

المعالجة المحاسبية للعقود الإنشائية حسب المرجعية المحاسبية للنظام المحاسبي المالي الجزائري

The accounting treatment of construction contracts by reference to the accounting system, financial accounting Algerian

تاريخ القبول: 03/07/2016

تاريخ الارسال: 02/06/2016

أحمد بكاي
جامعة ورقلة

combekkayeahmed@gmail.com

محمد السعيد سعيداني
جامعة غرداية

saidanimouh@gmail.com

الملخص: لقد أوجد كل من الفكر المحاسبي والقانوني بعض الأسس المعتمد عليها في تحديد تاريخ الإعراف بالإيرادات العادية المحققة خلال الدورة الإستغلالية والتي منها: الفوترة (نقل الملكية)، تحويل المخاطر و نقل حق الرقابة المباشرة على الأصل إلى المشتري، التحصيل الكلي...، إلا أن هذه الأسس لا تصلح للعقود الإنشائية، فقدم الفكر المحاسبي بذلك طريقتين في محاسبة العقود طويلة الأجل، هاتين الطريقتين التي تم تبنيهما من النظام المحاسبي المالي من ضمن ما تبني في خضم الإصلاحات المحاسبية قد طرحتا مشكلة قدرة المؤسسات الإقتصادية الجزائرية التي تمتهن قطاع البناء والأشغال العمومية على تطبيقهما في البيئة المحاسبية الجزائرية، و على ذلك يهدف هذا البحث إلى الإجابة عن الإشكالية المتمثلة حول الآثار الناتجة عن تعددية الطرق المحاسبية على المعالجات المحاسبية في ظل المرجعية المحاسبية للنظام المحاسبي المالي الجزائري.

الكلمات المفتاحية: العقود الإنشائية - الطرق المحاسبية - المعالجات المحاسبية - النظام المحاسبي المالي (SCF).

Abstract

I have created all of the accounting and legal thought some basis relied upon in determining the date of recognition of revenue earned during the regular session and exploitative including: billing (ownership transfer), risk transfer and direct transfer of the right to control the asset to the buyer, the total collection ..., However, these foundations are not suitable for construction contracts, provide accounting thought so two methods in a long-term contract accounting, these two methods, which were

adopted by the financial accounting system, inter alia, adopted in the midst of the accounting reforms has ever put the problem of the ability of the Algerian economic institutions which are humiliating building and public works sector on their application in the Algerian accounting environment, And so on This research aims to answer the problem of the accounting resulting from the plurality of roads on the accounting treatment effects in light of the accounting reference system of financial accounting Algerian.

Key words: Construction contracts- Accounting methods - processors accounting - financial accounting system

مقدمة:

يختلف محتوى العملية الصناعية من نشاط إقتصادي لأخر تبعاً للمنفعة الإقتصادية المراد تحقيقها من مزاوله النشاط الإقتصادي، أين يمكن تقسيم فترات التصنيع في أي نشاط إقتصادي كان إلى فترات التصنيع قصيرة الأجل و فترات التصنيع طويلة الأجل، ومن المنظور المحاسبي فإن عملية تحديد هذه الفترات يعتبر الأساس في التسجيل المحاسبي للدلالة على وقوع الحدث الإقتصادي، هذا التسجيل الذي يتأثر من جهة أخرى بمبدأ الفترة المحاسبية الذي يعتبر محدد من محددات التسجيل المحاسبي للأحداث الإقتصادية، وبالمقارنة يظهر وجه الاختلاف بين الفترة المحاسبية وفترة التصنيع، فعمليات التصنيع قصيرة الأجل لا تطرح أي مشكل محاسبي بإعتبار أن تاريخ الإنطلاق والإنتهاء من العملية الصناعية يقع ضمن الفترة المحاسبية على عكس ما تولده فترة التصنيع طويلة الأجل من إشكالات محاسبية على مستويات القياس والتقييم و التسجيل والإعتراف المحاسبي في نهاية الفترة المحاسبية لإيراد ونتيجة العملية الإقتصادية، وكيفية الإعتراف بالمستويات المتوصل إليها في الإنجاز في ظل إمتزاج الإيراد بالمخاطر الإقتصادية للعملية الصناعية بكاملها كأثر لطول فترة الإنشاء، وقد أنتج البحث المحاسبي في هذا المجال عدداً من الطرق المحاسبية المستخدمة في التعبير عن الأداء الإقتصادي للأنشطة الإقتصادية التي تفوق فيها دورة التصنيع الفترة المحاسبية (12 شهراً)، هذا النوع من العمليات الذي يتجسد بصفة واضحة في عقود الإنشاء أو العقود طويلة الأجل أو عقود الإنجاز أو عقود التشييد أو العقود الآجلة، و تحاول هذه الدراسة إلقاء الضوء على أثر إختلاف الطرق المحاسبية المعتمدة من النظام المحاسبي المالي

(SCF) على المعالجات المحاسبية أين تم طرح الإشكالية البحثية وفق الشكل التالي:

ما هي الإنعكاسات المحتملة لتعددية الطرق المحاسبية المعتمدة من النظام المحاسبي المالي الجزائري على المعالجات المحاسبية في مجال محاسبة العقود الإنشائية؟

و قد تم تجزئة هذه الإشكالية لتشمل الدراسة الجوانب التالية:

- (1)- ما هي أهم الطرق المحاسبية المقترحة للعقود الإنشائية؟
- (2)- ما هي آثار إختلاف الطرق المحاسبية على المعالجات المحاسبية في مجال العقود الإنشائية؟

تقوم أهمية هذه الدراسة على محاولة تحقيق الأهداف التالية:

- (1)- دراسة ما قدمه المشرع الجزائري فيما يخص عقود الإنشاء من خلال عرض أهم التطورات التي جاء بها النظام المحاسبي المالي؛
- (2)- تحليل الكيفية التي بها تقدر النتائج بتحديد إيرادات و تكاليف كل فترة من فترات الإنجاز مع تقديم عرض مقارنة حول أهم الطرق والمعالجات المحاسبية للعقود طويلة الأجل التي قدمها النظام المحاسبي المالي وحدود تلك المعالجات؛
- (3) - عرض مقارنة نظرية لآثار تعددية الطرق المحاسبية (التقدم/الإتمام) على المعالجة المحاسبية لعقود الإنشاء في ظل النظام المحاسبي المالي في مجالات القياس والتسجيل والإعتراف والإفصاح المحاسبي في القوائم المالية.

I - المفاهيم القانونية و المحاسبية للعقود الإنشائية

I - 1 تعاريف قانونية لعقد الإنشاء في القانون الجزائري:

يعرف القانون المدني المقولة* كعقد في نص المادة (549) كما يلي: " عقد يتعهد بمقتضاه أحد المتعاقدين أن يصنع شيئاً أو يؤدي عملاً مقابل أجر يتعهد به المتعاقد الآخر"¹، كما و قد إعتبر الأشغال المنوطة بهذه العقود من قبيل الأعمال التجارية بحسب الموضوع (المادة (02) من القانون التجاري الجزائري)، بينما عرف الفقه الجزائري عقد المقولة بأنه: " عقد يقصد به قيام شخص بعمل معين لحساب شخص آخر في مقابل أجر و دون أن يخضع لإشرافه و إدارته"²، و أما المرسوم الرئاسي رقم (10- 236) لسنة 2010 م فيرى في حالة ما إذا كانت الدولة أو أحد فروعها طرفاً في العقد أن نشاط المقاولات يشمل حسب المادة (13) منه ما يلي: " الصفقات العمومية هي عقود مكتوبة وتشمل في مفهوم هذا القانون إحدى العمليات التالية أو أكثر: إنجاز الأشغال- إقتناء اللوازم (عقد التوريد) - إنجاز الدراسات - تقديم الخدمات"³، و

بالتالي إنحصرت أركان عقد المقولة في:⁴ المتعاقدان- صيغة العقد- المحل - التعويض، و بهذا حاول المدخل القانوني في تحديده لماهية المقولة تحديد خصائص العقد المقاولاتي و التي حصرها في العناصر التالية:⁵

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

(2) - عقد معاوضة: فهو عقد يشترط المقابل المادي لما يتم الإلتزام به في العقد، ولإعتبارات هذه العقود من المدة الطويلة وتعقيدات الإنجاز فإنه من الأحسن تحديد السعر عند التعاقد أو تناسباً مع تقدم الأشغال، وبالتالي فإن تحديد السعر وشروطه يخضع في مجمله لإرادة الأطراف المتعاقدة؛

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

(4) - عقد يرد على عمل مادي: فالإلتزام عقد المقولة هو إلتزام بالنتيجة وليس ببذل العناية المهنية، والنتيجة في مثل هذه العقود هي إنجاز الأصول على إختلاف إستعمالها سواء للسكن أو التأجير أو التجهيز أو النشاط التجاري أو الإنتاج الصناعي أو الفلاحي أو الحرفي أو الخدمات وما يماثلها...؛

(5) - عقد ينفذ باستقلالية: أي تأدية الأعمال من جانب المقاول بإسمه الخاص و لحساب الغير، و دون تدخل الطرف المتعاقد الآخر (صاحب المشروع) في كيفية تنفيذ العمل أو الوسائل المستخدمة في التنفيذ لتحقيق النتيجة المتفق عليها، فعقد المقولة مرتبط بنتيجته وليس بالعمل ذاته، ومنه عقد المقولة وفق التشريع الجزائري يلزم المقاول ب:⁶

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

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

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

والملاحظ أن المدخل (الفقه) القانوني لم يترك مجالات المقولة لإرادة الأطراف المتعاقدة بل كان أكثر تحديداً في تعريفه لكل من مصطلح المباني والأشغال العمومية، فعرف المباني على أنها: "كل عمل أقامته يد الإنسان ثابت في حيزه من الأرض، متصلاً بها إتصال قرار عن طريق الربط ربطاً غير قابل لل فك دون تعيب، بين مجموعة من المواد، أيأ كان نوعها، جرت العادة على إستعمالها في مثل هذا العمل، طبقاً لمقتضيات الزمان و المكان"⁷، وبالتالي

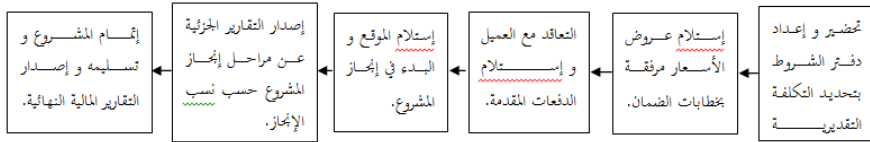
تشمل أنشطة البناء الأعمال المرتبطة بالسكن كالسكنات الاجتماعية و المدارس والمستشفيات و...، وأما الأشغال العمومية فقد جاءت توسعة من التشريع لما قد يشمل مفهوم البناء لتشمل كافة أعمال الهندسة المدنية سواء كانت على مستوى الأرض أو فوقها أو تحتها من أعمال الإنشاء كالجسور والأنفاق والسدود و..⁸، و لذلك حدد التشريع خصائص المباني والأشغال العمومية في:⁹

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

(2) - أن تكون من صنع الإنسان.

- ويمكن توضيح مراحل إنجاز العقد الإنشائي وفق المنظور القانوني في الشكل التالي:

الشكل (01): مراحل إنجاز المشاريع في قطاع البناء والأشغال العمومية



المصدر: حامد شافعي، أصول المحاسبة في مقاولات المباني، ط5، عالم الكتب، القاهرة، مصر، 1991، ص ص 52/17.

I- 2 مفهوم عقود الإنشاء في الفكر المحاسبي

لقد حاول الفكر المحاسبي إيجاد نوع من المواعمة بين خصائص النشاط المقاولاتي من جهة والطبيعة المحاسبية من جهة أخرى، حيث تم تعريف عقود الإنشاء وفق المرجعية المحاسبية الدولية كما يلي: "هو عقد تم التفاوض و الإتفاق عليه بشكل محدد لإنشاء أصل كالمباني والمصانع المجهزة ، أو الجسور، أو السدود، أو خط أنابيب، أو السفن أو الأنفاق أو الطرق أو تشكيلة من الأصول المترابطة أو المعتمدة على بعضها من حيث التصميم و التكنولوجيا و الوظيفة أو الغرض أو الإستخدام النهائي لها أو ترميم الموجودات و تهيئة البيئة المحيطة بعد إزالة الموجودات و الهياكل القديمة، و من أمثلة ذلك عقود تشييد معامل التكرير و تزويدها بالمعدات اللازمة"¹⁰، وحسب المرجعية الفرنسية (PCG art. 380-1) والتعليمية (10- 99 n°) الصادرة عن المجلس الوطني للمحاسبة الفرنسي (CNC) فإن العقد طويل الأجل هو: "كل عقد يتضمن على الخصوص إنجاز مشروع وحيد أو أكثر لإنشاء أصل في مجال

الأشغال أو الخدمات على أن يتم تنفيذه خلال فترتين محاسبتين على الأقل¹¹، وبالنسبة للنظام المحاسبي المالي في الجزائر فقد تضمن تعريف العقود طويلة الأجل حسب الفقرة 1-133 في القسم الثالث من الفصل الثالث كما يلي: "يتضمن عقد من العقود طويلة الأجل إنجاز، سلعة، خدمة، مجموعة سلع أو خدمات تقع تواريخ إنطلاقها و الإنتهاء منها في سنوات مالية مختلفة، حيث يتعلق محتوى هذه العقود ب: عقود بناء و تشييد - عقود إصلاح - عقود تقديم خدمات"¹²، ومما يمكن ملاحظته أن عقود الإنشاء في المعايير الدولية والفرنسية والجزائرية ترتبط بالخصائص التالية:¹³

(1) - إختلاف مجالات الصناعة الإنشائية تجعل كل عقد يرتبط بمتطلبات العميل ويجعل كل عقد يختلف في مضمونه عن العقود الأخرى (التعقيد و الخصوصية)، ويجعل العمليات الصناعية لهذه العقود مختلفة عن العمليات الصناعية التقليدية (الإنتاج المستمر) مما يخلق نوع من الصعوبة للمؤسسة الإنشائية لغياب المرونة في الجهاز الإنتاجي، وصعوبة إيجاد النموذج المحاسبي الملائم الذي يحوي الأشكال المختلفة لمؤسسات القطاع نظراً لإختلاف أنشطتها من جهة وإختلاف محتوى التعاقدات من جهة أخرى¹⁴؛

(2) - المدة الطويلة (إقتصادياً تفوق مدة الإنجاز أكثر من 12 شهراً)، فهذا النوع من التعاقدات يتأثر بالعوامل المناخية والعوامل الطبيعية كالموقع الجغرافي التي نادراً ما تؤخذ بعين الإعتبار، ويمكن تصنيف المخاطر الإقتصادية والقانونية المرتبطة بنشاطات الإنشاء إلى ثلاث أنواع رئيسية:¹⁵

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

(2-2)- مخاطر مرتبطة بطبيعة العملاء؛

(2-3)- المخاطر الإقتصادية كدرجة التعقيد وإرتفاع الأسعار والمرتبطة أيضاً بالتوزيع الجغرافي للمشاريع الإنشائية.

(3) - تأثر الربحية بالمنافسة القطاعية وحجم الإمكانيات ونوعية التقنية ومخاطر النشاط (الموسمية) وظروف الإنجاز؛

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

(5) - لم يتطرق النظام المحاسبي المالي إلى تصنيفات عقود الإنشاء بلفظها الصريح بل تركها لكل من إرادة المشرع وإرادة الأطراف المتعاقدة على

عكس المرجعية الدولية*** التي ذهبت في تصنيفها لعقود الإنشاء إلى نوعين رئيسيين:¹⁶

- (1) - العقود محددة السعر (العقود الجزافية): هو عبارة عن عقد مقولة يقبل المفاوض بموجبه تنفيذ العقد مقابل سعر محدد أو معدل ثابت لكل وحدة منتجة وهذا في حالة إمكانية تحديد أثر عوامل الإنتاج والعوامل الاقتصادية التي تدخل في تقدير السعر (ثبات الأسعار)¹⁷، وعلى المفاوض في هذا النوع من العقود ضرورة مراقبة تطور التكاليف التي قد تتولد عنها فروقات نتيجة التفاوت بين التكاليف الفعلية والتقديرية بإعتباره يتحمل مخاطرها مباشرة، وقد يخضع العقد لإتفاقية إعادة مراجعة الأسعار على ضوء التكلفة الفعلية المحققة نتيجة التغيرات في أسعار المواد الأولية و اليد العاملة، ويتعين على المتعاقد المستفيد من هذا العقد الإلتزام بمراقبة التقدم المادي في المشروع وجودة الأشغال.
- (2) - عقود التكلفة ذات العمولة (العقود الميسرة/ المرابحة): وهي عبارة عن عقود يتم الإتفاق فيها على تحديد السعر من خلال مجموع التكاليف المنفقة مضافاً إليها نسبة أو عمولة (هامش) من إجمالي تلك التكاليف، فمن أهم مميزات هذا العقد ما يلي:¹⁸

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

II - المعالجة المحاسبية للعقود الإنشائية في النظام المحاسبي المالي

لقد أنتجت الممارسات المحاسبية في مجال العقود طويلة الأجل عدة أنواع من المعالجات المحاسبية إنحصرت في نوعين أساسيين وهذا بهدف تحديد نواتج العقد وتكاليفه، فإيرادات العقد تتضمن المبلغ الإبتدائي للنواتج المدرجة في العقد عند التعاقد والتعديلات في مضمون العقد نتيجة المخاطر إقتصادية مرتبطة بنوعية الإنشاء والعلاوات المرتبطة بالأداء في حالة ما إذا كانت من المحتمل أن تعطي نواتج وأنه يمكن تقييمها بشكل موثوق منه، أما تكاليف العقد طويل الأجل فتشمل التكاليف المباشرة للعقد و التكاليف التي تعزى إلى نشاط العقود عامة والتي يمكن توزيعها على العقد وأية تكاليف أخرى يمكن تحميلها على

العميل وفقاً لأجل العقد وطبيعته، وبالنسبة للنظام المحاسبي المالي فقد نص على طريقتين في معالجة العقود طويلة الأجل.

II- 1- المعالجة المحاسبية وفق طريقة التقدم METHODES D'AVANCEMENT

(1)- **التعريف بالطريقة:** يعود تاريخ ظهور هذه الطريقة إلى سنة 1955 م بصور تقرير لجنة الإجراءات المحاسبية التابعة للمجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA)¹⁹، وهي الطريقة الأكثر شيوعاً في الإستخدام نتيجة تأييد المبادئ المحاسبية لها (مبدأ الإستحقاق وإستقلال الفترات)، وتستخدم هذه الطريقة في حالة حيازة المؤسسة على نظم معلوماتية محاسبية أو إدارية قوية تمكنها من تقدير الآثار الإقتصادية للتكاليف المستقبلية على سعر العقد وبالتالي إمكانية تقدير الربح الإجمالي التوقعي بصورة موضوعية في نهاية الإنجاز²⁰، فهذه الطريقة تقدم معلومات جد مفيدة عن تقدم الأعمال وتحكم المؤسسة في مستويات الأشغال، حيث يرتبط تطبيق هذه الطريقة بعدة متطلبات أهمها إمكانية إجراء الجرد المادي السنوي وقبول العميل المتعاقد لحجم الأعمال المنتهية ووجود النظم المحاسبية والرقابية وأدلة الإثبات الكفيلة لتقدير الربح على وجه معقول²¹، وهذا لأجل الإدراج في الحسابات لمبلغ من سعر العقد يعادل الأشغال المنتهية، حيث تخضع هذه الطريقة للشروط التالية:²²

- (1) - المنافع الإقتصادية تعود لصالح المؤسسة المنفذة للعقد والتي يتم توزيعها عبر سنوات الإنجاز؛
- (2) - نسبة تقدم العملية في تاريخ الإقفال يمكن قياسها بموثوقية من خلال الإعتماد على مقياس حقيقي لقياس الأعمال المنجزة؛
- (3) - كل من الأعباء المنفقة و التقديرية المتبقاة يمكن تحديدها على وجه معقول (إمكانية التنبؤ بتغيرات الأسعار وفق جدول زمني مرتبط بتاريخ وبرنامج الإنجاز في ظل ثبات وتجانس الطرق والقواعد التي على أساسها يتم التقدير)²³.

فمن مزايا هذه الطريقة أنها تربط بين الوضع القانوني والمالي مع الحقيقة الإقتصادية لمراحل الإنجاز إلا أن من عيوبها أنها تتطلب وجود أنظمة معلوماتية فعالة لقياس حجم الأعمال المنجزة والتنبؤ بتغيرات الأسعار بالإضافة إلى إعتمادها على التقنيات المعقدة في التقدير لنسب الإنجاز.

(2) - شروط تقدير النتيجة: تقوم هذه الطريقة على الإعتراف بالإيرادات ونواتج العقد أثناء إكمال العملية الإنتاجية، وبالتالي فإن القدرة على تقدير النتيجة عند إتمام المشروع بشكل موثوق منه تركز على 03 معايير:²⁴

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

(2) - إمكانية تقدير المبلغ الإجمالي للأعباء المحملة للعقد والتي يتم تقديرها بناءً على الظروف العادية والمخاطر والتغيرات المحتملة لأسعار عوامل الإنتاج لكل نشاط من الأنشطة المنتظر إنجازها مستقبلاً؛

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

(3) - تقنيات الحساب (طريقة الحساب): إن العنصر الرئيسي في استخدام هذه الطريقة هو قياس نسبة الإنجاز على مستوى من الوضوح فهي مؤشر على أساسه تنشأ أحقية إكتساب الإيراد المعادل لها، حيث توجد عدة تقنيات لتحديد نسبة الإنجاز المحققة (طريقة التكاليف الحقيقية، التقييم المادي (شهادة المهندس)، الإختبار التقني للأعمال (طريقة المسح)، ... إلخ)، فهذه التقنيات ينبع تأثيرها المباشر على طبيعة التسجيلات المحاسبية بمحاولة الربط بين الحقيقة المحاسبية مع الحقيقة التقنية للمشروع مع إنعدام تأثير المعايير القانونية (التسليم الجزئي - تحويل الملكية - ...) أو المعايير المالية (الفواتير الجزئية - التسبيقات - ...) على قانون إحتساب نسبة الإنجاز، وقد تم تجميع تلك التقنيات في أسلوبين رئيسيين هما أسلوب المدخلات وأسلوب المخرجات ويتضمن كل منهما أنواع عديدة من التقنيات، حيث يمكن تقدير نسبة الإنجاز باستخدام كل أسلوب كما يلي:²⁵

أ - أسلوب المدخلات:

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

ب - أسلوب المخرجات:

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

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

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

تدرج الأعباء والنواتج التي تخص عملية تمت في إطار عقد طويل الأجل حسب وثيرة تقدم العملية في تاريخ إقفال الحسابات، حيث يمكن إستخراج نتيجة محاسبية سنوية بإمكانية مقارنة الإيرادات والتكاليف حسب نسبة تقدم العملية²⁶، حيث يتم تسجيل في الجانب المدين لحساب 417 "الحسابات الدائنة على أشغال أو خدمات جاري إنجازها" في مقابل منتوجات صافية جزئية خارج الرسوم والتي تمت معاينتها أثناء إبرام عقد طويل الأجل غير أنه لا يمكن من جانب تعاقدني وقانوني أن تكون موضوع إعداد فواتير، ويقيد في الجانب الدائن عند إعداد الفواتير مع حساب العملاء في الجانب المدين²⁷، وفي حالة وجود أشغال لم يوافق عليها العميل في نهاية الفترة فإنها تعتبر من قبيل إنتاج الجاري قيد التنفيذ وينعدم أثرها على نتيجة السنة المالية حيث ترصد هذه الأشغال في نهاية كل فترة محاسبية التالية للسنة المحاسبية التي ظهرت فيها بعكس القيد.

(1) - في نهاية السنة الأولى²⁸;

xxx	Xxx	من د / <u>الإستهلاكات</u> إلى د / <u>النقدية</u>	6 x/د
	xxx	من د / الحسابات الدائنة عن الأشغال و الخدمات الجاري إنجازها	417/د
	xxx	إلى د / مبيعات أشغال	704/د
	xxx	إلى د / <u>مبيعات الدراسات</u>	أو 705/د
Xxx	xxx	من د / <u>البنك</u> إلى د / <u>تسبيقات العملاء</u> في حالة إستلام المؤسسة المقاولَة لتسبيقات من العملاء	419/د

(2) - في السنوات التالية للعقد و في نهايته:

xxx	Xxx	من د/ الإستهلاكات إلى د/ التقديرة	6 x /د	5 x /د
xxx	xxx	أعباء السنة الأخيرة من د/ مبيعات أشغال إلى د/ الحسابات الدائنة عن الأشغال و الخدمات الجاري إنجازها	704/د	417/د
xxx	xxx	من د/ العملاء إلى د/ مبيعات أشغال (بقية العقد) إلى د/ الرسم على القيمة المضافة	411/د	704/د 4457/د
xxx	xxx	من د/ البنك من د/ تسبيقات العملاء إلى د/ العملاء	512/د 419/د	411/د
xxx	xxx	التحصيل من العملاء من د/ كفالات الضمان إلى د/ البنك	275/د	512/د أو 417/د
xxx	xxx	إلى د/ الحسابات الدائنة عن الأشغال و الخدمات الجاري إنجازها في حالة حجز مبالغ للتأكد من صلاحية المشروع (من 5% إلى 10%)		

II - 2- المعالجة المحاسبية وفق طريقة الإتمام (الإنجاز) ****

METHODES D'ACHEVEMENT

(1) - التعريف بالطريقة: إذا كان نظام معالجة الكيان أو طبيعة العقد لا يسمح بتطبيق طريقة التقدم أو إذا كانت النتيجة النهائية للعقد لا يمكن تقديرها على نحو موثوق نتيجة وجود مخاطر إقتصادية مرتبطة بالإنجاز أو أن مخاطر العقد تفوق المخاطر الإعتيادية المتعارف عليها في مثل هذه العقود، فإنه يمكن القبول كطريقة في المعالجة المحاسبية للعقد تسجيل الإيرادات بمبلغ يعادل مبلغ الأعباء المثبتة التي يكون تحصيل مبلغها أكثر احتمالاً (طريقة الإتمام) ****، ويعتمد مؤيدوا هذه الطريقة على فلسفة مبدأ الحيطة والحذر في تفسيرهم لها²⁹، وذلك بتسجيل الإيرادات التي يكون تحصيلها محتملاً والمعادلة للأعباء المثبتة فقط بدون الهامش الربحي³⁰، فهذه الطريقة لا تسمح بالإعتراف بالنتيجة المرتبطة بالعقد إلا بعد الإنتهاء من إنجاز المشروع أي لحظة إطفاء التعاقد (نقل الملكية)، فمن مزايا هذه الطريقة أنها تظهر حجم أعمال المؤسسة بالنظر إلى حجم التكاليف المنفقة وتقليل المخاطر المرتبطة بالنتيجة المستقبلية للعقد من خلال التحفظ في الإعتراف بالنتيجة في السنوات الأولية للإنجاز، إلا أن هذا التحفظ على مستوى التسجيل المحاسبي لعقد الإنشاء يظهر عيوب هذه الطريقة من خلال عدم توضيح الواقع الإقتصادي الفعلي والحقيقي للأجزاء المنتهية من

المشروع في نهاية كل فترة، وعدم ملائمتها مع الإعتبارات الجبائية وعدم إمكانية التصرف في الأرباح المحققة خلال فترات الإنجاز³¹.

(2) - **الإدراج في الحسابات السنوية حسب طريقة الإسترداد:** حسب هذه الطريقة فإن النتيجة المحاسبية المتأتية من العقد طويل الأجل لا تؤخذ بعين الإعتبار إلا عند التسليم النهائي للعميل (تحويل الملكية/التسليم)، وبالتالي فمعالجة هذه الطريقة للعقود طويلة الأجل لا يخرج عن إطار إنتاج السلع والخدمات غير التامة عند نهاية الدورة (الإنتاج الجاري/الطلبات)³²، ويكون التسجيل حسب طريقة الإسترداد كما يلي:

(1) - في نهاية السنة الأولى: ³³

Xxx	Xxx	من د/ <u>الإستهلاكات</u>	6 x/د	
	Xxx	من د/ الرسم على القيمة المضافة المسترجع	/د	
		إلى د/ النقدية	5 x/د	4456
Xxx	Xxx	من د/ <u>الأشغال و المنتجات الجارية</u>	335/د	
	xxx	من د/ <u>الدراسات و الخدمات الجارية</u>	34/د	
		إلى د/ إنتاج مخزن	723 /د	
		خلال تنفيذ الأشغال في نهاية السنة N/12/31		

(2) - في السنة الموالية و في نهاية العقد: ³⁴

Xxx	Xxx	من د/ <u>الإستهلاكات</u>	6 x/د	
	xxx	من د/ الرسم على القيمة المضافة المسترجع	/د	
		إلى د/ النقدية	5 x/د	4456
xxx	Xxx	من د/ إنتاج مخزن	723/د	
		إلى د/ <u>الأشغال و المنتجات الجارية</u>	335 /د	
Xxx		إلى د/ <u>الدراسات و الخدمات الجارية</u>	34 /د	
xxx	Xxx	من د/ <u>العملاء</u>	411/د	
		إلى د/ مبيعات أشغال (بقية العقد)	704/د	
xxx		إلى د/ مبيعات الخدمات (بقية العقد)	أو 705 /د	
		عند إتمام العقد		

إن عملية المفاضلة بين الطرق التي تتم بها محاسبة العقود طويل الأجل تعود إلى المؤسسة في كيفية إختيار الأسس التي بها يتم المفاضلة لتطبيق الطرق

المحاسبية (التقدم/الإتمام) على العقود المختلفة، فقرار تطبيق إحدى الطريقتين يرتبط بموثوقية قياس الطريقة للنتيجة المتحققة ربحاً وخسارةً من تاريخ التعاقد إلى تاريخ نهاية الإنجاز، فمن الأسس المستخدمة في الاختيار نجد: طبيعة الأنشطة المتعاقد عليها - مدة/مبلغ العقد... إلخ، لكن حرية اختيار الأساس ليست مطلقة بل يجب على الأساس المختار في القياس أن يعكس الكفاءة الإنتاجية للمؤسسة وأن يكون ملائماً للتعبير عن وحدات الزمن أو الجهد أو التكلفة اللازمة لإنهاء المشروع، كما لا يجوز اعتبار الطريقتين (التقدم/الإتمام) كبديلين لبعضهما لتطبيقهما على نفس الحالة أو نفس العقد³⁵، ويجب على المؤسسة تطبيق المبدأ المحاسبي ثبات الطرق بعد اختيار الطريقة المحاسبية التي تتم بها محاسبة العقود طويلة الأجل من سنة لأخرى، فمن بين أهم الحالات الإستثنائية التي تفرض تغيير الطرق نجد:³⁶

- (1) - إعادة تغيير الأنظمة والطرق المحاسبية داخل الوحدة الاقتصادية بتبني أنظمة وطرق أخرى جديدة في التقييم (الانتقال من نظام لآخر) ؛
- (2) - تغيير إستثنائي في وضعية المؤسسة سواء في سياق إقتصادي أو صناعي أو مالي مثل الحالات التي تفرضها عمليات الاندماج والاستحواذ والتي يأمر خلالها المساهمون الجدد بتغيير الطرق، حيث يتم الإفصاح عن أي معلومات عن تغيير الطرق في الملاحق وأثرها على النتائج السنوية والذمة المالية والمركز المالي للمؤسسة الإنشائية.

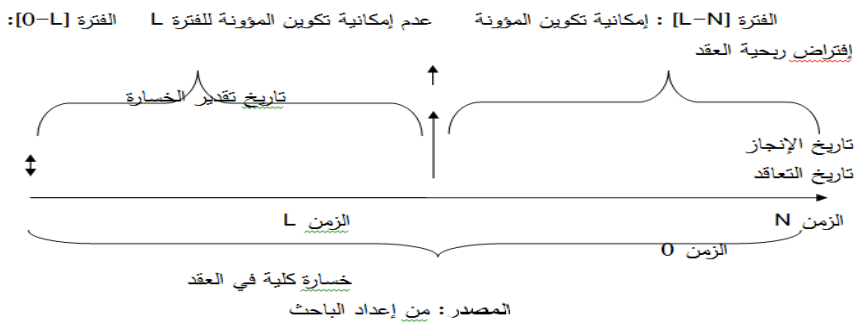
III - المعالجة المحاسبية لحالة العقود الخاسرة في النظام المحاسبي المالي

في تاريخ الجرد أو حالة وقوع حوادث تؤدي إلى احتمال أن مجموع تكاليف عقد ما تفوق إيراداته (خسائر متوقعة بعد الإتمام) فإنه يجب تكوين مؤونة بما يقابل مقدار الخسارة الإجمالية المتوقعة في العقد وغير المسجلة في الحسابات³⁷، ومن أمثلة الحالات التي يكون إسترداد تكاليف العقد مشكوك فيها وبالتالي يجب تكوين مؤونة لمواجهةها ما يلي:³⁸

- (1) - العقود غير الملزمة إلزاماً تاماً، حيث تكون صحة أو شرعية العقد موضع شك كبير؛
- (2) - العقود التي يتوقف إتمامها على الإنتهاء من إصدار تشريعات منتظرة أو أحكام قضائية؛
- (3) - العقود التي تتعلق بممتلكات من المتوقع مصادرتها للملكية العامة أو إزالتها؛
- (4) - إذا كان العميل غير قادر على الوفاء بالتزاماته؛
- (5) - إذا كان المقاول غير قادر على إتمام العقد أو الوفاء بتعهداته طبقاً للعقد.

- ومن أمثلة الحالات التي تدخل ضمن هذه المؤونات: مؤونة الخصومات - غرامات التأخير - إتمام الأعمال - ... إلخ، حيث يتم تحديد مقدار تلك الخسائر بغض النظر عما يلي:³⁹
- (1) - ما إذا كان العمل بالعقد قد بدأ أم لا، أو المرحلة التي تم الوصول إليها في إتمام أنشطة العقد؛
- (2) - في حالة تجميع العقود في عقد واحد فإنه يجب تكوين المؤونة لإعتبارات ذلك العقد الواحد نتيجة إعتبار تلك العقود وحدة إقتصادية وقانونية لا تتجزأ عند أول إعتراف محاسبي لها؛
- (3) - مقدار الأرباح المتوقع تحقيقها من عقود أخرى لم يتم معالجتها كعقد واحد.
- III - 1 تسجيل الخسارة المتوقعة بطريقة التقدم:** يمكن إقتراح الشكل التالي لإحتساب حجم المؤونة الواجب تكوينها حسب طريقة التقدم:

الشكل (02): حجم المؤونة الواجب تكوينها بطريقة التقدم



يجب تكوين مؤونة فقط للفترة الفاصلة من تاريخ تقدير الخسارة إلى تاريخ الإنجاز النهائي والتي تقدر زمنياً في الفترة [L-N]، حيث يمكن تقسيم الفترة الإجمالية للعقد إلى الفترات:

- (1) - الفترة [0-L]: وهي الفترة التي لا إشكال فيها نتيجة تسجيل والإعتراف بتحقيق أرباح سنوية في العقد.
- (2) - الفترة L: وهي الفترة التي تم خلالها توقع خسارة العقد، حيث يمكن حساب الخسارة المقدرة في الفترة L كما يلي:⁴⁰

$$\text{الخسارة المقدرة بنسبة الإنجاز في الفترة } L = \text{رع للفترة } L - \text{التكلفة الفعلية للفترة } L$$

و الملاحظ أن قيمة هذه الخسارة لا يشملها هدف تكوين المؤونة لأن المؤسسة قد سبق لها تسجيل هذه التكاليف خلال الفترة L، بالإضافة إلى أن المبادئ المحاسبية تفرض أن من شروط تكوين المؤونة شرط الإحتمالية المستقبلية، فالتكاليف التي سبق تسجيلها في السنوات السابقة لتاريخ ظهور الخسارة ليست موضوع أو هدف لتكوين المؤونة⁴¹.

(3)- الفترة [L-N]: وهي الفترة موضوع تكوين المؤونة، ولتقدير مؤونة الأشغال غير المنجزة فإنه يجب طرح الأرباح المسجلة في الفترات السابقة [-0- L] من الخسارة المقدرة في الفترة L، حيث تتحمل أرباح السنوات السابقة الخسارة المقدرة في الفترة L وما زاد عن تلك الأرباح من خسارة تتحملة السنة L باعتبارها تكلفة إعتيادية أي مصروف تشغيلي للفترة L وقد سجلت فيها، وبالتالي قيمة مؤونة المخاطر غير الجارية الواجب تكوينها تساوي الفرق بين هامش الخسارة الكلية المتوقعة للعقد بتاريخ التقدير L (سعر العقد - تكاليف العقد المقدرة في الزمن L) و نتيجة الفرق بين (الخسارة المقدرة في الزمن L - أرباح العقد في السنوات السابقة)، حيث يعطى قانون تكوين مبلغ المؤونة بالشكل التالي:⁴²

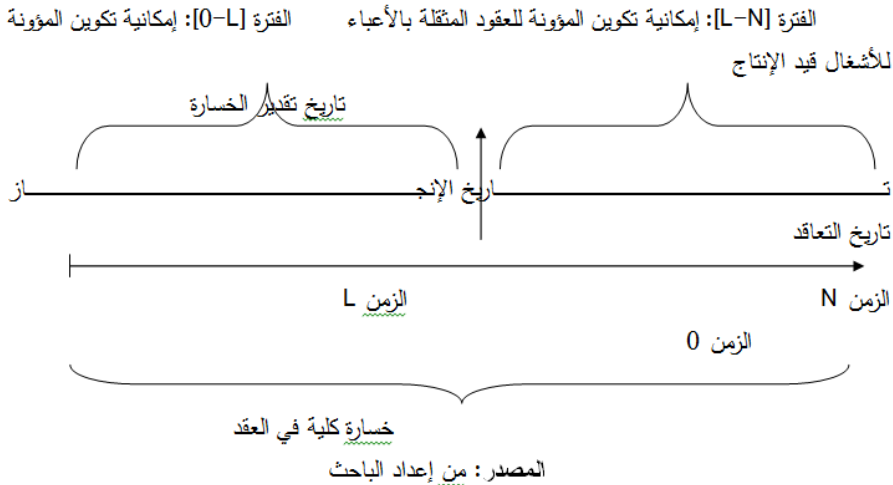
$$\text{قيمة المؤونة} = \text{قيمة الخسارة الكلية للعقد بتاريخ التقدير L} - [\text{الخسارة المقدرة بنسبة الإنجاز في الفترة L} - \text{أرباح العقد في الفترات السابقة}]$$

وبالتالي لا يمكن تكوين المخصص إلا إذا كان العقد في مجمله محققاً للخسارة حيث يراجع المخصص كلما تم تقدير نتيجة العقد في نهاية كل فترة محاسبية، و تسجل الخسارة المحتملة في الجانب الدائن من حساب د/158 مؤونات خسائر العقود (العقود المثقلة بالإلتزامات)، و يكون شكل التسجيل المحاسبي وفق طريقة التقدم بالشكل التالي:⁴³

د/681	من د/ مخصصات الإهلاك و المؤونات	Xxx	Xxx
د/158	إلى د/ مؤونات أخرى للأعباء - الخصوم غير الجارية	Xxx	Xxx

III- 2 تسجيل الخسارة المتوقعة بطريقة الإتمام : يمكن توضيح كيفية تشكيل المؤونة حسب هذه الطريقة من خلال الشكل التالي:

الشكل (03): حجم المؤونة الواجب تكوينها بطريقة الإتمام



و من خلال الشكل (03) وفي ظل طريقة الإتمام فإنه يتم تشكيل مؤونة على كامل الخسارة المقدرة في العقد من فترة بداية التعاقد إلى غاية تاريخ الإنجاز، وبالتالي فإن المؤونة الإجمالية في هذه الطريقة تخضع لنوعين منفصلين من المؤونات:⁴⁴

- (1) - مؤونة الأشغال قيد الإنتاج: و هي مؤونة المخزون الجاري قيد الإنتاج فطبيعة هذه المؤونة تأثرت بشكل المعالجة المحاسبية⁴⁵، فالهدف من هذه المؤونة هو الإحتياط للخسائر المسجلة للنسبة المحققة أو للحجم الإنتاجي الذي تم التوصل إليه بتاريخ تقدير الخسارة الإجمالية في العقد، والتي نعبر عنها زمنياً بالفترة الممتدة من فترة التعاقد إلى فترة تاريخ تقدير الخسارة L أي الفترة [0-L]، والتي يعطى قانونها بالشكل التالي:

$$\text{قيمة مؤونة الأشغال قيد الإنتاج} = (\text{سعر العقد} - \text{تكلفة الإجمالية للعقد}) \times \text{نسبة الإنجاز بتاريخ التقدير}$$

أو:

$$\text{قيمة مؤونة الأشغال قيد الإنتاج} = (\text{سعر العقد الرحلي} - \text{التكلفة الجارية الرحلية}) \times \text{حجم الإنتاج الجاري بتاريخ التقدير}$$

2) - مؤونة الأشغال المستقبلية: وهي مؤونة تخضع لصنف مؤونات العقود المثقلة بالأعباء أو مؤونة المخاطر غير الجارية، ويتم تقديرها لنسبة الإنجاز المتبقية أو للحجم الإنتاجي المتبقي أو الأشغال المتبقية لإتمام العقد، ويعطى قانون هذه الأخيرة بالشكل التالي:

$$\text{قيمة المؤونة للأشغال المتبقية لإتمام العقد} = (\text{سعر العقد} - \text{التكلفة الإجمالية للعقد}) \times (1 - \text{نسبة الإنجاز} \%) \text{ بتاريخ التقدير}$$

أو:

$$\text{قيمة مؤونة الأشغال المتبقية} = (\text{السعر العقد الوحدوي} - \text{التكلفة الجارية الوحدوية}) \times \text{حجم الإنتاج الجاري المتبقي بتاريخ التقدير}$$

أو:

$$\text{قيمة مؤونة الأشغال المتبقية} = \frac{[\text{الحجم الكلي للعقد} - \text{الحجم الإنتاجي التام بتاريخ التقدير}]}{\text{الحجم الكلي للعقد}} \times \text{الخسارة الإجمالية للعقد}$$

أو:

$$\text{قيمة المؤونة المتبقية} = \text{الخسارة الإجمالية للعقد} - \text{قيمة المؤونة المكونة للأشغال المنجزة}$$

- و فيما يخص التقبيد المحاسبي فإنه يتم توزيع الخسارة الإجمالية المحتملة للعقد في الجانب الدائن من الحسابات التالية:⁴⁶
- 1- د/393 خسائر القيمة على الأشغال الجارية في نهاية الدورة.
- 2- د/158 مؤونات خسائر العقود بالفائض من الخسارة المحتملة للأشغال المستقبلية المتبقية.
- و منه تكون القيود المحاسبية وفق طريقة الإتمام كما يلي:

	Xxx	من د/ مؤونات الخصوم الجارية	د/685
xxx		إلى د/ مؤونة تدني الأشغال و المنتجات الجارية	د/393
xxx		إلى د/ مؤونة تدني الدراسات و الخدمات الجارية	أو د/394
		تكوين مؤونة تدني الأشغال قيد الإنتاج	
	xxx	من د/ مخصصات الإهلاك و المؤونات	د/681
Xxx		إلى د/ مؤونات أخرى لأعباء - الخصوم غير الجارية	د/158

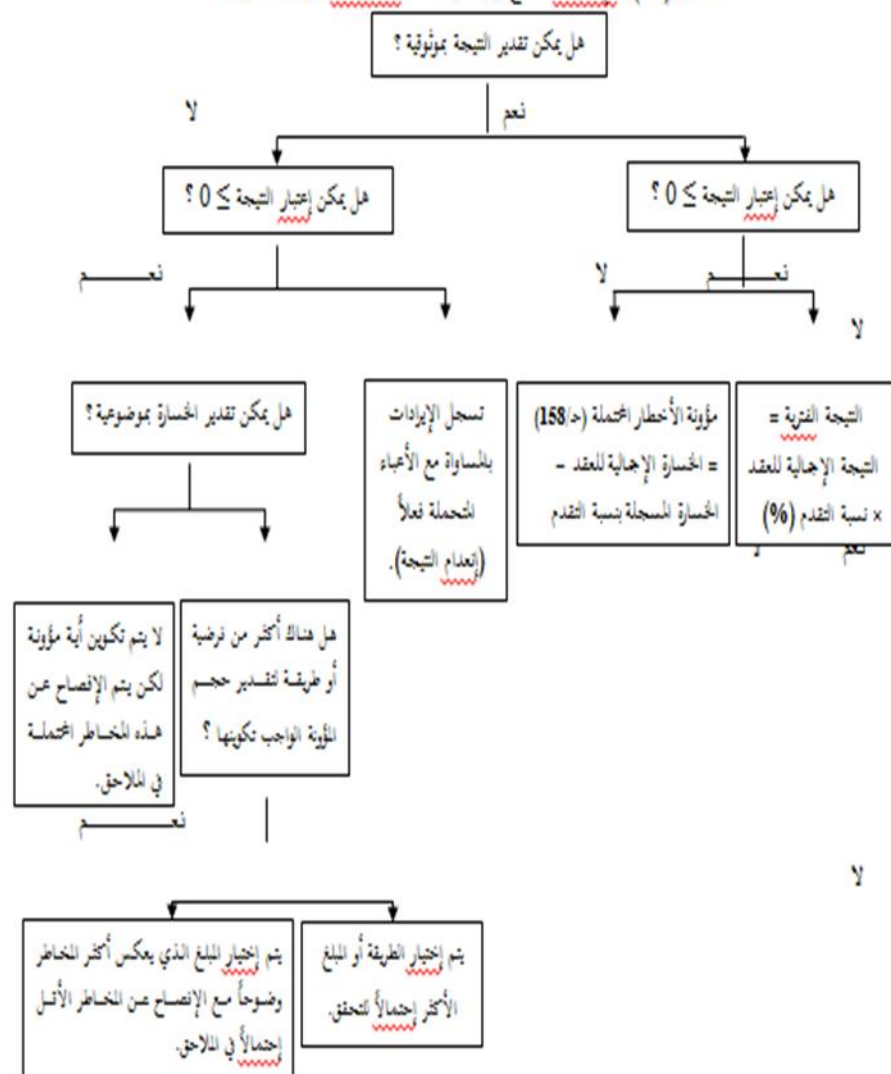
ويتم تطبيق التقديرات الجديدة لإيرادات العقد وتكاليفه في كل سنة في إحتساب خسارة العقد من عديمها، وفي حالة ظهور تقديرات تشير إلى زوال أسباب

إنشاء المؤونة مع استمرار عملية الإنجاز (ظهور ربحية العقد)، فإن قيد إلغاء المؤونة يكون كالتالي:⁴⁷

158/د	من د/ مؤونات أخرى للأعباء - الخصوم غير الجارية	Xxx
781/د	إلى د/ إسترجاع المؤونات - الخصوم غير الجارية	Xxx

ومما يمكن ملاحظته في الأخير أن كل من الطريقتان تنتفان فيما يتعلق بالمؤونة المرتبطة بالسنوات المستقبلية لتنفيذ العقد (د/158) والتي تمثلها الفترة [L- N]، وتختلفان في المعالجة المحاسبية للخسارة المقدرة قبل فترة ظهور الخسارة، والممثلة في الفترة [0-L]، حيث تعتبرها طريقة التقدم كتكلفة إعتيادية للفترة في حين تعتبرها طريقة الإتمام كمؤونة تدني للأشغال الجارية، ومنه نستنتج أن الطريقة المحاسبية المعتمدة في تسجيل عقود الإنشاء عموماً لها أثرها المحاسبي في كيفية التعامل مع الخسائر المحتملة لهذا النوع من العقود، وفي حالة كان للمؤسسة أكثر من طريقة أو نموذج (رياضي أو إحصائي) في تقدير الخسائر المحتملة لخطر ما فإنها تختار الطريقة (أو القيمة) الأكثر توقعاً وموثوقيةً من بين الإحتمالات المتوفرة بتاريخ التقدير مع زيادة الإفصاح في ملاحق القوائم المالية عن المخاطر الأخرى المحتملة التي لا يمكن تقدير قيمتها على الوجه الصحيح بتاريخ إعداد القوائم المالية⁴⁸، ويمكن تلخيص الحالات التي يتوجب على المؤسسة المقاولاتية تكوين مؤونة من عدمها لعقد من العقود طويلة الأجل في حالة توقع خسارته حسب كل من الطريقتين في الشكل التالي:

الشكل (04): الاعتراف بنتائج وخسائر العقد والمؤونات الواجب تكوينها



Source: note méthodologie de première application système comptable financier (SCF), N°341, Conseil National de comptabilité, Ministère des Finances, Alger, 19/10/2010, p 4.

الخاتمة

لقد أسفرت الدراسة على عدد من النتائج أهمها:

- 1- تتجه البيئة القانونية سواء كل من قانون الصفقات العمومية الجزائري أو النظام المحاسبي المالي إلى اعتماد نسبة التقدم كأساس في محاسبة عقود الإنشاء في حالة التقدير الموثوق لإيرادات وتكاليف العقد، وإستخدام طريقة الإتمام في حالة عدم التأكد من تحقيق العقد لإيراداته وأرباحه أين تخضع عملية الإختيار فيما بينهما إلى أساس موثوقية النتيجة، وبهذا تتفق مرجعية النظام المحاسبي المالي الجزائري مع كل من المرجعية المحاسبية الدولية (IAS/IFRS) والمرجعية الفرنسية (PCG) على الرغم من تأكيد المعايير المحاسبية الدولية على طريقة التقدم كمعالجة مرجعية أولية وأساسية؛
- 2- عند محاولة إجراء مقارنة بين الطرق المقترحة من النظام المحاسبي المالي في مجال محاسبة العقود طويلة الأجل، فإن طريقة التقدم تسمح بتقديم معلومات عن الوضعيات الحقيقية للمؤسسات في نهاية كل فترة إتجاه مختلف الأطراف سواء الداخلية بإمكانية تقييم الأداء الإقتصادي والمالي بإمكانية حساب نسب الربحية والمردودية مع إتاحة الفرصة للمساهمين في تقرير توزيع الأرباح والأطراف الخارجية الأخرى كالإدارة الجبائية من خلال إمكانية تقدير الضريبة المستحقة فترياً وهذا ما لا تسمح به طريقة الإتمام في حالة إعتمادها؛
- 3- على مستوى الميزانية وحسب طريقة التقدم فإنه لا يوجد مخزون جاري قيد الإنتاج حيث يظهر أثرها في زيادة عنصر الذمم (ح/411) أما في طريقة الإتمام فيظهر أثرها بالزيادة في المخزون الجاري قيد الإنتاج (ح/72)، وفيما يخص المؤنات لهذا النوع من العقود فإن النظام المحاسبي المالي الجزائري يقر بإمكانية تكوين المؤنات للعقود طويلة الأجل في إطار العقود المثقلة بالأعباء على عكس النظام الجبائي الجزائري الذي لم يقر بإمكانية إعتماؤ مؤنات الخصوم غير الجارية (ح/15) في مجال العقود طويلة الأجل.

الإحالات و المراجع المعتمدة:

-*يذهب المعنى اللغوي في تحديده لمعنى لفظ المقابلة إلى أنها متأتية من اللفظ قال ويقول، وقاؤه في أمره أي فاوضه، فالمقابلة هي المفاوضة، إلا أن ما يجب ذكره هنا أن المفاهيم القانونية والمحاسبية لعقد المقابلة تختلف عن تلك المفاهيم الإقتصادية للمقابلة والتي تحاول الدراسات الإقتصادية الحالية تناولها .

- مدوري زايدي، "مسؤولية المقاول و المهندس المعماري في القانون الجزائري"، مذكرة ماجستير، كلية الحقوق، جامعة تيزي وزو، بدون تاريخ، ص 10.
- 2- عمراوي فاطمة، "المسؤولية الجنائية لمشيدي البناء: مالك البناء، المهندس المعماري (المصمم و المشرف على التنفيذ) و المقاول"، مذكرة ماجستير، كلية الحقوق، جامعة الجزائر، 2000/2001 م، ص 111.
- 3- عمار بوضياف، "شرح تنظيم الصفقات العمومية"، ط 4، جسور للنشر و التوزيع، الجزائر، 2014 م، ص 88.
- 4- إبراهيم شاشو، "عقد المقاول في الفقه الإسلامي"، مجلة (جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية)، المجلد (26)، العدد (02)، 2010 م، ص 768 .
- 5- مدوري زايدي، مرجع سبق ذكره، ص 160.
- 6- خديجي أحمد، "نطاق المسؤولية العشرية - دراسة مقارنة -"، مذكرة ماجستير، كلية الحقوق و العلوم الاقتصادية، جامعة ورقلة، 2006 م، ص 7.
- 7- مدوري زايدي، مرجع سبق ذكره، ص 167.
- 8- خديجي أحمد، مرجع سبق ذكره، ص 62.
- 9- عمراوي فاطمة، مرجع سبق ذكره، ص 30.
- ** فلا يدخل بذلك في معنى المباني و المنشآت الثابتة المباني المؤقتة كالخيم و الأكشاك بغض النظر عن غرضها الاقتصادي الذي أقيمت لأجله .
- 10- بدون كاتب، "معيار المحاسبة الدولي رقم (11)"، مجلة (المجمع العربي للمحاسبين القانونيين)، العدد (05)، نيسان 2002 م، ص ص 4/9.
- 11- LAURENT BAILLY, "LA METHODE DE L'AVANCEMENT POUR LA COMPTABILISATION DES CONTRATS à LANG TERME", REVUE FRANCAISE DE COMPTABILITE, N°(439), JANVIER 2011, PP(19-20).
- 12- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، "القرار المؤرخ في 26 يوليو 2008 المحدد لقواعد التقييم المحاسبي ومحتوى الكشوف المالية و عرضها وكذا مدونة الحسابات و قواعد سيرها"، العدد (19)، 25/03/2009 م، ص 18.
- 13- AZIZ EL KHATTABI, "CONTRAT A TERME ASPECTS JURIDIQUE, FISCAL ET COMPTABLE PROPOSITION D'UNE DEMARCHE D'AUDIT", MEMOIRE PRESENTE EN VUE DE L'OBTENTION DE DIPLOME D'EXPERTISE COMPTABLE, MAROC, 2002, P 10.
- 14 - "MODALITES DE COMPTABILISATION DES OPERATIONS PLURIANNUELLES", DIRECTION GENERALE DES FINANCES PUBLIQUES, REPUBLIQUE FRANCAISE, 20 NOVEMBRE 2013, P 4.
- 15- MANAR FADRIQ, "LE SECTEUR DU BATIMENT ET TRAVAUX PUBLICS AU MAROC: PROPOSITION D'ADAPTATION DE LA DEMARCHE D'AUDIT AUX SPECIFICITES COMPTABLES ET FISCALES DU SECTEUR", MEMOIRE PRESENTE EN VUE DE L'OBTENTION DE DIPLOME D'EXPERTISE COMPTABLE, MAROC, 2005, P 63.
- *** عمل الفكر المحاسبي على تأطير هذه العقود من حيث تكييفها بتجميعها وتقسيمها وحالة تضمنها شرط إنشاء أصول إضافية وذلك لإظهار الحقيقة والجوهر الاقتصادي للعقد، وفي هذا الشأن يمكن الرجوع إلى:

- (1) محمد أبو نصار و جمعة حميدات، معايير المحاسبة و الإبلاغ المالي الدولية، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2009 م، ص 182.
- (2) خالد جمال الجعارات، مطبوعة جامعية بعنوان "مختصر المعايير المحاسبية الدولية 2015"، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة ورقلة، 24 و 25/11/2014 م، ص 62.
- (16) محمد أبو نصار و جمعة حميدات، معايير المحاسبة و الإبلاغ المالي الدولية، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2009 م، ص 182.
- (17) فتيحة بكطاش، مداخلة بعنوان: "العقود طويلة الأجل وفق النظام المحاسبي المالي (الجوانب القانونية و الجانبية)"، الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS/IPSAS) في تفعيل أداء المؤسسات و الحكومات، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة ورقلة، الجزائر، 24 و 25/11/2014 م، ص 733.
- 18 - AZIZ EL KHATTABI, OP CIT, P 12.
- (19) وصفي عبد الفتاح أبو المكارم، "المحاسبة المالية المتوسطة"، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، مصر، 2000 م، ص 210.
- (20) أحمد فرغلي حسن، "المحاسبة للإدارة و صنع القرار"، مركز تطوير الدراسات العليا و البحوث في العلوم الهندسية، القاهرة، 2007 م، ص 80.
- 21 - AZIZ EL KHATTABI, OP CIT, P 61.
- (22) عبد الرحمن عطية، المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي، ط1، الجزائر، 2011 م، ص 95.
- (23) محمد بن حمد المغيولي، مرجع سبق ذكره، ص 40.
- (24) هوام جمعة، المحاسبة المعمقة وفقا للنظام المحاسبي المالي و المعايير المحاسبية الدولية IFRS/IAS 2009/2010، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، ط (02)، 2010/2011 م، ص 168.
- 25- GEORGES LANGLOIS ET MICHELINÉ FRIÉDÉRICH, "COMPTABILITÉ FINANCIÈRE", ÉDITION FOUCHER, ÉDITION 13, France, 2008, P 243.
- (26) بلعروسي أحمد التيجاني، "النظام المحاسبي المالي"، دار هومه، الجزائر، ط (02)، 2012 م، ص 160.
- (27) محمد زرقون و فؤاد صديقي، محاضرات في مادة "المحاسبة المالية وفق النظام المحاسبي المالي" (SCF)، ورقلة، 2012/2013 م، ص 49.
- (28) لخضر علاوي، "نظام المحاسبة المالية"، دار الصفحة الزرقاء، الجزائر، 2010 م، ص 298.
- (29) محمد سامي راضي، "محاسبة تكاليف العقود و المقاولات"، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2007 م، ص 60.
- (30) بلعروسي أحمد التيجاني، مرجع سبق ذكره، ص 160.
- 31 - AZIZ EL KHATTABI, OP CIT, P 52-53.
- 32 - GEORGES LANGLOIS ET MICHELINÉ FRIÉDÉRICH, OP.CIT, p 241.
- (33) بين ربيع حنيقة، "الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية" IAS/IFRS، منشورات كليك، الجزائر، جزء 2، 2013 م، ص 219.

- 34- مسعود صديقي و آخرون، مرجع سبق ذكره، ص 143 .
- 35- وصفي عبد الفتاح أبو المكارم، مرجع سبق ذكره، ص 210.
- 36 - AZIZ EL KHATTABI, OP CIT, P 69.
- 37- بلعروسي أحمد التيجاني، مرجع سبق ذكره ، ص 160.
- 38- جمعة حميدات و حسام خدّاش، "منهاج محاسب عربي قانوني معتمد" (ACPA) ، المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، ط 2013 م، ص 468.
- 39- لخضر علاوي، معايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS ، دار الصفحة الزرقاء، الجزائر، 2012 م، ص 323.
- 40- LAURENT BAILLY, "LA METHODE DE L'AVANCEMENT POUR LA COMPTABILISATION DES CONTRATS à LANG TERME Partie 2 :TRAITEMENT DES PERTES ", Revue Française de Comptabilité, N°(440), FEVRIER 2011, PP (21-22).
- 41- RACHIDA BOURSALI, "LES NORMES COMPTABLES DU SCF" , BIBLIOTHIQUE ALOULFIA TALITA, algerer, 2010, P 130.
- 42- ROBERT OBERT, "PRATIQUE DES NOEMES IAS/IFRS: 40 CAS D'APPLICATION", DUNOD, PARIS, France, 2005, P 151.
- 43- كبجلي عائشة سلمى و دادن عبد الوهاب، مطبوعة في مادة" المحاسبة المعمقة"، غير منشورة، جامعة ورقلة، 2012/2011 م، ص 67.
- 44- ODILE BARBE ET LAURENT DIDELOT ET LAURENCE CASSIO, "COMPTABILITÉ APPROFONDIE", NATHAN ET GROUPE REVUE FIDUCIAIRE, PARIS, France, 2010, P 166.
- 45 - AZIZ EL KHATTABI, OP CIT, P 52.
- 46- هوام جمعة، مرجع سبق ذكره، ص 171 .
- 47- "MANUEL DE COMPTABILITÉ GÉNÉRALE DE LA CLASSE 4", FORMATION SONATRACH, Alger, 16/03/2010, P 85.
- 48 - XAVIER PAPER, "L'impact du passage aux IFRS pour les contrats à long terme", Revue Comptabilité, N°(804), OCTOBRE 2004, P 41.