

محاسبة البناء في الجزائر ومدى توافقيها مع معايير الإبلاغ المالي الدولية - دراسة حالة شركة إنجاز لجميع الأشغال - بجيجل

Accounting in the construction and public works sector between the financial accounting system and international financial reporting standards - a case study of the Injaz All Works company in Jijel -

إكرام حفصاوي¹، عمران بوريب²، محمد مرابط³

Amrane Bourib¹, Ikram Hafsaoui², Mohammed Merabet³

¹ جامعة محمد الصديق بن يحيى- جيجل، مخبر اقتصاد المظلمات والتنمية المستدامة، ikram.hafssaoui@univ-jijel.dz

² جامعة محمد الصديق بن يحيى- جيجل، مخبر اقتصاد المظلمات والتنمية المستدامة، amrane_18@hotmail.com

³ جامعة محمد الصديق بن يحيى- جيجل، مخبر اقتصاد المظلمات والتنمية المستدامة، mmerabet@univ-jijel.dz

تاريخ النشر: 2022/06/ 30

تاريخ القبول: 2022/06/ 21

تاريخ الاستلام: 2022/03/ 08

ملخص: تهدف هذه الدراسة إلى معرفة مدى مواكبة النظام المحاسبي لشركات البناء والأشغال العمومية في الجزائر للمستجدات الحاصلة في المعايير الدولية للمحاسبة الخاصة بهذه الشركات سواء من جانب التشريع القانوني أو من جانب التطبيق العملي لهذا النظام في شركات البناء، خاصة بعد الإصلاحات المحاسبية التي تبناها المشرع الجزائري، وقد تناولت هذه الدراسة في الجانب النظري بعض المفاهيم المتعلقة بشركات البناء ونظامها المحاسبي، بالإضافة إلى عموميات حول الصفقات العمومية وفقا للقانون الجزائري، أما في الجانب التطبيقي فقد تم إجراء دراسة تطبيقية على مستوى شركة إنجاز لأشغال البناء في ولاية جيجل، من خلال وثائقها المحاسبية لسنة 2020.

توصلت هذه الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها أن التشريعات القانونية الجزائرية المنظمة للمحاسبة في شركات البناء والأشغال العمومية لا تواكب المتطلبات التي جاء بها معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS15، كما أنه لا يوجد توافق بين المعالجات المحاسبية التي تقوم بها شركة إنجاز للبناء ومعيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS15. كلمات مفتاحية: المحاسبة في شركات البناء والأشغال العمومية، العقود طويلة الأجل، معيار الإبلاغ المالي الدولي 15، شركة إنجاز لأشغال البناء.

تصنيف JEL: M40، M41، M49.

Abstract: This study aims to know the extent to which the accounting system for construction and public works companies in Algeria keeps pace with developments in the international accounting standards for these companies, whether from the side of legal legislation or from the practical application of this system in insurance companies, especially after the accounting reforms adopted by the Algerian legislator. This study has dealt in the theoretical aspect with some concepts related to construction companies and their accounting system, in addition to generalities about public deals according to the Algerian law. As for the practical side, an applied study was conducted at the level of the Indjaz Company for Building Works in the state of Jijel, through its accounting documents for the year 2020.

This study reached a set of results, the most important of which is that the Algerian legal legislation regulating accounting in construction and public works companies does not keep pace with the requirements of the International Financial Reporting Standard IFRS15, and there is no compatibility between the accounting treatments carried out by the Indjaz Construction Company and the international financial reporting standard IFRS15.

Key words: Accounting in construction and public works companies, longterm contracts, IFRS 15, Indjaz Construction Works Company.

Jel Codes Classification : M40, M41, M49

1. مقدمة:

لشركات البناء والأشغال العمومية دور حيوي في تشييد البنى التحتية للاقتصاديات في مختلف المجالات، وتتميز هذه الشركات بخصوصية في نشاطها مقارنة بالمؤسسات الاقتصادية الأخرى، هذه الخصوصية ناتجة عن الضوابط القانونية التي تحكم سير الصفقات العمومية، بالإضافة إلى كيفية سيرورة أشغال البناء والتشييد التي تتميز بطول الأجل وهو ما جعل النظام المحاسبي المالي لهذه الشركات يأخذ طابعا خاصا من حيث قواعد الاعتراف والقياس وكذا إجراءات المعالجة المحاسبية لمختلف العمليات، بالإضافة إلى ضوابط العرض والإفصاح في القوائم المالية لهذه الشركات. أعطى المشرع الجزائري أهمية كبيرة لخصوصية قطاع البناء والأشغال العمومية، حيث خص هذه الشركات التي تنشط في هذا القطاع بنظام محاسبي مالي خاص كانت معالمه بارزة منذ البداية في شكل مخطط محاسبي قطاعي يتلاءم مع طبيعة نشاط هذه الشركات، وتجدر الإشارة إلى أن المشرع الجزائري حرص على تطوير هذا النظام ليتماشى مع الإصلاحات المحاسبية التي أقرها، وذلك بهدف تكييفه مع جوهر وفلسفة النظام المحاسبي المالي الذي هو أساس الممارسات المحاسبية لمختلف المؤسسات في الجزائر.

اهتمت الهيئات الدولية المصدرة للمعايير الدولية للمحاسبة بقطاع البناء والأشغال العمومية أو ما يسمى بالعقود طويلة الأجل، حيث خصصت له المعيار المحاسبي الدولي IAS 11، ثم قامت بتغييره بمعيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS 15، وهذا داخل ضمن ديناميكية الانتقال إلى معايير الإبلاغ المالي تبنتها هذه الهيئات من جهة، ومن جهة أخرى فإن هذا التغيير مبرر بمحاولة جعل المعيار مستوعبا لمختلف التغيرات والمستجدات التي تطرأ على مجال عمل شركات البناء والأشغال العمومية، والهدف من ذلك هو وضع القواعد والمتطلبات التي تضمن أحسن أداء محاسبي وأجود مخرجات محاسبية بما يحقق الاستفادة القصوى لمختلف الأطراف ذات المصلحة بهذه الشركات.

إن الاسترشاد بالتوجهات التي تقدمها المعايير الدولية للمحاسبة فيما يخص العقود طويلة الأجل يمكن المشرع من الجزائري من وضع قواعد وأسس صحيحة لنظام محاسبي خاص بشركات البناء والأشغال العمومية بما يضمن مواكبة التطورات الحاصلة في هذا القطاع، وعليه يمكن طرح التساؤل الرئيسي التالي:

هل هناك توافق بين ما جاء به النظام المحاسبي المالي و معايير الإبلاغ المالي الدولية؟

الأسئلة الفرعية

❖ هل تواءم التشريعات القانونية الجزائرية المنظمة للمحاسبة في شركات البناء والأشغال العمومية المتطلبات التي جاء بها معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS15؟

❖ هل تحترم شركة إنجاز لجميع الأشغال المتطلبات القانونية عند قيامها بالمعالجة المحاسبية للعمليات والأحداث الاقتصادية التي تقوم بها؟

❖ هل هناك توافق بين المعالجات المحاسبية التي تقوم بها شركة إنجاز لجميع الأشغال ومختلف العمليات ومتطلبات معايير الإبلاغ المالي الدولية الموافقة لها؟

الفرضيات

❖ التشريعات القانونية الجزائرية المنظمة للمحاسبة في شركات البناء والأشغال العمومية لا تواءم المتطلبات التي جاء بها معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS15.

❖ تحترم شركة إنجاز لجميع الأشغال المتطلبات القانونية الجزائرية عند قيامها بالمعالجات المحاسبية للعمليات التي تقوم بها.

❖ لا يوجد توافق بين المعالجات المحاسبية التي تقوم بها شركة إنجاز لجميع الأشغال ومعيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS15.

أهمية الدراسة

تستمد هذه الدراسة أهميتها من أهمية قطاع البناء والأشغال العمومية ضمن النسيج الاقتصادي الوطني، وبالتالي أهمية المؤسسات التي تنشط فيه باعتبارها أداة لتشييد بني تحتية قوية مع المساهمة في خلق الثروة في الاقتصاد الوطني، ضف إلى ذلك أن هذه المؤسسات ورغم أنها مؤسسات اقتصادية إلا أنها تحمل نوعا من الخصوصية سواء من الجانب القانوني أو من جانب سيرورة الأعمال في قطاع البناء وكيفية ضبط العمليات فيه من الجانب المحاسبي.

تستمد هذه الدراسة أهميتها كذلك من الأهمية التي أولها المشرع الجزائري للمحاسبة في مؤسسات البناء والأشغال العمومية سواء من خلال تخصيص نظام محاسبي خاص بها أو من خلال حرصه على تكييف هذا النظام مع الإصلاحات التي قام بها، فضلا عن الأهمية الكبيرة التي أعطتها الهيئات المحاسبية الدولية لهذا النوع من المؤسسات من خلال إصدار معايير محاسبية خاصة بها وحرصها على تطوير هذه المعايير باستمرار.

أهداف الدراسة: تسعى هذه الدراسة إلى تحقيق مجموعة من الأهداف نذكرها فيما يلي:

❖ التعرف على المعايير المحاسبية الدولية التي تهتم بتنظيم الممارسات المحاسبية الخاصة بشركات البناء والأشغال العمومية، أو ما يسمى بالعقود طويلة الأجل، بالإضافة إلى التعرف على التطورات التي طرأت عليها

❖ متابعة التطورات الحاصلة في التشريعات المحاسبية الجزائرية الخاصة بشركات البناء والأشغال العمومية ومعرفة مدى تأثر هذه التشريعات بالإصلاحات المحاسبية التي تبنتها الجزائر والمتمثلة في النظام المحاسبي المالي

❖ إبراز مدى توافق التشريعات المحاسبية الجزائرية الخاصة بشركات البناء والأشغال العمومية مع المعايير الدولية المنظمة للممارسات المحاسبية المتعلقة بهذه الشركات.

❖ التعرف على مدى توافق المعالجات المحاسبية التي تقوم بها شركة إنجاز لأشغال البناء بمختلف العمليات والأحداث الاقتصادية التي تسويها مع متطلبات معايير الإبلاغ المالي الدولية الموافقة لها.

منهج الدراسة

استخدمنا في الجانب النظري من هذه الدراسة منهجين هما المنهج الوصفي والمنهج المقارن، أما في الجانب التطبيقي فقد استخدمنا المنهج الاستقرائي من خلال أسلوب دراسة حالة، وذلك بإجراء دراسة تطبيقية على مستوى شركة إنجاز للأشغال العمومية.

2. مفهوم عقود المقابلة والإنشاء والأشغال العمومية

باعتبار عقد المقابلة عقد طويل الأجل يتطلب مبالغ ضخمة عادة ما يتحول إلى صنفقة عمومية، وعليه يتم التطرق

إلى مفهوم كل منهما كما يلي:

1.2 مفهوم عقد المقابلة وعقود الأشغال العمومية (الصنفقات العمومية):

باعتبار عقد المقابلة عقد طويل الأجل يتطلب مبالغ ضخمة عادة ما يتحول إلى صنفقة عمومية، وعليه يتم التطرق

إلى مفهوم كل منهما كما يلي:

أ. مفهوم عقد المقابلة: هناك عدة تعاريف جاء بها المشرع الجزائري وهي:

❖ القانون المدني: نصت المادة 549 منه على أن " المقابلة عقد يتعهد بمقتضاه أحد المتعاقدين القانونان يصنع شيئا أو

يؤدي عملا مقابل أجر يتعهد به المتعاقد الآخر" (أمر رقم 58-75، 1975)

❖ القانون التجاري: يعتبر عمل المقاولة عملا تجاريا وهذا ما نصت عليه المادة 2 من القانون التجاري " يعد عملا تجاريا بحسب موضوعه كل مقاولة للبناء أو الحفر أو لتمهيد الأراضي".

❖ قانون المالية: أعطى قانون المالية لعقود البناء اسم العقود طويلة الأجل حيث نصت المادة 1.133 من النظام المحاسبي المالي على ما يلي: " يتضمن عقد من العقود طويلة الأجل انجاز سلعة، خدمة، مجموعة سلع أو خدمات تقع تواريخ انطلاقها والانتهاؤها منها في سنوات مالية مختلفة ويمكن أن يتعلق الأمر بعقود البناء وتقديم الخدمات أو عقود إصلاح حالة أصول أو بيئة" (الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، 2009، صفحة 18).

ب. مفهوم عقد الإنشاء:

هو عقد متفاوض عنه بشكل خاص قصد إنشاء أصل أو مجموعة من الأصول يمكن ان تكون مرتبطة فيما بينها أو مستقلة من حيث التصميم، التكنولوجيا، الوظيفة، أهدافها واستعمالاتها (عمورة و قبايلي، 2015، صفحة 90).

ت. مفهوم الصفقات العمومية:

يحدد المرسوم الرئاسي رقم 247/15 المؤرخ في 2 ذي الحجة عام 1436 هـ الموافق ل 16 سبتمبر 2015 العلاقة الرابطة بين المقاولين ومؤسسات الأشغال العمومية (الدولة) والمتضمن تنظيم الصفقات العمومية وتفويضات المرفق العام. وقد عرف الصفقات العمومية في المادة الثانية منه على أنها "عقود مكتوبة في مفهوم التشريع المعمول به تبرم بمقابل مع متعاملين اقتصاديين وفقا للشروط المنصوص عليها في هذا القانون لتلبية حاجات المصلحة المتعاقدة في مجال الأشغال واللوازم والخدمات والدراسات" (من المادة 26-02 من قانون الصفقات العمومية، 2015 ، صفحة 3، 4).

3. محاسبة عقود البناء (الإنشاء) والأشغال العمومية

إن اختلاف طبيعة نشاطات بعض المؤسسات أو القطاعات قد تحتاج إلى متطلبات محاسبية تتماشى مع خصائص هذه القطاعات، فمشاريع السكن والبنى التحتية والأشغال العمومية تتم من خلال العقود طويلة الأجل لما لها من مميزات، وعليه تم تكوين محاسبة خاصة بهذا القطاع.

1.3 مراحل ظهور المخطط المحاسبي لشركات البناء والأشغال العمومية:

نلخص هذه المراحل فيما يلي:

أ. قبل 1988: تعدى الإصلاح المحاسبي جميع الجوانب بما فيها البناء والأشغال العمومية كانت تطبق لما جاء وفقا للمخطط المحاسبي الوطني PCN.

ب. بعد 1988: ظهر في سنة 1988 إثر المرسوم 01-88 المؤرخ في 12 جانفي 1988 (بكاوي، دراسة واقع المحاسبة في قطاع البناء والأشغال العمومية في ظل النظام المحاسبي المالي، دراسة ميدانية لولايي ورقلة والأغواط، 2015، صفحة 34)، إلا أن المخطط المحاسبي الوطني تغافل عن الفصل في بعض العمليات المهنية وكيفية معالجتها وتسجيلها في حين لم يظهر البعض الآخر إلا في الآونة الأخيرة مثل العمليات المنجزة في إطار عقود المناولة (عقود المقاولة من الباطن) البناءات المنجزة في إطار عقود الاستغلال الطويلة (عقود الامتياز) وبالتالي عدم القدرة على وضع نظام محاسبي ملائم لعقود الإنشاء (بن حركو، 2015، الصفحات 29-30).

من خلال سعي النظام المحاسبي المالي إلى تقديم معلومة موثوقة لمتخذي القرار أولى النظر لعقود البناء والأشغال العمومية حيث قام بتعريف عقد المقاولة في المادة 1.133 من الجريدة الرسمية المؤرخة في 25 مارس 2009 وأشار كذلك في المادتين 2.133 و 3.133 إلى طرق الحساب والتقييم والمتمثلتان في طريقة التقدم وطريقة الإتمام (الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، 2009، صفحة 18).

وعليه يمكن ذكر أهداف النظام المحاسبي لعقود البناء والأشغال العمومية فيما يلي (رحيم و بن فرح، 2014، الصفحات 742-743):

- ❖ حصر إيرادات الشركة ومصروفاتها وأصولها والتزاماتها بصورة حقيقية؛
- ❖ استقلال كل عقد بتكاليفه ومعرفة النتيجة النهائية لتنفيذه؛
- ❖ تحديد تكلفة الأجور والمواد والتكاليف المتعلقة بالمقولة المنجزة أو التي مازالت تحت التنفيذ؛
- ❖ تصميم دفاتر محاسبية ومستندات واستخدام برامج حاسوب معينة لتسهيل إعداد قوائم مالية متفق عليها لرسم سياسات مالية وإدارية؛
- ❖ تمكين الشركة من تحديد أرباحها الفعلية الخاضعة للضريبة؛
- ❖ تبيان علاقة الشركة المالية مع المقاولين من الباطن حتى تتناسب المدفوعات مع الأعمال التي قاموا بتنفيذها.

2.3 طرق القياس والتقييم المحاسبي لعقود البناء والأشغال العمومية

يمكن تحديد طرق القياس والتقييم لعقود البناء والأشغال العمومية من خلال المواد التالية (الجريدة الرسمية

للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، 2009، صفحة 6، 7، 18):

أ. المادة 1.112: والتي تنص على "أن طريقة تقييم العناصر المقيدة في الحسابات تركز على اتفاقية التكاليف التاريخية، في حين يعتمد حسب بعض الشروط التي يحددها هذا التنظيم والنسبة إلى بعض العناصر إلى مراجعة تجرى على ذلك التقييم بالاستناد إلى القيمة الحقيقية أو قيمة الإنجاز أو القيمة المحينة".

ب. المادة 4.112: والتي تحدد تكاليف عقد المقولة كما يلي "تساوي تكلفة إنتاج سلعة أو خدمة ما، تكلفة شراء المواد المستهلكة والخدمات المستعملة لتحقيق هذا الإنتاج مضافا إليها التكاليف الأخرى الملتزم بها خلال عمليات الإنتاج أي الأعباء المباشرة وغير المباشرة التي يمكن ربطها منطقيا بالسلعة أو الخدمة المنتجة، تستبعد الأعباء المرتبطة بالاستعمال غير الأمثل للقدرات الإنتاجية (نشاط أقل من القدرة الإنتاجية الحقيقية) عند تحديد تكلفة إنتاج الأصل.

ت. المادة 2.133: والتي تنص على "تدرج في الحسابات الأعباء والمنتجات، التي تخص عملية تمت في إطار عقد طويل الأمد، حسب وتيرة تقدم العملية، عن طريق تحرير نتيجة محاسبية بالتتابع وبمقياس إنجاز العملية (إدراج الحسابات حسب طريقة التقدم)".

ث. المادة 3.133: وتنص على ما يلي " 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 بمبلغ يعادل مبلغ الأعباء المثبتة التي يكون تحصيلها محتملا (إدراج في الحسابات حسب طريقة الإتمام)".

من خلال المواد القانونية السابقة نستنتج أنه في شركات المقاولات يتم الاعتراف بالأصول وإدراجها في الميزانية بالتكلفة التاريخية أو القيمة العادلة، كما توجد طريقتين لتقييم الإيرادات والتكاليف، الأولى وهي طريقة التقدم التي تعتبر الأكثر معمول بها من خلالها تحدد نسبة التقدم في الإنجاز وإصدار وضعية الأشغال، الثانية وهي طريقة الإتمام تلجأ إليها المنشأة إذا كان نظام معلوماتها لا يستطيع تقديم صورة صادقة حول النتيجة النهائية.

إذن فالطرق المحاسبية لإثبات عقود البناء والمقاولات تتلخص في طريقتين هما: (بوحفص و بن رحمون، 2018،

صفحة 210)

❖ طريقة نسبة التقدم في الإنجاز: وفقا لهذه الطريقة يتم حساب إيراد الفترة على اساس نسبة التكاليف ما تم إنجازه خلال الفترة إلى إجمالي التكاليف التقديرية اللازمة لإنجاز العقد.

❖ طريقة الإتمام: وفق هذه الطريقة فإن النتيجة المحاسبية المتأنتية من عقد البناء لا تؤخذ بعين الاعتبار إلا عند التسليم النهائي أي تحويل الملكية للزبون.

النظام المحاسبي المالي قام بتحسين الممارسة المحاسبية في قطاع البناء والأشغال العمومية وزيادة فعالية التطبيق

لهذا النظام من خلال التغيير في الثقافة المحاسبية الموجودة وتعدد الطرق المحاسبية المعتمدة في المعالجة المحاسبية لما لها من تأثيرات إيجابية على شركات البناء والأشغال العمومية وما تتميز به من تعقيدات تقنية وقانونية وجبائية (بكاوي و سعيداني، واقع المحاسبة في قطاع البناء والأشغال العمومية في ظل النظام المحاسبي المالي، 2017، الصفحات 70-71).

4. مقارنة النظام المحاسبي المالي في مؤسسات البناء والأشغال العمومية الجزائرية مع معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS15 يتم توضيح هذه المقارنة في الجدول التالي:

جدول رقم (01): مقارنة النظام المحاسبي المالي في مؤسسات البناء والأشغال العمومية الجزائرية مع معيار الإبلاغ المالي

الدولي IFRS15

IFRS15	النظام المحاسبي المالي SCF	البيان
<p>الإيرادات: يتم الاعتراف بقيمة الإيراد حسب خمس خطوات:</p> <p>✓ تحديد العقد مع العملاء</p> <p>✓ تحديد التزامات الأداء في العقد.</p> <p>✓ تحديد سعر المعاملة.</p> <p>✓ تخصيص سعر الصفقة لالتزامات الأداء.</p> <p>✓ الاعتراف بالإيراد عندما أو كما لو أن التزامات الأداء تم الاعتراف بها.</p> <p>التكاليف: ميز المعيار التكاليف إلى:</p> <p>✓ تكاليف الحصول على العقد:</p> <p>يتم الاعتراف بالتكاليف كأصل إذا كان من المتوقع استردادها كما يمكن الاعتراف بالتكاليف كمصروف عندما يكون الأصل سيتم إطفاءه في مدة أقل من سنة.</p> <p>✓ تكاليف الوفاء بالعقد.</p> <p>✓ تكاليف الإطفاء والانخفاض.</p>	<p>الإيرادات: يتم قياس إيراد المشروع وفق طريقة التقدم في الإنجاز أو الطريقة المنتهية.</p> <p>التكاليف:</p> <p>تقاس بتكلفة الإنتاج.</p>	<p>طرق تقييم وقياس الإيرادات والتكاليف</p>
<p>المعيار IFRS15 قدم تفاصيل دقيقة في الإفصاح عن مراحل الاعتراف بالإيراد وتحديد التكاليف المتعلقة بالعقد.</p>	<p>يتم الإفصاح عن الطرق المستخدمة في تحديد نسبة الإنجاز والتكاليف والإيرادات المرتبطة بكل وضعية إنجاز.</p>	<p>الإفصاح</p>

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على (مؤسسة المعايير الدولية للتقرير المالي، 2018) و (الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، 2009)

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ:

- ❖ عدم توافق في كيفية الاعتراف بالإيراد والتكاليف بين النظام المحاسبي المالي والمعيار IFRS15، حيث يتم الاعتراف بقيمة الإيراد وفقاً للمعيار الدولي من خلال خمس خطوات أما التكاليف فميزها من خلال ثلاث فئات مرتبطة بالعقد عند الحصول عليه وعند الوفاء بالعقد وفي حالة الإطفاء والانخفاض، أما بالنسبة للنظام المحاسبي المالي فيتم الاعتماد على طريقة التقدم في الإنجاز وطريقة التكاليف المنتهية كما نص عليها المعيار السابق الملغى لعقود الإنشاء IAS11، كما تجدر الإشارة أن النظام المحاسبي المالي يفضل تطبيق طريقة نسبة الإنجاز في إنجاز المشاريع.
- ❖ عدم توافق بين النظام المحاسبي المالي و IFRS15 في الاعتراف بالإيرادات والتكاليف لعدم مواكبة الجوائز للتغيرات الحاصلة في المعايير وعدم تطبيق ما نص عليه المعيار IFRS15 بل يتوافق نسبياً مع المعيار الدولي IAS11.
- ❖ بالنسبة للإفصاح المعيار IFRS15 تم التطرق لتفاصيل أكثر مقارنة بالنظام المحاسبي المالي لعدم توفر الظروف الملائمة للحصول على المعلومة المحاسبية.

5. النظام المحاسبي لمؤسسات عقود المقاوله والأشغال العمومية (دراسة حالة شركة إنجاز لجميع الأشغال لولاية جيجل)

يتم عرض بعض المعالجات المحاسبية الخاصة بمؤسسة إنجاز لجميع الأشغال ومقارنتها مع معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS15.

1.5 المعالجة المحاسبية في شركة إنجاز لجميع الأشغال لولاية جيجل:

نص النظام المحاسبي المالي على طريقتين للاعتراف بالإيرادات والتكاليف المتعلقة بالمشروع هما طريقة التقدم في الإنجاز وطريقة الإتمام، وعليه فإن شركة إنجاز تطبق طريقة التقدم في الإنجاز، هذه الأخيرة تنص على إعداد ميزانية في N/12/31 لكل سنة، وفيما يلي يمكن إبراز أهم المعالجات المحاسبية التي تقوم بها شركة إنجاز في إنجاز مشاريعها:

أ. الحصول على دفتر الشروط: لكي تتحصل المؤسسة على دفتر الشروط يجب أن يكون لديها سجل تجاري، وأن تحمل صفة المقاول بالإضافة إلى الخبرة المهنية، وعلى سبيل المثال فقد أرادت شركة إنجاز المشاركة في مناقصة من أجل الفوز بمهمة إنجاز مشروع معين، ومن أجل ذلك قامت بسحب دفتر الشروط من المصلحة المعنية، إذ يتضمن هذا الدفتر جميع المعلومات المتعلقة بالمشروع المراد إنجازه بالتفصيل، كما تحدد فيه الكميات المراد إنجازها خلال فترات زمنية معينة، وعليه ما على شركة إنجاز إلا أن تقوم بملأ هذا الدفتر بالأسعار التي تراها مناسبة (الكشف الكمي)، وسددت في مقابل الحصول على دفتر الشروط ما قيمته 5000 دج. وتم تسجيل هذه العملية كما يلي:

5000	التوثيق والمستندات	618009
5000	الصندوق	530487

ب. دفع كفالة المناقصة وكفالة حسن التنفيذ: تعتبر كفالة المناقصة وكفالة حسن التنفيذ إجباريتين، حيث تقدر الأولى ب 1% والثانية 5%، من القيمة الإجمالية للمشروع، ويتم استرجاع كفالة المناقصة في حالتين، الأولى وهي عدم الفوز في المناقصة، الثانية بعد دفع كفالة حسن التنفيذ أما كفالة حسن التنفيذ فيتم استرجاعها بعد التسليم النهائي للمشروع خال من العيوب، مثلاً قامت شركة إنجاز بالمشاركة في مناقصة تتضمن مشروع بمبلغ 678.853.001,18 دج، فترتب عليها دفع كفالة المناقصة بقيمة 1% من قيمة المشروع (تدفع المؤسسة هذه القيمة عند المشاركة في المناقصة)، وعندما فازت بهذه المناقصة وبالتحديد عند فوترة وضعية الأشغال الأولى دفعت كفالة حسن التنفيذ بقيمة 5% من قيمة المشروع (عدم دفع هذه الكفالة يترتب عليه فقدان الحق في الحصول على إيرادات المشروع)

$$67.885.300,118 = 0,1 \times 678.853.001,18 = \text{كفالة المناقصة}$$

$$97.327.950,177 = 0,15 \times 678.853.001,18 = \text{كفالة حسن التنفيذ}$$

67.885.300,118	67.885.300,118	الودائع والكفالات المدفوعة البنك	512485	275006
97.327.950,177	97.327.950,177	الودائع والكفالات المدفوعة البنك	512485	275007

وتم تسجيل هذه العملية كما يلي:

ت. **اتسجيل التسبيقات:** الحصول على التسبيقات اختياري بالنسبة للمؤسسة المسؤولة عن تنفيذ المشروع، بمعنى إذا كانت للمؤسسة قدرة مالية تستطيع الانطلاق في الأشغال دون طلب تسبيقات والعكس صحيح. تحصلت شركة إنجاز على مشروع قيمته الإجمالية 678.853.001,18 دج، وبعدا قامت بمجموعة من الإجراءات اللازمة من أجل الحصول على التسبيق الجزائري، وبعد إتمام هذه الإجراءات قام صاحب المشروع بدفع قيمة التسبيق الجزائري والمقدرة ب 15% من القيمة الإجمالية للمشروع من أجل تسهيل عملية انطلاق الأشغال.

$$\text{قيمة التسبيق الجزائري} = \text{القيمة الإجمالية للمشروع} \times 15\%$$

$$\text{قيمة التسبيق الجزائري} = 0,15 \times 678.853.001,18 = 101.827.950,17 \text{ دج.}$$

وتم تسجيل هذه العملية كما يلي:

101.827.950,17	101.827.950,17	البنك تسبيقات مستلمة	419001	512485
----------------	----------------	-------------------------	--------	--------

ملاحظات:

- ❖ إن عملية التسجيل المحاسبي للتسبيقات في شركة إنجاز نفسها عملية التسجيل في المؤسسات الاقتصادية الأخرى.
- ❖ يوجد نوعين من التسبيقات تسبيق جزائي مقدر ب 15% كحد أقصى من القيمة الإجمالية الأولية للمشروع، وتسبيق على التمويل حيث يشترط ألا يتعدى مجموع نسبتهم 50% نفسها التي نص عليها قانون الصفقات العمومية وتفويضات المرفق العام.
- ❖ استرجاع التسبيق يكون باقتطاع نسبة من قيمة وضعيات الأشغال.

ث. **المقاوله من الباطن:** قامت شركة إنجاز بالتعاقد مع مقاول من الباطن (SARL ALL STORES) من أجل تركيب PVC الخاصة بمشروع (175 LOGEMENTS CONSTANTINE) وبتاريخ 2017/02/01 تحصلت على فاتورة وضعية الأشغال.

مبلغ الوضعية الخام = المبلغ الإجمالي للأشغال المنجزة + التسبيق الجزائري - مبلغ الأشغال المنجزة سابقا + التسبيق الجزائري

$$\text{مبلغ الوضعية الخام} = (10.000.000 + 14.484.322,50) - (10.000.000 + 10.372.366)$$

مبلغ الوضعية الخام = 4.111.956,50 دج.

مبلغ الوضعية المستحق الدفع = مبلغ الوضعية الخام - خصم الضمان.

خصم الضمان = مبلغ الوضعية الخام \times 5% = $0,05 \times 4.111.956,50 = 205.597,83$ دج.

مبلغ الوضعية المستحق الدفع = 4.111.956,50 - 205.597,83 = 3.906.358,68 دج.

مبلغ الوضعية الخام خارج الرسم = مبلغ الوضعية الخام متضمن الرسم $\div 1,09$.

مبلغ الوضعية الخام خارج الرسم = $1,09 \div 4.111.956,50 = 3772437,156$ دج.

وتم تسجيل هذه العملية كما يلي:

	3772437,156339519,34404	التقاويل العام		611623
		TVA القابل للاسترجاع		442573
3.906.358,68		موردو المخزونات والخدمات	401562	
205.597,83		موردو التثبيتات	404524	

ج. شراء العتاد: بتاريخ 2020/11/04 قامت شركة إنجاز بشراء مضختين للمياه، حيث كان السعر الوحدوي للمضخة الواحدة يقدر 246.250 دج، وبالتالي فالمبلغ الإجمالي يساوي 492.500 دج.

الرسم على القيمة المضافة = المبلغ الإجمالي خارج الرسم \times 19% = $0,19 \times 492.500 = 93.575$

المبلغ الإجمالي متضمن الرسم = $492.500 + 93.575 = 586.075$ دج

وتم تسجيل هذه العملية كما يلي:

	492.500	آلات ومعدات صناعية		215243
	93.575	الرسم على القيمة المضافة قابل للاسترجاع		442672
586.075		موردو التثبيتات	404522	
	586.075	موردو التثبيتات		404522
586.075		البنك	512485	

ح. شراء المواد الأولية: بتاريخ 2020/05/11 تم شراء FAIENCE بمبلغ 1.512.103,12 دج خارج الرسوم، حيث نسبة الرسم على القيمة المضافة 19%

الرسم على القيمة المضافة = ثمن الشراء خارج الرسم \times 19%

الرسم على القيمة المضافة = $0,19 \times 1.512.103,12 = 287299,5928$

وتم تسجيل هذه العملية كما يلي:

	1.512.103,12	مواد أولية مخزنة		381000
	287299,5928	TVA القابل للاسترجاع		442673
1799402,7128		موردو المخزونات والخدمات	401530	

إكرام حفصاوي، عمران بوريب، محمد مرابط

1.512.103,12	1.512.103,12	مواد أولية	319900
1.512.103,12		مواد أولية مخزنة	381000
1799402,7128	1799402,7128	موردو المخزونات والخدمات	401530
1799402,7128		البنك	512485

ملاحظة: التسجيل المحاسبي لعملية شراء المواد الأولية نفس التسجيل المحاسبي في المؤسسات الاقتصادية الأخرى.

خ. تسديد أجور العمال: كل شهر تقوم شركة إنجاز بإعداد كشف أجور كل العمال من أجل صب مستحقاتهم في الحسابات البنكية. نأخذ مثلا كشف أجر أحد العامل والذي يتضمن مايلي: الأجر القاعدي = 17.500 دج، التسوية = 2.69,57 دج، تعويضات عن الضرر = 1.243,86 دج، علاوة السلة = 3.300,00 دج، علاوة النقل = 1.650,00 دج، علاوة التنقل = 5.476,46 دج. I.P.S.U = 500 دج.

اشتراكات الضمان الاجتماعي = (الأجر القاعدي + التسوية + تعويضات عن الضرر) × 9%

اشتراكات الضمان الاجتماعي = (1.243,86 + 269,57 + 17.500) × 9% = 1.711,20

اشتراكات الصندوق الجهوي للعطل السنوية = الدخل الخاضع لاشتراكات الضمان الاجتماعي × 37,5%

اشتراكات الصندوق الجهوي للعطل السنوية = 0,375 × 19.013,43 = 71,30

الدخل الخاضع للضريبة = الدخل الخاضع لاشتراكات الضمان الاجتماعي - اشتراكات الضمان الاجتماعي + علاوة السلة + علاوة النقل.

الدخل الخاضع للضريبة = 19.013,43 - 1.711,20 + 3.300 + 1.650 = 22.252,23 دج

مبلغ الضريبة يتم تحديده أوتوماتيكيا عن طريق البرنامج الحاسبي حسب الدخل الخاضع لكل عامل.

الأجور المستحقة = الأجر القاعدي + مجموع العلاوات والتعويضات - مجموع اشتراكات الضمان الاجتماعي - الضريبة على الدخل الإجمالي

الأجور المستحقة = 17.500 + 12.439,89 - 1.782,5 - 1.450 = 26.707,39

وتم تسجيل هذه العملية كما يلي:

❖ التسجيل المحاسبي لكشف الراتب للعميل

17.500	الأجر القاعدي	630000
269,57	التسوية	630001
1.243,86	تعويضات عن الضرر	630002
3.300	علاوة السلة	630003
1.650	علاوة النقل	630004
5.476,46	علاوة التنقل	630005

	500	I.P.S.U		630006
1.711,20		اشتراكات الضمان الاجتماعي	431545	
71,30		اشتراكات الصندوق الجهوي للعطل	432878	
1.450		الضريبة على الدخل الاجمالي	447543	
26.707,39		أجور مستحقة	421563	

❖ تسجيل قيد تسديد اشتراكات الضمان الاجتماعي واشتراكات الصندوق الجهوي للعطل السنوية بالنسبة لرب العمل:

2.197.427,25	2.197.427,25	الاشتراكات المدفوعة للهيئات الاجتماعية	431568	635000
		اشتراكات الضمان الاجتماعي		
805.099,98	805.099,98	الاشتراكات المدفوعة للهيئات الاجتماعية	432568	635100
		اشتراكات الصندوق الجهوي للعطل		

ملاحظة: التسجيل المحاسبي للأجور نفس التسجيل المحاسبي في المؤسسات الاقتصادية الأخرى.

د. تسجيل وضعية الإنجاز: كل شهر يتم إعداد فاتورة وضعية الإنجاز تأخذ مثالين عن وضعيتين لشهرين متتاليين:

❖ وضعية الأشغال رقم 1 : وضعية الأشغال تتضمن المبلغ الإجمالي للأشغال المنجزة المقدر ب 204.073.498,95 دج ومبلغ الأشغال التي تم إنجازها سابقا والمقدر ب 195.008.483,89 دج.

مبلغ الوضعية = المبلغ الإجمالي للأشغال المنجزة - مبلغ الأشغال المنجزة سابقا

مبلغ الوضعية = 195.008.483,89 - 204.073.498,95 = 9.065.015,06 دج

حيث أن المبلغ الإجمالي للأشغال المنجزة = الكميات المنجزة × السعر

ملاحظة: السعر محدد في دفتر الشروط لا يمكن الاطلاع عليه نظرا لعنصر السرية في الشركة.

يتم تسجيل مبلغ الوضعية بالمبلغ خارج الرسوم HT، ويتم حسابه كما يلي:

مبلغ الوضعية خارج الرسم = مبلغ الوضعية متضمن الرسم / 1,19

مبلغ الوضعية خارج الرسم = 9.065.015,06 / 1,19 = 7617659,7143

	9.065.015,06	الزيائن		411512
7617659,714		مبيعات الأشغال	704710	
1447355,3457		TVA القابل للتحويل	445441	

❖ وضعية الأشغال رقم 2: وضعية الأشغال تتضمن المبلغ الإجمالي للأشغال المنجزة المقدر ب 213.460.642,29 دج ومبلغ الأشغال التي تم إنجازها سابقا والمقدر ب 201.796.240,59 دج

مبلغ الوضعية = المبلغ الإجمالي للأشغال المنجزة - مبلغ الأشغال المنجزة سابقا

مبلغ الوضعية = 201.796.240,59 - 213.460.642,29 = 11.664.401,70

يتم تسجيل مبلغ الوضعية بالمبلغ خارج الرسوم HT، ويتم حسابه كما يلي:

$$\text{مبلغ الوضعية خارج الرسم} = \text{مبلغ الوضعية متضمن الرسم} / 1,19$$

$$\text{مبلغ الوضعية خارج الرسم} = 9802018,2353 = 1,19 / 11.664.401,70$$

	11.664.401,70	الزيائن		411513
9802018,2353		مبيعات الأشغال	704711	
1862383,4647		TVA القابل للتحويل	445441	

ملاحظة: هذا ما يميز شركات المقاوله والأشغال العمومية إذ أن التسجيل والاعتراف بإيراداتها يكون من خلال هذه الوضعيات التي تفوتها.

د. الأشغال المنجزة: عندما يصل مساوى الإنجاز مرحلة معينة، يقوم مكتب الدراسات بمنح الإذن للمؤسسة المكلفة بالمشروع بإصدار وضعية أسغال تتضمن تفاصيل الأشغال المنجزة مقدرة ماليا، وتعتبر الوثيقة بمثابة الاعتراف بتحقيق رقم الأعمال ويتم دفع الرسم على القيمة المضافة عند تحصيل رقم الأعمال، مثلا تم انجاز نسبة 55 من المشروع الذي يقدر ب 600.000.000 دج . ويتم تسجيله محاسبيا وفقا للقيود التالي:

أولا يجب حساب قيمة ما تم أنجازه خارج الرسم أي قيمة وضعية الانجاز:

$$\text{قيمة الوضعية متضمن الرسم} = \text{قيمة المشروع} \times \text{نسبة الانجاز}$$

$$\text{قيمة الوضعية متضمن الرسم} = 600.000.000 \times 55\% = 330.000.000$$

$$\text{قيمة الوضعية خارج الرسم} = 330.000.000 \div 1.19 = 277.310.924,37$$

$$\text{مبلغ اقتطاع الضمان} = 330.000.000 \times 5\% = 16.500.000$$

	313.500.000	حقوق جاري إنجازها		41700
	16.500.000	ضمان نهائي		41710
277.310.924,37		أشغال	704711	
52.689.075,63		منجزة	445441	
		الرسم على القيمة المضافة		

ر. قبض الأموال: يقوم صاحب المشروع بتسديد قيمة وضعية الأشغال للمؤسسة المكلفة بالإنجاز بالإنجاز عادة تكون عن طريق البنك ويتم تحويل مبلغ الوضعية إلى حساب للمؤسسة المكلفة بالإنجاز ويتم التسجيل محاسبيا وفقا للقيود التالي:

	313.500.000	البنك		512
313.500.000		حقوق جاري إنجازها	41700	

ز. الأشغال قيد التنفيذ: في نهاية السنة تتحمل المؤسسة مصاريف الأشغال المنجزة وهذه الأخيرة لم تصل إلى المرحلة المحددة من الإنجاز حيث يتم إصدار وضعية الأشغال لمطالبة صاحب المشروع بتسديدها وتعتبر الأشغال بمثابة رقم الأعمال المنجز ويسمى بأشغال قيد التنفيذ ويتم تقييمها من طرف مكتب الدراسات المكلف بمتابعة تنفيذ المشروع، ويكون التسجيل المحاسبي كالتالي:

456.876.890,78	456.876.890,78	الأشغال الجاري أنجازها	33500
		أشغال قيد التنفيذ	72350

2.5 دراسة ما جاء به النظام المحاسبي لعقود المقاولة والأشغال العمومية وما هو مطبق في أرض الواقع مقارنة بمعيار

الإبلاغ المالي الدولي IFRS15

أ. بالنسبة لطريقة التقييم

❖ المقارنة مع متطلبات النظام المحاسبي المالي: هي نفس ما نص عليه النظام المحاسبي المالي إذ أن شركة إنجاز لجميع الأشغال تعتمد على طريقة نسبة التقدم في الإنجاز وهي التي فضلها النظام المحاسبي المالي، كما تجدر الإشارة إلى أن النظام المحاسبي المالي لم يتطرق إلى كيفية تطبيق هذه الطريقة بينما ورد في قانون الصفقات العمومية وتفويضات المرفق العام 247/15 ما يثبت صحة وقانونية الطريقة التي طبقتها شركة إنجاز بإعداد فواتير شهرية حول التقدم في الإنجاز حيث جاء في المادة 118 من هذا القانون ما يلي: "يكون الدفع على الحساب شهريا، غير أنه يمكن أن تنص الصفقة على فترة أطول تتلاءم مع طبيعة الخدمات ويتوقف هذا الدفع على تقديم الوثائق المنصوص عليهم في دفتر الشروط، حسب الحالة".

إن تطبيق شركة إنجاز لطريقة الفوترة كل شهر ناتج من جهة أخرى عن إلزام إدارة الضرائب لها بهذه الطريقة والسبب في ذلك يعود إلى تمكين هذه الطريقة إدارة الضرائب من تحصيل جزء من الضرائب كل شهر حسب وضعية المؤسسة لأن الاعتماد على الطريقة الثانية قد يؤدي في نهاية المطاف في حالة وقوع الشركة في حالة خسارة إلى عدم تحصيل أي مبلغ من الضرائب (سعيد، مقابلة مع محافظ حسابات شركة إنجاز لجميع الأشغال يوم 06/06/2020 على الساعة 15.45 سا، 2020)

❖ المقارنة مع متطلبات المعيار IFRS15: إن اعتماد شركة إنجاز على طريقة نسبة التقدم في الإنجاز يعتبر مخالف لمتطلبات المعيار IFRS15 الذي وضع خطوات سابقة متعلقة بالاعتراف بالإيرادات والتكاليف قبل الوصول إلى تحديد الطريقة المتبعة في تقييم الوضعية المتوصل إليها ولا مانع وفقا لمتطلبات المعيار من تطبيق طريقة نسبة التقدم في الإنجاز، إذن فالاختلاف متعلق بالضوابط السابقة لتطبيق الطريقة وليس متعلقا بالطريقة في حد ذاتها. تقييم شركة إنجاز أصولها مبدئيا بالتكلفة التاريخية غير مخالف لمتطلبات المعيار IFRS15.

ب. بالنسبة لإعادة التقييم

❖ المقارنة مع متطلبات النظام المحاسبي المالي: تقوم شركة إنجاز بإعادة تقييم أصولها عن طريق اللجوء إلى الخبراء لإعطاء قيم جديدة لهذه الأصول وهو متوافق مع متطلبات النظام المحاسبي المالي الذي اقترح طريقة الخبراء في إعادة

التقييم نظرا لعدم وجود ظروف سوق المنافسة التامة في السوق الجزائري والتي تشترط للاعتراف بالقيمة السوقية للأصول المعاد تقييمها كقيمة عادلة لها،

❖ **المقارنة مع متطلبات المعيار IFRS15:** في حقيقة الأمر فإن IFRS15 لا يعني بإعادة تقييم الأصول ولكن يمكن الاسترشاد بمتطلبات المعيار IAS16 الذي يعتبر مدعما له في هذا الشأن وعليه يمكن القول أن ما تطبقه شركة إنجاز يختلف مع متطلبات IAS16 لأن هذا الأخير يرشد المؤسسات إلى إعادة تقييم أصولها في نهاية كل سنة بينما شركة إنجاز لا تقوم بإعادة تقييم أصولها بصورة منتظمة أما تقوم بذلك على فترات مختلفة وقد سبق الإشارة إلى ذلك أعلاه.

ت. النسبة للإفصاح المحاسبي

❖ **بالنسبة لمتطلبات النظام المحاسبي المالي:** يتم الإفصاح عن القوائم المالية في شركة إنجاز وفقا لمتطلبات النظام المحاسبي المالي شكلا فقط أما المضمون فلا تقوم بعملية جرد صحيحة كما أنها لا تطبق انخفاض القيمة التي تمس أصولها، ولا تخصص مؤونات وكذلك لا تقوم بمنح علاوات التقاعد ولا تقوم بإعادة التقييم لأصولها نظرا لوجود اعتبارات جبائية فهي تلجأ إلى الخبر المحاسبي إلا في حالة طلب قروض من البنك ليؤكد قيمة أصولها أما بالنسبة للتقرير الذي يقدمه الخبر المحاسبي يتم الإفصاح على (سعيدي، مقابلة مع محافظ حسابات شركة إنجاز لجميع الأشغال، يوم 30/05/2020، على الساعة 14.00 سا، 2020)

- هل المحاسبة المعمول بها في شركة إنجاز تندرج تحت التعاريف التي جاء بها النظام المحاسبي المالي؛

- يفصح على طرق التسيير المعمول بها مثلا طريقة التسجيل المحاسبي هل هي صحيحة؛

- التأكد من المعلومات مقدمة في إطار التسيير أنها مرضية سليمة من الأخطاء ذات المضمن التي بنص عليها SCF.

❖ **بالنسبة لمتطلبات الإفصاح حسب المعايير المحاسبية الدولية :** يتم الإفصاح في شركة إنجاز وفق المعيار المحاسبي الدولي IAS01 إذ نجد قائمتي الميزانية وجدول حسابات النتائج تستوفيان الشروط الشكلية فقط المنصوص عليها في المعيار IAS01، أما بالنسبة لمتطلبات الإفصاح وفقا للمعيار IFRS15 فلا تتوفر في أي من القوائم المالية التي تعدها.

6. تحليل النتائج:

بعدما تطرقنا للجوانب النظرية المحيطة بموضوع دراستنا ومقارنة التشريعات القانونية الجزائرية المنظمة للمحاسبة في شركات البناء والأشغال العمومية لمتطلبات التي جاء بها معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS15، تم إسقاط الجوانب النظرية على أرض الواقع من خلال إجراء معيانية مجموعة من الوثائق المحاسبية الخاصة بالشركة محل الدراسة وكذا قوائمها المالية ومعرفة كيفية المعالجة المحاسبية في هذه المؤسسات للتوصل إلى كيفية التقييم والإفصاح المحاسبي حسب المتطلبات القانونية مقارنة مع معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS15، عحسب هذه الدراسة وجدنا أن:

❖ **النظام المحاسبي المالي الجزائري غير مواكب للمعايير الدولية للمحاسبة المتعلقة بشركات البناء والأشغال العمومية فيما يخص الاعتراف بالإيرادات، فهو يتوافق نسبيا مع المعيار المحاسبي الدولي IAS 11، ولا يأخذ بعين الاعتبار المتطلبات التي تشترطها المعيار IFRS 15.**

❖ **بالنسبة لكيفية حساب التكاليف فإن النظام المحاسبي المالي غير مواكب للمعايير المحاسبية الدولية الخاصة بشركات البناء، لأنه يأخذ فقط بالطرق التي أوصى بها المعيار المحاسبي الدولي IAS 11، دون الأخذ بعين الاعتبار التعديلات التي جاء بها المعيار IFRS 15.**

من خلال النتيجة السابقتين نتوصل إلى إثبات الفرضية الأولى التي تنص على: التشريعات القانونية الجزائرية المنظمة للمحاسبة في شركات البناء والأشغال العمومية لا تواكب المتطلبات التي جاء بها معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS15.

❖ تعتمد شركة إنجاز لأشغال البناء في تقييمها للتكاليف على طريقة نسبة التقدم في الانجاز، وهي الطريقة المفضلة من طرف النظام المحاسبي المالي، كما أنها تقوم بعملية الفوترة كل شهر دون اعتراض من طرف إدارة الضرائب.

❖ تعتمد شركة إنجاز لأشغال البناء على طريقة الخبراء في إعادة التقييم وهو ما يسمح به النظام المحاسبي المالي، لكنها لا تلجأ إلى إعادة التقييم إلا في حالة طلب القروض لأن البنوك هي من تلزمها بذلك من أجل إظهار القيمة الحقيقية لأصولها.

❖ القوائم المالية لشركة إنجاز لأشغال البناء موافقة من حيث الشكل لمتطلبات الإفصاح التي يشترطها النظام المحاسبي المالي

❖ شركة إنجاز لأشغال البناء لا تحترم متطلبات عمليات الجرد التي يشترطها النظام المحاسبي المالي من خلال النتائج السابقة يتبين لنا عدم صحة الفرضية الثانية التي تنص على: تحترم شركة إنجاز للبناء المتطلبات القانونية الجزائرية عند قيامها بالمعالجات المحاسبية للعمليات التي تقوم بها.

❖ تعتمد شركة إنجاز لأشغال البناء في تقييم التكاليف على طريقة التقدم في الانجاز، لكنها لا تحترم شروط تطبيقها التي يقدمها معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS 15.

❖ لا تقوم شركة إنجاز لأشغال البناء بإعادة تقييم أصولها في نهاية كل سنة وهو ما يخالف متطلبات المعيار المحاسبي الدولي IAS 16، المدعم في هذا الشأن لمعيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS 15.

❖ لا تتوفر القوائم المالية لشركة إنجاز لأشغال البناء على الضوابط التي يشترطها معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS 15 قيما يخص العرض والإفصاح.

من خلال النتائج السابقة نتوصل إلى إثبات الفرضية الثالثة التي تنص على: لا يوجد توافق بين المعالجات المحاسبية التي تقوم بها شركة إنجاز للبناء ومعايير الإبلاغ المالي الدولي IFRS15.

7. الخاتمة

تعمل شركات البناء والأشغال العمومية في الجزائر في بيئة تميزت بالكثير من التغيرات والتحولت سواء على المستوى المحلي أو على المستوى الدولي، وهو ما يحتم عليها العمل باستمرار من أجل توفير متطلبات التكيف مع طبيعة هذه البيئة وإفرازاتها. وعليه، توصلنا من خلال دراستنا هذه إلى مجموعة من النتائج نلخص أهمها فيما يلي:

❖ إن التشريعات القانونية المنظمة للمحاسبة في مؤسسات البناء والأشغال العمومية تطبق ما نص عليه المعيار الملغى في طريقة التقييم وعليه فهي لا تطبق ما نص عليه المعيار IFRS15.

❖ إن شركة إنجاز تحترم التشريعات القانونية في معالجاتها المحاسبية إلا في ما يخص تدني قيم الأصول والمؤونات وعليه تكون القوائم المالية ناقصة.

- ❖ يتم التقييم في شركة إنجاز أصولها بالتكلفة التاريخية أما إعادة التقييم فلا تقوم به بطريقة منتظمة كما نص عليه المعيار 16 IAS أما في ما يخص الاعتراف بالإيراد تطبق طريقة التقدم في الإنجاز الذي نص عليه المعيار 16 IAS وهذا في لا تواكب مستجدات التي جاء بها المعيار IFRS 15.
- بعد معالجتنا لموضوع الدراسة وتوصلنا إلى النتائج أعلاه يمكن تقديم الاقتراحات التالية:
- ❖ على المشرع الجزائري أن يعمل على إعادة مراجعة التشريعات المتعلقة بالمحاسبة في شركات البناء والأشغال العمومية من أجل تكييفها أكثر مع متطلبات المعايير الدولية للمحاسبة المهتمة بالمحاسبة في هذا القطاع لاسيما معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS 15.
- ❖ على مسيري شركة إنجاز لأشغال البناء أن يحرصوا على احترام المتطلبات المتضمنة في النظام المحاسبي المالي خاصة فيما يتعلق بإعادة تقييم الأصول وطرق الجرد، بالإضافة إلى ضوابط العرض الإفصاح من حيث كمية ونوعية المعلومات المفصح عنها.
- ❖ على مسيري شركة إنجاز لأشغال البناء أن يحرصوا على تقديم دورات تكوينية لصالح المحاسبين فيما يخص المعايير المحاسبية الدولية بصفة عامة، والمعايير المتعلقة بعمل شركات البناء والأشغال العمومية على وجه الخصوص من أجل زيادة مداركهم بشأن القضايا المحاسبية التي تواجههم.
- ❖ على مسيري شركة إنجاز لأشغال البناء أن يحرصوا على تنظيم ملتقيات وأيام دراسية لفائدة العاملين في قسم المحاسبة من أجل مساعدتهم على الفهم المعمق للقضايا المحاسبية التي يكتنفها شيء من الغموض خاصة تلك التي تم تكييفها مع مستجدات النظام المحاسبي المالي.

6. قائمة المراجع:

- أحمد بكاي. (2015). دراسة واقع المحاسبة في قطاع البناء والأشغال العمومية في ظل النظام المحاسبي المالي، دراسة ميدانية لولايي ورقلة والأغواط. رسالة ماجستير، قسم العلوم التجارية، جامعة قاصدي مرباح، الجزائر.
- أحمد بكاي، و محمد السعيد سعيداني. (2017). واقع المحاسبة في قطاع البناء والأشغال العمومية في ظل النظام المحاسبي المالي. مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، المجلد 13، العدد (17)، 78-67.
- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية. (2009). العدد 19 بتاريخ 25 مارس 2009، قرار مؤرخ في 23 رجب 1429 هـ الموافق لـ 26 يوليو 2008، يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد تسييرها.
- أمر رقم 75-58. (1975). مؤرخ في 20 رمضان عام 1395 هـ الموافق لـ 26 سبتمبر يتضمن القانون المدني معدل ومتمم.
- جمال عمورة، و محمد قبالي. (2015). عقود الإنشاء حسب المعيار المحاسبي الدولي رقم 11 IAS والنظام المحاسبي المالي الجزائري. مجلة الأبحاث الاقتصادية، المجلد 10، العدد (13)، 108-87.
- حسين رحيم، و زونية بن فرج. (2014). العقود طويلة الأجل بين الإتجاهات المحلية وتطبيق معايير المحاسبة الدولية. دور معايير المحاسبة الدولية في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات. الجزائر: جامعة قاصدي مرباح.
- رايح سعدي. (2020). مقابلة مع محافظ حسابات شركة إنجاز لجميع الأشغال يوم 06/06/2020 على الساعة 15.45 سا. (إكرام حفصاوي، المحاور)
- رايح سعدي. (2020). مقابلة مع محافظ حسابات شركة إنجاز لجميع الأشغال، يوم 30/05/2020، على الساعة 14.00 سا. (إكرام حفصاوي، المحاور)
- سميحة بوحفص، و سليم بن رحمون. (2018). التأصيل القانوني لمحاسبة عقود البناء (قطاع المقاولات والأشغال العمومية). مجلة الأصيل للبحوث الاقتصادية والإدارية، المجلد 2، العدد 1، 207-189.
- غنية بن حركو. (2015). التنظيم المحاسبي في الجزائر وتحديات تطبيق النظام المحاسبي المالي. مجلة العلوم الإنسانية الإجتماعية، المجلد 1، العدد (44)، 54-23.
- من المادة 02-26 من قانون الصفقات العمومية. (2015). المرسوم الرئاسي رقم 15/247 المؤرخ في 2 ذي الحجة عام 1436 هـ الموافق لـ 16 سبتمبر 2015.
- مؤسسة المعايير الدولية للتقرير المالي. (2018). المعيار الدولي للتقرير المالي رقم 13، ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين. السعودية.