس ألفا كرونباخ Alpha de Cronbach، لقياس درجة الترابط والثبات بين بنود المحاور.

الجدول رقم: 9.3 معامل ألفا كرونباخ لعينة الدراسة

المحاور	عدد الفقرات	معامل الثبات
المحور الأول	10	
المحور الثاني	7	
المحور الثالث	10	
كل المحاور	27	0.62

المصدر: من إعداد الطالب بناء على مخرجات spss

الجدول رقم: 10.3 مجالات وإتجاه الإجابة

المجال	الإتجاه
من 01 إلى 1.66	غير موافق
من 1.67 إلى 2.32	محايد
من 2.33 إلى 3	موافق

المصدر: من إعداد الطالب بناء على مخرجات spss

المحور الأول: درجة تطبيق المؤسسة (قطاع البناء والأشغال العمومية) للنظام المحاسبي المالي SCF

الجدول رقم: 11.3 المتوسط الحسابي، الانحراف المعياري وإتجاه الإجابة بالنسبة للمحور الأول

الرقم	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام للإجابة
01	تمتلك المؤسسة سجلا خاصا بالأحداث الاقتصادية في المؤسسة	2.08	0.593	محايد
02	تقوم المؤسسة بمراجعة مدى تطبيق جدول المقاربة الرصيد المحاسبي يساوي الرصيد العيني	2.78	0.479	موافق
03	كل التسجيلات تستند إلى أدلة إثبات تبرر عملية التسجيل.	2.18	0.626	محايد
04	يتمثل نشاط المؤسسة في البناء، و/ أو الإصلاح ، و/ أو تقديم خدمات	2.76	0.495	موافق
05	تعتمد المؤسسة في تقييم عناصرها على جميع مفاهيم القيمة التي أتى بها النظام المحاسبي المالي كل حسب ملائمته (التكلفة التاريخية أو القيمة الحقيقية أو قيمة الإنجاز أو القيمة الحينة).	2.76	0.435	موافق
06	تمثل تكلفة عقد المقاول في تكلفة شراء المواد المستعملة، تكلفة الخدمات المستعملة، الأعباء المباشرة وغير المباشرة المرتبط بالعقد.	2.16	0.767	محايد
07	يتم إثبات العقود وفقا لطريقي نسبة التقدم أو العقود التامة .	2.35	0.753	موافق
08	تخصم قيمة الضمان من فواتير الإنجاز ولايدفعها العميل إلا بعد تحقق الشروط المحددة في العقد .	2.65	0.633	موافق
09	تفصح المؤسسة عن طرق التقييم المتبعة .	2.54	0.650	موافق
10	تفصح المؤسسة عن الطرق المستخدمة للإعتراف بتكاليف وإيراد العقد في ملحق القوائم المالية .	2.59	0.762	موافق

المصدر: من إعداد الطالب بناء على مخرجات spss

نلاحظ من خلال المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لكل فقرة أن عينة الدراسة ترى أن النظام المحاسبي المالي SCF معمول به داخل مؤسساتهم.

المحور الثاني: أهم المشاكل التي تواجهها المؤسسة (قطاع البناء والأشغال العمومية) في تطبيق المعالجة المحاسبية الصحيحة

الجدول رقم: 12.3 المتوسط الحسابي، الانحراف المعياري وإتجاه الإجابة بالنسبة للمحور الثاني

الرقم	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام للإجابة
01	طرق التقييم لا تنطبق مع خصائص القطاع.	2.68	0.626	موافق
02	عدم وجود أقسام محاسبية في المؤسسة.	2.41	0.865	موافق
03	نقص الخبرة لدى المحاسبين خلال هذه الفترة	2.57	0.728	موافق
04	قصر الوقت (مدة إعداد الميزانية الختامية غير كافي)	2.57	0.765	موافق
05	إختلاف الممارسات المحاسبية بين القطاع العام والخاص.	2.06	0.767	محايد
06	صعوبة إجراء الجرد المحاسبي في نهاية السنة	2.43	0.835	موافق
07	صعوبة الانتقال من PCN إلى SCF.	2.16	0.986	محايد

المصدر: من إعداد الطالب بناء على مخرجات spss

نلاحظ من خلال المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لكل فقرة أن عينة الدراسة ترى أن جل الأسباب المذكورة لها علاقة بالوقوف حائل في تطبيق المعالجة المحاسبية الصحيحة حيث نلاحظ من خلال الجدول رقم (12.3) أن عدم إنطباق طرق التقييم مع خصائص القطاع هو أهم الأسباب بالنظر إلى معدلات الإجابة حيث تحصل على أكثر تأييد من طرف العينة بمتوسط حسابي قدره (2.68)، وانحراف معياري قدره (0.626)، في حين حصلت الفقرة 5 على أدنى قبول من طرف العينة بأقل متوسط حسابي بلغ 2.06، وانحراف معياري 0.76.

المحور الثالث : مدى توافق النظام المحاسبي المالي (SCF) مع المعيار المحاسبي (IAS 11)

الجدول رقم:13.3 المتوسط الحسابي، الانحراف المعياري واتجاه الإجابة بالنسبة للمحور الثالث

الرقم	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام للإجابة
01	تستعين المؤسسة بنظام داخلي يقوم بدراسة العروض والمناقصات.	2.08	0.0580	محايد
02	تتم معالجة إيرادات وتكاليف عقد المقاوله كل عقد على حدى.	2.92	0.363	موافق
03	لا تعبر التسيقات الممنوحة للمقاول من طرف جهة المتعاقد عن نسبة الإنجاز.	2.46	0.691	موافق
04	يتعلق عقد المقاوله ببناء أو ترميم أصل أو تقديم خدمات.	2.76	0.548	موافق
05	تفصح المؤسسة عن الطرق المستخدمة للاعتراف بتكاليف وإيراد العقد في ملحق القوائم المالية .	2.73	0.608	موافق
06	تفصح المؤسسة عن الطريقة المستخدمة في تحديد قيمة الإنجاز.	2.41	0.798	موافق
07	يتم تسجيل الخسائر المتوقعة كمصروف.	2.19	0.828	محايد
08	يتم إدراج نتيجة العقد في حساب النتائج وفق بنود محددة.	2.62	0.721	موافق
09	تدرج مصاريف الحصول على العقد ضمن تكاليف العقد.	2.49	0.768	موافق
10	يتم قياس إيراد العقد وفق قيمة الإنجاز.	2.10	0.803	محايد

المصدر: من إعداد الطالب بناء على مخرجات spss

نلاحظ من خلال المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لكل فقرة أن عينة الدراسة ترى أن النظام المحاسبي المالي SCF يتوافق مع المعيار المحاسبي الدولي IAS 11.

إختبار التحليل الأحادي (Anova):

قاعدة القرار بالنسبة لقبول ورفض فرضيات الدراسة:

تم إعتداد الصياغة العدمية والبديلة لفرضيات الدراسة، وفي مايلي عرض

أنوفا ANOVA حسب المؤهل العلمي:

نقارن مع 0.05 حيث أن

- إذا كانت معامل ANOVA أكبر من 0.05 يقبل العلاقة H0

- إذا كانت معامل ANOVA أقل من 0.05 يقبل العلاقة H1

H0: لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين درجة تطبيق المؤسسة للنظام المحاسبي المالي تبعاً للمؤهل العلمي.

H1: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين درجة تطبيق المؤسسة للنظام المحاسبي المالي تبعاً للمؤهل العلمي.

$$ANOVA = 0.28$$

ومن هنا فإن العلاقة المقبولة هي H0 أي أنه لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين المحور الأول و المؤهل العلمي.

الجدول رقم: 14.3 نتائج اختبار التباين الاحادي للمحور الأول تبعاً لمتغير المؤهل العلمي

نوع الإخبار	مستوى الدلالة	F المحسوبة	القرار
ANOVA	0.28	3.43	قبول الفرضية الصفرية.

المصدر: من إعداد الطالب بناء على مخرجات spss

دراسة العلاقة بين المؤهل العلمي وأهم المشاكل التي تواجهها المؤسسة

نقارن مع 0.05 حيث أن

- إذا كانت معامل ANOVA أكبر من 0.05 يقبل العلاقة H0

- إذا كانت معامل ANOVA أقل من 0.05 يقبل العلاقة H1

H0: لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين أهم المشاكل التي تواجهها المؤسسة تبعاً للمؤهل العلمي.

H1: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين أهم المشاكل التي تواجهها المؤسسة تبعاً للمؤهل العلمي.

$$ANOVA = 0.661$$

ومن هنا فإن العلاقة المقبولة هي H0 أي أنه لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين المحور الثاني و المؤهل العلمي.

الجدول رقم: 15.3 نتائج اختبار التباين الاحادي للمحور الثاني تبعا لمتغير المؤهل العلمي

نوع الإختبار	مستوى الدلالة	F المحسوبة	القرار
ANOVA	0.66	0.53	قبول الفرضية الصفرية.

المصدر: من إعداد الطالب بناء على مخرجات spss

دراسة العلاقة بين المؤهل العلمي ومدى توافق النظام المحاسبي مع المعيار المحاسبي الدولي

نقارن مع 0.05 حيث أن

- إذا كانت معامل ANOVA أكبر من 0.05 يقبل العلاقة H0

- إذا كانت معامل ANOVA قل من 0.05 يقبل العلاقة H1

H0: لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين مدى توافق النظام المحاسبي مع المعيار المحاسبي تبعا للمؤهل العلمي.

H1: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين مدى توافق النظام المحاسبي مع المعيار المحاسبي تبعا للمؤهل العلمي.

$$ANOVA = 0.883$$

ومنه فإن العلاقة المقبولة هي H0 أي أنه لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين المحور الثالث و المؤهل العلمي.

الجدول رقم: 16.3 نتائج اختبار التباين الاحادي للمحور الثالث تبعا لمتغير المؤهل العلمي

نوع الإختبار	مستوى الدلالة	F المحسوبة	القرار
ANOVA	0.88	0.21	قبول الفرضية الصفرية.

المصدر: من إعداد الطالب بناء على مخرجات spss

أنوفا ANOVA حسب الخبرة:

نقارن مع 0.05 حيث أن

- إذا كانت معامل ANOVA أكبر من 0.05 يقبل العلاقة H0

- إذا كانت معامل ANOVA قل من 0.05 يقبل العلاقة H1

H0 : لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين درجة تطبيق المؤسسة للنظام المحاسبي المالي تبعاً للخبرة.

H1: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين درجة تطبيق المؤسسة للنظام المحاسبي المالي تبعاً للخبرة.

$$ANOVA = 0.828$$

ومنه فإن العلاقة المقبولة هي H0 أي أنه لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين المحور الأول و الخبرة.

الجدول رقم: 17.3 نتائج اختبار التباين الاحادي للمحور الأول تبعاً لمتغير المؤهل الخبرة

نوع الإختبار	مستوى الدلالة	F المحسوبة	القرار
ANOVA	0.82	0.19	قبول الفرضية الصفرية.

المصدر: من إعداد الطالب بناء على مخرجات spss

دراسة العلاقة بين الخبرة وأهم المشاكل التي تواجهها المؤسسة

نقارن مع 0.05 حيث أن

- إذا كانت معامل ANOVA أكبر من 0.05 يقبل العلاقة H0

- إذا كانت معامل ANOVA قل من 0.05 يقبل العلاقة H1

H0 : لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين أهم المشاكل التي تواجهها المؤسسة تبعاً للخبرة.

H1 : توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين أهم المشاكل التي تواجهها المؤسسة تبعاً للخبرة.

$$ANOVA = 0.335$$

ومنه فإن العلاقة المقبولة هي H0 أي أنه لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين المحور الثاني و الخبرة.

الجدول رقم: 18.3 نتائج اختبار التباين الاحادي للمحور الثاني تبعاً لمتغير الخبرة

نوع الإختبار	مستوى الدلالة	F المحسوبة	القرار
ANOVA	0.33	1.13	قبول الفرضية الصفرية.

المصدر: من إعداد الطالب بناء على مخرجات spss

دراسة العلاقة بين الخبرة ومدى توافق النظام المحاسبي مع المعيار المحاسبي الدولي

نقارن مع 0.05 حيث أن

- إذا كانت معامل ANOVA أكبر من 0.05 يقبل العلاقة H0

- إذا كانت معامل ANOVA قل من 0.05 يقبل العلاقة H1

H0: لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين مدى توافق النظام المحاسبي مع المعيار المحاسبي تبعاً للخبرة.

H1: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين مدى توافق النظام المحاسبي مع المعيار المحاسبي تبعاً للخبرة.

$$ANOVA = 0.615$$

ومنه فإن العلاقة المقبولة هي H0 أي أنه لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين المحور الثالث و الخبرة.

الجدول رقم: 19.3 نتائج اختبار التباين الاحادي للمحور الثالث تبعاً لمتغير الخبرة

القرار	F المحسوبة	مستوى الدلالة	نوع الإختبار
قبول الفرضية الصفرية.	0.49	0.615	ANOVA

المصدر: من إعداد الطالب بناء على مخرجات spss

اختبار فروق المتغيرات الديمغرافية T.Test.

حسب المحاسب المعتمد بالمؤسسة:

نقارن مع 0.05 حيث أن

- إذا كانت معامل Test T أكبر من 0.05 يقبل العلاقة H0

- إذا كانت معامل Test T قل من 0.05 يقبل العلاقة H1

H0: لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين درجة تطبيق المؤسسة للنظام المحاسبي المالي تبعاً لنوع المحاسب المعتمد بالمؤسسة.

H1: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين درجة تطبيق المؤسسة للنظام المحاسبي المالي تبعا لنوع المحاسب المعتمد بالمؤسسة.

T.Test=0.33

ومنه فإن العلاقة المقبولة هي H_0 أي أنه لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين المحور الأول و المحاسب المعتمد.

الجدول رقم: 20.3 نتائج اختبار فروق المتغيرات الديمغرافية للمحور الأول تبعا لمتغير المحاسب المعتمد

نوع الإختبار	مستوى الدلالة	F المحسوبة	القرار
T.Test	0.33	0.94	قبول الفرضية الصفرية.

المصدر: من إعداد الطالب بناء على مخرجات spss

دراسة العلاقة بين المحاسب المعتمد بالمؤسسة وأهم المشاكل التي تواجهها المؤسسة

نقارن مع 0.05 حيث أن

- إذا كانت معامل Test T أكبر من 0.05 يقبل العلاقة H_0

- إذا كانت معامل Test T قل من 0.05 يقبل العلاقة H_1

H0: لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين أهم المشاكل التي تواجهها المؤسسة تبعا لنوع المحاسب المعتمد بالمؤسسة.

H1: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين أهم المشاكل التي تواجهها المؤسسة تبعا لنوع المحاسب المعتمد بالمؤسسة.

Test T = 0.24

أي أنه لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين المحور الثاني و نوع H_0 فإن العلاقة المقبولة هي ومنه المحاسب المعتمد.

الجدول رقم: 21.3 نتائج اختبار فروق المتغيرات الديمغرافية للمحور الثاني تبعا لمتغير المحاسب المعتمد

نوع الإختبار	مستوى الدلالة	F المحسوبة	القرار
T.Test	0.24	1.41	قبول الفرضية الصفرية.

المصدر: من إعداد الطالب بناء على مخرجات spss

دراسة العلاقة بين نوع المحاسب المعتمد بالمؤسسة ومدى توافق النظام المحاسبي مع المعيار المحاسبي الدولي

نقارن مع 0.05 حيث أن

- إذا كانت معامل Test T أكبر من 0.05 يقبل العلاقة H0
- إذا كانت معامل Test T قل من 0.05 يقبل العلاقة H1

H0: لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين مدى توافق النظام المحاسبي مع المعيار المحاسبي تبعا لنوع المحاسب المعتمد.

H1: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين مدى توافق النظام المحاسبي مع المعيار المحاسبي تبعا لنوع المحاسب المعتمد.

$$\text{Test T} = 0.009$$

ومنه فإن العلاقة المقبولة هي H1 أي أنه توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين المحور الثالث و نوع المحاسب المعتمد بالمؤسسة.

الجدول رقم: 22.3 نتائج اختبار فروق المتغيرات الديمغرافية للمحور الثالث تبعا لمتغير المحاسب المعتمد

نوع الاختبار	مستوى الدلالة	F المحسوبة	القرار
T.Test	0.009	7.68	قبول الفرضية البديلة

المصدر: من إعداد الطالب بناء على مخرجات spss

المطلب الثاني: مناقشة ومعالجة الفرضيات:

نناقش ونحلل النتائج بالإعتماد على مخرجات (SPSS)

بهدف الإجابة على إشكالية الدراسة علينا التحقق من صحة الفرضيات وهي:

H1: تطبق مؤسسات قطاع البناء والأشغال العمومية النظام المحاسبي المالي.

H2: توجد مشاكل تعيق المؤسسات قطاع البناء والأشغال العمومية في تطبيق المعالجة المحاسبية الصحيحة.

H3: يتوافق النظام المحاسبي المالي مع المعيار المحاسبي الدولي فيما يتعلق بالمعالجة المحاسبية لعقود الإنشاء.

1- تطبق مؤسسات قطاع البناء والأشغال العمومية النظام المحاسبي المالي:

تؤكد العينة بمتوسط حسابي 2.78، وانحراف معياري 0.479 على أن المؤسسات قطاع البناء والأشغال العمومية تطبق النظام المحاسبي المالي ومن خلال النتائج نستنتج أن العينة محل الدراسة متمكنة من المفاهيم الأساسية واستيعابهم للنظام المحاسبي المالي.

2- توجد مشاكل تعيق مؤسسات قطاع البناء والأشغال العمومية في تطبيق المعالجة المحاسبية الصحيحة:

تؤكد العينة بمتوسط حسابي قدره 2.68، وانحراف معياري قدره 0.626، ومن خلال اتجاه العينة فيما يخص أهم المشاكل أن القطاع يعاني من مشاكل تمنعه من المعالجة المحاسبية وأهم هذه المشاكل أن طرق التقييم لا تتوافق مع خصائص القطاع، وكذا نقص الخبرة لدى بعض المحاسبين بمتوسط حسابي قدره 2.57، وانحراف معياري قدره 0.728، وكذا قصر الوقت في اعداد الميزانية الختامية بمتوسط حسابي 2.57، وانحراف معياري قدره 0.765.

3- يتوافق النظام المحاسبي المالي مع المعيار المحاسبي الدولي رقم 11 فيما يتعلق بالمعالجة المحاسبية للعقود:

تؤكد العينة بمتوسط حسابي قدره 2.92، وانحراف معياري قدره 0.363، توافق النظام المحاسبي المالي وتلائمه مع المعيار المحاسبي الدولي حيث قدمنا فقرات تعبر في محتواها عن الخطوات المنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي والمعيار المحاسبي الدولي IAS 11.

المطلب الثالث: النتائج المتوصل إليها:

من خلال الدراسة نستنتج مايلي:

- ✓ أن مؤسسات قطاع البناء والأشغال العمومية تطبق النظام المحاسبي المالي، ولكن لا تلتزم بالصورة الكاملة.
- ✓ تواجه مؤسسات قطاع البناء مشاكل في تطبيق المعالجة المحاسبية الصحيحة أبرزها حسب العينة طرق التقييم، ويليها قصر الوقت أي أن مدة إعداد الميزانية غير كافية.
- ✓ إستجابة وتوافق النظام المحاسبي المالي مع المعيار المحاسبي الدولي رقم 11.

خلاصة الفصل:

حاولنا في هذا الفصل معرفة مدى تطبيق قطاع البناء والأشغال العمومية للنظام المحاسبي المالي (scf)، وأهم المشاكل التي تواجه القطاع في تطبيق المعالجة المحاسبية الصحيحة، وكذا معرفة مدى توافق النظام المحاسبي المالي مع المعيار المحاسبي الدولي رقم (11)، وذلك من خلال الدراسة الميدانية التي أجريت على عينة من قطاع البناء والأشغال العمومية، وقد توصلنا لجملة من النتائج تمثلت أهمها في معرفة: تطبيق قطاع البناء للنظام المحاسبي المالي ولكن ليس بالشكل الكامل والتام وذلك راجع لعدة أسباب أهمها مشاكل المحيط المحاسبي التي تواجههم ، وكذا لقلة التأطير اللازم وتكوين الموظفين بالشكل التام الذي يسمح بالمعالجة التامة والصحيحة، وكذا توافق النظام المحاسبي المالي (scf)، مع المعيار المحاسبي الدولي (IAS 11).

الخاتمة

الخاتمة:

من خلال دراستنا المعمقة للموضوع المعالج المتمثل في تقييم الممارسات المحاسبية في قطاع البناء والأشغال العمومية ومعالجة الإشكاليات التي تدور حول مدى تطبيق القطاع للنظام المحاسبي المالي (SCF)، أهم المشاكل التي تواجه القطاع في تطبيق المعالجة الصحيحة، ومدى توافق النظام المحاسبي المالي مع المعيار المحاسبي الدولي (IAS11)، حيث قمنا بتقسيم الدراسة إلى فصلين، تناولنا في الفصل الأول الأدبيات النظرية للموضوع ثم الدراسات السابقة، ثم تناولنا في الفصل الثاني الدراسة الميدانية من خلال إستبيان موجه لعينة من مؤسسات قطاع البناء والأشغال العمومية وبعض المكاتب المحاسبية باعتبار بعض المؤسسات لها محاسب خارجي، وذلك ليكون التحليل في صورة أقرب للواقع، وفي الأخير وصلنا لجملة من النتائج قمنا من خلالها بالإجابة على إشكالية موضوع الدراسة.

إختبار الفرضيات:

الفرضية الأولى " مدى تطبيق مؤسسات قطاع البناء والأشغال العمومية للنظام المحاسبي المالي (SCF)"،
إتجهت ووافقت عينة الدراسة بالموافقة على جل ماجاء في المحور الأول.

الفرضية الثانية " تواجه مؤسسات قطاع البناء والأشغال العمومية مشاكل في تطبيق المعالجة المحاسبية الصحيحة وفق (SCF)"، كانت إجابات العينة تؤكد هذه، حيث أخذت تأييد كبير من قبل العينة.

الفرضية الثالثة " توافق النظام المحاسبي المالي (SCF)، مع المعيار المحاسبي الدولي (IAS 11)"، تم تأكيد ذلك من خلال إجابات مجتمع الدراسة حيث تم الموافقة على توافق المعالجة المحاسبية وفق النظام المحاسبي المالي مع المعيار المحاسبي الدولي.

النتائج النهائية:

- ❖ تطبق مؤسسات قطاع البناء والأشغال العمومية النظام المحاسبي المالي، ولكن لا تلتزم بالصورة الكاملة.
- ❖ تواجه مؤسسات قطاع البناء مشاكل تعيق وتمنع بتطبيق المعالجة المحاسبية الصحيحة، أو بتطبيق بعض بنود النظام المحاسبي المالي أبرزها طرق التقييم، قصر الوقت (مدة إعداد الميزانية الختامية غير كافي)، ونقص الخبرة الكافية من خلال الفجوة بين المهنية والأكاديمية، حيث لاحظنا أن هذه الشركات مثلا لا تسجل الخسائر المتوقعة كمصروف.

❖ توافق النظام المحاسبي المالي (SCF) مع المعيار المحاسبي الدولي (IAS 11).

التوصيات:

- ❖ عرض برامج محاسبية تعليمية وعقد ندوات وحلقات تثقيفية لمحاسبي مؤسسات القطاع
- ❖ العمل على زيادة الإدراك والوعي المحاسبي لدى محاسبي المؤسسات داخل هذا القطاع
- ❖ تضمين المنهج التعليمي لهذا الموضوع خصوصا على مستوى الجامعات
- ❖ توفير نظام داخلي يراقب سير هذه العقود محاسبيا وقانونيا.

أفاق الدراسة:

نقترح بعض الدراسات كي تكون بمثابة نقطة انطلاق للباحثين والمهنيين:

- الحوكمة المحاسبية ودورها في تفعيل الممارسة المحاسبية في قطاع البناء والأشغال العمومية.
- أهم المقومات الواجب توفرها في البيئة الجزائرية قانونيا وجباثيا لتطبيق المعايير المحاسبية الدولية في قطاع البناء والأشغال العمومية.
- تقييم الممارسات الجبائية في قطاع البناء والأشغال العمومية.

قائمة المراجع

المصادر والمراجع

المراجع باللغة العربية:

الكتب:

- 1- حسن زكي، "محاسبة تكاليف عقود المقاولات في ضوء المعايير المحاسبية الدولية"، مؤسسة الوراق، الأردن.
- 2- أحمد حلمي جمعة، "محاسبة عقود الإنشاء"، الطبعة الأولى، الأردن، 2012.
- 3- حامد داود الطلحة، "محاسبة المقاولات"، دار اليازوري العلمية، الأردن، 2013.
- 4- هوام جمعة، "المحاسبة المعمقة وفقا للنظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية"، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، 2010/2011.
- 5- زويينة بن فرج، حسين رحيم، "العقود طويلة الأجل بين الإتجاهات المحلية والمعايير المحاسبية الدولية (IPSAS.IFRS.IAS)"، في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات ورقلة 2014.
- 6- طارق عبد العال حماد، "موسوعة المعايير المحاسبية"، الجزء الرابع، الدار الجامعية، مصر، 2004.
- 7- محمد عبد الحميد محمد عطية، "موسوعة المعايير المحاسبية"، الجزء الثاني، دار التعليم الجامعي، مصر، 2014.
- 8- أحمد حلمي جمعة، "محاسبة عقود الإنشاء"، الطبعة الثانية، دار صفاء للنشر والتوزيع، الأردن، 2015.

المذكرات والبحوث العلمية:

- 1- مدوري زايد، "مسؤولية المقاول والمهندس المعماري في القانون الجزائري"، مذكرة ماجستير في الحقوق، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة تيزي وزو.
- 2- سندس بن راحلة، "المعالجة المحاسبية لعقود المقاولات"، مذكرة ماستر أكاديمي، كلية العلوم الإقتصادية، جامعة قاصدي مرباح ورقلة ورقلة، الجزائر، 2015.
- 3- دراسة شادي عبد اللطيف، "أثر معيار الإعراف بالإيراد على المشكلات المحاسبية في شركات المقاولات الأردنية"، مذكرة ماجستير، جامعة عمان، الأردن، 2014.

4- جربوع يوسف، "دور المحاسبة في إتخاذ القرارات الإدارية في قطاع المقاولات وفقا للمعايير المحاسبية الدولية"، مذكرة ماجستير، الأردن، 2004.

المقالات العلمية:

1- أوصلح عبد الحليم، "الإستثمار في قطاع البناء والأشغال العمومية بين جدلية تحقيق النمو والتحول إلى الإقتصاد الأخضر"، ملفات الأبحاث في الإقتصاد والتسيير، سطيف، العدد الثالث، سبتمبر 2014.

2- زيتو عولا أبو بكر، "مشاكل تحديد الوعاء الضريبي لعقود المقاولات الإنشائية وسبل معالجتها بالإعتماد على المعيار المحاسبي العراقي رقم (01)"، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والإقتصادية، المجلد رقم (08)، العدد (25)، 2012م.

3- فحتية بكطاش ، مداخله بعنوان : "العقود طويلة الأجل وفق النظام المحاسبي المالي ((الجوانب القانونية والجبائية))"، الملتقى الدولي حول دور المعايير المحاسبية الدولية في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات ، كلية العلوم الإقتصادية و علوم التسيير ، جامعة ورقلة، الجزائر، 24 و25/11/2014م.

القرارات والمراسيم، والقوانين :

- 1- المعيار المحاسبي الدولي الحادي عشر عقود المقاولات .
- 2- المادة 3.111 الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد رقم 19، الجزائر 25 مارس 2009.
- 3- المادة 1.138 و 2.138 الجريدة الرسمية للجمهورية الديمقراطية الشعبية، العدد رقم 19، الجزائر، 25 مارس 2009.

المدخلات العلمية :

- 1- حسين رحيم وزوينة فرج الله، "العقود طويلة الأجل بين الإتجاهات المحلية وتطبيق معايير المحاسبة الدولية"، الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية (IPSAS/ IFRS/ IAS) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، جامعة ورقلة، 24 و 25/11/2014 م.
- 2- فتيحة بكطاش، مداخله بعنوان: "العقود طويلة الأجل وفق النظام المحاسبي المالي (الجوانب القانونية و الجبائية)"، الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية (IPSAS/ IFRS/ IAS)

في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، جامعة ورقلة، 24 و
2014/11/25 م.

المراجع باللغة الاجنبية:

المذكرات والبحوث العلمية:

- 1- 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.
- 2- Steven Colings ; " «**IAS(11) Construction contracts** ";Mai /Juin ;2011.
- 3- Maria BERHECI ; "**Accounting Treatment of construction contracts and the implications on the outcome of accounting recognition** " ;
Seria Agronomie 52;University AI.I CUZA; Romania.
- 4- LAURENT BAILLY,"**LA METHODE DE L'AVANCEMENT POUR LA COMPTABILISATION DES CONTRATS à LANG TERME**", REVUE FRANCAISE DECOMPTABILITE, N°(439), JANVIER 2011.

الملاحق



جامعة قاصدي مرباح، ورقلة – الجزائر
كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم التجارية

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماستر أكاديمي

الميدان : علوم إقتصادية، علوم التسيير وعلوم تجارية

الشعبة : علوم مالية و محاسبة

تخصص : محاسبة وجباية معمقة

بعنوان:

تقييم الممارسات المحاسبية في قطاع البناء والأشغال العمومية

دراسة ميدانية لعينة من مؤسسات البناء والأشغال العمومية - ورقلة

تحت إشراف الأستاذ:

أ. غريب دوادي

من إعداد الطالب :

عبد الحق ددفاد

استبيان موجه لمستخدمي القوائم المالية

أخي الفاضل / أختي الفاضلة

إجابتك على هذه الأسئلة تساعدنا في إثراء دراستنا هذه، المتعلقة بتقييم الممارسات المحاسبية في قطاع البناء والأشغال العمومية، نأمل منكم أن تكونوا ضمن الأشخاص الذين كانت لهم يد ولو قصيرة في إثراء هذا الموضوع الحديث الدراسة، وذلك بغية استفادة الجميع في هذا المجال .

علما بأن المعلومات ستتعامل بسرية تامة ولن تستخدم إلا لأغراض علمية فقط .

شكرا لتعاونكم وحسن استجابتكم معنا .

الملاحق

الرجاء وضع علامة (x) في الخانة المناسبة

الفرع الأول : الأسئلة الخاصة بالبيانات العامة (المعلومات الشخصية)

الاسم : (اختياري)

1- المؤهل العلمي : مهني ليسانس ماجستير/ماجستير دكتوراه

2- الخبرة : أقل من 5 سنوات تتراوح بين 5 و 10 سنوات أكثر من 10
سنوات

3- النشاط : قطاع البناء قطاع الأشغال العمومية قطاع الري

4- طبيعة النشاط : القطاع العام القطاع الخاص

5- العمر : أقل من 25 سنة من 25 إلى 40 سنة تتجاوز 40 سنة

6- نوع المحاسب المعتمد : محاسب داخلي محاسب خارجي

الملاحق

الأسئلة الخاصة بالدراسة :

المحور الأول : درجة تطبيق المؤسسة (قطاع البناء والأشغال العمومية) للنظام المحاسبي المالي (SCF)

الرقم	البيان	موافق	محايد	غير موافق
1	تمتلك المؤسسة سجلا خاصا بالثبوتات التي تملكها			
2	تقوم المؤسسة بمراجعة مدى تطبيق جدول المقاربة الرصيد المحاسبي يساوي الرصيد العيني			
3	كل التسجيلات تستند إلى أدلة إثبات تبرر عملية التسجيل			
4	يتمثل نشاط المؤسسة في البناء و/ أو الإصلاح و/ أو تقديم خدمات			
5	تعتمد المؤسسة في تقييم عناصرها على جميع مفاهيم القيمة التي أتى بها النظام المحاسبي المالي كل حسب موائمه (التكلفة التاريخية، القيمة الحقيقية، قيمة الإنجاز، القيمة المحينة).			
6	تتمثل تكلفة عقد المقاوله في تكلفة شراء المواد المستعملة، تكلفة الخدمات المستعملة، الأعباء المباشرة وغير المباشرة المرتبط بالعقد.			
7	يتم إثبات العقود وفقا لطريقتي نسبة التقدم أو العقود التامة.			
8	تخصم قيمة الضمان من فواتير الإنجاز ولا يدفعها العميل إلا بعد تحقق الشروط المحددة في العقد.			
9	تفصح المؤسسة عن طرق التقييم المتبعة.			
10	تفصح المؤسسة عن الطرق المستخدمة للاعتراف بتكاليف وإيراد العقد في ملحق القوائم المالية.			

المحور الثاني: أهم المشاكل التي تواجهها المؤسسة (قطاع البناء والأشغال العمومية) في تطبيق المعالجة المحاسبية الصحيحة

الرقم	البيان	موافق	محايد	غير موافق
1	طرق التقييم لا تتطابق مع خصائص القطاع.			
2	عدم وجود أقسام محاسبية في المؤسسة.			
3	نقص الخبرة لدى المحاسبين خلال هذه الفترة.			
4	قصر الوقت (مدة إعداد الميزانية الختامية غير كافي).			
5	اختلاف الممارسات المحاسبية بين القطاع العام والخاص.			
6	صعوبة إجراء الجرد المحاسبي في نهاية السنة.			
7	صعوبة الانتقال من (PCN) إلى (SCF).			

الملاحق

المحور الثالث: مدى توافق النظام المحاسبي المالي (SCF) مع المعيار المحاسبي الدولي رقم 11: عقود الإنشاء

الرقم	البيان	موافق	محايد	غير موافق
1	تستعين المؤسسة بنظام داخلي يقوم بدراسة العروض والمناقصات.			
2	تتم معالجة إيرادات وتكاليف عقود المقاوله كل عقد على حدى.			
3	لا تعبر التسبيقات الممنوحة للمقاول من طرف جهة المتعاقد عن نسبة الإنجاز.			
4	يتعلق عقد المقاوله ببناء أو ترميم أصل أو تقديم خدمات.			
5	تفصح المؤسسة عن الطرق المستخدمة للاعتراف بتكاليف وإيرادات العقد في ملحق القوائم المالية.			
6	تفصح المؤسسة عن الطريقة المستخدمة في تحديد قيمة الإنجاز.			
7	يتم تسجيل الخسائر المتوقعة كمصروف.			
8	يتم إدراج نتيجة العقد في حساب النتائج وفق بنود محددة.			
9	تدرج مصاريف الحصول على العقد ضمن تكاليف العقد.			
10	يتم قياس إيراد العقد وفق قيمة الإنجاز.			

الأستاذة المحكمين
د/ غريب داودي د/ خمقاني بدر الزمان د/ بكاري بلخير

رقم الصفحة	قائمة المحتويات
III	الاهداء
IV	الشكر
V	الملخص
VI	قائمة المحتويات
VII	قائمة الجداول
VIII	قائمة الاشكال
IX	قائمة الملاحق
X	قائمة الاختصارات والرموز
أ	المقدمة

الفصل الأول: الادبيات النظرية للعقود الإنشائية

02	تمهيد
03	المبحث الأول: المفاهيم القانونية والمحاسبية للعقود الإنشائية
03	المطلب الأول: ماهية العقود الإنشائية
09	المطلب الثاني: العقود الإنشائية على ضوء المعايير المحاسبية والنظام المحاسبي المالي
09	الفرع الأول : الممارسات المحاسبية على ضوء المعيار المعيار المحاسبي الدول
11	الفرع الثاني : الممارسات المحاسبية على ضوء النظام المحاسبي المالي
18	المبحث الثاني: الدراسات السابقة
18	المطلب الأول: الدراسات السابقة باللغة العربية
19	المطلب الثاني: الدراسات السابقة باللغة الأجنبية
21	المطلب الثالث: مقارنة الدراسات السابقة
22	خلاصة الفصل الأول

الفصل الثاني: الدراسة الميدانية

24	تمهيد
25	المبحث الاول : لمحة عن المؤسسة محل الدراسة

25	المطلب الأول: نشأة وتطور المؤسسة وأهم نشاطاتها
26	المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي للمؤسسة
27	المبحث الثاني : الطرق والوسائل المستخدمة في الدراسة
27	المطلب الأول: الطريقة المستخدمة
27	الفرع الأول: مجتمع وعينة الدراسة:
27	المطلب الثاني: الأدوات المستخدمة
27	الفرع الأول: أداة الدراسة
28	الفرع الثاني: البرامج والأدوات والأساليب الإحصائية المستخدمة في معالجة المعطيات
29	المبحث الثالث: نتائج وتحليل الدراسة
29	المطلب الأول: النتائج ومناقشة النتائج
45	المطلب الثاني: مناقشة ومعالجة الفرضيات
46	المطلب الثالث: النتائج المتوصل إليها
47	خلاصة الفصل الثاني
49	الخاتمة
52	المصادر والمراجع
56	الملاحق
62	الفهرس