

محاسبة قطاع البناء والأشغال العمومية في الجزائر: دراسة تحليلية مقارنة بين متطلبات النظام المحاسبي المالي و معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم 15

Accounting for the construction and public works sector in Algeria: an analytical comparative study between the requirements of the financial accounting system and the IFRS15

بن الصالح بوجمعة أستاذ محاضر قسم (ب) جامعة الجزائر3، الجزائر*

bensalah.boudjemaa@univ-alger3.dz

تاريخ الاستلام: 2022/11/29؛ تاريخ القبول: 2022/12/09

مستخلص:

تهدف هذه الورقة البحثية إلى دراسة التوافق بين متطلبات النظام المحاسبي المالي و معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم 15 الخاصة بقطاع البناء و الأشغال العمومية في الجزائر، من خلال المقارنة بين طرق الإعتراف و القياس و الإفصاح المحاسبي لعقود البناء و الأشغال العمومية. و قد خلصت هذه الورقة البحثية إلى أن هناك فوارق جوهرية بين متطلبات النظام المحاسبي المالي و معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم 15، في إطار تحقيق متطلبات القطاع. الكلمات المفتاحية: المحاسبة القطاعية؛ قطاع البناء و الأشغال العمومية؛ النظام المحاسبي المالي؛ معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم 15.

تصنيف JEL: N60؛ M41

Abstract:

This paper aims to study the compatibility between the requirements of the financial accounting system and the International Financial Reporting standard15 for the construction and public works sector in Algeria through a comparison between the methods of accounting measurement and disclosure of construction and public works contracts. This paper concluded that there are essential differences between the requirements of the financial accounting system and International Financial Reporting Standard15, in the framework of achieving the requirements of the sector.

Keywords: Accounting Sectoral, Construction and Public works Sector; Financial Accounting System; IFRS15.

Jel Classification Codes: N60 ; M41

* بن الصالح بوجمعة، bensalah.boudjemaa@univ-alger3.dz

مقدمة

المحاسبة القطاعية هي محاسبة مالية خاصة بأحد القطاعات ذات الأهمية الإستراتيجية بالنسبة للإقتصاد المحلي و الدولي، و التي تنفرد ببعض الخصوصيات التي تميزها عن باقي القطاعات الأخرى، و لهذا تسمى أحيانا بالمحاسبة الخاصة. مثل: القطاع السياحي، قطاع البنوك، القطاع الزراعي، قطاع التأمينات، قطاع البناء و الأشغال العمومية.

إن الخصوصيات و المعاملات التي تتميز بها هذه القطاعات أدى إلى وجود بعض المعالجات المحاسبية الخاصة تستجيب لهذه الخصوصيات و المعاملات. مما جعل الهيئات المهنية المحاسبية المحلية و الدولية - على غرار مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) و المجلس الوطني للمحاسبة (CNC)-، إلى الإهتمام بالمحاسبة القطاعية، حيث أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية عدة معايير خاصة بهذه القطاعات نذكر منها (IAS41 "الزراعة"، IFRS4 "عقود التأمين"، IFRS15 "الإيراد من العقود مع العملاء". الذي حل محل المعيار IAS 11 "عقود الإنشاء" و المعيار IAS 8 "الإيراد"، بداية من 01/01/2018، كما كلف المجلس الوطني للمحاسبة (CNC)، لجنة تقييس الممارسات المحاسبية والواجبات المهنية، التابعة للمجلس بإعداد مخططات محاسبية خاص بكل قطاع من القطاعات الإستراتيجية للدولة. لكن إلى غاية يومنا هذا لم يتم إصدار أي مخطط محاسبي قطاعي من طرف هذه اللجنة.

1. الإشكالية:

تبرز إشكالية هذه الورقة البحثية من خلال السؤال التالي:

"هل يستجيب النظام المحاسبي المالي لمتطلبات محاسبة قطاع البناء و الأشغال العمومية في الجزائر مقارنة بمعيار الإبلاغ المالي الدولي رقم 15، في ظل غياب نظام محاسبي خاص بالقطاع؟
2. الفرضيات:

- لم يتطرق النظام المحاسبي المالي الحالي (SCF)، لمحاسبة قطاع البناء و الأشغال العمومية. بشكل خاص بل ترك المجال مفتوح و على كل شركة تكييفه مع متطلباتها.
- يعتبر معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS 15 "الإيراد من العقود مع العملاء"، كمرجعية دولية لمعالجة عقود البناء و الأشغال العمومية.
- لا تختلف طرق الإعتراف و القياس المحاسبي لعقود البناء و الأشغال العمومية و فق النظام المحاسبي المالي (SCF) و معيار الإبلاغ المالي (IFRS15).

3. الأهداف:

نسعى من خلال هذه الورقة البحثية إلى تحقيق الأهداف التالية:

- التعرف على متطلبات النظام المحاسبي المالي (SCF) المتعلقة بعقود البناء و الأشغال العمومية.
- التعرف على متطلبات معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS15 "الإيراد من العقود مع العملاء" المتعلقة بعقود البناء و الأشغال العمومية.
- التعرف على أوجه الشبه و الإختلاف بين متطلبات النظام المحاسبي المالي (SCF) و معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS1، في ظل تحقيق متطلبات القطاع.
- التعرف على المعالجة المحاسبية للعمليات التي يتميز بها قطاع البناء و الأشغال العمومية.

4. المنهج المتبع:

أعتمدنا في هذه الورقة البحثية على المنهج الوصفي التحليلي، من أجل توضيح و بشكل مفصل لطرق الإعتراف و القياس، و الإفصاح، و المعالجة المحاسبية للعمليات التي يتميز بها قطاع البناء و الأشغال العمومية، و المقارنة بينها، من منظور النظام المحاسبي المالي (SCF) و معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS15.

5. المحاور المعالجة:

للإجابة عن الإشكالية المطروحة و تحقيق الأهداف المرجوة، تمت معالجة هذه الورقة البحثية من خلال تركيزنا على المحاور الرئيسية التالية:

- واقع المحاسبة القطاعية في الجزائر؛
- متطلبات محاسبة قطاع البناء و الأشغال العمومية؛
- المقارنة بين متطلبات النظام المحاسبي المالي (SCF) و معيار الإبلاغ المالي IFRS15 المتعلقة بقطاع الأشغال العمومية.

1. واقع المحاسبة القطاعية في الجزائر:

أهتم المشرع الجزائري بالمحاسبة القطاعية من خلال القوانين التي أصدرها و التعديلات، حيث تبنت الجزائر نظاميين محاسبين مختلفين قبل تطبيق النظام المحاسبي المالي الحالي (SCF) سنة 2010. الأول المخطط المحاسبي العام (PCG) خلال الفترة (1962-1975)، و الثاني المخطط المحاسبي الوطني (PCN) خلال الفترة (1975-2010)، وفق الأمر 35-75 الصادر بتاريخ 29 ابريل 1975، المتضمن المخطط المحاسبي الوطني. و لقد أشار هذا الأخير إلى ضرورة الإعداد لمخططات

محاسبية قطاعية، إلا أن ذلك تأخر كثيراً من سنة 1975 إلى غاية سنة 1987 تاريخ صدور أول مخطط محاسبي قطاعي. حيث تم إصدار خمسة (05) مخططات محاسبية قطاعية تتمثل فيما يلي: (بوجمعة، 2021-2022، صفحة 4، محاضرة رقم 01)

■ المخطط المحاسبي للقطاع الفلاحي: تم إصداره بتاريخ 13/07/1987، و دخل حيز التنفيذ في 01/01/1988.

■ المخطط المحاسبي لقطاع التأمين و إعادة التأمين: تم صدور المخطط وفقاً لقرار وزاري بتاريخ 31/09/1987، و دخل حيز التطبيق في 01/01/1989.

■ المخطط المحاسبي لقطاع البناء و الأشغال العمومية: تم صدور هذا المخطط إثر المرسوم 01-88 المؤرخ بتاريخ 12/01/1988، و دخل حيز التنفيذ في 01/01/1989.

■ المخطط المحاسبي لقطاع السياحة: تم إصداره بتاريخ 19/03/1989، و دخل حيز التنفيذ في 01/01/1990.

■ المخطط المحاسبي لقطاع البنوك و المؤسسات المصرفية: تم صدور هذا المخطط سنة 1988، بناء على القرار 08-92 المتعلق بالقواعد المحاسبية للبنوك و المؤسسات المالية بالإضافة إلى القرار رقم 09-92 المتعلق بقواعد إعداد و عرض القوائم المالية للبنوك. و دخل حيز التنفيذ في 01/01/1993.

في الوقت الحالي نشير إلى أنه منذ بداية تطبيق النظام المحاسبي المالي سنة 2010، و إلى غاية يومنا هذا، أنه لم يتم تحيين هذه المخططات القطاعية وفقاً لمتطلبات النظام المحاسبي المالي (SCF). ما عدا المخططين التاليين:

■ المخطط المحاسبي المالي لقطاع البنوك و المؤسسات المصرفية: تم تحيينه وفق النظام رقم 04-09، المتضمن مخطط الحسابات البنكية و القواعد المحاسبية، (Règlement 09-04, 2009, p. 12)، و النظام 05-09، يتضمن إعداد الكشوف المالية للبنوك و المؤسسات المالية و نشرها. (Règlement 09-05, 2009, p. 16)، الصادران عن بنك الجزائر.

■ المخطط المحاسبي المالي لقطاع التأمين و/أو إعادة التأمين: تم تحيينه وفق رأي رقم 89، يحدد قواعد التقييم و المحاسبة و محتوى الكشوف المالية و عرضها و كذا مدونة الحسابات و قواعد سيرها، المتعلق بشركات التأمين و/أو إعادة التأمين، الصادر عن المجلس الوطني للمحاسبة بتاريخ 10 مارس 2011، (Avis.n°89, 2011, p. 01)

فيما يخص باقي القطاعات لم يتم تحيين المخططات القطاعية الخاصة بها إلى غاية يومنا هذا. كما نشير إلى وجود بعض المشاريع التمهيدية الخاصة ببعض القطاعات، على غرار القطاع الفلاحي، القطاع السياحي، قطاع البناء والأشغال العمومية و الري، تم إعدادها من قبل لجنة تقييم الممارسات المحاسبية و الواجبات المهنية، التابعة للمجلس الوطني للمحاسبة (CNC)، لكن لم يتم إصدار أي مخطط محاسبي خاص بهذه القطاعات إلى غاية يومنا هذا.

2. متطلبات محاسبة قطاع البناء والأشغال العمومية

تمت نشاطات قطاع البناء و الأشغال العمومية عن طريق عقود الإنشاء (عقد مقاوله، صفقة عمومية) و هي عقود تبرم بين المؤسسة المكلفة بالإنجاز (المقاول-L'entrepreneur -)، و صاحب المشروع (Maitre d'ouvre)، وفقا لمجموعة من الشروط التقنية و المالية يحددها دفتر الشروط (Chier des charges). و فيما يلي عرض لأهم متطلبات القطاع من منظور النظام المحاسبي (SCF) و معيار الإبلاغ المالي IFRS15.

1.2. تعريف عقد المقاوله (صفقات العمومية):

تطرق المشرع الجزائري إلى تعريف عقد المقاوله (صفقة عمومية)، من خلال القوانين التالية:

- حسب القانون المدني: تنص المادة 549 " المقاوله عقد يتعهد بمقتضاه أحد المتعاقدين أن يصنع شيئا أو أن يؤدي عمل مقابل أجر (أتعاب) يتعهد به المتعاقد الآخر". (الأمر 75-58، 1975، صفحة 90)
- وفق القانون التجاري: نصت المادة 02 "يعد عملا تجاريا بحسب موضوعه:.....كل عمل مقاوله للبناء أو الحفر أو لتمهيد الأرض.....". (الأمر 75-59، 1975، صفحة 02)
- حسب قانون الصفقات العمومية و تفويض المرفق العام: تنص المادة 2 " الصفقات العمومية عقود مكتوبة في مفهوم التشريع المعمول به ، تبرم بمقابل مع متعاملين إقتصاديين وفق الشروط المنصوص عليها في هذا المرسوم لتلبية حاجات المصلحة المتعاقدة في مجال الأشغال و اللوازم و الخدمات و الدراسات ". (م.رئاسي 75-247، 2015، صفحة 5)
- وفق النظام المحاسبي المالي (SCF): أطلق النظام المالي إسم عقود طويلة الأجل، على عقود المقاوله، وفق الفقرة رقم 1.133 " يتضمن عقد من عقود طويلة الأجل إنجاز، سلعة، خدمة، مجموع سلع أو خدمات تقع تواريخ إنطلاقها و الإنتهاء منها في سنوات مالية مختلفة. و يمكن أن يتعلق الأمر ب- عقود بناء، عقود إصلاح حالة أصول أو بيئة، عقود تقديم خدمات- ". (قرارمؤرخ، 2008، صفحة 18)

كما عرف معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS 15 "الإيراد من العقود مع العملاء": "العقد: هو إتفاقية بين طرفين أو أكثر يتم بموجبها إنشاء حقوق و واجبات، واجبة التنفيذ. (الجعارات، 2017، صفحة 650)

و يدخل العقد في نطاق المعيار IFRS 15 "الإيراد من العقود مع العملاء" عندما تتوفر كافة الشروط التالية: (الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين، 2022، صفحة 567)

- أن يكون للعقد جوهر و أهمية تجارية، و يعني ذلك أن قيمة التدفقات النقدية المستقبلية و توقيتها و المخاطر المتعلقة بها عرضة للتغير كنتيجة للإلتزام بالعقد.
- أن الأطراف المشتركة بالعقد وافقت على ماورد فيه.
- أن المنشأة قادرة على تحديد حقوق كل طرف من أطراف العقد فيما يتعلق بالسلع و الخدمات التي سيتم تحويلها.
- أن أطراف العقد ملتزمة بأداء اللتزامات المتعلقة بها، و لديها النية في تأكيد الحصول على حقوقها التعاقدية.
- أن المنشأة لديها احتمالية تحصيل المقابل الذي تم تحديده مقابل السلع و الخدمات التي سيتم تحويلها للعملاء.

تستنتج هذه الورقة البحثية من خلال التعاريف أعلاه إلى وجود توفيق بينها في تحديد مفهوم العقد بصفة عامة، فقط هناك إختلافات في المصطلحات، حيث أعتد النظام المحاسبي المالي (SCF) مصطلح العقود طويلة الأجل. في حين أعتد معيار الإبلاغ المالي IFRS15، مصطلح العقد.

2.2. الاعتراف و القياس المحاسبي لعقود البناء والأشغال العمومية.

تطرق النظام المحاسبي المالي (SCF) إلى طرق القياس و الاعتراف بالإيرادات و الأعباء المتعلقة بعقود البناء و الأشغال العمومية، من خلال الفقرات التالية:

- تنص الفقرة (2.133) من النظام المحاسبي المالي (SCF): " تدرج في الحسابات الأعباء و المنتجات التي تخص عملية تمت في إطار عقد طويل الأجل حسب وتيرة تقدم العملية عن طريق تحرير نتيجة محاسبية بالتتابع و بمقياس إنجاز العملية -" بمعنى إدراج في الحسابات حسب طريقة التقدم.- (قرارمؤرخ، 2008، صفحة 18)
- كما تنص الفقرة (3.133) من النظام المحاسبي المالي (SCF): " إذا كان نظام معالجة الكيان أو طبيعة العقد لا يسمح بتطبيق (طريقة الإدراج في الحسابات حسب التقدم)،

أو كانت النتيجة النهائية للعقد لا يمكن تقديرها بصورة صادقة. فإنه يكون من المقبول، على سبيل التبسيط، ألا يسجل كمنتوجات إلا مبالغ يعادل مبلغ الأعباء المثبتة التي يكون تحصيلها محتملاً" - بمعنى إدراج في الحسابات حسب طريقة الإتمام. (قرارمؤرخ، 2008، صفحة 18)

في حين تطرق المعيار IFRS 15 "الإيراد من العقود مع العملاء"، إلى طرق القياس و الإعراف بالإيرادات والأعباء المتعلقة بالعقود من خلال الفقرات التالية:

▪ تنص الفقرة (31) من المعيار IFRS 15: " يجب على المنشأة أن تثبت إيراداتها عندما (أو حالما) تفي المنشأة بواجب أداء عن طريق نقل سلعة أو خدمة متعهد بها (أي أصل) إلى العميل. و يعد الأصل أنه قد تم نقله عندما (أو حالما) يكتسب العميل السيطرة على ذلك الأصل". (الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين، 2022، صفحة 571)

▪ كما تنص الفقرة (39) من المعيار IFRS 15: " يجب على المنشأة (المكلفة بالإنجاز - المقاول-)، أن تثبت الإيراد على مدى فترة زمنية بقياس مدى التقدم في الوفاء الكامل بواجبات الأداء (الواجبة التنفيذ). و الهدف من قياس مدى التقدم هو وصف أداء المنشأة (المكلفة بالإنجاز - المقاول-)، في نقل السيطرة على السلع والخدمات المتعهد بها إلى العميل". (الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين، 2022، صفحة 573)

من خلال ما تم الإشارة إليه أعلاه تستنتج هذه الورقة البحثية، إلى وجود طريقتان لتقييم الإيرادات و التكاليف المرتبطة بعقود البناء و الأشغال العمومية (طريقة التقدم و طريقة الإتمام)، وفق متطلبات النظام المحاسبي المالي (SCF)، في حين أعتمد معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS 15 "الإيراد من العقود مع العملاء" طريقة واحدة لتقييم الإيرادات و التكاليف المرتبطة بالعقود (طريقة التقدم). وفيما يلي شرح لهذه الطرق.

1.2.2. طريقة نسبة تقدم الأشغال (الإنجاز):

وفقاً لمبدأ هذه الطريقة فإنه يتم حساب إيرادات الفترة (رقم الأعمال)، على أساس نسبة التكاليف الفعلية لما تم إنجازه خلال الفترة، منسوب إلى إجمالي التكاليف التقديرية اللازمة للإنجاز العقد خلال نفس الفترة (بوجمعة، 2021-2022، صفحة 6، محاضرة رقم 2)

في حين حدد المعيار IFRS15 الطرق المناسبة لقياس نسبة (%) التقدم، من خلال إستخدام أسلوب المدخلات (التكاليف)، أو أسلوب المخرجات (عدد الوحدات المنجزة). (الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين، 2022، صفحة 573)، و بالتالي فإن نسبة التقدم تقاس حسب الأسلوبين كما يلي:

| | |
|--|-----------------------------|
| التكاليف الفعلية المتراكمة إلى نهاية السنة | نسبة تقدم الأشغال (الإنجاز) |
| إجمالي التكاليف المقدرة للعقد في نهاية السنة | حسب (أسلوب المدخلات) = |
| تسمى أيضاً نسبة الإنجاز التراكمية: وعليه نوضح مايلي: | |
| إجمالي التكاليف المقدرة للعقد في نهاية السنة = التكاليف الفعلية للسنة + التكاليف المقدرة للإتمام العقد وفق تقديرات نهاية السنة | |
| نسبة الإنجاز السنوية = نسبة (%) الإنجاز التراكمية للسنة - نسبة الإنجاز التراكمية للسنة (ن-1). | |
| عدد الوحدات المنجزة فعلياً من العقد | نسبة تقدم الأشغال (الإنجاز) |
| إجمالي عدد الوحدات محل العقد | حسب (أسلوب المخرجات) = |

كما تشير الفقرة (40) من المعيار IFRS 15، إلى أنه يجب على المنشأة أن تطبق طريقة واحدة لقياس مدى التقدم في الوفاء بواجبات الأداء على مدى فترة زمنية -مدة العقد-، بشكل متسق. و في نهاية كل فترة مالية يجب على المنشأة إعادة قياس مدى تقدمها في الوفاء بواجبات الأداء التي تم الوفاء بها على مدى الفترة الزمنية للعقد. (الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين، 2022، صفحة 573)

تستخلص هذه الورقة البحثية من خلال ما تم عرض أعلاه، إلى أن النظام المحاسبي المالي (SCF)، بالرغم من إعماله هذه الطريقة للقياس و الإقرار بالإيرادات و الأعباء المتعلقة بعقود الطويلة الأجل، إلا أنه لم يحدد بصراحة طريقة الحساب المعتمدة في تحديد نسبة التقدم، على غرار معيار الإبلاغ المالي IFRS15، الذي يحدد أسلوبين لحساب هذه النسبة.

2.2.2. طريقة الإتمام:

أشرنا سابقاً تطرق النظام المحاسبي المالي (SCF) لهذه الطريقة من خلال الفقرة (3.133)، تسمى أيضاً طريقة العقود التامة، وفقاً لمبدأ هذه الطريقة فإنه لا يتم إثبات أي جزء من الإيرادات (رقم الأعمال) حتى يكتمل العقد (قرار مؤرخ، 2008، صفحة 18)

تستعمل هذه الطريقة في حالة العقود القصيرة نسبياً (من 02 إلى 03 سنوات)، لكي لا تتأثر مصداقية النتيجة المحاسبية. و في هذه الحالة لا يتم تسجيل سوى مبلغ إيراد مساوي لتكلفة الإنجاز التي تمت خلال السنة (إحتراماً لمبدأ مقابلة التكاليف بالإيراد). ويتم تسجيل الإيراد الإجمالي (رقم الأعمال) بعد إنتهاء مدة العقد (إتمام الأشغال) و إستلام المشروع.

3.2. المعالجة المحاسبية للعمليات الخاصة بقطاع البناء و الأشغال العمومية.

سوف نستعرض في هذا المحور المعالجة المحاسبية للعمليات الخاصة بقطاع البناء و الأشغال العمومية، دون العمليات الأخرى الروتينية التي تشترك فيها جميع المؤسسات في مختلف القطاعات، وفق التسلسل الطبيعي لنشاط قطاع البناء و الأشغال العمومية بالنسبة للشركة المكلفة بالإنتاج (المقاول). نشير إلى أنه في ظل غياب مخطط محاسبي خاص بقطاع البناء و الأشغال العمومية، سوف نعتد على حسابات النظام المحاسبي المالي (SCF)، مع تغيير بعض تسميات الحسابات حتى تتلاءم مع خصوصيات القطاع.

1.3.2. شراء دفتر الشروط: توضح دفاتر الشروط المواصفات و الشروط التي تبرم و تنفذ وفقها العقود و الصفقات العمومية و هي تشمل على العموم - دفاتر البنود الإدارية، دفاتر البنود التقنية، دفاتر التعليمات الخاصة-. (م.رناسي75-247، 2015، صفحة 8)

يعرض دفتر الشروط للبيع لكل من يرغب في المشاركة في إنجاز المشروع، و يكون التسجيل المحاسبي لعملية شراء دفتر الشروط وفق القيد التالي:

| ح/مدين | ح/دائن | البيان | م/مدين | م/دائن |
|--------|-----------|---|--------|--------|
| 618x | | ح/مصاريف تقديم العروض و الصفقات | xxxx | |
| | 512 أو 53 | ح/الصندوق، أو ح/البنك شراء دفتر شروط للمشروع: xxxx | | xxxx |

2.3.2. دفع ضمان تقديم العروض: في بعض المشاريع يشترط دفع ضمان تقديم العروض، مقابل المشاركة في المناقصة و تقديم العرض التقني و المالي، كضمان لجدية أكثر من طرف الشركات المشاركة في المناقصة. و يكون التسجيل المحاسبي وفق القيد التالي: (بوجمعة، 2021-2022، صفحة 4، محاضرة رقم 03)

| ح/مدين | ح/دائن | البيان | م/مدين | م/دائن |
|--------|--------|--|--------|--------|
| 275x | | ح/ودائع مدفوعة: ضمان تقديم العروض | xxxx | |
| | 512 | ح/البنك دفع ضمان تقديم العروض في المشروع: | | xxxx |

بعد التوقيع على العقد من طرف المقاول الفائز بالمشروع، يتم إسترجاع ضمان تقديم العروض، بعد إعداد وثيقة رفع اليد من طرف صاحب المشروع (La Main levée)، و يثبت محاسبياً بالقييد العكسي للقييد السابق.

| ح/مدين | ح/دائن | البيان | م/مدين | م/دائن |
|--------|--------|--|--------|--------|
| 512 | ح/دائن | ح/البنك ح/ودائع مدفوعة: ضمان تقديم العروض إسترجاع ضمان تقديم العروض في المشروع | xxxx | xxxx |

3.3.2. دفع ضمان حسن التنفيذ: في بعض المشاريع يشترط دفع ضمان حسن التنفيذ، من طرف المقاول الفائز بالمشروع، بعد التوقيع على العقد و قبل إنطلاق الأشغال، كضمان عن نية تقديم خدمات و أشغال ذات نوعية جيدة وفقاً لدفتر الشروط. و يكون التسجيل المحاسبي وفق القيد التالي:

| ح/مدين | ح/دائن | البيان | م/مدين | م/دائن |
|--------|--------|--|--------|--------|
| 275x | ح/دائن | ح/ودائع مدفوعة: ضمان حسن التنفيذ ح/البنك دفع ضمان حسن التنفيذ للمشروع: | xxxx | xxxx |

عند نهاية المشروع و بعد التوقيع على محضر الإستلام النهائي (بدون تحفظات)، يتم إسترجاع ضمان تقديم العروض، بعد إعداد وثيقة رفع اليد من طرف صاحب المشروع (La Main levée)، و يثبت محاسبياً بالقييد العكسي للقييد الأول.

| ح/مدين | ح/دائن | البيان | م/مدين | م/دائن |
|--------|--------|--|--------|--------|
| 512 | ح/دائن | ح/البنك ح/ودائع مدفوعة: ضمان حسن التنفيذ دفع ضمان حسن التنفيذ للمشروع: x | xxxx | xxxx |

كما يمكن حسب إتفاق الطرفان، تحويل طبيعة ضمان تقديم العروض (Caution de soumission)، إلى ضمان حسن التنفيذ (Cautions de Bonne Exécution)، في هذه الحالة يكون التسجيل المحاسبي من حساب ودائع ضمان تقديم العروض، إلى حساب و دائع ضمان حسن التنفيذ، وفق القيد التالي: (بوجمعة، 2021-2022، صفحة 05، محاضرة رقم 03)

| ح/مدین | ح/دائن | البيان | م/مدین | م/دائن |
|--------|--------|--|--------|--------|
| 275x | | ح/ودائع مدفوعة: ضمان حسن التنفيذ | xxxx | |
| | 275x | ح/ودائع مدفوعة: ضمان العرض الأولي تحويل ضمان تقديم العرض الإبتدائي إلى ضمان حسن التنفيذ. | | xxxx |

4.3.2. تسجيل التسبيقات : هناك بعض المشاريع يقوم صاحب المشروع بدفع تسبيقات للشركة التي تحصلت على المشروع، بغرض تسهيل عملية إنطلاق الأشغال (حسب الشروط المنصوص عليها في العقد)، تسجل محاسبياً وفق القيد التالي: (بوجمعة، 2021-2022، صفحة 06، محاضرة رقم 03)

| ح/مدین | ح/دائن | البيان | م/مدین | م/دائن |
|--------|--------|---|--------|--------|
| 512 | | ح/البنك | xxxx | |
| | 419x | ح/تسبيقات تعاقدية عن وضعية الأشغال الحصول على تسبيق متعلقة بالمشروع: | | xxxx |

يتم إسترجاع قيمة هذا التسبيق من خلال خصم نسبة (%)، من قيمة الأشغال الموفوترة من خلال وضعية الأشغال (Situations de Travaux)، التي تم إعدادها بين الطرفين، على أن يتم إسترجاع قيمة التسبيق كاملاً (100%) قبل أو مع نهاية الأشغال. كما سيتم توضيحه في القيد (6.4) أسفله.

5.3.2. تسجيل الأشغال المنجزة: تتم فوترة الأشغال المنجزة وفقاً لبنود العقد الموقع بين الطرفين (صاحب المشروع و المقاول)، من الناحية المحاسبية يتم تسجيل وضعية الأشغال المنجزة في سجل اليومية بالنسبة للمقاول المكلف بالإنجاز حسب واحدة من طرق القياس التالية:

1.5.3.2. حسب طريقة نسبة تقدم الأشغال (الإنجاز): حسب مبدأ هذه الطريقة عندما يصل مستوى الإنجاز مرحلة معينة (نسبة %)، يقوم مكتب الدراسات بمنح الإذن للشركة المكلفة بإنجاز المشروع بفوترة الأشغال المنجزة من خلال إعداد وضعية الأشغال (Situation des Travaux)، تعتبر هذه الوضعية بمثابة الإقرار بتحقيق رقم الأعمال من طرف الشركة المنجزة حسب نسبة تقدم الأشغال. تثبت محاسبياً من خلال القيد التالي: (بوجمعة، 2021-2022، صفحة 07، محاضرة رقم 03)

| ح/مدين | ح/دائن | البيان | ح/مدين | ح/دائن |
|--------|--------|--------------------------------------|--------|--------|
| 4111x | | ح/زبائن | xxxx | |
| 4117 | | ح/زبائن: اقتطاع الضمان (5%) | xxxx | |
| | 704x | ح/ مبيعات الأشغال | xxxx | |
| | 705x | ح/ مبيعات الخدمات | xxxx | |
| | 4457x | ح/ الرسم على القيمة المضافة (مبيعات) | xxxx | |
| | | تسجيل وضعية الأشغال رقم: xxxx | | |

بناء على هذا القيد ينشأ حق لمصلحة الضرائب، يتمثل في قيمة الرسم على القيمة المضافة على المبيعات (Tva sur Vente)، لكن هذا الحق يكون مؤجل إلى غاية تحصيل مبلغ الوضعية، وهذا التسهيل يعتبر إحدى خصوصيات قطاع البناء و الأشغال العمومية وذلك مراعاة للقدرة المالية للشركة.

2.5.3.2. حسب طريقة الإتمام: حسب مبدأ هذه الطريقة تتم فوترة الأشغال المنجزة من طرف المقاول بعد إتمام الأشغال بالكامل (100%)، بمعنى يتم الإقرار بالإيراد (رقم الأعمال) بعد إنتهاء مدة العقد و إستلام المشروع. و إعداد وضعية الأشغال النهائية (DGD). تثبت محاسبياً بنفس القيد أعلاه (1.5.4) يكون مسجل بتاريخ نهاية الأشغال.

6.3.2. تحصيل أو قبض وضعية الأشغال: بعد إعداد وضعية الأشغال من طرف المقاول المكلف بالإنجاز و موافقة مكتب الدراسات المكلف بمتابعة الأشغال يتم إرسالها إلى صاحب المشروع حسب الشروط المنصوص عليها في العقد (تاريخ، رقم الوضعية، عدد النسخ، التأشير اللازمة)،

يقوم صاحب المشروع بتسديد قيمة الوضعية (صافي الدفع) لصالح الشركة المكلفة بالإنجاز، و تثبت محاسبياً وفق القيد التالي:

| ح/مدين | ح/دائن | البيان | م/مدين | م/دائن |
|--------|--------|-------------------------------|--------|--------|
| 512 | | ح/البنك | xxxx | |
| 419x | | ح/تسبيقات عن وضعية الأشغال | xxxx | |
| | 4111x | ح/الزبائن | | xxxx |
| | | تحصيل وضعية الأشغال رقم: xxxx | | |

بناء على تحصيل وضعية الأشغال، يصبح الرسم على القيمة المضافة (TVA)، واجب الأداء (التصريح) خلال الشهر الذي يتم فيه التحصيل، إضافة إلى ذلك يجب التصريح بالرسم على النشاط المهني (-TAP -Taxe sur l'activité professionnelle)، بنسبة 1.5% من رقم الأعمال المحصل خلال الشهر. (قانون 21-16، 2021، صفحة 25)

7.3.2. تسجيل الأشغال والخدمات قيد الإنجاز: نشير إلى أنه في نهاية السنة بتاريخ (31/12/ن)، قد تكون الشركة المكلفة بالإنجاز قد قامت بأشغال معينة، استهلكت بذلك (مواد أولية، دفع مستحقات العمال،....)، و لكن هذه الأشغال المنجزة لم تصل إلى مرحلة من المراحل التي تستوجب إعداد وضعية الأشغال (الفاتورة)، ففي هذه الحالة تعتبر الأشغال و الخدمات قيد الإنجاز بمثابة رقم أعمال منجز (غير موفوتر) و يسمى بأشغال قيد الإنجاز، و يتم تقييمها من طرف مكتب الدراسات المكلف بمتابعة تنفيذ المشروع. و تثبت محاسبياً من خلال القيود التالية: (بوجمة، 2021-2022، صفحة 09، محاضرة رقم 03)

1.7.3.2. حسب طريقة نسبة التقدم الأشغال (الإنجاز): في نهاية السنة (ن)، تثبت الأشغال و الخدمات قيد الإنجاز بعد تحديد نسبة التقدم في الأشغال وفق القيد التالي:

| ح/مدين | ح/دائن | البيان | م/مدين | م/دائن |
|--------|--------|--|--------|--------|
| 4171 | | ح/حقوق عن أشغال جاري إنجازها | xxxx | |
| 4172 | | ح/حقوق عن خدمات جاري إنجازها | xxxx | |
| | 704x | ح/مبيعات الأشغال | | xxxx |
| | 705x | ح/مبيعات الخدمات | | xxxx |
| | | تسجيل الأشغال و الخدمات الجاري إنجازها | | |

خلال السنة (ن+1)، و عند إعداد وضعية الأشغال، نقوم بتسجيل الإيراد، كما هو موضح في القيد (1.5.4). تسجيل الأشغال المنجزة حسب طريقة نسبة التقدم في الأشغال)، و إلغاء الأشغال و الخدمات قيد الإنجاز المسجلة في السنة (ن)، من خلال القيد العكسي التالي:

| ح/مدين | ح/دائن | البيان | م/مدين | م/دائن |
|--------|--------|--|--------|--------|
| 704x | | ح/ مبيعات الأشغال | xxxx | |
| 705x | | ح/ مبيعات الخدمات | xxxx | |
| | 4171 | ح/ حقوق عن أشغال جاري إنجازها | xxxx | |
| | 4172 | ح/ حقوق عن خدمات جاري إنجازها | xxxx | |
| | | إلغاء الأشغال و الخدمات قيد الإنجاز المسجلة في السنة (ن) | | |

2.7.3.2. حسب طريقة الإتمام: حسب مبدأ هذه الطريقة تسجل مختلف التكاليف المتعلقة بالمشروع حسب طبيعتها. وفق القيد التالي:

| ح/مدين | ح/دائن | القيد1: خلال السنة | م/مدين | م/دائن |
|--------|-----------|----------------------------|--------|--------|
| 6x | | مصاريف | xxxx | |
| | 512 أو 53 | الصندوق أو البنك | xxxx | |
| | | تسجيل مختلف المصاريف: xxxx | | |

■ في نهاية السنة (ن) تعتبر الأشغال و الخدمات قيد الإنجاز كمنتجات قيد الإنجاز، تسجل ضمن حسابات الصنف 03: الأشغال و الخدمات الجاري إنجازها (ح/335)، يقابله في الجانب الدائن ح/723: تغيرات المخزونات الجاري إنجازها. كما يلي:

| ح/مدين | ح/دائن | القيد2: 12/31/ن | م/مدين | م/دائن |
|--------|--------|------------------------------------|--------|--------|
| 335x | | ح/ الأشغال الجاري إنجازها | xxxx | |
| | 723x | ح/ تغيرات المخزونات الجارية | xxxx | |
| | | تسجيل الأشغال الجاري إنجازها للسنة | | |

■ في بداية السنة القادمة (ن+1)، نقوم بإلغاء القيد السابق المسجل في السنة (ن)، وهكذا نكون قد حققنا مبدأ إستقلالية الدورات، كما يلي:

| م/دائن | م/مدين | القيد3: 01/01/ن+1 | ح/دائن | ح/مدين |
|--------|--------|--|--------|--------|
| xxxx | xxxx | ح/ تغيرات المخزونات الجارية ح/ الأشغال الجاري إنجازها إلغاء الأشغال الجاري إنجازها للسنة ن، | 335x | 723x |

■ خلال السنة (ن+1) و إلى غاية نهايتها، نقوم بإعادة تسجيل الأشغال الجاري إنجازها بنفس الطريقة، كما هو موضح في القيد: 01، 02، و 03، أعلاه، وهكذا إلى غاية نهاية الأشغال. عندئذ يتم إعداد وضعية الأشغال، و تسجيل الإيراد الإجمالي (رقم الأعمال)، كما هو موضح أعلاه، في القيد (2.5.4. تسجيل الأشغال المنجزة حسب طريقة الإتمام).

4.2. الإفصاح المحاسبي لعقود البناء والأشغال العمومية

يشير المعيار 15 IFRS من خلال الفقرات (110 – 112)، إلى أن الهدف من متطلبات الإفصاح هو أن توضح المنشأة عن معلومات كافية لتمكين مستخدمي القوائم المالية من فهم طبيعة و مبلغ و توقيت و عدم تأكد الإيراد و التدفقات النقدية الناشئة عن العقود مع العملاء. و تحقيقاً لذلك الهدف يجب على المنشأة أن تُفصح عن معلومات نوعية و كمية عن جميع ما يلي: (الهيئة السعودية للمراجعين و المحاسبين، 2022، صفحة 583)

- عقود الإنشاء المبرمة مع العملاء خلال السنة،
- عقود الإنشاء المنجزة من طرف الشركة خلال السنة،
- مبلغ إيراد العقد المعترف به كإيراد خلال الفترة الحالية،
- الطرق المستخدمة في تحديد نسبة الإنجاز بالنسبة لإيراد العقد المعترف به خلال الفترة،
- مجموع التكاليف و الإيرادات المحققة الإجمالية و/أو المتوقعة، المعترف بها خلال الفترة.
- مبلغ الدفعات المقبوضة (التسبيقات) من الزبون (صاحب المشروع) خلال الفترة،
- المبالغ المحجوزة من طرف الزبون (Retenus de Garantie)، المتعلقة بالأشغال المنجزة و الموفوترة،
- عقود الإنشاء التي تم التوقف عن إنجازها من طرف الشركة، مع توضيح الأسباب،
- يجب الإفصاح عن الخسائر الطارئة و/أو المحتملة المتعلقة بالعقد، التي تحملتها الشركة خلال الفترة.

■ كما يجب الإفصاح على المعلومات التي تراها مناسبة، بناء على الطابع الملائم للمحتوى الإعلامي و أهميتها النسبية.

كما يشير المعيار إلى أن المنشأة غير ملزمة بالإفصاح عن معلومات إذا كانت قد قدمت هذه المعلومات وفقاً لمعيار آخر. في حين لم يحدد النظام المحاسبي المالي (SCF) المعلومات الواجب الإفصاح عنها من قبل الشركات التي تنشط في مجال البناء و الأشغال العمومية على وجه الخصوص، بل تطرق إلى متطلبات الإفصاح بشكل عام.

3. مقارنة بين متطلبات النظام المحاسبي المالي (SCF) و معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS15، الخاصة بالقطاع.

بعد التطرق إلى المتطلبات الخاصة بقطاع البناء و الأشغال العمومية من منظور المشرع الجزائري و معيار الإبلاغ المالي IFRS15، فيما يلي مقارنة بين هذه المتطلبات، كما هو موضح في الجدول أسفله.

الجدول رقم (01): المقارنة بين متطلبات النظام المحاسبي المالي (SCF) و معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS15 الخاصة بالقطاع.

| عنصر المقارنة | متطلبات النظام المحاسبي المالي (SCF) المتعلقة بالقطاع | متطلبات معيار الإبلاغ المالي IFRS15 المتعلقة بالقطاع |
|------------------|--|--|
| تعرف عقد المقاول | وفق الفقرة 1.133، أطلق النظام المالي إسم عقود طويلة الأجل، على عقود المقاول، | إستعمل المعيار إسم العقد. |
| الفرق في التعريف | لا توجد إختلافات جوهرية في تحديد مفهوم عقد المقولة، فقط إختلاف في التسمية | |
| الهدف | لم يحدد النظام المحاسبي هدف مباشر متعلق بالقطاع. | وضع المبادئ التي يجب على المنشأة أن تطبقها لتقديم معلومات مفيدة إلى مستخدمي القوائم المالية عن طبيعة و مبلغ توقيت و عدم تأكد الإيراد و النفقات النقدية الناشئة عن عقد مع عميل. |

| | |
|-------------------------------|---|
| الفرق في الهدف | هناك فرق في الهدف، لم يحدد النظام المحاسبي المالي (SCF) هدف مباشر متعلق بالقطاع. |
| النطاق | حسب الفقرة 1-133: تطبق أحكام هذه الفقرة على العقود طويلة الأجل. يجب أن يطبق هذا المعيار على جميع العقود المبرمة مع العملاء باستثناء العقود الواردة في معيار آخر. |
| الفرق في النطاق | هناك فرق، تطبق أحكام الفقرة 1-133 على العقود طويلة الأجل فقط. في حين يطبق المعيار IFRS15 على جميع العقود المبرمة مع العملاء (قصيرة الأجل وطويلة الأجل). |
| الإعتراف والقياس | من خلال الفقرة: 2-133، 3-133، يعتمد النظام المحاسبي المالي طريقتان للإعتراف بالإيرادات و النفقات المتعلقة بالعقود (طريقة التقدم و طريقة الإتمام) حسب الفقرة 39 من المعيار، يعتمد المعيار IFRS15 طريقة واحدة و فقط للإعتراف بالإيرادات (واجبات الأداء) المرتبطة بالعقد وهي (طريقة التقدم) و فقط. |
| طريقة الحساب | لم تحدد الفقرة : 2-133، أسلوب محدد لحساب نسبة التقدم. يحدد المعيار IFRS15 أسلوبان لحساب طريقة التقدم هما: - حسب أسلوب المدخلات. - حسب أسلوب المخرجات. |
| الفرق في طرق الإعتراف والقياس | هناك فرق جوهري يعتمد النظام المحاسبي المالي طريقتان للإعتراف و للقياس للعقود طويلة الأجل، في حين يعتمد المعيار IFRS15 طريقة واحدة في تحديد الإيرادات المتأتية من العقود مع العملاء. كما يحد هذا الأخير طريقتان لتحديد نسبة التقدم، في حين لم تحدد الفقرة 2-133، من النظام المحاسبي المالي طريقة حساب نسبة التقدم. |
| الإفصاح | لم يحدد النظام المحاسبي متطلبات الإفصاح الخاصة بعقود البناء و الأشغال العمومية. يحدد المعيار IFRS15 متطلبات الإفصاح خاصة بالعقود المبرمة مع العملاء - و التي يجب على الشركات الناشطة في القطاع الإلتزام بها-. |

| | |
|--|--|
| <p>هناك فرق جوهري لم يحدد النظام المحاسبي المالي متطلبات خاصة بالإفصاح بالنسبة للشركات الناشطة في قطاع البناء والأشغال العمومية، على غرار المعيار IFRS15</p> | <p>الفرق في الإفصاح</p> |
| <p>يجب أن يستجيب النظام المحاسبي لمتطلبات معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولي IAS/IFRS</p> | <p>النظام المحاسبي</p> <p>في ظل غياب نظام محاسبي خاص بالقطاع، يتم تكييف حسابات النظام المحاسبي مع متطلبات القطاع</p> |
| <p>يتم تحيين معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية IAS/IFRS من فترة لأخرى مثل المعيار IFRS15 الذي حل محل المعيار IAS11 "عقود الإنشاء" بداية من 2018/01/01، في حين أن النظام المحاسبي المالي الجزائري لم يتم تحيينه منذ صدوره سنة 2010، من جهة و من جهة أخرى لم يتم إصدار الأنظمة المحاسبية الخاصة بالقطاعات الإستراتيجية إلى غاية يومنا هذا، على غرار النظام المحاسبي المالي لقطاع البناء والأشغال العمومية.</p> | <p>الفرق في النظام</p> |

المصدر: من إعداد الباحث، اعتماداً على متطلبات النظام المحاسبي المالي (SCF) و معيار الإبلاغ المالي IFRS15، الخاصة بالقطاع.

الخلاصة:

سعت هذه الورقة البحثية إلى المقارنة بين متطلبات النظام المحاسبي المالي (SCF) و معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS15 "الإيراد من العقود مع العملاء"، في إطار تحقيق متطلبات القطاع، كما أوضحنا المعالجة المحاسبية لمختلف العمليات التي يتميز بها القطاع، في ظل غياب نظام محاسبي خاص بالقطاع.

و قد خلصت هذه الورقة البحثية إلى مجموعة من النتائج تتمثل فيما يلي:

- تحديد مفهوم عقد المقاول من وجهة نظر المشرع الجزائري و معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS15 "الإيراد من العقود مع العملاء".
- يتبنى النظام المحاسبي المالي (SCF) طريقتان للإعتراف و القياس للإيرادات و الأعباء المرتبطة بعقود البناء و الأشغال العمومية (طريقة التقدم، و طريقة الإتمام)، في حين يعتمد معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS15 طريقة واحدة فقط (طريقة التقدم).

- ضبط المعالجة المحاسبية للعمليات التي يتميز بها القطاع وفق متطلبات النظام المحاسبي المالي (SCF).
بناءً على النتائج المتوصل إليها توصي الباحثة الورقة البحثية، بما يلي:
- ضرورة الإسراع في الإفراج عن مشروع قانون النظام لمحاسبي المالي المتعلق بقطاع البناء والأشغال العمومية و الري (SCF- ETPH). مع ضرورة تحيينه و فق متطلبات معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS15 "الإيراد من العقود مع العملاء".
- ضرورة تحديد متطلبات الإفصاح، الواجب الإلتزام بها من قبل الشركات التي تنشط في قطاع البناء والأشغال العمومية في الجزائر، بهدف توفير معلومات ذات نوعية و كمية، لتمكين مستخدمي القوائم المالية من فهم طبيعة و خصوصيات القطاع

قائمة المراجع:

1. الهيئة السعودية للمراجعين و المحاسبين. (2022). المعايير الدولية للتقرير المالي، المعتمدة في المملكة العربية، و المعايير و الإصدارات الأخرى المكتملة للمعايير الدولية المعتمدة من الهيئة السعودية للمراجعين و المحاسبين، و معيار التقرير المالي على أساس التصفية (الإصدار 4). الرياض، الرياض: فهرسة مكتبة الملك فهد الوطنية أثناء النشر.
2. بن الصالح بوجمعة. (2021-2022). محاضرات في المحاسبة القطاعية. جامعة الجزائر3.
3. خالد جمال الجعارات. (2017). المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الدولية (الإصدار 1). عمان، الأردن: دار صفاء للنشر و التوزيع.
4. الأمر 75-58. (26 سبتمبر، 1975). المتضمن القانون المدني المعدل و المتمم. 2007. الجزائر: www.joradb.dz.
5. الأمر 75-59. (26 سبتمبر، 1975). المتضمن القانون التجاري المعدل و المتمم. 2007. الجزائر: www.joradp.dz.
6. قانون 21-16. (30 ديسمبر، 2021). يتضمن قانون المالية لسنة 2022. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية/ العدد 100.
7. قرار مؤرخ. (26 يوليو، 2008). يحدد قواعد التقييم و المحاسبة و محتوى الكشوف المالية و عرضها و كذا مدونة الحسابات و قواعد سيرها. الصادر بالجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية/ العدد 19/2009.

8. م.رئاسي 247-75. (26 سبتمبر, 2015). المتضمن تنظيم الصفقات العمومية و تفويض المرفق العام. الصادر بالجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية/ العدد 50.
9. Avis n°89. (2011, Mars 10). Portant plan et règles de fonctionnement des comptes et de représentation des états financières des entités d'assurances et/ou réassurances. www.cnc.dz.
 10. Règlement09-04. (2009, décembre 29). Portant plan de comptes bancaire et règles comptables applicables aux banque at aux établissements financiers. journal officiel de la république algérienne N°76/2009.
 11. Règlement09-05. (2009, Octobre 18). relatif à l'établissement et à la publication des états financiers des banques et des établissements financiers. journal officiel de la république algérienne N°76/2009.