



دور النظام المحاسبي المالي في ترقية وتطوير الممارسة

المحاسبية في قطاع البناء والأشغال العمومية

The role of the financial accounting system in promoting and developing accounting practice in the construction and public works sector

دغوم هشام¹، قبايلي عبد النور²

¹ جامعة الجزائر 3 (الجزائر)، degmoum.hichem@univ-alger3.dz

² جامعة الجزائر 3 (الجزائر)، kebaili.abdenmour@univ-alger3.dz

تاريخ الاستلام: 2024/11/22 تاريخ القبول: 2024/12/17 تاريخ النشر: 2024/12/31

ملخص:

نهدف من خلال هذا البحث إلى توضيح الدور الذي يلعبه النظام المحاسبي المالي المستوحى من المعايير الدولية للمحاسبة، في ترقية وتطوير المحاسبة عن الأحداث والعمليات المنجزة في قطاع البناء والأشغال العمومية.

ولقد توصلنا من خلال ما تم إنجازه ضمن طيات هذا البحث، إلى أن النظام المحاسبي المالي يلعب دورا هاما في ترقية وتطوير الممارسة المحاسبية عن الأحداث والعمليات المنجزة في قطاع البناء والأشغال العمومية، وذلك من خلال المساهمة في تحقيق التنظيم المحاسبي للممارسة المحاسبية ورفع المستوى العلمي والعملية لممارسي مهنة المحاسبة في هذا القطاع، وكذلك توفير معلومات عالية الجودة عن الأحداث والمعاملات المالية التي تمت في إطار النشاط في هذا الأخير.

كلمات مفتاحية: قطاع البناء والأشغال العمومية، النظام المحاسبي المالي، التنظيم المحاسبي، جودة المعلومات المحاسبية، الممارسة المحاسبية.

تصنيفات JEL : I23، J44، L74، M41

Abstract:

Through this research, we aim to clarify the role played by the application of the financial accounting system inspired by international accounting standards, in promoting and developing accounting for events and operations completed in the construction and public works sector.

Through what has been accomplished within the folds of this research, we have concluded that the financial accounting system plays an important role in promoting and developing accounting practice for events and operations completed in the construction and public works sector, by contributing to achieving accounting regulation of accounting practice and raising the scientific and practical level of practitioners. The accounting profession in this sector, as well as providing high-quality information on the events and financial transactions that took place within the framework of activity in the latter.

Keywords: Construction and public works sector, international accounting standards, accounting organization, quality of accounting information, accounting practice.

JEL Classification Codes: I23, J44, L74, M41

المؤلف المرسل: دغوم هشام، الإيميل dhichemit@gmail.com

مقدمة:

تعد المؤسسات والشركات الناشطة في قطاع البناء والأشغال العمومية، من المؤسسات والشركات التي تنجز أعمالها في الغالب من خلال إبرام عقود محددة الشروط تعرف بعقود المقاول أو العقود الطويلة الأجل، هذه الأخيرة التي أولاها المشرع الجزائري مؤخرًا اهتمامًا بالغًا في العديد من الجوانب، خاصة في الجانب المحاسبي وذلك من خلال الحرص على اعتماد الأسس والقواعد المحاسبية الهادفة إلى إنتاج المعلومات المحاسبية ذات الجودة العالية عن الأحداث والعمليات المالية التي تتم تحت غطاء هذه العقود، وهذا

بهدف عكس حقيقة الأداء الاقتصادي للمؤسسات والشركات الناشطة تحت غطاء هذا القطاع.

وقد تجسد هذا الاهتمام من خلال التبنّي المطلق في النظام المحاسبي المالي للقواعد والإرشادات والأسس والتوجيهات المنصوص عليها في معايير المحاسبة الدولية، التي تتناول توصيف المعالجة المحاسبية المناسبة للإيرادات والتكاليف المتعلقة بالأحداث والعمليات المالية التي تتم داخل قطاع البناء والأشغال العمومية، وهذا باعتبار أن هذه المعايير حرصت ولزالت تحصر على وضع وسن أسس وقواعد الاعتراف والقياس والإفصاح القادرة على إنتاج معلومات محاسبية صادقة، مفيدة، سهلة الفهم وواضحة وخالية من الأخطاء التي من شأنها أن تؤثر على نتائج قرارات المستخدمين لها.

ولاستعراض وتوضيح التأثير الفعال والإيجابي لتطبيق النظام المحاسبي المالي على الممارسة المحاسبية في قطاع البناء والأشغال العمومية، قمنا بطرح الإشكالية التالية:

كيف يساهم تطبيق النظام المحاسبي المالي في ترقية وتطوير المعالجة المحاسبية للعمليات والأحداث المالية المندرجة تحت غطاء قطاع البناء والأشغال العمومية؟

إنطلاقاً من الإشكالية المطروحة قمنا بطرح السؤالين الفرعيين التاليين:

✓ هل تطبيق النظام المحاسبي المالي في قطاع البناء والأشغال العمومية من شأنه أن يساهم في رفع المستوى العلمي والعملية لممارسي مهنة المحاسبة في هذا القطاع؟

✓ هل تطبيق النظام المحاسبي المالي من شأنه أن يؤدي إلى إنتاج معلومات ذات جودة عالية عن العمليات والأحداث المالية المندرجة تحت غطاء قطاع البناء والأشغال العمومية.

وبهدف الوصول إلى الإجابة المناسبة للإشكالية المطروحة، قمنا بتحديد نطاق الإجابة عليها من خلال طرح الفرضية التالية:

يتطلب ترقية وتطوير الممارسة المحاسبية في قطاع معين، تطبيق نظام محاسبي قادرا على تحقيق التنظيم المحاسبي للممارسة المحاسبية ورفع المستوى العلمي والعملي لممارسي مهنة المحاسبة في هذا القطاع، وإنتاج معلومات ذات جودة عالية عن الأحداث والمعاملات المالية التي تمت في إطار النشاط في هذا الأخير.

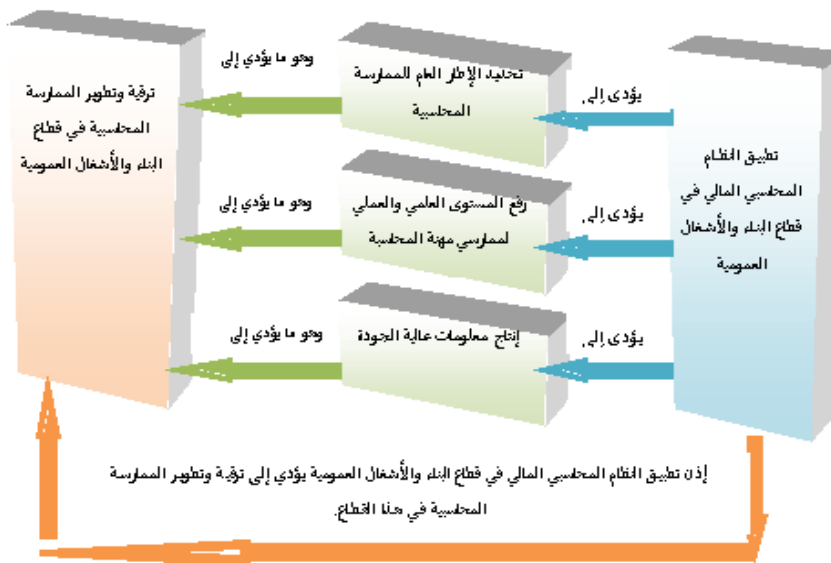
وتبرز أهمية هذا البحث من خلال التوضيح للجهات المسؤولة النتائج الإيجابية التي ستترتب عن تطبيق النظام المحاسبي المالي المستوحى من المعايير الدولية للمحاسبة، كأساس لإنجاز العمل المحاسبي في قطاع البناء والأشغال العمومية.

العرض:

من خلال العلاقة الموضحة في الشكل التالي يمكننا توضيح التأثير الفعال والإيجابي لتطبيق النظام المحاسبي المالي على الممارسة المحاسبية في قطاع البناء والأشغال العمومية:

شكل رقم (01): شرح العلاقة السببية بين تطبيق النظام المحاسبي المالي في قطاع البناء والأشغال العمومية و ترقية وتطوير

الممارسة المحاسبية فيه



المصدر: من إعداد الباحثين.

يتضح مما هو مبين في الشكل رقم (1)، أن النظام المحاسبي المالي يؤدي دورا هاما وفعالا في ترقية وتطوير المعالجة المحاسبية للعمليات والأحداث المالية المندرجة تحت غطاء قطاع البناء والأشغال العمومية، وذلك من خلال التأثير بشكل فعال وإيجابي على:

✓ تحديد الإطار العام للممارسة المحاسبية (التنظيم المحاسبي)؛

✓ رفع المستوى العلمي والعملية لممارسي مهنة المحاسبة؛

✓ إنتاج المعلومات المحاسبية العالية الجودة.

أولا- استعراض التأثير الفعال والإيجابي للنظام المحاسبي المالي على الممارسة المحاسبية في قطاع البناء والأشغال العمومية من خلال تحديد الإطار العام (التنظيم المحاسبي):

إن حرص النظام المحاسبي المالي على وضع إطار عام واضح ومفصل للممارسة المحاسبية في قطاع البناء والأشغال العمومية، هدفه الأول هو ترشيد وتوجيه وتنظيم المحاسبة في هذا القطاع، وتحديد الضوابط والحلول للمشاكل التي قد تواجه التطبيق العملي لها في هذا القطاع.

فالنظام المحاسبي المالي في مضمونه العام، يبين ويحدد القواعد المحاسبية الإرشادية التي يستند عليها المحاسب عند الاعتراف والقياس والإفصاح عن الأحداث والعمليات المالية التي تدخل في نطاق العمل المحاسبي.

وعلى العموم، تأتي أهمية تطبيق النظام المحاسبي المالي كأساس للمحاسبة في قطاع البناء والأشغال العمومية في هذه النقطة من خلال:

- تحديد تعريف العقود المندرجة تحت قطاع البناء والأشغال العمومية (العقود طويلة الأجل)، وتحديد أنواعها وخصائصها؛
- تحديد وقياس تكاليف وإيرادات العقود المندرجة تحت قطاع البناء والأشغال العمومية (العقود طويلة الأجل)؛

● تحديد التسجيل المحاسبي لتكاليف وإيرادات العقود المندرجة تحت قطاع البناء والأشغال العمومية (العقود طويلة الأجل).

وفيما يلي نستعرض هذه النقاط الثلاث بدرجة من التفصيل والدقة:

I-تعريف العقود المندرجة تحت قطاع البناء والأشغال العمومية (العقود طويلة الأجل)، تكاليفها، إيراداتها خصائصها ومعالجتها محاسبيا:

تعرف العقود طويلة الأجل بأنها العقود التي تتضمن إنجاز سلعة، خدمة، مجموعة سلع أو خدمات، تقع تواريخ الشروع في إنجازها (إنطلاقها) والانتهاء منها في سنوات مالية مختلفة (الجزائر، وزارة المالية، 2008، المادة رقم 133.1، ص 18).

كما تعرف وفقا لما جاء في طيات القرار الوزاري رقم 203 المتضمن للنظام المحاسبي المالي المكيف مع قطاع البناء والأشغال العمومية، بأنها عقود تبرم لمدة طويلة بشكل عام، ويتم التفاوض عليها على وجه التحديد في إطار مشروع واحد يتعلق بالبناء أو التنفيذ أو المشاركة كعقود من الباطن، في إنتاج سلعة أو خدمة أو مجموعة من السلع أو الخدمات، تقع تواريخ الشروع في إنجازها (إنطلاقها) والانتهاء منها في سنوات مالية مختلفة، أي يمتد تنفيذها على مدى فترتين محاسبيتين أو سنتين ماليتين على الأقل، ويعتمد حق المؤسسة في الحصول على إيرادات العقد على امتثال العمل المنجز للعقد (Algerer, 2023, article n133-1, p33).

ووفقا لما جاء في مضمون القرار الوزاري رقم 203 المتضمن للنظام المحاسبي المالي المكيف مع قطاع البناء والأشغال العمومية، فإن العقود طويلة الأجل تصنف إلى نوعين هما: (Algerer, 2023, article n133-1, p34):

أ- العقد ذو السعر المحدد: في هذه الحالة تقبل الشركة أداء العمل على أساس أجر ثابت، يتم تحديده عند إبرام العقد ويرافقه عند الاقتضاء شرط المراجعة أو تقاسم الأرباح.

العقد بالتكلفة زائد نسبة : في هذه الحالة تقبل الشركة أداء العمل على أساس مكافأة تعادل تعويض نفقاتها مزاداً بنسبة مئوية من هذه النفقات أو مكافأة ثابتة (حسن ركي، 2000، ص 23).

II مكونان (عناصر) تكاليف وإيرادات العقود المندرجة تحت قطاع البناء والأشغال العمومية (العقود طويلة الأجل):

II-1- تكاليف العقود المندرجة تحت قطاع البناء والأشغال العمومية: تنقسم التكاليف المتكبدة في ظل العقود المندرجة تحت قطاع البناء والأشغال العمومية إلى ثلاث فئات هي كالتالي (بن علي، مهاوت، 2020، ص 326):

➤ **تكاليف مباشرة (تكاليف يمكن تحميلها بشكل مباشر للعقد محل الإنجاز):** يندرج تحت هذه التكاليف كل من مصاريف المواد الأولية المستخدمة، مصاريف اليد العاملة، مصاريف اهتلاك الآلات والمعدات...، و تجدر الإشارة إلى أنه يجب تخفيض هذه التكاليف بمبالغ الإيرادات الناتجة عن بيع المواد الأولية الفائضة والتنازل عن الآلات والمعدات في نهاية مدة العقد؛

➤ **تكاليف غير مباشرة (تكاليف تنسب (تعزى) لنشاط الإنشاء (المقاوله) بشكل عام ويمكن تخصيصها للعقد):** يندرج تحت هذه التكاليف كل من مصاريف التصميم والمساعدات الفنية، مصاريف التأمين ومصاريف الإنشاء غير المباشرة التي تحمل للعقد على أساس طريقة التحميل العقلاني للتكاليف؛

➤ **تكاليف أخرى يمكن تحميلها استناداً لشروط العقد:** وتتمثل في مصاريف التطوير التي جرى تحديد كيفية تعويضها في شروط العقد والمصاريف الإدارية .

II-2- إيرادات العقود المندرجة تحت قطاع البناء والأشغال العمومية: بصفة عامة تتضمن إيرادات هذه العقود ماييلي (بن علي، مهاوت، 2020، ص 325):

➤ **المبلغ الأساسي المتفق عليه في العقد؛**

➤ مبالغ المطالبات والحوافز المقبوضة وأوامر التغييرات في أعمال العقد : نشرح

فيما يلي معنى هذه العناصر:

- المطالبات: تتمثل في المبالغ التي يطالب المقاول بالحصول عليها من العميل أو أي جهة أخرى، من أجل تغطية التكاليف التي لم تدرج ضمن السعر الأصلي للعقد.
- الحوافز المقبوضة (الدفعات التشجيعية): هي مبالغ تشجيعية تدفع للمقاول في حالة تحقيقه أو تجاوزه لمعايير أداء معينة.

- أوامر التغيير: هي تعليمات من العميل لتغيير نطاق العمل الواجب إنجازه بموجب العقد، ويمكن أن يؤدي أمر التغيير إلى تغيير إيرادات العقد إما بالزيادة أو

النقصان

III-أسس حساب قيمة إيرادات العقود المندرجة تحت قطاع البناء والأشغال العمومية:

إن حساب مبلغ إيرادات العقود المندرجة تحت قطاع البناء والأشغال العمومية تتم وفقا لأربع طرق رئيسية هي

III-1-طريقة نسبة الانجاز المحسوبة استنادا لأسلوب التكلفة المتكبدة (طريقة

التكلفة إلى التكلفة) (-n133 article, 2023, Ministre des Finances, Alger) : (2, p34.

يتم حساب مبلغ إيرادات العقود المندرجة تحت قطاع البناء والأشغال العمومية في ظل هذه الطريقة عند نهاية أي دورة محاسبية، على أساس نسبة الإنجاز المحسوبة وفقا للصيغة التالية:

مجموع التكاليف الفعلية لما تم إنجازه من العقد والمتراكمة عند نهاية الدورة المحاسبية ن

نسبة الإنجاز عند نهاية السنة ن =

مجموع التكاليف المقدرة (المتوقعة) لإتمام الإنجاز عند نهاية الدورة المحاسبية ن

حيث أن إجمالي التكاليف المتبقية المقدرة (المتوقعة) لإتمام الإنجاز إلى غاية نهاية السنة ن = مجموع التكاليف المنفقة إلى غاية نهاية السنة ن + التكاليف المتبقية المتوقعة لإنجاز العمل المتبقي.

أما مبلغ الإيراد الواجب الاعتراف به خلال الدورة المحاسبية ن = (مبلغ العقد × نسبة الإنجاز) - مبلغ الإيراد المعترف به في الفترات المالية السابقة للدورة ن وتُحذف الإشارة إلى أن التكاليف المتعلقة بالعقد المسجلة في قائمة حساب النتيجة للدورة المحاسبية ن = التكاليف الفعلية المتعلقة بالعقد التي تم تكبدها خلال هذه الدورة المحاسبية.

كما تجدر الإشارة إلى أن القرار الوزاري رقم 203 المتضمن للنظام المحاسبي المالي المكيف مع قطاع البناء والأشغال العمومية، نص على (Algerer, Ministre des Finances, 2023, article n133-4, 133-5 pp36, 37):

- أن نتيجة السنة ن قبل احتساب أو استرجاع مؤونة الخسارة المحتملة = الإيراد الواجب الاعتراف به خلال الدورة المحاسبية ن - التكاليف الفعلية المنفقة خلال السنة ن؛
- أن مؤونة الخسارة المحتملة من جراء إبرام العقد طويل الأجل الواجب تكوينها عند نهاية السنة ن = الخسارة المقدرة على مستوى العقد ككل - ما تم خسارته فعلا في إطار إبرام العقد إلى غاية نهاية السنة ن (الخسارة الفعلية إلى غاية نهاية السنة ن)؛
- أن الخسارة المقدرة على مستوى العقد ككل عند نهاية السنة ن = قيمة العقد - إجمالي التكاليف المتبقية المقدرة (المتوقعة) لإتمام الإنجاز إلى غاية نهاية السنة ن؛

- أن ما تم خسارته فعلا إطار إبرام العقد إلى غاية نهاية السنة ن = مجموع النتائج إلى غاية السنة ن قبل احتساب أو استرجاع مؤونة الخسارة المحتملة.

III-2- طريقة نسبة الانجاز المحسوبة استنادا لأسلوب الأساس الزمني:

تستخدم هذه الطريقة في حالة العقود التي تتضمن التزام أداء يتم الوفاء به بشكل دوري على دورات محاسبية متساوية (فترات زمنية متساوية)، أي في حالة العقود التي يتم الوفاء بها على أساس زمني.

ويتم في ظل هذه الطريقة حساب مبلغ الإيراد من العقد الواجب تسجيله خلال كل دورة محاسبية مندرجة تحت مدة العقد، عن طريق تقسيم مبلغ العقد على مجموع الدورات المحاسبية المندرجة تحت مدة العقد.

III-3- طريقة نسبة الانجاز المحسوبة استنادا لأسلوب المخرجات:

إن هذا الأسلوب يعتمد على الإنجاز الفعلي لجزء محدد من العمل المتعاقد عليه، أي يعتمد على الوحدات المنجزة فعليا. ويتم حساب نسبة الإنجاز في ظل هذا الأسلوب كما يلي :

عدد الوحدات المنجزة فعليا من العقد

نسبة الأنجاز =

عدد الوحدات محل العقد

III-4- طريقة العقد التام (طريقة الإتمام، طريقة العقد المنتهي) (Algerer,)

:(Ministre des Finances, 2023, article n133-3, p36.

لقد نصت الفقرة 133-3 من القرار الوزاري رقم 203 المتضمن للنظام المحاسبي المالي المكيف مع قطاع البناء والأشغال العمومية، على أنه يكون من المقبول

استخدام طريقة العقد التام في حساب مبالغ إيرادات العقد الطويل الأجل الواجب نسبها إلى كل دورة محاسبية تدرج تحت مدة إنجاز هذا العقد.

وهذا مسموح به فقط في حالة ما إذا تعذر لسبب من الأسباب على المؤسسة تطبيق طريقة نسبة الإنجاز في حساب مبالغ إيرادات العقد الطويل الأجل الواجب تسجيلها في نهاية كل دورة محاسبية تدرج تحت مدة إنجاز محتوى هذا العقد.

وتجدر الإشارة إلى أن هذه الطريقة يمكن أن تستعمل في حالة العقود القصيرة نسبيا وهذا حتى لا تتأثر مصداقية النتيجة المحاسبية، وأن هذه الطريقة تقوم على أساس مبدأ تسجيل مبلغ الإيراد من العقد الواجب نسبته لدورة محاسبية معينة تدرج تحت مدة إنجاز محتوى هذا العقد، بالقيمة التي تساوي مجموع الأعباء المتكبدة خلال هذه الدورة خصيصا لتنفيذ محتوى هذا العقد والتي فقط يكون تحصيلها محتملا، أي لا يتم تسجيل سوى مبلغ إيراد مساوي لتكلفة الانجاز خلال سنة معينة من سنوات العقد، ويتم تسجيل الإيراد الاجمالي بعد انتهاء العقد، أي تسليم الأصل أو الخدمات.

IV- التسجيل المحاسبي لتكاليف وإيرادات العقود الطويلة الأجل:

يجب على المحاسب خلال كل دورة محاسبية من الدورات المدرجة في مدة تنفيذ العقد الطويل الأجل، أن يقوم بتسجيل المصاريف والإيرادات المرتبطة بتنفيذ هذا العقد على النحو التالي:

✓ أن يقوم وفقا لما هو مبين فيما يلي، بتسجيل المصاريف المترتبة عن شراء دفتر الشروط في حالة تقديم عرض الحصول على عقد إنجاز سلعة أو خدمة معينة معروضة في إطار إبرام صفقة عمومية:

مدین	دائن	.. / .. / ..	مدین	دائن
6181		ح/ مصاريف تقدم العروض والصفقات: مدینا بقيمة المبلغ المدفوع لشراء دفتر الشروط	XXX	
512 أو 53		ح/ البنك أو ح/ الصندوق: دائنا بنفس المبلغ المسجل في الجهة المدینة	XXX	
		تسجيل مصاريف شراء دفتر الشروط		

✓ أن يقوم وفقا لما هو مبين فيما يلي، بتسجيل المبلغ المدفوع كضمان على تقديم العروض، ففي بعض المشاريع يشترط دفع ضمان تقدم العروض، مقابل المشاركة في المناقصة وتقدم العرض التقني والمالي، وهذا كضمان لجدية أكثر من طرف الشركات المشاركة في المناقصة:

مدین	دائن	.. / .. / ..	مدین	دائن
2751		ح/ ودائع مدفوعة-ضمان تقدم العروض: مدینا بقيمة ضمان تقدم العروض	XXX	
512		ح/ البنك: دائنا بنفس المبلغ المسجل في الجهة المدینة	XXX	
		تسجيل المبلغ المدفوع كضمان على تقديم العروض		

وتجدر الإشارة إلى أنه عد التوقيع على العقد من طرف المقاول الفائز بالمشروع، يتم إسترجاع ضمان تقدم العروض، بعد إعداد وثيقة رفع اليد من طرف صاحب المشروع La Main levée، وهنا على المحاسب أن يقوم بالتسجيل عكس القيد السابق.

✓ أن يقوم وفقا لما هو مبين فيما يلي، بتسجيل المبلغ المدفوع كضمان على حسن التنفيذ، ففي بعض المشاريع يشترط دفع ضمان حسن التنفيذ، من طرق المقاول الفائز

بالمشروع، بعد التوقيع على العقد و قبل إنطلاق الأشغال، كضمان عن نية تقديم خدمات و أشغال ذات نوعية جيدة وفقا لما هو منصوص عليه في دفتر الشروط:

مدین	دائن	.. / .. / ..	مدین	دائن
2752		ح/ ودائع مدفوعة- ضمان حسن التنفيذ: مدینا بقيمة ضمان حسن التنفيذ	XXX	
512		ح/ البنك: دائنا بنفس المبلغ المسجل في الجهة المدينة	XXX	
		تسجيل المبلغ المدفوع كضمان على حسن التنفيذ		

وتجدر الإشارة إلى أنه عند الانتهاء من إنجاز المشروع وبعد التوقيع على محضر الاستلام النهائي بدون أي تحفظات، يتم استرجاع ضمان تقديم العروض، وهذا بعد إعداد وثيقة رفع اليد من طرف صاحب المشروع ، ويسجل هذا الحدث المالي محاسبيا بقلب القيد السابق.

✓ تسجيل كل المصاريف المتكبدة في إطار إنجاز محتوى العقد في الجانب المدين لحساب المصاريف المناسب، وذلك مقابل جعل ما يناسبها من حسابات الخصوم أو النقدية في الجانب الدائن؛

✓ تسجيل كل التسيبقات المستلمة من عند الزبون في إطار إنجاز محتوى العقد وفقا لما هو مبين في القيد التالي:

مدین	دائن	 / .. / ..	مدین	دائن
512		ح/ البنك: مدینا بقيمة التسيبقي المستلم متضمن الرسم على القيمة المضافة	XXX	
4191		ح/ الزبائن الدائنون- تسيبقات مستلمة لقاء تنفيذ عقد طويل الأجل: دائنا بمبلغ التسيبقي المستلم	XXX	
44570		وح/ الرسم على القيمة المضافة المجمع لصالح الدولة: دائنا بالمبلغ المحسوب بالعلاقة التالية: مبلغ التسيبقي	XXX	

		المستلم × معدل ر.ق.م		
		تسجيل التسيقات المستلمة		

✓ عند نهاية كل دورة محاسبية من الدورات المندرجة في مدة تنفيذ العقد الطويل الأجل، يجب تسجيل مبلغ الإيراد الواجب الاعتراف به، وفقا لما هو مبين في القيد التالي:

مدین	دائن	31 / 12 / ن	مدین	دائن
417		ح/حقوق على الأشغال والخدمات الجاري إنجازها: مدینا بقيمة الإيراد المرتبط بالدورة المحاسبية (أي مبلغ الإيراد الموافق لنسبة التقدم في الإنجاز المحققة خلال الدورة فقط)	704	
		ح/مبيعات الأشغال: دائنا بنفس المبلغ المسجل في الجهة الدائنة		
		تسجيل مبلغ إيراد الدورة		

✓ عند الانتهاء من تنفيذ محتوى العقد الطويل الأجل، وفي حالة ما إذا تم كذلك تحرير الفاتورة المتعلقة بالعقد ، فإنه يجب تسجيل القيد التالي:

مدین	دائن	... / .. /	مدین	دائن
411		ح/ الزبائن: مدینا بكل من المبلغ الكلي لقيمة العقد ومبلغ الرسم على القيمة المضافة المحسوب على أساس: (قيمة العقد × معدل ر.ق.م) - (مبلغ التسيقات المستلمة × معدل ر.ق.م).	417	
		ح/حقوق على الأشغال والخدمات الجاري إنجازها: دائنا بقيمة الإيرادات المجمعة من الدورات المحاسبية السابقة (أي مبلغ الإيراد الموافق لنسبة التقدم في الإنجاز المحققة خلال الدورة الدورات السابقة)	44570	
		ح/ الرسم على القيمة المضافة المجمع لصالح الدولة: دائنا بمبلغ الرسم على القيمة المضافة المحسوب على		

704	أساس: (قيمة العقد × معدل ر.ق.م) - (مبلغ التسبيقات المستلمة × معدل ر.ق.م) ح/ مبيعات الأشغال: دائنا بقيمة الإيراد المرتبط بالدورة المحاسبية الأخيرة (أي مبلغ الإيراد الموافق لنسبة التقدم في الإنجاز المحققة خلال الدورة الأخيرة فقط). تسجيل فاتورة العقد
-----	--

ثانيا- استعراض التأثير الفعال والإيجابي لتطبيق النظام المحاسبي المالي في رفع المستوى العلمي والعملي لممارسي مهنة المحاسبة في قطاع البناء والأشغال العمومية:

انطلاقا من الحقيقة التي مفادها أن كل من تفاوت درجة اكتمال المعرفة المحاسبية من بلد إلى آخر بسبب ضعف مستوى التعليم والوعي المحاسبي والمالي، وتفاوت تطور النشاط الاقتصادي وحجمه واحتياجات البيئة المحيطة بعمل المؤسسة أو الشركة إلى المعلومات وغيرها، جعلت مستوى الممارسة العملية للمحاسبة يختلف من بلد إلى آخر.

وانطلاقا من الحقيقة التي مفادها أن المعايير الدولية للمحاسبة الهدف الرئيسي من إصدارها هو تحديد أساسيات الممارسة المحاسبية السليمة للاعتراف وقياس وعرض عناصر القوائم المالية، وتحديد تأثير العمليات والظروف على المركز المالي للشركة ونتائج أعمالها، فهي مقاييس أو إرشادات أو نماذج مبنية على أساس تجارب الدول الرائدة في مجال المحاسبة المالية، يستند عليها المحاسبين في إنجاز عملهم، من قياس وإثبات وإفصاح عن المعلومات المعبرة عن الأحداث المالية التي قامت بها الشركة أو المؤسسة (أبو زيد، 2005، ص 58).

نجد أنه أصبح من الضروري اليوم توفير نظام محاسبي مبني على أساس فلسفة المعايير الدولية للمحاسبة، بحيث يكون قادرا على تحقيق المصدقية والشفافية والوضوح وسهولة الفهم للمعلومة المحاسبية المعدة في ظله.

فالخبراء الذين وضعوا المعايير الدولية للمحاسبة بنوها على أساس أفضل مبادئ الإفصاح والعرض والقياس المحاسبي، وهذا حتى تكون المعلومات الناتجة عنها ملائمة في اتخاذ القرارات.

وعليه نرى أن اعتماد المعايير الدولية للمحاسبة في بناء أنظمة المحاسبة المالية، يلعب دورا رئيسيا وفعالا في رفع جودة أداء ممارسي المحاسبة المالية في الجزائر. فاشترك عدد كبير من خبراء المحاسبة من مختلف دول العالم في إعداد وبناء المعايير الدولية للمحاسبة، وأخذ آراء العديد من الخبراء والمنظمات المحاسبية والاستشاريين من ذوي الخبرة، يؤدي إلى إنتاج معايير محاسبية على درجة عالية من الكفاءة والجودة، تمثل النموذج الذي يصف ما يجب أن يكون عليه التطبيق العملي للمحاسبة، وهو الأمر الذي من شأنه أن يساهم في رفع كفاءة الممارسة المحاسبية على مستوى دول العالم (حريوع، حلس، 2001، ص ص 24، 25).

إضافة إلى ما سبق، فإن إعداد وبناء المعايير الدولية للمحاسبة في ظل أنظمة اقتصادية ومالية تتسم بالتطور والتعقيد والتغير، أدى إلى الوقوف على حقيقة مفادها أن المحاسبة اليوم لم تعد مجرد إجراءات روتينية، يمكن التعود عليها مع مرور الوقت، بل أصبحت تتطلب في ممارستها توفر تأهيل علمي ومستوى فكري رفيعي المستوى.

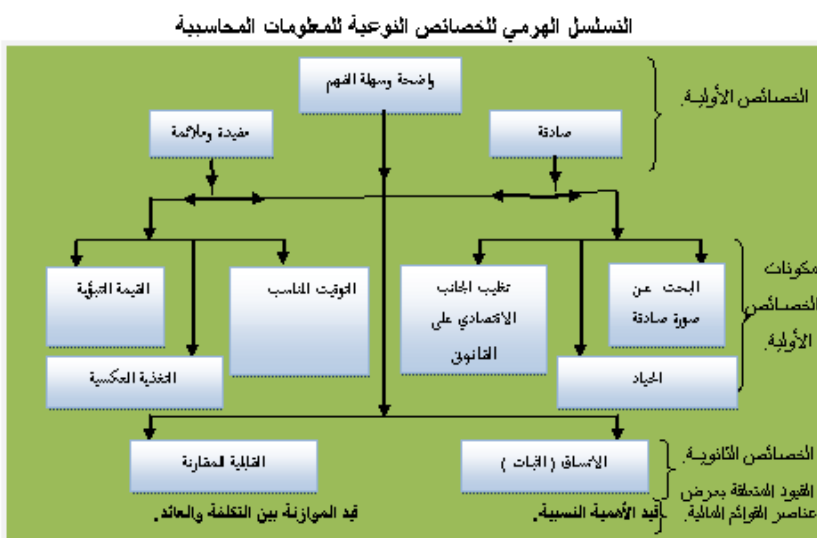
فقد أصبح اليوم لزاما على المحاسب أن يكون ملما بكل العلوم ذات الصلة بالمحاسبة، مثل الرياضيات المالية والتسيير المالي والإعلام الآلي، وعليه فإن العمل في ظل المعايير الدولية للمحاسبة يحث ممارسي مهنة المحاسبة على أن يكتسبوا تأهيلا علميا وعمليا عاليي المستوى، سواء من ناحية التحليل الاقتصادي، أو التحليل المالي، أو

التحكم في التقنيات الرياضية ذات الصلة بحساب المعدلات التي تتطلبها بعض المعالجات المحاسبية في ظل المعايير الدولية للمحاسبة.

ثالثاً- استعراض التأثير الفعال والإيجابي لتطبيق النظام المحاسبي المالي في إنتاج المعلومات المحاسبية العالية الجودة عن الأحداث والعمليات المالية المنجزة داخل قطاع البناء والأشغال العمومية:

في ظل التغيرات الحديثة في البنية الاقتصادية العالمية، صارت القوائم المالية تحظى باهتمام كبير من قبل كافة مستخدميها، وذلك باعتبارها اللبنة الأساسية في اتخاذ القرارات الإستراتيجية. فالمعلومات المضمنة في القوائم المالية تخدم وتساعد المستثمرين والمؤسسات المالية في اتخاذ القرارات المناسبة، لكن شريطة أن تكون هذه المعلومات تتميز بخصائص معينة في ظل مراعاة قيود معينة متعلقة بالإفصاح، وهو ما يوضحه الشكل التالي:

شكل رقم (02): التسلسل الهرمي للخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية



Source: The American Institute of Certified Public Accountants (AICPA), qualitative characteristics of Financial Reporting

من خلال الشكل أعلاه يتضح أن الخصائص الواجب توفرها في المعلومات المحاسبية تصنف إلى خصائص أولية وخصائص ثانوية، كما يتضح من نفس الشكل أن توفر كلتا هاتين الخاصيتين في المعلومة المحاسبية ليس كافيا لعرضها في القوائم المالية، بل يجب مراعاة كل من قيد الأهمية النسبية وقيد مقارنة التكلفة بالمنفعة.

وعلى العموم وكما هو معلوم فإن الهدف الأساسي من القوائم المالية، هو تلبية احتياجات المستخدمين الذين هم ليسوا في موقع يسمح لهم بالحصول على المعلومات التي يتخذون على أساسها قراراتهم المختلفة، فالقوائم المالية هي عرض شامل للمركز المالي الناتج عن العمليات التي تقوم بها المؤسسة، وذلك بغرض تقديم معلومات حول مركزها المالي وأدائها وتدفعاتها النقدية لسلسلة عريضة من المستخدمين، إضافة إلى ذلك فإن القوائم المالية هي بمثابة المرآة التي تعكس مدى كفاءة الإدارة في استغلال الموارد الموضوعة تحت تصرفها.

وفي نفس السياق نجد أنه قد جاء في مضمون الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي أنه يهدف إلى توفير القوائم المالية التي تتضمن المعلومات الصادقة والمفيدة لحلقة واسعة من المهتمين بالوضعية المالية للمؤسسة والتغيرات التي تطرأ عليها (الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، المادة رقم 3، ص 3)، وهو الأمر الذي يسعى إلى تحقيقه من خلال حرصه على توفير قوائم مالية معدة في ظل الاعتبارات (الشروط) التالية (الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، المادة رقم 6، ص 4):

أ. تحقيق العرض الصادق (الوفاي) والامتثال لبنود النظام المحاسبي المالي:

وفقا لما جاء في صلب قانون النظام المحاسبي المالي، فإنه يجب أن تعرض القوائم المالية بشكل صادق المركز والأداء المالي والتدفقات النقدية للمؤسسة (الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، المادة رقم 26، ص 5).

والعرض الصادق يتطلب التمثيل الصادق لتأثير المعاملات والأحداث والظروف الأخرى، وتقديم الإفصاحات الإضافية التي من شأنها أن تمكن مستخدمي القوائم المالية

من فهم تأثير عمليات أو أحداث معينة على المركز المالي و الأداء المالي للمؤسسة (معيار المحاسبة الدولي رقم (1)، فقرة 10، ص 9).

كما أنه في إطار تحقيق العرض الصادق لابد على المؤسسة أن تمتثل قوائمها المالية لبنود النظام المحاسبي المالي، وعليها أن تفصح عن هذه الحقيقة، ويجب عدم وصف القوائم المالية أنها تمتثل للنظام المحاسبي المالي إلا إذا كانت تمتثل لمتطلبات كل بند يتعلق بكل عنصر من عناصرها، وتحدد الإشارة إلى أنه في الحالات النادرة جدا التي تتوصل فيها المؤسسة إلى أن الامتثال لمتطلب في أحد البنود سيكون مضللا، حينئذ يكون من الضروري عليها مخالفة ذلك المتطلب من أجل تحقيق عرض عادل (صادق) (حماد، 2006، ص212).

ب. اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية المناسبة:

تعرف السياسات المحاسبية على أنها « المبادئ والأسس والأعراف والقواعد والممارسات المحددة التي تتبناها المؤسسة في إعداد وعرض القوائم المالية » (معيار المحاسبة الدولي رقم (1)، فقرة 21، ص 11) ، وهناك أساليب مختلفة لإعداد وعرض محتوى القوائم المالية، وهو ما جعل النظام المحاسبي المالي يتطلب أن تتضمن القوائم المالية إفصاحا واضحا وموجزا لكافة السياسات المحاسبية التي استخدمت في إعدادها، فقد ألزم هذا النظام المؤسسات على اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية التي تجعل معلومات القوائم المالية محققة للخصائص التالية:

* كاملة ومحايدة وملائمة لاحتياجات المستخدمين لها فيما يتعلق باتخاذ القرارات؛

* موثوقة من ناحية أنها تمثل بشكل صحيح نتائج المؤسسة ومركزها المالي، وتعكس الناحية الاقتصادية للأحداث والعمليات وليس فقط الشكل القانوني.

ت. الاستمرارية للمؤسسة:

لقد نص النظام المحاسبي المالي في إطاره التصوري على أنه عند إعداد القوائم المالية يجب على المؤسسة أن تقيم قدرتها على البقاء كمؤسسة مستمرة، وذلك لكون أن فلسفة النظام المحاسبي المالي تذهب إلى إعداد القوائم المالية على أساس أن المؤسسة مستمرة، ما لم تكن هناك نية لدى الإدارة إما في تصفية المؤسسة، أو في التوقف عن مواصلة نشاطها الذي وجدت من أجله.

وفي حالة وجود أحداث أو ظروف قد تثير شكوكا كبيرة في قدرة المؤسسة على البقاء و الاستمرار في مواصلة نشاطها، فإنه يجب الإفصاح عن حالات عدم التأكد هذه، كما أنه في حالة عدم إعداد القوائم المالية على أساس أن المؤسسة مستمرة، فإنه يجب الإفصاح عن هذه الحقيقة، وعن سبب عدم اعتبار المؤسسة أنها مؤسسة مستمرة (معياري المحاسبة الدولي رقم (1)، فقرة 23، ص 12).

ث. إعداد القوائم المالية بموجب المحاسبة على أساس الاستحقاق:

يجب على المؤسسة المستمرة إعداد قوائمها المالية (فيما عدا المعلومات الخاصة بالتدفق النقدي) بموجب المحاسبة على أساس الاستحقاق، الذي يعني أن يتم الاعتراف بالأحداث والعمليات عند حدوثها وليس عندما يتم استلام أو دفع النقد أو ما يعادله، ويتم تسجيلها في السجلات المحاسبية والإبلاغ عنها في القوائم المالية للفترة التي تتعلق بها (حماد، 2000، ص 207).

ح. ثبات أسلوب عرض وتصنيف العناصر المضمنة في القوائم المالية من فترة إلى أخرى:

إن أحد أهم أهداف النظام المحاسبي المالي هو ضمان إمكانية مقارنة القوائم المالية مع تلك الخاصة بفترة سابقة، وتحقيق هذه الغاية يتطلب ثبات أسلوب عرض وتصنيف العناصر المضمنة في القوائم المالية من فترة إلى أخرى ما لم يتبين وجود تغير هام في طبيعة

عمليات المؤسسة، أو أن مراجعة عرض القوائم المالية للمؤسسة يوضح أن التغير سينجم عنه عرض يتماشى ويتناسب أكثر مع الأحداث والعمليات المرتبطة بالمؤسسة.

خ- تغليب الجوهر (الحقيقة الاقتصادية، المضمون) على الشكل (الجانب القانوني) والالتزام بالشفافية والنزاهة في الإفصاح المحاسبي: إن مبدأ تغليب الجوهر (المضمون) على الشكل، يجعل مستحدمي القوائم المالية أكثر ثقة في المعلومات المعروضة فيها، لأنها تبين الواقع الاقتصادي (المالي) الحقيقي للشركة (Epstein, Mirza, , 2005, p73).

وعلى العموم فإن تطبيق النظام المحاسبي المالي كأساس للإعتراف والقياس والإفصاح عن الوقائع والأحداث المالية التي تقوم بها الشركات الناشطة في قطاع البناء والأشغال العمومية، من شأنه:

- أن يؤدي إلى تحقيق الشفافية والمصدقية للمعلومات وقابليتها للمقارنة؛
- أن يؤدي إلى تصوير الحالة المالية الحقيقية وذلك لكون أن أحد أهم الاعتبارات الواجب التقيد بها عند إعداد القوائم المالية وفق هذا النظام، هو تغليب الجوهر (الحقيقة الاقتصادية) على الجانب القانوني؛
- أن يؤدي إلى دقة التشخيص للوضعية المالية الحقيقية، من خلال تبني القيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبي في أغلب الأحداث والعمليات التي تقوم بها الشركة*، فالخبراء الذين وضعوا المعايير الدولية للمحاسبة التي بنية على أساسها النظام المحاسبي المالي، أعدوها على أساس أفضل مبادئ الإفصاح والعرض والقياس المحاسبي، وذلك حتى تكون المعلومات الناتجة عنها واضحة ومنطقية وسهلة الفهم من وجهة النظر الاقتصادية، فهذه المعايير تهدف إلى إنتاج

معلومات بسيطة ومفهومة من قبل جميع مستخدمي القوائم المالية في جميع أنحاء العالم الذين لديهم معرفة كافية عن الأعمال والاقتصاد والمحاسبة والتمويل؛
- أن يؤدي إلى سهولة إجراء التحليل المالي في المؤسسات وسهولة إجراء المقارنات مع شركات أخرى محلية ودولية؛
- أن يؤدي إلى إيصال المعلومات المتعلقة بالوضعية المالية للمؤسسة الناجمة عن الأداء الفعلي لها، لجمهور واسع من المستخدمين لتمكينهم من اتخاذ قرارات عقلانية ومستنيرة؛

ج. عدم المقاصة:

لقد نص النظام المحاسبي المالي على أنه يجب عدم إجراء مقاصة بين الأصول والخصوم، إلا إذا كانت المقاصة مطلوبة أو مسموح بها من قبل معيار محاسبي دولي آخر، كما نص على أنه يجب عدم إجراء مقاصة بين الإيرادات و المصروفات بصفة عامة، إلا باستثناء الحالات التالية (الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، 2007، المادة رقم 15، ص 4):
- يتطلب أو يسمح معيار محاسبي دولي بها.
- إذا كانت الأرباح والخسائر والمصروفات المتعلقة بها والناجمة عنها أو عن عمليات أو أحداث مشابهة ليست ذات أهمية نسبية، وهذه المبالغ يجب تجميعها كما سبق ذكره.

د. التوقيت المناسب:

تقل فائدة القوائم المالية إذا لم تتوفر للمستخدمين خلال فترة معقولة بعد تاريخ الميزانية العامة، وعليه يجب أن تكون المؤسسة في وضع يسمح لها بإصدار قوائمها المالية خلال الأربعة أشهر التي تلي تاريخ إقفال السنة المالية (الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، 2007، المادة رقم 27، ص 5)، ولا تعتبر العوامل المستمرة مثل تعقيد عمليات المؤسسة سببا كافيا لعدم تقديم القوائم المالية في حينها (وقتها) (حماد، 2000، ص 213).

الخاتمة:

جاء هذا البحث ليوضح الدور الذي يلعبه تطبيق النظام المحاسبي المالي في ترقية وتطوير مهارات وكفاءات المحاسبين فيما يتعلق بالمحاسبة عن الأحداث والعمليات المنحزرة في قطاع البناء والأشغال العمومية، مستندين في توضيح ذلك على استعراض النتائج الإيجابية المترتبة عن اعتماد المعايير الدولية للمحاسبة كأساس لبناء الأنظمة المحاسبية، وقد كانت أهم النتائج المتوصل إليها تتمثل فيما يلي:

❖ أن العمل في ظل النظام المحاسبي المالي يحث المحاسبين على اكتساب تأهيل علمي وعلمي عالي المستوى، سواء من ناحية التحليل الاقتصادي أو التحليل المالي أو الإعلام الآلي، أو التحكم في التقنيات الرياضية ذات الصلة بحساب المعدلات التي تتطلبها بعض المعالجات المحاسبية في ظل المعايير الدولية للمحاسبة؛

❖ أن مبدأ تغليب الجوهر (المضمون) على الشكل، هدفه هو تبيين الواقع الاقتصادي (المالي) الحقيقي للشركة، وهو الأمر الذي يحقق في حال توفره جوا تسوده الثقة بين المتعاملين من خلال المساهمة في إزالة الغش ومنع إعطاء معلومات غير صحيحة؛

❖ أن مبدأ الثبات في استخدام نفس المبادئ والسياسات المحاسبية عند إعداد القوائم المالية، الذي يلزم به النظام المحاسبي المالي، له علاقة طردية ومباشرة في تحقيق الجودة فيما يتعلق بالمصادقية (الموثوقية) والملائمة والقابلية للمقارنة للمعلومات المالية المضمنة في القوائم المالية، فكون هذا المبدأ مثلاً يفرض على الشركة الاستمرار في إتباع نفس المبادئ والسياسات المحاسبية يسمح بتوفير معلومات قابلة للمقارنة؛

❖ أن النظام المحاسبي المالي في مضمونه العام، يبين ويحدد القواعد المحاسبية الإرشادية التي يستند عليها المحاسب عند الاعتراف والقياس والإفصاح عن الأحداث والعمليات المالية التي تدخل في نطاق العمل المحاسبي.

❖ أن النظام المحاسبي المالي يحرص على وضع إطار عام واضح ومفصل للممارسة المحاسبية في قطاع البناء والأشغال العمومية، هدفه الأول هو ترشيد وتوجيه وتنظيم المحاسبة في هذا القطاع، وتحديد الضوابط والحلول للمشاكل التي قد تواجه التطبيق العملي لها في هذا القطاع، وهذا يتضح من خلال حرص هذا النظام على:

- تحديد تعريف العقود المندرجة تحت قطاع البناء والأشغال العمومية (العقود طويلة الأجل)، وتحديد أنواعها وخصائصها؛
- تحديد وقياس تكاليف وإيرادات العقود المندرجة تحت قطاع البناء والأشغال العمومية (العقود طويلة الأجل)؛
- تحديد التسجيل المحاسبي لتكاليف وإيرادات العقود المندرجة تحت قطاع البناء والأشغال العمومية.

❖ أن تطبيق النظام المحاسبي المالي سيسهم بشكل فعال في رفع المستوى العلمي والعملي لممارسي مهنة المحاسبة في قطاع البناء والأشغال العمومية، وإنتاج معلومات ذات جودة عالية عن العمليات والأحداث المالية المندرجة تحت غطاء هذا الأخير.

قائمة المراجع:

1. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، القرار المؤرخ في 23 رجب عام 1429 الموافق لـ 26 جويلية 2008 المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها.
2. حسن زكي، محاسبة تكاليف عقود المقاولات في ضوء المعايير المحاسبية الدولية، (مؤسسة الوراق، الأردن، 2000).

3. مليكة بن علي، لعبيدي مهاوات، تطوير المعالجة المحاسبية للعقود الطويلة الأجل في الجزائر بالإستناد إلى معايير المحاسبة الدولية، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، المجلد 14، العدد 2، السنة 2020، ص 321-340.
4. معيار المحاسبة الدولي رقم (11)، عقود المقاولات.
5. محمد المبروك أبو زيد، المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية، (ط1، القاهرة، إيتراك للطباعة والنشر والتوزيع، 2005).
6. يوسف محمود جربوع، سالم عبد الله حلس، المحاسبة الدولية مع التطبيق لمعايير المحاسبة الدولية، (الأردن، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، 2001).
7. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 ذي القعدة 1428 الموافق لـ 25 نوفمبر 2007 يتضمن النظام المحاسبي المالي.
8. معيار المحاسبة الدولي رقم (1)، عرض البيانات المالية.
9. طارق عبد العال حماد، دليل المحاسب إلى تطبيق معايير التقارير المالية الدولية الحديثة، (الإسكندرية، الدار الجامعية، 2006).
10. طارق عبد العال حماد، التقارير المالية: أسس الإعداد والعرض والتحليل وفقا لأحدث الإصدارات والتعديلات في معايير المحاسبة الدولية والأمريكية والبريطانية والعربية والمصرية، (الإسكندرية، الدار الجامعية، 2000).

11. REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE, MINISTERE DES FINANCES, CONSEIL NATIONAL DE LA COMPTABILITE, COMMISSION DE NORMALISATION DES PRATIQUES COMPTABLES ET DES DILIGENCES PROFESSIONNELLES, **Décision ministérielle des Finances n°203 du 1er Juin 2023 applicable à compter du 1er Janvier 2024**, LE SYSTEME COMPTABLE FINANCIER ADAPTE AU SECTEUR DU BATIMENT DES TRAVAUX PUBLICS ET DE L'HYDRAULIQUE.

12. Epstein B J, A Mirza, **Wiley IFRS 2005: Interpretation and Application of the International Accounting and Financial Reporting Standards**, (New York, John Wiley & Sons Ltd, 2005).

13.The American Institute of Certified Public Accountants (AICPA), **qualitative characteristics of Financial Reporting [on Line]. Publications the CPA Letter**, April 2000. Available at< <http://www.aicpa.org/pubs/cpaltr/apr2000/supps/palert2.htm>> (18/11/2007).