

عقود الإنشاء حسب المعيار المحاسبي الدولي رقم 11 (IAS11)

والنظام المحاسبي المالي الجزائري

* أ.د. / عمورة جمال

** أ / قبائلي محمد

Abstract:

the purpose of this article is to study an important part of contracts or transactions concluded by companies, concerning long-term contracts over a financial year , it is more precisely construction contracts , requiring a good tracking concerning determination of the estimated transaction costs, forecasted revenue , the rate of progress , and finally the result of the contract, and this through a comparative study

Keys Word construction contract , IAS 11 , forecasted revenue forecast loads, rate of progress , completion method , completion method

Résumé :

l'objet de cet article est d'étudier un important volet des contrats ou des transactions concluent par les entreprises, qui concernent les contrats à long terme dépassant un exercice comptable, c'est plus précisément **les contrats de construction**, nécessitant un bon suivi en matière de détermination des couts de transactions prévisionnels, des produits prévisionnels, le taux d'avancement, et enfin le résultat de contrat, et ce à travers une étude comparative entre la norme comptable internationale (IAS11), et notre système comptable financier.

Les mots clés: contrat de construction, IAS11, produits prévisionnels, charges prévisionnels, taux d'avancement, méthode à l'avancement, méthode à l'achèvement.

* أستاذ بكلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير جامعة البليدة 2 لونيبي علي.

** أستاذ مساعد -ب- بكلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير جامعة البليدة 2 لونيبي علي.

الملخص:

الهدف من هذه المقالة هو محاولة تسليط الضوء على جانب مهم من جوانب العقود والصفقات المبرمة بين المؤسسات، ويتعلق الأمر بالعقود الطويلة الأجل التي تتعدى السنة المالية الواحدة وهي عقود الإنشاء (les contrats de construction)، وما تتطلبه هذه العقود من متابعة جيدة في تحديد أعباء و إيرادات العقد ونسبة التقدم، ومنه نتيجة الصفقة أوالعقد، وهذا من خلال الوقوف عند ما جاء به كل من المعيار المحاسبي الدولي رقم 11 والنظام المحاسبي المالي الجزائري.

الكلمات المفتاحية: عقود الإنشاء، المعيار المحاسبي الدولي رقم 11، الإيرادات المتوقعة، النفقات المتوقعة، نسبة التقدم، طريقة التقدم أو الإنجاز، طريقة الإتمام.

مقدمة:

تعتبر عقود الإنشاء من المواضيع التي تحتل مكانة هامة على مستوى المؤسسات لاسيما قطاع البناء والأشغال العمومية، التي يكون فيها إنجاز المشاريع الاقتصادية الكبرى (شق الطرق، إنجاز السكنات، السدود، المرافق العامة، السكك الحديدية...) على المدى الطويل، أي أكثر من سنة مالية واحدة في أغلب الأحيان، وما تتطلبه هذه العقود من معالجة محاسبية خاصة من قبل المصالح المالية والمحاسبية للمؤسسات، من حيث التسجيل والمتابعة الجيدة للنفقات والإيرادات ونسب الإنجاز واختيار الطريقة الملائمة لتحديد النتيجة، لذا أولت لها المعايير المحاسبية الدولية ومعايير الإبلاغ المالية الدولية والنظام المحاسبي المالي الجزائري أهمية خاصة.

من خلال ما تقدم فإن الإشكالية التي نود طرحها في هذه المقالة نودها في التساؤل الجوهرى الآتي: ما مدى توافق النظام المحاسبي المالي الجزائري في معالجته لهذه العقود مع المعايير المحاسبية الدولية؟

يمكننا تفكيك هذه الإشكالية إلى الأسئلة الفرعية الآتية:

- ماذا نقصد بعقود الإنشاء في كل من المرجعية المحاسبية الدولية والمرجعية الجزائرية؟
- ما هي أنواع عقود الإنشاء؟

- كيف يتم تقدير نتائج عقود الإنشاء حسب المرجعيتين؟
- كيف يتم تحديد أعباء، إيرادات ونتيجة عقود الإنشاء وكيف يتم تسجيلها محاسبيا؟
- للإجابة على هذه الإشكالية والأسئلة الفرعية نحاول وضع إجابات محتملة كفرضيات نلخصها فيما يلي:
- يتوافق الإطار النظري لمعالجة عقود الإنشاء حسب المرجعيتين.
- يتوقف اختيار طريقة تحديد نتيجة العقد على مصداقية وموثوقية المعطيات المتوفرة.
- يمكن تطبيق طرق عقود الإنشاء في مؤسساتنا في الواقع.
- ارتأينا تقسيم هذا العمل إلى المحاور الأساسية الآتية:
- معالجة عقود الإنشاء حسب المرجعية المحاسبية الدولية.
- معالجة عقود الإنشاء حسب المرجعية المحاسبية الجزائرية.

1- معالجة عقود الإنشاء حسب المعايير المحاسبية الدولية ومعايير الإبلاغ المالية الدولية:

(IAS-IFRS) : يهدف المعيار المحاسبي الدولي رقم 11 المتعلق بعقود الإنشاء إلى وصف المعالجة

المحاسبية للإيرادات والتكاليف المتعلقة بعقود الإنشاء ، فإذا أخذنا بعين الاعتبار طبيعة نشاط المؤسسة في إطار عقود الإنشاء، نجد أن تاريخ بداية العقد وتاريخ إتمامه يقعان عادة في دورات محاسبية مختلفة، أي أن فترة الإنجاز عادة ما تفوق دورة مالية واحدة، وعليه فإن التساؤل الرئيسي في محاسبة مثل هذه العقود يكمن في كيفية تخصيص إيرادات وتكاليف العقود بين الفترات المحاسبية المختلفة التي تمت فيها عملية إنجاز الأشغال. يطبق هذا المعيار في المحاسبة لدى المقاولين والمهندسين المعماريين المختصين في بناء وتشديد الهياكل القاعدية بالإضافة إلى عمليات الترميم والهدمⁱ.

سنحاول التعرض في هذه النقطة إلى تعريف عقود الإنشاء وأنواعها وكيفية تحديد النفقات والإيرادات وطرق تحديد النتيجة حسب المعايير المحاسبية الدولية لاسيما المعيار رقم 11 الذي يجب أن يقرأ بالموازاة مع المعيار المحاسبي الدولي رقم 08 المتعلق بالطرق المحاسبية، تغيير التقديرات وتصحيح الأخطاء.

1-1- تعريف عقود الإنشاء وأنواعها:

حسب المعيار المحاسبي الدولي رقم 11 تم تقديم تعريف لعقود الإنشاء من خلال شرح المفاهيم الآتية:ⁱⁱ

1-1-1 عقد الإنشاء (Contrat de construction): هو عقد متفاوض عنه بشكل

خاص، قصد إنشاء أصل أو مجموعة من الأصول يمكن أن تكون مرتبطة فيما بينها أو مستقلة من حيث التصميم، التكنولوجيا، الوظيفة، أهدافها أو استعمالها.ⁱⁱⁱ

1-1-2 العقد الجزافي (Contrat à forfait): هو عقد إنشاء يتم بموجبه المقاول قبول

سعر ثابت أو محدد، أو معدل ثابت لوحدة الإنتاج الواحدة، وفي بعض الحالات يكون موضوع تحت شروط مراجعة الأسعار.

1-1-3 العقد بمقابل (Contrat en régie): هو عقد تقبل المؤسسة بواسطته إنجاز

أشغال مقابل أتعاب تعادل تعويض مصاريفها المقبولة، بإضافة نسبة معينة من هذه المصاريف أو أتعاب أخرى ثابتة.

1-1-4 عقد الإنشاء المختلط: (contrat de construction mixte): هو عقد

يتضمن خصائص النوعين السابقين، مثلا: عقد إنشاء بمقابل يسقف بسعر أعلى.

يجب الإشارة أنه يتعلق الأمر في هذه العقود (الإنشاء) ببناء أو إنشاء أصل واحد، كحجر، مبنى، طريق، سد، نفق... الخ، كما يمكن أن يتعلق الأمر ببناء مجموعة من الأصول المرتبطة فيما بينها أو مستقلة كإنشاء مصفاة (Raffinerie) أو جزء من التهيئات المركبة أو التجهيزات.

وحسب نفس المعيار رقم 11 تشتمل عقود الإنشاء على:

- عقود تقديم الخدمات المرتبطة مباشرة بإنشاء الأصل كعقود الهندسة المعمارية والمدنية
- عقود الهدم والتهيئة وإعادة التهيئة.

1-2- تجميع وتجزئة عقود الإنشاء:

إن إجراءات المعيار رقم 11 عادة ما تطبق بصفة منفصلة لكل عقد إنشاء على حدى، إلا أنه في بعض الأحيان من الضروري تطبيق المعيار على الأجزاء أو المركبات بصفة منفصلة لعقد واحد أو مجموعة من العقود، وهذا لترجمة الجوهر الاقتصادي للعقد أو مجموعة العقود، لكن تحت شروط سنقف عندها فيما يلي:^{iv}

1-2-1- إذا تعلق الأمر بعقد يحتوي على العديد من الأصول (Contrat concerne plusieurs actifs) فإن إنشاء كل أصل يجب أن يعالج كعقد إنشاء مختلف أو على إنفراد، وهذا في ظل الشروط الآتية:

- إذا تم تقديم العروض بشكل منفصل لكل أصل على إنفراد.
- إذا كان كل أصل محل تفاوض منفصل، وأن المفاوض والزبون لديهم إمكانية قبول أو رفض جزء من العقد الخاص بكل أصل.
- وأنه بالإمكان تحديد إيرادات ونفقات كل أصل على حده.

1-2-2- إذا تعلق الأمر بمجموعة من العقود (Un ensemble de contrat) وتمت إما مع زبون واحد أو زبائن مختلفين، ففي هذه الحالة يجب أن تعالج كعقد إنشاء وحيد وهذا إذا توفرت الشروط الآتية:

- تم التفاوض على مجموعة العقود كصفقة إجمالية واحدة.
- كانت العقود مترابطة بعضها ببعض بشكل كبير بحيث يمكن اعتبارها عقد واحد؛
- يتم إنجاز العقود بشكل متزامن أو في آن واحد أو بصفة مستمرة ومتتابة (عقد بعد آخر) بدون انقطاع، أي لا يتم إنجاز مرحلة معينة إلا بعد الانتهاء من مرحلة سابقة.

1-2-3- يمكن أن يشمل العقد إنشاء أصل إضافي حسب اختيار الزبون، أو تغيير العقد من أجل إنشاء الأصل الإضافي، وبالتالي فإن إنشاء هذا الأخير (الأصل الإضافي) يجب أن يعالج كعقد مختلف أو منفصل في ظل توفر الشروط الآتية:^٧

- يختلف بشكل كبير من حيث التصميم، التكنولوجيا أو الوظيفة بصفة واضحة مقارنة مع الأصل أو الأصول الواردة في العقد الأصلي أو الأولي؛

• يتم التفاوض على سعر الأصل الإضافي بغض النظر عن سعر وشروط العقد الأصلي.

أما إذا لم يتحقق الشرطان السابقان فإن أوامر التغيير في العقد تعتبر جزء من إيراد العقد الأساسي.

2-1- تحديد إيرادات ونفقات العقد: vi

1-2-1- تحديد إيرادات العقد: ينبغي أن تتضمن إيرادات العقد العناصر الآتية:

- المبلغ الأولي للإيرادات المتفق عليها في العقد.
 - التغييرات في أشغال العقد، الشكاوى وعلاوات الأداء.
- يتم قياس إيرادات العقد بالقيمة العادلة للمقابل المحصل أو الذي في انتظار التحصيل، إلا أنه يجب الإشارة ان تقييم الإيرادات مرتبط بظروف عدم التأكد أو عدم اليقين، وبالتالي يستوجب إعادة النظر أو مراجعة التقديرات من خلال الأحداث الناشئة، وعليه فإن مبلغ إيرادات العقد يمكن أن ترتفع أو تنخفض من دورة محاسبية لأخرى.

1-2-2- تحديد أعباء العقد: هي التكاليف المباشرة والمصاريف العامة القابلة للتحميل على

العقد باستثناء الأعباء الإدارية ومصاريف البحث والتطوير غير المتضمنة في العقد. تؤخذ بعين الاعتبار تلك الأعباء التي تمت والعائدة لخدمات قدمت وأبجرت. أما الأعباء التي تمت لكنها تخص خدمات ستقدم، أي تعود لدورات لاحقة، فلا تؤخذ بعين الاعتبار. وتتضمن العناصر الآتية:

1-2-2-1- التكاليف المرتبطة مباشرة بالعقد وهي:

- مصاريف اليد العاملة لمشروع العقد بما في ذلك مصاريف الإشراف على الانجاز؛
- تكاليف المواد المستعملة في البناء أو الإنشاء؛
- اهتلاكات التهيئات والتركيبات والتجهيزات المختلفة المستعملة في الإنشاء؛
- تكاليف استئجار ونقل التجهيزات المختلفة والوسائل المستعملة من وإلى موقع العقد وتكاليف نزعها فيما بعد؛
- تكاليف التصميم والمساعدة التقنية المرتبطة مباشرة بالعقد؛
- تكاليف اللمسات الأخيرة وأشغال الضمانات المنصوص عليها في العقد؛
- المطالبات أو الشكاوى والتعويضات من قبل أطراف أخرى؛

يجب الإشارة أن هذه التكاليف يمكن أن يخفض جزء منها من خلال إيراد ناتج عن بيع فائض من المواد الأولية أو التنازل عن بعض التجهيزات في نهاية العقد.

1-2-2-2- النفقات المحملة على نشاط العقد بصفة عامة والتي يمكن أن تخصص للعقد: ويتعلق الأمر بالعناصر الآتية:

- التأمين؛ تكاليف التصميم والمرافقة التقنية غير المرتبطة مباشرة بالعقد المعني.
- النفقات العامة للبناء أو الإنشاء (كنفقات تحضير ومعالجة أجور العمال، نفقات القروض حسب المعيار المحاسبي الدولي رقم 23).

1-2-2-3- كل النفقات الأخرى التي يمكن فوترتها على الزبون حسب أجال العقد: وتتضمن بعض نفقات الإدارة العامة ونفقات التطوير.

1-2-2-4- التكاليف المرفوضة:

- مصاريف البحث والتطوير التي لم ينص عليها في العقد، تكاليف البيع والتسويق؛
- مصاريف الإدارة العامة التي لم ينص عليها في العقد؛
- اهتلاكات التجهيزات والوسائل التي لم تستعمل في إطار إنجاز العقد.

1-3- كيفية تحديد نتيجة عقود الانشاء:

تحدد أعباء ، إيرادات ونتيجة الدورة اعتمادا على مبدأ استقلالية الدورات ومبدأ مقابلة الأعباء بالإيرادات وإمكانية قياسها بكل موثوقية، إن النتيجة هي الفرق بين الإيرادات والأعباء غير أنه قد يصعب تقديرها وتحديدها بمصدقية وأن تسجيل الإيرادات والأعباء يعتمد أساسا على نتيجة العقد، كما يظهر في الجدول الموالي المستمد من نص المعيار IAS 11:

الجدول رقم (01): يوضح علاقة الإيرادات والأعباء بنتيجة العقد

هل يمكن تغيير النتيجة بمصدقية؟			
لا		نعم	
هل يمكن اعتبار النتيجة $0 \leq$		هل النتيجة $0 \leq$	
لا	نعم	لا	نعم
تقييم الخسارة وتسجل مع الأعباء	تحسب وتسجل الإيرادات مساوية للأعباء التي تمت (نتيجة معدومة)	تسجل الخسارة مع الأعباء	تحسب وتسجل الإيرادات والأعباء بحسب درجة تقدم أشغال العقد

المصدر: محمد بوتين. المعالجة المحاسبية وفق المعايير المحاسبية الدولية الصفحات الزرقاء. الجزائر. 2009.

ص. 186.

تسجل إيرادات العقد و أعباءه في حالة إمكانية تقدير النتيجة بمصدقية مع الإيرادات والأعباء للدورة على التوالي وتحسب بحسب درجة تقدم أشغال العقد عند نهاية الدورة.

يمكن تقدير النتيجة بمصدقية ، في حالة العقد الجزائي (Contrat à forfait) إذا توفرت الشروط التالية:^{vii}

- يمكن تقييم مجموع إيرادات ونفقات العقد بمصدقية، الواقع أن تقدير الإيرادات يبدو سهل المنال، عكس النفقات التي تكتنفها جملة من الصعوبات وهي عرضة للأخطاء.
- عقد مولد للمنافع الاقتصادية و احتمال انتقال المزايا الاقتصادية المرتبطة بالعقد إلى المؤسسة.
- يمكن تقدير نسب تقدم الأشغال، و إمكانية تقديرا لتكاليف الباقية للدورة للعقد ودرجة تقدم الأشغال، في نهاية الدورة بمصدقية.

كما يمكن تقدير النتيجة بمصدقية في حالة العقود الأخرى (Contrat à régie) إذا توفر الشرطان:

- يحتمل انتقال المزايا الاقتصادية المرتبطة بالعقد إلى المؤسسة.
- يمكن تشخيص وتقييم تكاليف العقد المعني بمصدقية.

1-3-1- التسجيل المحاسبي لعقد طويل الأجل مع تحديد النتيجة بصفة موثوقة وتحقيق

ربح: في هذه الحالة يجب تسجيل الإيرادات والنفقات تباعا للتقدم في الأشغال، وهذا بدلالة نسبة أو درجة التقدم والتي يمكن حسابها بطريقتين مختلفتين:^{viii}

الطريقة الأولى: بدلالة المعايير المالية (Critères financiers): وفق هذه الطريقة يتم الحصول على نسبة التقدم وفق العلاقة الآتية: تكاليف الأشغال في تاريخ الإقفال/التكاليف الإجمالية المقدرة.

الطريقة الثانية: بدلالة المعايير المادية: (Critères physiques): يمكن حساب نسبة التقدم أو الإنجاز من خلال مقاييس مادية أو فيزيائية للعمل المنجز فعلا.

1-3-2- التسجيل المحاسبي لعقد طويل الأجل مع تقدير نتيجة بصفة موثوقة وتحقيق

خسارة: في هذه الحالة فإن الخسارة المنتظرة يجب تسجيلها كاملة كأعباء.

1-3-3- التسجيل المحاسبي لعقد طويل الأجل مع عدم إمكانية تحديد النتيجة بصفة

موثوقة: هذه الوضعية جد متكررة في بداية العقد، ففي هذه الحالة لا يسجل أي ربح، لكن لا بد من تسجيل رقم أعمال جزئي في حدود النفقات المسجلة.

1-4-1- تحديد نسبة الإنجاز أو التقدم: يمكن تصور الحالات الممكنة:

1-4-1- الحالة الأولى : إمكانية تحديد نسبة الانجاز:

تعتبر نسبة الانجاز من المعطيات الهامة التي يجب تحديدها، وذلك لأنه يترتب على تقديرها احتساب الإيرادات التي تم تحقيقها والتي يتم مقابلتها بالتكاليف التي تم تحميلها للوصول إلى تحديد نتيجة الأشغال من أرباح أو خسائر.

ويمكن أن يتم تحديد مرحلة الانجاز للعقد بالطرق التالية:

● نسبة تحمل تكاليف العقد المرتبطة بالعمل المنجز لتاريخ معين قياسا بتكاليف العقد الاجمالي المقدر؛

● مسح شامل للعمل المنجز قياسا بالعمل الكلي المراد إنجازها؛

● انجاز نسبة جوهرية من أعمال العقد.

● في حالة احتمال كون مجموع أعباء العقد أكبر من مجموع إيرادات العقد ينبغي تسجيل الخسارة المتوقعة مع أعباء الدورة (تكوين مؤونة).

ويتم حساب مبالغ طريقة نسبة التقدم كالآتي:

مبالغ الإيرادات، الأعباء، وهامش الربح تدرج في حساب النتيجة وحسب الدورة التابعة لها:

نسبة التقدم = أعباء الدورة المستحقة / (أعباء الدورة + الأعباء المحتملة حتى نهاية العقد)

الإيرادات = مجموع الإيرادات المحتملة X نسبة التقدم

الأعباء = مجموع الأعباء المحتملة X نسبة التقدم

هامش الربح = الإيرادات - الأعباء

1-4-2- الحالة الثانية : عدم إمكانية تحديد نسبة الانجاز

إذا لم يكن بالإمكان تقدير ما تم انجازه من العقد بشكل موثوق فيجب مراعاة ما يلي:

- عدم الاعتراف بأي أرباح ناتجة عن العقد؛
- الاعتراف بالإيراد المتحقق من العقد فقط إلى الحد الذي تكون فيه تكاليف العقد التي تم تحميلها يتوقع استردادها واعتبرت تكاليف العقد مصروفا عند تحميلها؛
- يتم استخدام أسلوب استرداد التكلفة للمحاسبة عن عقود الإنشاء؛
- ويتم حساب مبالغ طريقة الإتمام كالآتي:

- إيرادات الدورة = أعباء الدورة

- نتيجة الدورة = 0.

إن الخسائر المحتمل تحققها مستقبلا يجب أن تسجل محاسبيا في الأعباء بنفس الشروط المطبقة في طريقة نسبة التقدم.

لابد الإشارة أن لجنة المعايير المحاسبية الدولية قامت بإصدار معيار جديد وهو معيار

الإبلاغ المالي الدولي رقم 15 (IFRS 15) إيرادات الأنشطة العادية الناتجة عن العقود المبرمة

مع الزبائن، الذي سيدخل حيز التنفيذ بداية من أول جانفي 2017 بأثر رجعي و سيعوض هذا

الأخير كل من المعيار المحاسبي الدولي رقم 11 عقود الإنشاء، والمعيار المحاسبي الدولي رقم 18

إيرادات الأنشطة العادية، بالإضافة إلى التفسيرات المتعلقة بها لاسيما التفسير رقم 13 (IFRIC 13) المتعلق ببرامج وفاء الزبائن، والتفسير رقم 15 (IFRIC 15) المتعلق باتفاقيات إنشاء الممتلكات غير المنقولة، وكذا التفسير رقم 18 (IFRIC 18) المتعلق بتحويل الأصول المتأتية من الزبائن.^{ix}

أهم ما جاء به معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم 15، هو اقتراح نموذج وحيد (Modèle unique) للتسجيل المحاسبي للمداخيل، وكما ذكرنا سيحل هذا المعيار محل المعيار المحاسبي الدولي رقم 11 والمعيار المحاسبي الدولي رقم 18 والتفسيرات المرتبطة بها مع مطلع سنة 2017، يقوم هذا النموذج الوحيد على خمس خطوات تتمثل فيما يلي:^x

- ✓ الخطوة الأولى: تعريف العقد مع الزبون.
- ✓ الخطوة الثانية: تعريف التزامات الأداء.
- ✓ الخطوة الثالثة: تحديد سعر الصفقة.
- ✓ الخطوة الرابعة: تخصيص سعر الصفقة لالتزامات الأداء.
- ✓ الخطوة الخامسة: التسجيل المحاسبي للمداخيل

2- معالجة عقود الإنشاء حسب النظام المحاسبي المالي:

2-1- تعريف عقود الإنشاء: يتضمن عقد من عقود طويلة الأجل إنجاز سلعة، خدمة، أو مجموعة من السلع والخدمات تقع تواريخ بدايتها ونهايتها في سنوات مالية مختلفة ويمكن أن تتعلق بما يلي:^{xi}

- عقود البناء
- عقود إصلاح حالة أصول أو بيئة.
- عقود تقديم الخدمات.

تدرج في الحسابات الأعباء والمنتجات التي تخص عملية تمت في إطار عقد طويل الأجل حسب وتيرة تقدم العملية عن طريق تحرير نتيجة محاسبية بالتتابع وبمقياس إنجاز العملية (الإدراج في الحسابات حسب طريقة التقديم).^{xii}

إذا كان نظام معالجة المؤسسة 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 كمنتجات إلا مبلغ يعادل مبلغ التفتقات المثبتة التي يكون تحصيلها محتملا (الإدراج في الحسابات حسب طريقة الإتمام).^{xiii}

عندما يبدو محتملا في تاريخ الجرد، أو بفعل حوادث طارئة أو معروفة في ذلك التاريخ، أن مجموع تكاليف العقد سينفوق مجموع منتجات العقد (خسائر متوقعة بعد الإتمام)، يجب تكوين رصيد بما يفوق الخسارة الإجمالية للعقد.

2-2-2- المعالجة المحاسبية لعقود الإنشاء: لقد خص النظام المحاسبي المالي عقود الإنشاء بحساب خاص وهو حساب 33 سلع قيد الإنتاج، غير أنه لا بد أن نميز بين حسابين فرعيين للتمييز بين ما هو طويل الأجل وقصير الأجل، حيث نحاول أن نقف في هذه النقطة للتعرض إلى المنتجات الجاري إنجازها والأشغال الجاري إنجازها، مركزين على هذا الأخير وما يتطلبه من تحليل.

2-2-1- سلع قيد الإنتاج (حساب 33): (En-cours de production):

تتمثل في أصول جارية منتجة من طرف المؤسسة، وتشتمل على منتجات جارية وأشغال جارية، فهي في طريق التكوين أو التنفيذ أو التحويل، ولا يمكن إدخالها إلى المخازن. في نهاية السنة وعند عملية الإقفال يقوم القائم على المحاسبة التحليلية بتقديم المعلومات المتعلقة بتكلفة هذه المخزونات الجارية لمصلحة المحاسبة العامة.

وللإشارة فإن هذا الحساب (ح 33) لا يتعلق بالمخزونات الجارية لإنتاج الخدمات (التي تسجل في ح 34 خدمات قيد الإنتاج)، يتفرع حساب سلع قيد الإنتاج إلى حسابين فرعيين وهما:

2-2-1-1- حساب 331 المنتجات الجاري إنجازها: ويتعلق الأمر بالمنتجات التي

وصلت إلى نسبة إنجاز جد متقدمة وتحتاج إلى بعض الإتمام لكي تصبح تامة الصنع، ويتم التسجيل المحاسبي لهذا الحساب (ح 331) كما يلي:^{xiv}

- في نهاية السنة (ن): تقوم المؤسسة عند عملية الإقفال بمايلي:

- التسجيل المحاسبي للمنتجات الجارية: تقيم هذه المنتجات بتكلفة إنتاجها التي يتم تحديدها من طرف مصلحة المحاسبة التحليلية، وتتضمن تكلفة الإنتاج كل من تكلفة الشراء ومصاريف التحويل، النفقات العامة، النفقات المالية والإدارية المحملة مباشرة على المخزونات، ففي نهاية السنة يجعل حساب 331 المنتجات الجاري إنجازها لدينا يجعل حساب 723 تغير المخزونات الجارية دائما وفق القيد الآتي:

XXXXXX	XXXXXX	ح/ منتجات جاري إنجازها ح/ تغير المخزونات الجارية تسجيل المخزون	723	331
--------	--------	--	-----	-----

- إختبار التدهور: لا بد في نهاية السنة من إختبار تدهور هذه المنتجات، فإذا لاحظت المؤسسة أن هناك تدهور قيمة لا بد ان تخصص مؤونة وفق القيد الآتي:

XXXX	XXXX	ح/ مخصصات إهتلاكات ومؤونات وخسائر القيمة ح/ تدهور قيم المخزونات تشكيل مؤونة	393	685
------	------	---	-----	-----

- في بداية السنة (ن+1): عند إفتتاح السنة المالية الجديدة يتم إجراء القيد العكسي للقيد المسجل السنة السابقة لهذه المنتجات الجارية بقيمة المنتجات الجارية للدورة السابقة وفق القيد الآتي:

XXXXXX	XXXXXX	ح/ تغير المخزونات الجارية ح/ منتجات جاري إنجازها القيد العكسي	331	723
--------	--------	---	-----	-----

وكذلك الحال بالنسبة لتدهور القيم المسجلة في السنة (ن) يجب إسترجاعها وفق القيد الآتي:

XXXXXX	XXXXXX	ح/ المنتجات الجاري إنجازها ح/ إسترجاعات الإستغلال عن المؤونات وحسائر القيمة - أ. جارية إسترجاع قيمة التدهور	785	393
--------	--------	--	-----	-----

2-2-1-2- حساب 335 الأشغال الجاري إنجازها:

يتعلق هذا الحساب بالأشغال الجارية التكوين من خلال المسار الإنتاجي للمؤسسة، ويتعلق هذا الحساب بالعقود الطويلة الأجل، التي يتطلب إنجاز الأصل أو تقديم الخدمة أو مجموعة من الأصول أو الخدمات أكثر من دورة محاسبية (دورات عديدة) وبالتالي تاريخ الانطلاق وتاريخ الإتمام يقعان في دورات مختلفة، ويتعلق الأمر بعقود الإنشاء (Contrat de construction) أو عقود تقديم الخدمات (contrat de prestation de services).

توجد طريقتين للتسجيل المحاسبي لهذه العقود وهي: ^{xv}

2-2-1-2- طريقة التقدم في الإنجاز: (la Méthode à l'avancement): وهي

الطريقة المفضلة حيث يجذب إستعمالها إذا كانت نفقات وإيرادات العقد مقدرة بشكل موثوق. تسمح هذه الطريقة بتثبيت جزء من النتيجة كل سنة، وبالتالي فإن النفقات والإيرادات تسجل بدلالة التقدم في إنجاز العقد.

وعليه تسجل الإيرادات في حساب مبيعات خدمات (ح 704) ولا يتم إستعمال حساب اشغال جاري إنجازها (ح 335)، بل يستعمل حساب حقوق على أشغال أو خدمات جارية (ح 417).

2-2-1-2- طريقة الإنتمام (la méthode à l'achevement): هي طريق بديلة

وهذا إذا كان من غير الممكن تطبيق الطريقة الأولى (طريقة التقدم في الإنجاز)، أو إذا كانت النتيجة النهائية للعقد لا يمكن تحديدها بصفة معقولة.

تسمح هذه الطريقة بعزل أو إلغاء مبلغ النفقات المنفقة خلال السنة بتسجيلها مباشرة كخدمات أو اشغال جارية في حساب 335 وبالتالي لا تظهر أي نتيجة، بإعتبار أن النتيجة أو رقم الأعمال لا يتحقق إلا عند تقديم أو تسليم الخدمة أو الإنتهاء منها.

يكون التسجيل المحاسبي وفق هذه الطريقة كما يلي:

- خلال الدورة (ن): تسجل كل النفقات المتعلقة بالعقد حسب طبيعتها في الصنف السادس خلال الدورة.

في نهاية السنة (عند عملية الإقفال) تسجل مبالغ المخزونات الجارية (ح 335) وكذا الإيرادات (ح 723) المرتبطة بها في المحاسبة والموافقة لمبالغ النفقات الحقيقية المثبتة منذ بداية العقد (أي عزل أو إلغاء النفقات المثبتة خلال السنة (ن) وبالتالي لا تؤخذ في الحسبان أي نتيجة.

للإشارة فإن هذه التسجيلات تكون مستقلة عن إصدار فواتير البيع الوسيطة (Factures de ventes intermediaires)، ففي هذه الحالة يجب تسجيل هذه الأخيرة كإيرادات مسجلة مسبقا قصد إلغاء أو عزل الإيرادات المسجلة.

- خلال السنة (ن+1): لا بد من ترصيد المخزونات الجارية المسجلة في السنة (ن) بإجراء القيد العكسي وهذا عند الإفتتاح في بداية السنة (ن+1)، أما النفقات التي تحملتها المؤسسة خلال السنة ن+1 لإتمام الإنجاز أو العقد فتسجل في الصنف السادس حسب طبيعتها في الصنف السادس، وبالتالي نكون أمام حالتين:

• الحالة الأولى: إتمام العقد وتسليم الأصل خلال السنة ن+1 : يكون التسجيل كما يلي:

يثبت رقم الأعمال الإجمالي في نهاية العقد أي عند تسليم الأصل أو إنتهاء الخدمة وهذا بإعداد فاتورة بيع حيث يجعل حساب الزبائن (ح 411) مدينا وجعل حساب كل من حساب مبيعات أشغال (ح 704) وحساب رسم على القيمة المضافة مجمعة (ح 4457) دائنين. علما أن حساب المخزونات الجارية (ح 335) يكون قد تم ترصيدها في بداية كل سنة أو دورة محاسبية، وعليه فإن حساب 335 يجب أن يظهر مرصدا في العقود الطويلة الأجل.

- الحالة الثانية: إذا العقد يدوم أكثر من دورتين محاسبتين: في هذه الحالة يجب تسجيل أشغال جارية في نهاية السنة (ن+1) من جديد، حيث هذا الأخير يمثل مبلغ النفقات الحقيقية المدفوعة منذ بداية العقد (ح 335 مدينا مقابل ح 723 دائنا).

يمكننا تلخيص الخطوات السالفة الذكر في القيود المحاسبية الآتية:^{xvi}

خلال السنة (ن):

- المرحلة الأولى: تسجيل النفقات حسب طبيعتها في الصنف السادس:

XXXXXX	XXXXXX	ح/ نفقات حسب طبيعتها ح/ موردين تسجيل النفقات	40X	6X
--------	--------	--	-----	----

- المرحلة الثانية: عند إقفال السنة (ن): يتم تسجيل المخزون الجاري المكافئ لمجمل النفقات الحقيقية المنفقة منذ بداية العقد وفق القيد الآتي:

XXXXXX	XXXXXX	ح/ أشغال جارية ح/ تغير المخزونات الجارية تسجيل المخزون	723	335
--------	--------	--	-----	-----

- خلال السنة ن+1: تمر على مرحلتين:

- المرحلة الأولى: عند افتتاح السنة ن+1 لابد من إجراء القيد العكسي لحساب الأشغال الجارية:

XXXXXX	XXXXXX	ح/ تغير المخزونات الجارية ح/ أشغال جارية القيد العكسي	335	723
--------	--------	---	-----	-----

● المرحلة الثانية: تسجيل النفقات الحقيقية المنفقة خلال السنة ن+1:

XXXXXX	XXXXXX	ح/ نفقات حسب طبيعتها ح/ موردون تسجيل النفقات	40X	6X
--------	--------	--	-----	----

- نهاية السنة ن+1: نكون أمام احتمالين:

● الإحتمال الأول: نهاية الأشغال (العقد) لا بد من تسجيل ما يلي:

XXXXXX XXXXXX	XXXXXX	ح/ تغيير المخزونات الجارية ح/ أشغال جارية ح/ رسم على ق م جمعة الفاتورة	704 4457	411
------------------	--------	---	-------------	-----

● الإحتمال الثاني: العقد يدوم أكثر من دورتين في هذه الحالة لا بد من اتباع نفس الخطوات

السابقة المتعلقة بتسجيل النفقات حسب طبيعتها في الصنف السادس، ثم إثبات المخزون

الجاري في حساب 723، ثم إلغائه في بداية السنة الموالية (ن+1).

حالة خاصة: في نهاية السنة وفي تاريخ الجرد ونتيجة أحداث معينة بهذا التاريخ، قد يظهر إحتمال

بأن مجموع تكاليف العقد أكبر من مجموع إيرادات العقد (أي تحقيق خسارة محتملة عند

الإنهاء).

فعند إفعال الدورة تسجل المؤسسة الخسارة الإجمالية على جزئين: xvii:

خسارة قيمة الأشغال الجارية (Perte de valeur de l'en-cours): 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)

مبلغ الأشغال الجارية في تاريخ الإقفال = المصاريف الإجمالية المنفقة في تاريخ الإقفال.
سعر التكلفة التقديري = المصاريف المتوقعة للإنجاز أو العقد.
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.

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

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

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

ولكن في بداية السنة الموالية لابد من إسترجاع خسارة القيمة ومؤونة الأعباء المشكلة سابقا، وهذا بإعتبار أن الأشغال الجارية في العقود الطويلة الأجل يتم إلغاؤها في بداية كل سنة بإجراء القيد العكسي.

ويكون التسجيل المحاسبي كمايلي:

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

يظهر جليا من خلال ما تقدم أن حساب 335 ما هو إلا حساب وسيطي سرعان ما يترصد، وبالتالي كل ما يتعلق به من خسائر لقيمتته ومؤونة الاعباء المحتملة ينبغي أن ترصد.

خلاصة:

من خلال دراستنا لعقود الإنشاء أو حسب ما تسمى بالعقود الطويلة الأجل حسب النظام المحاسبي المالي، لاحظنا أن التشريع المحاسبي الجزائري أستمد حل المفاهيم المتعلقة بهذه العقود من المعايير المحاسبية الدولية وبالتحديد من المعيار المحاسبي الدولي الحادي عشر (IAS11) وهذا إن على مستوى الاعتراف بالأعباء والإيرادات وتقدير النتيجة، حيث يؤكد على اعتماد طريقة نسبة التقدم في حالة إمكانية التقدير بصورة صادقة، أما في حالة عدم التأكد نلجأ إلى طريقة الإتمام، وعند زوال هذه المبررات يتم العودة إلى أسلوب نسبة التقدم بتغيير التقديرات المحاسبية بأثر رجعي تطبيقا لما جاء في المعيار المحاسبي الدولي الثامن (IAS8)، كما يجب تكوين مخصصات للخسائر المستقبلية المحتملة في كلتي الطريقتين عندما تكون مجموع الأعباء المحتملة أكبر من مجموع الإيرادات المستقبلية المحتملة. وعليه يمكن تقديم بعض النتائج المتعلقة بهذه الدراسة فيما يلي:

- اعتمد النظام المحاسبي المالي في معالجته لعقود الإنشاء المعيار المحاسبي الدولي الحادي عشر IAS11. وهو إثبات لصحة الفرضية الأولى التي وضعنها في بداية هذا العمل، إلا أنه لم يواكب التغيرات والمستجدات التي تحدث في المعايير سواء تعلق الأمر بالتفسيرات الجديدة التي تحدث على المعايير أو المعايير الجديدة التي تظهر، لاسيما معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم 15 (IFRS 15) الذي سيدخل حيز التنفيذ مع مطلع سنة 2017.
- قدمت كل من المعايير والنظام المحاسبي المالي حلولاً بديلة لتقدير نتيجة العقود، إما طريقة التقدم أو طريقة الإتمام، ولكل طريقة شروطها ومبرراتها، وتتوقف على توفر المعطيات الصادقة والموثوقة، وهو إثبات لصحة الفرضية الثانية.
- تظل المعالجة المحاسبية لعقود الإنشاء في واقع مؤسساتنا (الأشغال العمومية والبناء) بعيدة عن ما تنص عليه المعايير وإجراءات النظام المحاسبي المالي خاصة ما يتعلق بتقدير إيرادات ونتيجة العقد؛ وهذا بسبب نقص التكوين وعدم الاهتمام بهذا المجال. وهو نفي للفرضية الثالثة.

- ⁱ Collection les codes RF, groupe revue fiduciaire, code IFRS, Normes et Interprétations, texte consolidés à jour au 1/09/2007, Paris, 2007, PP (83-84)
- ⁱⁱ Collection les codes RF, groupe revue fiduciaire, code IFRS, OP.CIT, p(84).
- ⁱⁱⁱ Anne Le Manh et Catherine maillet, Mohamed Benkaci, Normes comptables Internationales, IAS/IFRS, Berti éditions, Alger, 2009, p(54).
- ^{iv} Collection les codes RF, groupe revue fiduciaire, code IFRS, OP.CIT, p(84).

^v محمد أبو نصار، جمعة حميدات، معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية، دار وائل للنشر، الأردن، 2009، ص 186.

^{vi} Collection les codes RF, groupe revue fiduciaire, code IFRS, OP.CIT, p(86).

^{vii} Anne Le Manh et Catherine maillet, Mohamed Benkaci, OP.CIT, p(54).

^{viii} Laurent BAILLY, la méthode de l'avancement pour la comptabilisation des contrats à long terme, Revue française de la comptabilité, N° 439 janvier 2011, p(19)

^{ix} SEFAC, le point surIFRS15 et la reconnaissance du revenu, présentation générale de la norme, mai 2015, p(02)

^x Bureau mondial des IFRS, Pleins feux sur les IFRS, L'IASB publie une nouvelle norme sur la comptabilisation des produits, Deloitte, Mai 2014.

^{xi} الجريد الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19، الصادرة في 25 مارس 2009، المتضمنة المقرر 2008/07/26 المحدد لقواعد تقييم، محاسبة، محتوى، عرض القوائم المالية، وكذا مدونة وقواعد سير الحسابات.

^{xii} الفقرة 2.133 من المقرر 2008/07/26، نفس المرجع السابق.

^{xiii} الفقرة 3.133 من المقرر 2008/07/26، نفس المرجع السابق.

^{xiv} Manuel de comptabilité générale de la classe 3, sonatrach, 2010, pp65-66

^{xv} Manuel de comptabilité générale de la classe 3 Opcit , pp67-68

^{xvi} Manuel de sonatrach, classe 3, opcit, pp70-71

^{xvii} Manuel de sonatrach, classe 3, opcit, pp72-74

1. محمد أبو نصار، جمعة حميدات، معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية، دار وائل للنشر، الأردن، 2009، ص 186.
2. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19، الصادرة في 25 مارس 2009، المتضمنة المقرر 2008/07/26 المحدد لقواعد تقييم، محاسبة، محتوى، عرض القوائم المالية، وكذا مدونة وقواعد سير الحسابات.
3. محمد بوتين. المعالجة المحاسبية وفق المعايير المحاسبية الدولية الصفحات الزرقاء. الجزائر. 2009.
4. خالد جمال الجعارات، معايير التقارير المالية الدولية 2007، إثراء للنشر والتوزيع، الشارقة، عمان، المكتبة الجامعية، الطبعة الأولى، 2008.
5. Anne Le Manh et Catherine maillet, Mohamed Benkaci, Normes comptables Internationales, IAS/IFRS, Berti éditions, Alger, 2009.
6. Bureau mondial des IFRS, Pleins feux sur les IFRS, L'IASB publie une nouvelle norme sur la comptabilisation des produits, Deloitte, Mai 2014.
7. Collection les codes RF, groupe revue fiduciaire, code IFRS, Normes et Interprétations, texte consolidés à jour au 1/09/2007, Paris, 2007.
8. Deloitte, guide de référence sur les IFRS, 2014
9. KPMG, transition vers la nouvelle norme revenu, quelle est la meilleure option pour votre entreprise. Octobre 2014.
10. Manuel de comptabilité générale de la classe 3, sonatrach, 2010.
11. SEFAC, le point sur ...IFRS15 et la reconnaissance du revenu, mai 2015.
12. Laurent BAILLY, la méthode de l'avancement pour la comptabilisation des contrats à long terme, Revue française de la comptabilité, N° 439 janvier 2011.