

[المجلد: الثالث / العدد: الثاني / (أكتوبر 2019) / الصفحات: 001-030]

المعالجة المحاسبية لعقود المقاولات
- إشكاليات تطبيق النظام المحاسبي المالي على ضوء المعيار
المحاسبي الدولي رقم (11) - «دراسة حالة شركة الإخوة لعبابسة
سطيف»

زبيري عزالدين*⁽¹⁾؛ دلالة سارة⁽²⁾.

✉ izzeddine.zoubiri@univ-bba.dz

⁽¹⁾ أستاذ محاضر، جامعة برج بوعريش [الجزائر]

✉ s.delaldja@univ-boumerdes.dz

⁽²⁾ باحثة دكتوراه، جامعة بومرداس [الجزائر]

تاريخ النشر: 2019/10/31

تاريخ القبول: 2019/07/16

تاريخ الإرسال: 2019/05/24

الملخص: هدفت الدراسة إلى التعرف على قدرة شركات المقاولات الجزائرية على تطبيق المعيار المحاسبي الحادي عشر في إعداد القوائم المالية، كما هدفت هذه الدراسة إلى قياس مدى توافق المعالجة المحاسبية لعقود المقاولات وفق النظام المحاسبي المالي والمعيار المحاسبي الدولي رقم (11)، فعلى الرغم من أن النظام المحاسبي المالي بني مستندا على مرجعية دولية، إلا أن شركات المقاولات تظل تعاني من مشاكل التطبيق نتيجة عدة معوقات وعراقيل تفرضها البيئة الجزائرية، ولتحقيق أهداف الدراسة تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي، وذلك من خلال دراسة شركة متخصصة في المجال. وقد خلصت الدراسة إلى جملة من النتائج أهمها تستخدم معظم شركات المقاولات الجزائرية أسلوب نسبة الإتمام لمعالجة تكاليفها وإيراداتها، عدم مواكبة شركات المقاولات الجزائرية للتشريعات والقوانين الجبائية الجديدة، عدم قدرة شركات المقاولات الجزائرية على التمييز بين رقم الأعمال المحقق والمقبوض. كما أوصت الدراسة بضرورة تنظيم دورات تدريبية فيما يخص المعيار المحاسبي الدولي الخاص بعقود المقاولات، والعمل على إنشاء نظام رقابة داخلي في شركات المقاولات ليتم ضمان القيام بالعمل المحاسبي وفق معايير المحاسبة الدولية. **الكلمات المفتاحية:** النظام المحاسبي المالي، المعيار المحاسبي الدولي رقم (11)، التوافق، البيئة الجزائرية، العراقيل والتحديات.

تصنيف «جال»: M41.



البريد الإلكتروني للمُرسل: izzeddine.zoubiri@univ-bba.dz

* البريد الإلكتروني للمُرسل:

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

جامعة زيان عاشور «الجلفة»



[Vol. 03\Nº: 02\ (October 2019)\Pages: 001-030]

**Accounting Treatment Of Contracting Contracts -
The Problems Of Applying The Financial Accounting
System In The Light Of International Accounting
Standard N° 11- « Case Study Of The Ababaseh
Brothers Company Of Setif»**

Izzeddine Zoubiri⁽¹⁾; Sara Delaldja⁽²⁾.

⁽¹⁾ University of Bordj Bou Arréridj [Algeria] ✉ izzeddine.zoubiri@univ-bba.dz

⁽²⁾ University of Boumerdes [Algeria] ✉ s.delaldja@univ-boumerdes.dz

Received: 24/05/2019

Accepted: 16/07/2019

Published: 31/10/2019

Abstract: The study aimed to identify the ability of the Algerian contracting companies to apply the eleventh accounting standard in preparing the financial statements, and this study also aimed to measure the compatibility of the accounting treatment of contracting contracts according to the financial accounting system and the international accounting standard No. (11), although the accounting system The financial system is based on an international reference, but the contracting companies continue to suffer from implementation problems as a result of several obstacles and obstacles imposed by the Algerian environment.

The study concluded with a number of results, the most important of which is that most Algerian contracting companies use the percentage of completion method to deal with their costs and revenues, the Algerian contracting companies' failure to keep pace with the new tax legislation and laws, the Algerian contracting companies' inability to distinguish between the realized and received number of works.

Keywords: Financial Accounting System, International Accounting Standard N°(11), Compatibility, Algerian Environment, Obstacles and Challenges.

«JEL» Classification: M41.

* **Corresponding author:** izzeddine.zoubiri@univ-bba.dz



Faculty of Economics, Commercial and Management Sciences
Ziane Achour University of «Djelfa»



B.P. 3117, Djelfa [Algeria].

مقدمة: يعتبر النظام المحاسبي بمثابة خطوة نوعية نحو تطبيق المعايير المحاسبية الدولية باعتباره جاء لخدمة وتلبية مختلف الاحتياجات، بالإضافة إلى توفير المزيد من الشفافية في الحسابات وتجسيد الثقة في الوضعية المالية للمؤسسة، ونظرا للخصوصية التي تتميز بها شركات المقاولات فقد حددت لجنة معايير المحاسبة الدولية معيار خاص وهو المعيار الدولي الحادي عشر الخاص بعقود الإنشاء، ويعتبر العنصر الرئيسي للمحاسبة عن تلك العقود هو توقيت الاعتراف بالإيرادات، حيث تبرز المشكلة الأساسية لمعالجة عقود الإنشاء في دفاتر المقاول، لأن هذا النوع من العقود يستغرق مدة زمنية طويلة الأجل أي أكثر من فترة محاسبية واحدة، مما يتطلب أسلوب محاسبي ملائم لتوزيع إيراد العقد وتكاليفه عبر الفترات المحاسبية لتنفيذ العقد.

من خلال ما سبق ذكره يمكن صياغة إشكالية هذا البحث في التساؤل الرئيسي التالي:

ما مدى توافق المعالجة المحاسبية لعقود المقاولات وفق النظام المحاسبي المالي والمعيار المحاسبي

الدولي رقم (11)؟

ومن خلال هذا التساؤل يمكن طرح التساؤلات الفرعية التالية:

- كيف تتم المعالجة المحاسبية للعقود طويلة الأجل وفق معايير المحاسبة الدولية؟
- ما مدى توافق المعالجة المحاسبية للعقود طويلة الأجل وفق معايير المحاسبة الدولية والنظام المحاسبي المالي؟
- ماهي درجة الالتزام بتطبيق المعيار المحاسبي الحادي عشر في شركات المقاولات الجزائرية؟
- وللإجابة على التساؤلات المطروحة تم وضع عدة فرضيات سيتم اختبارها وتحليلها للتأكد من صحتها خلال الدراسة:

- تقوم شركات المقاولات الجزائرية بتطبيق السياسات والإجراءات المحاسبية للمشاريع الإنشائية وفق معيار المحاسبة الدولي رقم 11.

- هناك توافق كبير بين المعالجة المحاسبية للعقود طويلة الأجل حسب المعيار المحاسبي الدولي رقم 11 والنظام المحاسبي المالي.

- لا تلتزم شركات المقاولات الجزائرية بتطبيق محتويات المعيار المحاسبي الدولي رقم 11 حيث تواجه هذه الأخيرة عدة صعوبات وعراقيل عند إعداد القوائم المالية سواء وفق المعيار المحاسبي الدولي رقم 11 أو النظام المحاسبي المالي.

أهمية وأهداف الدراسة: من بين أهم النقاط التي تهدف هذه الدراسة لمعالجتها نذكر ما يلي:

- التعريف بأحد المعايير المحاسبية الدولية والتي تخص العقود طويلة الأجل.
- التعرف على مدى توافق المعالجة المحاسبية للعقود طويلة الأجل وفق النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية.
- التعرف على مدى قدرة شركات المقاولات الجزائرية على تطبيق المعيار المحاسبي الدولي الحادي عشر.
- إبراز الصعوبات والعراقيل التي تعترض شركات المقاولات في تطبيق إجراءات المعايير المحاسبية الدولية والنظام المحاسبي المالي.

المحور الأول: عموميات حول شركات المقاولات والنظام المحاسبي الخاص بها

تلعب شركات المقاولات دورا بارزا في تدعيم خطط التنمية الاقتصادية في مختلف دول العالم، وبالتالي فإن استمرار نجاح هذه الشركات وتنفيذ مشاريعها بصورة مربحة يجب أن يكون مستند على مبادئ ومفاهيم محاسبية، لذا سنحاول في هذا المحور التعرف على شركات المقاولات والنظام المحاسبي المعد فيها.

أولا. نظرة عامة حول شركات المقاولات

1- تعريف أعمال المقاولات:

لغة: هي المفاضلة والمجادلة، وتطلق أيضا على إعطاء العمل للآخر.

اصطلاحا: هي اتفاق بين طرفين يتعهد بمقتضاه أحد طرفيه بأن يصنع للطرف الآخر شيئا أو يؤدي عملا لقاء بدل يتعهد به الطرف الآخر.¹

كما عرف الدكتور أحمد محمد المصري المقاولات بأنها: "هي القيام بأعمال إنتاجية تعتمد على الموارد المادية والخامات والقوى البشرية الماهرة، وتخضع في أدائها لأصول ومهارات فنية، ولهذا فهي تحقق إنتاجا ملموسا يمكن تقديره وقياس مدى جودته وصلاحيته للاستخدام ولإشباع حاجات ضرورية للإنسان، وليس غريبا أن يطلق عليها البعض تعبير (صناعة البناء والإنشاء)".²

من خلال التعاريف السابقة يمكن القول بأن عقد المقاولات هو اتفاق بين المقاول وصاحب المشروع بشروط معينة على إنجاز أصل ما أو مجموعة من الأصول ذات العلاقات المترابطة والمتداخلة

2- خصائص نشاط شركات المقاولات: يتميز نشاط المقاولات بخصائص وصفات تميز عن غيرها من الأنشطة الصناعية والخدمية، منها:³

- ❖ امتداد النشاط إلى أكثر من مدة مالية واحدة؛
- ❖ استثمار رؤوس أموال كبيرة في النشاط، وفي بعض الأحيان يتم تمويل نشاط المقاولات من الإيرادات المحققة خلال مراحل العمل؛
- ❖ تنوع الإيرادات أو وجود إيرادات أخرى ثانوية عدا الإيرادات من النشاط الرئيسي للمقاولات، مثل:
 - إيرادات من العقود الثانوية أو المقاولين الثانويين.
 - إيرادات المعامل الإنتاجية.
 - إيرادات من المواد المتبقية في نهاية الموقع أو العمل.
 - إيرادات من المكافآت التشجيعية.
- ❖ تنوع الخسائر في هذا النشاط، مثل:
 - خسائر من العقود الثانوية، أو العقود من الباطن.
 - تكاليف الطلب والضياع والنقص.

- غرامات التأخير.
- خسائر فسخ العقود وترك العمل بسبب ضعف إمكانيات المقاولات.
- خسائر مالية وقانونية لاحقة مثل عدم كفاءة العمل مستقبلا كانهيار عمارة أو سقوط جسر.
- غرامات بسبب عقوبات دائرة الضرائب تتعلق بالتحاسب الضريبي.
- ❖ وجود تحويلات بين المقاول والمشاريع الأخرى أو من خارج النشاط، ويشمل ذلك مواد أولية ومعدات.
- 3- شروط وإجراءات عقود المقاولات: توفر التشريعات والقوانين السائدة في بلد ما الإطار العام للشروط التي تتضمنها عقود الإنشاء طويلة الأجل، وتستمد هذه العقود عادة معظم شروطها من أحكام القانونيين التجاري والمدني، أما الإجراءات التي تتبع في إبرام عقود الإنشاء طويلة الأجل فهي بشكل عام كما يلي:⁴
- ❖ يتم تحديد شروط المقاول ومواصفاتها والفترة الزمنية المحددة لإنجازها؛
- ❖ يقدم المقاول عطاءه للمقاول مرفقا بتأمين مؤقت أو ابتدائي يعادل نسبة مئوية محددة من جملة العطاء ويرد هذا التأمين لمن لا ترسو عليه المقاول، كما أن هذا التأمين يصادر إذا ما تخلى المقاول عن عطاءه قبل فرز العطاءات؛
- ❖ عند رسو العطاء على المقاول الفائز توجب عليه شروط العقد أن يودع في أحد البنوك مبلغا معيناً من قيمة المقاول، وذلك بتأمين يتضمن حسن تنفيذ التزاماته اتجاه العميل؛
- ❖ يعتبر أي تغيير في شروط العقد بمثابة جزء منه ولصاحب العمل الحق في حذف أو إضافة أعمال جديدة للمقاول؛
- ❖ تتوفر السيوالة المناسبة للمقاول عندما تحدد شروط العقد كلا من المبالغ وتوقيت الدفعات المسددة للعميل والتي تشكل عادة نسبة معينة من الأعمال التامة، كما جرت العادة على أن يدفع العميل للمقاول عند التعاقد دفعة مقدمة كسلفة لشراء المواد اللازمة للمقاول؛
- ❖ تحدد شروط العقد طبيعة وقيمة الجزاءات التي تحمل للمقاول في حال إخلاله بالتزاماته، ويتم عادة تحميل المقاول غرامة عن كل يوم يتأخر فيه عن تسليم المقاول في موعدها المحدد في العقد إلا إذا أثبت أن ذلك التأخير نتج عن أسباب قهرية؛
- ❖ بعد إتمام المقاول يتسلمها العميل استلاماً مؤقتاً في حين يبقى المقاول مسؤولاً عن سلامتها لفترة معينة، قبل أن يتم تسليمها بصفة دائمة بموجب محضر استلام نهائي، وقد جرت العادة أن لا يتم استلام المقاول إلا بموجب شهادة اعتماد عن مهندس العميل أو أي جهة يفوضها لذلك، ولدى استلام العميل للمقاول بصفة نهائية يكون للمقاول الحق في استرداد التأمين الذي كان قد أودعه بالبنك عند رسو المقاول عليه.

4- المشاكل التي تواجه شركات المقاولات: تعترض شركات المقاولات عدة مشاكل وصعوبات، نذكرها كالآتي:

❖ المشاكل المحاسبية التي تواجه شركات المقاولات: تواجه شركات المقاولات مجموعة من المشاكل المحاسبية، نذكر أهمها:⁵

- مشكلة تقييم الأعمال التامة في نهاية السنة المالية والفصل بين قيمة العمل التام طبقا لشهادة المهندس وتكلفة الأعمال التامة التي تم مقابلتها بقيمة هذه الأعمال لقياس الأرباح وخسائر التنفيذ تكلفة الأعمال غير المعتمدة، وهي الأجزاء التي رفض المهندس المشرف اعتمادها.
- مشكلة قياس الأرباح للمشاريع تحت التنفيذ.
- مشكلة تخصيص وتوزيع التكاليف، وتكمن المشكلة في إيجاد أسس عادلة لتوزيع التكاليف غير المباشرة على المشاريع، مثل التكاليف الإدارية والاجتماعية للمركز الرئيسي.

❖ المشكلات التطبيقية الناتجة عن عقود الإنشاء طويلة الأجل: تواجه شركات المقاولات جملة من المشاكل التطبيقية ناتجة عن عقود الإنشاء، وتتمثل فيما يلي:⁶

- تتعدد العقود في الشركة الواحدة وقد تصل في بعض الأحيان إلى مئات العقود وتتفاوت مراحل تنفيذها من عقد لآخر، وتغيرها المستمر من حيث درجة التنفيذ، وبالتالي تظهر مشكلة توزيع الربح بين هذه العقود في ظل هذا التفاوت؛
- مخاطر تنفيذ العمليات نظرا لطول فترة تنفيذها، والتي قد يستغرق في بعض الأحيان سنوات طويلة، وما يترتب عليها من احتمال تعرض شركات المقاولات إلى عوامل التغير في أسعار عناصر تكاليف التنفيذ. هذا بالإضافة إلى التأخير في تنفيذ المقاول في الميعاد المحدد، وما يترتب عليه من زيادة تكاليف تنفيذ العملية، وتعرض المنشأة إلى غرامات التأخير؛
- مشكلة تقييم الأعمال التامة في نهاية الفترة المحاسبية والفصل بينهما وبين الأعمال غير التامة والتي رفضت الجهة المشرفة على المشروع اعتمادها، وكذلك الأعمال غير التامة التي بدأ التنفيذ فيها ولم تصل بعد إلى مرحلة تنفيذ معينة؛
- مشكلة قياس التكاليف التي سوف يتم مقابلتها بالإيرادات خلال السنة المالية، وما هي التكاليف التي سوف ترحل إلى فترات محاسبية أخرى وتظهر في قائمة المركز المالي؛
- عدم التوافق بين توقيت تحقق الإيرادات وتوقيت تنفيذ العقود، وبالتالي تظهر مسألة الإيرادات التقديرية؛
- صعوبة تحديد مقدار التكاليف والأرباح التي يجب الاعتراف بها لكل فترة محاسبية، حيث يستغرق تنفيذ بعض العقود عدة فترات محاسبية.

ثانيا. النظام المحاسبي الخاص بشركات المقاولات: حتى تتمكن شركات المقاولات من إحكام رقابة على إيراداتها ونفقاتها، يلزم توافر نظام محاسبي يوفر لها كل ما تحتاجه من معلومات.

1- أهداف النظام المحاسبي في شركات المقاولات: يهدف النظام المحاسبي في شركات المقاولات إلى تحقيق الأهداف التالية:⁹

- حصر إيرادات الشركة ومصروفاتها وأصولها بصورة حقيقية؛
- إعداد تقارير عن حركة النقد في الشركة التي تبين مقبوضات الشركة ومدفوعاتها عن فترة معينة، وهذا يساعد الشركة على التعرف على وضعها النقدي ويمكنها من سداد ديونها والتزاماتها عند استحقاقها؛
- سهولة إعداد القوائم المالية بطريقة متفقة مع أصول مهنة المحاسبة؛
- تمكين الشركة من التعرف على وضعها التمويلي وعلاقتها مع البنوك المختلفة التي تتعامل معها من أجل اتخاذ أنسب القرارات الخاصة بعملية التمويل؛
- تمكين الشركة من تحديد أرباحها الفعلية الخاضعة للضريبة.

2- هيكل النظام المحاسبي في شركات المقاولات: يعتبر النظام المحاسبي الإطار العام الذي يتم من خلاله تحويل البيانات المعنية إلى تقارير وقوائم مطلوبة، ويتكون هذا الأخير مما يلي:¹⁰

2-1. المجموعة المستندية: تعتبر المستندات من عناصر النظام المحاسبي الرئيسية في أية شركة المقاولات، كما تعتبر هذه المستندات مصادر للقيود في الدفاتر المحاسبية ودليلا ماديا على صحة العمليات المالية للشركة، كما أن هذه المستندات تقسم إلى صنفين: مستندات داخلية تعد داخل المؤسسة، ومستندات خارجية تعد خارج المؤسسة، حيث تعتبر المستندات الخارجية أقوى دليل من المستندات الداخلية، لأن هذه الأخيرة عرضة للتغيير والتعديل، ويجب أن تتوفر في المستندات الصفات التالية:

- يجب أن يكون المستند شاملا لكافة البيانات المطلوبة إثباتها؛
- يجب أن يكون المستند مرقما حتى يسهل حفظه والرجوع إليه بعد استعماله؛
- يجب أن يكون المستند بسيطا في تصميمه؛
- يجب أن يكون المستند الداخلي مدعوما بمستندات خارجية.

2.2. المجموعة الدفترية: تعتبر الدفاتر المحاسبية من الأساسيات المكونة لإطار النظام المحاسبي، لهذا فهي لا تختلف من مؤسسة إلى أخرى مهما كان نشاطها، وتقسم الدفاتر عادة إلى نوعين رئيسيين دفتر أستاذ ودفتر يومية.

ونتيجة لكبر حجم عمل المؤسسة تلجأ هذه الأخيرة إلى تقسيم كل من دفاتر اليومية والأستاذ إلى دفاتر تحليلية حسب نشاطها ثم ترحل مجاميع هذه الدفاتر إلى اليومية، ومن أمثلة الدفاتر التحليلية:

- يومية المشتريات الخاصة بالعقود: بعد بيان إجراءات تسليم الخامات وتخزينها يتم إعداد دفتر يومية

المشتريات لتحديد أو للفصل بين ما يشتري خصيصا للعقد وما يشتري للمؤسسة بصفة عامة، حيث تخصص خانة للمواد المشتراة للعقد، وترسل فورا إلى موقع العمل، وتخصص خانة للمواد العامة التي تشتري للتخزين والصرف منها بواقع المستندات المؤيدة لها، ثم يقسم هذا الدفتر إلى خانات لكل من المواد المباشرة والأجور المباشرة والعقود من الباطن وإهلاك الآلات وكذلك النفقات العامة.

- دفتر أستاذ مساعد لآلات العقود: يتم من خلال هذا الدفتر إثبات البيانات الخاصة بالآلات في موقع العمل موضحا فيه رقم العقد وبيانات ورقم الآلة ومواصفاتها.

- دفتر أستاذ مساعد المقاولين من الباطن: نظرا لكبر حجم الأعمال في شركات المقاولات يلجأ المقاول إلى التعاقد مع مقاولين مختصين للقيام ببعض الأعمال مثل الأعمال الكهربائية وغيرها، وهذا ما يسمى بالمقاوله من الباطن، وذلك لتسليم العملية في الموعد المحدد لها، ولهذا لابد من تخصيص دفتر أستاذ لبيان الأعمال المنجزة لكل عقد على حده.

الهدف من ذلك التحليل ما يلي:

- تحقيق السرعة في تجميع وتبويب البيانات.
- توفير الرقابة المترتبة على توزيع العمل.
- تسهيل القيد والترحيل وتسهيل إجراء الدراسات وعمل الإحصاءات.

3.2. القوائم المالية: تعرف القوائم المالية على أنها: العناصر الأساسية التي تقدم من خلالها حوصلة نشاط الشركة في شكل

وثائق شاملة وذلك في نهاية كل دورة محاسبية، وكذلك هو الشأن نفسه في شركات المقاولات، فبعد اعتماد الجزائر للنظام المحاسبي المالي أصبحت هذه الشركات مجبرة على إعداد القوائم الختامية في نهاية كل دورة محاسبية، والمتمثلة في الميزانية، جدول حسابات النتائج، جدول تغيرات الأموال الخاصة، جدول سيولة الخزينة، الملحق¹¹.

المحور الثاني: معالجة العقود طويلة الأجل حسب المعيار المحاسبي الدولي رقم (11)

من أجل التعرف على أهمية المعيار المحاسبي الحادي عشر، وأهم ما جاء به ارتأينا في هذا الجزء إعطاء نظرة شاملة حوله من خلال: النبذة التاريخية، الهدف، النطاق، وكل التعاريف المتعلقة به.

أولا. التطور التاريخي للمعيار المحاسبي الدولي رقم (11): يحل هذا المعيار المحاسبي الدولي المعدل محل المعيار المحاسبي الدولي رقم (11) "المحاسبة عن عقود المقاولات" المعتمد من قبل المجلس في شهر مارس 1979، وأصبح نافذ المفعول على البيانات المالية التي تغطي الفترات التي تبدأ في الأول من كانون الثاني "يناير" 1995 أو بعد ذلك التاريخ، في أيار "مايو" 1999، عدل المعيار المحاسبي الدولي العاشر (المعدل في عام 1999) الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية العمومية الفقرة 45. النص المعدل يصبح نافذ المفعول عندما يصبح المعيار المحاسبي الدولي

العاشر) المعدل في عام (1999) نافذ المفعول للبيانات المالية السنوية التي تغطي الفترات التي تبدأ في الأول من كانون الثاني (يناير) 200 أو بعد ذلك التاريخ.¹²

ثانيا. **الهدف من المعيار المحاسبي الدولي رقم (11):** الهدف من هذا المعيار هو توصيف المعالجة المحاسبية المناسبة لإيرادات وتكاليف عقود الإنشاء، وكذلك استخدام قواعد وأسس تحقق الإيرادات كما جاء بالإطار الخاص بإعداد وعرض البيانات المالية لتحديد توقيت الاعتراف بإيرادات ومصروفات العقد بقائمة الدخل، كما يوفر هذا المعيار إرشادات عملية تبين كيفية تطبيق هذه القواعد والأسس.¹³

ثالثا. **نطاق المعيار المحاسبي الدولي رقم (11):** يجب تطبيق هذا المعيار في المحاسبة عن عقود الإنشاء في القوائم المالية للمقاولين، كما تشمل عقود تصميم الخدمات المرتبطة مباشرة بإنشاء الأصل، مثل عقود خدمات مدراء المشاريع والمهندسين المعماريين، وعقود هدم أو ترميم الأصول وترميم البيئة بعد إزالة الأصول القديمة، وهذا يتماشى مع تعريف العقود طويلة الأجل في النظام المحاسبي المالي.¹⁴

رابعا. **أنواع عقود الإنشاء:** تنقسم عقود الإنشاء وفقا لطول فترة التعاقد ومن حيث التسعير:

1- وفقا لطول فترة التعاقد: تنقسم عقود الإنشاء حسب طول فترة التعاقد إلى نوعين:¹⁵

- **عقود إنشاءات قصيرة الأجل:** وهي العقود التي يتم تنفيذها وتسليمها للعميل خلال فترة محاسبية واحدة، وتكون مشاكل هذا

النوع عادة محدودة طالما أن نفقات العقد وإيراداته تتحققان خلال الفترة المحاسبية نفسها.

- **عقود إنشاءات طويلة الأجل:** وهي العقود التي يتم تنفيذها على مدار عدة فترات محاسبية، وهذا النوع من العقود هو في العادة

يتميز بمشاكله المحاسبية المعقدة نظرا لعدم تزامن استنفاد نفقاته وتحقيق إيراداته خلال الفترة المحاسبية ذاتها، كما أنه يكون عادة أكثر ضخامة سواء من زاوية إيراداته أو من زاوية نفقاته، هذا ما جعل اللجنة الدولية معايير المحاسبة تصدر معيار خاص وهو المعيار المحاسبي الدولي رقم (11).

2- وفقا لأسلوب التسعير: تنقسم عقود الإنشاءات طويلة الأجل حسب أسلوب التسعير إلى نوعين:¹⁶

- **عقد ذات سعر مقطوع (ثابت):** حيث يتفق المقاول على سعر ثالث للعقد (علما بأن تلك العقود تتضمن شروطاً تسمح بإعادة النظر في الأسعار في ظروف معينة).

- **عقود (الإضافة) عقد بالتكلفة زائد نسبة:** حيث يعرض المقاول عن تكاليف محددة مسموح بها، بالإضافة إلى نسبة من التكاليف أو أتعاب ثابتة.

خامسا. **تجميع وتقسيم عقود الإنشاء :** في بعض الحالات يتوجب تطبيق المعيار المحاسبي الحادي عشر على أجزاء منفصلة من عقد واحد أو على جملة من العقود سويا، وذلك بالشكل الذي يعكس مضمون العقد أو مجموعة العقود.

- 1- **تقسيم عقود الإنشاء:** حينما يغطي عقد ما تنفيذ عدد من الأصول فإن أي أصل يجب أن يعامل كما لو أنه عقدا منفصلا، في ظل توافر ما يلي:
 - تقدم عدة عروض لكل أصل على حدة بصورة منفصلة؛
 - يكون كل أصل موضوعاً لمفاوضات منفصلة وكان باستطاعة المقاول والعميل قبول، أو رفض، ذلك الجزء من العقد المرتبط بكل أصل؛
 - يمكن التعرف وتحديد إيرادات وتكاليف كل أصل على حدة.
 - 2- **تجميع عقود الإنشاء:** يجب أن تعامل مجموعة من العقود، سواء مع عميل واحد أو مجموعة من العملاء كعقد إنشاءات واحد حينما:
 - يتم التفاوض على مجموعة العقود كصفقة واحدة.
 - ترتبط العقود ببعضها ارتباطاً وثيقاً ومتداخلاً، لكونها في الواقع تمثل أجزاء من مشروع واحد له مجمل ربح واحد.
 - تنجز العقود بالتوازي معاً أو في تتابع مستمر.
 - **الأصل الإضافي:** عندما يقضي العقد بتنفيذ أصل إضافي وفقاً لاختيار العميل أو أنه قد يعدل ليتضمن أصلاً إضافياً، فإنه يجب أن يعامل تنفيذ الأصل على أنه عقد إنشاءات منفصل عندما يتوافر أحد شرطين:
 - إذا كان الأصل المضاف يختلف بصورة جوهرية في التصميم، أو التقنية، أو الوظيفة عن الأصل أو الأصول التي يغطيها العقد الأصلي.
 - عندما يتم التفاوض على سعر الأصل المضاف بدون النظر إلى سعر العقد الأصلي.¹⁷
- سادساً. **تكاليف وإيرادات عقد الإنشاء وفق المعيار المحاسبي الدولي رقم (11):** يعتبر الهدف الأساسي للمعيار المحاسبي الدولي رقم 11 هو معالجة مختلف التكاليف والإيرادات التي يتضمنها عقد الإنشاء.
- 1- **تكاليف عقود الإنشاء:** يجب أن تتضمن تكاليف عقود الإنشاء ما يلي:¹⁸
 - التكاليف المتعلقة مباشرة بالعقد؛
 - التكاليف التي يمكن أن تعزى مباشرة إلى نشاط المقاولات بشكل عام، ويمكن تخصيصها لعقود محددة؛
 - التكاليف التي يمكن أن تعزى مباشرة إلى نشاط المقاولات بشكل عام ويمكن تخصيصها لعقود محددة؛
 - التكاليف التي لا يمكن أن تعزى لنشاط المقاولات أو لا يمكن تخصيصها إلى العقد، تستبعد من تكاليف عقد الإنشاء.
 - 2- **إيرادات عقود الإنشاء:** يجب أن يشمل إيرادات العقد على:¹⁹
 - القيمة الأصلية للإيراد التي تم الاتفاق عليها عند التعاقد؛
 - أية تعديلات في الأعمال المتعاقد عليها أو مطالبات أو حوافز بشرط توافر كلا من:

- وجود درجة معقولة من التأكد بأن ينتج عن ذلك إيرادات؛
- يمكن قياس تلك القيم بموضوعية.

سابعاً. الاعتراف والإفصاح حسب المعيار المحاسبي الدولي رقم (11): تناول المعيار المحاسبي الدولي رقم (11) في فقراته الكيفية التي من خلالها الاعتراف والإفصاح عن التكاليف والإيرادات، ونتائج عقد الإنشاء بموثوقية، وهذا ما نحاول إبرازه في هذا العنصر.

1- الاعتراف بتكاليف وإيرادات عقود الإنشاء: هناك عدة عوامل يجب أخذها بعين الاعتبار للاعتراف بإيرادات وتكاليف عقد الإنشاء، نذكرها كالتالي:²⁰

- يجب الاعتراف بإيرادات العقد وتكاليفه في قائمة الأرباح أو الخسائر عندما يكون بالإمكان تقدير المخرج من العقد بموثوقية؛
- يتم الاعتراف بالإيرادات والتكاليف استناداً إلى نسبة لإنجاز في تاريخ نهاية الفترة المالية؛
- عندما تزيد تكاليف العقد عن إيراداته، فيجب الاعتراف بكامل الخسارة مباشرة في قائمة الدخل الشامل بغض النظر عن نسبة الإتمام؛
- يتم تقدير نسبة الإتمام في تاريخ نهاية الفترة المالية بناءً على أساس تراكمي، ويتم التعامل مع التغير في تقدير نسبة الإتمام استناداً إلى المعيار المحاسبي الدولي المتعلق بالسياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء.

2- تقدير نتائج عقود الإنشاء بموثوقية: يتم تقدير نتائج عقود الإنشاءات بموثوقية في الحالات التالية:

- في حالة العقد ذو السعر المحدد، فإن نتائج عقد الإنشاءات يمكن تقديرها بموثوقية عندما تتحقق الشروط التالية:
- إمكانية قياس إجمالي إيراد العقد بموثوقية؛
- احتمالية تدفق المنافع الاقتصادية للعقد إلى المنشأة؛
- إمكانية تقدير التكاليف المتبقية لإتمام العقد ونسبة إنجاز العقد بتاريخ الميزانية العمومية بموثوقية؛
- التكاليف التي تتعلق بعقد معين، يمكن تحديدها بشكل واضح وقياسها بموثوقية، مما يتيح مقارنة تكاليف العقد الفعلية المتكبدة بالتقديرات السابقة.
- في حالة عقد التكلفة مضافاً إليه نسبة فإنه يمكن تقدير نتائج عقد الإنشاء بموثوقية عندما يتحقق الشرطين التاليين:
- احتمالية تدفق المنافع الاقتصادية المرتبطة بالعقد على المنشأة؛
- يمكن تحديد وقياس التكاليف المرتبطة بالعقد بوضوح بصورة موثقة سواء كانت تلك التكاليف قابلة للتعويض أم لا.

ويكون من المحتمل أن المنافع الاقتصادية المتعلقة بالعقد سواء تتدفق إلى المؤسسة إذا كان بالإمكان تقدير نتائج عقد إنشاء بموثوقية، ولكن عندما يكون هناك شكوك حول إمكانية تحصيل مبلغ سبق إدراجه في إيرادات العقد واعترف به في قائمة الدخل، فإن المبلغ الذي لم يعد قابل للتحصيل أو مشكوك في تحصيله يجب الاعتراف به كمصروف وليس كتعديل لمبلغ إيرادات العقد،²¹ أما بالنسبة للاعتراف بالخسائر المتوقعة فإنه في حالة ما إذا كان من المتوقع زيادة مجموع تكاليف العقد عن إيراداته، فإنه يجب الاعتراف على الفور بالخسائر المتوقعة كمصروف، ويتم تحديد مقدار تلك الخسائر بغض النظر عما إذا كان العمل بالعقد قد بدأ أم لا من جهة ومرحلة إتمام أنشطة العقد من جهة أخرى.²²

3- الإفصاح حسب المعيار: ينص المعيار المحاسبي الدولي رقم (11) على عدد من الإفصاحات، بعضها متصلة بكل العقود وبعضها الآخر يخص العقود تحت التنفيذ في القوائم المالية، وهي:²³

1.3. الإفصاحات المتعلقة بكل العقود: مقدار إيرادات العقد التي تم الاعتراف بها كإيرادات في الفترة الحالية؛

- الطريقة المستخدمة في تحديد إيرادات العقد المعترف بها خلال الفترة الحالية؛
- الطريقة المستخدمة لتحديد مرحلة إتمام العقود تحت التنفيذ؛
- إجمالي المبالغ التي في ذمة العملاء عن أعمال العقود كموجودات بالميزانية؛
- إجمالي المبالغ المستحقة للعملاء عن أعمال العقود كمطلوبات بالميزانية؛
- الالتزامات والموجودات المحتملة طبقا لما جاء بالمعيار المحاسبي الدولي السابع والثلاثون "المخصصات، الالتزامات المحتملة والموجودات المحتملة".

2.3 الإفصاحات ذات الصلة بالعقود تحت التنفيذ:

- التكاليف الفعلية المجمعة وكذلك الأرباح التي تم الاعتراف بها (مع خصم أية خسائر) حتى تاريخه؛
- المبالغ المقدمة التي تم استلامها على ذمة العقود؛
- المبالغ المحتجزة.

المحور الثالث: المعالجة المحاسبية للعقود طويلة الأجل وفق النظام المحاسبي المالي

عرف النظام المحاسبي المالي العقود طويلة الأجل حسب نص المادة 133.1 على أنها عقد يتضمن إنجاز سلعة، خدمة، مجموعة سلع أو خدمات تقع تواريخ انطلاقها والانتهاؤها منها في سنوات مالية مختلفة، ويمكن أن يتعلق الأمر بكل من عقود البناء، عقود إصلاح حالة أصول أو بيئة وعقود تقديم خدمات²⁴، كما نصت المادة 133 في الفقرة 02 من النظام المحاسبي المالي على أن تدرج في الحسابات الأعباء والناتج التي تخص عملية تمت في إطار عقد طويل الأجل حسب وتيرة تقدم العملية عن طريق تحرير نتيجة محاسبية بالتتابع وبمقياس إنجاز العملية (إدراج الحسابات حسب طريقة التقدم).²⁵

في حين نصت المادة 133 الفقرة 03 من النظام المحاسبي المالي على أنه: إذا كان نظام معالجة الكيان أو طبيعة

العقد لا تسمح بتطبيق طريقة التسجيل حسب التقدم، أو إذا كانت النتيجة النهائية للعقد لا يمكن تقديرها بصورة صادقة، فإنه يكون من المقبول على سبيل التبسيط ألا يسجل كمنتوجات إلا مبلغ يعادل مبلغ الأعباء المثبتة التي يكون تحصيلها محتملا (إدراج في الحسابات حسب طريقة الإتمام).²⁶

أولا. الإدراج حسب نسبة الإتمام:

1-تعريف طريقة نسبة الإتمام²⁷: في ظل هذه الطريقة فإن الإيراد يعتبر قد تحقق ويدرج ضمن الإيرادات في قائمة الدخل عن الفترة التي تم فيها تنفيذ الأعمال، كما أن تكاليف العقد تدرج عادة كمصروفات في قائمة الدخل عن ذات الفترة المحاسبية التي تم خلالها إنجاز هذه الأعمال. بمعنى آخر يتم إظهار الإيرادات والمصروفات والأرباح التي تحققت عن ذلك الجزء المستكمل أو المنفذ من العمل حتى نهاية الفترة المالية محل القوائم المالية، وترحل باقي تكلفة العقد وأية إيرادات متعلقة إلى السنة التالية.

ويجب الأخذ في الاعتبار أنه وفقا لطريقة نسبة الإتمام لا ينبغي أن يؤسس أو يتم الاعتراف بالدخل الخاص بعقود المقاولات على المتحصلات النقدية أو الفواتير المحلية. فكل منهما يقوم على شروط تعاقدية لا تقيس بالضرورة أداء العقد. والمغزى من استخدام طريقة نسبة الإتمام في المحاسبة هو أنه أغلب هذه العقود يحصل كل من البائع والمشتري على حقوق ملزمة فالمشتري يحصل على حق قانوني باقتناء الشيء المحدد في العقد، ويحصل البائع على حق المطالبة بمدفوعات مع التقدم في العمل، بما يثبت حق الملكية للمشتري، ونتيجة لذلك، فإن هناك عملية بيع مستمرة تحدث مع التقدم في العمل ويجب الاعتراف بالإيراد على هذا الأساس، ومن مميزات هذه الطريقة أنها تعطى معلومات مفيدة عن مدى نشاط العقد ومستوى الأداء خلال الفترة إذا أنها تعكس إيرادات الفترة المحاسبية خلال الفترة التي تم فيها تنفيذ العمل الذي أسفر عنه هذا الإيراد بدلا من تأجيل ذلك إلى نهاية سنة اكتمال العقد، بخلاف أن هذه الطريقة تقوم بتوزيع العبء الضريبي بطريقة تحقق العدالة والمساواة على السنوات الضريبية التي يتم فيها تنفيذ عقد المقاول وأن كنا نرى أن نتيجة المقاول لا تتم إلا عند الانتهاء منها وأن ربح أو خسارة أي مقاول تظهر بالقوائم المالية أثناء فترة التنفيذ.

قد يقوم المقاول بإنفاق تكاليف تتعلق بنشاط مستقبلي للعقد أي لا تتعلق بالأعمال المطلوب تنفيذها خلال المرحلة الحالية، مثال ذلك تكلفة مستلزمات تشطيب المبنى والتي يتم تخزينها لتستخدم في نهاية تنفيذ عقد المقاول مثل هذه التكاليف تعتبر أصول شريطة أن يكون من المحتمل تغطية هذه التكلفة، وتعتبر تلك التكاليف في حكم المبالغ المستحقة على العميل وتصنف غالبا على أنها أعمال تحت التنفيذ، مع مراعاة أن أي زيادة متوقعة في إجمالي تكلفة العقد عن إجمالي إيراداته يجب إثباتها فوراً كمصروف.

2- طرق تقدير نسبة الإتمام²⁸: إن العنصر الرئيسي في استخدام هذه الطريقة هو قياس نسبة الإنجاز على مستوى من الوضوح فهي مؤشر على أساسه تنشأ أحقية اكتساب الإيراد المعادل لها، حيث توجد عدة تقنيات لتحديد نسبة الإنجاز المحققة (طريقة التكاليف الحقيقية، التقييم المادي (شهادة المهندس) ، الاختبار التقني

للأعمال (طريقة المسح....)، فهذه التقنيات ينبع تأثيرها المباشر على طبيعة التسجيلات المحاسبية بمحاولة الربط بين الحقيقة المحاسبية مع الحقيقة التقنية للمشروع مع انعدام تأثير المعايير القانونية (التسليم الجزئي - تحويل الملكية....) أو المعايير المالية (الفواتير الجزئية، التسبيقات...) على قانون احتساب 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:

أ- أسلوب المدخلات:

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

ب- أسلوب المخرجات:

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

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

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

3- التسجيل المحاسبي في يومية المقاول حسب

طريقة نسبة الإتمام: يتم التسجيل في يومية المقاول حسب طريقة نسبة الإتمام كالتالي:²⁹

1. تسجيل المصاريف التي تتعلق مباشرة بإنجاز العقد:

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

2. بالنسبة للتسيقات التي يستلمها المقاول من العميل للمساعدة في إنجاز المشروع، يكون التسجيل المحاسبي لها كالتالي:

الحساب	التعيين	المبلغ	المبلغ
512	البنك	xxx	xxx
4191	تسيقات محصلة	xxx	

3. في N /12/31 يتم تسجيل الأشغال التي هي قيد الإنجاز كالتالي:

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

ملاحظة: يتم تكرار هذا القيد إلى غاية الانتهاء من المشروع.

4. تسجل كفالات الضمان بالقيد التالي:

المبلغ	المبلغ	التعيين		
xxx	xxx	كفالات الضمان	275	
xxx		البنك	512	

5. عند تسليم المشروع يتم تسجيل القيد المحاسبي التالي:

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

ثانيا. الإدراج حسب طريقة الإتمام:

1- تعريف طريقة الإتمام: وتطبق هذه الطريقة إذا لم تتمكن المؤسسة من تقدير نتيجة العقد بصورة صادقة أو كان نظام معالجة البيانات في المؤسسة أو طبيعة العقد لا تسمح بتطبيق طريقة التقدم. إن طريقة الإتمام تعتمد على تسجيل نواتج مساوية للتكلفة السنوية المتحملة في إنجاز المشروع، ومن أهم الانتقادات الموجهة لهذه الطريقة هو عدم إظهار النتيجة الحقيقية السنوية، ومنه عدم التمكن من تقييم أداء المؤسسة على أساس سنوي.³⁰

2- التسجيل المحاسبي في يومية المقاول حسب

طريقة الإتمام: ويتم التسجيل في يومية المقاول حسب هذه الطريقة على النحو التالي:³¹

1. تسجل مصاريف المشروع على النحو التالي:

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

2. يتم تقييد الدفعات المستلمة على النحو التالي:

الحساب	التعيين	المبلغ	المبلغ
512	البنك	xxx	xxx
4191	تسيقات محصلة	xxx	xxx

3. في نهاية السنة يكون التسجيل المحاسبي كالتالي:

الحساب	التعيين	المبلغ	المبلغ
335	الأشغال الجاري إنجازها	xxx	xxx
723	تغير المخزونات الجارية	xxx	xxx

4. في بداية السنة نقوم بترصيد الحسابين 335 و 723

الحساب	التعيين	المبلغ	المبلغ
723	تغير المخزونات الجارية	xxx	xxx
335	الأشغال الجاري إنجازها	xxx	xxx

5. عند تسليم المشروع في آخر سنة الإنجاز يسجل القيد المحاسبي الموالي:

الحساب	التعيين	المبلغ	المبلغ
411	الزبائن	xxx	xxx
704	مبيعات الأشغال	xxx	xxx

6. عند استلام قيمة المشروع:

الحساب	التعيين	المبلغ	المبلغ
4191	تسيقات محصلة	xxx	xxx
512	البنك	xxx	xxx
411	الزبائن	xxx	xxx

ثالثا. المعالجة المحاسبية للخسائر المحتملة: حسب نص المادة 133.4 عندما يبدو محتملا في تاريخ الجرد أو بفعل حوادث طارئة أو معروفة، وعندما يكون مجموع تكاليف العقد يفوق مجموع منتجات العقد (خسائر متوقعة عند الإنجاز)، يجب تكوين مؤونة بمقدار الخسارة الإجمالية للعقد وغير المسجلة في الحسابات.³²
تسجل الخسارة المحتملة محاسبيا وفق الطريقتين المذكورتين على النحو التالي:³³
فعند إقفال الدورة تسجل المؤسسة الخسارة الإجمالية على جزئين:

خسارة قيمة الأشغال الجارية: حيث يتم تحديد خسارة قيمة الأشغال الجارية في حدود الخسارة على تكاليف الإنتاج وبدلالة درجة تقدم

الأشغال، وتحسب درجة التقدم في الأشغال)نسبة الإنجاز(بالعلاقة الآتية:

درجة التقدم في الإنجاز = مبلغ الأشغال الجارية في تاريخ الإقفال / سعر التكلفة المتوقع (التقديري)

حيث أن:

مبلغ الأشغال الجارية في تاريخ الإقفال = المصاريف الإجمالية المنفقة في تاريخ الإقفال / سعر التكلفة التقديري

وتحسب خسارة القيمة بالعلاقة الآتية:

خسارة القيمة = الخسارة عند نهاية العقد * نسبة تقدم الإنجاز.

تسجل محاسبيا هذه الخسارة في القيمة في حساب مخصصات الإهلاكات ومؤونات تدهور القيم أصول جارية) ح

685 (بجعله مدينا وجعل حساب تدهور قيم الأشغال) ح 393 (دائنا- .

XXXXXX	XXXXXX	ح/ مخصصات إهلاكات ومؤونات وخسائر القيمة - أصول جارية	393	685
		ح/ تدهور قيم المخزونات تشكيل مؤونة		

وكتكملة لخسارة قيمة الأشغال الجارية مقارنة مع الخسارة الكلية المحتملة للإنجاز لا بد من تشكيل مؤونة لهذا الفرق)الخسارة الكلية المحتملة للعقد خسارة قيمة الأشغال الجارية)، وهذا يجعل - حساب مخصصات مؤونات) 685 (مدينا وجعل حساب مؤونات أخرى للأعباء خصوم- غير جارية) ح 158 (دائنا بالفرق.

XXXXXX	XXXXXX	ح/ مخصصات مؤونات الأعباء ح/ مؤونات أخرى للأعباء - خصوم غير جارية تشكيل مؤونة	158	683
--------	--------	--	-----	-----

ولكن في بداية السنة الموالية لا بد من استرجاع خسارة القيمة ومؤونة الأعباء المشكلة سابقا، وهذا باعتبار أن الأشغال الجارية في العقود الطويلة الأجل يتم إلغاؤها في بداية كل سنة بإجراء القيد العكسي. ويكون التسجيل المحاسبي كما يلي:

XXXX	XXXX	ح/ المنتجات الجاري إنجازها	393	785
XXXXX		ح/ إسترجاعات الإستغلال عن وخسائر القيمة إسترجاع قيمة التدهور		
XXXX	XXXX	ح/ مؤونات أخرى للأعباء - خصوم غير جارية	158	783
XXXXX		ح/ إسترجاعات إستغلال إسترجاع مؤونة الأعباء المحتملة		

المحور الرابع: دراسة حالة شركة البناء والأشغال العمومية الإخوة لعبابسة.

من أجل إظهار المعالجة المحاسبية للعقود طويلة الأجل حسب ما يقتضيه النظام المحاسبي المالي والمعيار المحاسبي الدولي رقم (11)، قمنا بتخصيص هذا المحور لإعطاء الجانب النظري بعدا تطبيقيا من خلال دراسة إحدى شركة المقاولات، وذلك لمعرفة الإجراءات المحاسبية المتبعة منذ بداية المشروع إلى غاية الإنتهاء من الأشغال، وأيضا لإظهار الطرق المطبقة واقعيًا، وكذا معرفة مدى تجسيد الطرق والأساليب التي جاء بها النظام المحاسبي المالي، ولتدعيم وتأكيد الجزء الأول قمنا بدراسة ميدانية بإحدى المؤسسات وهي مؤسسة البناء والأشغال العمومية الإخوة لعبابسة بولاية سطيف.

أولا. تقديم عام للشركة محل الدراسة: شهدت المؤسسات الجزائرية تطورات عديدة نتيجة الإصلاحات السياسية والاقتصادية التي يتجه لها الاقتصاد الجزائري، وتعد شركة البناء والأشغال العمومية الإخوة لعبابسة من الشركات الهامة التي عاشت مراحل هذه الإصلاحات.

نشأت شركة الإخوة لعبابسة (snc frères lababsa) سنة 1996 برأسمال قدره 100 000 دج، ثم تطور إلى أن وصل سنة 2015 إلى 2 449 784 دج، تتكون أساسا من مساهمين تختلف حصصهم حسب مساهمتهم في رأس مال الشركة، متحصلين على شهادات جامعية ومتخصصين في قطاع البناء والأشغال العمومية وكذا في التسيير.

أما بالنسبة لرقم أعمالها فيتراوح حاليا ما بين 20 مليون سنتيم إلى مليار وهذا حسب الأعمال الموكلة لها، كما أن هذه الشركة متحصلة على الدرجة السادسة في التقسيم الوطني للشركات، إذ أن الشركات تقسم وطنيا من الدرجة 01 إلى الدرجة 09 حسب قوتها وقدرتها على تنفيذ المشاريع.

ثانيا. المعالجة المحاسبية للعقود طويلة الأجل من خلال دراسة مشروع إنشائي: بعد إعلان بلدية سطيف عن مناقصة حول إنشاء ثانوية تقدمت شركة البناء والأشغال العمومية الإخوة لعبابسة بعرض تقني ومالي للهيئة

العارضة، وبعد قيام هذه الأخيرة بدراسة الملف تم إرساء المناقصة على شركة الإخوة لعبابسة.

1- بطاقة تقنية للمشروع محل الدراسة

اسم المشروع: ثانوية 200/800 مقعد.

الصفقة رقم: 2017/348.

قيمة الصفقة: 177 482 345.04 (TTC)

مدة الإنجاز: 24 شهر

- في نوفمبر 2017 تم إمضاء العقد مع شركة البناء والأشغال العمومية للإخوة لعبابسة.
 - في تاريخ 2017/12/1 أصدر العميل أمر ببداية الأشغال.
- وقد قامت الشركة بالتفاوض على مجموعة من العقود كصفقة واحدة وذلك لتربط العناصر ببعضها البعض.

الجدول رقم (01): محتويات الحصة رقم 01

المخزن	جناح الأقسام
جناح الإدارة	المخابر
المكتبة	المدرج
خزان الماء	قاعة متعددة النشاطات
الطرق والشبكات المختلفة	مأوى المحول الكهربائي مع تجهيزاته

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على وثائق الشركة

وباعتبار ان عقد إنشاء المشروع الإنشائي يستغرق 24 شهرا، ارتأينا تلخيص وضعيات الأشغال في سنتي 2017 و2018 كتالي:

الجدول رقم (02): وضعيات الأشغال في سنتي 2017 و2018

التاريخ	رقم الوضعية	مبلغ العقد (HT)	مبلغ الأشغال الشهري (HT)	المبلغ المتراكم
2017/12/22	01	151 694 312	6 859 443	6 859 443
2018/01/30	02	151 694 312	3 498 046.59	1 035 748.59
2018/02/27	03	151 694 312	6 902 920.8	17 260 410.39
2018/03/31	04	151 694 312	4 933 249.6	22 193 659.99
2018/04/30	05	151 694 312	5 205 406	27 399 066
2018/05/29	06	151 694 312	6 229 300	33 628 366
2018/06/30	07	151 694 312	5 500 749	39 129 115
2018/07/30	08	151 694 312	4 230 839	43 359 954
2018/08/31	09	151 694 312	5 051 761	48 411 715
2018/09/30	10	151 694 312	6 951 944	55 363 659
2018/10/30	11	151 694 312	8 214 252	63 577 911

75 100 368	11 522 457	151 694 312	12	2018/11/30
87 823 497	12 723 129	151 694 312	13	2018/12/31
87 823 497	87 823 497	151 694 312	المجموع	

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على وضعيات الأشغال

2- تحديد نتيجة شهر ديسمبر 2017: نظرا لأن المشروع الإنشائي بدأ في آخر سنة 2017 فلم تتوفر إلينا إلا وضعية اشغال واحدة، لذا ارتأينا التركيز على هذه الوضعية لفهم عمل الشركة، ثم نقوم بدراسة وضعية الأشغال لكل سنة ومن ثم تحديد النتيجة.

الجدول رقم (03): وضعية الأشغال لشهر ديسمبر 2017

المبلغ (دج)	الوضعية أوقفت في 22 ديسمبر 2017
8 025 548.31	مبلغ الأشغال المجمعة
-	التسيقات الجزافية الإجمالية
-	التسيقات على التمويل الإجمالية
-	أشياء أخرى
8 025 548.31	المجموع 01
-	للخصم
-	مبلغ الأشغال المنجزة سابقا
-	التسيقات الجزافية المستلمة
-	التسيقات على التمويل المستلمة
-	أشياء أخرى
8 025 548.31	المجموع 02
-	المبلغ الخاص لوضعية الأشغال (3)=1-2
-	التعويضات الواجب تسديدها
-	التسيقات الجزافية
-	التسيقات على التمويل
-	أشياء أخرى (TVA)
8 025 548.31	المبلغ الصافي للوضعية بكل الرسوم المدرجة
401 277.42	خصم الضمان (5%)
7 624 270.89	المبلغ الصافي لوضعية الأشغال الواجب دفعه للمقاول

المصدر: من إعداد الباحثان

حتى تتمكن الشركة من قياس ومعالجة إيراداتها وتكاليفها التي تحدث خلال عملية التنفيذ تقوم بإتباع طريقة نسبة الإنجاز وهو ما أقره المعيار المحاسبي الدولي الحادي عشر، وكذا النظام المحاسبي المالي، وتحدد نسبة الإتمام في الشركة على النحو التالي:

نسبة الإتمام = التكاليف الفعلية / إجمالي التكاليف المقدرة للعقد

ووفقا للمعطيات التالية يمكن حساب نسبة الإتمام كالتالي:

- قيمة المشروع (TTC): 177 482 345.04
 - قيمة المشروع (HT): 151 694 312
 - إجمالي التكاليف المقدرة: 128 940 165.2
 - التكاليف اللازمة للشهر الأول: 596 473 304.3
- 1.2 تحديد نسبة الإتمام شهر ديسمبر 2017:

المبلغ	البيان
596 473 304.3	التكاليف الفعلية
128 940 165.2	إجمالي التكاليف المقدرة
4.62	نسبة الإتمام

2.2 تخصيص الإيراد والتكاليف:

المبلغ	البيان
7 008 277.21	الإيراد
5 957 035.63	التكاليف
1 051 241.58	الربح التقديري

3.2 حساب النتيجة الحقيقية لشهر ديسمبر 2017:

- الأعباء الإجمالية المقدرة للمشروع: 128 940 165.2
- الأعباء الفعلية للشهر: 4 823 190.047
- بالإعتماد على الأعباء الفعلية تقوم الشركة بإعادة حساب نسبة الإنجاز كالتالي:

$$3.74\% = 128\,940\,165.2 / 4\,823\,190.047 \text{ نسبة الإتمام} =$$

أما رقم الأعمال المنجز في شهر ديسمبر، فيقدر كالتالي:

$$\text{رقم الأعمال المنجز} = 151\,694\,312 \times 0.0374 = 5\,673\,367.26$$

من خلال النتائج المحققة يمكن حساب النتيجة الحقيقية لشهر ديسمبر، على النحو التالي:

$$\text{النتيجة الحقيقية} = 5\,673\,367.26 - 4\,823\,190.047 = 850\,177.213$$

- من خلال عرض النتائج السابقة يتبين لنا أن الشركة غير قادرة على تحديد التكاليف الواجب تحملها بصورة صادقة، وهذا ما يفسر نقص كفاءة أعوان قسم المحاسبة التحليلية، لذا على الشركة تكليف مختصين لتحديد التكاليف بدقة مع التركيز على التكاليف غير المباشرة، وذلك حتى تتمكن الشركة من اتخاذ إجراءات صائبة.

4.2 التسجيل المحاسبي لشهر ديسمبر 2017:

1000	1000	ح/ التوثيق والمستندات ح/ موردو المخزونات والخدمات شراء دفتر الشروط	4016	618
1000	1000	// ح/ موردو المخزونات والخدمات ح/ الصندوق تسديد موردو المخزونات والخدمات نقدا خلال شهر ديسمبر	53	4016
3 795248.247	3 795248.247	ح/ مواد أولية مستهلكة		601
1 027 941.8	1 027 941.8	ح/ استهلاكات أخرى ح/ مواد أولية	31	6x
401 277.42	401 277.42	ح/ بنوك حسابات جارية إثبات مصاريف العقد قيد الإنجاز // ح/ الودائع والكفالات المدفوعة ح/ بنوك حسابات جارية تسديد خصم الضمان بشيك بنكي	512	275
5 673 367.26 1077939,7794	6751307,0394	2017/12/22 ح/ حسابات دائنة عن أشغال جاري إنجازها ح/ مبيعات الأشغال ح/ ر ق م المحصل على المبيعات إثبات نصيب الدورة من إيرادات العقد	704 4457	417

3- تحديد نتيجة سنة 2018:

نظرا لامتلاكنا كل وضعيات الأشغال التي تخص السنة أردنا بالإعتماد عليها حساب نتيجة السنة ككل.

1.3 حساب نسبة إنجاز سنة 2018:

المبلغ	البيان
5 933 993 478.26	التكاليف الفعلية المتكبدة حتى نهاية السنة المحددة
128 940 165.2	إجمالي التكاليف المقدرة
46.02	نسبة الإنجاز

2.3 تخصيص الإيرادات والتكاليف لسنة 2018:

المبلغ	البيان
69 809 722.38	الإيراد

التكاليف	59 338 264.03
الربح التقديري	10 471 458.35

نظرا لأن المشروع ينتهي في 2019/11/31 وعدم تمكننا من الحصول على وضعيات الأشغال المعدة لهذه الفترة تم إكمال العمل من قبلنا، واستخراج نسبة الإنجاز بالإعتماد على النسبة المحققة في شهر ديسمبر 2017 وأشهر سنة 2018.

البيان	2017	2018	2019	المجموع
الإيرادات	70 082 772.144	69 809 722.38	74 876 312.4	151 694 312
التكاليف	5 957 035.63	59 338 264.03	63 644 865.64	128 940 165.2
النتيجة	1 051 241.58	10 471 458.35	11 231 446.86	22 754 146.8
نسبة الإنجاز	4.62	46.02	49.36	100

3.3 استخراج النتيجة الحقيقية لسنة 2018

الجدول رقم (04): المصاريف الحقيقية للمشروع خلال سنة 2018

المصاريف	المبالغ
مواد أولية	49 338 226.17
استهلاكات أخرى	2 493 610.38
صيانة وإصلاح	742 595.92
أتعاب أخرى	900 000
إشهار	9 230
أجور عمال	7 244 075.84
ضرائب ورسوم	1 293 131.76
اهتلاكات	131 784.19
أعباء مالية	548 816.35
المجموع	62 701 470.61

المصدر: من إعداد الباحثان بناء على الوثائق المتحصل عليها من الشركة

- الأعباء الإجمالية المقدرة للمشروع: 128 940 165.2
- الأعباء الفعلية للسنة هي: 62 701 470.61
- نسبة الإتمام بالإعتماد على الأعباء الحقيقية تصبح كالتالي:

$$\text{نسبة الإتمام} = 128\,940\,165.2 / 62\,701\,470.61 = 48.63\%$$

ومن خلال ما سبق يصبح رقم الأعمال المنجز كالتالي:

$$\text{رقم الأعمال المنجز} = 0.4863 \times 151\,694\,312 = 73\,768\,943.93$$

ملاحظة: قامت الشركة بإدراج رقم الأعمال المحقق في شهر ديسمبر 2017 إلى سنة 2018، وبالتالي تم إظهار رقم الأعمال في جدول حسابات النتائج على أنه يساوي 80 964 054 دج، وذلك لأن المحاسب اعتمد على تسجيل المقبوضات على أنها رقم أعمال، وبناء على هذا المبلغ تحسب النتيجة الحقيقية على النحو التالي:

$$\text{النتيجة الحقيقية} = 62\,701\,470.61 - 80\,964\,054 = 18262583,39$$

4.3 حساب الضريبة على الدخل الإجمالي:

بما أن الشركة شركة تضامن فهي تخضع إجباريا إلى دفع الضريبة على الدخل الإجمالي وتحسب وفق جدول تصاعدي كالتالي:

أقل من 120 000	0%
من 120 000 إلى 360 000	20%
من 360 000 إلى 1 440 000	30%
أكثر من 1 440 000	30%

- كل المصاريف كانت مقبولة من الناحية الجبائية، وبالتالي كانت النتيجة المحاسبية هي نفسها النتيجة الجبائية.

5.3 التسجيل المحاسبي لسنة 2018

حساب	مبلغ	حساب	مبلغ
601	49 338 226.17	ح/ مواد أولية مستهلكة	49 338 226.17
622	900 000	ح/ أجور الوسطاء والأتعاب	900 000
631	7 244 075.84	ح/ أجور المستخدمين	7 244 075.84
623		ح/ الإشتهار والنشر والعلاقات العمومية	9 230
64	9 230	ح/ الضرائب والرسوم	1 293 131.76
66	1 293 131.76	ح/ أعباء مالية	548 816.35
68	548 816.35	ح/ منخصصات إهلاكات والمقونات	131 784.19
6x	131 784.19	ح/ استهلاكات أخرى	2 493 610.38
31	49 338 226.17	ح/ المواد الأولية واللوازم	2 493 610.38
512	13 363 244.44		

مما سبق نلاحظ أن الشركة تعمل بما أوصى به المعيار المحاسبي الدولي رقم (11)، وما أقره النظام المحاسبي المالي، أي أن كل دورة مالية يجب أن تخصص لها تكاليفها وإيراداتها حسب نسبة الإنجاز، لكن أردنا بالإعتماد على المعطيات السابقة توضيح كيف يكون تجسيد طريقة الإتمام في الشركات في حالة عدم قدرتها على تحديد تكاليفها وإيراداتها بموثوقية.

البيان	2017	2018	2019	المجموع
الإيرادات	5 957 035.63	59 338 264.03	86 399 012.334	151 694 312
التكاليف	5 957 035.63	59 338 264.03	63 644 865.64	128 940 165.2
الربح	0	00	22 754 146.8	22 754 146.8

يكون التسجيل المحاسبي حسب طريقة الإتمام كالتالي:

خلال سنة 2018

59 338 264.03	59 338 264.03	ح/ أعباء	512	6x
59 338 264.03	59 338 264.03	ح/ بنوك حسابات جارية	512	
59 338 264.03	59 338 264.03	إثبات مصاريف العقد لسنة 2018 2018/12/31	512	
59 338 264.03	59 338 264.03	ح/ الأشغال الجاري إنجازها ح/ تغير المخزونات الجارية	723	335
59 338 264.03	59 338 264.03	نصيب الدورة من إيراد العقد 2019/01/01	723	
151 694 312	180516231,28	ح/ الأشغال الجاري إنجازها ح/ الأشغال الجاري إنجازها	335	723
28821919,28		تسوية ح/ 335 و ح/ 723 2019/12/ 31	335	
177 482 345	177 482 345	ح/ الزبائن ح/ مبيعات الأشغال	704	411
		ح/ رق م المحصل على المبيعات تسليم المشروع	4457	
		//		512
		ح/ بنوك حسابات جارية ح/ الزبائن	411	
		قبض قيمة العقد		

الختامة: نظرا لما يتميز به قطاع المقاولات من أهمية ودور فعال في تنمية وتطوير الاقتصاد، وأيضا نظرا للخصائص التي يتميز بها هذا القطاع عن غيره من الأنشطة فقد خصص كل من النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية قواعد محاسبية خاصة لمعالجة مختلف العمليات التي تقوم بها شركات المقاولات.

من خلال دراستنا لهذا الموضوع تم التوصل إلى النتائج التالية:

- يعتبر موضوع المعيار المحاسبي الدولي الحادي عشر جديد نسبيا على مجتمع الدراسة؛
- فكرة تبني المعايير المحاسبية الدولية من خلال النظام المحاسبي المالي يعتبر تقدما كبيرا نحو التوافق الدولي المحاسبي؛

- تستخدم معظم شركات المقاولات الجزائرية أسلوب نسبة الإتمام لمعالجة تكاليفها وإيراداتها، كما تلتزم هذه الأخيرة بالإفصاح عن البيانات المالية الخاصة بالمشاريع المنفذة خلال السنة المالية، وهو إثبات لصحة الفرضية الأولى.
- الهدف الرئيسي للمعيار المحاسبي الحادي عشر هو كيفية توزيع إيرادات وتكاليف عقود الإنشاء عبر فترات الإنجاز؛
- توافق كل من النظام المحاسبي المالي والمعيار المحاسبي الدولي الحادي عشر على ضرورة توزيع تكاليف وإيرادات المشاريع بين فترات الإنجاز، بمعنى كل فترة محاسبية تتحمل تكاليفها وتستفيد من إيراداتها، وذلك حسب نسبة الإتمام، وهو إثبات لصحة الفرضية الثانية.
- قيام شركات المقاولات الجزائرية وجود لبس في التفرقة بين احتياطي الطوارئ والتي لم يتناولها النظام المحاسبي المالي ومخصص الخسارة المتوقعة لدى شركات المقاولات الجزائرية، ووقت تكوين كل منهما.
- ما يتضمنه محتوى المعيار المحاسبي الدولي الحادي عشر لا يتم تطبيقه في شركات المقاولات الجزائرية بصفة كلية.
- تظل المعالجة المحاسبية لعقود الإنشاء في مؤسسات البناء والأشغال العمومية بعيدة عن كل ما تنص عليه المعايير وإجراءات النظام المحاسبي المالي، حيث تواجه شركات المقاولات الجزائرية عدة صعوبات تحول دون تطبيق معايير المحاسبة الدولية، وهو إثبات لصحة الفرضية الثالثة، وتتمثل أهمها في:
 - عدم فهم أهمية تطبيق معايير المحاسبة الدولية؛
 - عدم توافر المؤهلات العلمية والخبرة المهنية لموظفي القسم المالي؛
 - عدم توفر نظام رقابة داخلي فعال في شركات المقاولات الجزائرية؛
 - صعوبة مراعاة جميع القواعد والأسس التي جاء بها النظام المحاسبي المالي؛
 - عدم مواكبة شركات المقاولات الجزائرية للتشريعات والقوانين الجبائية الجديدة؛
 - عدم قدرة شركات المقاولات الجزائرية على التمييز بين رقم الأعمال المحقق والمقبوض.

التوصيات:

- بناء على النتائج السابقة، نقترح بعض النقاط:
- ضرورة تنظيم أيام دراسية لصالح أرباب الأعمال والمقاولين لشرح أهمية النظام المحاسبي؛
- عقد الندوات والمؤتمرات المحاسبية لتعميق تطبيق المعايير المحاسبية الدولية ودراسة متطلبات تطبيقها في الجزائر.
- تكوين الإطارات تكوين جيد وميداني من أجل ممارسة المحاسبة وفق معايير المحاسبة الدولية؛
- العمل على إنشاء نظام رقابة داخلي في شركات المقاولات ليتم ضمان القيام بالعمل المحاسبي وفق معايير المحاسبة الدولية.

➤ محاولة التوفيق بين شركات المقاولات والإدارة الجبائية فيما يتعلق بتحديد الربح الضريبي؛
عدم اعتبار مبلغ السلفة المستلمة من قبل المكلف في نشاط عقود الإنشاء كأساس للاعتراف بالإيراد من قبل السلطة الضريبية لتحديد مبلغ الوعاء الضريبي.

الهوامش والإحالات:

- 1- إبراهيم شاشو، أسامة الحمودي، عقد المقاولات في الفقه الإسلامي، مقال منشور ضمن مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 26، العدد الثاني، 2010، ص ص 745، 746.
- 2- أحمد محمد المصري، إدارة شركات المقاولات، سلسلة إدارة المنشآت المتخصصة، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، مصر، 1998، ص 03.
- 3- زيتو عولا أبو بكر، مشاكل تحديد الوعاء الضريبي لعقود المقاولات الإنشائية وسبل معالجتها بالاعتماد على المعيار المحاسبي رقم 01، مقال منشور في مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 08، العدد 25، العراق، 2012، ص 109.
- 4- حسن زكي، محاسبة تكاليف عقود المقاولات في ضوء المعايير المحاسبية الدولية، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، الأردن، 2000، ص ص 24، 25.
- 5- بن فرج زويينة، حسين رحيم، العقود طويلة الأجل بين الاتجاهات المحلية وتطبيق معايير المحاسبة الدولية، ملتقى دولي حول دور معايير المحاسبة الدولية IAS- IFRS-IPSAS في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات- اتجاهات النظام المحاسبي الجزائري المالي والعمومي على ضوء التجارب الدولية، ورقة، يومي 24-25 ماي 2014، ص 744.
- 6- إلهام محمد الصحابي وعبد الغفار، القياس المحاسبي والضريبي لأرباح عقود المقاولات طويلة الأجل (دراسة مقارنة)، ملخص رسالة مقدمة للحصول على درجة دكتور الفلسفة في المحاسبة، ص 29 متاحة على الموقع التالي:
<http://www.ao-academy.org/docs/international accounting standard2404201>
- 7- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، القانون رقم 11-07 المؤرخ في 15 ذو القعدة سنة 1428 الموافق ل 25 نوفمبر 2007 من المتضمن النظام المحاسبي المالي، العدد 74، المادة رقم 03، ص 03.
- 8- نعيمجي عبد الكريم، مدى نجاعة تطبيق النظام المحاسبي المالي على محاسبة وجباية مجمع الشركات - دراسة ميدانية-، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه، محاسبة ومراقبة التسيير، إدارة المنظمات، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان، 2016/2017، ص 50.
- 9- سليمان حسن عطية، المحاسبة في شركات المقاولات، ط 1، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2004، ص ص 9، 10.
- 10- حسن زكي، مرجع سبق ذكره، ص ص 44، 45.

- 11- جمال لعشيشي، محاسبة المؤسسة والحماية وفق النظام المحاسبي الجديد، الأوراق الزرقاء، الجزائر، 2010، ص 15.
- 12- المعيار المحاسبي الدولي رقم 11، متاح على الموقع، www.infotechaccountants.com، تاريخ الإطلاع 2019/03/19، على الساعة 12.00، ص 01.
- 13- International accounting standard 11 construction contracts، متاح على الموقع التالي: https://www.ucetni-portal.cz/stahnout/ias-11-en_842.pdf، 2019/03/19، على الساعة 11:50، تاريخ الإطلاع 2019/03/19، ص 01.
- 14- Jean jacques juliat, les normes comptables internationale ias/ifrs, foucher edition, paris, 2000, p85.
- 15- حسن زكي، مرجع سبق ذكره، ص ص 23، 24.
- 16- شادي عبد اللطيف أبورمان، أثر معيار الاعتراف بالإيراد على المشكلات المحاسبية فسي شركات المقاولات الأردنية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، قسم المحاسبة، كلية الأعمال، جامعة عمان العربية، 2014، ص 32.
- 17- محمد بن حمد المغيولي، معيار مقترح للمعالجة المحاسبية لإيرادات وتكاليف عقود الإنشاءات طويلة الأجل، مجلة جامعة الملك سعود، العدد 17، السعودية، 2005، ص ص 42، 43.
- 18- ظاهر شاهر القشي، معايير المحاسبة الدولية، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، المتاحة على الموقع التالي: <http://www.mediafire.com/?jadb7qkroeutcu>.
- 19- طارق عبد العال حماد، دليل تطبيق معايير المحاسبة الدولية والمعايير العربية المتوافقة معها 1-31، ج 1، الإسكندرية، مصر، ص 193.
- 20- خالد جمال الجعارات، مختصر معايير المحاسبة الدولية 2015، مطبوعة جامعية مختصرة قدمت على هامش الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية في تفعيل المؤسسات والحكومات، جامعة ورقلة ن يومي 24 و 25 نوفمبر 2014، ص 62.
- 21- محمد أبو نصار، جمعة حميدات، معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن 2009، ص ص 191، 192.
- 22- المعيار المحاسبي الدولي رقم 11، الفقرة (36-37)، متاحة على الموقع التالي: www.iasb.org، تاريخ الإطلاع 2019/03/18، على الساعة 2:00، ص 11.
- 23- المعيار المحاسبي الدولي رقم 11، الفقرة (39-40)، مرجع سابق، ص 12.
- 24- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، المادة 1.133، العدد رقم 19، 25 مارس 2009، ص 18.
- 25- المرجع السابق، المادة 2.133، ص 18.
- 26- المرجع السابق، المادة 3.133، ص 18.
- 27- سفير محمد، مطبوعة بعنوان المحاسبة المعمقة مع أمثلة وتمارين محلولة، كلية العلوم الاقتصادية، العلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة العقيد أكلي محمد أولحاج بالبويرة، 2015/2014، ص ص 98، 99.
- 28- أحمد بكاي، دراسة واقع المحاسبة في

- البناء والأشغال العمومية في ظل النظام المحاسبي المالي - دراسة ميدانية لولايتي ورقلة والأغواط..، مذكرة مقدمة لإستكمال متطلبات شهادة الماجستير في العلوم التجارية، فرع العلوم التجارية، تخصص: المحاسبة المالية، كلية العلوم الإقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح - ورقلة - 2015/2014، ص 16.
- 29- Tazdait ali, maitrise du system comptable financiare, imprime sur les press de enag- adger, algerie, 2009, p 384,578.
- 30- عبد الرحمان عطية، المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي، ط الأولى، برج بوعريش، 2011، ص 188.
- 31- بن فرج زوينة وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 748.
- 32- هوام جمعة، المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي الجديد والمعايير المحاسبية الدولية، ديوان المطبوعات الجامعية، 2011/2010، ص 170.
- 33- عمورة جمال، قبائلي محمد، عقود الإنشاء حسب المعيار المحاسبي الدولي رقم 11 والنظام المحاسبي المالي الجزائري، مجلة الأبحاث الاقتصادية، جامعة البليدة 2، العدد 13، ديسمبر 2015، ص 103-105.