



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

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي، الطور الثاني

في ميدان: العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

فرع علوم مالية ومحاسبة، تخصص دراسات محاسبية و جباية معمقة

بغنوان:

## المعالجة المحاسبية لعقود المقاولات

"إشكاليات تطبيق النظام المحاسبي المالي على ضوء المعيار"  
المحاسبي الدولي رقم (11)

"دراسة ميدانية لعينة من شركات المقاولات في ولاية ورقلة"

من إعداد الطالبة: سندس بن راحلة

نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ: 2015/05/27.

أمام اللجنة المكونة من السادة:

الأستاذ/ بن ساسي عبد الحفيظ      أستاذ مساعد، جامعة قاصدي مرباح ورقلة.....رئيسا

الأستاذة / أمال مهاوة      أستاذة مساعدة، جامعة قاصدي مرباح ورقلة... مشرفة ومقررة

الأستاذ /عوينات فريد      أستاذ مساعد، جامعة قاصدي مرباح ورقلة.....مناقشا

السنة الجامعية 2015/2014



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



مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي، الطور الثاني

في ميدان: العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

فرع علوم مالية ومحاسبة، تخصص دراسات محاسبية و جبائية معمقة

بعنوان:

## المعالجة المحاسبية لعقود المقاولات

"إشكاليات تطبيق النظام المحاسبي المالي على ضوء المعيار"  
المحاسبي الدولي رقم (11)

"دراسة ميدانية لعينة من شركات المقاولات في ولاية ورقلة"

من إعداد الطالبة: سندس بن راحلة

نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ: 2015/05/27.

أمام اللجنة المكونة من السادة:

الأستاذ/ بن ساسي عبد الحفيظ      أستاذ مساعد، جامعة قاصدي مرباح ورقلة.....رئيسا

الأستاذة / أمال مهاوة      أستاذة مساعدة، جامعة قاصدي مرباح ورقلة... مشرفة ومقررة

الأستاذ /عوينات فريد      أستاذ مساعد، جامعة قاصدي مرباح ورقلة.....مناقشا

السنة الجامعية 2015/2014

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

قال تعالى:

﴿ يَرْفَعِ اللَّهُ الَّذِينَ آمَنُوا مِنْكُمْ وَالَّذِينَ أُوتُوا  
الْعِلْمَ دَرَجَاتٍ وَاللَّهُ بِمَا تَعْمَلُونَ خَبِيرٌ ﴾

صدق الله العظيم

المجادلة الآية 11

## الإهداء

الحمد لله حمدا كثيرا، وأشكره وأشكره المعترف بمنه وألائه، وأصلي وأسلم على صفوة أنبيائه،

وعلى اله وصحبه وأوليائه:

إلى من طاعتها طاعة له فقال عز من قائل: ﴿وَقَضَىٰ رَبُّكَ أَلَّا تَعْبُدُوا إِلَّا إِيَّاهُ وَبِالْوَالِدَيْنِ إِحْسَانًا﴾  
أدام الله عليهما نعمة الصحة والعافية، وبارك لهما في الدنيا والآخرة، وجعل مثواهما الفردوس الأعلى

إلى أخي وأخواتي ( عبد الرؤوف، فاطمة الزهراء، شروق ، خولة)

إلى كل أفراد العائلة الكريمة

إلى صديقتي ورفيقات دربي: طيمو، خديجة، مسعودة، فاطمة، هجيرة، آمنة، سعيدة، سلوى، حنان،

وسيلة، نور الهدى، سامية، سارة.

إلى كل طلبة الدراسات المحاسبية و الجبائية ماستر دفعة 2015

إلى كل من في القلب ذكره أهدي عصارة جهدي مذكرتي.

## الشكر

الحمد لله أهل الشكر والمنة وصلى الله على نبي الهدى والرحمة

اعترافا بالفضل و تقديرا للجميل لا يسعني إلا أن أتقدم بوافر الشكر والتقدير إلى أساتذتي الكرام,  
وعلى رأسهم الأستاذة أمال مهاوة لإشرافها على انجاز هذا البحث.

كما أتوجه بجزيل الشكر وخالص الامتنان إلى كل من الأستاذ بدر الدين معطى الله،الأستاذ مقدم  
خالد،الأستاذ قزون محمد العربي، الأستاذ صديقي فؤاد والأستاذ بدوي إلياس لما قدموه لي من  
توجيهات وملاحظات سديدة فهم أحق بقول الشاعر:

أيها التاعبون في عمل الخير      ستأتي بأجرها الأتعاب

و الى كل من قدم لي يد العون من قريب أو بعيد ولو بكلمة طيبة.

واسأل الله أن يتقبل منا صالح الأعمال, وأن يتجاوز عن النقص والزلل فهو ولي ذلك والقادر عليه.

## الملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى قياس مدى توافق المعالجة المحاسبية لعقود المقاولات وفق النظام المحاسبي المالي والمعياري المحاسبي الدولي رقم (11)، وما هي أهم الإشكاليات والتحديات التي تواجه عملية التطبيق في البيئة الجزائرية وذلك في محاولة لإيجاد الحلول لها.

وقد تم استخدام المنهج التحليلي لتحقيق أهداف الدراسة، واستعملت أداة الاستبانة لجمع البيانات اللازمة حيث وجهت هذه الأخيرة إلى محاسبي شركات المقاولات في منطقتي ورقلة و حاسي مسعود ، وقد خلصت الدراسة إلى أن النظام المحاسبي يتوافق بنسبة كبيرة مع المعيار المحاسبي الدولي رقم (11)، وعلى الرغم من أن النظام المحاسبي المالي بني مستندا على مرجعية دولية، ولكن تظل شركات المقاولات تعاني من مشاكل في التطبيق نتيجة المعوقات التي تفرضها البيئة الجزائرية.

**الكلمات المفتاحية :** عقود المقاولات، النظام المحاسبي المالي، المعيار المحاسبي الدولي رقم (11)، البيئة الجزائرية، التوافق .

## Abstract

The objective of this study is to measure the extent of the accounting treatment approved for construction contracts according to the financial accounting system and the International Accounting Standard No (11), and what are the most important problems and challenges facing the application process in the Algerian environment and in an attempt to find solutions to them.

we have been using the analytical method to achieve the objectives of the study, and used the questionnaire tool to collect the necessary data addressed to an accounting construction companies in Ouargla and Hassi Messaoud, as well as doing training in Accounting Office to collect the information needed to answer the problem of the study, the study concluded that the accounting system in line by a large margin with International Accounting Standard No. (11), and although the financial accounting system built based on international reference, but construction companies are experiencing problems in the application as a result of the constraints imposed by the environment in which the Algerian remain to them

**the key words :** construction contracts ; financial accounting system ; International Accounting Standard N°11 ; the Algerian environment ; compatibility.

## قائمة المحتويات

الصفحة	المحتويات
	الإهداء
	الشكر
IV	الملخص
V	الفهرس
VII	قائمة الجداول
VIII	قائمة الأشكال
XI	قائمة الملاحق
X	قائمة الاختصارات
أ	المقدمة العامة
الفصل الأول: الدراسة النظرية لعقود المقاولات	
14-3	المبحث الأول: الأدبيات النظرية لعقود المقاولات
3	المطلب الأول: ماهية عقود المقاولات
5	المطلب الثاني: عقد المقاولات وفق المعيار المحاسبي الدولي رقم (11)
10	المطلب الثالث: عقد المقاولات وفق النظام المحاسبي المالي
14	المطلب الرابع: عقد المقاولات و البيئة الجزائرية
26-19	المبحث الثاني: الدراسات السابقة
19	المطلب الأول: الدراسات الوطنية
21	المطلب الثاني: الدراسات العربية
23	المطلب الثالث: الدراسات الأجنبية
23	المطلب الرابع: اختلافات الدراسة عن الدراسات السابقة
الفصل الثاني: الدراسة الميدانية لإشكاليات تطبيق عقد المقاولات في البيئة الجزائرية	
38 -30	المبحث الأول: الإجراءات المنهجية للدراسة



30	المطلب الأول: مراحل إعداد الاستبيان
34	المطلب الثاني: خصائص عينة الدراسة
38	المطلب الثالث: عرض النتائج الإحصائية للدراسة
48-39	المبحث الثاني: معالجة وتحليل الاستبيان
44	المطلب الأول: مناقشة ومعالجة الفرضيات
48	المطلب الثاني: النتائج المتوصل إليها
52	خاتمة
55	قائمة المراجع
58	الملاحق

## قائمة الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	الرقم
17	تخصيص المبالغ حسب القطاعات	1.1
31	حجم الاستجابة وأوزانها	1.2
31	حجم استجابة كل محور	2.2
33	توزيع الاستبيان	3.2
33	الإجابات و أوزانها	4.2
34	معامل كرونباخ لكل محور	5.2
35	توزيع العينة حسب عامل المؤهل العلمي	6.2
36	توزيع العينة حسب نشاط المؤسسة	7.2
37	توزيع العينة حسب نوعية العقود	8.2
38	تكرار ،نسبة واتجاه العينة للمحور الأول	9.2
39	مجالات واتجاه الإجابة	10.2
40	المتوسط، الانحراف المعياري و اتجاه العينة بالنسبة للمحور الأول	11.2
41	تكرار ونسبة إجابة العينة للمحور الثاني	12.2
42	المتوسط، الانحراف المعياري و اتجاه العينة للمحور الثاني	13.2
42	تكرار ونسبة إجابة العينة للمحور الثالث	14.2
43	المتوسط، الانحراف المعياري و اتجاه العينة للمحور الثالث	15.2
44	عدد أسئلة واتجاه العينة بالنسبة لتقسيمات المحور الأول	16.2
46	نسبة الانجاز حسب نوعية المحاسب	17.2

## قائمة الأشكال البيانية

الصفحة	عنوان الشكل	الرقم
32	حجم الاستجابة الكلية	1.2
36	توزيع عينة الدراسة حسب عامل الخبرة	2.2
37	توزيع العينة حسب القطاع المتعاقد	3.2

## قائمة الملاحق

الصفحة	عنوان الملحق	الرقم
58	مقياس التوافق النظام المحاسبي المالي والمعياري المحاسبي الدولي رقم (11) (عقود المقاولات)	01
61	استمارة استبيان الدراسة	02

## قائمة الاختصارات

الدلالة	الاختصار / الرمز	الرقم
المعيار المحاسبي الدولي رقم 11	IAS 11	01
النظام المحاسبي المالي	SCF	02

# المقدمة العامة

جعلت التغيرات والتطورات التي مست الاقتصاديات الدولية في السنوات العديدة الأخيرة العالم قرية صغيرة، هذه التغيرات فرضت على بيئة المؤسسات التوحيد أو التوافق فيما بينها على جميع الأصعدة، محاسبا تجلى هذا التوافق في إصدار معايير محاسبية دولية تضمن توحيد العمل المحاسبي، لكن نظرا لاختلاف بيئة كل دولة تعددت أشكال تبني هذه المعايير، فمنهم من تبناها مباشرة ومنهم من عمل على تصميم نظام محاسبي جديد يمزج فيه بين المعايير المحاسبية الدولية و البيئة الاقتصادية للدولة، الجزائر من بين الدول التي انتهجت النهج الثاني وقررت المضي في الإصلاح المحاسبي عن طريق تصميم نظام محاسبي مالي مستوحى من المعايير المحاسبية الدولية.

يعد عقد المقابلة أو العقود طويل الأجل إحدى المفاهيم المستحدثة في النظام المحاسبي المالي والمستوحاة من المعيار المحاسبي الدولي رقم (11)، ويتعلق الأمر بعمليات البناء، الإصلاح أو تقدم خدمات يكون تاريخ بداية إنجازها وتاريخ الانتهاء منه في فترات مالية مختلفة، هذا ما يجعل القوائم المالية للمؤسسات الناشطة في هذا القطاع تختلف عن القوائم المالية للمؤسسات الصناعية والتجارية، ولكن وعلى الرغم من أن النظام المحاسبي المالي قد تبني العديد من المعايير المحاسبية الدولية إلا أنه وخلال تطبيقها ابتداء من سنة 2010 تبين أن البيئة الاقتصادية، القانونية، الجبائية والمحاسبية الجزائرية غير ملائمة للتطبيق أو لا تستوفي متطلبات التطبيق الصحيح لها.

من هذا المنطلق طرحنا الإشكالية الرئيسية التالية:

- ما مدى توافق المعالجة المحاسبية لعقود المقاولات وفق النظام المحاسبي المالي و المعيار المحاسبي الدولي رقم (11)، وما هي أهم الإشكاليات والتحديات التي تواجه عملية التطبيق في البيئة الجزائرية؟

وعليه صغنا الإشكاليات الفرعية التالية:

- ما مدى توافق النظام المحاسبي المالي والمعيار المحاسبي الدولي رقم (11)؟
- ما مدى ملائمة البيئة الجزائرية لتطبيق متطلبات المعالجة المحاسبية لعقد المقابلة وفق النظام المحاسبي المالي؟
- ما هي أهم الإشكالات التي تواجه مؤسسات المقاولات الناشطة في قطاع البناء والأشغال العمومية في تطبيق المعالجة المحاسبية لعقود المقاولات وفق النظام المحاسبي المالي؟

## 2. فرضيات البحث

للإجابة على الإشكاليات المطروحة صغنا الفرضيات التالية:

- تتوافق المعالجة المحاسبية لعقد المقابلة وفق النظام المحاسبي المالي بنسبة كبيرة مع المعيار المحاسبي الدولي رقم (11).
- البيئة الجزائرية ملائمة لتطبيق المعالجة المحاسبية لعقد المقاولات وفق النظام المحاسبي المالي.
- لا توجد تحديات تواجه تطبيق النظام المحاسبي المالي فيما يخص عقود المقاولات.

### 3. مبررات اختيار الموضوع

كان لاختيارنا هذا الموضوع أسباب موضوعية وذاتية أهمها:

- الانتشار الواسع لشركات المقاولات في الجزائر.
- تحديد إشكاليات تطبيق النظام المحاسبي المالي بالنسبة لشركات المقاولات وذلك بالاعتماد على المعيار المحاسبي الدولي رقم (11) كمرجعية.
- الرغبة الشخصية بدراسة الموضوع.
- قلة أو انعدام المراجع التي تدرس هذا الموضوع في حدود علمنا.

### 4. أهداف البحث

نهدف من خلال هذه الدراسة إلى قياس مدى توافق النظام المحاسبي المالي والمعيار المحاسبي الدولي رقم 11 فيما يخص المعالجة المحاسبية لإيرادات وتكاليف عقود المقاولات، كما نهدف إلى التحقق من أن البيئة الجزائرية ممثلة في البيئة القانونية، الجبائية والداخلية للمؤسسة ملائمة لتطبيق ما جاء في النظام المحاسبي المالي.

### 5. أهمية البحث

تنبع أهمية الدراسة من أهمية الموضوع، فنحن نحاول من خلال هذه الدراسة تشخيص وتحليل النظام المحاسبي المالي و البيئة الجزائرية بالاعتماد على المعيار المحاسبي الدولي رقم (11) كمرجعية معتمدة دوليا وذلك لتحديد أهم الإشكاليات و الصعوبات التي تواجه شركات المقاولات في التطبيق وتقديم توصيات تساعد في القضاء عليها أو التقليل منها.

### 6. حدود الدراسة

**الحدود المكانية:** شملت الدراسة الميدانية عدد من شركات المقاولات الناشطة في مدينة ورقلة و حاسي مسعود بالدرجة الأولى ثم الاعتماد على محاسبين معتمدين في نفس المناطق بالدرجة الثانية.

**الحدود الزمنية:** تمت الدراسة في الفترة الممتدة ما بين شهر أفريل و ماي 2015

### 7. منهج الدراسة

بهدف الإجابة عن التساؤلات المطروحة و الإحاطة بمختلف جوانب الموضوع، تم الاعتماد على المنهج الوصفي في الجانب النظري للدراسة حيث تطرقنا إلى تحليل المعيار المحاسبي الدولي رقم (11)، النظام المحاسبي المالي والبيئة الجزائرية، أما في الجانب التطبيقي فقد اعتمدنا على منهج تحليل المضمون في دراسة مدى توافق المعالجة المحاسبية لعقد المقاولات وفق النظام المحاسبي المالي و المعيار المحاسبي الدولي رقم(11)، وكذا المنهج التحليلي بالاعتماد على أداتي الاستبيان والمقابلة الشخصية وذلك لتتبع واقع المشكلة لعينة ممثلة لمجتمع الدراسة.



## 8. هيكل البحث

من أجل الإجابة على الإشكالية المطروحة قسمنا الموضوع إلى فصلين:

**الفصل الأول:** ويهتم بالجانب النظري للموضوع حيث قسم إلى مبحثين يتناول المبحث الأول المفاهيم الأساسية لعقد المقاول، المعالجة المحاسبية لهذه العقود حسب كل من النظام المحاسبي المالي والمعياري المحاسبي الدولي رقم (11)، أما المبحث الثاني فيتعلق بالدراسات السابقة للموضوع.

**الفصل الثاني:** ويتناول الدراسة الميدانية التي تمت على مرحلتين، اعتمدنا في المرحلة الأولى على جملة القوانين الممثلة والمنظمة للنظام المحاسبي المالي في استنتاج مدى التوافق بينها وبين المعيار المحاسبي الدولي رقم (11)، أما المرحلة الثانية والمكملة للمرحلة الأولى فكانت عبارة عن دراسة ميدانية باستخدام أداتي الاستبيان والمقابلة الشخصية وتحليل المعطيات عن طريق برنامج الرزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية SPSS وعرض النتائج في المبحث الأول أما المبحث الثاني خصص لمناقشة وتحليل هذه النتائج.

## 9. صعوبات البحث

واجهتنا العديد من الصعوبات في إعداد الدراسة أهمها:

- النقص الشديد في المراجع المتعلقة بالموضوع خصوصا المراجع الوطنية.
- نقص تجاوب عينة الدراسة مع موضوع البحث.

# الفصل الأول

الدراسة النظرية لعقود

المقاومات

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

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

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

من هذا المنطلق قسمت الدراسة النظرية الى مبحثين:

المبحث الأول : الأدبيات النظرية لعقد المقاولة

المبحث الثاني : الدراسات السابقة في الموضوع.

## المبحث الأول: مراجعة الأدبيات النظرية لعقود المقاولات

تعددت الدراسات والمناقشات التي عالجت موضوع عقود المقاولات أو ما يعرف أيضا بعقود الإنشاء، العقود الآجلة أو العقود طويلة الأجل وذلك على الصعيد الدولي والمحلي، سعت من خلالها للوصول إلى كيفية تحديد ربحية هذه الأنشطة، تكاليفها وانعكاس كل هذا على دفاتر المقاول المحاسبية.

### المطلب الأول: عموميات حول عقود المقاولات

#### الفرع الأول: تعريف عقود المقاولات و خصائصه:

اختلفت المفاهيم والتعاريف التي تناولت عقد المقاولات وكان أهمها تعريف المعيار المحاسبي الدولي رقم (11) الذي شرح وأوجز كل ما يتعلق بهذه العقود.

#### أولا: تعريف عقود المقاولات

عرف المعيار المحاسبي الدولي رقم (11) الذي تمت مراجعته سنة 1993 عقد المقاولاة على أنه "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 العرض النهائي أو الاستخدام<sup>1</sup> كما يمكن تعريف عقد المقاولاة أو الإنشاء على أنه اتفاق ذو قوة قانونية يتم بين بائع ومشتري في الحالات التي يقبل فيها البائع أي المقاول مقابل تعويض بإنشاء أو إعادة إعمار موجودات ملموسة معينة، ترميمها أو صيانتها أو إنتاج بضائع و سلع أو توفير الخدمات المتعلقة بها بناء على مواصفات المشتري<sup>2</sup>.

ومنه يمكن القول أن عقود المقاولاة هو اتفاق بين طرفين (المقاول وصاحب المشروع) بشروط معينة على انجاز أصل ما أو مجموعة من الأصول المترابطة بمواصفات محددة.

#### ثانيا: خصائص عقود المقاولاة

تتميز عقود المقاولاة بعدة خصائص أهمها:<sup>3</sup>

- اختلاف فترة تنفيذ العقد: تتميز عقود المقاولاة بطول فترة التنفيذ التي قد تمتد لأكثر من فترتين محاسبيتين.
- اختلاف مكان تنفيذ العقد: يتم انجاز الأصل المتفق عليه في موقع ومساحة تحدد ضمن بنود العقد.

<sup>1</sup> المعيار المحاسبي الدولي الحادي عشر عقود المقاولات : الفقرة 3 ص 3.

<sup>2</sup> حيدر علوان كاظم الشمري، دور المعلومات المحاسبية في صنع قرارات تسعير عقود المقاولات، مذكرة إخبارية للمندوبية السامية للتخطيط حول وضعية سوق الشغل، العراق، 2012 : ص 10 .

<sup>3</sup> حامد داود الطلحة، محاسبة المقاولات، دار البازوري العلمية، الأردن، 2013 : ص 20-21

## الفصل الأول ————— الدراسة النظرية لعقود المقاولات

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

### ثالثا : المشاكل المحاسبية في شركات المقاولات

- من أهم المشاكل التي تواجهها شركات المقاولات :
- 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 و توزيع التكاليف غير المباشرة التي تطرح إشكالية في إيجاد أساس عادل لتوزيعها وذلك لأن أساس التوزيع يتوقف على عدة محددات منها حجم و نوعية المشاريع المنفذة، نظرة المحاسب، حكم الإدارة، القيمة الإجمالية للمشروع.

### الفرع الثاني : أنواع عقود المقاولات وطرق دمجها وتحزئتها

#### أولا : أنواع عقود المقاولات

هناك عدة تصنيفات لعقد المقاولات أهمها :

1. عقود المقاولات وفق طريقة تسعير إيراد العقد : حسب هذه الطريقة تقسم عقود الإنشاء إلى:<sup>4</sup>
  - العقد ذو السعر المحدد : هو عقد يتم تنفيذه مقابل سعر محدد أو يحدد فيه سعر ثابت للوحدة المنتجة وفي بعض الأحيان يتم تعديل السعر استنادا للتكلفة الفعلية.
  - عقد التكلفة زائد نسبة : هو عقد يتم فيه الاتفاق على تحديد سعر العقد من خلال التكاليف الفعلية بالإضافة إلى نسبة من تلك التكاليف أو عمولة ثابتة.
2. عقود المقاولات وفقا لطول فترة العقد : حسب هذه الطريقة تقسم عقود الإنشاء إلى:<sup>5</sup>

<sup>4</sup> حامد داود الطلحة، محاسبة المقاولات، دار البازوري العلمية، الأردن، 2013 : ص 22.

<sup>5</sup> حسن زكي، محاسبة تكاليف عقود المقاولات في ضوء المعايير المحاسبية الدولية، مؤسسة الوراق، الأردن، 2000 : ص 23.

## الفصل الأول ————— الدراسة النظرية لعقود المقاولات

- **عقود المقاولات قصيرة الأجل :** هي عقود يتم إبرامها وتسليمها في نفس الفترة، لا يواجه هذا النوع من العقود المشاكل المحاسبية المتعلقة بتحديد الإيراد ووقت الاعتراف به حيث تتم في نفس الفترة المالية، تم إدراج هذا النوع لطبيعة النشاط.
- **عقود المقاولات طويلة الأجل:** هي عقود تمتد فترة تنفيذها لأكثر من سنة مالية واحدة، يواجه هذا النوع من العقود مشاكل محاسبية في تحديد حجم الإيرادات والتكاليف الفعلية و كذا وقت الاعتراف بها نظرا لطول الفترة و التغيرات التي تصاحبها في أسعار المواد الأولية المستعملة....

### ثانيا : دمج و تجزئة عقد المقاولات

تطبيقا للمبدأ المحاسبي تغليب الواقع الاقتصادي على الشكل القانوني يعد من الضروري في بعض الأحيان أن يتم تجميع عدة عقود واعتبارها عقدا واحد أو فصل عدة عقود و تتم معاملتها بشكل مستقل.

1. **دمج عقود المقاولات :** تتم معالجة عدة عقود على أنها عقد واحد حتى و إن تم إبرامها مع أكثر من عميل إذا تم التفاوض على مجموعة العقود على أنها صفقة واحدة أو أن العقود مترابطة ومتداخلة و تكون فعليا متعلقة بمشروع واحد بتمامه ربح إجمالي واحد، وإذا تم تأدية هذه العقود بشكل مترامن أو في تسلسل مستمر.
2. **تجزئة عقود المقاولات :** تتم معالجة كل عقد يحمل في مضمونه إنجاز عدة أصول على انه عقد منفصل لكل أصل إذا تم تقديم عرض منفصل لكل أصل على حدا أو إذا خضع كل أصل للتفاوض و الاتفاق بشكل منفصل وأمكن تحديد إيرادات كل أصل وتكاليفه بشكل مستقل.<sup>6</sup>

### المطلب الثاني: عقد المقاولات وفق المعيار المحاسبي الدولي رقم (11)

تم إصدار المعيار المحاسبي الدولي رقم (11) من قبل لجنة المعايير المحاسبية الدولية في ديسمبر 1993، وبدأ في تطبيقه الفعلي في الأول من جانفي سنة 1995، يهدف هذا المعيار الى توصيف المعالجة المحاسبية لإيرادات وتكاليف عقود المقاولات.

### الفرع الأول : القياس المحاسبي لإيرادات وتكاليف عقد المقاولات

#### أولا : إيرادات عقد المقاولات

وفقا للمعيار المحاسبي الدولي (11) يتضمن إيراد العقد التالي :

- **مبلغ الإيراد الأساسي المتفق عليه في العقد :** حيث يتم قياس إيراد العقد بالقيمة العادلة للمقابل المستلم أو الذي سيستلم (المستحق).

تتأثر عملية قياس الإيراد بأحداث مستقبلية يكتنفها حالة عدم التأكد مما تفرض على المتعاقدين غالبا إعادة النظر في التقديرات عند وقوع الأحداث أو زوال حالات عدم التأكد، الأمر الذي قد ينعكس على إيرادات العقد إما بالزيادة أو بالنقصان فمثلا إذا تأخر المقاول في إنجاز العقد في الوقت المحدد تقل إيراداته نتيجة الغرامات المفروضة.<sup>7</sup>

<sup>6</sup> المعيار المحاسبي الدولي رقم (11) الخاص بعقود المقاولات، الفقرة من 7-10، ص: 4-5.

<sup>7</sup> جمعة حميدات، حسام خداهش، منهاج محاسب عربي قانوني معتمد ACPA، الجمع العربي للمحاسبين القانونيين، عمان - الأردن، 2013 ص 458.

## الفصل الأول ————— الدراسة النظرية لعقود المقاولات

- المطالبات<sup>8</sup> والحوافز المقبوضة<sup>9</sup> نتيجة أوامر التغييرات<sup>10</sup> في أعمال العقد : حيث تدرج هذه العناصر ضمن إيرادات العقد<sup>11</sup>.

### ثانياً: تكاليف عقد المقاولات

قسم المعيار المحاسبي الدولي رقم (11) تكاليف العقد إلى ثلاث فئات هي كالتالي<sup>12</sup>:

1. التكاليف المتعلقة مباشرة بالعقد : وهي التكاليف التي يمكن تحميلها بشكل مباشر للعقد المحدد كتكلفة المواد الخام المستخدمة، تكلفة العمالة والإشراف عليها، مصاريف اهتلاك الآلات و المعدات، مصاريف استئجار المركبات،....، وقد يتم تخفيض هذه التكاليف بأي دخل عرضي لا يتضمنه العقد كالدخل الناتج عن بيع بعض المواد الفائضة و التخلص من الآلات و المعدات في نهاية العقد.
  2. التكاليف التي تعزى لنشاط المقاولات بشكل عام و التي يمكن تخصيصها للعقد : و تتمثل في تكاليف التأمين، التصميم والمساعدات الفنية، مصاريف الإنشاء غير المباشرة التي تحمل للعقد بطرق مناسبة ومنطقية.
  3. التكاليف الأخرى التي يمكن تحميلها استناداً لشروط العقد : وتتضمن كل من التكاليف الإدارية العامة، تكاليف التطوير التي جرى تحديد كيفية تعويضها في شروط العقد.
- كما يجب الانتباه إلى أن التكاليف التي تخص عقد معين ويتم تكبدها في مرحلة المفاوضات يتم دمجها ضمن تكاليف العقد إذا كان بالإمكان تحديدها بشكل منفصل و قياسها 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 العقد.

### الفرع الثاني: الاعتراف والإفصاح المحاسبي لإيرادات وتكاليف عقود المقاولات

يعد تخصيص الإيرادات والنفقات المرتبطة بالعقد على الفترات التي يتم فيها الإنجاز القضية الأساسية في محاسبة عقود المقاولات، وذلك نظراً لطبيعة هذه العقود التي غالباً ما تمر بنهاية الفترة المحاسبية وكذا حالة عدم التأكد المتعلق بطبيعة النشاط.

تقوم محاسبة عقود المقاولات على طريقتين رئيسيتين هما<sup>13</sup>:

- 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، و تنتج الخسائر المتوقعة عندما يكون محتملاً أن تزيد تكاليف العقد الكلية عن إيرادات العقد الكلية، يعترف فوراً 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 الانتهاء.

<sup>8</sup>المطالبات: هي المبالغ التي يسعى المقاول للحصول عليها من العميل أو أي جهة أخرى كاسترداد للتكاليف التي لم تدرج ضمن السعر الأصلي للعقد.

<sup>9</sup>الحوافز المقبوضة: مدفوعات الحوافز أو الدفعات التشجيعية هي مبالغ إضافية تمنح للمقاول إذا حقق أو تجاوز معايير أداء معينة.

<sup>10</sup>أوامر التغيير : هي تعليمات من العميل لتغيير نطاق العمل الواجب إنجازها بموجب العقد ، ويمكن أن يؤدي أمر التغيير إلى تغيير إيرادات العقد زيادة أو نقصاناً.

<sup>11</sup>أحمد حلمي جمعة محاسبة عقود الإنشاء دار صفاء للنشر و التوزيع الطبعة الأولى الأردن 2012 ص 164.

<sup>12</sup>أحمد حلمي جمعة، المرجع السابق : ص 169.

<sup>13</sup>زوية بن فرج، حسين رحيم، العقود طويلة الأجل بين الاتجاهات المحلية والمعايير المحاسبية الدولية، مداخلة مقدمة في الملتقى الدولي - دور المعايير المحاسبية الدولية

IAS .IFRS .IPSAS في تفعيل أداء المؤسسات و الحكومات ورقة 2014.

## الفصل الأول ————— الدراسة النظرية لعقود المقاولات

إن اختيار 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.

من 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 استقلالية الدورات.

### أولاً : الاعتراف بإيراد العقد ومصروفاته وفق طريقة نسبة الإنجاز:

كما أسلفنا الذكر فإنه ووفقاً لهذه الطريقة يتم الاعتراف بإيرادات و مصاريف العقد حسب درجة التقدم في إنجاز العقد و الالتزام بتسجيل الخسائر المتوقعة كمصرف فوراً.

إن هذه الطريقة و على الرغم من جودتها إلا أن عيبها الأساسي يكمن في أن الأرباح التي تخصص بموجبها للفترات المحاسبية التي ينفذ خلالها العقد لا تكون مؤكدة بل تكون عرضة لمخاطر عدم التحقق، وذلك بسبب تغيرات محتملة قد تحدث في المستقبل في نفقات العقد أو بسبب احتمال عجز العميل عن تسديد التزاماته اتجاه المقاول.<sup>14</sup>

1. الشروط الواجب توفرها لتطبيق نسبة الانجاز : حدد المعيار المحاسبي الدولي (11) بعض الشروط المرتبطة بنوع العقد وذلك لتطبيق نسبة الإنجاز وهي:<sup>15</sup>

1.1 حالة العقد ذو السعر المحدد : يمكن تقدير نتائج عقد المقاوله إذا كانت هناك إمكانية لقياس إجمالي إيراد العقد بموثوقية و احتمالية تدفق منافع اقتصادية للعقد أو إمكانية تقدير التكاليف المتبقية لإتمام العقد و أيضا التكاليف التي تتعلق بعقد معين يمكن تحديدها بوضوح وقياسها بموثوقية، مما يتيح مقارنة تكاليف العقد الفعلية المتكبدة بالتقديرات السابقة.

2.1 حالة عقد التكلفة زائد نسبة : يمكن تقدير نتائج العقد باستخدام نسبة الإنجاز إذا توفر هذان الشرطان :<sup>16</sup>

- احتمال تدفق منافع اقتصادية مرتبطة بالعقد.
  - التكاليف التي تعزى لعقد معين سواء أكانت قابلة للتعويض أم لا يمكن تحديدها بوضوح وقياسها بصورة موثوقة.
- ملاحظة: إذا كانت هناك عدم يقين بإمكانية تحصيل إيراد اعترف به في الربح أو الخسارة فيجب الاعتراف بالمبلغ الغير قابل للتحصيل كمصرف وليس كتسوية لمبلغ إيراد العقد.

### 2. أساليب تقدير نسبة الانجاز

من أهم المشاكل المحاسبية التي تبرز عند استخدام طريقة نسبة الانجاز هي تحديد نسبة الانجاز بدقة، وكذا كيفية تخصيص أرباح العقد وتكاليفه بما يتناسب والفترات المحاسبية وذلك بأكبر قدر من العدالة والموضوعية.

<sup>14</sup>حسن ركي، محاسبة تكاليف عقود المقاولات في ضوء المعايير المحاسبية الدولية، مؤسسة الوراق، الأردن، 2000 : ص 61.

<sup>15</sup>جمعة حميدات، حسام خداهش، منهاج محاسب عربي قانوني معتمد ACPA، الجمع العربي للمحاسبين القانونيين، الأردن، 2013 : ص.ص 461-462.

<sup>16</sup>أحمد حلمي جمعة، محاسبة عقود الإنشاء، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر و التوزيع، الأردن 2012 ص 168.



## الفصل الأول ————— الدراسة النظرية لعقود المقاولات

وفقا للمعيار المحاسبي الدولي رقم (11) يمكن تقدير نسبة إنجاز العقد بطرق وأساليب عديدة، وترجع في

اختيار الطريقة المناسبة نوع المشاريع التي تنجزها المؤسسة وأهم هذه الأساليب:

- **أسلوب المدخلات :** وتسمى كذلك أسلوب التكلفة إلى التكلفة، هذا الأسلوب يعتمد على التكلفة وبناءا عليه نسبة الإنجاز هي نسبة التكاليف الفعلية للعمل المنجز حتى تاريخه إلى التكاليف الكلية المقدرة للعقد أي على النحو التالي:

نسبة الإنجاز = إجمالي التكاليف الفعلية للعقد والمتراكمة حتى نهاية الفترة المحاسبية

إجمالي التكاليف المقدرة للعقد بذلك التاريخ

أشار المعيار إلى أنه يجب الانتباه إلى أن الدفعات المستلمة عن العمل المنجز و الدفعات المقدمة من العملاء لا تعكس في كثير من الحالات حجم الأعمال المنفذة ولهذا لا يجب أن تدرج التكاليف التي تكون مدفوعة القيمة وغير مستخدمة في إنجاز العقد مثل المبالغ المدفوعة لمقاولي الباطن عن أعمال لم تنجز بعد، تكاليف المواد وضعت جانبا للاستخدام ولكن لم تتركب أو تستخدم خلال أجاز العقد....<sup>17</sup>

- **أسلوب المخرجات :** هذا الأسلوب يعتمد على الإنجاز الفعلي لجزء من العمل المتعاقد عليه حيث يعبر عن الوحدات المنجزة ويتم حسابه كالأتي:

نسبة الانجاز = عدد الوحدات المنجزة من العقد

عدد الوحدات محل العقد

- **معاينة ومسح العمل المنجز :** وهي تقدير نسبة الإنجاز من طرف المهندس المعماري عن طريق المسح الميداني.

كما نص المعيار المحاسبي الدولي (11) على أنه في حالة استحالة تقدير نتائج العقد بدرجة موثوقة فيجب:

- الاعتراف بالإيراد الذي تم في حدوده تحمل التكاليف الفعلية للعقد والتي يكون من المحتمل استردادها؛
- الاعتراف بتكاليف العقد كمصروف في الفترة التي تم خلالها تكبد هذه التكاليف؛
- الاعتراف بالخسائر المتوقعة على العقد فوراً كمصروف.

خلال المراحل الأولى من تنفيذ العقد لا يمكن تحديد نتائج العقد بموضوعية و رغم ذلك فإنه من المحتمل جدا

أن يستطيع المقاول استرداد التكاليف الفعلية، وعليه سيعترف فقط بالإيراد المقابل للتكاليف المتوقع استردادها، أما إذا لم يتمكن من تقديرها بطريقة موثوقة فلا يعترف بأية أرباح.

يجب على المقاول أن يعترف بالخسائر المتوقعة إذا أمكنه التنبؤ بزيادة التكاليف الكلية عن الإيرادات الكلية أو كان هناك شك في عدم استرداد تكاليف العقد في حالة ما إذا كان الحصول على العقد محل استفهام أو كان مرتبط بصدور أمر قضائي أو يتم إنجازه فوق ممتلكات يتوقع مصادرتها.<sup>18</sup>

ويتم الاعتراف بهذه الخسائر بغض النظر إذا ما كان العمل على العقد قد بدأ أم لا أو إذا بلغ الإنجاز مرحلة

معينة.

<sup>17</sup> جمعة حميدات، حسام خداهش، مناهج محاسب عربي قانوني معتمد ACPA، المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، الأردن 2013 : ص 462.

<sup>18</sup> المعيار المحاسبي الدولي رقم (11) عقود المقاولات، الفقرة 36، ص: 11.

ثانيا : الاعتراف بإيراد العقد و مصروفاته بطريقة المقاول المنتهية

رغم أن هذه الطريقة غير مقبولة بمقتضى نص المعيار المحاسبي الدولي (11) إلا أننا سنذكرها وذلك لأن بعض الدول الرائدة في المجال تسمح باستخدامها كالولايات المتحدة الأمريكية، كندا ، اليابان .... بالرغم من أن لجنة المبادئ المحاسبية الأمريكية أصدرت عام 1981 بيانا محاسبيا يرحح استخدام طريقة نسبة الإنجاز. في حالات الدول التي تسمح بالطريقتين فإن المفاضلة بين الطريقتين تعتمد على مدى توفر العناصر اللازمة لإعداد تقديرات موثوقة لاحتساب إيرادات العقد وفق طريقة نسبة الإنجاز، أما إذا كانت التقديرات غير دقيقة فيتبع طريقة العقد التام. نظرا لما قد يتكبده المقاول من خسائر نتيجة سوء التسيير ينصح مجلس المعايير المحاسبية الدولية أن يكون للمقاول نظام داخلي فعال يقوم بإعداد الموازنات التقديرية المالية ووضع التقارير وكذا دراسة العقد من مختلف جوانبه من إيراد وتكاليف وتسيير وتعديل.

### الفرع الثاني : العرض و الإفصاح المحاسبي

لاستكمال الصورة الصادقة التي يجب على القوائم المالية للمقاول أن تظهر بها عليه الإفصاح عن ما يلي:

#### 1. السياسات المحاسبية : وتشمل :

- الطرق المستخدمة في تحديد إيراد العقد المعترف به في الفترة
- الطرق المستخدمة في تحديد نسبة الإنجاز بالنسبة للعقود تحت التنفيذ.
- مبلغ الإيراد الذي تم الاعتراف به كإيراد في الفترة الحالية.
- كما نص المعيار المحاسبي الدولي رقم (11) عقود الإنشاء على وجوب الإفصاح عن العقود تحت التنفيذ في فترة إعداد التقارير على :
- إجمالي التكاليف الفعلية و الأرباح المعترف بها مع طرح الخسائر المعترف بها.
- مبلغ الدفعات المقدمة المقبوضة من العميل أي المبالغ التي يقبضها المقاول قبل إتمام العمل المتعلق بها.
- مبلغ الحجوزات وهي مبالغ من فواتير الأعمال المنجزة لا تدفع حتى تحقق شروط محددة في العقد أو حتى يتم إصلاح الانحرافات أو الخلل في الإنجاز.

كما يجب الإفصاح عن المعلومات التالية والتي تتعلق بالميزانية والإيضاحات المتممة لها:<sup>19</sup>

- إجمالي المبالغ المستحقة من العملاء عن العقد كأصل: وهي التكاليف الفعلية + الأرباح المعترف بها - مجموع الخسائر المعترف بها ومبلغ فواتير الإنجاز.
- إجمالي المبالغ المستحقة من العملاء عن العقد كالتزام: وهي صافي (التكاليف الفعلية + الأرباح المعترف بها -
- يجب الإفصاح عن الالتزامات و الخسائر المحتملة بموجب المعيار المحاسبي الدولي 37: المحصنات للالتزامات والأصول المحتملة حيث يمكن أن تنشأ تكاليف مثل الضمان و المطالبات و الغرامات و الخسائر المحتملة.

<sup>19</sup> أحمد حلمي جمعة، محاسبة عقود الإنشاء، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر و التوزيع، الأردن، 2012، ص 179.

### المطلب الثالث: عقد المقاولة وفق النظام المحاسبي المالي

نتيجة الجهود المبذولة من طرف الدولة الجزائرية لإصلاح النظام المحاسبي وسعيها منها لاستيفاء متطلبات التوافق والاندماج مع المعايير المحاسبية والبيئة الدولية، جاء النظام المحاسبي المالي ليحدد الضوابط و القواعد العامة لتجميع وتحديد وتقديم قوائم مالية تعبر بصورة واضحة عن الوضعية المالية للمؤسسة و أداءها المالي ومختلف التغيرات التي تطرأ عليها خصوصا التغيرات الاقتصادية والقانونية التي تطرأ في بيئة الأعمال الجزائرية خاصة والدولية عامة، كما تسعى من خلال النظام المحاسبي المالي الجديد إلى تقديم معلومات موثوقة لمتخذي القرار في المؤسسة وخارجه من مستثمرين، موردين....

تعد عقود المقاولة 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.

عرف النظام المحاسبي المالي العقود طويلة الأجل بأنها عقد يتضمن إنجاز، سلعة، خدمة، مجموعة سلع أو خدمات، تقع تواريخ انطلاقتها و الانتهاء منها في سنوات مالية مختلفة، ويمكن أن يتعلق الأمر بما يلي :

- عقود البناء
- عقود إصلاح حالة أصول أو بيئة
- عقود تقديم خدمات.<sup>20</sup>

### الفرع الأول: القياس المحاسبي لعقود المقاولة وفق النظام المحاسبي المالي

#### أولاً: إيرادات عقد المقاولة وفق النظام المحاسبي المالي

بالرغم من أن النظام المحاسبي المالي قد خصص القسم 3 من القرار لعقود الإنشاء طويلة الأجل إلا أنه لم يتعرض إلى طرق قياس إيرادات وتكاليف هاته العقود وإنما أشار إليها في مواد متفرقة من القانون 11/07 والقرار 156/08 و المذكرات المنهجية بالأخص 2009/02، فبالتركيز على المادة 1.112 التي تنص على أن طريقة تقييم العناصر المقيدة في الحسابات تركز على اتفاقية التكاليف التاريخية، في حين يعتمد حسب بعض الشروط التي يحددها هذا التنظيم و بالنسبة إلى بعض العناصر إلى مراجعة تجرى على ذلك التقييم بالاستناد إلى :

- القيمة الحقيقية

- قيمة الانجاز

- القيمة المحنية.<sup>21</sup>

ومنه وبالاستناد إلى هذه المادة يتم تحديد إيراد عقد المقاولة بقيمة الانجاز أي القيمة العادلة حيث يتم التقييم بالقيمة الحقيقية للمقابل المستلم أو المطلوب استلامه في تاريخ إبرام العقد

<sup>20</sup> المادة 1.133، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد رقم 19، الجزائر، 25 مارس 2009 ص:18.

<sup>21</sup> المادة 3.111، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد رقم 19، الجزائر، 25 مارس 2009 ص:6.

## الفصل الأول ————— الدراسة النظرية لعقود المقاولات

كما أنه ووفقا للمادة 1.111 من القرار" يدرج ضمن عنصر الأصول والخصوم والأعباء و المنتوجات في الحسابات عندما :

- يكون من المحتمل أن تعود منه أو إليه أية منفعة اقتصادية مستقبلية مرتبطة بالكيان.
- المعاملات التي تخص الأصول والخصوم ورؤوس الأموال الخاصة و المنتوجات و الأعباء كما هي محددة في هذا النظام يجب أن تقيّد في المحاسبة و لا يمكن تبرير عدم إدراجها في الحسابات أو تصحيحها بمعلومات سرديّة...."

وبما أن عقود المقاولات تدر منافع اقتصادية مستقبلية للمؤسسة يتم قياس و إدراج إيراداتها و تكاليفها كعناصر ضمن الكشوف المالية (الميزانية و حساب النتائج).

لم يذكر المشرع صراحة في القانون 11/07 المتضمن للنظام المحاسبي المالي مما يتكون إيراد العقد وإنما ترك ليحدده القانون بناء على الجهات المتعاقدة ، فإذا كانت عمومية فقانون الصفقات العمومية ينظم هذه العملية، أما إذا كانت خاصة فالقانون المدني والقانون التجاري كفيلا بتحديد التزامات كل الأطراف. في الغالب تكون السلطة أحد الأطراف المتعاقدة وذلك حرصا منها على دفع عجلة الاستثمار والتنمية الاقتصادية للدولة، وكذا التجهيز الأفضل للبنية التحتية و التأكد من السير الحسن لهذه العملية.

### ثانيا تكاليف عقد المقاولات وفق النظام المحاسبي المالي

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

إذا استنادا للمادة المذكورة يمكننا تحديد تكاليف عقد المقاولات كالتالي :

- تكلفة شراء المواد المستعملة
- تكلفة الخدمات المستعملة
- الأعباء المباشرة وغير المباشرة المرتبطة بالعقد

تستثنى من تكاليف العقد تكاليف القدرات الإنتاجية غير المفعلة و تلك التي لا تتعلق بالعقد قد التنفيذ ولكن تتعلق بالمؤسسة.

### الفرع الثاني: الاعتراف بإيرادات وتكاليف عقود المقاولات وفق النظام المحاسبي المالي

ما يميز عقود المقاولات هو أن إيراداتها تتحقق أثناء عملية الإنتاج وكون مدة الانجاز تمتد لأكثر من فترة محاسبية خلق إشكالا كبيرا في زمن وطرق الاعتراف بنتيجة العقد .  
اعتمد المخطط المحاسبي الوطني على طريقة المقاولات المنتهية أي تسجل كل من إيرادات العقد وتكاليفه عند انتهاء أشغال أو إنجاز نسبة كبيرة منه وهذا ما تناقض مع مبدأ المقابلة.

## الفصل الأول ————— الدراسة النظرية لعقود المقاولات

النظام المحاسبي المالي احتراماً للمبادئ المحاسبية أقر طريقة نسبة التقدم أو الإنجاز كطريقة أساسية لإدراج إيرادات وتكاليف عقد الإنشاء ضمن حسابات المقاول وذلك وفقاً لما نصت عليه المادة 1.133 " تدرج في الحسابات الأعباء و المنتوجات التي تخص عملية تمت في إطار عقد طويل الأجل حسب وتيرة تقدم العملية عن طريق تحرير نتيجة محاسبية بالتتابع وبمقياس إنجاز العملية"، وتكون نسبة الإنجاز تراكمية حسب سنوات إنجاز العقد.

نرى أن النظام المحاسبي المالي لم يوضح كيفية تحديد نسبة الإنجاز، لكنه في المقابل نص على بديل للاعتراف في حالة تعسر تطبيق طريقة التقدم نظراً لصعوبة تقدير النتيجة النهائية للعقد بصورة موثوقة وصادقة بسبب أن نظام معالجة الكيان أو طبيعة العقد لا تسمح بذلك سمح المشرع الجزائري ألا يسجل كمنتوجات إلا مبلغ يعادل مبلغ الأعباء المثبتة التي يكون تحصيلها محتملاً وهي طريقة الإتمام.<sup>22</sup>

إذا كان من المحتمل أنه في تاريخ الجرد أو بفعل حوادث طارئة أو معروفة أن تكاليف العقد قد تفوق إيراداته ينص النظام المحاسبي المالي على وجوب تكوين مؤونة بمبلغ يفوق الخسارة الإجمالية للعقد.<sup>23</sup>

ومنه يمكن تلخيص المعالجة المحاسبية لعقود المقاولات كالتالي:<sup>24</sup>

### 1. تسجيل المصاريف التي تتعلق مباشرة بإنجاز العقد:

المبلغ	المبلغ	التعيين	الحساب
	xxx	مصاريف	6x/ح
xxx		البنك	512/ح
xxx		المواد	31/ح

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

المبلغ	المبلغ	التعيين	الحساب
	xxx	البنك	512
xxx		تسبيقات محصلة	4191

### 3. في N/12/31 تسجل أشغال قيد الانجاز وفق نسبة التقدم

المبلغ	المبلغ	التعيين	الحساب
	xxx	أشغال جاري إنجازها	417
xxx		مبيعات الأشغال	704

<sup>22</sup> المادة 3.133، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد رقم 19، الجزائر، 25 مارس 2009 ص:18

<sup>23</sup> المادة 4.133، المرجع السابق

<sup>24</sup> حسين رحيم، زوية فرج الله، عقود طويلة الأجل بين الاتجاهات المحلية والمعايير المحاسبية الدولية، الملتقى الدولي دور المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS/IPSAS في تفعيل المؤسسات والحكومات، الجزائر، 2014

## الفصل الأول ————— الدراسة النظرية لعقود المقاولات

أما ما يتعلق بالضمانات التي تكون عادة نسبة 5% (قيمة العقد أو قيمة الفاتورة) تخضم من فواتير الإنجاز ولا يدفعها العميل إلا بعد تحقق الشروط المحددة في العقد، وفي الغالب ترجع للمقاول بعد سنة من تاريخ انتهاء المشروع تسجل كالتالي:

المبلغ	المبلغ	التعيين		
xxx	xxx	كفالات الضمان	512	275
xxx		البنك		

4. عند تسليم المشروع: يسجل التالي:

المبلغ	المبلغ	التعيين		
	xxx	تسيقات - محصلة	417	4191
	xxx	البنك	512	
xxx		أشغال قيد التنفيذ	417	

في حالة التغير في التقديرات المحاسبية يدرج تأثير هذه التغيرات المبنية على معلومات جديدة، وتسمح بالحصول على إعلام أحسن في النتيجة الصافية للسنة المالية الجارية أو السنوات المالية المستقبلية إذا كانت التغيرات تؤثر فيها أيضا<sup>25</sup>.

### الفرع الثالث: الإفصاح المحاسبي عن عقود المقاوله وفق النظام المحاسبي المالي

برزت اجتهادات وزارة المالية ومجلس المحاسبة الوطني فيما يخص العقود طويلة الأجل من خلال المذكرة المنهجية 02 المؤرخة في 02 أكتوبر 2009 حيث نصت هذه الأخيرة على إلزامية الإفصاح عما يلي:

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

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

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

<sup>25</sup>المادة 1.138 و 2.138، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد رقم 19، الجزائر، 25 مارس 2009، ص: 21

## المطلب الرابع : عقد المقاولة و البيئة الجزائرية

تختلف بيئة كل دولة باختلاف مواردها اقتصادياتها وثقافتها وتاريخها، وبالعودة إلى طبيعة عقود المقاولات وخصوصية قطاع البناء والأشغال العمومية نعتقد أنه يمكننا حصر و رؤية أثر البيئات التالية على هذه العقود.

### الفرع الأول : البيئة القانونية والاقتصادية لعقد المقاولة

نظرا لاتساع مفهوم عقود المقاولات وكذا الأطراف المكونة له تباينت القوانين المنظمة له من القانون المدني، القانون التجاري و قانون الصفقات العمومية.

#### أولا: البيئة القانونية لعقود المقاولة

#### 1. عقد المقاولة وفق ما نص عليه القانون المدني

يعد القانون المدني الركيزة الأساسية للقانون الخاص والدعامة التي انبثقت منها فروعها، فهو ينظم العلاقات بين الأفراد في المجتمع الواحد، وقد خصص المشرع الجزائري الفصل الأول من الباب التاسع لتنظيم عقد المقاولة كما سماه. وفقا للمادة 54 عرف القانون المدني العقد على أنه:

" اتفاق يلتزم بموجبه شخص أو عدة أشخاص آخريين بمنح أو فعل أو عدم فعل شيء ما " <sup>26</sup>

وعرف المقاولة وفقا للمادة 549 على أنه : "عقد يتعهد بمقتضاه أحد المتعاقدين أن يصنع شيئا أو أن يؤدي عملا

مقابل أجر يتعهد به المتعاقد الآخر". <sup>27</sup>

ينظم القانون المدني التزامات كل من المقاول ورب العمل، المهندس المعماري ومقاولي الباطن وكذا كيفية انقضاء عقد المقاولة.

#### 2. عقد المقاولة وفق ما نص عليه القانون التجاري

القانون التجاري: هو مجموعة القواعد القانونية التي تنظم العلاقة بين التجار وقد نص على أنه يعد عملا تجاريا في موضوعه: <sup>28</sup>

- كل مقاولة للإنتاج والتحويل والإصلاح؛
- كل مقاولة للبناء أو الحفر أو لتمهيد الأرض؛
- كل مقاولة للتوريد أو للخدمات؛

<sup>26</sup> المادة 54 من القانون المدني الجزائري، ص: 11

<sup>27</sup> المادة 549 من القانون المدني 2007 ص : 90

<sup>28</sup> المادة 2 (معدلة) من القانون التجاري الجزائري، ص: 2

## الفصل الأول ————— الدراسة النظرية لعقود المقاولات

- كل مقاوله لاستغلال المناجم أو المناجم السطحية أو مقالع الحجاره أو منتوجات الأرض الأخرى.

أي أن كل من يمارس هذا النوع من العمل يمتلك صفة التاجر، وعليه فهو ملزم بالقيود في السجل التجاري وكذا مسك دفتر لليومية حيث يقيد فيه يوميا مختلف عمليات المقاوله، كما يتوجب عليه أن يجري جردا سنويا لعناصر أصول وخصوم مقاولته، وأن يقفل كافة حساباته بقصد إعداد الميزانية وحساب النتائج وذلك لضبط تطور عناصر الذمة المالية بطريقة موضوعية وطبقا للتقنيات التنظيمية.<sup>29</sup>

### 3. عقد المقاوله وفق ما نص عليه قانون الصفقات العمومية

يرتبط عقد الإنشاء أو عقود المقاولات ارتباطا وثيقا بقانون الصفقات العمومية حيث أن المقاولين في الجزائر بصفة عامة ومؤسسات المقاولات بصفة خاصة عادة ما تلجأ إلى العقود الإدارية التي تكون الدولة أحد الأطراف فيها للعديد من الأسباب أهمها ضمان التسديد، وضوح القوانين التي تحكم مثل هذه العقود.....

#### أ. ماهية الصفقات العمومية

هي عقد مكتوب تبرم وفق الشروط المنصوص عليها في المرسوم<sup>30</sup> قصد إنجاز الأشغال، اقتناء المواد والخدمات والدراسات لحساب المصلحة المتعاقدة.<sup>31</sup>

كما أنه وطبقا لقانون الصفقات العمومية حدد المعيار المالي لإتمام الصفقة بمبلغ 8 000 000 دج كحد أدنى لعقد الأشغال العمومية والتوريد ومبلغ 4 000 000 دج للعقود المتعلقة بالدراسات والخدمات، هذه الأسعار تتضمن جميع الرسوم ويمكن تحيينها وفق نسبة التضخم المسجلة رسميا.

#### ب. إجراءات إبرام صفقة عمومية

هناك طريقتين لإبرام عقد صفقة عمومية وهما إما عن طريق المناقصة وهي الطريقة الأساسية أو عن طريق التراضي كاستثناء.

#### 1. المناقصة :

هي إجراء يستهدف الحصول على عروض من عدة متعهدين متنافسين مع تخصيص الصفقة للعارض الذي يقدم أفضل عرض.

تمر مرحلة عقد الصفقة بعدة بمراحل نلخصها في النقاط التالية<sup>32</sup>:

<sup>29</sup> المواد 9، 10، 11 مكرر، 19 من القانون التجاري الجزائري: ص 4

<sup>30</sup> المرسوم الرئاسي 236-10 المؤرخ في 28 شوال 1431هـ الموافق ل 07 أكتوبر 2010 المتضمن لقانون الصفقات العمومية المعدل والمنتم، المادة 4، ص 5.

<sup>31</sup> المصلحة المتعاقدة: هي الإدارات العمومية، الهيئات الوطنية المستقلة، الولايات، البلديات، المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري، مراكز البحث والتنمية والمؤسسات العمومية الخصوصية ذات الطابع العلمي و التكنولوجي....

<sup>32</sup> فيصل نسيغة، النظام القانوني للصفقات العمومية واليات حمايتها، مجلة الاجتهاد القضائي، الجزائر، العدد الخامس : ص118.



## الفصل الأول ————— الدراسة النظرية لعقود المقاولات

- **مرحلة إعداد المشروع :** حيث يتم اختيار المشروع بناء للحاجات الاجتماعية والاقتصادية، تليها بعد ذلك دراسة جدوى المشروع من الناحية الفنية و الاقتصادية ثم التصميم المبدئي والتفصيلي وصولا إلى التصميم النهائي الذي يتضمن كافة التفاصيل الجزئية للمشروع.
- **مرحلة دفتر الشروط :** يعتبر دفتر الشروط أساس تكوين الصفقة حيث يبين ويحدد بموجبه كيفية إبرام الصفقة وتنظيمها في إطار الأحكام التنظيمية، كما يعمل على ضبط الأساليب لتقدير الأشغال حيث يوضح التزامات المتعاقدين، مبلغ الكفالة، التعويضات والعقوبات، التسبيقات....
- **مرحلة الإعلان :** وهي أن تعلن المصلحة المتعاقدة في جرائد يومية وطنية أو محلية حسب موضوع الصفقة عن الشروط التقنية والمالية، كما تحدد تاريخ تلقي العروض وتاريخ انتهاء الأجل، تاريخ اجتماع لجنة فتح الأظرف بالساعة واليوم وأيضا عنوان المصلحة المتعاقدة وكيف تتم إرسال هذه العروض.... الخ من المعلومات المهمة.
- **مرحلة إيداع العروض:** يرسل الراغبون في الحصول على العقد عروضهم إلى المصلحة المتعاقدة في ظرف كبير يحتوي على ظرفين أحدهما للعرض المالي والآخر للعرض التقني.
- **مرحلة فحص العطاءات و إرساء الصفقة :** تقوم لجنة فتح الأظرف بالرقابة على حسن سير إبرام الصفقة، حيث تجتمع هذه الأخيرة في اليوم الأخير من تلقي العروض وذلك في جلسة علنية يحضرها أصحاب العروض وذلك من أجل فتح الأظرف وتسجيل العروض على سجل خاص، حيث تعد قائمة المقاولين (المتعهدين) حسب تاريخ وصول أظرفه عروضهم وغيرها من الإجراءات المنصوص عليها في قانون الصفقات العمومية.
- تقوم بعدها لجنة تقييم العروض والتي تتمتع بسلطات فنية وتقنية بدراسة وتحليل العروض وبدائل العروض وتقديم اقتراحاتها التي تراها مناسبة للجهة المختصة باتخاذ القرار النهائي في إبرام العقد.
- يعد الجانب المالي أهم العناصر التي يعتمد عليه في إرساء الصفقة حيث يهتم بكيفية التسديد والمراقبة المالية والمحاسبية للعقد وكذا الجزاءات المالية وغير المالية وطرق تنفيذها

2. التراضي: يتم بالرجوع إلى هذه الطريقة تخصيص ومنح الصفقة لمتعاقد واحد دون الدعوة الشكلية للمنافسة.<sup>33</sup>

### ثانيا : البيئة الاقتصادية لعقود المقاولات

يحتل قطاع البناء والأشغال العمومية مركزا مهما في بناء اقتصاد الجزائر، حيث يقوم بوظيفة إستراتيجية في تطوير ودعم الحركة التنموية ترقية الاستثمار المنتج للثروة و الشغل، فمثلما هو معروف أن الجزائر وبهدف إنعاش اقتصادها الوطني انتهجت سياسة مالية توسعية تركز على زيادة الإنفاق الحكومي ، وعليه وضعت برامج لتنفيذ هذا المشروع :

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

<sup>33</sup> لطيفة بعي آليات الرقابة الإدارية على الصفقات العمومية في الجزائر مجلة الندوة للدراسات القانونية العدد الأول 2013 ص 196.

## الفصل الأول ————— الدراسة النظرية لعقود المقاولات

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 31.5 في المائة 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	التربة الوطنية
619	الصحة

المصدر: أوصالح عبد الحليم الاستثمار في قطاع البناء و الأشغال العمومية بين جدلية تحقيق النمو و التحول إلى الاقتصاد الأخضر عن برنامج التنمية الخماسي 2010-2014

وقد جاء هذا البرنامج نتيجة ضعف مساهمة هذا القطاع في الناتج المحلي الإجمالي حيث تراوحت ما بين 7 في المائة و 11 في المائة خلال الفترة 2001-2009 وذلك لاعتماد مداخيل الاقتصاد الجزائري على المحروقات.

في المقابل برز هذا القطاع كآلية للقضاء على البطالة حيث احتل المرتبة الثانية بعد قطاع الخدمات و التجارة في توفيره لمناصب شغل بنسب تتراوح ما بين 14 في المائة و 18 في المائة خلال الفترة 2001-2009، فهو القطاع الذي استطاع أن يحقق زيادة في التشغيل قاربت 3 في المائة.<sup>34</sup>

### الفرع الثاني : البيئة الجبائية لعقد المقاولات

كانت من أبرز المشاكل التي تواجه النظام المحاسبي المالي في بدايات تطبيقه القوانين السائدة التي كانت تختلف وفي كثير من الأحيان مع متطلبات تطبيقه، هذا ما يبرر الجهود الجزائرية في محاولتها للتوفيق ما بين هذه القوانين خصوصا القانون الجبائي الذي يعد الركيزة الأساسية لضبط إيرادات الدولة.

يطرح إشكال الضرائب بالنسبة للعقود طويلة الأجل في زمن تحقيق الإيراد نتيجة امتداد فترة العقد إلى سنوات مالية مختلفة، فبالنسبة للضريبة على أرباح الشركات فإنها تفرض على الربح المحقق مثلما نصت عليه المادة 217 من ق ض م ر م ويكون رقم الأعمال من مبلغ المقبوضات في السنة المالية.

<sup>34</sup>أوصالح عبد الحليم الاستثمار في قطاع البناء و الأشغال العمومية بين جدلية تحقيق النمو و التحول إلى الاقتصاد الأخضر، ملفات الأبحاث في الاقتصاد والتسيير، سطيف، العدد الثالث ، سبتمبر 2014 ص 78.

## الفصل الأول ————— الدراسة النظرية لعقود المقاولات

وفقا للمادة 139 من ق ض م ر م "تستحق الضريبة سنويا على الأرباح المحققة خلال السنة المنصرمة أو أثناء مدة اثني عشر شهرا التي استعملت النتائج المحققة فيها لإعداد آخر حصيلة عندما لا تتزامن هذه المدة مع السنة المدنية"<sup>35</sup> وعليه وبالاتحاد على المادة المذكورة نستنتج أن تحصيل الضريبة يتم على أساس المبلغ المفوتر المحصل خلال السنة المالية.

نصت الفقرة 3 من المادة 140 من ق ض م ر م على " أن الربح الخاضع للضريبة بالنسبة للعقود الطويلة المدة المتعلقة بإنجاز المواد أو الخدمات ... و المقتناة حصريا تبعا لطريقة المحاسبة بالتسبيق المستقلة عن الطريقة المعتمدة من طرف المؤسسة في هذا المجال .... ، إذا أقرت التشريعات الضريبية استخدام طريقة المعالجة المحاسبية بالتقدم تفرض على أساسها الضريبة على أرباح الشركات، و تبعا لنفس الفقرة سمحت الإدارة الضريبية بالاستعانة بنظام حساب التكلفة و الرقابة الداخلية التي تسمح بالأخذ بالنسبة المثوية للتسبيق.

من خلال دراستنا للقوانين الجبائية فيما تعلق بعقد المقاولاة نلاحظ أن هناك تناغما بينها وبين النظام المحاسبي المالي من حيث طريقة المعالجة المحاسبية لهاته العقود، لكن التشريعات الضريبية لم تعالج موضوع الخسائر المحتملة والتي استنادا للفقرة 4 من المادة 133 من القانون 11/07 تنص على وجوب تكوين مؤونة في حالة توقع خسائر نظرا لتغير الظروف المصاحبة لطول المدة، لم يحدد القانون الضريبي إذا ما كانت هذه المؤونة قابلة للخصم أم لا، وعليه يتم الرجوع إلى الشروط الجبائية التي تغطي تدهور محتمل لأصل غير قابل للاهلاك أو خسارة أو أعباء مؤقتة:

- أن تكون المؤونة محددة وبدقة؛
- قابلة للتكلفة للخصم ؛
- التسجيل المحاسبي للمؤونة.

أما بالنسبة للرسم على القيمة المضافة فإن الحدث المنشئ لها هو القبض الكلي أو الجزئي للثمن، وتكون بنسبة 17 في المائة حسب المادة 21 من قانون الرسم على رقم الأعمال<sup>36</sup>.

<sup>35</sup> المادة 139 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ص 67.

<sup>36</sup> فنيحة بكطاش العقود طويلة الأجل وفق النظام المحاسبي المالي ( الجوانب القانونية و الجبائية) مداخلة في الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات 2014 ورقة .

## المبحث الثاني : الدراسات السابقة

### المطلب الأول: الدراسات الوطنية

تعاني الجزائر قلة الدراسات فيما يخص هذا الموضوع

أولا : حسين رحيم و زوبنة فرج الله "العقود طويلة الأجل بين الاتجاهات المحلية و تطبيق معايير المحاسبة الدولية"

ورقة بحثية مقدمة ضمن فعاليات الملتقى الدولي الموسوم ب" دور المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS/IPSA في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات – نوفمبر 2014 –

تهدف هذه الدراسة إلى معرفة مدى تطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم 11 الخاص بعقود الإنشاء في النظام المحاسبي المالي الجديد حيث تبلورت إشكالية الدراسة على النحو التالي: ما مدى توافق الاتجاهات المحلية الخاصة بعقود الإنشاء مع معايير المحاسبة الدولية.

استخدم لدراسة هذه الإشكالية منهج تحليل المضمون ويظهر ذلك في كيفية تحليل المعطيات الخاصة بالموضوع واستنتاج حدود الظاهرة وكيفية معالجتها وكذا استخراج مدى التوافق والاستجابة بين المعيار المحاسبي الدولي رقم 11 و النظام المحاسبي المالي، وقد تناول الباحثان الموضوع في المحاور التالية:

1. النظام المحاسبي في شركات المقاولات
2. المعالجة المحاسبية لعقود الإنشاء حسب المعيار المحاسبي الدولي رقم 11 الخاص بعقود الإنشاء
3. لمعالجة المحاسبية لعقود الإنشاء وفق النظام المحاسبي المالي الجزائري.
4. قراءة في قانون الصفقات العمومية لسنة 2013

و قد خلص الباحثان إلى جملة من النتائج أهمها توافق النظام المحاسبي المالي وقانون الصفقات العمومية مع المعيار المحاسبي الدولي رقم 11 الخاص بعقود المقاولات خاصة ما تعلق منها بنسبة الإنجاز.

وقد أوصى الباحثان بوجوب القراءة المستمرة للنظام المحاسبي المالي وقانون الصفقات العمومية وذلك لمواكبة التطورات والإصدارات والتحديثات.

ثانيا : فتيحة بكتطاش "العقود طويلة الأجل وفق النظام المحاسبي المالي ( الجوانب القانونية و الجبائية)"

ورقة بحثية مقدمة ضمن فعاليات الملتقى الدولي الموسوم ب" دور المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS / IPSAS في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات (نوفمبر 2014)

## الفصل الأول ————— الدراسة النظرية لعقود المقاولات

تهدف هذه الدراسة للتطرق للجوانب القانونية و الجبائية للعقود طويلة الأجل وإبراز أثرها محاسبيا، كما ركزت الباحثة على التحديثات التي أتى بها النظام المحاسبي المالي فيما يخص الموضوع.

وتكمن إشكالية الدراسة في معرفة أهم الإشكالات المحاسبية والقانونية و الجبائية التي تنجم عن طرق المعالجة المحاسبية للعقود طويلة الأجل.

وقد تناولت الباحثة هذا الموضوع عبر محورين:

- الجانب القانوني: وذلك من خلال إجراء مقارنة بين المعيار المحاسبي الدولي الخاص بعقود الإنشاء والنظام المحاسبي المالي .

- الجانب الجبائي: وتطرق في فيه إلى ماهية العناصر المكونة للعقد وكيفية قياس نشاطه وكذا جملة الضرائب والرسوم المفروضة على قطاع البناء والأشغال العمومية بالرجوع إلى قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وكذا قانون الضرائب غير المباشرة .

استخدم في دراسة الإشكالية منهج تحليل المضمون في تحليل المعطيات المستقاة من الكتب عموما والقوانين خصوصا وقد توصلت الباحثة من خلال هذه الورقة البحثية إلى نتائج أهمها غياب أطر قانونية و جبائية محكمة تنظم عقود المقاولات في الجزائر .

### ❖ التعليق على الدراسات الوطنية

يلاحظ من الدراسات السابقة الوطنية أنها تناولت الموضوع كتحليل للقوانين والمعيار المحاسبي الدولي رقم (11)، ولم تشمل على دراسة تطبيقية ولهذا تعد دراستنا مكتملة للدراسات السابقة وذلك من خلال إثراءها بدراسة تطبيقية.

### المطلب الثاني: الدراسات العربية

أولا : أحمد عبد الفتاح محمد السعيد الغنفي " ايجابيات ومعوقات تطبيق معيار المحاسبة الدولي رقم(11) في شركات المقاولات ( دراسة حالة قطاع غزة)" مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير،الجامعة الإسلامية،غزة، 2007.

تهدف الدراسة إلى التعرف على قدرة شركات المقاولات في قطاع غزة على تطبيق معيار المحاسبة الدولي رقم (11) في اعداد القوائم المالية، و المعوقات التي تحول دون ذلك في محاولة لإيجاد الحلول لها.

وقد كانت إشكالية البحث كالتالي: ما هي ايجابيات ومعوقات تطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم (11) على شركات المقاولات في قطاع غزة ؟

ولمعالجة هذه الإشكالية استخدم الباحث المنهج التحليلي وكذا أداة الاستبيان في جمع البيانات اللازمة، حيث وزعت الاستبيانات على 60 شركة مقاولات ثم تم تحليل النتائج إحصائيا.

## الفصل الأول ————— الدراسة النظرية لعقود المقاولات

وقد توصلت الدراسة إلى أنه لا يمكن لا يتم تطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم (11) بشكل كامل في معظم شركات المقاولات في قطاع غزة وذلك لعدة معوقات أهمها عدم وجود قوانين وتشريعات تلزم هذه الشركات بتطبيق معايير المحاسبة الدولية، وأيضا قلة الوعي والإدراك لأهمية ذلك، بالإضافة إلى نقص الخبرة المهنية.

أوصى الباحث على ضرورة تنظيم دورات تدريبية تخص معايير المحاسب الدولية، والعمل على سن قوانين ملزمة لشركات المقاولات.

ثانيا: شادي عبد اللطيف أبورمان "أثر معيار الاعتراف بالإيراد على المشكلات المحاسبية في شركات المقاولات الأردنية" مذكرة ماجستير، جامعة عمان الأردن، 2014

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على أثر معيار الاعتراف بالإيراد على المشاكل المحاسبية في شركات المقاولات الأردنية و إلى بيان دور معايير المحاسبة الدولية في إضفاء الثقة والمصدقية على القوائم المالية للشركة.

اعتمد الباحث في دراسته على المنهج الوصفي في تحليل السياسات المتبعة في 50 شركة مقاولات مختلفة، كما اعتمد على الاستبانة كأداة رئيسية لجمع وتحليل البيانات من خلال اختياره لعينة عشوائية اشتملت على مدراء ماليين ورؤساء أقسام ومحاسبين بلغ مجموعهم 198 فردا .

خلصت الدراسة إلى عدد من النتائج أهمها تدني نسبة التزام شركات المقاولات الأردنية بتطبيق المعايير المحاسبية الدولية رقم 11 و 18 عند إعداد القوائم المالية.

من أهم المشكلات المحاسبية التي تواجهها شركات المقاولات الأردنية عدم وجود استقرار في طرق القياس المحاسبي وتعرضها للتعديل المستمر وهذا يرجع إلى اختلاف القوانين المنظمة لهذا القطاع.

على ضوء هذه النتائج قدم الباحث مجموعة من التوصيات كان أهمها ضرورة توضيح آليات إعداد العقود وإظهار التفاصيل المتبعة في عملية الاعتراف المتولد عنها، والعمل على إنجاز نظام داخلي راقبي في شركات المقاولات يضمن إتمام العمل وفق المعايير المحاسبية الدولية.

ثالثا: حيدر علوان كاظم الشمري " دور المعلومات المحاسبية في صنع قرارات تسعير عقود المقاولات" ( 2012 )

تهدف هذه الدراسة إلى معرفة مدى تأثير المعلومات المحاسبية خصوصا البيانات الكلفوية منها في قرارات تسعير عقود المقاولات حيث أن سوء تقدير إيرادات وتكاليف العقد قد يتسبب إما بعدم الحصول على العقد أو إفلاس شركة المقاولات لعدم تنفيذ العقد و يرجع هذا بدرجة أولى لمدى كفاءة وفعالية المحاسبين في عملية صنع القرار بدلالة قدرتهم على المشاركة الفاعلة في إعادة هيكلة عمليات الاستثمار و التشغيل و التسويق و التمويل وتحليل العوائد والمخاطر المترتبة على ذلك .

وقد صيغت الإشكالية على النحو التالي:

- ما مدى جدوى المعلومات المحاسبية في ترشيد قرارات الإدارة في شركات المقاولات الإنشائية؟  
أما أهم الإشكالات الفرعية فتتمحور حول:
- أهم المعلومات المحاسبية الواجب توفرها للمساعدة في ترشيد قرارات تسعير العقود في شركات المقاولات

## الفصل الأول ————— الدراسة النظرية لعقود المقاولات

- أهم الضوابط و الإرشادات المهنية المتعلقة بإنتاج و توصيل المعلومات المحاسبية المعتمدة في القطاع.

بنيت الدراسة على فرضية مفادها وجود تأثير فعال للمعلومات المحاسبية في صنع قرارات تسعير العقود في قطاع المقاولات الإنشائية، وللتحقق من هذه الفرضية اعتمد الباحث على المنهج الوصفي وذلك من خلال تحليل المعطيات والمعلومات المستقاة من القوانين والكتب وذلك في الجانب النظري أما الجانب التطبيقي من الدراسة فقد اعتمد على تصميم وتطبيق نظام تكاليف للشركة العربية للمقاولات.

توصل الباحث إلى مجموعة من النتائج أهمها إبراز مدى أهمية المعلومات المحاسبية في اتخاذ قرارات تسعير عقود المقاولات الإنشائية حيث تعمل هذه الأخيرة على تطوير الميزات التنافسية لشركات المقاولات، كما تسعى لتطوير وتنمية موارد المؤسسة من خلال القرارات السليمة المبنية على أسس علمية.

رابعا: زيتو عولا أبو بكر "مشاكل تحديد الوعاء الضريبي لعقود المقاولات الإنشائية وسبل معالجتها بالاعتماد على المعيار المحاسبي رقم 01: بالتطبيق على مديرية ضريبة الدخل أربيل" مقال منشور في مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية سنة 2012

تهدف هذه الدراسة لتشخيص واقع تحديد الوعاء الضريبي لشركات المقاولات الإنشائية و المشاكل المصاحبة لهذه العملية، كما يسعى الباحث لتقديم اقتراحات مبنية على طرق علمية تستند في أساسها على المعايير المحاسبية الخاصة بنشاط المقاولات.

وحيث أن إشكالية الدراسة كانت تتمحور حول عدة نقاط أساسية أهمها عدم التزام الإدارة الضريبية بإتباع الإجراءات السليمة في تحديد الوعاء الضريبي بحجة عدم صحة القوائم المالية والتقارير المالية المعدة من قبل شركات المقاولات، أي هناك مشكل عملية في تحديد نتيجة هذا النشاط.

اعتمد الباحث في دراسته على فرضية وحيدة وهي : إمكانية الحد من المشاكل العملية الحالية المصاحبة لتحديد الوعاء الضريبي على نتائج نشاط شركات المقاولات إذا تم الالتزام بتطبيق المعيار المحاسبي الخاص بقياس نتيجة النشاط لعقود الإنشاء من قبل الدوائر الضريبية التي تقوم بفرض الضرائب على هذا النوع من النشاط.

استخدم الباحث المنهج الوصفي في مراجعة وتحليل المعلومات في الجانب النظري ، كما استعان بالمنهج التجريبي من خلال الزيارات الميدانية المتعددة للدوائر الضريبية والمقابلة الشخصية لممثليها في مدينة أربيل

من أهم النتائج التي توصل إليها الباحث أن اعتماد الادارة الضريبية على التقدير الإداري في تحديد نتيجة عقود الإنشاء تتنافى والمعايير المحاسبية، كما أن السلف المستلمة لا تعد من إيرادات العقد والاستناد عليها يعد خرقا واضحا لما جاء في المعيار المحاسبي المحلي.

كما أوصى الباحث بضرورة استخدام التقارير المالية المعدة من طرف المقاولين في تحديد نتيجة النشاط الذي تفرض على أساسه الضريبة ، كما أوصى بضرورة تضافر الجهود من أجل الارتقاء بمستوى المهنة وذلك لتزويد الإدارة الضريبية ببيانات مالية أكثر مصداقية وموثوقية عن نتائج الأعمال.

### ❖ التعليق على الدراسات العربية

تناولت هذه الدراسات الموضوع بعمق حيث حاولت كل منهن إلقاء الضوء على جانب من الموضوع تمحورت كلها على أثر تطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم (11) على مصداقية و موثوقية القوائم المالية لشركات المقاولات. وعلى الرغم من تشابه المناهج والأدوات المستخدمة إلا أن الاختلاف الجوهرى بين دراستنا وهذه الدراسات يكمن في إلزامية تطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم (11)، فالجزائر غير ملزمة بتطبيق المعايير المحاسبية الدولية على غرار بعض الدول مثل الأردن.

### المطلب الثالث: الدراسات الأجنبية

أولاً: ستيفن كولينز (2011) "المعيار المحاسبي الدولي (11) عقود الإنشاء" **IAS 11 Construction contracts**

الدراسة عبارة عن مقال نشر في مجلة *global accounting* للباحث ستيفن كولينز 2011، تطرقت هذه المقالة لمناقشة المعيار المحاسبي الدولي رقم 11 وكيفية تطبيقه.

تهدف هذه الدراسة إلى النظر في المحتوى الأساسي للمعيار المحاسبي الدولي عقود الإنشاء فكان الإشكال المطروح هو وقت الاعتراف بأرباح وخسائر عقد الإنشاء ، وقد تم بناء المقال بالاستناد على الفرضية التي تنتقد طريقة نسبة الانجاز باعتبارها أنسب طريقة لقياس أرباح وخسائر العقد وكذا لإعداد القوائم المالية

استخدم الباحث منهج تحليل المضمون الذي أدرج تحت العناصر التالية :

- تعريف عقود الإنشاء .
- طريقة نسبة الانجاز.
- تكاليف عقد الإنشاء.
- الاعتراف بإيرادات وتكاليف عقود الإنشاء.

وكانت توصيته أن على المحاسب أن يقدر الطريقة الصحيحة والملائمة لتطبيق المعالجة المحاسبية لعقود المقاولات.

ثانياً: دراسة لوسيان و آخرون بعنوان : **المعالجة المحاسبية لأرباح ومصاريف عقود الإنشاء في ظل المعيار المحاسبي الدولي (11) " Accounting treatment of revenues and expenditures for construction contracts under IAS 11"**

الدراسة عبارة عن مداخلة مقدمة في مؤتمر متعدد العالمية للاقتصاد، الأعمال والتنمية برومانيا من طرف الباحثين : لوسيان بوداسيا ،فلورينال ماريان،ميريل بونسكو و الينا مونيكسا سابو.

تهدف الدراسة إلى إظهار تأثير طرق المعالجة المحاسبية لإيرادات وتكاليف عقود المقاولات على القوائم المالية وفقاً للمعيار المحاسبي الدولي رقم (11)، وكذا المعالجة المحاسبية لإيرادات وتكاليف عقود المقاولات وفقاً لنوع العقد.



## الفصل الأول ————— الدراسة النظرية لعقود المقاولات

طرحت الإشكالية التي تعاني منها شركات المقاولات على غرار باقي المؤسسات وهي الصعوبة في قياس الإيرادات و التكاليف اللازم تحميلها لكل دورة محاسبية نظرا لامتداد العقد لأكثر من فترة محاسبية.

لم يتعمق الباحثون في الجانب النظري كثيرا نظرا لأنه مستمد من المعيار المحاسبي الدولي رقم 11 و الذي تتوفر تفسيراته فقد اکتفوا بالإشارة إلى أهم المفاهيم المتعلقة بعقود الإنشاء أنواعه وطرق معالجته محاسبيا والآثار المتعلقة بتخصيص الأرباح خلال إنجاز العقد.

الدراسة التطبيقية عبارة عن دراسة حالة بعض عقود المقاولات وفقا لما جاء به المعيار المحاسبي الدولي 11، كما شمل المقال تعديل التقديرات استنادا للمعيار المحاسبي الدولي رقم 18 الخاص بالإيرادات

من خلال هذا المقال توصل الباحثون إلى أن تسجيل الإيرادات وفق طريقة نسبة الإنجاز نصح أكثر من مبرر ذلك أن للعقد جوانب قانونية وجب أخذها بعين الاعتبار، جاء هذا نظرا لأن المعيار المحاسبي الدولي رقم 11 اعترف فقط بطريقة نسبة الإنجاز ولكن بعض الدول كالولايات المتحدة الأمريكية ، كندا واليابان سمحت باستخدام الطريقة المناسبة بين الطريقتين على غرار إنجلترا ، استراليا ونيوزيلندا التي التزمت بالمعيار .

يرى الباحثون أن رومانيا وبالرغم من تبنيتها المعايير المحاسبية الدولية منذ سنة 2001 لا تزال تحتاج من الوقت والجهد و البيئة الأكاديمية و التنظيمية ما يؤهل ممارسي مهنة المحاسبية للتطبيق الأمثل للمعايير المحاسبية الدولية .

التعليق : تعتبر هذه الدراسة من الدراسات التي لها علاقة مباشرة بالموضوع الذي نحن بصدد إعداده خاصة ما ارتبط بالمعالجة المحاسبية لعقود الإنشاء، هذا وتعكس هذه الأخيرة نظرة الدول المطبقة للمعايير المحاسبية الدولية.

نحاول من خلال دراستنا هذه إظهار مدى توافق المعالجة المحاسبية لعقود الإنشاء في الجزائر مع ما يتطلبه المعيار المحاسبي الدولي 11 بأخذ كمرجع لقياس هذا التوافق مع الدول المطبقة لهذا النموذج.

### ثالثا : ماريا بيروسي "المعالجة المحاسبية لعقود الإنشاء وتأثيرها على الاعتراف بالدخل" Accounting treatment of construction contracts and the implication on the outcome of accounting reconition

الدراسة عبارة عن مقال نشر في سلسلة الهندسة الزراعية المجلد 02 برومانيا

تهدف هذه الدراسة إلى التعليق على المعالجة المحاسبية لعقود الإنشاء و آثارها على النتيجة وكيفية الاعتراف بها ، كما تسعى هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على نقاط قوة وضعف كل من الطريقتين (طريقة نسبة الإنجاز و المقاولات المنتهية)

كمدخل تعرضت الباحثة إلى أهمية هذه الدراسة من خلال إبراز أهم المشاكل التي تتعلق بمحاسبة عقود الإنشاء و المتمثلة في امتداد مدة إنجاز العقد لأكثر من فترة محاسبية.

أما الإشكالية فكانت كالتالي: ما أثر كل من طريقتين الاعتراف على النتيجة؟

بالنسبة للأدوات والطرق المستخدمة في إنجاز هذه الدراسة فقد شرحت الباحثة أنها اعتمدت في دراستها على البحث في قواعد المحاسبة المحلية، وكذا قواعد التقرير المالي الدولي وأيضا فقه عقود الإنشاء لتلتها إجراء مقارنة بين الممارسات الدولية و المحلية و ذلك بشأن تنظيم عقود الإنشاء.

## الفصل الأول ————— الدراسة النظرية لعقود المقاولات

من النتائج التي توصلت إليها الباحثة إلى أنه بالرغم من أن طريقة نسبة الانجاز هي الأفضل بالنسبة لمستخدمي القوائم المالية إلا أن تطبيقها قد يشوبه بعض الاختلالات التي تسمح لمعدي القوائم المالية بالتلاعب بالنتيجة كأن يتم التلاعب بتقديرات نسبة الانجاز وهذا قد يضلل قرارات المؤسسة.

رابعاً: ليونيل (2013) " تحديد رقم الأعمال والنتيجة عند تقدم العقود طويلة الأجل في المؤسسات الصناعية حالة شركة كلايد يونيون للمضخات " **Reconnaissance du chiffre d'affaires et du résultat à l'avancement des contrats à long terme dans une entreprise industrielle**

الدراسة عبارة عن مذكرة تريض ماستر 2 مهني للباحث ليونيل بياسونتييل 2012-2013 جامعة I.A.E بفرنسا

المهدف من هذه الدراسة التأكد من موثوقية تحديد رقم الأعمال و النتيجة التي تتعلق بالعقود طويلة الأجل خلال مرحلة الانجاز في الشركات الصناعية، كما تسعى إلى إبراز أهمية ودور مراقبة التسيير في تحقيق ذلك وقد صيغت الإشكالية على النحو التالي:

- ما هو دور مراقب التسيير في البيئة الصناعية؟ كيف يتم تحديد النتيجة بموثوقية تسمح باتخاذ القرار الأفضل؟ من بين الإشكالات الفرعية:

- كيف تتم متابعة تحديد النتيجة عبر سنوات العقد؟

- ما أثر التغير في طريقة تحديد رقم الأعمال والنتيجة؟

لدراسة هذه الإشكالية استخدم المنهج التحريبي حيث قام الباحث بدراسة حالة شركة كلايد يونيون للمضخات الأمريكية الأصل وقد اختار فرع فرنسا الموجود في انسي Anecy للقيام بالدراسة التطبيقية وذلك من خلال الملاحظة المباشرة وملاحظة الوثائق وكذا المقابلة مع مسؤولي القسم المالي .

يرى الباحث من خلال هذه الدراسة أنه وعلى الرغم من أن المعايير المحاسبية الدولية تستجيب لمتطلبات واحتياجات المستخدمين إلا أنه يجب احترام خصوصية كل قطاع الذي يفرض معالجة محاسبية تتماشى وكل حالة.

يعد تحديد رقم الأعمال والنتيجة وكذا إنشاء مؤونة عن المخاطر التي يتم التنبؤ بها من أهم العناصر الواجب مراقبتها في القطاع الصناعي وعليه تسعى المؤسسات الصناعية لتطوير، مراقبة و تفعيل نظامها الداخلي أكان الآلي أو البشري.

### ❖ التعليق على الدراسات الأجنبية

تناولت هذه الدراسات إشكاليات تطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم (11) في دول حديثة التنبئ للمعايير المحاسبية الدولية، وتكمن أهميه هذه الدراسة في الإطلاع على الرؤية الأجنبية للمعايير المحاسبية الدولية بصفة عامة و المعيار المحاسبي الدولي رقم (11) بصفة خاصة.

### المطلب الرابع : مقارنة الدراسات السابقة

رغم قلة الكتابات الوطنية والعربية في الموضوع إلا أننا حاولنا أن من خلال هذه الدراسات التي اعتمدنا في ترتيبها على مدى احتوائها لجوانب الموضوع ثم على حداتها وتنوعها أن نغطي أكبر قدر من المعلومات المتعلقة بعقد المقاولات، وذلك للتأكد من

## الفصل الأول ————— الدراسة النظرية لعقود المقاولات

أننا ننتهج المنهج الصحيح في هذه الدراسة التي تعد مكملة لباقي الدراسات رغم تباين منهجية الدراسة حسب الهدف، البيئة، مجتمع الدراسة، هذا ما نلخصه في المقارنة ما بين الدراسات :

- معظم الدراسات السابقة ناقشت موضوع الالتزام بتطبيق المعايير المحاسبية الدولية كونها دول ملزمة بتطبيقها، ولهذا فإن أول اختلاف بالنسبة لهذه الدراسات هو أن الجزائر أنشأت نظاما أساسه المعايير المحاسبية الدولية و لكنها لم تلزم مؤسساتها بتطبيق هذه المعايير المحاسبية الدولية.
- الاختلاف في أسلوب الدراسة فقد اعتمدت الدراسات السابقة على منهج تحليل المضمون بينما اعتمدت دراستين الاستبانة وكانت هاتين الدراستين الأقرب إلى الموضوع.
- عاجلت الإشكالية موضوع التوافق المحاسبي لعقود المقاولات أما إشكاليات الدراسات السابقة فكانت محتوى المعيار المحاسبي الدواب رقم (11).

من خلال الفصل الأول الذي خصصناه للجانب النظري، حاولنا الإلمام بالأطر المفاهيمية للموضوع انطلاقاً من المعايير المحاسبية الدولية ككل وصولاً إلى النظام المحاسبي المالي فيما يخص عقود المقاولات، فقد رأينا أن لهذا الموضوع أبعاد عديدة تدرس من خلالها فمثلاً تدرس قانونياً، جبائياً، محاسبياً، كلفوياً... ، و قد حققنا الهدف المرجو من الدراسة النظرية وهي بناء قاعدة معلوماتية جيدة عن موضوع الدراسة بهدف تسهيل العمل التطبيقي.

## الفصل الثاني

الدراسة الميدانية لعقد

المقاومات في البيئة

الجزائرية

## الفصل الثاني \_\_\_\_\_ الدراسة لعقد المقاولات في البيئة الجزائرية

### تمهيد

يحتل قطاع البناء والأشغال العمومية المرتبة الثانية وطنيا من حيث الأهمية الاقتصادي، لما يوفره من تنشيط لرؤوس الأموال وزيادة في العمالة وعليه فإن أهمية الشركات الفاعلة فيه من أهمية القطاع، ولأن عقود المقاولات أحد ركائز هذا النشاط فقد اعتمدنا هذا الأخير في دراستنا الميدانية.

من هذا المنطلق اعتمدنا للتحقق من الفرضيات والإجابة عن الإشكالية محل الدراسة على أداتي الاستبيان والمقابلة الشخصية سنتطرق إلى شرحهما من خلال المبحثين التاليين :

- المبحث الأول : الإجراءات المنهجية للدراسة

- المبحث الثاني : مناقشة وتحليل النتائج

## الفصل الثاني ————— الدراسة لعقد المقاولات في البيئة الجزائرية

### المبحث الأول: الإجراءات المنهجية للدراسة

نظرا لخصوصية القطاع المدروس (قطاع البناء، الري والأشغال العمومية ) و طبيعة نشاط المقاولات في الجزائر خصوصا، وكذا تعدد الأطراف التي تقوم بدراسة عقد المقاولة داخل الشركة من الجانب التقني و الجانب المالي، كانت لهذه الدراسة طريقة مختلفة في صياغة الاستبيان ، توزيعه من حيث العينة المدروسة وكذلك تحليل النتائج المستخلصة .

#### المطلب الأول : مراحل إعداد الاستبيان

في محاولة منا لإثراء موضوع الدراسة قمنا بإعداد دراسة إحصائية تجيب في محتواها عن الإشكالية المطروحة وهي قياس مدى توافق المعالجة المحاسبية لعقود المقاولة وفق النظام المحاسبي المالي و المعيار المحاسبي الدولي رقم (11) وما هي أهم الإشكالات والتحديات التي تواجهه في التطبيق.

بهدف الإجابة على الإشكالية المطروحة كان علينا التحقق من صحة الفرضيات التالية:

- تتوافق المعالجة المحاسبية لعقود المقاولة طويلة الأجل وفق النظام المحاسبي المالي بنسبة كبيرة مع المعيار المحاسبي الدولي (11) عقود المقاولة.
- لا توجد إشكالات في تطبيق المعالجة المحاسبية لعقد المقاولة وفق النظام المحاسبي المالي.
- البيئة الجزائرية ملائمة لتطبيق النظام المحاسبي المالي .

#### الفرع الأول: الدراسة التحليلية

قسما إعداد الاستبيان إلى مرحلتين:

**المرحلة الأولى:** تعد هذه الخطوة من أهم الخطوات في إعداد الاستبيان، حيث قمنا:

أولا: دراسة تحليلية للمعيار المحاسبي الدولي رقم (11) الذي يهدف إلى توصيف المعالجة المحاسبية لإيرادات وتكاليف عقود المقاولات واستخراج جميع البنود المهمة فيه بلغت في مجموعها 35 بند ، قسمت هذه الأخيرة إلى أربعة محاور وهي " محور يتعلق بالمفاهيم، القياس، الاعتراف، الإفصاح" كل محور من هاته المحاور يعالج مرحلة مهمة في المعالجة المحاسبية لهذه العقود.

ثانيا: ارتكزت فكرة هذا المقياس الذي يقيس درجة استجابة النظام المحاسبي المالي للمعيار المحاسبي الدولي فيما تعلق بالمعالجة المحاسبية لعقود الإنشاء على النصوص القانونية الصادرة في الجرائد الرسمية و أيضا المدكرات المنهجية الصادرة من طرف المجلس الوطني للمحاسبة، أما بالنسبة للمقياس فقد اخترنا مقياس ليكارت الثلاثي حسب متطلبات الدراسة حيث أن الاستجابة كانت إما :

## الفصل الثاني ————— الدراسة لعقد المقاولات في البيئة الجزائرية

كاملة : في حالة ما إذا كان النظام المحاسبي المالي قد نص صراحة من خلال القانون 11/07 المتضمن للنظام المحاسبي المالي، المرسوم التنفيذي 156/08، القرار المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها أو المذكرة المنهجية 02 الصادرة في 29 أكتوبر 2009 التي تشرح العقود طويلة الأجل على البند المستخرج من المعيار المحاسبي الدولي رقم (11).

شبه كاملة : إذا كانت الاستجابة تتعدى إلى القوانين المتعلقة بالنشاط وترتبط بشكل غير مباشر بالنظام المحاسبي المالي كالقانون الجبائي.....

معدومة : إذا لم تذكر البند المستخرج من المعيار لا في النظام المحاسبي المالي أو القوانين الأخرى ذات العلاقة.

وكانت أوزانها كالتالي :

### الجدول رقم (1.2) : حجم الاستجابة وأوزانها

حجم الاستجابة	كاملة	شبه كاملة	معدومة
الوزن	3	2	1

المصدر: من إعداد الطالبة

وكانت النتائج المتوصل إليها كالتالي :

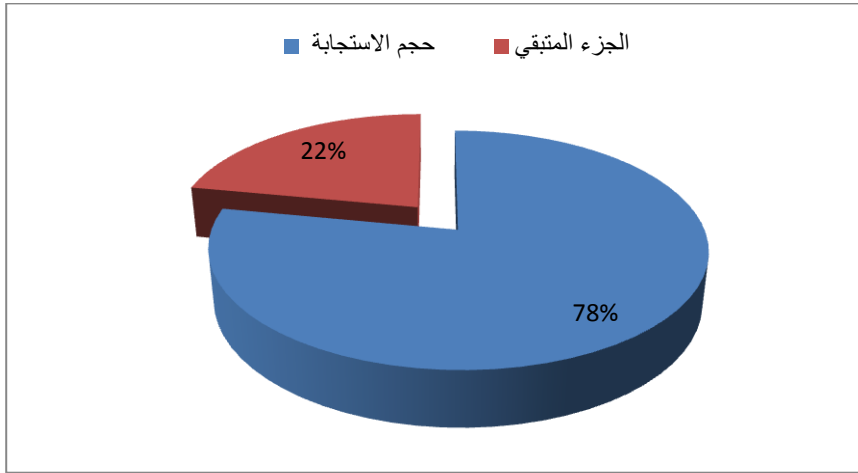
### الجدول رقم (2.2) : حجم استجابة كل محور

المحور	عدد الأسئلة	الاستجابة المثالية	الاستجابة الكلية	درجة استجابة كل محور
المفاهيم	4	%11.43	%10.48	91.67
القياس	13	%37.14	%28.57	76.92
الاعتراف	12	%34.29	%22.86	66.67
الإفصاح	6	%17.14	%16.19	94.44
المجموع	35	% 100	% 78.10	-

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على البيانات الإحصائية



الشكل رقم (1.2) : حجم الاستجابة الكلية



المصدر : من إعداد الطلبة

من خلال هذا التحليل خلصنا إلى أن حجم استجابة النظام المحاسبي المالي للمعيار المحاسبي الدولي رقم (11) فيما يخص المعالجة المحاسبية لعقود طويلة الأجل اعتمادا على النصوص القانونية ما نسبته 78.10 في المائة ، وهذا يدل على أن الجزائر قد تبنت المعيار المحاسبي الدولي رقم (11) بنسبة كبيرة خلال إعدادها للنظام المحاسبي المالي.

**المرحلة الثانية:** وهي قياس مدى توافق المعالجة المحاسبية لعقود المقاولات وفق النظام المحاسبي المالي و المعيار المحاسبي الدولي رقم (11) بالنسبة لشركات المقاولات وتحديد أهم الإشكالات التي واجهتها في التطبيق.

### الفرع الثاني: الدراسة الإحصائية

تم إعداد الاستبيان بطريقة منهجية تتوافق مع أسلوب البحث العلمي مكونة من 26 سؤال موزع على ثلاث محاور تعالج في موضوعها إشكالية البحث.

### أولا: مجتمع وعينة الدراسة

وجه الاستبيان بدرجة أولى لمحاسبي شركات المقاولات الكبرى التي تنشط في قطاع البناء والأشغال العمومية في مدينتي ورقلة و حاسي مسعود، واعتمدنا في تحديد ذلك على معلومات قدمت لنا من طرف مديرية الأشغال العمومية، ثم اعتمدنا بدرجة ثانية على مكاتب المحاسبة التي غالبا تمثل شركات المقاولات المتوسطة والصغيرة وحتى الكبرى أحيانا، فقد لاحظنا أن بعض شركات المقاولات الكبرى نسبيا تستعين بمحاسب خارجي لإعداد القوائم المالية وحيث أنه قد تم اختيار العينة بطريقة عشوائية تم توزيع 60 استمارة استبيان ما بين مدينتي ورقلة و حاسي مسعود ، قمنا باسترداد 52 استمارة 50 منها قابلة للتحليل وتم إلغاء 2 منها بسبب الإجابة عن نصف الاستبيان وترك النصف الثاني دون إجابة.

## الفصل الثاني ————— الدراسة لعقد المقاولات في البيئة الجزائرية

الجدول التالي يوضح ذلك :

الجدول رقم (3.2) : توزيع الاستبيان

البيان	العدد	النسبة
الاستثمارات الموزعة	60	100
الاستثمارات المسترجعة	52	86.67
الاستثمارات المقصية	2	3.33
الاستثمارات القابلة للتحليل	50	83.33

المصدر : من إعداد الطالبة

### ثانيا: أداة الدراسة

للتحقق من فرضيات الدراسة قمنا بتصميم استبانة شملت ثلاثة أجزاء رئيسيين؛ يتعلق الجزء الأول بالخصائص الديموغرافية لعينة الدراسة وكانت تخص كل من المؤسسة وممثل العينة ، الجزء الثاني يقيس مدى توافق المعالجة المحاسبية لعقود المقاولات وفق النظام المحاسبي المالي و المعيار المحاسبي الدولي رقم (11) في نظر شركات المقاولات، أما الجزء الثالث وهو ما تركز عليه هذه الدراسة فيحدد أهم الإشكالات والتحديات التي تواجه شركات المقاولات في تطبيق المعالجة المحاسبية الصحيحة وفق النظام المحاسبي المالي و إمكانية تطبيق المعيار المحاسبي الدولي (11) في شركات المقاولات الجزائرية.

تم بناء الأسئلة على مقياس ليكارت الثلاثي حيث تم تحديد مجالات الإجابة و أوزانها كالتالي :

الجدول رقم (4.2) : الإجابات و أوزانها

الإجابة	موافق	محايد	غير موافق
الوزن	3	2	1

المصدر: من إعداد الطالبة

### • الصدق الظاهري لأداة الدراسة:

تم إرسال أداة الدراسة إلى عدد من المحكمين المختصين وذلك للأخذ برأيهم في صحة وصدق الأداة المستخدمة، وقد تم تعديل الاستبيان حسب الآراء المقترحة من قبلهم.

## الفصل الثاني ————— الدراسة لعقد المقاولات في البيئة الجزائرية

### • صدق وثبات أداة الدراسة

للتحقق من صدق وثبات الأداة تم توزيعها على عينة استطلاعية من مجتمع الدراسة ( محاسبون، أساتذة يمتلكون مكاتب للمحاسبة ، مساعد محاسب ، مقاولون ) مكونة من 10 أفراد وذلك لاكتشاف مراكز قصور الاستبيان على أساس هذه العينة تم حساب معامل الثبات ألفا كرونباخ (cronbach.1951) لقياس درجة الترابط بين بنود الاستبيان.

ويبين الجدول التالي نتائج اختبار الثبات حسب الفقرات :

### الجدول رقم(5.2): معامل كرونباخ لكل محور

المحاور	عدد الفقرات	معامل الثبات
المحور الأول	16	
المحور الثاني	10	
كل المحاور	26	0.63

المصدر : من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات نظام spss

قيمة ألفا كرونباخ الكلية للأداة تساوي 0.62 وهي قيمة تعتبر مقبولة في البحوث والدراسات الإنسانية (الاجتماعية).

### ثالثا: أسلوب تحليل البيانات

من أجل تحليل البيانات المستخرجة من تفرغ الاستبيان تم الاعتماد على برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية

**SPSS** لدقة هذا البرنامج في تحديد العلاقات والنتائج. وقد اعتمدنا على:

- مقاييس النزعة المركزية : استخدمنا المتوسط الحسابي

- مقاييس التشتت : التباين والانحراف المعياري

- قياس توزيع العينة : التوزيع الطبيعي

### المطلب الثاني: خصائص عينة الدراسة

كما أشرنا سابقا أنه نظرا لخصوصية القطاع، واختلاف الإجراءات و الأطراف التي تتدخل في العقد بداية بالحصول عليه إلى غاية الانتهاء من تنفيذه وقد اعددنا الاستبيان بطريقة حاولنا من خلالها الأخذ برأي المقاول و المحاسب في نفس الوقت، وهذا ما نلاحظه من خلال الخصائص الديموغرافية للعينة حيث قسمت إلى أسئلة تتعلق بممثل العينة المبحوثة وأسئلة تتعلق بالمقولة ونوعية العقد التي غالبا وبالأخص في مكاتب المحاسبة تتعلق برب العمل، ولكن هذا لا يمنع أن يكون محاسب الشركة على دراية بها.

## الفصل الثاني ————— الدراسة لعقد المقاولات في البيئة الجزائرية

تم استخراج الخصائص الديموغرافية لعينة الدراسة وإعداد جداول تتضمن التكرارات والنسب المئوية لوصف خصائص

أفراد الدراسة كالتالي :

الفرع الأول : الخصائص الديموغرافية لممثلي مجتمع الدراسة " المحاسبين "

أولا: توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي

حسب الجدول الموالي والمتعلق بتوزيع العينة حسب المؤهل العلمي نلاحظ أن نسبة الحاصلين على شهادة الليسانس 60 %، والحاصلين على شهادة الماستر يمثلون 10 في المائة من عينة الدراسة ، أما الحاصلين على شهادة الماجستير والدكتوراه فكانت نسبتهم على التوالي 8 في المائة و 2 في المائة ، أما الأفراد الذين تحصلوا على الشهادة المهنية فتبلغ نسبتهم 10 في المائة ، من خلال هذه النتائج يتوقع أن يكون لدى العينة المعرفة المطلوبة عن موضوع الدراسة كون غالبيتهم متحصل على شهادة في التخصص أكانت أكاديمية أو مهنية

الجدول رقم (6.2): توزيع العينة حسب عامل المؤهل العلمي

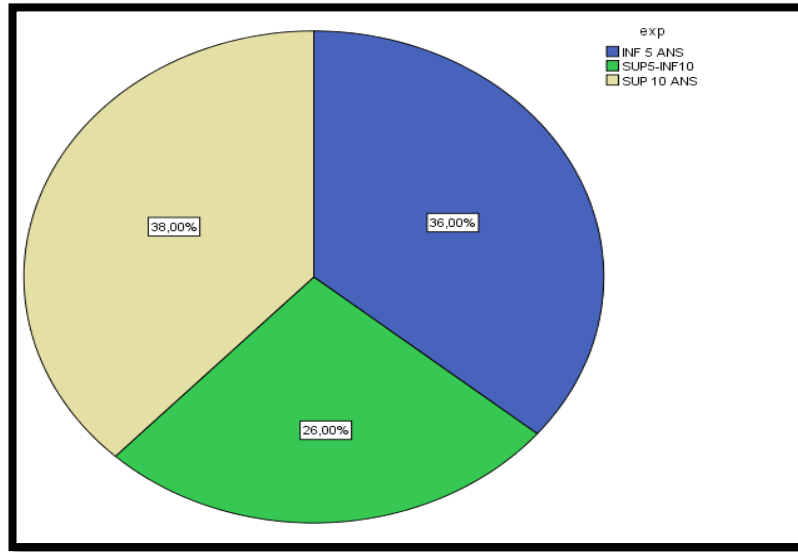
النسبة	التكرار	المؤهل العلمي
60%	30	ليسانس
10%	5	ماستر
8%	4	ماجستير
2%	1	دكتوراه
20%	10	تكوين
100%	50	المجموع

المصدر : من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات نظام spss

ثانيا: توزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية

من خلال الرسم البياني الموالي الذي يوضح توزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية نلاحظ أن أصحاب الخبرة يتصدرون العينة بنسبة 38 في المائة بخبرة تفوق 10 سنوات، من تتراوح خبرتهم ما بين 5 سنوات إلى 10 سنوات فكانت نسبتهم 26 في المائة ، أما الأفراد الذين لديهم خبرة لا تتجاوز 5 سنوات فكانت نسبتهم 36 في المائة ، نلاحظ أن معظم أفراد العينة 64 في المائة لديهم خبرة جيدة في مجال المحاسبة بخبرة تتراوح ما بين 5 سنوات إلى أكثر من 10 سنوات أي يتوقع من هذه العينة أن تكون لديها المعرفة المالية والتقنية المطلوبة عن موضوع الدراسة.

الشكل رقم (2.2) : توزيع عينة الدراسة حسب عامل الخبرة



المصدر : من إعداد الطالبة

الفرع الثاني: الخصائص الديموغرافية لممثلي مجتمع الدراسة " شركات المقاولات، العقود "

أولاً: توزيع أفراد العينة حسب النشاط

نلاحظ أن أفراد العينة ينشطون بنسبة معتبرة في قطاع البناء بنسبة تقدر بـ 56 في المائة، يليها نشاط الأشغال العمومية بنسبة تقدر بـ 42 في المائة، أما قطاع الري فكانت نسبته منخفضة بـ 2 في المائة لقلة هذا النشاط في المنطقة كونها منطقة صحراوية.

مما نلاحظه أن الشركات التي يكون البناء نشاطها الرئيسي تخدم الدراسة لأنها غالباً تبرم عقوداً طويلة الأجل بحكم أن البناء يستغرق وقتاً أطول في الإنجاز قد يمتد إلى أكثر من سنة وهذا ينطبق على نشاط الأشغال العمومية.

الجدول رقم (7.2) : توزيع العينة حسب نشاط المؤسسة

النسبة	التكرار	نشاط المؤسسة
56%	28	البناء
2%	1	الري
42%	21	الأشغال العمومية
100%	50	المجموع

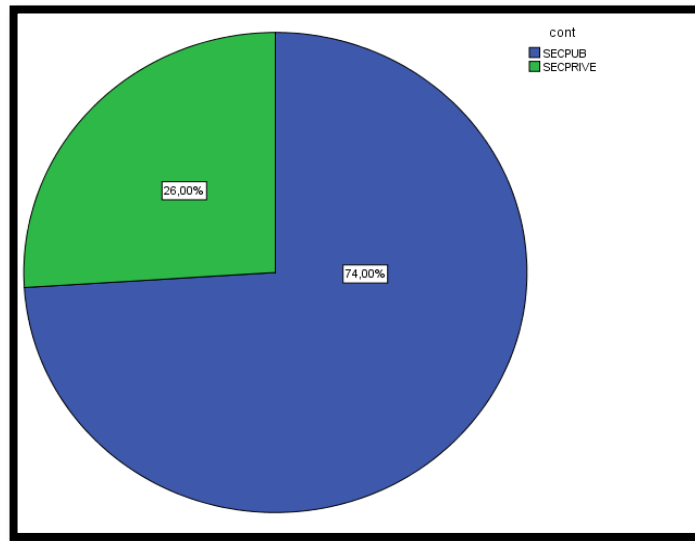
المصدر : من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات نظام spss

## الفصل الثاني ————— الدراسة لعقد المقاولات في البيئة الجزائرية

ثانيا: توزيع أفراد العينة حسب الطرف المتعاقد

نلاحظ أن أفراد العينة غالبا ما يبرمون عقودا طويلة الأجل مع القطاع العام بنسبة تقدر ب 74 في المائة، ومع القطاع الخاص بنسبة تقدر ب 26 في المائة ، تتميز العقود مع القطاع العام ببطء الإجراءات، حيث تستغرق وقتا أكثر من القطاع الخاص خصوصا عملية تسديد الفواتير التي يعدها المقاول وذلك حرصا على عدم تبديد المال العام وهذا ما ينعكس محاسبيا في زيادة طول فترة الإنجاز نظرا لانعدام السيولة التي يحتاجها المقاول لإتمام إنجاز المشروع.

الشكل رقم (3.2) : توزيع العينة حسب القطاع المتعاقد



المصدر: من إعداد الطالبة

ثالثا: توزيع أفراد العينة حسب نوعية العقد

نلاحظ من خلال الجدول أنه غالبا تكون عقود المقاولات طويلة الأجل المبرمة عقود جزافية أي ثابتة السعر وذلك حسب رأي العينة التي تقدر ب 72 في المائة في المقابل تبرم عقود مسيرة بنسبة 28 في المائة فقط، تختلف المعالجة المحاسبية لإيرادات وتكاليف عقد المقاولات باختلاف نوعية العقد وهذا وفقا للمعيار المحاسبي الدولي رقم (11) لكن من خلال دراستنا لموضوع الدراسة لم نجد أي اختلاف في المعالجة المحاسبية بين نوعية العقد في الجزائر .

الجدول رقم (8.2) : توزيع العينة حسب نوعية العقود

نوعية العقد	التكرار	النسبة
العقود الجزافية	36	72%
العقود المسيرة	14	28%
المجموع	50	100%

المصدر : من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات نظام spss

## الفصل الثاني ————— الدراسة لعقد المقاولات في البيئة الجزائرية

### المطلب الثالث: عرض النتائج الإحصائية للدراسة

للتوصل إلى النتائج المطلوبة كان علينا القيام بتحليل إحصائي باستخدام برنامج المجموعة الإحصائية للعلوم الاجتماعية لكي يسهل لنا عملية صنع القرار بالنسبة لموضوع الدراسة.

الفرع الأول: قياس مدى توافق المعالجة المحاسبية لعقد المقاولات وفق النظام المحاسبي المالي والمعياري المحاسبي الدولي رقم (11)

الجدول (9.2) : تكرار، نسبة واتجاه العينة للمحور الأول

الرقم	الفقرة	موافق	محايد	غير موافق
		التكرار/النسبة	التكرار/النسبة	التكرار/النسبة
01	يتعلق عقد المقاولات ببناء أو ترميم أصل أو تقديم خدمات	42	6	2
		%84	%12	%4
02	غالبا تقع تواريخ انطلاق تنفيذ العقد والانتهاج منه في سنوات مالية مختلفة	46	3	1
		%92	%6	%2
03	تستعين المؤسسة بنظام داخلي يقوم بدراسة العروض والمناقصات وإعداد الموازنات التقديرية	40	9	1
		%80	%8	%2
04	تتم معالجة إيرادات وتكاليف كل عقد مقاولات على حده	44	2	4
		%88	%4	%8
05	يتم قياس إيرادات العقد وفق قيمة الانجاز	35	9	6
		%70	%18	%12
06	يتم تعديل إيرادات العقد إذا تغيرت مواصفات موضوع العقد	35	9	6
		%70	%18	%12
07	تدرج التكاليف المباشرة للعقد ضمن تكاليف العقد	35	10	5
		%70	%20	%10
08	يمكن تخصيص بعض المصاريف الإدارية وتحميلها لعقد معين	18	16	16
		%36	%32	%32
09	لا تدمج تكلفة اهتلاك المعدات غير المستخدمة في تنفيذ العقد ضمن تكاليف العقد	26	11	13
		%52	%22	%26
10	تدرج مصاريف الحصول على العقد ضمن تكاليف العقد	24	9	17

## الفصل الثاني \_\_\_\_\_ الدراسة لعقد المقاولات في البيئة الجزائرية

%34	%18	%48		
3	11	36	يتم تخصيص إيرادات وتكاليف العقد بين فترات التنفيذ حسب	11
%6	%22	%72	Méthode d'avancement	نسبة العمل المنجز
16	9	25	لا تعبر التسيقات الممنوحة للمقاول من طرف الجهة المتعاقدة	12
%32	%18	%50	عن نسبة الإنجاز	
11	15	24	يتم إدراج نتيجة العقد في حساب النتائج وفق بنود محددة	13
%22	%30	%48		
22	12	16	يتم تسجيل الخسائر المتوقعة كمصروف	14
%44	%24	%32		
9	13	28	تفصح المؤسسة عن الطريقة المستخدمة للاعتراف بتكاليف و	15
%18	26%	%56	إيرادات العقد في ملحق القوائم المالية	
10	8	32	تفصح المؤسسة عن الطريقة المستخدمة في تحديد نسبة الانجاز	16
%20	%16	%64		

المصدر : من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات نظام spss

ومنه وبالاعتماد على الجدول السابق نحسب المتوسط الحسابي الانحراف المعياري لاستخرج اتجاه العينة لكل فقرة التي نعتمد في تحديدها على المتوسط المرجح حسب الجدول التالي:

### الجدول (10.2) : مجالات واتجاه الإجابة

الانحاف	المجال
غير موافق	من 1 إلى 1.65
محايد	من 1.66 إلى 2.31
موافق	من 2.32 إلى 3

المصدر : من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات نظام spss

ومنه يكون اتجاه عينة الدراسة فيما يخص المحور الأول الذي يقيس مدى توافق النظام المحاسبي المالي والمعياري المحاسبي الدولي رقم 11 فيما يخص المعالجة المحاسبية لعقود المقاولات كالتالي:



## الفصل الثاني ————— الدراسة لعقد المقاولات في البيئة الجزائرية

الجدول رقم (11.2) : المتوسط، الانحراف المعياري و اتجاه العينة بالنسبة للمحور الأول

الرقم	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	اتجاه العينة
01	يتعلق عقد المقاولة ببناء أو ترميم أصل أو تقديم خدمات	2.80	0.49	موافق
02	غالبا تقع تواريخ انطلاق تنفيذ العقد والانتهاؤ منه في سنوات مالية مختلفة	2.90	0.36	موافق
03	تستعين المؤسسة بنظام داخلي يقوم بدراسة العروض والمناقصات وإعداد الموازنات التقديرية	2.74	0.52	موافق
04	تم معالجة إيرادات وتكاليف كل عقد مقاوله على حده	2.64	0.74	موافق
05	يتم قياس إيراد العقد وفق قيمة الإنجاز	2.58	0.70	موافق
06	يتم تعديل إيراد العقد إذا تغيرت مواصفات موضوع العقد	2.58	0.70	موافق
07	تدرج التكاليف المباشرة للعقد ضمن تكاليف العقد	2.60	0.67	موافق
08	يمكن تخصيص بعض المصاريف الإدارية وتحميلها لعقد معين	2.04	0.83	محايد
09	لا تدمج تكلفة اهتلاك المعدات غير المستخدمة في تنفيذ العقد ضمن تكاليف العقد	2.26	0.85	محايد
10	تدرج مصاريف الحصول على العقد ضمن تكاليف العقد	2.14	0.90	محايد
11	يتم تخصيص إيرادات وتكاليف العقد بين فترات التنفيذ حسب نسبة العمل المنجز Méthode d'avancement	2.66	0.59	موافق
12	لا تعبر التسيبقات الممنوحة للمقاول من طرف الجهة المتعاقدة عن نسبة الإنجاز	2.18	0.89	محايد
13	يتم إدراج نتيجة العقد في حساب النتائج وفق بنود محددة	2.26	0.80	محايد
14	يتم تسجيل الخسائر المتوقعة كمصروف	1.88	0.87	محايد
15	تفصح المؤسسة عن الطريقة المستخدمة للاعتراف بتكاليف و إيرادات العقد في ملحق القوائم المالية	2.38	0.78	موافق
16	تفصح المؤسسة عن الطريقة المستخدمة في تحديد نسبة الإنجاز	2.44	0.81	موافق
	اتجاه العينة للمحور الأول	2.44	0.71	موافق

المصدر : من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات نظام spss

نلاحظ من خلال المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لكل فقرة أن عينة الدراسة ترى أن النظام المحاسبي يتوافق

و المعيار المحاسبي الدولي رقم (11) فيما يخص المعالجة المحاسبية لعقود المقاولات.

## الفصل الثاني ————— الدراسة لعقد المقاولات في البيئة الجزائرية

الفرع الثاني: قياس مدى ملائمة البيئة الجزائرية لتطبيق النظام المحاسبي المالي فيما يخص عقد المقاولات.

يضم الفرع الثاني والذي يقيس مدى ملائمة البيئة الجزائرية لتطبيق المعالجة المحاسبية لعقد المقاولات وفق النظام المحاسبي المالي على ضوء المعيار المحاسبي الدولي رقم (11) محورين، المحور الأول ويتعلق بالبيئة القانونية و الجبائية أما المحور الثاني فيتعلق بالبيئة الداخلية للمؤسسة أي تكوين المحاسبين ونظام المعلومات الداخلي....، وعليه نقسم هذا الفرع إلى:

أولاً: مدى ملائمة البيئة القانونية و الجبائية لتطبيق النظام المحاسبي المالي فيما يخص عقود المقاولات على ضوء المعيار المحاسبي الدولي رقم (11)

حاولنا من خلال هذا المحور تحديد الإشكالات القانونية و الجبائية التي تواجه شركات المقاولات ومكاتب المحاسبة في التطبيق الأمثل للمعالجة المحاسبية لعقد المقاولات.

### الجدول رقم (12.2): تكرار ونسبة إجابة العينة للمحور الثاني

الرقم	الفقرة	موافق	محايد	غير موافق
		التكرار/النسبة	التكرار/النسبة	التكرار/النسبة
01	عدم كفاية النصوص القانونية الصادرة لتوضيح المعالجة المحاسبية لعقود المقاولات	25 %50	17 %34	8 %8
02	يؤثر تعدد واختلاف القوانين المنظمة لعقد المقاولات على طريقة القياس المحاسبي	36 %72	10 %20	4 %8
03	لا يحدد دفتر الشروط إيرادات وتكاليف عقد المقاولات	17 %34	7 %14	26 %52
04	لا تستجيب التشريعات الضريبية لمتطلبات تطبيق SCF فيما يخص طريقة الاعتراف بنتيجة العقد	10 %20	19 %38	21 %42
05	تؤثر اختيار طرق المعالجة المحاسبية لعقد المقاولات على الربح الضريبي	24 %48	16 %32	10 %20

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات نظام spss

بالاعتماد على النتائج المتوصل إليها في السابق نحسب المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لكل فقرة وذلك بهدف

استخراج رأي العينة في المحور الثاني:

## الفصل الثاني ————— الدراسة لعقد المقاولات في البيئة الجزائرية

الجدول رقم (13.2) : المتوسط، الانحراف المعياري و اتجاه العينة للمحور الثاني

الرقم	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	اتجاه العينة
01	عدم كفاية النصوص القانونية الصادرة لتوضيح المعالجة المحاسبية لعقود المقاولات	2.34	0.74	موافق
02	يؤثر تعدد واختلاف القوانين المنظمة لعقد المقاولات على طريقة القياس المحاسبي .	2.64	0.63	موافق
03	لا يحدد دفتر الشروط إيرادات وتكاليف عقد المقاولات	1.82	0.91	محايد
04	لا تستجيب التشريعات الضريبية لمتطلبات تطبيق scf فيما يخص طريقة الاعتراف بنتيجة العقد	1.78	0.76	محايد
05	تؤثر اختيار طرق المعالجة المحاسبية لعقد المقاولات على الربح الضريبي	2.28	0.78	محايد
	اتجاه العينة للمحور الثاني	2.17	0.76	محايد

المصدر : من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات نظام spss

نلاحظ من خلال النتائج الإحصائية المحصل عليها أن اتجاه رأي العينة بخصوص المحور الثاني الذي يقيس في محتواه مدى ملائمة البيئة القانونية و الجبائية لتطبيق النظام المحاسبي المالي فيما تعلق بعقود المقاولات.

ثانيا : مدى ملائمة البيئة الداخلية للمؤسسة لتطبيق النظام المحاسبي المالي فيما يخص عقود المقاولات على

ضوء المعيار المحاسبي الدولي رقم (11)

حاولنا من خلال هذا المحور أن نقيس مدى ملائمة البيئة الداخلية لتطبيق المعالجة الصحيحة لعقد المقاولات وفق النظام

المحاسبي المالي على ضوء المعيار المحاسبي الدولي رقم (11)، وقد خلصنا إلى النتائج التالية :

## الفصل الثاني ————— الدراسة لعقد المقاولات في البيئة الجزائرية

الجدول رقم (2.14): تكرار ونسبة إجابة العينة للمحور الثالث

الرقم	الفقرة	موافق	محايد	غير موافق
		التكرار/النسبة	التكرار/النسبة	التكرار/النسبة
01	التأثر بالنظام المحاسبي القديم PCN	29	14	7
		% 58	% 28	% 14
02	عدم اهتمام المحاسبين بموضوع العقود طويلة الأجل	22	14	14
		%44	% 28	% 28
03	قلة الدورات التكوينية فيما تعلق بهذا الموضوع	45	4	1
		90	% 8	%2
04	يساهم غياب الرقابة بشكل كبير في عدم تطبيق ما نص عليه النظام المحاسبي المالي فيما خص العقود طويلة الأجل	36	9	5
		% 72	%18	% 10
05	غياب نظام داخلي لتقدير التكاليف يؤدي إلى اختلال في قياس إيراد العقد طويل الأجل	38	7	5
		% 76	% 14	% 10

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات نظام spss

بالاعتماد على النتائج المتوصل إليها في السابق نحسب المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لكل فقرة وذلك بمهدف

استخراج رأي العينة في المحور الثاني :

الجدول رقم (15.2) : المتوسط ، الانحراف المعياري و اتجاه العينة للمحور الثالث

الرقم	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	اتجاه العينة
01	التأثر بالنظام المحاسبي القديم PCN	2.44	0.73	موافق
02	عدم اهتمام المحاسبين بموضوع العقود طويلة الأجل	2.16	0.84	محايد
03	قلة الدورات التكوينية فيما تعلق بهذا الموضوع	2.88	0.38	موافق
04	يساهم غياب الرقابة بشكل كبير في عدم تطبيق ما نص عليه النظام المحاسبي المالي فيما خص العقود طويلة الأجل	2.62	0.66	موافق
05	غياب نظام داخلي لتقدير التكاليف يؤدي إلى اختلال في قياس إيراد العقد طويل الأجل	2.66	0.65	موافق
	اتجاه العينة بالنسبة للمحور الثالث	2.55	0.65	موافق

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات نظام spss

## الفصل الثاني ————— الدراسة لعقد المقاولات في البيئة الجزائرية

مما نلاحظه أن العينة توافق رأي الطالبة في أن البيئة الداخلية لشركات المقاولات غير ملائمة لتطبيق النظام المحاسبي المالي فيما يخص عقود المقاولات.

### المبحث الثاني: معالجة وتحليل النتائج

نناقش ونحلل النتائج بالاعتماد على المقاييس الإحصائية، الخلفيات النظرية والمقابلة الشخصية بهدف الوصول إلى مقارنة تحاكي الواقع.

### المطلب الأول: مناقشة ومعالجة الفرضيات

#### الفرع الأول: اختبار الفرضيات

بهدف الإجابة عن الإشكالية موضوع الدراسة علينا التحقق من صحة الفرضيات وهي :

- يتوافق النظام المحاسبي المالي بنسبة كبيرة والمعيار المحاسبي الدولي فيما تعلق بالمعالجة المحاسبية لعقود المقاولات.
  - البيئة الجزائرية ملائمة لتطبيق النظام المحاسبي المالي فيما تعلق بعقود المقاولات.
  - لا توجد إشكالات في تطبيق المعالجة المحاسبية لعقد المقاولات وفق النظام المحاسبي المالي.
- استنادا للفرضيات الرئيسية صغنا فرضيات فرعية :
- البيئة القانونية والجبائية غير ملائمة لتطبيق متطلبات المعالجة المحاسبية لعقد المقاولات وفق النظام المحاسبي المالي على ضوء المعيار المحاسبي الدولي رقم (11).
  - البيئة الداخلية لشركات المقاولات غير ملائمة للتطبيق الصحيح للمعالجة المحاسبية لعقد المقاولات وفق النظام المحاسبي المالي.

من خلال الاستبيان حاولنا التحقق من صحة هذه الفرضيات، وقد كانت النتائج كالتالي:

#### أولا: التحقق من صحة الفرضية الأولى

خصص المحور الأول للتحقق من صحة الفرضية الأولى وكان لبنائه وتصميمه طريقة تخدم هذا الهدف، فقد قسمنا المحور إلى أربعة أقسام كل قسم يحتوي على فقرات تعبر في محتواها عن مفهوم أو خطوة منصوص عليها في كل المعيار المحاسبي الدولي رقم (11) والنظام المحاسبي المالي وذلك كما هو موضح في المرحلة الأولى (الملحق رقم 01) والجدول التالي يوضح ذلك :

الجدول رقم (16.2) : عدد أسئلة واتجاه العينة بالنسبة لتقسيمات المحور الأول

الرقم	القسم	عدد الأسئلة	اتجاه العينة
01	المفاهيم	4	موافق
02	القياس	5	موافق
03	الاعتراف	5	محايد
04	الإفصاح	2	موافق

المصدر : من إعداد الطالبة

1. المفاهيم : من خلال النتائج المتوصل إليها يمكن القول أن العينة محل الدراسة متمكنة من المفاهيم الأساسية لعقد المقاولات، ويتعلق الأمر باستيعابهم لما جاء به النظام المحاسبي المالي الجديد عن العقود طويلة الأجل وكذا تقر بجمالية الاستعانة بنظام لإعداد الموازنات التقديرية لدراسة المناقصات والعروض.
2. القياس : تعتمد معظم مؤسسات المقاولات في الجزائر على نسبة الانحياز كطريقة لتحديد إيراداتها ويتم تعديل الإيراد المتفق عليه إذا ما طرأت أشغال تكميلية أو تعديلية تمس موضوع العقد وهذا ما وافقت عليه 70 في المائة من العينة .  
لكن الإشكال الذي وجدناه في عملية القياس كانت في الفقرات التالية:
  - عملية تخصيص المصاريف الإدارية لعقد معين، ما لاحظناه أنه غالبا تقوم مؤسسات المقاولات الكبرى والتي تمتلك جهاز محاسبي ومالي داخلي بتحميل المصاريف غير المباشرة لكل عقد وفق توزيع مناسب أما بالنسبة للمقاولات المتوسطة والصغيرة والتي تستعين بمحاسب خارجي فقط لإعداد القوائم المالية الختامية والتي تخدم مستفيدا واحدا وهي إدارة الضرائب لا تقوم بتحميل المصاريف الإدارية لكل عقد وإنما تتحملها المؤسسة إجمالا وهذا ما يخل بتكاليف العقد و لا يعطي صورة صادقة عن الوضعية المالية للمؤسسة.
  - وفقا للنظام المحاسبي المالي و المعيار المحاسبي الدولي رقم (11) لا تدمج تكلفة اهتلاك المعدات غير المستخدمة في تنفيذ العقد لكن نسبة 26 في المائة من العينة لم يوافقوا هذا الرأي نظرا لأن أغلب المؤسسات ترى أن الآلات غير المستخدمة ستخفض قيمتها في السوق و بما أن عملية إعادة التقييم تتطلب وجود سوق نشط أو تعيين خبير وقد تحمل المؤسسة تكاليف أكبر من المنفعة المحصلة من هذه العملية، فهي تلجأ لعملية الاهتلاك دلالة على نقص قيمتها.
  - بالرغم من أن الحصول على العقد يمر بعدة مراحل تتميز كل منها بالشك وعدم التأكيد وخلال ذلك تتحمل شركات المقاولات خصوصا الكبرى منها مصاريف بداية من شراء دفتر الشروط إلى مصاريف دراسة المشروع دراسة تقنية و مالية التي تتطلب عادة تعيين خبراء في المجال نلاحظ أن نسبة 34 في المائة من العينة لا توافق على إدراج مصاريف الحصول العقد ضمن تكاليف العقد و إنما تدمج كمصاريف إدارية يتم تخصيصها بعد الحصول على العقد.

## الفصل الثاني ————— الدراسة لعقد المقاولات في البيئة الجزائرية

### 3. الاعتراف

وفقا لما نص عليه النظام المحاسبي المالي والمعياري المحاسبي الدولي (11) يتم تخصيص إيرادات وتكاليف عقد المقاولات طويل الأجل حسب نسبة العمل المنجز وهذا ما توافق عليه العينة ممثلة مجتمع الدراسة، حيث يتم تحديد نسبة الانجاز إما عن طريقة التكلفة إلى التكلفة أو شهادة المهندس وفي هذا السياق وجدنا أن هناك علاقة بين الطريقة المتبعة و المحاسب فحسب النتائج المتوصل إليها :

#### الجدول رقم (17.2): نسبة الانجاز حسب نوعية المحاسب

شهادة المهندس	التكلفة إلى التكلفة	محاسب شركات المقاولات
16	7	محاسب داخلي
21	4	محاسب خارجي

المصدر : من إعداد الطالبة

يمكننا القول أن شركات المقاولات تعتمد بنسبة معتبرة على طريقة التكلفة إلى التكلفة في تحديد نسبة الانجاز وذلك لوجود جهاز محاسبي ومالي يقوم بعملية التقدير و كذا وجود نظام تكاليف يساعد على ذلك، في المقابل تكتفي مكاتب المحاسبة بوضعية الأشغال المصادق عليها من طرف رئيس المشروع، المقاول و المهندس المراقب لتحديد نسبة الانجاز، وذلك لعدة أسباب منها أن مكاتب المحاسبة عادة ما تمسك محاسبة مؤسسات المقاولات الصغيرة والمتوسطة فلا تحتاج لنظام تكاليف يقوم بهذه التقديرات، هذه القاعدة لا تسري على الكل فبعض شركات المقاولات كبيرة الحجم تعتمد على مكاتب المحاسبة في إعداد قوائمها المالية مع إجراء بعض العمليات الكلفوية البسيطة داخل مقر الشركة والذي عادة ما لا تطلع مكاتب المحاسبة عليه بل تكتفي بإحضار فواتير شراء المواد الأولية ومستلزمات المشروع أو المشاريع.

أما فيما يخص التسيبقات الممنوحة من طرف الجهة المتعاقدة للمقاول فالعينة لم تصل إلى قرار ولكن بما أن المتوسط المرجح للفقرة 2.18 يقترب من 2.32 والتي ترجح أن العينة موافقة على محتوى الفقرة وعليه نفسر أن هذه الاتجاهات جاءت نتيجة تضارب القانون الجبائي والواقع في نقاط معينة ، فالنظام الجبائي ينص في المادة 140 الفقرة 3 من ق.ض.م.ر.م. على أن التسيبقات تعد وفق نسبة تقدم الانجاز أي أن وضعية الأشغال تعد على هذا الأساس، لكن ما جعلنا ننتقد هذه الطريقة كون أن مؤسسات المقاولات الناشطة في هذا القطاع عادة ما تحصل على تسيق يمول انطلاق المشروع ولهذا كانت بعض التضاربات في الإجابة.

من أهم النقاط التي ركزنا عليها في مرحلة الاعتراف أو التسجيل المحاسبي عملية تسجيل الخسائر المتوقعة كمصاريف في حالة إذا ما توقع المحاسب أن تكاليف العقد ستفوق إيراداته وكان اتجاه العينة محايدا ولكن بالاعتماد على المتوسط المرجح 1.88 يمكن القول أن العينة لا توافق على تسجيل الخسائر المتوقعة كمصروف أو مؤونة، بالرغم من أن هذه العملية قد ادرجت صراحة في النظام المحاسبي المالي إلا أن تغطيتها جبائيا لم يتم بالشكل المطلوب حيث لم تدرج أي مادة قانونية تتعلق بخضم المؤنة جبائيا

## الفصل الثاني ————— الدراسة لعقد المقاولات في البيئة الجزائرية

المكونة لتغطية خسائر عقود طويلة الأجل أكان بسبب ارتفاع أسعار المواد الأولية المفاجئ أو لارتفاع الأجر القاعدي للعامل أو لغيرها من الأسباب.

### 4. الإفصاح:

على الرغم من أن الإفصاح مفهوم حديث نوعا ما على البيئة المحاسبية الجزائرية إلا أن هذا لا يمنع أن تقوم به مؤسسات المقاولات وهذا ما وافقتنا فيه العينة فبالإضافة إلى كافة المعلومات التي يجب على المؤسسة الإفصاح عنها سردا وجب عليها كذلك الإفصاح عن الطريقة المستخدمة في تسجيل إيرادات العقد وتكاليفه وكذلك كيفية تحديد نسبة الانحياز.

استنادا للنتائج المتوصل إليها من خلال المحور الأول يمكننا إثبات صحة الفرضية الأولى والقول أن النظام المحاسبي المالي يتوافق وبنسبة كبيرة مع المعيار المحاسبي الدولي (رقم) 11 فيما يتعلق بالمعالجة المحاسبية لعقود المقاولات من حيث المفاهيم، القياس، الاعتراف والإفصاح.

### ثانيا: التحقق من صحة الفرضية الثانية

كما أشرنا سابقا أن العقود طويلة الأجل مفهوم مستوحى من المعايير المحاسبية الدولية في النظام المحاسبي المالي، وقد أعد بطريقة يفترض أنها تلائم وتواكب البيئة الجزائرية و اقتصاديتها، وبما أن النظام المحاسبي المالي صدر على شكل قانون و أُلزم تطبيقه سنة 2010 ، فقد حاولنا من خلال المحور الثاني أن نشخص أهم الإشكاليات التي واجهته في التطبيق بتحديد أربعة عناصر - نعتقد أنها الأهم - اعتمدنا عليها لتمثيل البيئة الجزائرية وهي " البيئة القانونية، الجبائية ، الداخلية ممثلة في تأهيل المحاسبين ونظام التكاليف والرقابة الداخلية" وذلك من خلال التحقق من صحة الفرضية الرئيسية والتي تقوم على أن البيئة الجزائرية غير ملائمة لتطبيق النظام المحاسبي المالي فيما يخص المعالجة المحاسبية لعقد المقاولات، على أساس هذه الفرضية قمنا بصياغة الفرضيتين الفرعيتين.

### 1. التحقق من صحة الفرضية الفرعية الأولى

من النتائج الإحصائية المتوصل إليها نرى أن اتجاه العينة فيما يخص المحور الثاني محايد، ولكن بما أن المتوسط المرجح للمحور 2.17 يقارب 2.32 وهي مستوى الموافقة يمكننا القول أن العينة ترى نسبيا أن البيئة القانونية و الجبائية غير ملائمة لتطبيق النظام المحاسبي المالي .

- نلاحظ أن العينة توافق على أن النصوص القانونية المحاسبية المعالجة لموضوع عقد المقاولات غير كافية لتوضيح المعالجة المحاسبية لها فبالرغم من أن القوانين الجزائرية مكتملة لبعضها البعض، إلا أنه و في أحيان كثيرة نجد تضارب في مصالح الدولة والمؤسسات فعلى سبيل المثال نرى أن القانون الجبائي لم يوضح طرق خصم الخسائر المتوقعة والتي تسجل كمصاريف، كما نلاحظ أن القوانين المنظمة للإفصاح عن إيرادات وتكاليف عقد المقاولات ذكر في المذكرة المنهجية الصادرة في 29 أكتوبر 2009 وتشرح عملية الانتقال من النظام القديم المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي ولم يعدل أو تصدر أية توضيحات بعد ذلك .



## الفصل الثاني ————— الدراسة لعقد المقاولات في البيئة الجزائرية

- يعد دفتر الشروط فاعلا أساسيا في عملية إبرام العقد فقانونا يحدد دفتر الشروط إيراد العقد والتكاليف المقدرة ، مدة الانجاز ومراحل الانجاز وهذا يتوافق مع رأي العينة.
- ينص القانون الجبائي على أن الاعتراف بنتيجة العقد يتم وفق طريقة التقدم في الانجاز وهذا استجابة للنظام المحاسبي المالي لكن رأي العينة كان محايدا فيما يخص هذا الموضوع، ما لاحظناه من خلال المقابلة التي أجريناها مع عدد من المحاسبين عم إلمام معظمهم بالقوانين الجبائية الخاصة بموضوع عقد المقاولات.
- إن اختيار أي طريقة للاعتراف بإيرادات وتكاليف العقد محاسبيا تؤثر بالضرورة على الربح الضريبي وهذا ما توافق عليه العينة محل الدراسة.

استنادا لهذه النتائج نلاحظ أن تجاوب العينة مع هذا المحور كان ضعيفا نوعا ما، حيث نرى أن رأيها كان محايدا فيما تعلق بعدم ملائمة البيئة القانونية و الجبائية.

### 2. التحقق من صحة الفرضية الفرعية الثانية

- تنص الفرضية الثانية على عدم ملائمة البيئة الداخلية لمؤسسات المقاولات لتطبيق المعالجة المحاسبية وفق النظام المحاسبي المالي، وللتحقق من صحة هذه الفرضية قسمنا الفقرات إلى قسمين: القسم الأول ويتعلق بتأهيل المحاسبين و القسم الثاني يتعلق بالأنظمة الداخلية للمؤسسة
- توافق العينة على أن المحاسبين لا يزالون تحت تأثير النظام المحاسبي القديم هذا ما يؤثر على أدائهم خصوصا في الجوانب التقنية للمحاسبة، لكن آراءها متباينة حول عدم اهتمام المحاسبين بالعقود طويلة الأجل، فنسبة 44 في المائة من العينة توافق على أن المحاسبين لا يهتمون بالعقود طويلة الأجل في القابل 28 في المائة من العينة تخالفهم الرأي وعليه وبالأخذ برأي الأغلبية نرى عدم اهتمام من طرف المحاسبين بعقد المقاولات طويل الأجل .
  - كما نلاحظ إجماعا فيما تعلق بقلة الدورات التكوينية التي تدرس هذا الموضوع.
  - كما أن العينة توافق على أن عدم وجود نظام رقابة داخلي ونظام تكاليف يساهم بشكل كبير في عدم تطبيق المعالجة المحاسبية الصحيحة لعقد المقاولات.

ومنه استنادا لهذه النتائج نثبت صحة الفرضية الفرعية الثانية وهي أنه عدم ملائمة البيئة الداخلية للمؤسسة

لتطبيق النظام المحاسبي المالي فيما يخص عقود المقاولات

### المطلب الثاني: النتائج المتوصل إليها

أوضحت الدراسة الميدانية عدة نتائج نلخصها كالتالي :

- رغم أن استجابة النظام المحاسبي المالي للمعيار المحاسبي الدولي رقم (11) كانت بنسبة كبيرة 78 في المائة، إلا أن هذا لا يعني أن التطبيق سيكون بنفس حجم الاستجابة.
- من خلال الدراسة الميدانية استنتجنا أن شركات المقاولات لا تلتزم بشكل كامل بتطبيق المعالجة المحاسبية وفق النظام المحاسبي المالي.

## الفصل الثاني \_\_\_\_\_ الدراسة لعقد المقاولات في البيئة الجزائرية

- البيئة القانونية و الجبائية غير ملائمة للتطبيق الأمثل للنظام المحاسبي المالي فيما يخص عقود المقاولات.
- لا توفر البيئة الداخلية لشركات المقاولات في الجزائر الإمكانية اللازمة للتطبيق.

## الفصل الثاني ————— الدراسة لعقد المقاولات في البيئة الجزائرية

### خاتمة الفصل

حاولنا من خلال هذه الدراسة الميدانية التي شملت تحليل القوانين، الاستبيان والمقابلة الشخصية الوصول إلى تحليل يماثل واقع محاسبة شركات المقاولات في الجزائر ومدى توافقها مع المحاسبة الدولية، فمن خلال التحقق من صحة الفرضيات وتحليل نتائج الاستبيان توصلنا إلى النتائج المرجوة.

الخاتمة العامة

## الفصل الثاني ————— الدراسة لعقد المقاولات في البيئة الجزائرية

حاولنا من خلال هذه الدراسة وبالاعتماد على المنهج الوصفي والتحليلي معالجة الإشكالية التي تدور حول مدى توافق المعالجة المحاسبية وفق النظام المحاسبي المالي والمعياري المحاسبي الدولي رقم (11) وما هي أهم الإشكاليات التي تواجهه في التطبيق، ومن أجل معالجة هذه الإشكالية قمنا بتقسيم البحث إلى فصلين حاولنا من خلال الفصل الأول الإلمام بالجوانب النظرية للموضوع من مفاهيم تتعلق بعقود المقاولات إلى المعالجة المحاسبية لها وفق النظام المحاسبي المالي و المعيار المحاسبي الدولي رقم 11، وإثراء البحث خصصنا المبحث الثاني للدراسات السابقة واختلاف وجهات النظر وطرق المعالجة التي تحتويها.

أما بالنسبة للدراسة الميدانية فقد جاءت مكتملة للدراسة النظرية وعليه تم تقسيمها إلى مرحلتين تعتمد في كل منهجين، حيث اعتمدنا في المرحلة الأولى على المنهج التحليلي وذلك في استخراج حجم استجابة النظام المحاسبي المالي للمعياري المحاسبي الدولي رقم 11 بالاستناد على القوانين، المراسيم، الأوامر والمذكرات المنهجية، تعد هذه المرحلة السند الأول في الدراسة الميدانية التي استخدمنا فيها الاستبيان كأداة رئيسية وجه بطريقة مباشرة وغير مباشرة محاسبي شركات المقاولات في مدينتي ورقلة و حاسي مسعود، كذلك استعنا بالمقابلة الشخصية لمحاسبي بعض الشركات ومكاتب المحاسبة وذلك ليكون التحليل في صورة أقرب ما تكون للواقع، وفي الأخير خلصنا إلى جملة من النتائج التي من خلالها يمكن التأكيد على صحة الفرضيات من عدمها، ومن ثم الإجابة على الإشكالية موضوع الدراسة.

### ❖ نتائج اختبار الفرضيات:

من خلال ما سبق توصلنا أثناء اختبارنا للفرضيات إلى ما يلي:

- **الفرضية الأولى:** " تتوافق المعالجة المحاسبية لعقد المقاولات وفق النظام المحاسبي المالي بنسبة كبيرة مع المعيار المحاسبي الدولي رقم 11"، تم تأكيد صحة هذه الفرضية من خلال المحور الأول للاستبيان، حيث اتجهت إجابة العينة الممثلة لمجتمع الدراسة بالموافقة على توافق المعالجة المحاسبية لعقد المقاولات من حيث طرق القياس، الاعتراف والإفصاح المحاسبي.
- **الفرضية الثانية:** " البيئة الجزائرية غير ملائمة للتطبيق الأمثل للمعالجة المحاسبية وفق النظام المحاسبي المالي " كانت إجابة العينة محايدة بالنسبة لهذه الفرضية. ولكن بالاعتماد على المقابلة قدرنا أن البيئة الجزائرية غير ملائمة بشكل كامل للتطبيق.
- **الفرضية الثالثة:** " لا توجد إشكاليات في تطبيق النظام المحاسبي المالي فيما يخص عقود المقاولات " لم توافق العينة على هذه الفرضية وأقرت بأنه توجد إشكاليات في تطبيق النظام المحاسبي المالي.

### ❖ النتائج والتوصيات:

تمثل أهم نتائج هذه الدراسة في:

- تعاني شركات المقاولات في تطبيق بعض بنود النظام المحاسبي المالي.
- بالنسبة للقياس لا تقوم شركات المقاولات بعملية تخصيص المصاريف الإدارية لكل عقد على حده، كما أنها لا تستثني الآلات غير المستخدمة في الإنتاج من عملية الاهتلاك ولا تدمج مصاريف الحصول على العقد ضمن تكاليف العقد في ظل الشروط الملائمة.

## الفصل الثاني ————— الدراسة لعقد المقاولات في البيئة الجزائرية

- بالنسبة للاعتراف المحاسبي غالبا تحدد نسبة الانجاز وفق شهادة المهندس المعماري، لكن هذه الشركات لا تسجل الخسائر المتوقعة كمصروف.
  - البيئة القانونية و الجبائية غير ملائمة لتطبيق النظام المحاسبي المالي فيما يخص عقود المقاولات نظرا لاختلاف وتعدد القوانين المنظمة لهذه العقود.
  - البيئة الداخلية للمؤسسة لا توفر متطلبات التطبيق الأمثل للمعالجة المحاسبية لهذه العقود.
- على ضوء هذه النتائج قدمنا التوصيات التالية:
- تنظيم دورات تدريبية لمحاسبي شركات المقاولات على تطبيق النظام المحاسبي المالي وكذلك المعايير المحاسبية الدولية وذلك لفتح المجال للاجتهاد الشخصي من قبل المحاسب.
  - تضمين المنهج التعليمي لهذا الموضوع خصوصا على مستوى الجامعات
  - توفير نظام داخلي يراقب سير هذه العقود محاسبيا وقانونيا.
  - توفير نظام تكاليف يحدد بدقة تكلفة وإيراد كل عقد.
  - محاولة التوفيق بين شركات المقاولات والإدارة الضريبية فيما يخص مجمل القوانين التي تخص هذا النشاط.

# قائمة المراجع

## قائمة المراجع

قائمة المراجع باللغة العربية

أولاً: الكتب

1. جمعة حميدات، حسام خداهش، منهاج محاسب عربي قانوني معتمد ACPA، المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، الأردن، 2013.
2. حسن زكي، محاسبة تكاليف عقود المقاولات في ضوء المعايير المحاسبية الدولية، مؤسسة الوراق، الأردن، 2000.
3. أحمد حلمي جمعة، محاسبة عقود الإنشاء، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر و التوزيع، الأردن، 2012.
4. حامد داود الطلحه، محاسبة المقاولات، دار اليازوري العلمية، الأردن، 2013

ثانياً: البحوث الجامعية

1. علوان كاظم الشمري، دور المعلومات المحاسبية في صنع قرارات تسعير عقود المقاولات، مذكرة إخبارية منشورة للمندوبية السامية للتخطيط حول وضعية سوق الشغل، العراق، 2012.
2. أحمد عبد الفتاح محمد السعيد العفيفي "ايجابيات ومعوقات تطبيق معيار المحاسبة الدولي رقم(11) في شركات المقاولات ( دراسة حالة قطاع غزة)" مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير منشورة، الجامعة الإسلامية، غزة، 2007.
3. شادي عبد اللطيف أبوroman "أثر معيار الاعتراف بالإيراد على المشكلات المحاسبية في شركات المقاولات الأردنية" مذكرة ماجستير منشورة، جامعة عمان، الأردن، 2014.

ثالثاً:المقال المنشور

1. أوصالح عبد الحليم، الاستثمار في قطاع البناء و الأشغال العمومية بين جدلية تحقيق النمو و التحول إلى الاقتصاد الأخضر، ملفات الأبحاث في الاقتصاد والتسيير، سطيف، العدد الثالث ، سبتمبر 2014.
2. لطيفة بهي، آليات الرقابة الإدارية على الصفقات العمومية في الجزائر، مجلة الندوة للدراسات القانونية، العدد الأول 2013.
3. زيتو عولا أبو بكر "مشاكل تحديد الوعاء الضريبي لعقود المقاولات الإنشائية وسبل معالجتها بالاعتماد على المعيار المحاسبي رقم 01: بالتطبيق على مديرية ضريبة الدخل أربيل" ، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، العراق، 2012.



## الفصل الثاني \_\_\_\_\_ الدراسة لعقد المقاولات في البيئة الجزائرية

4. فيصل نسيغة، النظام القانوني للصفقات العمومية واليات حمايتها، مجلة الاجتهاد القضائي، الجزائر، العدد الخامس.

رابعاً: وقائع التظاهرات العلمية

1. فتيحة بكتاش العقود طويلة الأجل وفق النظام المحاسبي المالي ( الجوانب القانونية و الجبائية) مداخلة في الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات، جامعة قاصدي مرياح، ورقلة، 2014.

2. زوينة بن فرج، حسين رحيم، العقود طويلة الأجل بين الاتجاهات المحلية والمعايير المحاسبية الدولية، مداخلة مقدمة في الملتقى الدولي دور المعايير المحاسبية الدولية IPSAS .IFRS .IAS في تفعيل أداء المؤسسات و الحكومات، جامعة قاصدي مرياح، ورقلة، 2014.

سادساً: القرارات، القوانين، المراسيم

1. المعيار المحاسبي الدولي الحادي عشر عقود المقاولات.

2. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد رقم 19 الصادرة في 25 مارس 2009 الموافق لـ 28 ربيع الأول 1430 هـ .

3. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد رقم 74 الصادرة في 25 نوفمبر 2007 الموافق لـ 15 ذو القعدة 1428 هـ.

4. المرسوم الرئاسي 236-10 المؤرخ في 28 شوال 1431 هـ الموافق لـ 07 أكتوبر 2010 المتضمن لقانون الصفقات العمومية المعدل والمتمم.

5. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد رقم 27 الصادرة في 28 ماي 2008 الموافق لـ 22 جمادى الأولى 1429 هـ.

6. القانون التجاري

7. قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

8. قانون الرسم على رقم الأعمال

قائمة المراجع باللغة الأجنبية

1. Steven Colings ; IAS( 11) Construction contracts ;Mai /Juin ;2011
2. Maria BERHECI ;Accounting Treatment of construction contracts and the implications on the outcome of accounting recognition ; Seria Agronomie 52;University AI.I CUZA; Romania
3. Lyonnell PIACENTILE ; Reconnaissance du chiffre d'affaires et du résultat à l'avancement des contrats à long terme dans une entreprise industrielle ; mémoire de stage master 02professionnel ; France ; 2013.

الملاحق

## الفصل الثاني \_\_\_\_\_ الدراسة لعقد المقاولات في البيئة الجزائرية

### مقياس التوافق النظام المحاسبي المالي والمعياري المحاسبي الدولي رقم (11) (عقود الإنشاء)

المحور	الرقم	الفقرة	حجم الاستجابة		
			معدوم	شبه كامل	كامل
مفاهيم	01	يتعلق عقد الإنشاء ببناء أصل أو بعض الأصول			X
	02	يتعلق عقد الإنشاء بمدم وترميم الموجودات وتهيئة البيئة			X
	03	يقسم عقد الإنشاء إلى عقد ثابت السعر وعقد التكلفة زائد نسبة		X	
	04	تمتد عقود الإنشاء لأكثر من فترة محاسبية			X
القياس	05	يشمل إيراد العقد على القيمة الأصلية للعقد بالإضافة إلى أية تعديلات تطرأ على العقد		X	
	06	يتم إدراج المطالبات والحوافز ضمن إيرادات العقد إذا أمكن قياسها بصورة موثوقة	X		
	07	يتم قياس إيراد العقد بالقيمة العادلة للمقابل الذي تم استلامه			X
	08	تتأثر عملية قياس الإيراد نتيجة لأحداث مستقبلية بعوامل عدم التأكد			X
	09	يتم تعديل إيراد العقد إذا تم تغيير مواصفات موضوع العقد		X	
		التعليق وفق النظام المحاسبي المالي			
		يتضمن عقد من العقود طويلة الأجل إنجاز، سلعة، خدمة، مجموعة سلع أو خدمات <sup>37</sup>			
		عقود إصلاح حالة أصول أو بيئة <sup>38</sup>			
		تقسم عقود المقاولات إلى عقود جزافية (ثابتة السعر) وعقود مسيرة			
		تقع تواريخ انطلاقتها و الانتهاء منها في سنوات مالية مختلفة <sup>39</sup>			
		يمكن أن يكون السعر ثابتا أو قابلا للمراجعة <sup>40</sup>			
		ترتكز طريقة تقييم العناصر.... قيمة الإنجاز <sup>41</sup>			
		المادة 4.133 من القرار <sup>42</sup>			
		المواد 65، 66 من قانون الصفقات العمومية			

<sup>37</sup> الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ، العدد 19، القسم 3، المادة 1.133: ص 18

<sup>38</sup> المرجع السابق

<sup>39</sup> المرجع السابق

<sup>40</sup> المادة 64 من قانون الصفقات العمومية

<sup>41</sup> الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ، العدد 19، القسم 2، المادة 1.112: ص 6

<sup>42</sup> المرجع السابق

## الفصل الثاني \_\_\_\_\_ الدراسة لعقد المقاولات في البيئة الجزائرية

10	يتم تخفيض إيراد العقد بسبب الجزاءات المفروضة نتيجة تأخر المقاول في التنفيذ	X		المادة 09 من قانون الصفقات
11	يشتمل تكاليف العقد على التكاليف المباشرة للعقد	X		تكلفة إنتاج سلعة أو خدمة ما، تكلفة شراء المواد المستهلكة و الخدمات المستعملة. <sup>43</sup>
12	تدمج تكاليف التصميم و المساعدة الفنية ضمن تكاليف العقد المباشرة	X		لأنها تعتبر تكلفة من تكاليف العمالة
13	لا تشمل تكاليف العقد على اهتلاك المعدات و التجهيزات غير المستخدمة في إنجاز موضوع العقد	X		تستبعد الأعباء المرتبطة بالاستعمال غير الأمثل للقدرات الإنتاجية
14	تشمل تكاليف العقد التكاليف المتعلقة بالنشاط و التي يمكن تخصيصها للعقد		X	
15	يتم دمج التأمين ضمن تكاليف العقد	X		المادة 95 من قانون الصفقات العمومية
16	تدرج مصاريف الحصول على العقد ضمن تكاليف العقد	X		لأنها تتعلق مباشرة بالعقد <sup>44</sup>
17	يتم تخصيص إيرادات و تكاليف عقد الإنشاء بين فترات العمل المنجز حسب نسبة العمل المنجز	X		تدرج في الحسابات الأعباء و المنتوجات التي تخص عملية تمت في إطار عقد طويل الأجل حسب وتيرة تقدم العملية <sup>45</sup>
18	يستند الاعتراف بإيراد العقد و تكاليف حسب نسبة التقدم على مبدأ المقابلة	X		المادة 9 من القانون المرسوم التنفيذي 156/08 النظام المحاسبي المالي
19	يتم إدراج نتيجة العقد في حساب النتائج وفق بنود واضحة ومحددة	X		المادة 1.111 من القرار المتضمن لقواعد التقييم و المحاسبة والكشوف المالية
20	يتم تحديد نسبة الانجاز بالاعتماد على طريقة التكلفة إلى التكلفة		X	
21	يتم تحديد نسبة الانجاز بالاعتماد على شهادة المهندس ( المسح الميداني)	X		حسب ما ينص عليه دفتر الشروط في بنوده
22	يتم تحديد نسبة الانجاز بالاعتماد على الانجاز الفعلي	X		حسب ما ينص عليه دفتر الشروط في بنوده
23	لا تعبر الدفعات المستلمة والدفعات المقدمة من طرف العميل عن حجم الأعمال المنجزة		X	
24	تتم معالجة إيرادات مشكوك في تحصيلها وأدرجت في حساب النتائج كمصرف	X		المادة 3.133 من القرار السابق
25	يمكن للمقاول أن يسترد قيمة التكاليف الفعلية للعقد في بداية تنفيذ العقد		X	
26	يتم تسجيل الخسائر المتوقعة كمصرف	X		المادة 3.133 من القرار السابق

الاعتراف

<sup>43</sup> الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ، العدد 19، القسم 2، المادة 4.112: ص 7

<sup>44</sup> المرجع السابق

<sup>45</sup> الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ، العدد 19، القسم 3، المادة 2.133: ص 18

## الفصل الثاني \_\_\_\_\_ الدراسة لعقد المقاولات في البيئة الجزائرية

27	تستعين شركات المقاولات بنظام داخلي يقوم بإعداد الموازنات التقديرية	x		المادة 140 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة
28	النظام الداخلي للمؤسسة يدرس العروض والمناقصات	x		
29	تفصح المؤسسة عن مبلغ الإيرادات		x	المذكرة المتهجية رقم 02 المؤرخة في 29 أكتوبر 2009
30	تفصح المؤسسة عن الطريقة المستخدمة للاعتراف بإيرادات و تكاليف العقد		x	الفصل 8 ملحق الكشوف المالية فقرة 1 و 3
31	تفصح المؤسسة عن الطريقة المستخدمة في تحديد نسبة الإنجاز	x		
32	تفصح المؤسسة عن المبالغ المستلمة على ذمة العقود		x	الفصل 8 ملحق الكشوف المالية
33	تفصح المؤسسة عن المبالغ المحتجزة ( وضعيات الأشغال )		x	الفصل 8 ملحق الكشوف المالية
34	تفصح المؤسسة على إجمالي المبالغ التي في ذمة العملاء على العقد كأصول		x	الفصل 8 ملحق الكشوف المالية
35	تفصح المؤسسة على إجمالي المبالغ المستحقة للعملاء على العقد كالتزام		x	الفصل 8 ملحق الكشوف المالية

الإفصاح

المصدر: من إعداد الطالبة

الملحق رقم 01

## الفصل الثاني \_\_\_\_\_ الدراسة لعقد المقاولات في البيئة الجزائرية



جامعة قاصدي مرباح - ورقلة -

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم التجارية

التخصص: دراسات محاسبية وجبائية معمقة

## استمارة استبيان حول موضوع

### "المعالجة المحاسبية لعقود المقاول"

"دراسة تحليلية لتحديات تطبيق النظام المحاسبي المالي على ضوء المعيار المحاسبي الدولي رقم 11"

السلام عليكم ورحمة الله تعالى وبركاته ....

في إطار استكمال متطلبات شهادة الماستر تخصص دراسات محاسبية وجبائية معمقة بجامعة قاصدي مرباح ورقلة تقوم  
الطالبة بإجراء دراسة ميدانية تهدف إلى قياس مدى توافق النظام المحاسبي المالي والمعيار المحاسبي الدولي الحادي عشر  
الخاص بعقود الإنشاء وما هي أهم التحديات التي تواجه تطبيقه في بيئة الأعمال الجزائرية.

ولأننا نشعر أنكم أنتم الذي تستطيعون إعطائنا صورة حقيقية عن الموضوع نضع بين أيديكم هذا الاستبيان راجين تعاونكم  
معنا للانجاز هذه الدراسة ، مع التأكيد على أن المعلومات المقدمة من طرفكم ستحظى بالسرية و لا تستعمل إلا لأغراض البحث  
العلمي ولكم جزيل الشكر والعرفان.

الطالبة: بن راحلة سندس

[sndsbenrahla@gmail.com](mailto:sndsbenrahla@gmail.com)

## الملحق رقم (02)

### 1. البيانات الشخصية :

اسم المؤسسة (اختياري) ..... المهنة / الوظيفة: .....

المؤهل العلمي:

ليسانس  ماستر  ماجستير  دكتوراه  أخرى: .....

الخبرة المهنية:

أقل من 5 سنوات  من 5 إلى 10 سنوات  أكثر من 10 سنوات

مجال نشاط المؤسسة:

البناء  الري  الأشغال العمومية

غالبا تبرم المؤسسة عقود المقاوله طويله الأجل مع:

القطاع العام  القطاع الخاص

نوع العقد عادة يكون: عقد ثابت السعر (العقد الجزائي)  التكلفة زائد نسبة (عقد ميسرة)

هل تستعين المؤسسة بمقاولي الباطن : نعم  لا

المحور الأول: يتوافق النظام المحاسبي المالي و المعيار المحاسبي الدولي الخاص بعقود الإنشاء فيما يخص القياس، الاعتراف والإفصاح المحاسبي.

البيان		موافق	محايد	غير موافق
01	يتعلق عقد المقاوله ببناء أو ترميم أصل أو تقديم خدمات			
02	غالبا تقع تواريخ انطلاق تنفيذ العقد والانهاء منه في سنوات مالية مختلفة			
03	تستعين المؤسسة بنظام داخلي يقوم بدراسة العروض والمناقصات وإعداد الموازنات التقديرية			
04	تتم معالجة إيرادات وتكاليف كل عقد مقاوله على حدى			
05	يتم قياس إيراد العقد وفق قيمة الانجاز			
06	يتم تعديل إيراد العقد إذا تغيرت مواصفات موضوع العقد			
07	تدرج التكاليف المباشرة للعقد ضمن تكاليف العقد			



			يمكن تخصيص بعض المصاريف الإدارية وتحميلها لعقد معين	08	02
			لا تدمج تكلفة اهتلاك المعدات غير المستخدمة في تنفيذ العقد ضمن تكاليف العقد	09	
			تدرج مصاريف الحصول على العقد ضمن تكاليف العقد	10	
			يتم تخصيص إيرادات وتكاليف العقد بين فترات التنفيذ حسب نسبة العمل المنجز Méthode d'avancement	11	03
			لا تعبر التسبيقات الممنوحة للمقاول من طرف الجهة المتعاقدة عن نسبة الإنجاز	12	
			يتم إدراج نتيجة العقد في حساب النتائج وفق بنود محددة	13	
			يتم تسجيل الحسائر المتوقعة كمصروف		
			تفصح المؤسسة عن الطريقة المستخدمة للاعتراف بتكاليف و إيرادات العقد في ملحق القوائم المالية	14	04
			تفصح المؤسسة عن الطريقة المستخدمة في تحديد نسبة الانجاز	15	

تحدد نسبة الإنجاز وفق طريقة:

التكلفة إلى التكلفة  شهادة المهندس  طريقة أخرى: .....

لماذا؟.....

المحور الثاني: البيئة القانونية و الجبائية غير ملائمة لتطبيق المعالجة المحاسبية لعقد المقاوله وفق النظام المحاسبي المالي

البيان	موافق	محايد	غير موافق
01 عدم كفاية النصوص القانونية الصادرة لتوضيح المعالجة المحاسبية لعقود المقاوله			
02 يؤثر تعدد واختلاف القوانين المنظمة لعقد المقاوله على طريقة القياس المحاسبي .			
03 لا يحدد دفتر الشروط إيرادات وتكاليف عقد المقاوله			
04 لا تستجيب التشريعات الضريبية لمتطلبات تطبيق scf فيما يخص طريقة الاعتراف بنتيجة العقد			
05 تؤثر اختيار طرق المعالجة المحاسبية لعقد المقاوله على الربح الضريبي			

المحور الثالث: عدم ملائمة البيئة الداخلية للمؤسسة لتطبيق المعالجة المحاسبية لعقد المقاوله وفق النظام المحاسبي المالي

البيان	موافق	محايد	غير موافق
01 التأثير بالنظام المحاسبي القديم PCN			
02 عدم اهتمام المحاسبين بموضوع العقود طويلة الأجل			

			قلة الدورات التكوينية فيما تعلق بهذا الموضوع	03
			يساهم غياب الرقابة بشكل كبير في عدم تطبيق ما نص عليه النظام المحاسبي المالي فيما خص العقود طويلة الأجل	04
			غياب نظام داخلي لتقدير التكاليف يؤدي إلى اختلال في قياس إيراد العقد طويل الأجل	05

### بعض المصطلحات :

عقد المقاوله: عقد الإنشاء أو العقود طويلة الأجل **LES CONTRAT A LONG TERME** يتضمن

إنجاز، سلعة، خدمة، مجموعة سلع أو خدمات تقع تواريخ انطلاقتها و الانتهاء منها في سنوات مالية مختلفة، ويمكن أن

يتعلق الأمر بما يلي:

- عقود البناء
- عقود إصلاح حالة أصول أو بيئة
- عقود تقديم خدمات

المعيار المحاسبي الدولي رقم **11** : يهدف هذا المعيار إلى توصيف المعالجة المحاسبية المناسبة لإيرادات وتكاليف عقد المقاولات التي تتوزع على فترات مالية مختلفة .

**التكلفة إلى التكلفة:** وهي إجمالي التكاليف الفعلية للعقد والمتراكمة حتى نهاية الفترة المحاسبية

---

إجمالي التكاليف المقدرة للعقد بذلك التاريخ