

واقع المحاسبة في قطاع البناء والأشغال العمومية- استطلاع رأي عينة من القطاعين العام والخاص-

The reality of accounting in the construction and public works sector- Sample survey of public and private

—مصطفى سحنون/ المدرسة العليا للتجارة القليعة، مخبر الاصلاحات الاقتصادية، طالب دكتوراه etd_sahnoune@esc-alger.dz

—عبد القادر بريس/ المدرسة العليا للتجارة القليعة، مخبر الاصلاحات الاقتصادية، أستاذ التعليم العالي، dr.baek@gmail.com

تاريخ النشر: 2020/01/23

تاريخ القبول: 2020/01/03

تاريخ الإرسال: 2019/07/19

ملخص:

الغرض: إستهدفت الدراسة الكشف عن واقع المحاسبة في قطاع البناء والأشغال العمومية في الجزائر؛ **الطريقة:** وليان وضعية المحاسبة في القطاع تم توزيع إستبيان لهذا الغرض شمل عدداً من شركات القطاع وموظفي وإطارات مديرية الأشغال العمومية لولاية الأغواط؛ **النتائج:** بتحليل البيانات بإستخدام البرنامج الإحصائي SPSS 24 أظهرت النتائج وجود تأثيرات هامة للممارسات المحاسبية الدولية والنظام المحاسبي المالي في تحسن جودة المحاسبة بالقطاع، وهو ما يجعل بالدراسة توصي بضرورة توعية المقاولين حول الجوانب المحاسبية مع ضرورة تبني نظم الحوكمة والرقابة والتدقيق لتخفيض مخاطر التقاضي الناشئة عن تلك التعاقدات؛ **الأصالة:** توفر هذه الورقة أدلة تجريبية جديدة في سياق البحث عن آليات تطوير المحاسبة في القطاعات المتخصصة ولأغراض تحسين كفاءة تخصيص الموارد بهذه القطاعات.

الكلمات المفتاحية: المحاسبة؛ المعايير الدولية للإبلاغ المالي؛ النظام المحاسبي المالي؛ قطاع البناء والأشغال العمومية .

Abstract: Purpose: The study aimed to study the reality of accounting in the construction and public works sector. Approach: the paper uses the questionnaire to investigate this relationship by using the SPSS 24 program. Findings: The results showed significant developments in accounting in the sector despite the existence of several accounting and tax problems. Originality: this paper provides new empirical evidence in the context of the search for mechanisms for the development of accounting in the specialized sectors, and for the purpose of improving the efficiency of resource allocation in these sectors.

Key words: Accounting; IFRS; SCF; Construction and Public Works Sector.

1. مقدمة

يعد قطاع البناء والأشغال العمومية أحد القطاعات الاقتصادية الإستراتيجية، فالطبيعة الخاصة لهذا القطاع دفعت بالهيئات المحاسبية في مختلف الدول إلى إيجاد التأطير المحاسبي الذي يساير طبيعة هذا القطاع، وهذا نتيجة إمتداد عملية إنجاز المشاريع لمؤسسات هذا القطاع لأكثر من فترة محاسبية (02 على الأقل) مما يخلق مخاطر ترتبط أساساً بالقياس والإفصاح عن نتائج العقود وتحديد اللحظة المناسبة للإعتراف بأحقية إكتسابها، فقد أصدر المجمع البريطاني للمحاسبين سنة 1975 م المعيار المحاسبي (9 SAAP) والمجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين المعيار المحاسبي (APB 29)، وبالنسبة للمعايير المحاسبية (IAS /IFRS) فقد أوجدت هذه الأخيرة القواعد التي تحكم الأنشطة التفاوضية التي تفوق مدة إنجازها السنة، حيث تم تضمين هذه العمليات في صنف العقود طويلة الأجل أو عقود الإنشاء و هذا بالرجوع إلى إطار المعيار المحاسبي الدولي رقم (11) الصادر سنة 1979 م، والذي خضع إلى عدة تعديلات آخرها إصدار معيار التقرير والإبلاغ المالي رقم 15 (IFRS15) بعنوان: "إيرادات عقود العملاء" الصادر بتاريخ 2014/05/28 م، والذي حل محل كل من المعيار المحاسبي الدولي رقم (11) والمعيار المحاسبي الدولي رقم (18) وإنطلق العمل به في 2017/01/01 م (حمد، 2015، صفحة 56).

وقامت الجزائر بتبني النظام المحاسبي المالي (SCF) كمشاهدة لمسايرة الإتجاهات الدولية في المحاسبة، هذا الأخير الذي تضمن نفس الطرق المحاسبية المقترحة من المعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS/) في مجال العقود طويلة الأجل، والذي تم على إثره إطلاق العديد من القوانين والتعليمات من وزارة المالية الجزائرية لتأطير عملية الانتقال إلى هذا النظام، حيث تم إصدار المذكرة المنهجية رقم (341) من المجلس الوطني للمحاسبة التي توضح كيفية إعادة تقييم العقود طويلة الأجل وفق مبادئ التقييم والتسجيل والإفصاح الجديدة في مجال العقود طويلة الأجل، كما تأتي هذه المذكرة المنهجية تكملةً للتعليمية رقم (02) الصادرة بتاريخ 2009/10/29 م عن وزارة المالية لأجل تطبيق النظام المحاسبي المالي لأول مرة، فهذا الإهتمام الخاص بالعقود طويلة الأجل ينبع من الطبيعة الخاصة لهذه العقود و ما تطرحه من إشكاليات و مشاكل تعبر عن إمتدادات طبيعية لخصوصية نشاط مؤسسات قطاع البناء والأشغال العمومية على المستويات الاقتصادية والقانونية والمحاسبية والجبائية، وهذا ما يدفعنا إلى محاولة مناقشة واقع المحاسبة في هذا القطاع و إيجاد الحلول لمشاكل القطاع تحت المرجعية المحاسبية للنظام المحاسبي المالي من خلال طرح الإشكالية البحثية التالية:-

إلى أي مدى يساهم تبني الممارسات المحاسبية الدولية في تحسين جودة المحاسبة في مؤسسات قطاع البناء والأشغال العمومية الجزائرية ؟

H0: لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تبني الممارسات المحاسبية الدولية و تحسين جودة المحاسبة في مؤسسات قطاع البناء والأشغال العمومية الجزائرية.

الفرضية البحثية الرئيسية:-

يساهم تبني الممارسات المحاسبية الدولية بدور هام ومحوري في تحسين جودة المحاسبة في مؤسسات قطاع البناء والأشغال العمومية الجزائرية

H1: هناك علاقة طردية ذات دلالة إحصائية هامة ما بين تبني الممارسات المحاسبية الدولية وتحسين جودة المحاسبة في مؤسسات قطاع البناء والأشغال العمومية.

أهمية الدراسة: تتجلى الأهمية الخاصة بهذه الدراسة فيما يلي:

(1) إختيار هذه الدراسة لم يكن بالصدفة وإنما جاء تزامناً مع القوانين الجديدة للصفقات العمومية في ظل المخططات التنموية الممتدة إلى غاية 2030 م؛ (2) الخروج ببعض النتائج والتوصيات التي تساهم في النهوض بالممارسات المحاسبية وتحسين جودة المحاسبة في قطاع البناء والأشغال العمومية بالجزائر.

أهداف الدراسة: تقدم الدراسة العديد من المساهمات النظرية والتطبيقية كما يلي:

(1) دراسة ما تقدمه المعايير المحاسبية والنظام المحاسبي المالي فيما يخص عقود البناء والأشغال العمومية في ظل التعقيد التقني والقانوني؛ (2) التعرف على أهم التحديات التي تواجه الممارسات المحاسبية في قطاع البناء والأشغال العمومية بالجزائر؛ (3) محاولة التأكيد على الإتجاه العام الحالي والمستقبلي للمعايير الدولية كمنهج كفيل بتحقيق التوافق المحاسبي الدولي؛

محاور الدراسة:-

I- الإطار النظري للدراسة: المعالجة المحاسبية للعقود الإنشائية في قطاع البناء والأشغال العمومية؛

II- منهجية الدراسة: الإشكاليات والفرضيات الفرعية، صياغة النماذج الإحصائية، العينة؛

III- تحليل النتائج ومناقشة الفرضيات؛

IV- النتائج والتوصيات

II. الإطار النظري للدراسة: مدخل إلى محاسبة العقود الإنشائية في قطاع البناء والأشغال العمومية

2-1 مفهوم عقود المقاول في الفكر المحاسبي

لقد تم تعريف عقود الإنشاء وفق المرجعية المحاسبية الدولية كما يلي: "هو عقد تم التفاوض والإتفاق عليه بشكل محدد لإنشاء أصل كالمباني والمصانع المجهزة، أو الجسور، أو السدود، أو خط أنابيب، أو السفن أو الأنفاق أو الطرق أو تشكيلة من الأصول المترابطة أو المعتمدة على بعضها من حيث التصميم والتكنولوجيا والوظيفة أو الغرض أو الإستخدام النهائي لها أو ترميم الموجودات وتهيئة البيئة المحيطة بعد إزالة الموجودات والهياكل القديمة، ومن أمثلة ذلك عقود تشييد معامل التكرير و تزويدها بالمعدات اللازمة" (الجعرات، 2015، صفحة 62)

، وحسب المرجعية الفرنسية (PCG art. 380-1) والتعليمية (10- 99 n°) الصادرة عن المجلس الوطني للمحاسبة الفرنسي (CNC) فإن العقد طويل الأجل هو: "كل عقد يتضمن على الخصوص إنجاز مشروع وحيد أو أكثر لإنشاء أصل في مجال الأشغال أو الخدمات على أن يتم تنفيذه خلال فترتين محاسبتين على الأقل" (BAILLY, 2011, pp. 19-20)، وبالنسبة للنظام المحاسبي المالي (SCF) في الجزائر فقد تضمن تعريف العقود طويلة الأجل حسب

الفقرة 1-133 من القرار الصادر في 26 جويلية 2008م في القسم الثالث من الفصل الثالث كما يلي: "يتضمن عقد من العقود طويلة الأجل إنجاز، سلعة، خدمة، مجموعة سلع أو خدمات تقع تواريخ إنطلاقها، والإنتهاء منها في سنوات مالية مختلفة، حيث يتعلق محتوى هذه العقود بـ : عقود بناء و تشييد - عقود إصلاح - عقود تقديم خدمات". (الرسمية، 2009، صفحة 18)، وعلى عكس النظام المحاسبي المالي (SCF) الذي لم يتطرق إلى تصنيفات عقود الإنشاء بلفظها الصريح بل تركها لكل من إرادة المشرع وإرادة الأطراف المتعاقدة ذهبت المرجعية الدولية في تصنيفها لعقود الإنشاء إلى نوعين رئيسيين- (جمعة، 2009، صفحة 182) .

1- العقود الجرافية (محددة السعر): عبارة عن عقد مفاولة يقبل المقاول بموجبه تنفيذ العقد مقابل سعر محدد أو معدل ثابت لكل وحدة منتجة في حالة إمكانية تحديد أثر عوامل الإنتاج على تقدير السعر (ثبات الأسعار)، وعلى المقاول في هذا النوع من العقود ضرورة مراقبة تطور التكاليف التي قد تتولد عنها فروقات نتيجة التفاوت بين التكاليف الفعلية والتقديرية بإعتباره يتحمل مخاطرها مباشرة، وقد يخضع العقد لإتفاقية إعادة مراجعة الأسعار على ضوء التكلفة الفعلية المحققة نتيجة التغيرات في أسعار المواد الأولية واليد العاملة، ويتعين على المتعاقد المستفيد من هذا العقد الإلتزام بمراقبة التقدم المادي في المشروع وجودة الأشغال (بكتاش، 2014، صفحة 733).

2- عقود التكلفة ذات العمولة (العقود الميسرة/ المراجعة): وهي عبارة عن عقود يتم الإتفاق فيها على تحديد السعر من خلال مجموع التكاليف المنفقة مضافاً إليها نسبة أو عمولة (هامش) من إجمالي تلك التكاليف، فمن أهم مميزات هذا العقد ما يلي : (1) أهداف هذا العقد لا تقوم على تخفيض التكلفة أو الجودة لأن عرض الأسعار (الإيراد) مرتبط بالتكاليف المنفقة والموافق عليها؛ (2) لا وجود لمخاطر التكلفة الناشئة عن فروقات التكلفة الفعلية والتقديرية نتيجة سوء التقدير عند التعاقد؛ (3) يستخدم هذا النوع من العقود في حالة التغيرات المستمرة للأسعار في الزمن بحيث أن محاولة تقدير النتيجة تعرف مستويات ضعيفة الإحتمال (باعجاجة، 2013، صفحة 9) -

2-2 المعالجة المحاسبية للعقود طويلة الأجل في النظام المحاسبي المالي (SCF)

2-2-1 المعالجة المحاسبية وفق طريقة التقدم METHODE A I 'AVANCEMENT

أولاً: التعريف بالطريقة

يعود تاريخ ظهور هذه الطريقة إلى سنة 1955 م بصدر تقرير لجنة الإجراءات المحاسبية التابعة للمجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) (عطية، 2004، الصفحات 9-10)

، وهي الطريقة الأكثر شيوعاً في الإستخدام نتيجة تأييد المبادئ المحاسبية لها (مبدأ الإستحقاق و إستقلال الفترات)، وتستخدم هذه الطريقة في حالة إمكانية تقدير الربح الإجمالي التوقعي بصورة موضوعية في نهاية الإنجاز، فهذه الطريقة تقدم معلومات جد مفيدة عن تقدم الأعمال و تحكم المؤسسة في مستويات الأشغال، حيث يرتبط تطبيق هذه الطريقة بعدة متطلبات أهمها إمكانية إجراء الجرد المادي السنوي وقبول العميل المتعاقد لحجم الأعمال المنتهية و وجود النظم المحاسبية

و الرقابية و أدلة الإثبات الكفيلة لتقدير الربح على وجه معقول، وهذا لأجل الإدراج في الحسابات لمبلغ من سعر العقد يعادل الأشغال المنتهية، حيث تخضع هذه الطريقة للشروط التالية: (1) المنافع الإقتصادية تعود لصالح المؤسسة المنفذة للعقد و التي يتم توزيعها عبر سنوات الإنجاز؛ (2) نسبة تقدم العملية في تاريخ الإقفال يمكن قياسها بموثوقية من خلال الإعتماد على مقياس حقيقي لقياس الأعمال المنجزة ؛ (3) كل من الأعباء المنفقة و التقديرية المتبقاة يمكن تحديدها على وجه معقول (جمعة، 2010، صفحة 168).

ثانياً: شروط تقدير النتيجة

تقوم هذه الطريقة على الاعتراف بالإيرادات ونواتج العقد أثناء إكمال العملية الإنتاجية، وبالتالي فإن القدرة على تقدير النتيجة عند إتمام المشروع بشكل موثوق منه تتركز على 3 معايير:

- (1) إمكانية تقدير المبلغ الإجمالي لأرباح و إيرادات و تكاليف العقد بشكل واضح ؛
- (2) إمكانية تقدير المبلغ الإجمالي للأعباء المحملة للعقد و التي يتم تقديرها بناءً على الظروف العادية و المخاطر و التغيرات المحتملة لأسعار عوامل الإنتاج لكل نشاط من الأنشطة المنتظر إنجازها مستقبلاً؛
- (3) وجود آليات و أدوات لمراقبة التسيير و الرقابة الداخلية التي تسمح بتقدير نسب الإنجاز في المراحل المتتالية من المشروع (Fadriq, 2005, p. 63) .

ثالثاً: تقنيات الحساب (طريقة الحساب)

إن العنصر الرئيسي في إستخدام هذه الطريقة هو قياس نسبة الإنجاز على مستوى من الوضوح فهي مؤشر على أساسه تنشأ أحقية إكتساب الإيراد المعادل لها، حيث توجد عدة تقنيات لتحديد نسبة الإنجاز المحققة (طريقة التكاليف الحقيقية - التقييم المادي (شهادة المهندس) - الإختبار التقني للأعمال (طريقة المسح) -... إلخ)، فهذه التقنيات ينبع تأثيرها المباشر على طبيعة التسجيلات المحاسبية بمحاولة الربط بين الحقيقة المحاسبية مع الحقيقة التقنية للمشروع مع إنعدام تأثير المعايير القانونية (التسليم الجزئي - تحويل الملكية -...) أو المعايير المالية (الفواتير الجزئية - التسيقات -...) على قانون إحتساب نسبة الإنجاز، و قد تم تجميع تلك التقنيات في أسلوبين رئيسيين هما أسلوب المدخلات و أسلوب المخرجات و يتضمن كل منهما أنواع عديدة من التقنيات، حيث يمكن تقدير نسبة الإنجاز بإستخدام كل أسلوب كما يلي (FRIÉRICH, 2008, p. 243) :-

أ - أسلوب المدخلات:

نسبة الإنجاز = (التكاليف الحقيقية المتراكمة إلى غاية نهاية الفترة - تكاليف مدفوعة لأنشطة مستقبلية) ÷ (التكاليف الحقيقية المتراكمة إلى غاية نهاية الفترة + التكاليف الكلية المتوقعة إلى نهاية المشروع)

ب - أسلوب المخرجات:

نسبة الإنجاز = (عدد الوحدات المنجزة فعلياً من العقد (المسافة/طوابق/منتجات/...إلخ)) ÷ (إجمالي عدد الوحدات المتعاقد عليها (إجمالي المسافة/طوابق/منتجات/...إلخ)).

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

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

رابعاً: الإدراج في الحسابات السنوية حسب طريقة التقدّم

تكون المعالجة المحاسبية كما يلي (علاوي، 2010، صفحة 298) :-

XXX	من حـ / الإستهلاكات	6 x حـ /
XXX	من حـ / الرسم على القيمة المضافة المسترجع	حـ /
XXX	إلى حـ / النقدية	4456 حـ / 5
XXX	دفع مصاريف حسب طبيعتها	
XXX	من حـ / الحسابات الدائنة عن الأشغال و الخدمات الجاري إنجازها	417 حـ / 704
XXX	إلى حـ / مبيعات أشغال	أو حـ / 705
XXX	إلى حـ / مبيعات الدراسات	
XXX	إثبات وضعية الاشغال المنجزة	512 حـ / 419
	من حـ / البنك	
	إلى حـ / الزبائن الدائنون - تسبيقات المستلمة	
	في حالة إستلام المؤسسة المقابلة لتسبيقات من العملاء	

في السنوات التالية للعقد و في نهايته:-

XXX	من حـ / الإستهلاكات	6 x حـ /
XXX	من حـ / الرسم على القيمة المضافة المسترجع	حـ /

XXX	إلى حـ/ النقدية	حـ/ 5 x	4456
	أعباء السنة الأخيرة		
XXX	من حـ/ مبيعات أشغال		
XXX	إلى حـ/ الحسابات الدائنة عن الأشغال و الخدمات الجاري إنجازها	حـ/ 417	حـ/ 704
XXX	من حـ/ الزبائن		
XXX	إلى حـ/ مبيعات أشغال (بقية العقد)	حـ/ 704	حـ/ 411
XXX	إلى حـ/ الرسم على القيمة المضافة	حـ/ 4457	
	اثبات أشغال جاري إنجازها		
XXX	من حـ/ البنك		
XXX	من حـ/ الزبائن الدائنون -تسيقات المستلمة		حـ/ 512
XXX	إلى حـ/ الزبائن	حـ/ 411	حـ/ 419
	التحصيل من العملاء		
XXX	من حـ/ كفالات الضمان		
XXX	إلى حـ/ البنك	حـ/ 512	حـ/ 275
XXX	إلى حـ/ الحسابات الدائنة عن الأشغال و الخدمات الجاري إنجازها	أو حـ/ 417	
	في حالة حجز مبالغ للتأكد من صلاحية المشروع (من 5% إلى 10%)		

2-2-2 المعالجة المحاسبية وفق طريقة الإتمام (الإستكمال) METHODE A L'ACHEVEMENT

أولاً: التعريف بالطريقة

إذا كان نظام معالجة الكيان أو طبيعة العقد لا يسمح بتطبيق طريقة التقدم أو إذا كانت النتيجة النهائية للعقد لا يمكن تقديرها على نحو موثوق نتيجة وجود مخاطر إقتصادية مرتبطة بالإنجاز أو أن مخاطر العقد تفوق المخاطر الإعتيادية المتعارف عليها في مثل هذه العقود، فإنه يمكن القبول كطريقة في المعالجة المحاسبية للعقد تسجيل الإيرادات بمبلغ يعادل مبلغ الأعباء المثبتة التي يكون تحصيل مبلغها أكثر احتمالاً (طريقة الإتمام)، و يعتمد مؤيدوا هذه الطريقة على فلسفة مبدأ الحيطة

و الحذر في تفسيرهم لها ، و ذلك بتسجيل الإيرادات التي يكون تحصيلها محتملاً و المعادلة للأعباء المثبتة فقط بدون الهامش الربحي، فهذه الطريقة لا تسمح بالإعتراف بالنتيجة المرتبطة بالعقد إلا بعد الإنتهاء من إنجاز المشروع أي لحظة إطفاء التعاقد (نقل الملكية)، فمن مزايا هذه الطريقة أنها تظهر حجم أعمال المؤسسة بالنظر إلى حجم التكاليف المنفقة

و تقليل المخاطر المرتبطة بالنتيجة المستقبلية للعقد من خلال التحفظ في الاعتراف بالنتيجة في السنوات الأولى للإنجاز، إلا أن هذا التحفظ على مستوى التسجيل المحاسبي لعقد الإنشاء يظهر عيوب هذه الطريقة من خلال عدم توضيح الواقع الاقتصادي الفعلي والحقيقي للأجزاء المنتهية من المشروع في نهاية كل فترة، و عدم ملائمتها مع الإعتبارات الجبائية و عدم إمكانية التصرف

في الأرباح المحققة خلال فترات الإنجاز (راضي، 2007، صفحة 60).

ثانياً: الإدراج في الحسابات السنوية حسب طريقة الاسترداد

حسب هذه الطريقة فإن النتيجة المحاسبية المتأتية من العقد طويل الأجل لا تؤخذ بعين الإعتبار إلا عند التسليم النهائي للعميل (تحويل الملكية/التسليم)، و بالتالي فمعالجة هذه الطريقة للعقود طويلة الأجل لا يخرج عن إطار إنتاج السلع و الخدمات غير التامة عند نهاية الدورة (الإنتاج الجاري/الطلبية) (KHATTABI, 2010, p. 10).

(Aziz el Khattabi, 2002, P 10)، و يكون التسجيل كما يلي:-

- في نهاية السنة الأولى (ربيع، 2013، صفحة 2019):-

XXX	XXX	من حـ / الإستهلاكات	6 x / حـ
	XXX	من حـ / الرسم على القيمة المضافة المسترجع	4456 / حـ
	XXX	إلى حـ / النقدية دفع مصاريف حسب طبيعتها	5 x / حـ
XXX	XXX	من حـ / الأشغال و المنتجات الجارية	335 / حـ
	XXX	من حـ / الدراسات و الخدمات الجارية	34 / حـ
	XXX	إلى حـ / إنتاج مخزن خلال تنفيذ الأشغال في نهاية السنة N/12/31	723 / حـ

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

XXX	XXX	من حـ / الإستهلاكات	6 x / حـ
	XXX	من حـ / الرسم على القيمة المضافة المسترجع	/ حـ
	XXX	إلى حـ / النقدية دفع مصاريف	5 x / حـ

	XXX	من حـ / إنتاج مخزن	723/حـ
XXX		إلى حـ / الأشغال و المنتجات الجارية	335 /حـ
XXX		إلى حـ / الدراسات و الخدمات الجارية	34 /حـ
		إنهاء الاشغال	
	XXX	من حـ / الزبائن	411/حـ
XXX		إلى حـ / مبيعات أشغال (بقيمة العقد)	704/حـ
XXX		إلى حـ / مبيعات الخدمات (بقيمة العقد)	أو حـ /
		عند إتمام العقد	705

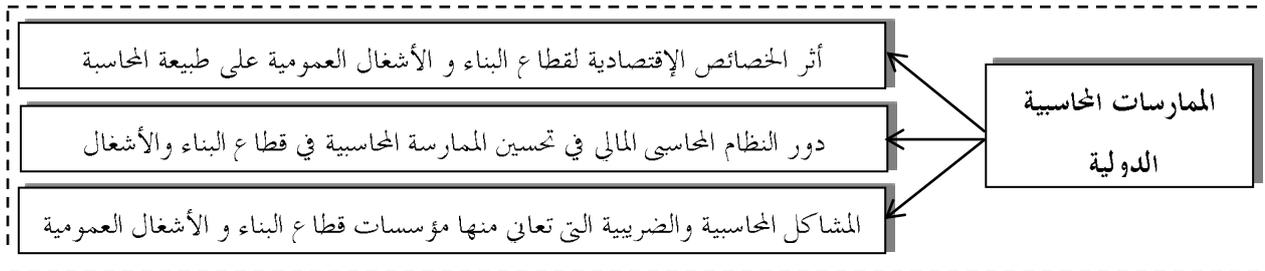
|||. منهجية الدراسة: الإشكاليات والفرضيات الفرعية، صياغة النماذج الإحصائية، العينة

يتضمن هذا المحور وصفاً لمجتمع الدراسة والإجراءات التي تم استخدامها في تحديد العينة وحدود الدراسة وأهم المشاكل التي ظهرت عند إنجاز الدراسة الإحصائية بالإضافة إلى مراحل إعداد الاستبيان و هيكله.

3-1 الإشكاليات والفرضيات الفرعية

تقترح الدراسة تأثير تبني الممارسات المحاسبية الدولية من خلال النظام المحاسبي المالي على تحسن جودة المحاسبة في قطاع البناء والأشغال العمومية في 03 جوانب أساسية يوضحها الشكل التالي:-

الشكل رقم (01): إقتراح محاور ومجالات الدراسة



المصدر: تم إعداده بناءً على إشكالية الدراسة.

ومن خلال الشكل نتج لدينا ثلاث إشكاليات هي:-

H01: هل توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين أثر الخصائص الاقتصادية لقطاع البناء والأشغال العمومية على طبيعة المحاسبة بالجزائر؟.

H02: ما هي أهم الأدوار والآثار والأبعاد التي يلعبها النظام المحاسبي المالي في تحسين الممارسة المحاسبية في قطاع البناء والأشغال العمومية بالجزائر؟.

H03: ما هي أهم المشاكل المحاسبية والضريبية التي تعاني منها مؤسسات قطاع البناء والأشغال العمومية؟.

وبناءً على الشكل السابق يكون شكل الفرضيات الجزئية على المنوال التالي:-

H11: هناك العديد من العوامل الاقتصادية والقانونية التي تلعب دوراً هاماً في تحديد الممارسات المحاسبية وطبيعة المحاسبة في قطاع البناء والأشغال العمومية بالجزائر.

H12: هناك علاقة ذات دلالة إحصائية هامة ما بين تبني النظام المحاسبي المالي وتحسين الممارسة المحاسبية في قطاع البناء والأشغال العمومية بالجزائر.

H13: توجد بعض المقومات والمتطلبات التي تساهم في حل المشاكل المحاسبية والضريبية وتخفيض مخاطر التقاضي كأحد أسس تحسين جودة المحاسبة في قطاع البناء والأشغال العمومية بالجزائر.

3-2 صياغة النموذج الإحصائي Estimating Model

في حالة تقدير النموذج الإحصائي للعلاقة بين تبني الممارسات المحاسبية الدولية وتحسين جودة المحاسبة في قطاع البناء والأشغال العمومية يمكن كتابة النموذج وفق نموذج الإنحدار الخطي البسيط لـ Robert F. Engle And C.W.J. Granger كما يلي:-

$$Y_t = B_0 + B_1 X_t + u_t$$

حيث: Y_t : جودة المحاسبة؛ X_t : فاعلية الممارسات المحاسبية الدولية؛ u_t : حد الخطأ العشوائي.

3-3 العينة Sample

في محاولة دراسة تأثير تبني الممارسات المحاسبية الدولية على تحسن جودة المحاسبة في مؤسسات قطاع البناء والأشغال العمومية بالجزائر تم توزيع إستبيان لهذا الغرض على عينة عشوائية بسيطة من المجتمع المحلي لولاية الأغواط والذي ضم إدارات وموظفي مديرية الأشغال العمومية والمؤسسات والمقاولين العاملين بالقطاع خلال الفترة الممتدة من 2019/02/01 م إلى 2019/02/28 م.

17. تحليل نتائج الدراسة الميدانية

لإستخلاص النتائج تم إستخدام برنامج التحليل الإحصائي SPSS 24 للحصول على المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والتكرارات والنسب المئوية في دراسة إتجاهات آراء العينة، حيث تضمن الإستبيان 14 سؤالاً موزعة على 03 محاور إعتماًداً على مقياس ليكرت الثلاثي (Likert Scale) لتأتي النتائج وفق الترتيب التالي:-

4-1 نتائج مرحلة تجميع الإستبيان، المعطيات الوصفية لعينة الدراسة

أعطت عملية تجميع و فرز الإستبيان النتائج التالية:-

الجدول رقم (01): معطيات حول الإستيبيان والفترة التجميعية

النسبة إجمالية %	نسبة الإستجابة %		الإستيبيان		العدد	البيان
	الإلكتروني	الورقي	الإلكتروني	الورقي		
100	100	100	10	30	40	عدد الإستثمارات الموزعة
80	70	83.33	07	25	32	عدد الإستثمارات المسترجعة
12.50	20	10	02	03	5	عدد الإستثمارات الملغاة
67.50	50	73.33	05	22	27	عدد الإستثمارات الملائمة

المصدر: تم إعداده بناءً على عملية تجميع وفرز الاستبيان.

في حين جاءت نتائج تحليل المعطيات الوصفية لعينة الدراسة بالشكل التالي:-

الجدول رقم (02): المعطيات الوصفية لعينة الدراسة

النسبة %	التكرار	المتغيرات الوصفية	
37.03	10	عام	ملكية رأس المال
62.97	17	خاص	
40.74	11	البناء	نوع الأشغال
14.82	04	الطرق	
07.41	02	الصرف الصحي	
37.03	10	أشغال عمومية	
77.78	21	ذكر	الجنس
22.22	06	أنثى	
03.70	01	أقل من 30 سنة	السن
77.78	21	من 30 إلى 45 سنة	
18.52	05	أكثر من 45	
48.15	13	ليسانس	المستوى العلمي
40.74	11	ماستر	
11.11	03	ماجستير	
00	00	دكتوراه	
62.96	17	مقاول	الوظيفة
07.41	02	رئيس مصلحة	
29.63	08	إداري	

29.63	08	أقل من 5 سنوات	الخبرة
48.15	13	من 5 إلى 10 سنوات	
22.22	06	أكثر من 10 سنوات	

المصدر: تم إعداداه بناءً على مخرجات SPSS 24.

من خلال الجدول نلاحظ أن أغلب مفردات العينة هم من المقاولون الخواص الذين تتراوح أعمارهم بين 30 و 45 سنة يمارسون نشاط البناء والأشغال العمومية ثم إصلاح الطرق والصرف الصحي، ويتميزون بمستوى علمي مقبول نسبياً وبخبرة مهنية كبيرة تتراوح ما بين 5 و 10 سنوات، وهذا يعطي إشارة أولية هامة وقوية حول جودة وموضوعية النتائج وموثوقيتها مبدئياً.

4-2 تحليل محاور الدراسة

جاءت النتائج كما يلي:-

4-2-1 أثر الخصائص الاقتصادية لقطاع البناء والأشغال العمومية على طبيعة المحاسبة

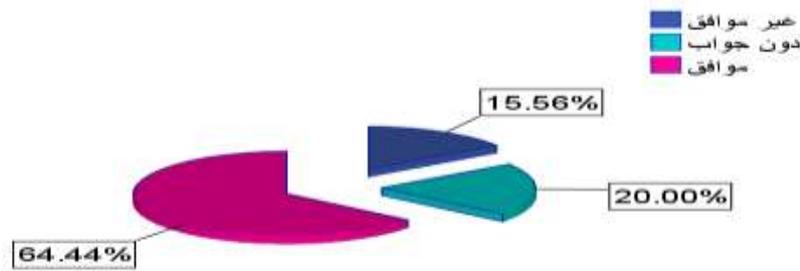
الجدول رقم (03): أثر الخصائص الاقتصادية لقطاع البناء والأشغال العمومية على طبيعة المحاسبة

الرقم	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
01	تفرض الخصائص الاقتصادية لقطاع البناء والأشغال العمومية وجود معايير محاسبية خاصة به.	2,5926	0,7473	موافق
02	الطبيعة الاقتصادية لقطاع البناء تؤثر على شكل و محتوى العملية المحاسبية من حيث إختيار السياسات و الطرق المحاسبية الواجب تطبيقها على القطاع في مجالات القياس والعرض والإفصاح في القوائم المالية.	2,7037	0,7240	موافق
03	طول فترة الإنجاز تفرض على النظام المحاسبي وجود مجموعة دفترية و مستندية تختلف عن تلك الموجودة في المؤسسات الاقتصادية الأخرى.	2,6667	0,6202	موافق
04	تقتضي خصائص هذا القطاع إصدار قوائم مالية تختلف عن تلك التي تصدرها المؤسسات الاقتصادية الأخرى.	2,8889	0,4237	موافق

المصدر: تم إعداداه بناءً على مخرجات SPSS 24.

من خلال الجدول تؤكد العينة على التأثير الهام الذي تحدثه طبيعة قطاع البناء والأشغال العمومية على طبيعة ومحتوى العملية المحاسبية في مختلف مراحلها من التوثيق المحاسبي والقياس والعرض والإفصاح المحاسبي الواجب تطبيقها في هذا القطاع سواءً عن الأصول المادية أو المعنوية أو الأنشطة الإستغلالية، حيث تؤكد العينة على ضرورة وجود معيار محاسبي خاص بهذا النوع من العقود يراعي هذه المجالات، وهو ما يوضحه الشكل التالي:-

الشكل رقم (02): أثر الطبيعة الاقتصادية لقطاع البناء والأشغال العمومية على طبيعة الخاسبة



المصدر: تم إعداده بناءً على مخرجات SPSS 24.

4-2-2 دور النظام المحاسبي المالي في تحسين الممارسة المحاسبية في قطاع البناء والأشغال العمومية

جاءت النتائج كما يلي:-

الجدول رقم (04): دور النظام المحاسبي المالي في تحسين الممارسة المحاسبية في قطاع البناء والأشغال

الرقم	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
05	تبني النظام المحاسبي المالي (SCF) يساهم في تحسين جودة المعلومات المحاسبية ومخرجات نظم المعلومات المحاسبية (القوائم والمالية).	2,7778	0,5773	موافق
06	يساعد نظام المعلومات المحاسبية في ظل (SCF) في الحد من التلاعبات المالية التي يعرفها قطاع البناء والأشغال العمومية في الجزائر.	2,7407	0,5944	موافق
07	هناك إختلاف كبير بين المؤسسات العمومية و الخاصة التابعة لقطاع البناء والأشغال العمومية في تطبيق النظام المحاسبي المالي (SCF).	2,5185	0,6427	موافق
08	وجود مدونة الحسابات أو مخطط الحسابات لقطاع البناء والأشغال العمومية مطلب أساسي لهذا القطاع في الجزائر.	2,6296	0,7415	موافق
09	إختلاف المبادئ المحاسبية و القواعد الجبائية في تقدير إيرادات وأرباح عقود الإنشاء لها تأثيرات إيجابية على قطاع البناء والأشغال العمومية.	2,6667	0,6794	موافق

المصدر: تم إعداده بناءً على مخرجات SPSS 24.

من خلال الجدول نلاحظ إتجاه توافقي عام نحو قبول العينة للتأثيرات الإيجابية الهامة التي أحدثتها تبني النظام المحاسبي المالي على الممارسة المحاسبية في قطاع البناء والأشغال العمومية بالجزائر، إلا أن العينة تؤكد على إختلاف تطبيق النظام المحاسبي المالي بين شركات القطاع العام والخاص، حيث تعتقد العينة أن وجود مخطط حسابات خاص للقطاع على غرار القطاع الزراعي والتأمين والبنوك يشكل مطلب ضروري لتطوير القطاع، كما تعتقد العينة أن تبني النظام المحاسبي المالي يساعد شركات القطاع في الحد من التلاعبات المالية والفساد الإداري والمالي الذي يعرفه القطاع منذ سنوات

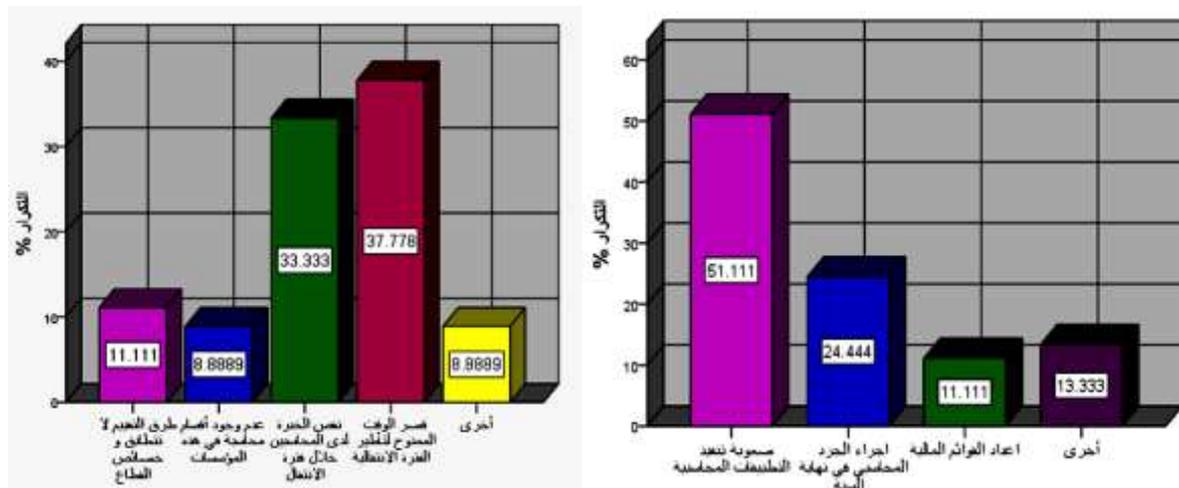
طويلة مع تخفيض الأعباء والتكاليف الجبائية مما ينعكس على جودة وكفاءة النظم المحاسبية في إنجاز المشاريع المقاولاتية التنموية.

4-2-3 المشاكل المحاسبية والضريبية التي تعاني منها مؤسسات قطاع البناء و الأشغال العمومية

و يناقش هذا الجزء أهم المشاكل المحاسبية التي رافقت تطبيق النظام المحاسبي المالي (SCF) خلال الفترة الإنتقالية (2010/2009 م) ومدى إستمرارها إلى الوقت الحالي، ويمكن تلخيص النتائج كما يلي:-

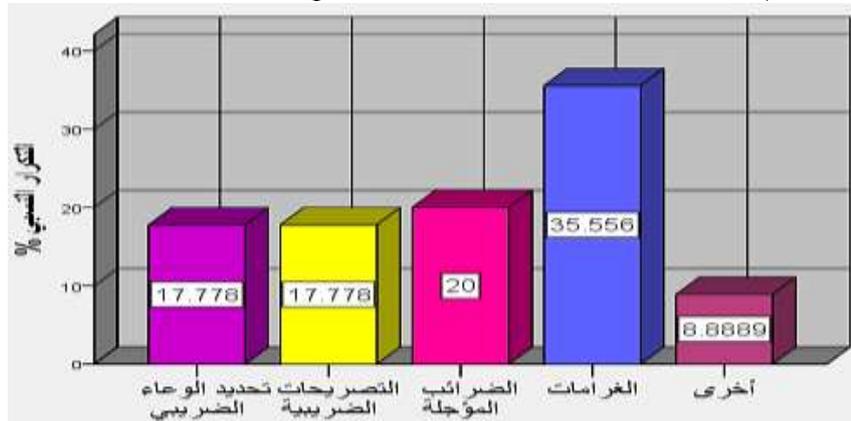
1- فيما يخص السؤال رقم (10) المرتبط بالمشاكل المحاسبية التي رافقت شركات القطاع عند التحول إلى النظام المحاسبي المالي، فقد تصدر الإختيار الأول قائمة المشاكل المحاسبية والمتمثل في صعوبة فهم التطبيقات المحاسبية التي جاءت مسابرة للنظام المحاسبي المالي خلال الفترة الإنتقالية، ليأتي في المرتبة الثانية صعوبة إجراء الجرد المحاسبي في نهاية 2010/2009 م، وهو ما يوضحه الشكل رقم (08) كما يلي:-

الشكل رقم (03): المشاكل المحاسبية في ظل الفترة الإنتقالية وأسبابها الرئيسية



2 - ي عرض مؤسسات هذا القطاع في معرضها من توضيحه من خلال الشكل التالي:-

الشكل رقم (04): المشاكل الضريبية في مؤسسات قطاع البناء و الأشغال العمومية



المصدر: تم إعداده بناءً على مخرجات SPSS 24.

٧. النتائج والتوصيات

لقد أنتج البحث المحاسبي عدداً من الطرق المحاسبية المستخدمة في التعبير عن الأداء الإقتصادي للأنشطة الإقتصادية التي تفوق فيها دورة التصنيع الفترة المحاسبية (12 شهراً)، فهذا النوع من العمليات يتداول بصفة مستمرة و واضحة في قطاع البناء والأشغال العمومية، في هذا السياق حاولت الدراسة إلقاء الضوء على واقع المحاسبة في المؤسسات الإقتصادية الجزائرية المنتمية لهذا القطاع في إطار عمليات التقييم للنظام المحاسبي المالي أين أسفرت الدراسة على عدد من النتائج يتم تناولها كما يلي:-

- تؤكد الدراسة على وقوع تحسن فعلي في الممارسة المحاسبية في قطاع البناء والأشغال العمومية كنتيجة للإنتقال إلى النظام المحاسبي المالي (SCF)، إلا أن هذا التحسن ليس له تأثير هام على الثقافة المحاسبية السائدة لدى المحاسبين الجزائريين، فالغالبية القصوى من المستجوبين يؤكدون على عدم تغير الثقافة المحاسبية التي كانت سائدة في ظل النظام المحاسبي السابق؛

- تبني الطرق المحاسبية من طرف المقاولين الجزائريين تجعلهم يدركون الثقافة المحاسبية إلى حد ما، و التي تخولهم لتفادي التعرض للغرامات الجبائية وبالتالي تجنب النظرة الضيقة للمحاسبة القائمة على الخلفية الجبائية والإلتزامات القانونية؛

- كفاءة الطرق المحاسبية مما يجعلها ملائمة للطبيعة الإقتصادية لقطاع الاشغال العمومية والبناء ومساعدتها في مواجهة الرهانات المستقبلية للممارسات المحاسبية ؛

- ينعكس تطبيق الطرق المحاسبية على فعالية النظم المحاسبية والأداء التشغيلي لمؤسسات القطاع مما يساهم في تحقيق جودة الأداء ورفع الربحية وتخفيض المخاطر التشغيلية والضريبية كما توصي الدراسة بضرورة أخذ الإجراءات التالية بعين الإعتبار:-

- تبني نظم الحوكمة المالية والقانونية والرقابة والشفافية، ونظم المعلومات المالية لتحسين الكفاءة الإقتصادية في إدارة المشاريع الإنشائية، ومنع عمليات الغش والتحايل والتلاعب المالي والتهرب الضريبي التي تسود القطاع والتعريف بآثار هذه العمليات على الإقتصاد الوطني؛

- العمل على إنشاء أقسام خاصة بالمحاسبة التحليلية في مؤسسات القطاع ، وذلك بتنظيم المزيد من الدورات التكوينية للمحاسبين والمقاولين الخواص في ميدان المحاسبة ، وذلك من خلال عقد الندوات والمؤتمرات المحاسبية لأجل التعريف بأهمية المحاسبة و النظام المحاسبي المالي (SCF) في هذا القطاع؛

- تفعيل منتدى المقاولين الجزائريين (الغرفة الوطنية للمقاولين) للتعريف بآثار عمليات التحايل والغش في المشاريع الإنشائية على الإقتصاد الوطني، وبالتالي الإمكانية لإستخدام المحاسبة كألية تفاعلية في علاقة الدولة بمؤسسات القطاع في إطار السياسة العامة لتطوير المؤسسات الإقتصادية الجزائرية؛

- خلق نوع من التقارب ما بين المبادئ المحاسبية و القواعد الجبائية، بإعتماد أساس واحد في إحتساب الضرائب على أرباح الشركات (IBS) التي تعد الهاجس الأكبر لمؤسساتنا التي تشتغل في قطاع البناء والأشغال العمومية مع محاولة وضع بعض الإجراءات الجبائية التحفيزية في مجال التصريحات مع إيجاد طرق حديثة في تنفيذ الرقابة الجبائية على المؤسسات المقاولاتية التي تتماشى وخصائصها، وتنظيم الدورات التكوينية لموظفي الإدارة الجبائية بما يتوافق والنظام المحاسبي المالي (SCF).

قائمة المصادر والمراجع

- BAILLY, L. (2011). LA METHODE DE L'AVANCEMENT POUR LA COMPTABILISATION DES CONTRATS A LONG TERME. *REVUE FRANÇAISE DE COMPTABILITÉ*
- Fadriq, M. (2005). *LE SECTEUR DU BATIMENT ET TRAVAUX PUBLICS AU MAROC, PROPOSITION D'ADAPTATION DE LA DEMARCHE D'AUDIT AUX SPECIFICITES COMPTABLES ET FISCALES DU SECTEUR . MAROC.*
- FRIÉRICH, G. L. (2008). *COMPTABILITÉ FINANCIÈRE*. FRANCE: ÉDITION FOUCHER.
- KHATTABI, A. E. (2010). *CONTRAT A LONG TERME ASPECTS JURIDIQUE FISCAL ET COMPTABLE PROPOSITION D UNE DEMARCHE D'AUDIT*. MAROC.
- الجريدة الرسمية. (2009). *القرار المؤرخ في 26 يوليو 2008 المحدد لقواعد التقييم ومحتوى الكشوف المالية وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها . الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية.*
- الجعارات، خ. ج. (2015). *مختصر المعايير المحاسبية الدولية* ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير جامعة ورقلة، الجزائر.
- باعجاجة، س. س. (2013). *تعثر المشاريع الحكومية الرياض، المملكة العربية السعودية مجلة المحاسبة .*
- بكتاش، ف. (2014). *العقود طويلة الأجل وفق النظام المحاسبي المالي* (الجوانب القانونية والجبائية). *(دور معايير المحاسبة الدولية في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات، الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير جامعة ورقلة.*
- جمعة، أ. ن. (2009). *معيير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولي*. عمان الأردن، دار وائل للنشر.
- جمعة، ه. (2010). *المحاسبة المعمقة وفقا للنظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية*. الجزائر: ديوان المطبوعات الجامعية بن عكنون ..
- حمد، ا. م. (2015). *معيير مقترح للمعالجة المحاسبية لإيرادات وتكاليف عقود الانشاءات طويلة الاجل في المملكة العربية السعودية*. مجلة جامعة الملك سعود
- راضي، م. س. (2007). *محاسبة تكاليف العقود والمقاولات*. الاسكندرية مصر، الدار الجامعية.
- ربيع، ح. ب. (2013). *الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية*. الجزائر، منشورات كليك المحمدية.
- عطية، س. ح. (2004). *المحاسبة في شركات المقاولات*. عمان الأردن، دار وائل للنشر.
- لخضر علاوي. (2010). *نظام المحاسبة المالية*. الجزائر: دار الصفحة الزرقاء.

٧١. الملاحق:-

الملحق رقم (01): الإستبيان

تمهيد:-

في إطار إنجاز الدراسة الموسومة بـ " واقع الحاسبة في قطاع البناء والأشغال العمومية في ظل تبني النظام المحاسبي المالي SCF والمعايير الدولية للإبلاغ المالي IFRS - إستطلاع رأي عينة من المقاولين وموظفي مديرية الأشغال العمومية بولاية الأغواط-"، نأمل من سيادتكم المشاركة معنا من خلال تفضلكم بالإجابة على أسئلة الإستبيان المرفقة بهذا النص بوضع إشارة (X) في الخانة المطلوبة.

المحور الأول: البيانات الأولية

- 1- إسم المؤسسة (إختياري):- /الولاية:-
- 2- نوع رأسمال: ع [] : م []
- 3- نوع الأشغال التي تمارسها: البناء [] الطر [] الأشغال الصناعية والميكانيكية والأشغال الكهربائية: أشغال الصرف الصحي [] أخرى: ح []
- 4- الجنس: /العمر:- عاماً.
- 5- المستوى العلمي: /الوظيفة المهنية: /الخبرة المهنية:- عاماً.

المحور الثاني: أثر الخصائص الاقتصادية لقطاع البناء و الأشغال العمومية على طبيعة الحاسبة			
الرقم	العبارة	موافق	حيادي غير موافق
01	تفرض الخصائص الاقتصادية لقطاع البناء و الأشغال العمومية وجود معايير محاسبية خاصة به		
02	الطبيعة الاقتصادية لقطاع البناء تؤثر على شكل و محتوى العملية المحاسبية من حيث إختيار السياسات و الطرق المحاسبية الواجب تطبيقها على القطاع في مجالات القياس والعرض والإفصاح في القوائم المالية.		
03	طول فترة الإنجاز تفرض على النظام المحاسبي وجود مجموعة دفترية و مستندية تختلف عن تلك الموجودة في المؤسسات الاقتصادية الأخرى.		
04	تقتضي خصائص هذا القطاع إصدار قوائم مالية تختلف عن تلك التي تصدرها المؤسسات الاقتصادية الأخرى		
المحور الثالث: دور النظام المحاسبي المالي في تحسين الممارسة المحاسبية في قطاع البناء والأشغال العمومية			
05	تبني النظام المحاسبي المالي (SCF) يساهم في تحسين جودة المعلومات المحاسبية و		

			مخرجات نظم المعلومات المحاسبية (القوائم و التقارير المالية).
06			يساعد نظام المعلومات المحاسبية في ظل (SCF) في الحد من التلاعبات المالية التي يعرفها قطاع البناء والأشغال العمومية في الجزائر.
07			هناك إختلاف كبير بين المؤسسات العمومية و الخاصة التابعة لقطاع البناء و الأشغال العمومية في تطبيق النظام المحاسبي المالي (SCF).
08			وجود مدونة الحسابات أو مخطط الحسابات لقطاع البناء و الأشغال العمومية مطلب أساسي لهذا القطاع في الجزائر.
09			إختلاف المبادئ المحاسبية و القواعد الجبائية في تقدير إيرادات و أرباح عقود الإنشاء لها تأثيرات إيجابية على قطاع البناء و الأشغال العمومية في الجزائر

اخور الرابع: المشاكل المحاسبية والضريبية التي تعاني منها مؤسسات قطاع البناء والأشغال العمومية

10)- ما هي أهم المشاكل المحاسبية التي واجهت مؤسستكم في إطار عملية الانتقال من المخطط الوطني إلى النظام المحاسبي المالي

- 1- صعوبة تنفيذ التطبيقات المحاسبية التي جاء بها النظام 3- إعداد القوائم المالية
- 2- إجراء الجرد المحاسبي السنوي لأصول المؤسسة أخرى:
- 11)- ظهور هذه المشاكل إرتبطت بـ:

- 1- طرق التقييم لا تتطابق وخصائص القطاع 3- نقص الخبرة لدى المحاسبين خلال الفترة الإنتقالية
- 2- عدم وجود أقسام محاسبة في هذه المؤسسات 4- قصر الوقت الممنوح لتأطير العملية الإنتقالية
- أخرى:

12)- ما هي أهم المشاكل الجبائية التي تعترض مؤسسات هذا القطاع:

- 1- تحديد الوعاء الضريبي 3- الضرائب المؤجلة
- 2- التصريجات الجبائية 4- الغرامات
- أخرى:

ملاحظات أساسية:-

* نجاح الدراسة مرهون بدقة إجابة السادة الباحثين لذا يرجى إعتقاد الدقة في إختيار الإجابة المعبرة عن قناعتك؛

* الإجابة على كل فقرة من فقرات الإستبانة وفق مدرج الإجابة تكون بوضع علامة مميزة مثل X؛

* المعلومات الواردة تستخدم حصراً لأغراض البحث العلمي.