جامعة يحي فارس- المدية

كلية العلوم الاقتصادية و التسيير و علوم التجارية

قسم علوم مالية ومحاسبة

محاسبة الإيرادات المتأتية من العقود في قطاع البناء الأشغال العمومية والهيدروليكا (بموجب المعيار الدولي IFRS 15)

دراسة حالة في شركة أشغال الكهرباء الجزائرية (كهريف)

مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبة

تخصص: محاسبة

إعداد

- بوهالي زكرياء
- فتح الله فتحي

إشراف

أ. د جودي

أعضاء لجنة المناقشة

الدكتور بوعرار احمد شمس الدين	أستاذ محاضر صنف- أ	رئيسا
الدكتور جودي بوعمرة	أستاذ محاضر صنف- أ	مشرفا و مقررا
الدكتور بوشنافة الميسوم	أستاذ محاضر صنف- أ	ممتحنا

السنة الجامعية 2023-2024

جامعة يحي فارس- المدية

كلية العلوم الاقتصادية و التسيير و علوم التجارية

قسم علوم مالية ومحاسبة

محاسبة الإيرادات المتأتية من العقود في قطاع البناء الأشغال العمومية والهيدروليكا (بموجب المعيار الدولي IFRS 15)

دراسة حالة في شركة أشغال الكهرباء الجزائرية (كهريف)

مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبة

تخصص: محاسبة

إعداد

- بوهالي زكرياء
- فتح الله فتحي

إشراف

أ. د جودي

أعضاء لجنة المناقشة

الدكتور بوعرار احمد شمس الدين	أستاذ محاضر صنف- أ	رئيسا
الدكتور جودي بوعمرة	أستاذ محاضر صنف- أ	مشرفا و مقررا
الدكتور بوشنافة الميسوم	أستاذ محاضر صنف- أ	ممتحنا

السنة الجامعية 2023-2024



وَقُلِ ٱعْمَلُوا۟

فَسَيَرَى ٱللَّهُ عَمَلَكُمْ وَرَسُولُهُۥ وَٱلْمُؤْمِنُونَ

سورة التوبة الآية 105

شكر

قال الله تعالى في محكم تنزيله

﴿ **لئن شكرتم لأزيدنكم** ﴾

الحمد لله ربي العالمين نحمده حمد الشاكرين ونستجيب له استجابة الطائعين ،

والصلاة والسلام علي سيدنا وحبيبنا وقدوتنا وشفيعنا

محمد صلى الله عليه وسلم .

لا يسعنا أن نتقدم بكل امتنان وعرفان بأسمى معاني الشكر والتقدير

إلى الدكتور الفاضل

" أ. د جودي "

لتفضله الكريم بإشراف على هذه المذكرة ،صاحب الفضل بعد الله على ما قدمه من توجيهات ونصائح التي كانت دعما لنا في إتمام هذا العمل المتواضع خلال كل مرحلة من مراحل إنجاز هذا العمل بابتسامة ورحابة صدر فله منا كل الشكر والتقدير والاحترام .

كما نتقدم بالشكر الجزيل إلى كل أساتذة الذي كان لهم فضل كبير على وقفتهم معنا في اتمام هذا العمل و اخص بالذكر الأستاذ ميسوم بوشنافة و الاستاذ علوطي و الى كل استاذ أفادنا بعلمه من أولى مراحل الدراسة حتى هذه اللحظة.

كما نتقدم بجزيل الشكر وألى كل من ساعدنا في إنجاز هذا العمل م قريب أو بعيد.

اهداء

أهدي عملي هذا إلى:

الى من انزل الله فيهما قوله تعالى **وَقُل رَّبِّ ٱرۡحَمۡهُمَا كَمَا رَبَّيَانِي صَغِيرا﴾**

الى من يفيض بذكراهما قلبي ،ربياني فاحسنا تربيتي ،علماني فاحسنا تعليمي.

إلى من كامن تسهر وسخرت نفسها، لأجلي

" أمي الغالية رحمها الله و اسكنها فسيح جناه

الى من كان خير صديق لي خير معلم ،خير جليس اليك

"ابي"

اطال الله في عمرك .

الى من قويت بهم إرادتي، واشتدت بهم عزيمتي إلى اخوتي وأخواتي.

إلى أصدقائي وأحبابي في كل مكان اللذين ساندوني في حياتي كلها

والى كل من ساندني وساعدني في إنجاز هذه المذكرة، من قريب أو من بعيد وبالخصوص زميلي. في إنجاز البحث .

وأخيرا إلى كل من نسيهم قلمي ولم ينساهم قلبي.

إلى جميع هؤلاء أهدي هذا البحث المتواضع

زكرياء

اهداء

الحمد لله وكفى والصلاة على الحبيب المصطفى

وأهله ومن وفى وأما بعد

الحمد لله الذي وفقنا لتثمين هذه الخطوة في مسيرتنا الدراسية بمذكرتنا هذه ثمرة الجهد والنجاح بفضله تعالى مهداة إلى:

من سهرت الليالي من اجل أن أصل إلى قمة أحلامي، إلى من بكت لأجلي حتى أبلغ الأماني، و لم تنساني

في كل دعائها، إلى من تسعد عيني برؤيتها ويطرب قلبي بنجواها إلى نور عيني وضوء دربي .

أمي الحبيبة .

من رباني على حب العلم صغيرا وأرشدني الى طريق المجد وشاب شعر رأسه وانحنى ظهره لأجلي والذي احمل اسمه بكل فخر.

أبي .

إلى من هم سندي في الحياة، هدية السماء، إلى إخوتي و أخواتي

الى اصدقائي في العمل

و من نساه قلبي ولم ينساه قلبي .

فتح الله



فهرس المحتويات

فهرس المحتويات	الصفحة
الشكر	I
الإهداء	II
فهرس المحتويات	III
فهرس الأشكال	VII
فهرس الجداول	IX
مستخلص	X
مقدمة	XIV
الفصل الأول: متطلبات محاسبة قطاع البناء والأشغال العمومية والهيدروليكا	
تمهيد	2
المبحث الأول: ماهية العقود في قطاع البناء،الأشغال العمومية والهيدروليكا (BTPH) وخطوات الاعتراف بإيراداتها	3
المطلب الأول: التعرف على ماهية العقود في قطاع البناء والأشغال العمومية والهيدروليكا (ETPH)	3
المطلب الثاني: حالات تجميع وتجزئة وتعديل العقود في قطاع (BTPH)	7
المطلب الثالث: خطوات الاعتراف بالإيرادات المتأتية من العقود بموجب المعيار المحاسبي رقم (IFRS15)	10
المبحث الثاني: بيان وشروط وإجراءات الحصول على صفقات (العقد) القطاع بموجب قانون الصفقات الجزائري (المرسوم الرئاسي رقم 15-247)	20
المطلب الأول: دراسة الجدوى للمشروع	21
المطلب الثاني: الخطوات والإجراءات لتسجيل صفقة عمومية	23
المطلب الثالث: الإجراءات التي يتبعها مسؤول النشاط لإبرام صفقة عمومية	26
المطلب الرابع: مرحلة اعتماد وسريان الصفقة	34
المبحث الثالث: مساهمة نظام المعلومات المحاسبي ومحاسبة التكاليف في قياس تكلفة العقد	36
المطلب الأول: المحاسبة كنظام للمعلومات لها دور في تحديد تكلفة العقد	37

المطلب الثاني: تحديد تكلفة العقد	41
المطلب الثالث: المحاسبة على عناصر التكاليف الفعلية للعقد	45
خلاصة	53
الفصل الثاني: المعالجة المحاسبية لبنود العقد و ادراجها في القوائم المالية	
تمهيد	55
المبحث الأول: تقييم الأصول المرتبطة بالعقد وإدراجها في الحسابات	56
المطلب الأول: معالجة الأصول الثابتة المرتبطة بالعقد	56
المطلب الثاني: معالجة المخزونات وحسابات الغير المرتبطة بالعقد	64
المبحث الثاني: تقييم الخصوم المرتبطة بالعقد وإدراجها في الحسابات	**83**
المطلب الأول : الخصوم الغير جارية المرتبطة بالعقد	84
المطلب الثاني: معالجة الخصوم الجارية المرتبطة بالعقد	90
المبحث الثالث: تقييم الأعباء والمنتجات المرتبطة بالعقد	94
المطلب الأول: المعالجة المحاسبية على الأعباء المرتبطة بالعقد	95
المطلب الثاني: المعالجة المحاسبية للإيرادات المرتبطة بالعقد	104
خلاصة الفصل الثاني	116
الفصل الثالث: دراسة حالة تحييد الأسلاك الكهربائية التي تعيق مشروع انجاز السكة الحديدية الجلفة– الأغواط	
تمهيد	118
المبحث الأول: تقديم المؤسسة محل الدراسة – شركة أشغال الكهربة "كهريف"	119
المطلب الأول: نشأة وتعريف شركة أشغال الكهربة "كهريف" وأنشطتها الرئيسية	119
المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لشركة أشغال الكهربة "كهريف" وأنشطتها الرئيسية	121
المطلب الثالث: تقديم نظام المعلومات في الشركة	124
المبحث الثاني: تحديد عناصر تكاليف العقد	131
المطلب الأول: ملخص بنود العقد	131
المطلب الثاني: المحاسبة على عناصر تكاليف العقد	137
المبحث الثالث: المعالجة المحاسبية لبنود العقد وإدراج الحسابات في القوائم	141

المالية	
المطلب الأول: المعالجة المحاسبية للسنة الأولى من تنفيذ العقد	142
المطلب الثاني: المعالجة المحاسبية للسنة الثانية لتنفيذ العقد	146
المطلب الثالث: المعالجة المحاسبية للسنة الثالثة لتنفيذ العقد	150
خلاصة الفصل الثالث	158
الخاتمة	160
قائمة المراجع	163
قائمة الملاحق	171

فهرس الأشكال

فهرس الأشكال

العنوان	الصفحة
الشكل رقم (01): الخطوات الخمسة للاعتراف بالإيراد بموجب المعيار المحاسبي رقم 15	11
الشكل رقم (02): مكونات دفتر الشروط	27
الشكل رقم (03): الإجراءات المعتمدة في إبرام الصفقات العمومية	32
الشكل رقم (04): خريطة توضح توزيع المديريات الجهوية لشركة كهريف عبر التراب الوطني	120
الشكل رقم (05): الهيكل التنظيمي لشركة أشغال الكهربة "كهريف"	122
الشكل رقم (06): نظام المعلومات في شركة كهريف	125

فهرس الجداول

فهرس الجداول

الرقم	العنوان	الصفحة
الجدول رقم(01)	يوضح مجموعة العقود المنفصلة	9
الجدول رقم (02)	يوضح مقابل المتغير في العقد	15
الجدول رقم (03)	يوضح الحسابات الفرعية لبند التثبيتات	59
الجدول رقم (04)	يوضح الحسابات الفرعية لبند المخزون	65
الجدول رقم(05)	يوضح عملية اقتناء المخزونات	67
الجدول رقم (06)	يوضح بطاقة اصناف المخزونات	69
الجدول رقم (07)	يوضح تقييم المخزون حسب طريقة (FIFO)	71
الجدول رقم (08)	يوضح تقييم المخزون حسب طريقة (CMUP)	73
الجدول رقم (09)	يوضح الاعتراف بالايراد حسب طريقة التقدم في الأشغال	107
الجدول رقم (10)	يوضح الاعتراف بالايراد حسب طريقة الاتمام	114
الجدول رقم (11)	يوضح القيمة التقديرية لإنجاز الدراسات المتعلقة بالمشروع	135
الجدول رقم (12)	يوضح القيمة التقديرية لإنجاز الأشغال المتعلقة بالمشروع	135
الجدول رقم (13)	يوضح تكلفة المواد الأولية المباشرة للمشروع	138
الجدول رقم (14)	يوضح تكلفة الخدمات المباشرة للمشروع	139
الجدول رقم (15)	يوضح تكلفة الأجور المباشرة للمشروع	140
الجدول رقم (16)	يوضح التكلفة الغير المباشرة للمشروع	141
الجدول رقم (17)	جدول يوضح اعداد ميزان المراجعة لسنة 2020	144
الجدول رقم (18)	يوضح جدول حسابات النتائج خاص بالعقد النتائج لسنة 2020	145
الجدول رقم (19)	يوضح ميزان المراجعة المرتبط بالعقد لسنة 2021	148
الجدول رقم (20)	يوضح جدول حسابات النتائج خاص بالعقد النتائج لسنة 2021	150
الجدول رقم (21)	يوضح اعداد ميزان المراجعة المرتبط بالعقد (2021)	153
الجدول رقم (22)	يوضح جدول حسابات النتائج للسنة المالية المقفلة (2022)	154
الجدول رقم (23)	يوضح جدول حسابات النتائج للسنة المالية المقفلة (2023)	157

مستخلص البحث

يستهدف البحث استكشاف إمكانية تطبيق أحكام النظام المحاسبي المالي (SCF) والمعيار الدولي IFRS 15 على عقود مشاريع البناء والأشغال العمومية والهيدروليكا التي تمتد فترتها خارج السنة المالية. يتناول البحث تحليل الشروط والبنود في قانون الصفقات العمومية الجزائري (247-15) وترجمتها إلى قيود محاسبية، مع التركيز على التكاليف المرتبطة بالعقد مثل تقدير المخزون والعقود الفرعية والتثبيتات. خلصت الدراسة إلى وجود فوارق جوهرية بين IFRS 15 وSCF، وأوصت بتعديل النظام المحاسبي المالي ليتماشى مع معايير IFRS لتحقيق جودة المعلومة المحاسبية.

Abstract

The research aims to explore the applicability of the Financial Accounting System (SCF) provisions and the International Financial Reporting Standard IFRS 15 on contracts for construction, public works, and hydraulics projects that extend beyond the financial year. The research analyzes the terms and conditions in the Algerian Public Procurement Law (247-15) and translates them into accounting entries, focusing on contract-related costs such as inventory estimation, subcontracting, and fixed assets. The study concluded that there are significant differences between IFRS 15 and SCF, recommending amendments to the Financial Accounting System to align with IFRS standards to achieve higher quality accounting information.

الكلمات المفتاحية :

محاسبة الإيراد ، معيار المحاسبة الدولي (**IFRS 15**)، قطاع البناء والأشغال العمومية والهيدروليكا (**BTPH**).



مقدمة

يغطي قطاع البناء والأشغال العمومية مجموعة واسعة من الشركات التي تتميز بتنوع الخدمات والأشغال المتعددة الأوجه. ويشهد القطاع تنفيذا للمشاريع الضخمة المتمثلة في البنية التحتية للبلد مثل: تشييد البناءات السكنية، شبكة الطرقات والجسور والمطارات والسكك الحديدية، وشبكات إمدادات الطاقة الكهربائية والغازية ومشاريع الري والسدود... الخ.

تعتبر المهمة الأساسية والمبرر الوحيد لقيام الشركات بصفة عامة وشركات قطاع البناء والأشغال العمومية بصفة خاصة هي الاستمرارية في مزاولة نشاطها وتحقيق الأرباح. ووفقا للمفهوم الحديث فإن نجاح أي منشاة أو كيان يقاس بقدرته في الحصول على المشاريع وجودة تنفيذها، هذا الأمر لا يمكن أن يتحقق إلا بدراسة هذه المشروعات وتحديد متطلباتها والتحكم في تكاليفها الضخمة.

ترتبط أغلب مشاريع القطاع ارتباطا وثيقا ببرامج التجهيز التي تمنحها الدولة الجزائرية الصادرة في قوانين المالية. وحتى يمكن أن تحصل منشاة من منشآت القطاع على هذه البرامج والمشاريع يجب أن يكون هناك عقد مبرم بين الأطراف المعنية يبين حقوق العميل (الدولة الجزائرية والهياكل التابعة لها) والتزامات المنشاة المنفذة للمشروع، ويخضع هذا العقد إلى أحكام وقواعد قانون الصفقات العمومية المعمول به في البلد.

تنطوي أهمية العمل في القطاع على العديد من الجوانب، تتمثل في إشراك أكثر من عنصر مادي وبشري في إنشاء العقد، إلى جانب العنصر التصميمي الذي يتولاه المهندسون حسب تخصصاتهم، ويتضمن كذلك عملية الإنجاز بإشراك مقاولين فرعيين في العقد يطلق عليهم اسم (مقاول الباطن أو المناولة)، ويوجد هناك أيضا المجهزون والموردون للمواد الأولية الطبيعية والمصنعة، كل هذه العناصر تتداخل مع بعضها البعض لينتج عنها تحقيق للإيرادات والمداخيل، والذي بدوره يؤدي إلى تحقيق الهدف الرئيسي الذي أنشأت المنشأة من اجله.

صدر المعيار المحاسبي رقم 15 (IFRS) "**الإيراد من العقود مع العملاء**" في سنة 2014، الذي بين كيفية الاعتراف بالإيراد وفق نموذج يسمي بـ "**نموذج الخمس خطوات**" ينتهي بالاعتراف بالإيراد عند تلبية التزامات الأداء من قبل المنشأة ونقل السيطرة على الأصل للعميل.

وضمن هذا الإطار يسعى البحث إلى إبراز أهمية تحديد جميع العناصر التي تعمل على تحقيق الإيرادات المتأتية من العقود في قطاع البناء والأشغال العمومية والهيدروليكا، وكيفية المعالجة المحاسبية لها والاعتراف بها في القوائم المالية خلال مدة إنجاز العقد.

أ- إشكالية الدراسة وأسئلتها:

على ضوء ما سبق يمكننا صياغة إشكالية دراستنا في السؤال الجوهري التالي:

هل يتم الإعتراف بإيرادات العقود في كل فترة محاسبية ؟ أم يتعين الانتظار إلى حين الانتهاء من تنفيذ العقد حتى لو تتطلب الأمر عدة سنوات؟

وحتى يتسنى لنا الإجابة على هذه الإشكالية نطرح التساؤلات التالية:

❖ **الأسئلة الفرعية:**

1. كيف يساهم نظام المعلومات التي تحوزه شركة القطاع BTPH لتحديد تكاليف العقد؟
2. ما هي المعالجة المحاسبية لبنود الإيرادات والتكاليف المرتبطة بالعقد وكيفية ادراجها في القوائم المالية؟
3. ما هي خطوات الاعتراف بالإيرادات لكل فترة محاسبية على حدا؟

ب- الفرضيات:

على ضوء إشكالية دراستنا ومن اجل الإجابة على الأسئلة المطروحة، تم صياغة مجموعة من الفرضيات التي سوف يتم في الأخير إما رفضها أو تدعيمها، والمتمثلة في:

1. إن اعتماد نسبة التقدم في الإنجاز كوسيلة للاعتراف بالإيراد يعتمد على تطوير نظم المعلومات وقواعد البيانات الذي هو بحوزة منشآت القطاع، والذي قد يسهم في تحديد تكاليف

العقد وإثبات الإيراد لكل فترة محاسبية خلال مراحل تنفيذ العقد. وإذا كانت هذه الوسائل المتاحة لا تسمح بتحديد إيرادات ونتائج العقد لكل فترة محاسبية قد تلجأ المنشاة إلي طريقة العقود التامة (ألا يسجل كإيرادات إلا مبلغ ما يعادل مبلغ الأعباء المثبتة).

2. التقدير الجيد للتكاليف المنسوبة إلى العقد، بواسطة وجود أدوات إدارية، لاسيما المحاسبة التحليلية والرقابة الداخلية، التي تسمح بتأكيد نسبة التقدم في الإنجاز ومراجعة تقديرات الأعباء والإيرادات المبرمة في العقد.

3. اعتماد متطلبات المعيار المحاسبي الجديد **IFRS 15** باعتماده نموذج الخمس خطوات قد يسهم في حل مشاكل الاعتراف بالإيراد في قطاع البناء والأشغال العمومية.

ج- أهمية الدراسة:

ترجع أهمية هذه الدراسة إلى عدة جوانب أهمها:

- يمثل الإيراد أحد العناصر الهامة والرئيسية الذي يهتم به مستخدمي القوائم المالية في تحليل أداء المنشأة وتقييم مركزها المالي، فالإيراد يؤثر في قائمة جدول حسابات النتائج، كما يؤثر أيضا على الأصول في قائمة المركز المالي.
- التعرف على آليات المعيار المحاسبي IFRS 15 في علاج المشاكل المحاسبية الخاصة بالإيراد في قطاع البناء والأشغال العمومية والهيدروليكا.
- واقع تطبيق أحكام مبادئ النظام المحاسبي المالي SCF على قطاع البناء والأشغال العمومية والهيدروليكا.
- إجراء دراسة ميدانية لمعرفة كيفية الاعتراف بالإيراد في أحد الشركات الجزائرية التابعة لقطاع البناء والأشغال العمومية الممارسة لنشاط أشغال الكهرباء الريفية "**كهريف**".

د- أهداف الدراسة:

يهدف هذا إلى تحقيق هدف عام وهو دراسة العلاقة بين العقود المبرمة في قطاع البناء والأشغال العمومية والهيدروليكا والإيرادات المتأتية من هذه العقود على طول مدة إنجاز العقد، ويتحقق هذا الهدف العام من خلال مجموعة من الأهداف الفرعية التالية:

- مدخل مقترح لتطبيق المعيار المحاسبي المالي IFRS 15 "**الإيراد من العقود مع العملاء**" على عقود قطاع البناء والأشغال العمومية والهيدروليكا؛
- دراسة الآليات والإجراءات المتبعة للحصول على المشاريع المبرمجة من قبل الدولة الجزائرية وفقًا لقانون الصفقات الجزائري(247-15)؛
- المعالجة المحاسبية لجميع بنود العقد التي يتم الاتفاق عليها بين المنشأة والعميل؛
- تحديد الإيرادات والتكاليف لكل فترة محاسبية أثناء مدة تنفيذ العقد؛
- تعتبر المحاسبة في قطاع البناء والأشغال العمومية من أهم الأعمال المحاسبية لما تتوفر عليه من طبيعة خاصة ومتجددة في نوع الأعمال التي يقوم بها المحاسب وقد دفعنا إلى كتابة هذا البحث لما وجدناه من الصعوبات التي يواجها كثير من العاملين في مجال المحاسبة في كيفية معالجة أنشطة القطاع ويسألون عن بعض التفاصيل التي تهم المحاسب بشكل عملي أثناء عمله.

هـ- منهج البحث:

للإجابة على إشكالية البحث وإثباتا لصحة الفرضيات المتبناة استخدم الباحثان منهج وصفي تحليلي فيما يخص الجانب النظري، ومنهج دراسة حالة في شركة وطنية تنتمي إلى قطاع البناء والأشغال العمومية والهيدروليكا، حيث تم أخذ عينة تتمثل في عقد يربط بين الشركة الجزائرية لأشغال الكهرباء (كهريف) والوكالة الوطنية للدراسات ومتابعة إنجاز الاستثمارات في السكة الحديدية، حيث يدخل هذا المشروع ضمن

أشغال تحييد و/أو زيادة في ارتفاع أعمدة الخطوط الكهربائية ذات الجهد العالي التي تعيق استكمال إنجاز مشروع السكة الحديدية الذي يربط بين مدينتي الجلفة والأغواط.

و- الدراسات السابقة:

1. دراسة أحمد بكاي (2015)[1] **بعنوان دراسة واقع المحاسبة في قطاع البناء والأشغال العمومية في ظل النظام المحاسبي المالي (SCF): تهدف إلى دراسة دور النظام المحاسبي المالي (SCF) في تحسين المحاسبة بقطاع البناء والأشغال العمومية في الجزائر، وتوصلت إلى أن تبني SCF ساهم في ضبط العملية الاقتصادية وتحسين جودة مخرجات نظام المعلومات، رغم وجود تحديات مثل نقص الثقافة المحاسبية وضعف إلمام موظفي الإدارة الضريبية بالطرق المحاسبية المستخدمة.**
2. دراسة sammut Bickkle بعنوان The impact of IFRS 15 on the local construction industry (2016): **هدفت دراسة ساموت بيكلي إلى تقييم تأثير معيار IFRS 15 على شركات البناء المحلية من خلال منهج نوعي باستخدام مقابلات شبه منظمة. توصلت الدراسة إلى أن البيانات الأولية والثانوية لم تتوقع أي تغير في توقيت الاعتراف بالإيراد، إلا أن الاستثناءات من هذه القاعدة تؤثر سلباً على تلك الشركات. كما أوضحت الدراسة انعكاسات محاسبية وتأثير على عملية المراجعة الخارجية.**
3. **دراسة إكرام حفصاوي وزملائها (2022)[2] بعنوان محاسبة البناء في الجزائر ومدى توافقها مع معايير الإبلاغ المالي الدولية : هدفت هذه الدراسة إلى تقييم مدى توافق النظام**

[1]- أحمد بكاي، دراسة واقع المحاسبة في قطاع البناء والأشغال العمومية في ظل النظام المحاسبي المالي، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماجستير في العلوم التجارية، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، نوقشت في تاريخ 2015/11/10.

[2]- إكرام حفصاوي، عمران بوريب، محمد مرابط، محاسبة البناء في الجزائر ومدى توافقها مع معايير الإبلاغ المالي الدولية – دراسة حالة في شركة الإنجاز لجميع الأشغال جيجل، مجلة الدراسات الاقتصادية المعاصرة، المجلد 07، العدد 01، (2022)، ص 201-228.

المحاسبي المالي لشركات البناء والأشغال العمومية في الجزائر مع المعايير الدولية، خاصة بعد الإصلاحات المحاسبية الأخيرة. من خلال تحليل وثائق شركة إنجاز بجيجل لعام 2020، توصلت الدراسة إلى أن التشريعات المحاسبية في الجزائر لا تتماشى مع متطلبات معيار الإبلاغ المالي الدولي15 IFRS ، كما أن هناك عدم توافق بين المعالجات المحاسبية لشركة إنجاز ومعايير15 IFRS

4. **دراسة د.كمال عبد السلام ود.مصطفى عطية (2022)**[1] بعنوان أثر تباين المعالجة المحاسبية لبنود التكاليف والإيرادات في العقود الطويلة الأجل على دلالة القوائم المالية: **هدفت هذه الدراسة إلى تحليل تأثير تباين المعالجة المحاسبية لبنود التكاليف والإيرادات في العقود طويلة الأجل على دلالة القوائم المالية في قطاع المقاولات. واستخدمت الدراسة عينة من 25 شركة مدرجة في سوق الأوراق المالية وركزت على عدة مشكلات محاسبية مثل تقدير المخزون وطرق الإهلاك والاعتراف بالإيرادات. توصلت الدراسة إلى أن التباينات المحاسبية تسفر عن آثار سلبية على دلالة القوائم المالية.**

ز- حدود الدراسة:

1. **الحدود الزمنية :** دراسة أحد العقود التي تم انجازه في فترة ثلاثة (03) سنوات (تاريخ اللإنطلاق كان في 2020/08/02، وتقدر مدة إنجاز بـ (18) شهرا + (12) شهر من اجل إقامة التجارب على المشروع المنجز).
2. **الحدود المكانية: الشركة الجزائرية لأشغال الكهرباء (الوحدة الفرعية تقرت)، مكان انجاز العقد (ولايتي الجلفة/ الأغواط).**

ح- هيكل الدراسة:

[1]- كمال عبد السلام على حسن، مصطفي عطية الغندور، أثر تباين المعالجة المحاسبية لبنود التكاليف والإيرادات في العقود الطويلة الأجل على دلالة القوائم المالية، المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة جامعة المنصورة، المجلد 39، العدد 02، ص 311 -352

يشمل البحث على ثلاثة فصول على النحو التالي:

✓ **الفصل الأول:** التعريف بالقطاع وكيفية تجميع العقود وتجزئتها، بالإضافة إلى استعراض كيفية تعديل العقود في حالة حدوث تغييرات، وذلك بالاستناد إلى قانون الصفقات الجزائري المرسوم الرئاسي 15-247 المؤرخ في 2015/09/16، مع التركيز على دور نظام المعلومات المحاسبي ونظام التكاليف في تحديد تكلفة العقد والمحاسبة عليها.

✓ **الفصل الثاني:** سيتم التركيز على المعالجة المحاسبية لبنود العقد وتقييم الحسابات، وإدراجها في قائمة الميزانية وجدول حسابات النتائج، وإبراز طرق الاعتراف بالإيراد التي جاء بها النظام المحاسبي المالي SCF (طريقة التقدم في الإنجاز وطريقة الإتمام).

✓ **الفصل الثالث:** فسيقدم دراسة حالة عملية في شركة الأشغال الكهرباء الريفية الجزائرية **(KAHRIF)**، حيث ستتم محاكاة معالجة محاسبية لعقد أشغال تحيين و/أو زيادة أرتفاع أعمدة الخطوط الكهربائية ذات الجهد العالي التي تعيق استكمال مشروع انجاز سكة حديدية الجلفة- الأغواط ، والذي تمتد فترة إنجازه لمدة ((18) شهرا بقيمة إجمالية تقدر بمبلغ 272,00 056 540 دينار جزائري.

ط- صعوبات الدراسة:

تتمثل الصعوبات التي واجهها الباحث في النقطتين التاليتين:

1- ندرة الأبحاث والدراسات المحاسبية المتعلقة بالموضوع على سواء في الجزائر أو الدول العربية، وإن وجدت بكثرة في البلدان المتقدمة يطرح مشكل اللغة والترجمة.

2- لم يقدم النظام المحاسبي المالي خطوط عريضة لكيفيات وتوضيحات محددة للمعالجة المحاسبية للعقود الطويلة الأجل وترك المجال مفتوحا للاجتهادات.

3- وضيق الوقت أدي عدم التوفق إلي تغطية جميع متطلبات البحث.



الفـــصل الأول

متطلبات محاسبة قطاع البناء والأشغال العمومية والهيدروليكا

تمهيد

تتميز عقود مقاولات قطاع البناء والأشغال العمومية والهيدروليكا بمجموعة من الخصائص التي تميزها عن غيرها من عقود المقاولات الأخرى، وذلك بسبب تعقيدها وطول فترة إنجازها والمبالغ المالية الضخمة المرصدة لها، والذي جعلها تتوفر على شروط وخصائص تقنية وهندسية ورقابة مالية عالية، ذلك من أجل الحفاظ على المال العام والخاص في هذه المنشآت، في حين أن العقود المرتبطة بها تختلف من مشروع لأخر وفقا للظروف التي يتم فيها إبرام العقد، فهناك فرق بين العقود الحكومية والعقود الخاصة: فالعقود الحكومية هي التي تكون إحدى الهيئات العمومية طرفا فيها، وتكون هذه العقود مبنية على التنافس المفتوح ويتم منح الصفقة عادة للمنافس الذي يقدم أحسن عرض من ناحية المزايا الاقتصادية، أما في العقود الخاصة فليس هناك ما يلزم بأن يكون التنافس مفتوحا ويتم عادة اختيار أحد المتقدمين دون التقيد بإجمالي قيمة الصفقة، رغم أن إجمالي قيمة الصفقة يعتبر عاملا هاما في أي عقد سواء كان حكوميا أو خاصا، ولكن الأمر في العقود الخاصة يختلف عن العقود الحكومية، ويكون هذا الاختلاف في الزيادة والنقص والتغير في الأعمال.حيث يعطي العقد الخاص مرونة كافية للمالك في إجراء التغيير على أن تعدل قيمة الصفقة تبعا لذلك، بينما العقد في القطاع العام تكون إجراءاته طويلة ومعقدة.

وسنتعرف في هذا الفصل على:

- **المبحث الأول:** ماهية العقود في قطاع البناء، الأشغال العمومية والهيدروليكا (BTPH) وخطوات الاعتراف بإيراداتها
- **المبحث الثاني:** بيان وشروط وإجراءات الحصول على صفقات (العقد) القطاع بموجب قانون الصفقات الجزائري (المرسوم الرئاسي رقم 15-247)
- **المبحث الثالث:** مساهمة نظام المعلومات المحاسبي ومحاسبة التكاليف في قياس تكلفة العقد.

المبحث الأول: ماهية العقود في قطاع البناء،الأشغال العمومية والهيدروليكا (BTPH) وخطوات الاعتراف بإيراداتها

قبل التطرق إلى العقود المرتبطة بقطاع البناء والأشغال العمومية والهيدروليكا، ينبغي أولا تعريف قطاع البناء والأشغال العمومية والهيدروليكا والأنشطة التابعة له؛ وهذا من خلال:

المطلب الأول: ماهية العقود في قطاع البناء،الأشغال العمومية والهيدروليكا (BTPH)

أولا: تعريف قطاع البناء، الأشغال العمومية والهيدروليكا (BTPH) وأنشطته

يغطي قطاع البناء والأشغال العمومية والهيدروليكا جميع الشركات التي تقوم بشكل أساسي بدراسات، لاسيما في الهندسة المعمارية والمدنية والبناء والتهيئة الحضارية والتقسيم الفرعي، وترميم أو هدم المباني بحسب طبيعتها أو وجهتها، وبناء المنشآت الفنية والبنية التحتية، والأعمال الهيدروليكية المتمثلة في حدود الري وأشغال القنوات.[1]

(أ) نشاط البناء: يشكل إقامة مجموعة من الأشغال تتضمن الإسمنت والحديد والخشب والرمل وغير ذلك من المواد تشيده يد الإنسان، ويمكن أن يكون البناء معد للسكن أو لأغراض أخرى كالمصانع والمخازن والمستودعات[2]، ومع ذلك يشمل قطاع البناء:

- أعمال البناء وتشييد المباني في شكل سكنات جماعية أو منازل فردية، أو محلات تجارية وصناعية وخدماتية أو معالم أو المنشآت اجتماعية تعليمية وثقافية.
- التهيئة الداخلية والخارجية لهاته المنشآت وترميمها أو هدمها.

[1] المجلس الوطني للمحاسبة، مشروع قرار رقم 203، المؤرخ في 2023/06/01، النظام المحاسبي المالي لقطاع البناء والأشغال العمومية والهيدروليكا، ص4.

[2] صادق عبد علي طريخم الركابي، الالتزام بالصيانة في عقود المقاولات والمنشات الثابتة الأخرى، دار الفكر والقانون، برج آية منصورة، ص29.

(ب) **نشاط الأشغال العمومية:** يتمثل في أشغال البنية التحتية المنشآت القاعدية الكبرى خصوصا إنجاز الطرق والسكك الحديدية والموانئ والمطارات وشبكة إمداد الكهرباء والغاز والشبكات الأخرى(VRD)[1].

(ج) **نشاط الهيدروليكا:** يختص بإنشاء وصيانة الأعمال والشبكات الهيدروليكية (السدود، وخزانات التلال وسدود الحماية وما إلى ذلك من البنية التحتية الحضرية (محطات الضخ، ومحطات المعالجة وتصفية المياه والتزويد بالمياه الصالحة للشرب (AEP) وشبكات الري بصفة عامة.[2]

ثانيا: تعريف عقد المقاولة (الصفقات العمومية)

تطرق المشرع الجزائري إلى تعريف عقود المقاولات من خلال القوانين التالية:

- **حسب القانون المدني:** تنص المادة **549** " المقاولة عقد يتعهد بمقتضاه أحد المتعاقدين أن يضع شيئا أو أن يؤدي عمل مقابل أجر(أتعاب) يتعهد به المتعاقد الأخر".(الأمر 1975.58.75 صفحة 90).
- **حسب القانون التجاري:** نصت المادة 02" يعد عملا تجاريا بحسب موضوعه.. كل عمل مقاولة للبناء أو الحفر أو لتمهيد الأرض....." (الأمر 75-59، 1975 ص 02).
- حسب قانون الصفقات العمومية وتفويض المرفق العام: تنص المادة 02 "الصفقات العمومية عقود مكتوبة في مفهوم التشريع المعمول به، تبرم بمقابل مع متعاملين اقتصاديين وفق الشروط المنصوص عليها في هذا المرسوم، لتلبية حاجات المصلحة المتعاقدة في مجال الأشغال واللوازم والخدمات والدراسات" (المرسوم الرئاسي 75-247. صفحة 05).

وقد اهتم الفكر المحاسبي بعقود المرتبطة بقطاع المقاولات(BTPH)- سواء على المستوى المحلي أو الدولي من خلال التعاريف التالية:

[1] المجلس الوطني للمحاسبة، مرجع سابق، ص05.

[2] المجلس الوطني للمحاسبة، مشروع قرار 203 المؤرخ في 2023/06/01، مرجع سابق، ص05.

▪ **وفقا النظام المحاسبي المالي (SCF):** حيث أطلق عليها اسم العقود الطويلة الأجل كما ما نصت عليه المادة 133-1 " يتضمن عقد من العقود طويلة الأجل إنجاز، سلعة، خدمة، أو مجموعة سلع أو خدمات تقع تواريخ انطلاقها أو الانتهاء منها في سنوات مالية مختلفة ويمكن أن يتعلق الأمر بما يلي:

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

▪ **وفق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم 15 (IFRS):** العقد هو اتفاقية بين طرفين أو أكثر ينشأ حقوقا والتزامات واجبة النفاذ. نتيجة لإلزامية العقد القانونية، ويمكن أن تكون العقود خطية أو شفهية أو تفهم ضمنيا من ممارسات الأعمال المعتادة للمنشأة. وتتمثل أصول العقد في حق المنشأة في الحصول على مبالغ من العملاء، أما التزامات المنشأة فتتمثل بتحويل السلعة أو الخدمة للعميل.[1]

وفي تقديرنا يستنتج أنه لا محل للخلاف في تعريف عقد المقاولة استنادا لحسم المشرع الجزائري بالتعريف في القانون المدني في مادته 549، ويلاحظ من خلال التعاريف السابقة أن معظم التشريعات القانونية والأحكام التنظيمية سواء كانت محلية أو دولية اتفقت في تحديد مفهوم العقد في النقاط التالية:

- العقد يكون بين طرفين أو أكثرهما (صاحب المشروع Le maitre D'ouvrage، والمقاول أو مجموعة مقاولات(Le maitre D'œuvre).
- العقد يتضمن حقوق بالنسبة للعميل و ينشئ التزامات بالنسبة للمقاول،
- تبرم هذه العقود بمقابل.

[1] المعيار الدولي للتقرير المالي رقم 15، الإيرادات من العقود مع العملاء، الفقرة رقم 10 ص02، سنة 2018 مؤسسة المعايير الدولية للتقرير المالي، ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين.

ثالثا: أنواع عقود المقاولات في قطاع البناء والأشغال العمومية والهيدروليكا

كما تطرقنا إليه في التعاريف السابقة، عقد المقاولة في قطاع **(BTPH)** هو عقد يتم بين طرفين، المقاول والعميل، بشروط محددة لإنشاء أصل أو مجموعة من الأصول المترابطة أو التي تعتمد على بعضها البعض من حيث التصميم والوظيفة والغاية النهائية منها.

وفقا لطريقة تسعير عقد الإنشاء وتحديد إبرام العقد بالنسبة للمقاول تم تنقسم العقود المقاولات في قطاع (BTPH) إلى نوعين هما:[1]

1- من حيث عقود الإنشاء وفق لطريقة تسعير إيراد العقد

(أ) - العقد ذو السعر المحدد (FIXED PRICE CONTRACT): هو عقد إنشاء يحدد سعره بشكل ثابت، أو يحدد فيه سعر ثابت للوحدة المنتجة في العقد، مع احتماليه أن يكون خاضع لشروط تصاعد التكاليف.

(ب) - **عقد تكلفة زائد نسبة (COST – PLUS CONTRACT):** هو عقد يتم فيه الاتفاق بين المقاول والعميل على تحديد سعر العقد من خلال مجموع التكاليف الفعلية المنفقة على العقد مع إضافة إما رقم ثابت أو نسبة هامش محددة من التكاليف المتكبدة.

2- من حيث طول فترة العقد: وفقا لطول فترة العقد تنقسم عقود الإنشاء إلى نوعين هما

(أ)- عقود إنشاء قصيرة الأجل: وهي العقود التي يتم تنفيذها وتسليمها للعمل خلال نفس الفترة التي يتم فيها التعاقد. ولا توجد أية مشكلة في تحديد أرباح العقد حيث يتم الاعتراف بإيراد العقد بالكامل والمصاريف المتعلقة بالعقد بذات الفترة المالية.

(ب)-عقود الإنشاء الطويلة الأجل: وهي العقود التي يتم تنفيذها على مدار أكثر من فترة محاسبية واحدة. وهذا النوع من العقود بحاجة لمعالجة محاسبية خاصة نظرا لامتداد تحقق الإيراد وتكبد المصاريف المتعلقة بالعقد لأكثر من فترة واحدة وضخم حجم تلك العقود.

[1] جمعة حميدات (مراجعة الأستاذ إبراهيم النخالة)، خبير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، طبعة 2014، المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، عمان، الأردن، ص523.

3- عقد المشروع المشترك

هي اتفاقيه تأخذ العديد من الأشكال القانونية يكمن أساسها في التعاون التجاري المشترك بين اثنين أو أكثر من الأطراف على غير صلة، بدمج مواردهم وتبادلها لتحقيق مكاسب مشتركة. ويتم على الاتفاق على المساهمة المالية في مشروع مشترك والمشاركة حق الرقابة وتوزيع الأرباح والخسائر، والمسؤولية على أساس التضامن أو الانفراد، وان يقوم المشروع على أساس الثقة المتبادلة بين الشركاء، وأن يكون للمشروع المشترك ممثل قانوني وعمالة موحدة وحساب بنكي موحد.[1]

المطلب الثاني: حالات تجميع وتجزئة وتعديل العقود في قطاع (BTPH)

في بعض الحالات تقوم المنشاة في قطاع (BTPH) بإبرام عقد أكثر من العقود المبرمة في الوقت نفسه أو تكون العقود مبرمة في وقت متقارب من بعضها البعض مع نفس العميل، وتتضمن هذه العقود إنجاز مجموعة من الأصول لها خصائص متشابهة، في هذه الحالات قد تكون العقود مجمعة أو منفصلة ويتم إجراء تعديلات وتغيرات عليها.

أولا: تجميع العقود

يرى المعيار المحاسبي رقم (IFRS 15) وجوب معالجة كل عقد على حدة، غير أنه تتم المعالجة المحاسبية لهاته العقود كعقد واحد عند استيفاء واحد أو أكثر من الضوابط التالية[2]:

- يتم التفاوض بشأن العقود كصفقة واحدة لهدف تجاري واحد،
- يعتمد مبلغ المقابل الذي سيتم سداده في أحد العقود على سعر أو إنجاز عقد أخر،
- السلع والخدمات المتعهد بها بالعقود (أو بعض السلع والخدمات بها في كل عقد من العقود)هي التزام أداء واحد.

[1] محمد حسين منصور، النظام القانوني للمباني والإنشاءات، دار الجامعة الجديدة،القاهر مصر، 2011، ص455.

[2] المعيار المحاسبي للتقرير المالي رقم 15 (IFRS)، الإيرادات من العقود مع العملاء، ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين SOCPA، الفقرة 17،2018، ص3.

مثال (01): يخص مجموعة العقود الواجب المحاسبة عنها كعقد واحد[1].

تشتهر "شركة"يونفيرسالبيلدرز" بخبرتها في بناء جسور الطرق وصيانتها، ونظرا لإعجابها بسجل أعمال الشركة قامت سلطات البلدية المحلية بدعوتها لتقديم عرض لعقد مدته سنتان لبناء جسر طرقات ضخم في قلب المدينة، وعرض أخر لصيانة هذا الجسر مدتها عشر سنوات بعد إتمام الإنشاء.

المطلوب: تقييم ما إذا كان يجب تجزئة أو دمج هذين العقدين في عقد واحد لأغراض المعيار المحاسبي رقم (15).يجب دمج العقدين ومعاملتهما كعقد واحد لأن:

- العقدين مرتبطين مع بعضهما البعض على نحو وثيق وهما في الواقع جزء من عقد بهامش ربح إجمالي،
- يتم التفاوض على العقدين كوحدة واحدة،
- يتم تنفيذ العقود في شكل مستمر.

ثانيا: العقود المنفصلة

عندما يغطي العقد عددا من الأصول، فإن إنشاء كل أصل بجب أن يعامل كعقد إنشاء منفصل وذلك عند توفر أي من الشروط التالية:[2]

- يجب أن يخضع كل أصل لمفاوضات منفصلة ويمكن للعميل قبول أو رفض أي أصل بشكل انفرادي،
- إمكانية تحديد الإيرادات والمصروفات المرتبطة بكل أصل على حده،
- تمتلك المنشأة نظاما للمعلومات مطورا بشكل كاف لتحديد التكاليف قصد التمييز بين التكاليف حسب المراحل.

[1] عباس على ميرزا وجراهام هولت، دليل وكتاب التنفيذ العملي للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، دار النشر جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، عمان، الأردن، ص54.

[2] المجلس الوطني للمحاسبة، مشروع قرار 203 المؤرخ في 2023/06/01، مرجع سابق، ص30.

مثال (02): يوضح مجموعة العقود الواجب المحاسبة عنها كعقود منفصلة[1]

في 2012/7/1 وقعت شركة المقاولات ثلاث عقود مع إحدى شركات الاتصالات لإنشاء ثلاث مباني أحدهما مكاتب للإدارة، والأخر مبنى للبث اللاسلكي، والثالث مبني خدمات للجمهور، وعند طرح الصفقة للمنافسة كانت شروط شركة الاتصالات تقديم عرض لكل مبني بشكل مستقل مع تحديد قيمة الصفقة لكل مبنى، وقد حدد في الإعلان عن الصفقة إمكانية إحالة كل مبني على مقاول مستقل، وبلغت القيمة المتفق عليها لكل مبني كما يلي:

البيان	مكاتب الإدارة	مبني البث اللاسلكي	خدمات الجمهور
قيمة الصفقة	300 000 دج	400 000 دج	700 000 دج
التكلفة المقدرة	220 000 دج	300 000 دج	550 000 دج
هامش الربح المقدر	80 000 دج	100 000 دج	150 000 دج

الجدول رقم(01): يوضح مجموعة العقود المنفصلة

المطلوب: تحديد ما إذا كان يتوجب معاملة **إنشاء** كل مبنى كعقد منفصل، أم اعتبار مجموع هاته العقود كعقد واحد، وذلك استنادا إلى المعيار المحاسبي رقم 15 يتوجب معالجة كل مبني كعقد منفصل، وذلك لتوفر الشروط التالية:

- تم تقديم عروض منفصلة لكل أصل لوحده بمعزل عن الأصول الأخرى،
- خضع كل أصل من الأصول لعملية تفاوضية منفصلة، وكان بإمكان العميل قبول أو رفض كل مبني بشكل إفرادي،
- هناك إمكانية تحديد إيراد وتكلفة كل أصل على حدة.

ثالثا: تعديل العقد

تعديل العقد هو تغيير في نطاق أو سعر العقد أو كليهما من قبل أطراف العقد، وقد يكون من الضروري في بعض الحالات تعديل قيمة العقد مع مرور الوقت سواء بالزيادة أو

[1] جمعة حميدات (مراجعة الأستاذ إبراهيم النخالة)، خبير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، طبعة 2014، المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، عمان، الأردن، ص 525، 526.

بالنقصان، وهذا يعود لسوء تقدير وتقييم في الكميات المحددة في العقد، مما يؤدي إلى إعادة صياغة بنود العقد بالطرق الصحيحة والمناسبة.

ويتم ذلك عن طريق إعداد وثيقة تعاقدية تابعة للعقد تسمى (الملحق)، وهي عبارة عن سلع أو خدمات إضافية أو تكميلية تدخل في موضوع الصفقة الإجمالي.

ولكي يتم الاعتراف بالإيراد في هذه الحالة، لابد أن يكون المبلغ قابلا للقياس ويكون التحقق أمرا محتملا. على سبيل المثال[1]،

- ينبغي أن يكون من المحتمل أن العميل سيصادق على الاختلافات.
- ينبغي أن تكون المفاوضات متقدمة بشكل كاف بالنسبة للمطالبات.
- ينبغي أن يكون العقد في مرحلة متقدمة بشكل كاف بالنسبة للمطالبات.

ويمكن أن يكون هذا التعديل ناجما عن:[2]

- تنفيذ البنود التعاقدية،
- المنتجات الإضافية الناجمة عن تعديل في شروط تنفيذ الأشغال الذي يصادق عليها العميل عن طريق الملحق،
- الأسعار التحفيزية والحوافز الأخرى، المرتبطة على وجه الخصوص بالتقدم المتوقع للأشغال والخدمات،
- المنتجات المالية للخزينة التي تقدمها طريقة الدفع في الأشغال والخدمات التي يشملها العقد.

المطلب الثالث: خطوات الاعتراف بالإيرادات المتأتية من العقود بموجب المعيار المحاسبي رقم (IFRS15).

تهدف المعايير الدولية للإبلاغ الماليIFRS إلى توحيد نظام المحاسبة بين مختلف البلدان. حيث نشأت هذه المنظمة نتيجة للتقارب والتوأمة بين المعايير المحاسبة الدولية

[1] عباس على ميرزا، وجراهام هولت، مرجع سابق، ص55.

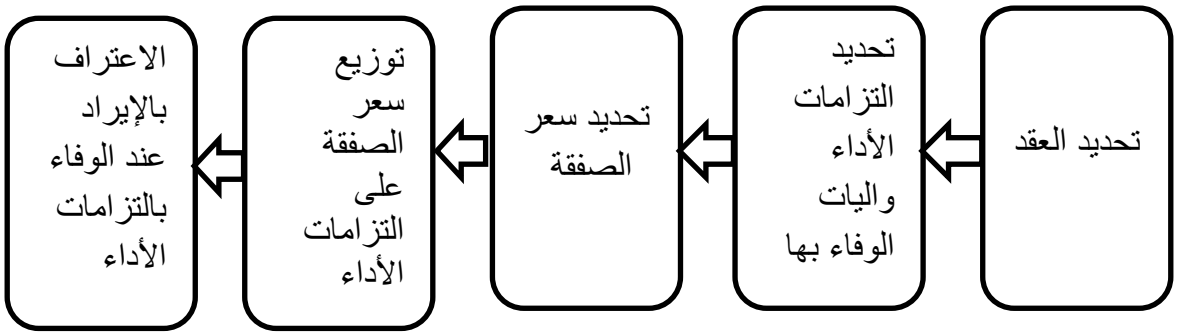
[2] المجلس الوطني للمحاسبة، مشروع قرار، 203 المؤرخ في 2023/06/01، مرجع سابق، ص30، 31.

(IAS)والمعايير المحاسبية الأمريكية (GAAP)، وذلك من أجل حصر نقاط الخلاف الموجودة بينهما وتوحيد المعايير الدولية.ونتيجة للجهد المشترك بين المنظمتين نُشرت المعايير الدولية للإبلاغ المالي في عام 2014 المعيار المحاسبي الدولي رقم 15 (الإيراد من العقود مع العملاء) وهو ساري المفعول منذ عام 2018، ليحل محل معياري الإيرادات التاليين:

- ✓ المعيار المحاسبي الدولي 18: الإيرادات المتأتية من الأنشطة العادية؛
- ✓ المعيار 11: عقود التشييد

ويضع المعيار نموذجا للاعتراف بالإيراد، ويطلق عليه "نموذج الخمس خطوات"، وتتمثل في:

الشكل رقم (01): الخطوات الخمسة للاعتراف بالإيراد بموجب المعيار المحاسبي رقم 15



Source: KPMG. (2016). IFRS 15 Revenue: le top départ est donné. France.p(01).

أولا: تحديد العقد

عرف المعيار المحاسبي رقم (15) العقد على أنه اتفاق بين طرفين أو أكثر ينتج عنه حقوق والتزامات واجبة النفاذ، و كذلك أوجب شروطا تحدد العقد وعناصره:[1]

- التصديق على العقد من جميع الأطراف (خطي، شفهي أو وفقا لممارسات تجارية معتادة)،

[1] المعيار الدولي للتقرير المالي رقم 15، الإيرادات من العقود مع العملاء، ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، إصدار سنة 2018.

- أن تكون المنشأة قادرة على تحديد حقوق كل طرف من أطراف العقد فيما يتعلق بالسلعة والخدمات التي سيتم تحويلها،
- تحديد شروط الدفع (أي بإمكان المنشأة تحديد شروط السداد مقابل السلع والخدمات التي سيتم تحويل).
- أن يكون العقد له مضمون تجاري (أي تكون هناك سلعة أو خدمة مقدمة لها مقابل)،
- من المحتمل أن يتم تحصيل المقابل المالي المستحق من الصفقة مع العميل، وذلك بتقييم قدرة العميل على السداد. (عندما يكون للمنشأة مؤشرات تشير على أن العميل ليس له القدرة على السداد فلا يجب عليها الاعتراف بالإيرادات الناتجة عن ذلك العقد).

إذا لم يستوفي العقد مع العميل جميع الشروط المذكورة سابقا، فستقوم الشركة بإعادة تقييم العقد إلى أن يستوفي جميع الشروط ومن ثم تطبيق المعيار على العقد.

ثانيا: تحديد التزامات الأداء وآليات الوفاء به[1]

تعد التزامات الأداء بمثابة الخطوة الثانية للاعتراف بالإيرادات في ظل المعيار، فبمجرد تحديد المنشاة العقد مع أحد العملاء، تقوم بتقييم الشروط التعاقدية وفقا لممارستها التجارية المعتادة لتحديد السلع والخدمات المتعهد بها في العقد (أو مجموعة سلع أو خدمات) التي سيتم التعامل معها على أنها التزام أداء منفصلة، وتتمثل السلع والخدمات على أنها منفصلة إذا كانت ضمن الشروط التالية:

- أن تكون الخدمة أو السلعة متمايزة،
- يمكن الاستفادة من السلعة أو الخدمة بشكل منفصلة عن الالتزامات الأخرى في العقد.

[1] براءة شهين الخريسات (إشراف الدكتور خالد جمال الجعارات)، رسالة ماجستير في المحاسبة بعنوان أثر التحول لتطبيق المعيار IFRS 15 على الاعتراف بالإيراد من العقود مع العملاء، جامعة الشرق الأوسط عمان الأردن، ص22.

وهذا وتعتبر السلعة أو الخدمة المتفق عليها مع العميل مميزة بذاتها أو منفصلة عن غيرها من السلع والخدمات الأخرى عند توفر الشرطين التاليين معا وهما:[1]

✓ **الشرط الأول:** أن تكون السلعة أو الخدمة قادرة على توفير منفعة للعميل بمفردها أو مع غيرها من الموارد المتاحة لدى العميل (وهي الموارد التي يمتلكها العميل أو التي يستطيع الحصول عليها من المنشأة أو من منشأة أخرى بسهولة) ويستطيع العميل الاستفادة من هذه السلعة أو الخدمة بالاستخدام، أو الاحتفاظ بها لتوليد منافع اقتصادية، أو بيعها بقيمة أكبر من قيمتها، مما يولد لها منافع اقتصادية.

✓ **الشرط الثاني:** أن تكون السلعة أو الخدمة مميزة في سياق العقد، أي أن المنشأة تتعهد بتقديم السلعة أو الخدمة للعميل بصورة منفصلة أو متفرقة عن باقي التعهدات الأخرى في العقد، فعلى سبيل المثال: إذا كانت إحدى شركات البناء قد دخلت في عقد مع أحد العملاء لإنشاء مبنى سكني مع مجمع تجاري متصل به، وساحة عامة وحديقة وملاعب أطفال، وكان المطلوب في العقد تفاصيل عن تكاليف كل عنصر على حده، ولكن كان من الواضح أن مقاولا واحدا هو الذي سيفوز بالعقد كاملا بسبب الجوانب المتداخلة للتطوير.[2]

ثالثا: تحديد سعر الصفقة

يعتبر تحديد سعر الصفة الخطوة الثالثة للاعتراف بالإيراد بموجب المعيار المحاسبي رقم (15)، لذلك يجب على المنشأة أن تأخذ في الحسبان شروط العقد وممارستها التجارية المعتادة لتحديد سعر المعاملة، وسعر الصفقة هو المقابل المالي التي تتوقع المنشأة أن يكون لها الحق فيه نتيجة لتحويل السلع أو الخدمات المتعهد بها إلى العميل باستثناء المبالغ التي يتم تحصيلها بالنيابة عن أطراف ثالثة (على سبيل المثال بعض الأطراف كالرسم على القيمة المضافة **(TVA)** على المبيعات التي لا تعد إيرادا حيث تحصل من عند العميل

[1] محمد حسين احمد أنور، منصور حامد محمود، وآخرون، الإيراد من العقود مع العملاء على تطوير الفحص الضريبي، المجلة الأكاديمية للبحوث التجارية المعاصرة، المجلد الثاني، العدد الثالث، سبتمبر 2022، جامعة القاهرة، مصر، ص09.

[2] عباس على ميرزا وجراهام هولت، مرجع سابق، ص58.

وتدفع لإدارة الضرائب). وقد يتضمن المقابل المتعهد به في عقد مع العميل مبالغ ثابتة أو مبالغ متغيرة أو كليهما، لذلك عند تحديد سعر المعاملة أو الصفقة مع العميل يجب على المنشأة أن تأخذ في الحسبان الضوابط التالية:[1]

1- **المقابل المتغير:** المقابل المتغير يتضمن جميع المبالغ التي يمكن أن تتغير في إطار تنفيذ بنود العقد. نظرا لوجود الحسومات أو التخفيضات أو رد المبالغ، وكذلك الامتيازات السعرية أو مكافأة الأداء وغرامات التأخير في الإنجاز ويكون المقابل متغيرا أيضا أذا تم التعهد في العقد على بيع منتج مع حق الإرجاع. للسلعة أو الخدمة.

ويجب على المنشأة أن تقدر المقابل المتغير باستخدام أي من الطريقتين التاليتين:

(أ) القيمة المتوقعة (التقديرية للعقد)

(ب) المبلغ الأكثر ترجيحا.

مثال توضيحي رقم (03)[2]: في 2020/01/01 قامت شركة الإسراء للمقاولات بتوقيع عقد مع البنك لإنشاء عقار يمثل مبني (فرع جديد للبنك)، مدة العقد 16 شهرا أي أن تاريخ التسليم هو 2021/4/30. الوعد بنقل الأصل هو التزام أداء مستوفى على مرور الوقت، يبلغ سعر العقد 000 600 دينار، لكن سيتم تخفيض أو زيادة هذا المبلغ بناءا على توقيت تسليم المشروع للعميل،وبنص العقد عن تخفيض سعر العقد ب مقدار2000 دينار عن كل يوم تأخير بعد 2021/04/30، ويتم زيادة سعر العقد ب مقدار1000 دينار عن كل يوم تسديد مبكر قبل الموعد المحدد.

بالإضافة إلى ذلك، عند إكمال إنجاز المشروع، تقوم شركة تقييم هندسية بتقييم الأصل للعميل وتحديد تصنيف البناء على المعايير المحددة في العقد. إذا تلقي الأصل تصنيفا محددا ومتميزا، تستحق المنشاة الحصول على مكافأة قدرها 70.000 دينار.

[1] المعيار الدولي للتقرير المالي رقم 15، الإيرادات من العقود مع العملاء، الفقرة 47، ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، إصدار سنة 2018، ص8.

[2] جمعة حميدات، خبير المعايير الدولية المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، نسخة 2019، مرجع سابق، ص638.

تبلغ نسبة الإنجاز حتى نهاية سنة (2020)70%. ومن خلال خبرة الشركة السابقة في هذا المجال تتوقع الإدارة تسليم المشروع وفق الاحتمالات التالية:

التسليم في موعده المحدد في 2021/04/30 بنسبة 40%.

التسليم يتأخر بمقدار 15 يوم في 2021/05/15 بنسبة 35%.

التسليم يتأخر بمقدار 25 يوم في 2021/05/25 بنسبة 25%

وتشير توقعات الإدارة إلى أن احتمالية تسليم العقد بتصنيف متميز يبلغ 90%، علما بأن الشركة لها خبرة واسعة في هذا النوع من المشاريع.

من خلال الجدول التالي نستنتج القيمة المتوقعة لغرامات التأخير:

تاريخ التسليم	الاحتمالية	قيمة الغرامة x عدد الأيام المتأخرة	القيمة المتوقعة للغرامات
التسليم في الموعد المحدد	%40	لا يوجد	-
التسليم بتأخير بمقدار15 يوم (2021/05/15)	%35	30.000=15*20.000	10.500 دينار
التسليم بتأخير بمقدار 25 يوم (2021/05/25)	%25	50.000=25*2.000	12.500 دينار
المجموع	%100	80.000	23.000 دينار

الجدول رقم (02) : يوضح مقابل المتغير في العقد

إيرادات العقد الإجمالي المتوقعة = قيمة الإيراد الأساسي-القيمة المتوقعة للغرامات + المكافأة التشجيعية.

قيمة الإيراد الواجب الاعتراف به في قائمة جدول حسابات النتائج = 600.000-

23.000+70.000= 647.000 دينار.

بينما الإيراد الذي يخص السنة الأولى للإنجاز (من 2020/01/01 إلى 2020/12/31)

647.000x 70% = 452.900 دج

2- وجود مكون تمويلي مهم في العقد[1]: أوضح المعيار المحاسبي "الاعتراف بالإيراد من العقود مع العملاء" في الفقرة (60) انه يجب على المنشاة تعديل سعر الصفقة أو المبلغ المالي المتعاقد عليه بين طرفي العقد ليعكس الآثار المترتبة على القيمة الزمنية للنقود،"Time value if money"، ويحدث ذلك عند توقيت سداد الدفعات الذي تم الاتفاق عليها بين أطراف العقد (بشكل صريح أو ضمني)، كقيام المنشأة بنقل السيطرة على السلعة أو الخدمة للعميل قبل قيامه بسداد المقابل المالي وبالتالي يكون العقد يتضمن صفقتين واحدة للبيع وأخرى تتضمن عنصرا تمويليا هاما، أو يكون العميل قد سدد مقابل السلع أو الخدمات مقدما ويكون توقيت تحويل تلك السلع أو الخدمة يخضع لرغبة العميل.

فقد نص المعيار على أنه يجب على المنشأة الإفصاح عن تأثير وجود العنصر التمويلي كآلاتي:

- كمصروف (فوائد مدينة) عندما يدفع العميل مقدما، وذلك بشكل منفصل عن الإيراد من العقود مع العملاء في قائمة جدول حسابات النتائج، حيث إن قيمة الإيراد المعترف بها ستختلف بشكل كبيرقي ظل وجود العنصر التمويلي عن مقدار النقدية المستلمة من العميل، وتكون بذلك المنشأة قد تلقت بشكل ضمني تمويلا من العميل، وبالتالي ستعترف المنشأة بمصروف الفائدة على التمويل.
- كإيراد (فوائد دائنة) عندما يكون علي العميل مبالغ مستحقة: ويكون ذلك في حالة السداد المؤجل للعميل، حيث تكون الإيرادات المعترف بها أقل من النقدية المستلمة من العميل، وذلك لأن المنشأة تكون قد وفرت تمويلا ضمنيا للعميل، وبالتالي يتم الاعتراف بجزء من النقدية المستلمة كإيراد فوائد.

[1] المعيار الدولي للتقرير المالي رقم15، الإيرادات من العقود مع العملاء، الفقرة (60-65)، ترجمه الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين إصدار سنة 2018، ص10.

3- المقابل الغير النقدي Non-cash Considération:

يحدد المعيار أنه إذا تعهد العميل للمنشأة بدفع المقابل المتفق عليه في العقد، في شكل آخر بخلاف النقدية (كقيام العميل بتقديم أسهم للمنشأة) فإنه يجب على المنشأة أن تقوم بقياس المقابل الغير النقدي على أساس القيمة العادلة وتعرف القيمة العادلة على أنها "المبلغ الذي يتم من أجله تبادل الأصل أو خصوم منتهية بين أطراف على دراية كافية وموافقة وعاملة ضمن شروط المنافسة الاعتيادية"(الجدول الملحق رقم SCF 56)، وفي حالة ما إذا كانت المنشأة غير قادرة على تقدير معقول لقيمة السلع والخدمات المقدمة من العميل، فيجب قياس المقابل الغير النقدي بالرجوع إلى أسعار البيع المستقلة للسلع أو الخدمات المتفق عليها مع العميل في العقد، فعلى سبيل المثال قد يقوم احد العملاء بالمساهمة بالمعدات والمواد التي تستخدم في إتمام عملية البناء، ففي هذه الحالة تقوم المنشأة بتقييم ما إذا كانت تسيطر على تلك المواد المقدمة من العميل، وتكون حينئذ المحاسبة عن تلك المواد كمقابل غير نقدي تم استلامه من العميل[1].

4-المقابل الواجب السداد إلى العميل:يتضمن المقابل المدفوع للعميل مبالغ نقدية تقوم المنشأة بدفعها أو تتوقع أن تدفعها للعميل، على سبيل المثال الكربون الذي يدفع للعميل، ويجب على المنشأة المحاسبة على المقابل المدفوع باعتباره تخفيض لسعر الصفقة وبالتالي تخفيض للإيراد.[2]

[1] محمد حسين أنور، منصور حامد محمود، تقييم أثر تطبيق المصري رقم (48) الإيراد من العقود مع العملاء على تطوير الفحص الضريبي، المجلة الأكاديمية للبحوث التجارية المعاصرة – المجلد الثاني – العدد الثالث – سبتمبر 2022، ص11.

[2] عفت أبو بكر محمد الصاوي، دراسة واختبار أثر تطبيق المعيار المحاسبي رقم 15 (الإيرادات من العقود مع العملاء، على بعض الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية من منظور المعنيين بإعداد واستخدام القوائم المالية، كلية التجارة جامعة الإسكندرية، ص485.

رابعا: توزيع (تخصيص) سعر الصفقة على التزامات الأداء

يعد تخصيص سعر الصفقة على التزامات الأداء هي **الخطوة الرابعة** في سبيل الاعتراف بالإيراد، حيث أوضح المعيار بأنه ينبغي على المنشأة أن تقوم بتوزيع القيمة المتفق عليها في العقد (سعر الصفقة) على التزامات الأداء المحددة في العقد وفقا لأسعار البيع المستقلة لكل التزام، وإذا لم تكن أسعار البيع المستقلة* واضحة يمكن للمنشأة استخدام التقدير لذلك من خلال إحدى الخطوات التالية:

✓**مدخل التكلفة المتوقعة وهامش الربح:** تقوم المنشأة بالتنبؤ بالتكاليف المتوقعة للوفاء بالالتزامات الأداء ثم تضيف إليها هامش الربح المناسب.

✓**مدخل القيمة المتبقية:** تقوم المنشاة بتقدير سعر البيع المستقل من خلال الرجوع إلى سعر الصفقة الكلي مطروحا منه أسعار البيع المستقلة التي أمكن ملاحظتها التي أمكن ملاحظتها للسلع أو الخدمات الأخرى المتفق عليها في العقد.[1]

خامسا: الاعتراف بالإيراد عندما (حالما) يتم الوفاء بالتزام الأداء

تعد مرحلة الاعتراف بالإيراد هي **الخطوة الخامسة** والأخيرة في ظل خطوات الاعتراف بالإيراد وفقا للمعيار المحاسبي الجديد، حيث يتم الاعتراف بالإيراد عندما **تحول المنشاة السيطرة** على السلع والخدمات المتعهد بها إلى العميل ويشير مصطلح السيطرة حسب الإطار المفاهيمي لمجلس معايير المحاسبة الدولية إلى قدرة العميل على المساهمة بصورة مباشرة أو غير مباشرة في تدفقات الخزينة أي توجيه استخدام الأصل، والحصول على المنفعة الاقتصادية التي ينتج عنه زيادة في التدفقات النقدية الداخلة أو انخفاض في التدفقات النقدية الخارجة، ومن الأمثلة عن المنافع الاقتصادية للأصل (1) استخدامه،(2) استهلاكه، (3) بيعه أو (4) استبداله.

---

* سعر البيع المستقل للسلعة أو الخدمة: السعر الذي ستبيع به المنشأة سلعة أو خدمة متعهد بها بشكل منفصل إلى العميل.

[1] محمد حسين أنور، منصور حامد محمود، مرجع سابق، ص12.

ويجب على المنشأة أن تقرر عند نشأة العقد ما إذا كانت تفي بالتزام الأداء والوفاء به خلال فترة زمنية (تباعا) أو عند نقطة زمنية معينة.

1- الاعتراف بالإيراد خلال فترة زمنية معينة (تباعا):

يتم الوفاء بالتزامات الأداء المتعهد عليها على مدار زمني إذا تم استيفاء أحد الضوابط التالية[1]:

- يتلقى العميل المنافع الناتجة عن أداء المنشأة ويستهلكها في ذات الوقت الذي تقوم فيه المنشأة بالتنفيذ،(كما هو الحال في المثال رقم (02) البلدية (العميل) سيطرت على الأصل(الجسر) عند إتمام إنجازه في 2021/04/30 وخدمة الصيانة بقيت مستمرة خلال (10) سنوات المقبلة.

- أو يترتب على أداء المنشأة إنشاء أو تحسين أصل (مثل الأشغال قيد الإنجاز حيث تكون الأشغال جارية في إنشاء الأصل) مع سيطرة العميل على في الوقت نفسه على جزء من الأصل.

- أو لا يترتب على أداء المنشأة إنشاء أصل له استخدام بديل لديها، (بمعنى وجود صعوبة قانونية أو تعاقدية في قيام المنشأة في تغيير الاتفاق مع العميل)، ويقصد بالاستخدام البديل للأصل على سبيل المثال شركة ترقية عقارية اتفقت مع عملائها على إنجاز مبني يحتوي على (25) شقة سكنية على مدار (05) سنوات، وقبل إتمام الإنجاز غير الاتفاق وأخل به وأنشئ فندق لعميل أخر (وهذا الأمر استثناء عن القاعدة العامة وقليل الحدوث في الواقع).

2- الاعتراف بالإيراد عند نقطة من الزمن:

تقوم المنشاة بالاعتراف بالإيراد عند نقطة من الزمن إذا لم تتمكن من استيفاء للالتزامات المتعهد بها كما هو محدد لها في العقد خلال فترات زمنية وعندما تنتقل السيطرة إلى العميل

[1] المعيار الدولي للتقرير المالي رقم 15، الإيرادات من العقود مع العملاء، الفقرة (35)، ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، إصدار سنة 2018، ص6.

(التسليم النهائي للمشروع)، والسيطرة على الأصل من طرف العميل عند نقطة من الزمن تعني[1]:

- قدرة العميل على التحكم بالأصل بشكل حر،
- نشوء التزام العميل بالدفع للمنشأة نتيجة الحيازة أو الملكية القانونية للأصل،
- حصول انتقال المخاطر والمنافع الاقتصادية للأصل لملكية للعميل.

المبحث الثاني: بيان وشروط وإجراءات الحصول على صفقات (العقد) القطاع بموجب قانون الصفقات الجزائري (المرسوم الرئاسي رقم 15-247)

نظرا لكبر حجم المنشآت القاعدية في قطاع البناء، الأشغال العمومية... الخ وضخامة الاعتمادات المالية ورخص البرامج المخصصة لها من قبل الدولة، وثقل حجم المنتج النهائي وعدم إمكانية نقله، تطلب الأمر نقل ورشات عمل إلى مواقع إنشاء هذه المشاريع، مما جعلها تضم عددا من المساهمين في إنجازه من مختلف الشرائح والفئات(مدراء، مهندسين من مختلف المجالات، شركات استشارية، قانونيين، محاسبين، عمال ورشات، جيولوجيين، موردي المواد الأولية، وموردي الآليات.... الخ).

حيث يتم إبرام العقود المتعلقة بهذه المشاريع من طرف القطاع العام ممثلا في الحكومة أو إحدى هيئاتها العمومية والاقتصادية حسب مجال تخصصها(دولة، ولاية، بلدية، مؤسسة إدارية، هيئة عمومية...الخ) ، وذلك بسبب التكاليف الضخمة لهذه المشاريع خلال عملية إنجازها.

سنركز في هذا المبحث الثاني عن العقود التي تكون أحد أطرافها هيئات الدولة والمتمثلة في عقود الصفقات العمومية التي تتميز بإجراءات طويلة ومعقدة، حيث تمر هذه العقود بمراحل عديدة منذ أن يبدأ المشروع المراد إنجازه بفكرة إلى أن ينتهي بصورة أصل منشأ على أرض الواقع، ونذكر هذه المراحل فيما يلي:

[1] محمد حسين أنور، منصور حامد محمود، تقييم أثر تطبيق المصري رقم (48) الإيراد من العقود مع العملاء على تطوير الفحص الضريبي، المجلة الأكاديمية للبحوث التجارية المعاصرة– المجلد الثاني – العدد الثالث – سبتمبر 2022، ص12.

المطلب الأول: دراسة الجدوى للمشروع

يمكن إبراز خطوات الإعداد الأولي لإنشاء المشاريع من خلال دراسات أولية وقبلية التي يتم إنجازها في إطار التحضير لإبرام الصفقة، انطلاقا من دراسات الجدوى التقنية والاقتصادية للمشروع ومختلف الدراسات الأخرى المسبقة ضمن متطلبات نضج المشروع قبل تسجيله وانطلاق الأشغال به، ويجب أخذ الوقت اللازم الذي تقتضيه الدراسات واتخاذ القرارات والتصاميم الهندسية للمشاريع حسب طبيعة كل مشروع، حيث تنص الدراسات عموما على النجاعة، الملائمة، التأثير علي البيئة، الدراسات الجيو تقنية للأرض (بالنسبة لمشاريع الإنجاز).

أولا: الجدوى التقنية للمشروع

هي مرحلة التأكد من عدم وجود مشاكل جوهرية تعيق تنفيذ المشروع، وهي مجموعة التصورات والتقديرات والاختبارات المتعلقة بالبحث من خلالها مدى إمكانية إنجاز المشروع من الناحية الجيو تقنية والفنية وذلك بناء على ظروف الموقع والمناخ وحالة التربة. وتعد دراسة الجدوى التقنية أحد ركائز دراسات المشروعات الضخمة، والتي تحتاج إلى مهارات تقنية متقدمة لتنفيذها؛ وخاصة مواقع التشييد التي تتضمن مشاكل فنية وتحتاج إلى معالجة دقيقة، ويقوم بهذه الدراسات المهندسون المختصون التابعون للجهة التي تريد تنفيذ المشروع أو في بعض الأحيان يتم الاستعانة بخبراء وفنيون يسمح لهم تخصصهم بالحكم على مدى صلاحية المشروع من مختلف جوانبه الفنية، إذ على أساسها يتم إعداد بقية مراحل دراسات الجدوى[1]. وتشمل الدراسة الفنية ما يلي:

- طبيعة موقع العمل الذي يقام عليه المشروع من الناحية الجيولوجيا الخاصة بطبقات الأرض ونوعيتها، وما يترتب عن هذه الدراسة من تحديد عناصر التكاليف.[2]

[1] عبد المطلب عبد الحميد، دراسات الجدوى الاقتصادية لاتخاذ القرارات الاستثمارية، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الإسكندرية، مصر، 2000، ص170-172.

[2] عبد العزيز طرموم، لطف حمود بركات، وآخرون، مدخل لدراسة نظم التكاليف، الطبعة الثانية 2009، الأمين للنشر والتوزيع، صنعاء، اليمن، ص136.

- اختيار وسائل الإنتاج المستعملة في المشروع وتتمثل في الآلات والمعدات المستعملة في المشروع، طاقة المشروع وحجمه، المواد المباشرة (المدخلات)، التجهيزات، إعداد التصاميم الهندسية، تكنولوجيا الإنتاج. العمالة الفنية والمهارات المتخصصة.[1]

ثانيا: الجدوى الاقتصادية والمالية للمشروع

تكمن أهمية دراسة الجدوى الاقتصادية للمشروع في تحديد صلاحية المشروع من عدة جوانب قانونية، تسويقية، إنتاجية، مالية واجتماعية لتحقيق أهداف محددة، والتي يمكن من خلالها اتخاذ القرار الخاص بإنشاء المشروع من عدمه، ويكون هذا بالإجابة على مجموعة من التساؤلات تدور بالأساس حول قابلية المشروع للإنجاز؟ ما هي الشروط المالية والتقنية لبلوغه؟ وهل هو قابل للتجسيد؟ والنسق الذي ينجز فيه المشروع؟[2].

أما الجدوى المالية للمشروع هي تقدير التكلفة المبدئية ودراسة إمكانية توفير التمويل اللازم لتنفيذه، والإيرادات المرجوة منه في حال تنفيذه، وبالتالي تهتم الدراسة المالية بقياس ربحية المشروع من الناحية التجارية إلى جانب تحديد مصادر التمويل والهيكل التمويلي المقترح للمشروع، و كما تعتمد دراسة الجدوى المالية للمشروع على نتائج الدراسة التقنية وبالضبط بعد تحديد تكاليف المشروع، كما تساعد المنشأة في اتخاذ القرار بشأن الاستثمار في المشروع المقترح من عدمه[3].

ثالثا: الجدوى القانونية للمشروع

تهتم الجدوى القانونية في التعرف على اللوائح والقوانين المحلية والإقليمية الخاصة بإقامة المشروع، ومعرفة مدى ملائمته من خلال تحقيق أثر إيجابي سواء في شكل عائد أو

[1] بسام حسين بني عطا، الجدوى الاقتصادية للمشروعات، الطبعة 2010، مركز الكتاب الأكاديمي، عمان، الأردن، ص21.

[2] زروقي يوسف، تقييم جودة الدراسات القبلية في تقدير تكلفة مشاريع الصفقات العمومية بمديرية الإدارة المحلية بأدرار خلال الفترة 2013-2018، مجلة البشائر الاقتصادية، جامعة محمد طاهري، بشار، الجزائر، المجلد السابع، العدد الأول، أفريل 2021، ص355.

[3] عاطف وليداندراوس، دراسة الجدوى الاقتصادية للمشروعات، دار الفكر الجامعي، الإسكندرية، مصر، ص362.

تسهيل أداء العمل. كما ينبغي أن ينظر إلى قوانين وتشريعات الاستثمار على أنها عنصر من عناصر البيئة القانونية. وكذلك القوانين المكملة والتي تتمثل في التشريع المالي والضريبي وتشريعات العمل والأجور والتأمينات الاجتماعية وغيرها من القوانين التي لها تأثير على أداء المشروع.

ينبغي أن تتسم هذه القوانين والتشريعات بالمرونة وعدم التضارب، لذلك يجب على القائم بدراسة الجدوى القانونية التعرف على هذه الحالات لتحديد ما إذا كان نشاط المشروع الذي يراد إنجازه يدخل ضمن النصوص التطبيقية المتعلقة بها، كما لا ينبغي إغفال الآثار السلبية لهذه التشريعات والتي تضيف أعباء وتكاليف قد تؤثر على ميزانية المشروع[1].

المطلب الثاني: الخطوات والإجراءات لتسجيل صفقة عمومية

حرص المشرع الجزائري من خلال مواد كثيرة وردت في المرسوم الرئاسي 15/ 247 (5-9-11) إلى تجسيد نجاعة الصفقات العمومية، والمحافظة على مبدأ حرية الوصول للطلبات العمومية، وكذا تحقيق المساواة بين العارضين، وشفافية المعاملة العقدية وعلانية الصفقة العمومية، هذا من خلال جملة من المراحل التي تمر بها الصفقات العمومية نذكرها فيما يلي:

أولا: تحديد الحاجيات

تبدأ مرحلة إبرام وتنفيذ الصفقة من طرف المصلحة المتعاقدة (العميل) بتحديد الحاجات التي تعتبر أول وأهم الإجراءات، وقد تكون الحاجات بحصة واحدة أو مجموعة من الحصص تكون واضحة ودقيقة، وذلك حتى تستطيع المنشأة المكلفة بتنفيذ المشروع أن تستجيب للمواصفات التقنية المطلوبة وبأسعار تنافسية، فالمادة 27 من المرسوم الرئاسي 247/15 المتضمن تنظيم الصفقات العمومية وتفويضات المرفق العام والتي حددت

[1] حمدي عبد العظيم، دراسات الجدوى الاقتصادية وتقييم المشروعات، مكتبة النهضة المصرية، القاهرة، مصر، 1995، ص47.

إجراءات ومعايير تحديد وضبط الحاجات العمومية الواجب إتباعها من طرف المصلحة المتعاقدة أثناء إعدادها لدفاتر الشروط المتعلقة بالصفقات العمومية، كما تلتزم المصلحة المتعاقدة بأخذ الضوابط التالية:

- تضبط المصلحة المتعاقدة المبلغ الإجمالي للحاجات لتحديد حدود اختصاص لجنة الصفقات.
- يمنع تجزئة الحاجات بهدف تفادي إجراءات الدعوة إلى المنافسة وحدود اختصاص هيئات الرقابة الخارجية القبلية.
- يجب إعداد الحاجات من حيث طبيعتها ومداها بدقة، استنادا إلى مواصفات تقنية مفصلة، وتستند هذه المواصفات التقنية على أساس مقاييس أو نجاعة يتطلب بلوغها، أو متطلبات وظيفية بحيث تكون المواصفات المطلوبة في الحاجات المراد اقتنائها أو انجازها معلومة وواضحة بصورة لا يشوبها أي غموض تحقيقا لمبدأي المساواة بين المتعاملين وشفافية الإجراء[1].

ثانيا: تسجيل المشروع

إن المشرع الجزائري قد شدد على أهمية تحديد الحاجات بدقة وذلك من اجل ضبط الاعتمادات المالية الممنوحة في إطار الصفقة العمومية والتقليل من اللجوء إلى التعديلات في العقد والتي عادة ما يتطلب لتسويتها عبء مالي وإداري إضافيين، إضافة إلى زيادة مدة وأجل إنجاز المشاريع.

بمقتضى القانون العضوي رقم 18-15 المؤرخ في 02 سبتمبر 2018 المتعلق بقوانين المالية، المعدل والمتمم، لاسيما المادة 82 منه[2]، يدرس الوزير المكلف بالميزانية طلبات

[1] لغواطي محمد، بن جلول مصطفى، إشكالات تحديد الحاجات في الصفقات العمومية، مجلة الدراسات القانونية والسياسية، الجزائر، المجلد السادس، العدد 02 جوان 2020، ص210.

[2] المرسوم التنفيذي رقم: 403/20 المؤرخ في: 2020/12/29، يحدد شروط نضج وتسجيل العمليات، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 80، 2020.

تسجيل البرامج مع كل من الوزراء ومسئولي المؤسسات العمومية المعنية. تتشكل عمليات الاستثمار العمومي للدولة من المشاريع الكبرى للدولة ومشاريع التجهيز العمومي[1]:

أ- المشاريع الكبرى للدولة: تكون عندما يتساوى مبلغ رخصة التزام عمليات الاستثمار العمومي للدولة أو يفوق 10 ملايير دينار.

ب- مشاريع التجهيز العمومي: تعتبر مشاريع تجهيز عمومي عمليات الاستثمار العمومي التي تفرض متابعة خاصة، من خلال أثرها الاجتماعي والاقتصادي أو من خلال تكاليفها وأعبائها المتكررة أو من خلال تعقيدها أو خطرها التكنولوجي أو من خلال مدة إنجازها المتوقعة.

ثالثا: عمليات برمجة الاعتمادات المالية

بعد صدور قانون المالية للسنة المالية في الجريدة الرسمية يتضمن الاعتمادات المفتوحة للسنة، والموزعة حسب كل وزارة أو مؤسسة عمومية، وحسب البرامج والبرنامج الفرعي، وحسب الأبواب يبلغ عن طريق وثيقة برمجة الاعتمادات المادة 07 من المرسوم التنفيذي رقم: 403/20 المؤرخ في: 2020/12/29. بعدها يتم صدور مراسيم توزيع الاعتمادات بعنوان ميزانية الدولة للسنة المالية في الجريدة الرسمية تكون حسب رخص الالتزام وإعتمادات الدفع لكل وزارة أو مؤسسة عمومية.

يباشر الوزير المكلف بالمالية بتبليغ مقررات تسجيل عمليات الاستثمار العمومي للدولة إلى الوزير أو مسؤول المؤسسة العمومية أو المؤسسة الاقتصادية التي يحكمها القانون التجاري المكلفة بمحفظة البرامج المعنية التي كانت محل ميزانية في وثيقة برمجة الاعتمادات المالية الأولية على مستوى نفقات الاستثمار –الباب الثالث T3. وتتكون الاعتمادات المالية من:

* **رخص الالتزام:** وهي الحد الأقصى التي يمكن الالتزام به ويمكن أن ينتج عنه أثر لأكثر من سنة، وبالنسبة لنفقات الاستثمار تبقى صالحة للسنة المعنية والموالية.

[1] المادة 11 من المرسوم التنفيذي رقم: 403/20 المؤرخ في: 2020/12/29، مرجع سابق، ص18.

* **إعتمادات الدفع:** وهي الحد الأقصى للنفقات الممكن صرفها أو دفعها خلال السنة في إطار رخص الالتزام.

رابعا: تسيير الاعتمادات

يعين مسؤول لكل برنامج[1]، من طرف الوزير أو مسؤول المؤسسة العمومية أو المدير العام للشركة، ويكلف بحقيبة البرامج، ويسهر على موافقة الأهداف المسطرة لنشاط المصلحة، في إطار الاعتمادات المبلغة والمنتظرة. كما يباشر مسؤول البرنامج بعد تبليغه بمقررات التسجيل بربط كل عملية استثمار عمومي للدولة بالنشاط (مسؤول النشاط مثل المدير الولائي) أو النشاط الفرعي المعني عند الاقتضاء.

يقوم مسؤول البرنامج بتبليغ مسؤول النشاط بمقرر التسجيل الصادر عن الوزير المكلف بالمالية، وكذا مستخرج لمقرر التسجيل لكل ولاية يحمل عبارة مقرر مطابق لمقرر التسجيل المعد من طرف وزير المالية.

المطلب الثالث: الإجراءات التي يتبعها مسؤول النشاط لإبرام صفقة عمومية

بعد تبليغ مسؤول النشاط بمقرر التسجيل الصادر عن الوزير المكلف بالمالية، وكذا يقوم مسؤول الوظيفة المالية على مستوى الوزارة بتبليغ مسؤول النشاط بالاعتمادات المالية المصادق عليها من طرف مراقب الميزانية المركزي، المتعلق بنفقات الاستثمار –الباب الثالث– مع مستخرج لمقرر تسجيل عمليات الاستثمار العمومي لولايته المعنية يحمل عبارة – مقرر مطابق لمقرر التسجيل المعد من طرف وزير المالية– الخاص بعمليات الاستثمار العمومي، كما يقوم مسؤول النشاط بـ:

– إعداد مقرر التغطية المالية[2]، أين يساعد هذا المقرر على تحديد اختصاص لجنة الصفقات العمومية، يكون هذا المقرر بغرض إعداد المستندات المنصوص عليها في التشريع

[1] المادة 23 من المرسوم التنفيذي رقم: 403/20 المؤرخ في: 2020/12/29، مرجع سابق، ص22.

[2] المنشور رقم 1564 المؤرخ في 06 مارس 2023 متعلق بإعداد وثائق التسيير الميزانياتي لنفقات الاستثمار العمومي https://dgb.mf.gov.dz/?page_id=339&lang=ar

والتنظيم المتعلق بالصفقات العمومية، لاسيما بغرض تحديد الحاجات، المبلغ التقديري، شروط التأهيل وشروط مشاركة المترشحين.

–تقديم مقرر التغطية المالية إلى مدير البرمجة ومتابعة الميزانية المختص المطابقة من أجل الحصول على رأي بالمطابقة، كما يقوم مدير البرمجة ومتابعة الميزانية المختص بتبليغ المراقب المكلف بالميزانية المختص برأي المطابقة.

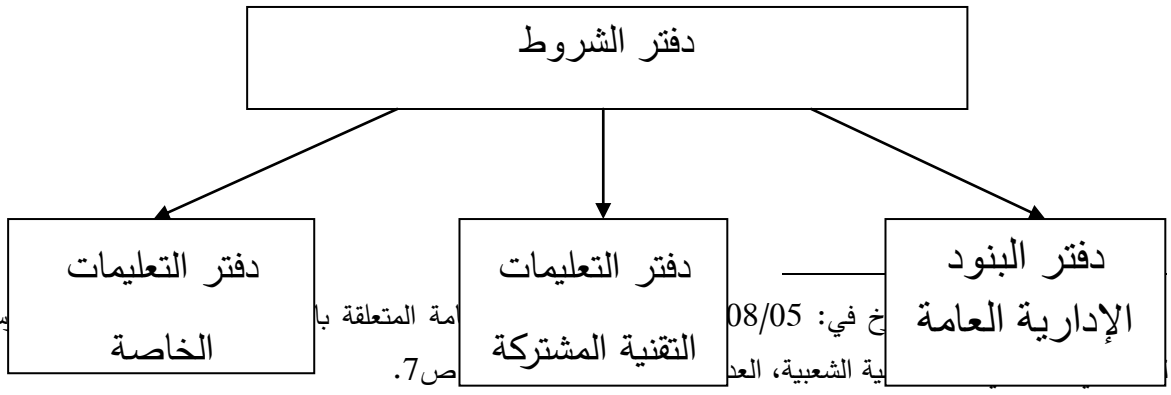
بالإضافة إلى ما يقوم به مسؤول النشاط (التي ذكرناها سابقا) في إطار إبرام صفقة عمومية يقوم أيضا بالإجراءات التالية والتي نذكرها بالتفصيل فيما يلي:

أولا: إعداد وتحضير دفتر الشروط

بعد إعداد مقرر التغطية المالية، والحصول على رأي بالمطابقة من مدير البرمجة ومتابعة الميزانية المختص، يقوم مسؤول النشاط بإعداد وتحضير دفتر الشروط الخاص بالمشروع قبل الشروع في أي إجراء للدعوة للمنافسة؛ كما يجب أن تتضمن دفاتر الشروط التي تبرم وتنفذ وفقها الصفقات العمومية على الخصوص[1]:

- دفتر البنود الإدارية العامة المطبقة على الصفقات العمومية للأشغال واللوازم والدراسات والخدمات.
- دفتر التعليمات التقنية المشتركة التي تحدد الترتيبات التقنية المطبقة على كل الصفقات العمومية المتعلقة بنوع واحد من الأشغال أو اللوازم أو الدراسات أو الخدمات.
- دفتر التعليمات الخاصة التي تحدد الشروط الخاصة بكل صفقة عمومية.

الشكل رقم(02): مكونات دفتر الشروط



خ في: 08/05 ... امة المتعلقة با ... سمية ... ية الشعبية، العد ... ص7.

المصدر: من إعداد الطلبة

تضع المصلحة المتعاقدة تحت تصرف الراغبين في الترشح للمنافسة على إنجاز المشروع دفتر الشروط والوثائق المرفقة أدناه، ويجب أن يسحب دفتر الشروط من طرف المتعهد أو المرشح أو ممثليهم المعنيين لذلك، كما يجب أن يتضمن مجموعة من العناصر وهي كما يلي:

- ملف الترشح
- العرض التقني
- العرض المالي

1- **ملف الترشح:** يتكون ملف الترشح من الوثائق التالية[1]:

- التصريح بالترشح،
- التصريح بالنزاهة،
- القانون الأساسي للشركات،
- الوثائق التي تتعلق بالتفويضات،
- كل وثيقة تسمح بتقييم قدرات المرشحين أو المتعهدين أو عند الاقتضاء:
- قدرات مهنية: شهادة التأهيل والتصنيف، شهادة الاعتماد وشهادة الجودة عند الاقتضاء،
- قدرات مالية: القوائم المالية لثلاث سنوات الأخيرة مبررة بالحصائل المالية والمراجع المصرفية،
- قدرات تقنية: الوسائل البشرية والمادية والمراجع المهنية

2 -العرض التقني يتضمن ما يلي:

[1] المادة66، الفقرة 03، المرسوم الرئاسي 247/15، مرجع سابق.

- التصريح بالاكتتاب
- الوثائق التي تسمح بتقييم العرض التقني: مذكرة تقنية تبريرية وثيقة مطلوبة وفقا للمادة 78 من قانون الصفقات العمومية (المرسوم الرئاسي رقم 15-247، المؤرخ في 16 سبتمبر 2015، المتضمن تنظيم الصفقات العمومية وتفويضات المرفق العام، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد: 50، سنة 2015):
- نسخة من شهادة التأهيل (بالنسبة لصفقات الأشغال) والتصنيف للمهنيين سارية المفعول،
- نسخة من شهادة أداء المستحقات والحقوق لدي الإدارة الضريبية (جدول الضرائب لأخر ثلاث أشهر) ومؤسسات الضمان الاجتماعي CNASوCASNOS
- نسخة من المراجع المهنية (نسخة من شهادات حسن إنجاز المشاريع مماثلة صادرة من إدارة عمومية)
- الوسائل البشرية كما هو محدد في ملف الترشح (مبررة بوثائق إثبات المستخدمين صادرة عن الصندوق الوطني للضمان الاجتماعي).

- **كفالة تعهد:** هده الوثيقة خاصة بصفقات الأشغال واللوازم والواجب ذكرها في دفاتر الشروط طبقا لأحكام المادة 125 من قانون الصفقات العمومية15-247، تصدر من طرف بنك خاضع للقانون الجزائري أو صندوق ضمان الصفقات العمومية بالنسبة للمؤسسات الجزائرية، أما بالنسبة للمتعهدين الأجانب فتصدر من بنك جزائري خاضع للقانون الجزائري يشملها ضمان مقابل صادر عن بنك أجنبي من الدرجة الأولى. ولا يمكن أن تقل في أي حال من الأحوال عن(1%)من مبلغ التعهد وتسمي أيضا بضمان التعهد، وهي مبلغ مالي يدفعه المتعهد الذي قدم عرضه في إطار المنافسة من اجل الظفر بالصفقة المطروحة للتعاقد، وتعتبر كضمان لجدية وحسن نية المترشح في دخول المنافسة.[1]

[1] المادة 125، قانون الصفقات العمومية، الأمانة العامة، رئاسة الجمهورية، نسخة 2016، ص29.

2- العرض المالي:

يتضمن العرض المالي المقدم من طرف المقاول من اجل الحصول على الصفقة

- رسالة تعهد
- جدول الأسعار بالوحدة
- تفصيل كمي تقديري
- تحليل السعر الإجمالي والجزافي

"يوضع ملف الترشح والعرض التقني والعرض المالي في اظرفة منفصلة ومقفلة بإحكام، يبين كل منها تسمية المؤسسة الراغبة في المشاركة ومرجع طلب العروض وموضوعه، وتتضمن عبارة "ملف الترشح" أو "عرض تقني" أو "عرض مالي" حسب الحالة، وتوضع هذه الأظرفة في ظرف أخر بإحكام ومغلق ويحمل عبارة "لا يفتح إلا من طرف لجنة فتح الأظرفة وتقييم العروض– طلب العروض رقم. ...– موضوع طلب العروض"[1]

بعد إعداد دفتر الشروط مع الوثائق الثبوتية اللازمة. يتم إحالته وعرضه على أعضاء لجنة الصفقات العمومية المختصة للدراسة والتأشيرة عليه حسب ما نصت عليه المواد 169–173–178–191–195 المرسوم الرئاسي 247/15، وهذا حسب اللجنة المختصة لكل صفقة حسب ما نص عليه القانون، اللجنة البلدية للصفقات العمومية، اللجنة الولائية للصفقات العمومية، اللجنة الجهوية للصفقات العمومية، اللجنة الوطنية للصفقات العمومية، اللجنة القطاعية للصفقات العمومية لدى كل دائرة وزارية، واللجنة المركزية في المؤسسات العمومية الخاضعة للتشريع الذي يحكم النشاط التجاري.

ثانيا: الإعلان عن طلب العروض أو الإشهار للصفقة العمومية من اجل المنافسة

[1] المادة 67، من المرسوم الرئاسي رقم 247/15، مرجع سابق.

الإعلان هو وثيقة خاصة يمكن بواسطته تضييق أو فسح مجال المنافسة، فبموجبه يتم دعوة المتنافسين عبر وسائل مكتوبة ومنشورة للمشاركة في المنافسة[1]. يحرر إعلان طلب العروض بجريدتين–عربية وأجنبية واحدة– على الأقل، كما ينشر إجباريا في النشرة الرسمية للصفقات المتعامل العمومية، وعلى الأقل في جريدتين يوميتين وطنيتين موزعتين على المستوى الوطني[2].وعن طريق الصحافة الالكترونية المعتمدة.

يكون اللجوء إلى الإشهار إلزاميا في الحالات التالية[3]:

- طلب العروض المفتوح،
- طلب العروض المفتوح مع اشتراط قدرات دنيا،
- طلب العروض المحدود،
- المسابقة،
- في حالة التفاوض بعد استشاره.

كما يكون اللجوء إلى الإشهار إلزاميا عن طريق البوابة الإلكترونية للصفقات العمومية، وفق الشروط التي تحدد بموجب قرار من الوزير المكلف بالمالية[4].

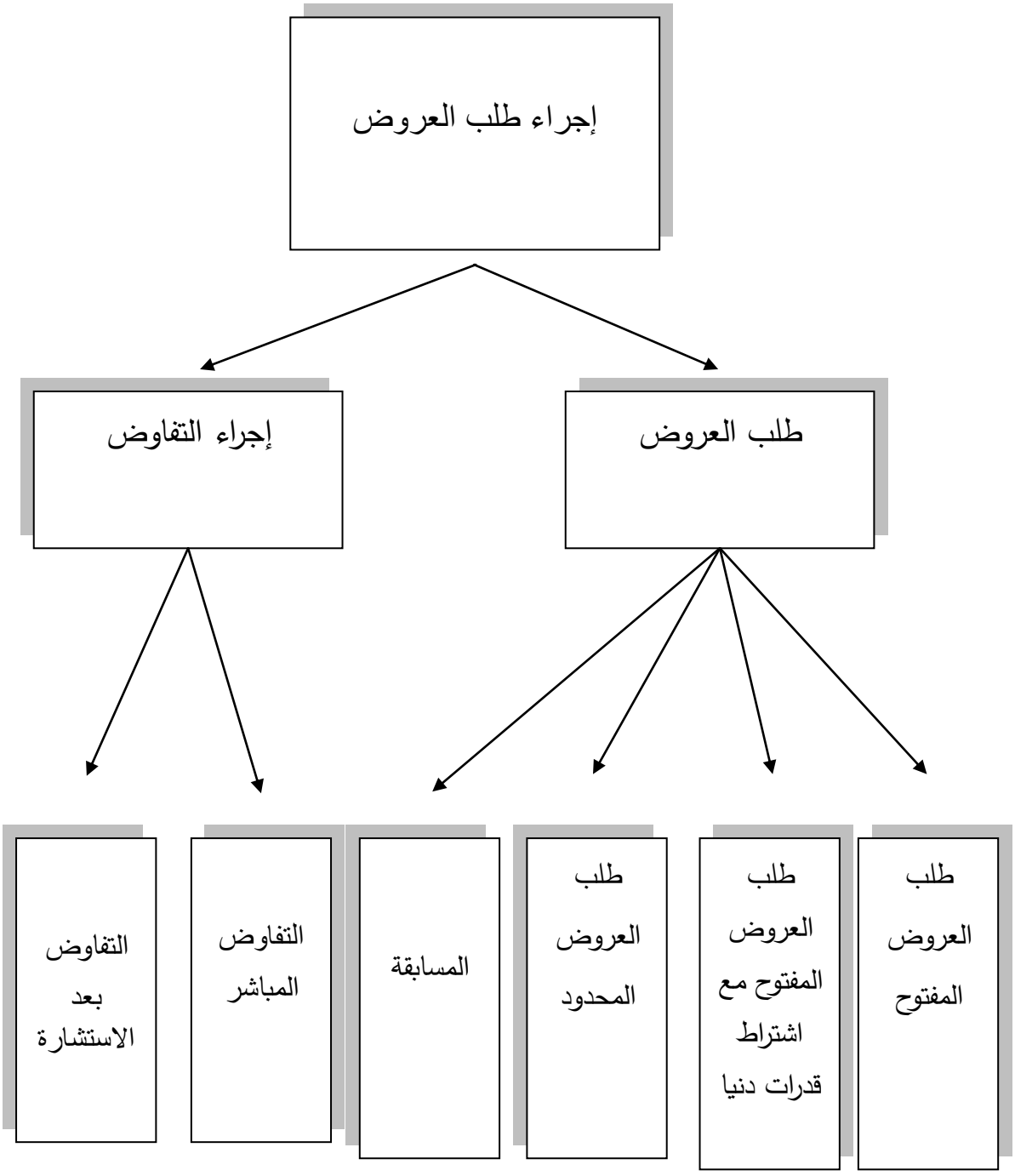
[1] حنان بوراوي، عقد الصفقة العمومية، مذكرة نهاية التكوين لنيل إجازة المدرسة العليا للقضاء، الجزائر 2009، ص30.

[2] المادة 65، من المرسوم الرئاسي رقم 247/15، مرجع سابق.

[3] المادة 39، من قانون رقم: 12/23 المؤرخ في: 2023/08/05، مرجع سابق.

[4] المادة 46–42، من قانون رقم: 12/23 المؤرخ في: 2023/08/05، مرجع سابق.

الشكل رقم (03): الإجراءات المعتمدة في إبرام الصفقات العمومية



المصدر: من إعداد الطلبة اعتمادا على المواد 39، 41، 42 من القانون 12/23

ثالثا: تقديم عروض من قبل المؤسسات المتنافسة وفتح الأظرفة وتقييم العروض

تحدد المصلحة المتعاقدة (العميل) آجال تحضير العروض بالاستناد إلى أول تاريخ نشر لإعلان المنافسة؛ في النشرة الرسمية لصفقات المتعامل العمومي أو في الصحافة، أو في بوابة الصفقات العمومية ويدرج تاريخ وآخر ساعة لتقديم العروض، وتاريخ وساعة فتح الأظرفة في دفتر الشروط قبل تسليمه للمتعهدين[1].

يتم فتح الأظرفة المتعلقة بملف الترشح والعروض التقنية والمالية في جلسة علنية خلال نفس الجلسة، في تاريخ وساعة فتح الأظرفة المنصوص عليها قانونا في دفتر الشروط، وتدعو المصلحة المتعاقدة كل المتعهدين لحضور جلسة فتح الأظرفة حسب ما تم الإعلان عنه في المنافسة أو عن طريق رسالة موجهة للمتعهدين المعنيين.

- في حالة الإجراءات المحدودة، تفتح ملفات الترشيح بصفة منفصلة.
- أما في حالة إجراء طلب العروض المحدود، يتم فتح الأظرفة المتعلقة بالعروض التقنية والعروض المالية على مرحلتين.
- في حالة إجراء المسابقة يتم فتح الأظرفة المتعلقة بالعروض التقنية والخدمات والعروض المالية على ثلاث مراحل ولا يتم فتح اظرفة الخدمات في جلسة علنية.

لا يتم فتح اظرفة العروض المالية للمسابقة إلا بعد نتيجة تقييم الخدمات من قبل لجنة التحكيم[2].

يتعين على المصلحة المتعاقدة أن تضع في مكان مؤمن وتحت مسؤوليتها، الأظرفة المتعلقة بالعروض المالية إلى غاية فتحها.

أما فيما يتعلق بتقييم العروض فإنه يتم من طرف لجنة فتح الأظرفة وتقييم العروض فهي تقوم بما يلي[3]:

[1] المادة 66 الفقرة 3، من المرسوم الرئاسي 247/15، مرجع سابق.

[2] المادة70، من المرسوم الرئاسي 247/15، مرجع سابق.

[3] المادة72، من المرسوم الرئاسي 247/15، مرجع سابق.

- إقصاء المرشحين والعروض غير المطابقة لمحتوى دفتر الشروط المعد.
- تعمل على تحليل العروض الباقية على مرحلتين: المرحلة الأولى تقوم بالترتيب التقني للعروض مع إقصاء العروض التي لم تتحصل على العلامة الدنيا اللازمة المنصوص عليها في دفتر الشروط. / تقوم في المرحلة الثانية بدراسة العروض المالية للمتعهدين الذين تم تأهيلهم الأولي تقنيا، وتقوم طبقا لدفتر الشروط بانتقاء أحسن عرض من حيث المزايا الاقتصادية.

رابعا: الإعلان عن المنح المؤقت للصفقة ودراسة الطعون

يعد المنح المؤقت إجراء إعلاميا بموجبه تخطر الإدارة المتعاقدة المتعهدين والجمهور باختيارها المؤقت وغير النهائي لمتعاقد ما نظرا لحصوله على أعلى تنقيط فيما يخص العرض التقني والمالي[1].

المطلب الرابع: إبرام العقد والبدء في تنفيذ المشروع

بناء على النتائج المترتبة عن إجراء الصفقة العمومية والوثائق التعاقدية المنصوص عليها قانونا، لا يكون المنح المؤقت نهائيا إلا بعد صدور قرار اعتماد الصفقة من الجهة المختصة قانونا. فمرحلة اعتماد الصفقة هي آخر مرحلة من مراحل إبرام الصفقة العمومية والتي تسمح بإضفاء الطابع النهائي والرسمي على الصفقة والإعلان عن إتمام إجراءاتها من خلال موافقة السلطة المختصة عليها واعتمادها[2].

يقوم مسؤول النشاط بعرض الصفقة العمومية على أعضاء لجنة الصفقات المختصة للدراسة والتأشيرة عليها، بالإضافة إلا تقديم مقرر التفريد إلى مدير البرمجة ومتابعة الميزانية المختص، من أجل الحصول على رأي بالمطابقة، كما يقوم مدير البرمجة ومتابعة الميزانية المختص بتبليغ المراقب الميزانياتي المختص برأي المطابقة.

[1] عمار بوضياف، شرح تنظيم الصفقات العمومية، جسور للنشر والتوزيع، الطبعة الرابعة، الجزائر، 2014، ص188.

[2] المادة 04، من المرسوم الرئاسي 247/15، مرجع سابق.

يبدأ تنفيذ الصفقة العمومية بعد التأشير عليها من طرف المراقب الميزانياتي المختص، وتسلم بعد ذلك للمتعامل المتعاقد لإمضاء أمر مصلحي لبداية الأشغال ويشرع في تنفيذها.

ويتوجب على المنشأة الحائزة على الصفقة أن تقوم بتنفيذ قبل إبرام العقد الإجراءات التالية:[1]

- أن تدفع المنشاة تأمينا يمثل نسبة مئوية من قيمة العقد،
- أن تقدم المؤسسة كفالة تعهد حسن التنفيذ،
- توقع المنشاة العقد بينها وبين المؤسسات الفرعية (المناولة)على أساس الأسعار المتقدم بها،
- التفاصيل الهامة في العقد مواعيد سداد الدفعات على أساس مستخلصات
- تحديد سداد الدفعة الأخيرة والتأمين بعد إنهاء العمل للتأكد من سلامة ومطابقة العمل المنفذ مع المواصفات.
- تحديد مدة التنفيذ وتاريخ البدء وتاريخ الانتهاء.
- الالتزامات الخاصة بالتأخير في تسليم العمل النهائي.

يتعين على المنشأة تقديم خطاب الضمان النهائي قبل إبرام العقد (كفالة حسن التنفيذ) ويهدف هذا الضمان على ضمان تنفيذ المنشأة لالتزاماتها الناتجة عن دفتر الشروط (العقد)، إذ لا يعاد هذا الضمان للمنشأة إلا بعد أن تفي بالتزاماتها المتعاقد عليها.[2]

ويحدد مبلغ كفالة حسن التنفيذ بنسبة تتراوح ما بين خمسة في المائة (5%) وعشرة في المائة (10%) من مبلغ الصفقة حسب أهمية الخدمات الواجب تنفيذها.[3]

وحتى تصبح المنشأة ملزمة بالقيام بجميع النشاطات المتعلقة بإنجاز المشروع من شراء المواد والتجهيزات وكذا تصنيع وإعداد المواد داخل او خارج موقع المشروع سواء تم تنفيذها من قبل المقاول الرئيسي او من قبل المقاولين الفرعيين (المناولة)، حيث أنه " يمكن

[1] محمد أحمد خليل، عبد الحي مرعي، محاسبة التكاليف في مجالات التخطيط والرقابة، مطبعة ومكتبة إزيس الإسكندرية، مصر، ص184.

[2] محمد عبد الفتاح الصريفي، إدارة البنوك، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ص، 182.

[3] المادة 133، من قانون الصفقات العمومية وتفويضات المرفق العام، الأمانة العامة لرئاسة الجمهورية الجزائرية، ص30

للمتعامل المتعاقد (المنشأة) منح تنفيذ جزء من الصفقة لمناول بواسطة عقد مناولة. ....."(المادة 140 من ق، ص، ع).

وتقوم المنشاة بتنفيذ جميع الأعمال المتعلقة بالمشروع حتى انتهائه. وتسليمه للعميل، ويجب على المنشاة أن تنجز المشروع الموكل إليها بالطريقة والشروط المتفق عليها في العقد، وذلك بتنفيذ التصميمات والرسومات الخاصة بالمشروع بالمواصفات المطلوبة واحترام جدول الكميات المخصصة له. كما يجب عليها إعمال أصول الفن الخاصة بالعمل محل عقد الإنشاء، ويجب أن تبذل في ذلك العناية اللازمة سواء قدم مادة العمل من عندها أو قدمها لها العميل، وكما يتعين عليها أن تنجز هذا العمل في المدة المتفق عليها.[1]

ويجب على الأجهزة المشرفة على موقع التنفيذ سواء الخاصة بالمنشأة أو بالمهندس الاستشاري التابع للعميل أثناء فترة تنفيذ عقد الإنشاء إعداد التقارير الفنية سواء اليومية أو الأسبوعية أو الشهرية والتي تعتبر الوثائق التي تسجل كل صغيرة وكبيرة في موقع تنفيذ المشروع – وتقديمها للإدارة العليا.

المبحث الثالث: مساهمة نظام المعلومات المحاسبي ومحاسبة التكاليف في قياس تكلفة العقد

إن المنشأة في حد ذاتها نظام متكامل الأجزاء، يتكون من أنظمة متشابكة تضمن العلاقة الترابطية بين مختلف أطراف الهيكل التنظيمي، وتتجسد هذه العلاقة بين هذه الأطراف من خلال قنوات الاتصال التي تمر عبرها المعلومات والبيانات، ونظام المعلومات المحاسبي جزء لا يتجزأ من نظام المعلومات الإداري الكلي للمنشأة والذي يجب تصميمه من اجل تجميع البيانات المالية لكل مركز من مراكز المسؤولية،

كما يحقق تصميم نظام التكاليف ملائم في منشآت القطاع على تحسين أساسيات التشغيل وتخفيض تكاليف عمليات العقود التي يتم تنفيذها ومحو الإسراف والضياع الذي قد يعتري

[1] إبراهيم سيد احمد، العقود الواردة على العمل(عقد المقاولات، منشأ المعارف، الإسكندرية، مصر 2003 م، ص31.

عمليات العقود وأنشطة المنشاة، وتوفير كافة البيانات والمعلومات التي تحتاج إليها الإدارة بمستوياتها المختلفة.

المطلب الأول: المحاسبة كنظام للمعلومات لها دور في تحديد تكلفة العقد

يتكون نظام المعلومات المحاسبي من عدة أجزاء أو نظم فرعية مثال ذلك: نظام المحاسبة المالية (العامة)، نظام محاسبة التكاليف، نظام الأجور، نظام الموازنات، نظام المواد والمخازن، وغيرها، كما يعتبر النظام المحاسبي نفسه فرعا من فروع نظام المعلومات الإدارية، والذي يعتبر النظام الأب للمعلومات بالمنشأة، والقاعدة العامة عموما إذا كانت حدود أحد الأنظمة تمثل أحد الحدود الفرعية لنظام أخر، فالنظام الأصغر يعتبر نظاما فرعيا للنظام الأكبر.[1]

أولا: مكونات نظام المعلومات المحاسبي

يتكون نظام المعلومات المحاسبي من العناصر التالية:

1- المدخلات: وهي نقطة بداية عمل النظام وتتمثل في الاحتياجات اليومية الأساسية اللازمة لعمل النظام وقد تأخذ شكل أرقام موجودة أو أشكال رسوم تعبر عن حالة من حالات معينة، ومن الممكن أن تكون مدخلات نظام معين بمثابة مخرجات لنظام أخر أو مجموعة أنظمة أخرى، وتمثل المدخلات مجموعة البيانات التي يتم الحصول عليها من الأدلة الموضوعية المؤيدة للأحداث المالية (المستندات) والبيانات التقديرية التي يتم إعدادها عن طريق عناصر النظام الأخرى والبيانات الكمية الاقتصادية.[2]

2- تشغيل العمليات المحاسبية: إن الهدف الأساسي من وجود نظام المعلومات المحاسبي هو إنتاج المعلومة الضرورية والمفيدة، التي تساعد المستخدمين الخارجيين والداخليين في اتخاذ القرارات، ومن أجل فعل ذلك لابد من معالجة البيانات المجمعة والمخزنة عن مختلف

[1] فياض حمزة رملي، نظم المعلومات المحاسبية المحوسبة الناشر الأباي للنشر والتوزيع، شركة مطابع السودان للعملة المحدودة، الخرطوم، السودان، ص57.

[2] مهدي مأمون الحسين، نظم المعلومات المحاسبية والإدارية، مكتبة المجمع العربي، الأردن 2013، ص123.

الأحداث. وتتعد أنظمة المعالجة بتعدد أنواع الأنشطة الممارسة في المنشأة واختلاف أحجام عملياتها وتوجد العديد من الأنظمة نذكر منها النظام الكلاسيكي، نظام اليومية، دفتر الأستاذ المركزي ونظام اليوميات المساعدة. وهناك نوعان من الأعمال يقوم بها المحاسب في النظام المركزي:[1]

✓العمل اليومي:المتمثل في الترتيب اليومي للمستندات المحاسبية بحسب تاريخها وطبيعتها ثم تسجيلها في جدول اليوميات المساعدة ثم ترحيلها إلى دفاتر الأستاذ المساعدة، ويتطلب الأمر تتبع الوضعية يوميا.

✓العمل الدوري: يقوم المحاسب في نهاية كل شهر بتوحيدها في سجل كلي (اليومية العامة)

ثم ترحل الحسابات المسجلة في اليومية العامة إلى حسابات دفتر الأستاذ العام حيث وجود الحسابات الإجمالية وكل الحسابات الأخرى.

3- مخرجات النظام المعلومات المحاسبي:[2] من الأهداف الرئيسية لنظام المعلومات المحاسبي هو إنتاج المعلومة وتقديمها إلى المستخدمين داخل المؤسسة وذلك لمساعدتهم في أداء مهامهم وفي عملية اتخاذ القرار، وعلى هذا الأساس لابد أن يصمم النظام المحاسبي بصورة تمكن من إنتاج المعلومة التي تساعد :

- تحديد تكلفة كل نشاط أو كل عقد تم إنجازه (ربح أو خسارة) خلال فترة مالية معينة
- معرفة المركز المالي للمؤسسة في نهاية تلك الفترة ويحمل هذه المعلومات في وثيقة محاسبية مهمة تسمي الميزانية.
- معرفة نتيجة نشاط المنشأة الإجمالي خلال فترة محاسبية وتظهر هذه المعلومات في وثيقة تسمي جدول حسابات النتائج.

[1] محمد بوتين، المحاسبة العامة للمؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2009، ص74.

[2] عبد الرزاق محمد قاسم، نظم المعلومات المحاسبية الحاسوبية، مكتبة الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 1997، ص251.

ثانيا: الأنظمة الفرعية لنظام المعلومات المحاسبي في المنشاة

تقوم هذه الأنظمة بالاعتماد على الوثائق القانونية التاريخية في إعداد التقارير المالية التي تساعد في تسيير المنشأة. هناك ستة أنظمة فرعية هي:[1]

1- نظام الزبائن: يقوم هذا النظام يوميا بتحديد المبالغ الواجبة الأداء من الزبائن مستعملا العمليات المنتجة عن طريق عمليتي الدفع والبيع، وينتج شهريا حالة حسابات الزبائن وتقارير تسيير الائتمان، نظام حسابات الزبائن يسرع عملية تحصيل المستحقات من الزبائن بتحضيره فواتير دقيقة في الوقت المناسب وكذلك تقارير شهرية على الإئتمانات المقدمة للزبائن، ويزود بتقارير تساعد المسيرين في مراقبة المبالغ الواجبة الأداء، الخسائر التي يتسبب فيها الزبائن المشكوك فيهم.

2- نظام مراقبة المخزونات: نظام مراقبة المخزونات يعالج المعطيات التي تعكس فواتير المواد المخزنة، عندما يستقبل نظام معالجة الطلبات الناتجة عن العقود مع العميل، نظام مراقبة المخزونات يسجل التغيرات في مستوى المخزونات ويحضر وثائق الإرسال المحددة، ويمكن له أن يشير للمسير عن المواد التي تحتاج إلى إعادة تموين، ويزودهم بمجموعة من التقارير عن حالة المخزون السلعي.

3- نظام حسابات الموردين: يقدم يوميا معلومات المشتريات والتسديدات إلى الموردين، يحضر أوامر الدفع للفواتير وينتج تقارير تسيير الخزينة، كما يضمن مراقبة مالية عن المبالغ التي تدفعها المنشأة، ويزود المسيرين بالمعلومات الضرورية في تحليل المدفوعات، المصاريف، المشتريات، والحاجة إلى السيولة.

4- نظام الرواتب (الأجور): يستقبل هذا النظام يوميا المعطيات القادمة من بطاقات حضور(بطاقة الوقت) العمال وكذلك باقي معطيات العمالة، ويحدد تكلفة كل عامل من

[1] علوان محمد لمين، تومي ميلود، دور نظام المعلومات المحاسبي في تحسين التدقيق الداخلي في المؤسسة، رسالة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه، تخصص محاسبة 2015-2016، جامعة محمد خيضر، بسكرة، ص85.

خلال ساعات العمل المقدمة في كل أمر من أوامر التشغيل في المنشأة، كما يساعد المؤسسة دفع أجور العمال بدقة وسرعة، ويساهم في اقتطاعات من المصدر للحقوق الاجتماعية والضريبة المدفوعة للهيئات الحكومية، ويزود المسيرين بتقارير تتعلق باليد العاملة الإنتاجية.

5- نظام دفتر الأستاذ: يقوم هذا النظام بجمع البيانات القادمة من حسابات الزبائن، حسابات الموردين، الأجور ومن الأنظمة المحاسبية الأخرى، وفي نهاية كل دورة محاسبية يقفل الدفاتر المحاسبية وينتج ميزان المراجعة، قائمة النتائج، وميزانية الشركة، وكذلك مختلف التقارير عن الإيرادات والمصاريف وتوجه هذه المعلومات إلى المستثمرين والملاك. ونظام المعلومات الحاسوبي يساعد المنشاة في تكملة مهامها المحاسبية بطريقة منظمة ودقيقة.[1]

6-نظام محاسبة التكاليف(محاسبة التحليلية): محاسبة التكاليف هي نظام فرعي من النظام المحاسبي للمنشأة، والنظام الرئيسي الذي تعتمد عليه المنشأة في تحديد تكلفة العقد، حيث يهتم بحصر وتجميع تكلفة الأنشطة الصناعية التي تقوم بها مختلف وحدات المنشأة، وتحديد تكلفة السلع والخدمات التي تقدمها، ويتم استخدام هذه التكلفة في تقويم الإنتاج والمخزون في نهاية الفترة لإمكان إعداد القوائم المالية. وكذلك ترتكز محاسبة التكاليف على إنتاج المعلومات المالية والغير مالية التي تمكن إدارة المنشأة من القيام بوظائفها الأساسية من تخطيط ورقابة واتخاذ قرار وتقييم أداء.[2]

[1] ثامر عبد الله ناصر الرشيدي، رسالة ماجستير في المحاسبة بعنوان مدى قدرة أنظمة المحاسبة المحوسبة على التوافق مع قواعد الإفصاح والقياس المتعلقة بالقيمة العادة للأدوات المالية. جامعة الشرق الأوسط سنة 2012.

[2] السيد عبد المقصود دبيان، شحاتة السيد شحاتة، محاسبة التكاليف المتقدمة في بيئة الأعمال المعاصرة، 2015، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية، مصر، ص10.

المطلب الثاني: تحديد تكلفة العقد

تعتبر عملية تقدير التكاليف من أهم الصعوبات التي تواجه المنشآت قطاع البناء والأشغال العمومية والهيدروليكا، نظرا:[1]

– اختلاف المواصفات والشروط من عملية لأخرى، بالإضافة إلى ضخامة تكاليف التنفيذ كما يمكن أن تتعرض عملية تقدير هذه التكاليف لنوعين من المخاطر هما:

(أ) عامل الخطأ في التنبؤ والتقدير من جانب المنشأة نفسها سواء بالنسبة لعملياتها أو للعمليات المنفذة من العقود الفرعية (المناولة)،

(ب) عامل التغير في أسعار مستلزمات التنفيذ والتي تتأثر بظروف خارجة عن إرادة المنشأة وبعيدة عن مجال تحكمها،

– مشكلة الخطأ في تقدير الزمن اللازم لعملية التنفيذ، إذ أن تجاوز فترة التنفيذ يعرض المنشأة إلى مشكلة مزدوجة، فمن جهة يزيد من تكاليف التنفيذ ومخاطر التنبؤ، ومن جهة أخرى يعرضها لدفع غرامات التأخير المنصوص عليها في العقد.

أولا: نظام تكاليف العقود المرتبطة بقطاع BTPH[2]

تتشابه تكاليف العقود مع تكاليف الأوامر في أنها تعتمد على اتفاقيات بين المنشأة والعميل في شكل عقود وان قيمة العقد تتحدد على أساس المواصفات الخاصة التي يطلبها العميل، وذلك نجد أن قيمة العقود تختلف عن بعضها كما هو الحال في تحديد قيمة الأوامر. ولذلك تكاليف العقود نوع من أنواع تكاليف الأوامر، إلا أنها تتميز عنها بما يلي:

- مدة التنفيذ طويلة الأمد، لذلك نجد أن تنفيذ العقد يتطلب نظاما في طريقة سداد قيمته.
- إن تنفيذ العقد لا يتم داخل المصنع، بل غالبا ما يتم في أماكن تبعد عن أماكن تبعد عن مراكز المشروع.

[1] عبد العزيز طرموم، لطف حمود بركات، مدخل لدراسة نظم التكاليف، الأمين للنشر والتوزيع، صنعاء، اليمن، 2009، ص135.

[2] محمد احمد خليل، عبد الحي مرعي، محاسبة التكاليف في مجال التخطيط والرقابة، مطبعة ومكتبة إبزييس، الإسكندرية، مصر، ص181.

- قد يتطلب تنفيذ العقد الرئيسي الاتفاق على عقود من الباطن بين المشروع المنفذ للعقد الرئيسي ومشروعات أخرى متخصصة في عمليات لا يستطيع المشروع الأصلي تنفيذها.
- إن قيمة العقود غالبا ما تكون كبيرة مما يتطلب اتخاذ بعض الإجراءات الخاصة للتأكد من أن المشروع يمكنه تنفيذ العمل في الميعاد المحدد،
- إن المشروع الذي يقوم بالتنفيذ يحصل على هذه العقود عن طريق دخوله في مناقصات قد تكون عامة (حكومية) أو خاصة (للأفراد).

يمكن القول أن نظام محاسبة التكاليف يسعى لتوفير البيانات والمعلومات لإدارة المنشأة من خلال تحقيق الأهداف التالية:[1]

1. **تحديد تكلفة النشاط:** وذلك عن طريق تحديد كل عنصر من عناصر التكاليف المتمثلة في المواد الأولية والعمل والمصروفات التي تحملها المشروع، والتي تؤدي على تحديد تكلفة إنتاج الأصل وتحديد تكلفة الأنشطة المختلفة في المشروع، سواء كانت مراكز إنتاج أو خدمات إدارية وتمويلية.

2. **توفير البيانات والمعلومات اللازمة للتخطيط واتخاذ القرار:** تقدم محاسبة التكاليف مجموعة من التقارير تساعد إدارة المنشأة في اتخاذ القرار على أسس عملية، والقيام بتوظيف التخطيط والرقابة وتقييم نتائج الأعمال بشكل سليم مثل:

- إجراء المقارنات دوريا لعناصر تكلفة الإنتاج.
- الحصول على بيانات عن الفاقد أو التالف في المخازن.
- استخدام بيانات التكاليف في تحديد أسعار المنتجات والحجم الأمثل للإنتاج.
- تمكين الإدارة من معرفة المشاريع التي لها ربحية والأنشطة الخاسرة

[1] صالح بسيوني عيد، دعبد المنعم فليح، محاسبة التكاليف؛ دار النشر مجهولة، سنة 2017/2016 – الطبعة الأولي، القاهرة، مصر، ص ص2-4.

3. الرقابة على عناصر التكاليف:تعطي بيانات التكاليف معلومات لإدارة المنشأة عن التكلفة الفعلية التي حدثت، باستخدام نظام التكاليف التقديرية، ويتم تحديد الانحرافات بين التكلفة الفعلية والتكلفة التقديرية لدراستها وتحديد سبل معالجة الانحرافات السلبية، وتنمية الانحرافات الإيجابية لتخفيض التكلفة.

ثانيا: تحديد تكاليف التقديرية والفعلية العقد

تكمن المشكلة الرئيسية في مجال المحاسبة على عقود (BTPH) في استخدام التقديرات، وذلك لأن تحديد أرباح كل فترة عن عقد معين يتطلب تقدير التكاليف المتوقعة من تنفيذ ذلك العقد، وهذا يتطلب إعادة تقديرات التكاليف المتوقعة التي يطلبها إنجاز العقد، وذلك حتى يمكن تحديد النسبة من الربح الذي يمكن الاعتراف بها خلال الفترة الحالية. ويتمثل هذا التقدير في إجمالي التكاليف المقدرة في أي نقطة زمنية خلال فترة تنفيذ العقد في شقين وهما[1]:

- التكاليف الفعلية المنفقة حتى تاريخ إقفال الحسابات (12/31/ن)،
- التكاليف المقدرة لاستكمال العقد (المدة المتبقية للعقد)، حيث تمثل المشكلة.

لذلك يجب أن توضح تقارير التكاليف الشهرية والدورية الأرقام التقديرية الأصلية، وكذلك التكاليف الفعلية، بالإضافة إلى التعديلات التي يتم إدخالها على التقديرات والتنبؤات نظرا لأهميتها الكبيرة متابعة التقدم في الإنجاز.

وتنص المادة (2.133- 3.133)من القانون المحاسبي المالي على انه يتم المحاسبة الأعباء والمنتجات التي تخص عملية عقد طويل الأجل وفقا لطريقة التقدم في الإنجاز، أما في حالة ما إذا كان نظام معالجة التكاليف في المنشاة وطبيعة العقد لا يسمح بتقديرها بصورة صادقة (عدم إمكانية تطبيق طريقة التقدم في الإنجاز)، فإنه يكون من المقبول على سبيل التبسيط استخدام طريقة الإتمام.

[1] محمد عبد الغني، أنظمة قياس التكاليف (تكاليف المراحل تكاليف العقود، تكاليف العمليات)، دار التعليم الجامعي للطباعة والنشر والتوزيع، طبعة 2012، الإسكندرية، مصر، ص342.

1- طريقة التقدم في الإنجاز:[1] تعتبر طريقة نسبة التقدم في الإنجاز الطريقة الأكثر موثوقية، حيث توفر معلومات مفيدة عن الأداء المنجز ومقدار الإيراد الواجب تخصيصه لكل فترة محاسبية، الأمر الذي يجعل هذه الطريقة متماشية مع أساس الاستحقاق، ويمكن تقدير نسبة إنجاز العقد نسبة التكاليف المتكبدة للعمل المنجز حتى تاريخ إقفال الحسابات في نهاية الفترة المحاسبية إلى التكاليف الكلية المقدرة للعقد، وهو أسلوب المدخلات.

مع ضرورة عدم إدراج بعض التكاليف التي تكون مدفوعة القيمة وغير مستخدمة بعد في إنجاز العقد ومن الأمثلة على هذا النوع من التكاليف المواد المشتراة والموجودة في موقع العمل والغير مستخدمة بعد مثل الإسمنت والرمل والحديد المتبقي في نهاية السنة، كما يدخل ضمن هذا البند المبالغ المدفوعة مقدما للمقاولين من الباطن(المناولة) عن أعمال لم تنجز بعد.

2 – طريقة الإتمام:[2] يتم في الغالب كنوع من الحيطة والحذر، وما لم يكن العقد متقدما بما فيه الكفاية، الاعتراف بالإيرادات بمقدار التكاليف المتكبدة (أي لا يتم الاعتراف بأي ربح أو خسارة). ومدى أن يكون العقد "متقدم بما فيه الكفاية" هي مسألة حكم وتقدير، وتصرح العديد من المنشآت بأنه ينبغي أن يكون العقد منجزا بنسبة 50% على الأقل، في حين تصرح منشآت أخرى بنسبة 75% ويصرح البعض بنسبة اقل بكثير. ومن الواضح أن الفهم التحليلي يمكن أن يكون مفيدا جدا. إذا تم إنجاز العقد في الوقت الذي يتم اعتماد البيانات المالية لإصدارها، فإنه يكون من السهل تقدير مرحلة الإنجاز الفعلية في تاريخ الميزانية العمومية. وبالنسبة للحالات الأخرى، فإنه من الضروري وجود نظام للتكاليف تقديري صارم ذو سجل يثبت خلوه من الأخطاء إذا رغبت المنشأة في تقدير النتيجة النهائية بشكل موثوق عندما تكون النسبة المنجزة متدنية في وقت التقدير.

[1] جمعة حميدات، خبير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، مرجع سابق، ص532.

[2] عباس على ميرزا، جراهام جيه. هولت، واخرون، المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، مرجع سابق، ص56.

المطلب الثالث: المحاسبة على عناصر التكاليف الفعلية للعقد

تكاليف عقود البناء والأشغال العمومية تهدف إلى قياس التكلفة الفعلية لكل عقد،مما يسمح بتقسيم نتائج النشاط لكل عقد على حده. يشمل نظام تكاليف العقود في المنشات (BTPH) تحديد فئات التعاقد،تقدير التكاليف، متابعة مستوى الإنجاز وتوفير معلومات عن معدلات التكلفة لكل نشاط. وتشمل تكاليف العقود أجور ورواتب المستخدمين، تكاليف المواد السلعية، مصاريف اهتلاك المعدات والآلات وتكلفة العقود الفرعية(مقاولي الباطن) وغيرها.

أولا: المحاسبة على تكلفة المواد (التكاليف السلعية)

تختص هذه المرحلة بمعالجة شراء وتوريد المواد السلعية والإجراءات المرتبطة بها وأسس تسعيرها، وعلى ذلك تشمل الجوانب التالية:

«تكلفة اقتناء المواد هو سعر الشراء الناتج عن اتفاق الأطراف عند تاريخ إجراء المعاملة، وتزداد عليه الحقوق الجمركية وغيرها من الرسوم الجبائية التي لا تستردها المنشاة من الإدارة الجبائية وكذا النفقات الملحقة المقدمة مباشرة للحصول على مراقبة العنصر ووضعه في حالة استعمال، وتخصم التخفيضات التجارية والعناصر الأخرى المماثلة للحصول على تكلفة الاقتناء».[1]

بصفة عامة فإن تكلفة اقتناء المواد السلعية تشمل جميع التكاليف التي تتحملها المنشأة من لحظة الاتفاق مع المورد حتى وصول الأصناف إلى مخازن المنشأة.

ويمكن حصر أهم عناصر تكلفة الشراء فيما يلي:

- ثمن شراء المواد الذي اتفقت عليه المنشأة مع المورد.
- تكلفة نقل المواد إلى مخازن المنشأة أو إلي مواقع الإنجاز مباشرة.
- جميع التكاليف التي تتعلق بالاستلام والتخزين، (تصنف هذه التكاليف ضمن تكاليف الشراء الغير مباشرة).

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، رقم 81، المؤرخة في 2009/03/25، النظام المحاسبي المالي (قائمة التعاريف، الملحق 03 إطار23)، ص83.

– تكاليف التأمين ورسوم الجمارك والأتعاب، وكذلك عمولات وكلاء الشراء التي هي عبارة عن ذلك المبلغ الذي يتم دفعه لوسيط الشراء إن وجد ويعتبر جزءا من تكلفة المواد المشتراة.

ترتكز المعالجة للمواد التي تخرج من المخازن نحو عمليات التشغيل على طرق التسعير التي أقرها النظام المحاسبي المالي (SCF) والتي يمكن أن تتحدد في النهاية على ما تراه المنشأة مناسبا لها ويتلاءم مع سياستها التشغيلية.

حيث يتم تقييم المواد الأولية المشتراة ومختلف التوريدات والتموينات الأخرى القابلة للاستهلاك عند خروجها من المخازن أو عند الجرد بإحدى الطرق التالية[1]:

- السلعة الأولى في الدخول هي الأولى في الخروج (FIFO)،
- بمتوسط كلفة الشراء المرجحة (CMUP).

عند المحاسبة على هذه المواد تظهر عدة مشاكل على أرض الواقع وذلك فيما يخص المواد ويتطلب الأمر معالجة أثر هذه المشاكل محاسبيا، إثبات تلك المعالجة بالسجلات والدفاتر.

وأهم هذه المشاكل الخاصة بالمواد والتي تواجه المنشأة[2]:

- التلف والعجز والفقد بالمخازن.
- المرتجع من موقع الإنجاز (التشغيل) إلى المخازن،
- زيادة بعض الأصناف في المخازن عن رصيدها الدفتري،
- تحويل المواد بين مختلف مواقع التشغيل الأخرى.

وسيتم التطرق إلى عنصر المواد والمعالجة المحاسبية لها في الفصل الثاني من هذا البحث.

[1] المادة 6-123، الجريدة الرسمية رقم 81، المؤرخة في 2009/03/25، النظام المحاسبي المالي.

[2] بسيوني عيد، عبد المنعم فليح، محاسبة التكاليف، الطبعة الأولى، سنة 2016-2017، ص178.

ثانيا: المحاسبة على العمالة والأجور

تكلفة الأجر هو عبارة كل ما تتحمله المنشأة من مزايا ممنوحة للمستخدمين مقابل الجهد البشري سواء كان ممثلا في أجر نقدي أو مزايا عينية أو مساهمات أو مساهمات اجتماعية.

1- **أنواع العمالة في المنشاة:** لابد أن تتضمن تكاليف العقد الأجور والمرتبات في ضوء حجم هذا النشاط وعادة فإن تنفيذ العقد قد يتطلب الاستعانة بالأنواع الآتية من العمالة:

أ-**العمالة المؤقتة:** حيث يتم الاستعانة بمجموعات من العمال بشكل يومي وحسب الحاجة لتنفيذ العقد وأغلب الأحيان تكون مدة التوظيف على مدى فترة إنجاز العقد ويعد كشف الأجور لهذه العمالة على فترات (يومي/ أسبوعي / شهري) وتحمل بشكل مباشر على العقد.[1]

ب-العمالة الدائمة: وهي تمثل العمالة الدائمة لدى المنشأة وتعتبر ضمن العمالة الماهرة التي تحتفظ بها المنشأة، وتعتبر أجور هذه الفئة أجور مباشرة على العقد بالقدر الذي بذل من وقت في تنفيذ هذا العقد بشكل محدد[2].

2- **مكونات الأجور تخص:** تشمل الأجور التي يحصل عليها العمال على عديد من البنود منها النقدي ومنها العيني ونوضح فيما يلي تفصيلا لأهم تلك البنود:

أ- **الأجور النقدية**[3]: ويتمثل في الأجور النقدية المستحقة للعمال مقابل جهودهم المباشرة وتشمل الأجور النقدية الأجور التي يحصل عليه العامل فعلا، وتشمل ما يلي:

- الأجر النقدي العادي،
- علاوات الزمن الإضافي،

[1] المادة 12، قانون رقم 90-11 المؤرخ في 21/ 1990/04، يتعلق بعلاقات العمل، ص04.

[2] المادة 13، نفس المرجع.

[3] زايد سالم أبو شناف، عماد سعيد الزمر، وآخرون، أساسيات التكاليف، الطبعة الأولى 2019/2018 ص192، 193.

- الإجازات الممولة (وتشمل الإجازات السنوية التي يكون مسموحا بها طبقا لأحكام وقوانين العمل،
- المكافآت التشجيعية (حوافز الإنتاج)،
- المنح الخاصة في المناسبات،

ب- **مساهمة المنشاة في التأمينات الاجتماعية:**[1] يلتزم صاحب العمل(المنشأة) بالمساهمات في أقساط التأمينات الاجتماعية للعمال وباعتبار أن هذه التكلفة تتحملها المنشاة مقابل الجهد البشري، وتحسب هذه الاقتطاعات من مجموع كتلة الأجور للمنشأة بالمعدلات التالية:

- 25.5% بالنسبة لصندوق للضمان الاجتماعي **CNAS**،
- 12.21%بالنسبة لصندوق العطل المدفوعة الأجر والبطالة الناجمة عن سوء الأحوال الجوية **CACOBATPH**).[2]

ج-**المزايا العينية:**وتشمل على كل ما يحصل عليه العمال من مزايا في صورة عينية مثل المسكن والتغذية والملابس والعلاج وغير ذلك من الخدمات الاجتماعية والترفيهية التي تقدمها المنشأة لعمالها، وقد تتحمل المنشاة تكلفة المزايا العينية دون تحميل العمال أي مبالغ، وفي هذه الحالة يتم تحميل كل هذه المزايا على بند الأجور.[3]

3- **تحديد تكلفة الأجر:**[4] يتم قياس وتخصيص تكلفة العمالة المباشرة في العقد بواسطة بطاقات خاصة لكل عامل تحت مقدار الزمن المستنفذ في كل أمر إنتاج أو في كل مرحلة

[1] المرسوم التنفيذي رقم 339/06 المؤرخ في 2006/09/25 المتضمن توزيع نسب الاشتراك في الضمان الاجتماعي، العدد 18، ص60.

[2] المرسوم التنفيذي رقم 97-46 المؤرخ في 4 فيفري 1997 يحدد نسب الاشتراك والواجبة الدفع للصندوق الوطني Cacobatph، المادة 02، ص11.

[3] صلاح بسيوني عيد، عبد المنعم فليح وآخرون، محاسبة التكاليف، الطبعة الأولى 2016/ 2017، ص223.

[4] عبد المقصود دبيان، شحاتة السيد شحاتة واخرون، محاسبة التكاليف المتقدمة في بيئة الأعمال المعاصرة، دار التعليم الجامعي 2015 -ص221.

إنتاج وتسمى هذه البطاقة ببطاقة "الوقت " حيث تتضمن بياناتها تحديد للزمن الذي تم استنفاذه من طرف العامل في المهام المحددة له. وتمر هذه البطاقة بالمراحل التالية:

(أ)حصر وتجميع بطاقات الوقت لكافة أفراد العمالة المباشرة في صورة ملخصات أسبوعية، وإدخال بياناتها في نظام الرواتب والأجور ويتم ذلك بتحديد عدد ساعات العمل المباشرة المخصصة لكل عقد.

(ب) يتم إعداد ملخصات إجمالية لبطاقة الوقت فتريا حيث تستخدم لقياس تكلفة العمل في نهاية الفترة والتي يتم تحميلها على حساب منتجات قيد التنفيذ.

يستخدم الملخص الأسبوعي والفتري لبطاقات الشغل لمقارنة ساعات العمل المستنفذة في الإنتاج في الإنتاج بساعات الأجور المباشرة الإجمالية المبينة في ملخصات بطاقة الأجر. وتفيد هذه المقارنة في قياس الوقت الضائع وتكلفته ويعتبر واحد من أساليب الرقابة على العمل المباشر.

ثالثا: تكلفة عنصر الأدوات والآلات

تشمل كل ما ينفق على اقتناء الأدوات والمعدات الملموسة اللازمة لتجهيز العقد وإعداده للإنتاج، وهذه التجهيزات تكون عادة مخصصة لخدمة عقد معين أو لعدد من العقود ويمكن إذا اقتضى الحال فكها ونقلها من مشروع إلى مشروع آخر دون أن تفقد كامل قيمتها،وهي تختلف عن الآلات والمعدات الأخرى التي تملكها المنشأة، مثل الآلات ومعدات الحفر وسيارات النقل وغيرها من الأصول الثابتة التي لا يمكن اعتبارها خاصة بعقد معين،[1] و تستخدم المنشأة في المشروعات التي تقوم بإنجازها العديد من هذه الآلات والمعدات، وقد

[1] مختار على بوزريرة، محاسبة النفط أصولها العلمية وتطبيقها، الشركة الدولية للطباعة، مدينة 6 أكتوبر، مصر، ص101.

تكون هذه الآلات والمعدات مملوكة للشركة أو مشتراة خصيصا لتنفيذ العقد أو قد تكون مستأجرة، ويتم تحميل التكاليف على العقد حسب الحالات التالية:[1]

– إذا كانت الآلات والمعدات مشتراة خصيصا لتنفيذ العقد وسيتم اهتلاكها بالكامل خلال فترة تنفيذ العقد، في هذه الحالة يتم تحميل العقد بتكاليف هذه الآلات.

– إذا كانت الآلات والمعدات مملوكة للمنشأة وتستخدم في أكثر من عقد، فيتم تحميل المصاريف التالية على العقد:

- ✓مصاريف نقل الآلات إلى الموقع
- ✓مصاريف تشغيل الآلات والمعدات والمتمثلة في الوقود، الزيوت، ومواد التشحيم، والمصاريف الأخرى المماثلة.
- ✓ مخصص قسط اهتلاك المعدات والآلات وفق سياسة الإهلاك المتبعة من طرف المنشأة (المتناقص، الثابت، المتزايد)
- ✓عندما تكون هذه الآلات محولة بين العقود يتم تحميل جميع مصاريف المرتبطة بها حسب المدة المخصصة لكل عقد.

– إذا كانت الآلات والمعدات مستأجرة: في هذه الحالة يتم تحميل العقد بالقيمة الايجارية للآلات والمعدات.

– الأدوات والمعدات الصغيرة: هناك أدوات ومعدات صغيرة تستخدم لتنفيذ عقد المقاولة مثل المفاتيح، وتحمل هذه الأدوات على عقود تحت التنفيذ.

رابعا: تكلفة العقود الفرعية (المناولة)

أغلب المنشآت قطاع البناء والأشغال العمومية والهيدروليكا تتميز في الوقت الراهن بكبر حجمها وتشعب اختصاصاتها، هذا الأمر يستوجب تعاون عدة تخصصات فنية لغرض تنفيذ وإتمام العمل المراد إنجازه في الوقت المحدد، لذلك يجوز للمنشأة أن توكل كل أو جزء

[1] محمد عبده نعمان علي، نظم محاسبة التكاليف، جامعة العلوم التكنولوجيا، صنعاء، اليمن، طبعة 2012، ص ص67-70.

من الأعمال لمقاولين فرعيين وهو ما نص عليه المشرع الجزائري من خلال نص المادة 564 من القانون المدني «يجوز للمقاول أن يوكل تنفيذ العمل في جملته أو في جزء منه إلى مقاول فرعي إذا لم يمنعه من ذلك شرط في العقد أو لم تكن طبيعة العمل تفرض الاعتماد على كفاءته الشخصية. ولكن يبقى في هذه الحالة مسئولا عن المقاول الفرعي تجاه رب العمل[1]"

والعقود الفرعية (المناولة): جهة غير رئيسية تتعاقد معها المنشأة التي تم إرساء الصفقة عليها بغرض إنجاز أعمال متخصصة في المشروع الإنشائي (مقاول نجارة وحدادة، مقاول التمديدات الكهربائية، ومقاول الصباغة...الخ)، حيث تستعين بهم المنشأة في بعض الأعمال في حال عدم امتلاكها للعمالة الكافية أو أن خبرتها في تلك الأعمال محدودة،وعقد المقاول الفرعي هو عقد يبرمه مقاول رئيسي ومقاول فرعي يتعهد الأخير أن ينفذ عملا لصالح الأول.[2]

يتضح من نص المادة أن المشرع الجزائري لم يمنع المقاول من الاستعانة بأشخاص آخرين سواء كانوا فنيين أو غير فنيين مادام لم يرد مانع من طرف صاحب المشروع.

ويتم التعاقد مع المقاولين الفرعيين للأسباب التالية[3]:

- تعدد الأعمال التي تتعهد بها شركات المقاولات (BTPH)،
- كبر حجم المشاريع وتباعد مواقع الإنجاز،
- إتمام المشاريع في الوقت المحدد الذي تم الاتفاق عليه في العقد.

وهذه التعاقدات الفرعية تعتبر جزءا من تكلفة العقد الأصلي (تكاليف مباشرة).

[1] القانون المدني الجزائري، نص المادة 564، القسم الثالث، المقاولة الفرعية، ص93.

[2] احمد عبد العال أبو قرين، الأحكام العامة لعقد المقاولة، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، 2003، ص31.

[3] محمد عبده نعمان علي، نظم محاسبة التكاليف، جامعة العلوم والتكنولوجيا، مرجع سابق، ص71.

خامسا: التكاليف الغير مباشرة المرتبطة بالعقد

يمكن تحديد هذه التكاليف بناء على توزيعها بين عدة عقود معينة وفقا لأساس مناسب مثل ساعات العمل المباشرة لكل عقد، أو ساعات دوران الآلات والمعدات لكل عقد أو تكلفة المواد المباشرة أو عدد العمال. ويتم تقسيم التكاليف الغير مباشرة للعقد إلى ثلاث عناصر:

أ- المواد الغير مباشرة:وهي المواد واللوازم القابلة للاستهلاك تساهم في المعالجة وفي الصنع أو في الاستغلال دون أن تدخل في المنتج[1]، وتصرف على مهمات العقد المستخدمة في مواقع الإنجاز وتتمثل في:

مواد وأدوات النظافة، المنتجات الصيدلانية للمستخدمين، الملابس والأحذية الوقائية لافتة الموقع، والسياج الذي يحيط بقاعدة الحياة... الخ

ب-الأجور الغير المباشر: ويتضمن هذا العنصر على أجور عمال وخدمات الأمن والحراسة وأجور المشرفين والملاحظين على عملية الإنجاز، والمفتشين والمراقبين الداخلين. وكذلك تكلفة الوقت الضائع وهو الوقت المسدد عنه أجر دون أن يقابله عمل فعلي، ولكن لا يمكن التحكم فيه أو السيطرة عليه، كمثال أوقات الراحة والأعياد الدينية والوطنية.

ج-تكاليف إضافية غير مباشرة:وتشمل كافة عناصر التكاليف الغير مباشرة الأخرى بخلاف المواد الغير مباشرة والأجور الغير مباشرة مثل مصاريف الصيانة الخاصة بقاعدة الحياة، وإيجار الأراضي لتشييدها، والتدفئة والإضاءة، ومصاريف الهاتف ومصاريف الخدمات الأخرى من وسائل الترقية والرياضة[2].

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد19، النظام المحاسبي المالي، ص62.

[2] عبد المقصود دبيان، شحاته السيد شحاته، محاسبة التكاليف المتقدمة في بيئة الأعمال المعاصرة، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية، مصر، ص293.

خلاصة

في ختام هذا الفصل نستخلص أن العقود مع العملاء تشكل حجر الزاوية في قطاع البناء والأشغال العمومية... الخ، حيث أنها تضمن تنفيذ المشاريع وفقا لمعايير المتفق عليها دوليا ومحليا، وتحمي حقوق جميع الأطراف المعنية. من خلال التفاوض الدقيق والتخطيط الشامل، ويمكن للمنشآت في القطاع تحقيق أهدافها إذا توفرت على نظام للمعلومات (التكاليف) فعال من خلال توفير بيانات موثوقة، ويساعد هذا النظام الإدارة على اتخاذ قرارات مستنيرة تسهم في خفض التكاليف وزيادة الربحية، وكذلك يمكن المنشاة من تحسين إستراتيجيات السعر والتنافس بفعالية في السوق، والفهم العميق للتكاليف المباشرة والغير مباشرة وتحليلا لانحرافات الناتجة عن التكاليف التقديرية والفعلية، وتقييم الأداء المالي، كلها تعتبر عناصر أساسية لنجاح المشروع.



الفـــصل الثاني

المعالجة المحاسبية لبنود العقد و ادراجها في القوائم المالية

تمهيد

تعتبر المعالجة المحاسبية للبنود التي تم الاتفاق عليها في العقد المبرم بين المنشأة والعميل ركيزة أساسية تسهم في تحقيق الشفافية والدقة في البيانات المالية للمنشأة، وتتطلب ترجمة هذه البنود إلى قيود محاسبية فهما عميقا لطبيعة الأصول والخصوم وكيفية تأثير الإيرادات والمصروفات على الوضع المالي للمشاريع الضخمة المنجزة.

وتتضمن المعالجة المحاسبية لعقود(BTPH) تحديد الأصول المتعلقة بالمشروع، والتي تشمل كل ما يمكن استخدامه لإنجاز العمل من معدات ومواد وعمالة. كما تشمل الخصوم التزامات المنشاة المالية التي يجب الوفاء بها خلال مدة العقد. ولا يقتصر الأمر على ذلك، بل تشمل أيضا تسجيل الإيرادات المتوقعة من العقد والمصروفات المرتبطة بتنفيذ العقد، هذه الأخيرة تتطلب متابعة دقيقة ومستمرة من أجل ضمان تحقيق الربحية والكفاءة في للعقد قيد الإنجاز.

من خلال ما سبق يمكن تقسيم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث على النحو التالي:

- **المبحث الأول:** تقييم الأصول المرتبطة بالعقد وإدراجها في الحسابات
- **المبحث الثاني:** تقييم الخصوم المرتبطة بالعقد وإدراجها في الحسابات
- **المبحث الثالث:** تقييم الأعباء والمنتجات المرتبطة بالعقد

المبحث الأول: تقييم الأصول المرتبطة بالعقد وإدراجها في الحسابات

تصنف الأصول إلى أصول متداولة عندما تكون الغاية الأساسية منها أن تحتفظ المنشأة بها لفترة زمنية قصيرة لا تزيد عن مدة 12 شهرا من تاريخ الميزانية، أما الأصول التي تكون الغاية منها الاحتفاظ بها لمدة تزيد عن 12 شهرا فتصنف كأصول غير متداولة.

المطلب الأول: معالجة الأصول الثابتة المرتبطة بالعقد

تساهم الأصول الطويلة الأجل (التثبيتات) بشكل جوهري في مساعدة منشآت القطاع (البناء والأشغال العمومية ...الخ) في القيام بأنشطتها الرئيسية، ويتم رسملة هذه الأصول وتوزيع تكاليفها على مدار عمرها الإنتاجي، وهو ما يطلق عليه بالإهتلاك وبما ينسجم مع نمط المنافع التي تحصل عليها المنشأة نتيجة استخدام هذه الأصول، ويبين هذا الفرع عملية اقتناءها وتجميعها والفصل بينها وكيفية إهتلاكها وغيرها من العمليات المتعلقة بها.

1- أنواع التثبيتات في المنشأة

تدرج التثبيتات في الحسابات كأصول إذا كان من المحتمل أن تؤول منافع اقتصادية مستقبلية مرتبطة به إلى المنشأة، وتنقسم التثبيتات حسب النظام المحاسبي المالي إلى ثلاث أقسام:[1]

أ- **التثبيت العيني:** هو أصل عيني تحوزه المنشأة من أجل الإنتاج، وتقديم الخدمات والإيجار، والاستعمال لأغراض إدارية، والذي يفترض أن تستغرق مدة استعماله إلى ما بعد مدة السنة المالية. والمقصود منه على سبيل المثال:[2]

- البناءات مثل بناءات الإطار المعدني، المقطورات والكبائن الصحراوية، قاعدة الحياة ...الخ،

[1] المواد (1.121، 2.121، 1.122)، القرار التنفيذي رقم 08-156 المؤرخ في 2008/05/26، المتضمن أحكام قانون النظام المحاسبي المالي.

[2] ملحق مدة الإهتلاك حسب طبيعة التثبيتات، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية /العدد 21، المؤرخة في 2024/03/24، ص07.

- الآلات ومعدات صناعية (مولدات كهربائي، خزانات الإسمنت، معدات الطبوغرافيا..... الخ)،
- السيارات والآلات المتنقلة ومعدات النقل (معدات النقل الثقيل، الشاحنات، الجرارات...الخ).

ب-التثبيت المعنوي: التثبيت المعنوي هو أصل قابل للتحديد غير نقدي وغير مادي، مراقب ومستعمل في إطار أنشطته العادية، والمقصود منه مثلا المحلات التجارية المكتسبة، والعلامات، وبرامج المعلوماتية أو رخص الاستغلال الأخرى، والإعفاءات، ومصاريف تنمية حقل منجمي موجه للاستغلال.

ج-**التثبيتات المالي:** تكون الأصول المالية المملوكة للمنشأة محل إدراج في الحسابات تبعا لنفعيتها والدواعي التي كانت سائدة عند اقتناءها أو عند تغيير لوجهتها، وتتكون من الفئات الأربعة الآتية:[1]

- سندات المساهمة والحسابات الدائنة،
- السندات المثبة لنشاط المحفظة،
- السندات المثبتة الأخرى،
- القروض والحسابات الدائنة.

وسنتطرق بالخصوص إلى النقطة الرابعة التي تكون عادة من بين البنود الأساسية في العقد. حيث تتمثل القروض والحسابات الدائنة التي أصدرتها المنشأة من الأصول المالية، وتكون كما يلي:

- **عقد إيجار-التمويل:** "عقد إيجار يترتب عليه تحويل المخاطر المتصلة بملكية الأصول بصفة شبه كلية إلى المستأجر، ويمكن تحويل الملكية عند نهاية العقد أو قد لا تتم (خيار الشراء).[1]"

[1] المجلس الوطني للمحاسبة، قرار رقم 203 المؤرخ في 2023/06/01، المتضمن النظام المحاسبي المالي لقطاع البناء والأشغال العمومية والهيدروليكا، مرجع سابق، ص ص، 16،17.

بمعنى آخر هو العقد الذي يقدم بموجبه البنك خدمة للمنشاة، أي عمل من أعمال الوساطة المالية عن طريق شراء من قبل البنك معدات منقولة وعقارات يتم تأجيرها على دفعات للمنشأة مدة تساوي العمر الاقتصادي للأصل، وقد ينقلب العقد في نهايته بيعا لهذا الأصل وتعتبر الأقساط التي دفعت ثمنا للبيع عن طريق تفعيل بند في العقد يتضمن خيار الشراء.[2]

❖ **الودائع والكفالات المدفوعة (كفالة حسن التنفيذ):** تكون هذه الكفالة مطلوبة من قبل المنشأة قبل إبرام أي عقد من عقود المشاريع التي حازت عليها المنشأة. ويتوجب تقديم هذه الكفالة لصالح مالك المشروع (العميل) من قبل المنشأة المتعهدة، تحدد قيمتها من خمسة 5% إلى 10% من القيمة الإجمالية للعقد، ويكون بمثابة ضمان بيد صاحب المشروع تجاه المنشأة لضمان حسن إنجاز العقد، وتستمر مدة صلاحية هذه الكفالة لفترة تفوق سنة محاسبية، وعادة ما تكون محددة لفترة مدة الإنجاز، وبهذا يحق لصاحب المشروع مطالبة بنك العمل بالوفاء عند فشل أو تقاعس المنشأة عن تنفيذ بنود العقد.[3]

2.1 – تصنف التثبيتات في الحسابات والحسابات الفرعية حسب الجدول التالي:

رقم الحساب	التثبيتات العينية	رقم الحساب	التثبيت المعنوي	رقم الحساب	التثبيت المالي
21	التثبيت العيني	20	التثبيت المعنوي	22	التثبيتات في شكل امتياز
211	الأراضي	203	مصاريف التنمية القابلة للتثبيت	23	التثبيتات الجاري إنجازها
212	عمليات ترتيب وتهيئة الأراضي	204	برمجيات المعلوماتية	24	التثبيتات إيجار–التمويل[4]
213	البناءات	205	الامتيازات والحقوق	26	مساهمات وحسابات

[1] الملحق 02 (قائمة التعاريف)، الجريدة الرسمية الجزائرية /العدد 19، الخانة 58 ، ص 87.

[2] احمد محمد لطفي، التمويل بالإيجارة المنتهية بالتمليك، 2013، دار الفكر والقانون، المنصورة، مصر،ص 24.

[3] جمال عبد الخضر عبد الرحيم، خطابات الضمان والاعتمادات الضامنة والكفالات، إتحاد المصارف العربية، بيروت، لبنان، ص99 .

[4] المجلس الوطني للمحاسبة، قرار203 المؤرخ في 2023/06/01، مرجع سابق، ص123.

				المماثلة والبراءات والرخص والعلامات	دائنة ملحقة
215	المنشآت التقنية والمعدات والأدوات الصناعية	207	فارق الاقتناء	27	تثبيتات مالية أخرى
218	التثبيتات العينية الأخرى	208	التثبيتات المعنوية الأخرى	275	الودائع والكفالات المدفوعة

الجدول رقم (03): يوضح الحسابات الفرعية لبند التثبيتات

2- تحديد تكلفة التثبيتات:

يجب قياس بند التثبيتات الذي يستوفي شروط الاعتراف بها في الحسابات خلال الفترة المحاسبية بسعر تكلفته الشراء أو تكلفة الإنتاج حسب الحالة. وتشمل هذه التكلفة ما يلي:[1]

- سعر الشراء، إضافة إلى الرسوم الجمركية ورسوم الإسترداد وضرائب الشراء الغير قابلة للاسترداد، يطرح منها الخصم والحسومات التجارية،
- التكاليف المتعلقة مباشرة بوضع الأصل في المكان والظروف اللازمين لاستخدامه بالطريقة التي تستهدفها المنشأة،
- التقديرات المبدئية لتفكيك وإزالة الأصل واستعادة الموقع إذا كان على المنشأة إلتزام تتكبده عند شراء الأصل أو نتيجة استخدام الأصل،
- ومن أمثلة التكاليف المباشرة المنسوبة للأصل ما يلي:
- تكلفة منافع الموظفين المرتبطة بتصنيع الأصل أو شرائه،
- تكلفة تهيئة وإعداد موقع الأصل،
- تكلفة الاستلام والمناولة الأولية،
- تكاليف تركيب وتجميع الأصل،
- تكاليف اختبار الأصل، ويطرح منها العوائد من بيع أي منتج، نتيجة الإنتاج التجريبي،

[1] جمعة حميدات، خبير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، مرجع سابق، ص182.

- تكاليف الاقتراض المنسوبة مباشرة إلى اقتناء أو بناء أو إنتاج أصل، ويتطلب مدة التحضير فترة طويلة من الزمن (أكثر من 12 شهرا).[1]
- الرسوم أو الأتعاب المهنية (المهندسين، والفنيين).

ملاحظة: أي تثبيت أنتجته المنشأة لنفسها يتضمن تكلفة العتاد، واليد العاملة، وأعباء الإنتاج أو الإنجاز الأخرى.

3- المعالجة المحاسبية للتثبيتات خلال الفترة: تكون المعالجة المحاسبية للتثبيتات خلال الفترة المحاسبية على النحو التالي:

1.3- المعالجة المحاسبية عند اقتناء تثبيت(معنوي/عيني) خلال الفترة من طرف المنشأة.[2]

رقم الحساب		البيان	المبالغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
20		التثبيت المعنوي	x	
21		التثبيت العيني	x	
4456		خصم الرسم على القيمة (فواتير الشراء)	x	
	404	موردو التثبيتات		x
	512	البنك		x

2.3-المعالجة المحاسبية في حالة إنتاج المنشأة للتثبيت(معنوي/عيني)بنفسها[3]

رقم الحساب		البيان	المبالغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
20		التثبيت المعنوي	X	
21		التثبيت العيني	x	
	23	التثبيتات الجاري إنجازه		X

3.3- المعالجة المحاسبية لتثبيتات الإيجار التمويلي[4](يكون الأصل تحت مراقبة المنشاة)

[1] المادة (126-3)، الجريدة الرسمية الجزائرية / العدد 19 المؤرخة في 2009/03/25، مرجع سابق، ص 14.

[2] Manuel de comptabilité générale de la classe 2 –SONATRACH – Janvier 2010-divers pages.

[3] Manuel de comptabilité générale de la classe 2 –SONATRAC La même référence- divers pages

[4] المجلس الوطني للمحاسبة، قرار 203 المؤرخ في 2023/06/01، مرجع سابق، ص123.

رقم الحساب		البيان	المبالغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
24	167	تثبيت الإيجار– التمويل ديون عقود الإيجار التمويلي	X	X

4.3–المعالجة المحاسبية للتثبيت المالي (كفالة حسن التنفيذ)[1]

رقم الحساب		البيان	المبالغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
275	512	الكفالات المدفوعة البنك	x	x

4- المعالجة المحاسبية في نهاية الفترة (إقفال الحسابات)

تهتلك الأصول الغير متداولة باستنفاذ خدماتها في عمليات المشروع وتصبح قيمتها كخردة أو نفاية مع الاستخدامات المتكررة، لذلك من الضروري استبدالها بغيرها واستبعادها من بند الأصول إذا كانت هناك استمرارية للمشروعات التي تقوم المنشاة بإنجازها، وإذا انتظرت المنشاة حتى إهتلاك أصول المشروع دون تحميل تكاليفها على الإيرادات التي تتحقق من استخدامها فإنها تصبح في وضع لا تحسد عليه وقد يؤثر ذلك عملية استمرار النشاط، ولذلك يلزم تحميل تكلفة التثبيتات على الإيرادات التي تتحقق على مدار الفترات المحاسبية و التي تمثل العمر الإنتاجي المقدر لها.[2]

أولا- الاهتلاك: "الإهتلاك هو استهلاك المنافع الاقتصادية المرتبطة بأصل عيني أو معنوي، ويتم حسابه كعبء. إلا إذا كان مدمجا في القيمة المحاسبية لأصل أنتجه المنشأة لنفسها".[3]

[1] Manuel de comptabilité générale de la classe 2 –SONATRACH – Janvier 2010-p250.

[2] عبد الحي مرعي ، محمود السيد سليمان، مقدمة في أصول المحاسبة المالية، دار الهدى للمطبوعات، الإسكندرية ، مصر، ص181.

[3] Article127-1, Le Systéme comptable Financier, ENEG,Réghaia-Algérie-2009-p49.

وتتنوع الطرق التي تتبع في حساب قسط الاهتلاك خلال السنوات المالية التي تقدر الحياة الإنتاجية وأهم الطرق شيوعا هي الطرق الأتية:[1]

- ❖ الاهتلاك الخطي يقود إلى عبء ثابت علي المدة النفعية للأصل،
- ❖ الطريقة التناقصية تؤدي إلى عبء متناقص على مدة الأصل النفعية،
- ❖ طريقة وحدات الإنتاج يترتب عليها عبء يقوم على الاستعمال أو الإنتاج المنظر من الأصل،
- ❖ الطريقة التزايدية تؤدي إلى عبء يتنامى على المدة النفعية للأصل.

تعتبر الطريقة الخطية هي المعتمدة في حالة عدم التمكن من تحديد التطور بصورة صادقة.

وتتم المعالجة المحاسبية لإهتلاك التثبيتات في نهاية الفترة المحاسبية، حيث تقيد إهتلاكات التثبيتات في الجانب الدائن لحساب 28 "إهتلاك التثبيتات"، وفي المقابل تسجل مخصصات الإهتلاك كأعباء في الجانب المدين، وتهتلك التثبيتات حسب مدة نفعيتها. ويكون الإدراج في الحسابات في نهاية الفترة المحاسبية على النحو التالي:[2]

مدين	دائن		مدين	دائن
68x		المخصصات للإهتلاكات وخسائر القيمة	X	
	280	إهتلاك التثبيتات المعنوية		X
	281	إهتلاك التثبيتات العينية		x

ثانيا– خسائر القيمة: في حالة ما إذا تم تسجيل اندثار في قيمة التثبيتات (خسائر في القيمة)، يجب تعديل مخطط الإهتلاك الخاص بالتثبيت المعني في السنوات المستقبلية. وإن أساس قياس القيمة الإندثارية للأصل يتم بواسطة احتساب تكلفته التي تحمل على الإيرادات خلال حياته الإنتاجية. ويجري ذلك بتحديد الفرق بين تكلفة الحصول على الأصل وقيمته

[1] المجلس الوطني للمحاسبة، النظام المحاسبي المالي لقطاع البناء والأشغال العمومية والهيدروليكا، مرجع سابق، ص

[2] Manuel de comptabilité générale de la classe 2 –SONATRACH – Janvier 2010-op.cit divers pages.

عندما يصبح كخردة أو نفاية في نهاية حياته الإنتاجي أو عندما تريد المنشأة الاستغناء عنه.[1]

وتتم المعالجة المحاسبية لخسائر قيمة التثبيتات: باعتماد حساب 29 في الجانب الدائن عند ثبوت خسائر في القيمة في مقابل حساب 68 "المخصصات للاهتلاكات وخسائر القيمة"[2].

رقم الحساب		البيان	المبالغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
68x		المخصصات للإهتلاكات وخسائر القيمة	X	
	290	خسائر قيمة التثبيتات المعنوية		X
	291	خسائر قيمة التثبيتات العينية		X
	297	خسائر قيمة الكفالات المدفوعة		x

ويتم تسوية خسائر القيمة في نهاية كل سنة مالية بما يأتي:

- الجانب المدين لحساب 68 (مخصصات خسائر القيمة) عندما يزداد مبلغ خسارة القيمة.
- الجانب الدائن لحساب لحساب 78 (الاسترجاع عن خسائر القيمة) عندما يكون مبلغ خسارة القيمة منقوصا أو ملغيا.

الحالة الأولى: عندما يزداد مبلغ خسارة القيمة.[3]

رقم الحساب		البيان	المبالغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
68x		المخصصات للإهتلاكات وخسائر القيمة	X	
	290	خسائر قيمة التثبيتات المعنوية		X
	291	خسائر قيمة التثبيتات العينية		X
	297	خسائر قيمة الكفالات المدفوعة		x

[1] وليد ناجي الحيالي، أصول المحاسبة المالية ، من منشورات الاكادمية العربية المفتوحة في الدانمارك، 2007، ص72.

[2] Manuel de comptabilité générale de la classe 2 –SONATRACH, La même référance, divers pages.

[3] Manuel de comptabilité générale de la classe 2 –SONATRACH, OP.CIT, (divers pages).

الحالة الثانية: عندما يكون مبلغ خسارة القيمة منقوصا أو ملغيا.[1]

رقم الحساب		البيان	المبالغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
290		خسائر قيمة التثبيتات المعنوية	X	
291		خسائر قيمة التثبيتات العينية	X	
297		خسائر قيمة الكفالات المدفوعة	X	
	78x	الإسترجاعات عن خسائر قيمة التثبيتات		X

المطلب الثاني: معالجة المخزونات وحسابات الغير المرتبطة بالعقد

1- المخزونات والمنتجات قيد التنفيذ

تتكون المخزونات في المنشآت التابعة لقطاع (البناء والأشغال العمومية والهيدروليكا) غالبا من مواد خام ومنتجات تحت التشغيل ومنتجات تامة الصنع. حيث يعتبر المخزون من المواد الخام حلقة الوصل بين مراكز الشراء والإنتاج، في حين يمثل المخزون من المنتجات تحت التشغيل حلقة الوصل بين مراحل الإنتاج المختلفة.

تدرج المخزونات في حسابات الميزانية كأصول متداولة، حيث تمتلكها المنشأة من اجل إعادة بيعها في إطار الاستغلال الجاري أو تكون قيد الإنتاج بشكل مماثل أو هي مواد أولية ولوازم موجهة للاستهلاك خلال عملية الإنتاج أو تقديم الخدمات.[2]

1.1- **أنواع المخزونات:** يمكن تقسيم المخازن بحسب نوعية المخزون فيها إلى الأنواع التالية[3]:

[1] La même référance, (divers pages).

[2] المادة 1.123، القانون المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية/ العدد 19، مرجع سابق، ص12.

[3] عمر وصفي عقيلي، منعم زمزير الموسوي، وآخرون، إدارة المواد (الشراء، التخزين من منظور كمي)، الطبعة السادسة 2014، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، ص 256.

- **مخزونات المواد الأولية واللوازم:** وتخزن فيها جميع المواد الخام والغير الخام التي تستخدم في العقد، وقد يكون هناك مخازن خاصة على شكل حاويات ذات تصميم خاص وذلك لضرورات الأمن والحماية، وهذا بحكم طبيعة الصنف المادة ومتطلبات تخزينها.
- **مخزونات العدد وقطع الغيار:** ويخزن فيها جميع العدد التي تستخدم في العقد، واحتياجات قسم الصيانة من قطع الغيار من أجل تصليح الآلات والمعدات العاطلة.
- **مخزونات الوقود:** تكون عادة في مخازن غير تابعة للمنشأة (مخزنة لدى الغير)، وذلك لضرورات الأمن والحماية (عند شركة نفطال مثلا).
- **مخزونات المنتجات الغير جاهزة:** وتتكون من مجموع السلع والخدمات التي هي في طور الإنجاز ولم تكتمل بعد.

2.1- أصناف المخزونات تصنف المخزونات كأصول جارية في حسابات الميزانية وتنقسم إلي الحسابات الفرعية التالية:[1]

رقم الحساب	اسم الحساب
30	مخزونات البضائع (الأراضي التي يكون الغرض منها احتياطي عقاري)
31	مخزونات المواد الأولية واللوازم
32	التموينات أخرى (قطع الغيار والعدد الأخرى)
335	الأشغال الجاري إنجازها
341	حساب 34- الدراسات الجاري إنجازها
35	المخزنات من المنتجات
36	المخزنات المتأتية من التثبيتات
37	المخزونات الوقود (التي هي في الطريق، أو في المستودع الغير)
38	المواد الأولية واللوازم المخزنة
39	خسائر القيمة عن المخزونات والمنتجات قيد التنفيذ

الجدول رقم (04): يوضح الحسابات الفرعية لبند المخزون

[1] الجريدة الرسمية الجزائرية/19، النظام المحاسبي المالي، المؤرخة في 2009/2503 ، مرجع سابق، ص 48.

يمكن كذلك تصنيف أصول غير متداولة (تثبيتات) كمخزون ليس على أساس نوع الأصل بل تبعا لوجهته أو استعماله في إطار نشاط المنشأة. كما هو الحال للأراضي. حيث تعد مخزونا وليس أصلا ثابتا الأرض المكتسبة في إطار مخطط تهيئة حضرية أو تخصيص أو تقسيم فرعي أو عندما يكون الغرض منها تكوين احتياطي عقاري.

ويتم تقييم هذه الأراضي بتكلفة الشراء الكاملة، والتي تتضمن بشكل عام العناصر التالية:[1]

- ثمن شراء الأرض،
- أتعاب الوسطاء(السماسرة والمحامين والموثقين)،
- تكلفة تنظيف وتهيئة الأرض،
- تكلفة هدم المباني الموجودة من قيل،
- حقوق التسجيل، والضرائب العقارية المدفوعة،
- التعويض عن نزع الملكية،
- التكاليف المالية الناتجة عن القروض لتمويل حيازة الأراضي،
- التكاليف الداخلية لتسيير الهياكل المخصصة، المكونة من مصاريف التشغيل التي يمكن أن تنسب بشكل معقول إلى الأرض المكتسبة.

3.1- مكونات تكلفة المخزون: يتوجب أن تتضمن تكلفة المخزون بشكل عام جميع التكاليف المقتضات إيصال المخزونات إلى المكان وفي الحالة التي توجد عليها. (المادة 2.123، ق م م).

(أ)تكلفة اقتناء وتوصيل المخزون إلى المنشاة تتضمن ما يلي: ثمن الشراء بما فيها الحقوق الجمركية والرسوم الأخرى الغير قابلة للاسترجاع، بعد طرح الخصومات التجارية

[1] المجلس الوطني للمحاسبة، النظام المحاسبي المالي لقطاع البناء والأشغال العمومية والهيدروليكا، ص12

والتنزيلات والحسومات المتعلقة بالدفع والعناصر الأخرى المماثلة. بالإضافة إلى مصاريف النقل والشحن وكل التكاليف الأخرى المرتبطة باقتناء المواد الأولية.

مثال يوضح تكلفة اقتناء المواد الأولية:[1] كانت فاتورة اقتناء أكياس الإسمنت الموجهة لإنجاز مشروع مبني سكني (عقد رقم ....) الصادرة من طرف مؤسسة الإسمنت ومشتقاته (GICA) على النحو التالي:

الكمية 200 كيس، سعر الوحدة 500دج، التخفيض التجاري 5%، تكاليف النقل إلى الموقع أو المخزن 15000دج، الرسم على الاستهلاك الداخلي (TIC) 2000دج ، الرسم على القيمة المضافة 19%، الحسم المالي 02% على المبلغ الواجب دفعه.

الحل: تكلفة اقتناء أكياس الإسمنت الإجمالية تنقسم إلى ما يلي:

عناصر تكلفة اقتناء أكياس الإسمنت	المبالغ بالدينار
ثمن شراء الأكياس (200*500)	100 000
التخفيض التجاري المحصل عليه (100.000*5%)	-5 000
تكاليف النقل إلى المخازن أو مباشرة إلى الموقع	15 000
الرسم الغير مسترجع (الرسم على الاستهلاك الداخلي)	2 000
المجموع	112 000
الحسم المالي (112.000*2%)	-2 240
تكلفة الاقتناء الإجمالية	109 760
تكلفة الوحدة الواحدة (200/109.760)	548.8

الجدول رقم(05): يوضح عملية اقتناء المخزونات

[1] Manuel De ComptabilitéFinancière, Edition 2013, p168.

المعالجة المحاسبية عند استلام الفاتورة:

رقم الحساب		البيان	المبالغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
381		المواد الأولية واللوازم المخزنة	109.760	
4456	401	الرسم على القيمة المضافة (فاتورة شراء موردو المخزونات	20.854.4	130 614.4

(ب) **تكلفة التحويل المواد الخام إلى سلع جاهزة أو شبه جاهزة:** تشمل تكلفة تحويل المخزون التكاليف المنسوبة مباشرة إلى موقع الإنجاز، على سبيل المثال العمالة المباشرة، ويمكن أن تشمل تكاليف التحويل أيضا التكاليف الغير المباشرة الثابتة والمتغيرة للتصنيع والتي يتم تكبدها في تحويل المواد الخام إلى سلع جاهزة، والتكاليف الغير مباشرة الثابتة هي تلك التكاليف التي تبقي ثابتة بغض النظر عن الزيادة في وحدات الإنتاج. وأفضل مثال هو إهتلاك الآلات والمعدات المخصصة للعقد، أما التكاليف المتغيرة هي تلك التكاليف التي تزداد وتنقص مع اختلاف حجم الإنتاج مثل تكاليف المواد الغير مباشرة وتكاليف العمالة.[1]

(ج) **تكلفة التخزين:** والتي يمكن أن يطلق عليها تكاليف الاحتفاظ بالمخزون من وقت استلامه إلى وقت التخلص منه، فتتمثل في تكلفة المساحة المخزنية وتكلفة التأمين على السلع المخزنة، وتكاليف المناولة والنقل، بالإضافة إلى تكاليف التلف والتقادم.[2]

(د) المصاريف العامة، المصاريف المالية (طبقا لأحكام المادة 126-3)، والمصاريف الإدارية والهياكل المخصصة للإشراف على الموقع، المنسوبة بشكل مباشر لعناصر المخزونات وتتمثل هذه المصاريف في:

- اقتناء المجسم ولافتة الموقع،
- اللافتات والانارات والإشارات في الموقع،
- سياج الموقع والإنحياز عن الطريق. وسائل الحراسة.....الخ.[1]

[1] عباس على ميرزا، جراهام جيه، المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، مرجع سابق، ص21.

[2] نبيل عبد السلام شاكر، إدارة عناصر رأس المال العامل، ص185.

4.1-طرق المحاسبة على عناصر المخزون:

تختلف المحاسبة عن عمليات المخزون باختلاف الطريقة أو النظام المتبع عن المخزن من قبل المنشأة، حيث أن هناك نظامان مقبولان بموجب النظام المحاسبي المالي الجرد الدائم والجرد المتناوب. وفيما يلي شرح كل طريقة على حده.

أ- **طريقة الجرد الدائم:**[2] تتطلب هذه الطريقة ضرورة التسجيل المستمر لعمليات الدخول والخروج من المخازن حيث تخصص بطاقات الصنف لكل عنصر من عناصر المواد التي تستعملها المنشأة في الإنجاز، وتسجل فيها المواد الواردة وكذلك المواد التي تخرج لعملية التشغيل والرصيد المتبقي، ويثبت في كل خانة الكمية وسعر الوحدة والقيمة الإجمالية للعنصر، ويتم إثبات المواد الواردة إلى المخازن من واقع تقارير الاستلام وفواتير الشراء، أما طلبات الخروج من المخازن فتثبت "**بسند الأمر بالخروج**" مبينا فيها سعر الوحدة والكميات الصادرة والقيمة الإجمالية، وتبين خانة الرصيد بعد كل عملية واردة أو صادرة، أما مردودات المواد التي ترجع من مواقع التشغيل فتطرح من الصادرات أو تضاف إلى الواردات، وتظهر بطاقة الصنف على الشكل التالي:

بطاقة الصنف.....									
التاريخ	الوارد			الصادر			الرصيد		
	كمية	سعر	قيمة	كمية	سعر	قيمة	كمية	سعر	قيمة

الجدول رقم (06) : يوضح بطاقة اصناف المخزونات

[1] المجلس الوطني للمحاسبة، قرار رقم 203 المؤرخ في 2023/06/01، مرجع سابق، ص 19.

[2] الجوزي جميلة، المعيار المحاسبي الدولي رقم (02) : المخزون، مطبوعة معايير المحاسبة الدولية، جامعة التكوين المتواصل المدية، ص7.

تدخل المخزونات المتمثلة في المواد الأولية والتوريدات (حساب 31) والتموينات الأخرى (حساب 32) إلى مخازن المنشأة وتقيم بتكلفة الشراء أو الإنتاج المذكورة سابقا، حيث بتسجيل في الجانب المدين (حساب 31، 32) في مقابل '(حساب 38) في الجانب المدين.[1]

رقم الحساب		البيان	المبالغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
31		مخزونات المواد الأولية واللوازم	X	
32		التموينات الأخرى	X	
	381	المواد الأولية واللوازم المخزنة		X

يتم تقييم المواد الخام عند خروجها من المخزون إلى مواقع التشغيل أو عند الجرد إما باعتبار السلعة الأولى في الدخول هي الأولى في الخروج (FIFO) وإما بمتوسط كلفة شرائها أو إنتاجها المرجحة بعد كل خروج (CMUP)[2]

✓ **إتباع طريقة السلعة الأولى في الدخول هي الأولى في الخروج(FIFO):**[3] وفقا لهذه الطريقة فإن الكميات المنسرقة من المخازن إلى عمليات التشغيل يتم تسعيرها على أساس أقدم الأسعار ثم الأحدث فالأحدث، ويفضل تطبيق هذه الطريقة وفقا للفكر المحاسبي، عندما تتجه أسعار السوق نحو الانخفاض. وعند تطبيق هذه الطريقة فإن ذلك يعني أن يتحمل المشروع أقدم الأسعار التي هي أعلى الأسعار وأن يتم تقييم المخزون بأحدث الأسعار التي هي أقل الأسعار، وتقييم المخزون من المواد بأقل الأسعار هذا في حد ذاته أمر مرغوب فيه من الناحية الاقتصادية لدى المنشأة لتخفيض الاستثمار في المخزون لأقل ما يمكن.

مثال: قامت مؤسسة (XYZ) خلال شهر فيفري للسنة (ن) بالعمليات التالية على:[4]

[1] النظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية الجزائرية العدد/ 19، ص 63.

[2] المادة 123-6، نفس المرجع، ص 13.

[3] زايد أبو شناف، عماد سعيد الزمر، وأخرون، أساسيات التكاليف، مرجع سابق ،ص 149،150.

[4] Manuel De ComptabilitéFinanciére, Edition 2013,p176.

المخزون من المواد في بداية شهر فيفيري (مخزون أول مدة) كان يشير 40 وحدة بـ 250 دج

⇐ دخول المواد إلى المخزن خلال شهر فيفري:

- في 02/10/ن، 30وحدة بسعر 260 دج للوحدة،
- في 02/15/ن، 60 وحدة بسعر 245 دج للوحدة،
- في 02/28/ن، 20 وحدة بسعر 265 دج للوحدة.

⇐ خروج المواد من المخزن خلال شهر فيفري:

- في 05 /02/ن، 20 وحدة،
- في 02/12/ن، 30 وحدة،
- في 02/16/ن، 40 وحدة،
- في 02/29/ن، 50 وحدة.

المطلوب: تقييم المواد التي خرجت من المخزن باتجاه عمليات التشغيل خلال شهر فيفري وتحديد قيمة المخزون النهائي لشهر فيفري.

بطاقة الصنف.....									
التاريخ	الوارد			الصادر			الرصيد		
	كمية	سعر	قيمة	كمية	سعر	قيمة	كمية	سعر	قيمة
02/01							40	250	10 000
02/05				20	250	5 000	20	250	5 000
02/10	30	260	7 800						
02/12				20	250	5 000	20	260	5 200
				10	260	2 600			
02/15	60	245	14 700						
02/16				20	260	5200	40	245	9 800
02/16				20	245	4 900			
02/28	20	265	5 300						
02/29				40	245	9 800	10	265	2 650
				10	265	5 300			
المخزون النهائي لشهر فيفري							10	265	2 650

الجدول رقم (07) : يوضح تقييم المخزون حسب طريقة (FIFO)

✓ **إتباع طريقة المتوسط المرجح(CMUP):**[1] وفقا لهذه الطريقة فإن الخارج من المواد الأولية إلى عمليات التشغيل في الموقع يتم تسعيره على أساس سعر متوسط يتم استخراجه وحسابه كلما حدثت عملية توريد للمخازن، ويستمر صرف هذه المواد وفقا لهذا السعر المتوسط حتى يحدث توريد جديد فيحسب السعر المتوسط مرة ثانية وهكذا.

معدل تكلفة الوحدة المرجح=	تكلفة المواد الواردة للمخازن خلال الفترة+ تكلفة مخزون أول المدة / كمية المواد الواردة خلال الفترة+كمية مخزون أول المدة

المثال التالي يوضح طريقة تقييم المخزونات بالتكلفة المتوسط المرجح:[2] في بداية شهر جوان من السنة (ن) كان مخزون مادة الحديد المستخدم في البناء 10 طن بتكلفة 4100 للطن الواحد. خلال نفس الشهر قامت المنشاة بشراء كميات جديدة:

- في 06/05/ن، 30 طن بسعر 3600 دج للطن الواحد،
- في 06/10/ن، 40 طن بسعر 3500 دج للطن الواحد،
- في 06/12/ن، 19 طن بسعر 3700 دج للطن الواد.

وتم استهلاك كمية 90 طن في عمليات التشغيل: في 06/06/ن، 14 طن. وفي 20/ 06/ن، 76 طن.

[1]– صلاخ بسيوني عيد، عبد المنعم فليح، محاسبة التكاليف، مرجع سابق، ص177.

[2] Manuel De ComptabilitéFinanciére, Edition 2013,p175.

المطلوب: استعمال طريقة المتوسط المرجح في عملية تقييم مخزون الحديد لشهر جوان.

بطاقة صنف مادة الحديد									
التاريخ	الوارد			الصادر			الرصيد		
	كمية	سعر	قيمة	كمية	سعر	قيمة	كمية	سعر	قيمة
06/01							10	4 100	41 000
06/05	30	3 600	108 000				40	3 725	149 000
06/06				14	3 725	52 150	26	3 725	96 850
06/10	40	3.500	140.000				66	3 588.63	236 849.58
06/12	19	3.700	70.300				85	3 613.52	307 149.2
06/20				76	3 613.52	274 627.5	9	3 613.5	32 521.5
المخزون النهائي "صنف مادة الحديد" لشهر جوان							9	3 613.5	32 521.5

الجدول رقم (08): يوضح تقييم المخزون حسب طريقة (CMUP)

ويكون تسجيل المواد الخام في حالة خروجها من المخازن إلى مواقع الإنجاز (عملية التشغيل) على النحو التالي:[1]

رقم الحساب		البيان	المبالغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
601		مواد أولية مستهلكة	x	
	31	مخزونات المواد الأولية واللوازم		X
	32	التموينات الأخرى		X

✓ **تسجيل المنتوجات الجاهزة والشبه جاهزة:**[2]تعمل حسابات المخزونات 35"مخزونات المنتجات وحسابات 34"الدراسات قيد الإنجاز وحساب 33"أشغال في طور الإنجاز"كحسابات مخزونات تقيد في الجانب المدين في مقابل حساب 72 "إنتاج مخزن". ويتم تقييمها بتكلفة الإنتاج على أساس التكاليف المتكبدة فعليا خلال الفترة المحاسبية، وتكون هذه الأشغال أو الدراسات والمنتجات التي هي قيد الإنجاز غير قابلة للفوترة على حالها.

[1] Manuel De ComptabilitéFinancière, Edition 2013,p

[2] الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 19، الإدراج في المحاسبة في حالة الجرد الدائم ،مرجع سابق، ص63.

رقم الحساب		البيان	المبالغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
335		الأشغال الجاري إنجازها	X	
34		الدراسات الجاري إنجازها	X	
35		المخزنات من المنتجات	x	
	72X	الإنتاج المخزن		x

ب- **الجرد المتناوب:**[1] لا يتطلب هذا النظام تسجيل مستمر للتغيرات في المخزون. ولذلك فإن تكلفة المواد الخارجة من المخازن لا يمكن تحديدها إلى بعد تحديد تكلفة مخزون أخر مدة، وذلك بناء على الحصر أو الجرد المادي لمخزون المواد في نهاية الفترة المحاسبية (جرد خارج المحاسبة)، حيث يتم خصم تكلفة مخزون أخر المدة المحددة في عملية الجرد من إجمالي تكلفة مخزون أول مدة وتكلفة شراء المواد خلال الفترة المحاسبية للوصول إلى تكلفة المواد التي تم إخراجها من المخازن نحو عمليات التشغيل في مواقع الإنجاز.

المواد الخارجة من المخازن = مخزون أول مدة+ تكلفة الشراء خلال الفترة – مخزون أخر مدة[2]

✓ **المصنوعة أو قيد الصنع:** أثناء الفترة المحاسبية لا يسجل أية كتابة في الصنف 03 (جميع المواد التي خرجت من المخازن باتجاه عمليات التشغيل تسجل كأعباء حسب الطبيعة)، وينبغي عند اختتام الفترة المحاسبية وبعد إجراء جرد خارج المحاسبة **المنتوجات** (الجرد الفعلي) الشروع في إلغاء المخزونات الموجودة في بداية الفترة:[3]

[1] السيد عبد المقصود ديبيان، شحاتة السيد شحاتة، مرجع سابق، ص80.

[2] CONSEIL NATIONAL DE LA COMPTABILITE,MANUEL DE COMPTABILITE FINANCIERE, p310

[3] المجلس الوطني للمحاسبة، قرار رقم 203 المؤرخ في 2023/06/01، مرجع سابق، ص129.

رقم الحساب		البيان	المبالغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
72X		الإنتاج المخزن	X	
	335	الأشغال الجاري إنجازها		X
	34	الدراسات الجاري إنجازها		x
	35	المخزنات من المنتجات		x

وبعد ذلك يتم معاينة مخزون نهاية الفترة، بالخصم من حسابات المخزونات والتسجيل في حسابات 72x الموافقة.

رقم الحساب		البيان	المبالغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
335		الأشغال الجاري إنجازها	X	
34		الدراسات الجاري إنجازها	X	
35		المخزنات من المنتجات	x	
	72X	الإنتاج المخزن		x

2-حسابات الغير

الذمم المدينة هي المبالغ المالية التي يجب أن تتلقاها المنشأة من عملائها أو جهات أخرى وتصنف كأصول ضمن الأصول القصيرة الأجل. ومن بين الحسابات التي تستخدمها المنشاة ولها علاقة مباشرة بالعقد من حسابات الذمم المدينة "حساب 41، وحساباته الفرعية حسب حاجات التسيير، ماعدا"حساب 409" الذي يعتبر من الذمم المدينة، لكنه يدخل ضمن الحسابات الفرعية لحساب 40 "الموردون والحسابات الملحقة.

1.2- **حساب 411 "الزبائن"**: هي الفواتير أو المبالغ المستحقة للشركة على عملائها وتعني أن الشركة قدمت خدمة أو باعت بضاعة لعميل ولم يتم تحصيل ثمنها بعد، هذه المبالغ عادة تكون مستحقة السداد خلال فترة زمنية قصيرة تكون أقل من سنة.[1]

[1] https://mafaheem.info/?p=402.

⇐**حساب 4117"ضمان الدفع"** أو ما يسمى في عقود القطاع "**اقتطاع الضمان**" هو مقدار المبالغ المقيدة من طرف العميل بالسعر المتفق عليه في العقد، حتى نهاية مدة الضمان المجدولة، وعادة ما يشترط في عقود (البناء والأشغال العمومية ...الخ) حجز ما نسبته 5%-أو 10% من قيمة المشروع لمدة سنة أو سنتين أو أكثر حسب الاتفاق بذمة مالك المشروع (العميل) حتى نهاية فترة الصيانة وذلك من أجل حفظ حقوقه من مغبة تقاعس المنشأة بصيانة الأعطال.[1]

وتتم المعالجة المحاسبية لحساب 411 "الزبائن" على النحو التالي:[2]

رقم الحساب		البيان	المبالغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
411		الزبائن	X	
4117		اقتطاع الضمان	x	
	704	مبيعات الأشغال		X
	705	مبيعات الدراسات		X
	706	تقديم الخدمات الأخرى		X
	4456	الرسم على القيمة المضافة (المبيعات)		x

ملاحظة: يكون الرسم على القيمة المضافة المذكور في الفواتير أو البيانات أو في وثائق الاستيراد والمثقل للعناصر المكونة لسعر عملية خاضعة للضريبة قابل للحسم من الرسم الواجب تطبيقه لهذه العملية، ويتم هذا الخصم بعنوان الشهر الذي تمت خلاله عملية اقتناء (المواد من المخزون السلعي، الخدمات، التثبيتات).[3]

[1] جمال عبد الخضر عبد الرحيم ، خطابات الضمان والإعتمادات الضامنة والكفالات إتحاد المصارف العربية ، بيروت، لبنان، 1999، ص102.

[2] Sonelgaz, Manuel –SCF– Des Sociétes Des groupe Sonelgaz, Mai 2017, P157.

[3] المديرية العامة للضرائب المادة (29)، قانون الرسوم على رقم الاعمال، نسخة 2024، ص-18

2.2- **حساب 413 "زبائن، سندات الاستلام"**: وهي أوراق القبض التجارية التي يتم الحصول عليها كوسيلة لسداد الديون، وهي تعبر عن حقوق لتحصيل مبالغ معينة في تاريخ لاحق لتاريخ تحرير تلك الأوراق التجارية وهناك نوعين من الأوراق التجارية:[1]

أولا- السند لأمر: وهو عبارة عن تعهد كتابي من العميل بأن يدفع مبلغ معين في تاريخ معين لأمر المنشأة. والعميل في هذه الحالة هو الطرف المدين وبالنسبة له يمثل خصما من الخصوم (أوراق الدفع) في حين أن المنشأة هي الطرف المستفيد ويعتبر السند أحد بنود الأصول بالنسبة لها (أوراق القبض).

ثانيا- الكمبيالة: وهي عبارة عن أمر كتابي صادر من طرف المنشأة يوجه إلى العميل بدفع المبلغ المحدد في الكمبيالة لأمره أو أي شخص أخر، ويسمى المنشأة أو الشخص الأخر بالساحب، أما الشخص المسحوب عليه وهو العميل الذي يوقع الكمبيالة ويتعهد بالدفع في تاريخ لاحق. أما الطرف المسمى على الكمبيالة لتحصيل القيمة فيسمى المستفيد.

في حالة قبول المنشأة سند لأمر أو اكتتاب كمبيالة يجب أن يتوافق مبلغ فواتير بيع السلعة أو الخدمة المقبوضة عن طريق الأوراق التجارية.

المعالجة المحاسبية لأوراق التجارية (السند لأمر، الكمبيالة)[2].

⇐عند توقيع الورقة التجارية (سند لأمر، كمبيالة)

رقم الحساب		البيان	المبالغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
413		سندات الاستلام	X	
	411	الزبائن		X

⇐عند تاريخ الاستحقاق الورقة التجارية.

[1] وليد ناجي الحيالي ،:اصول المحاسبة المالية ، منشورات الأكادمية العربية المفتوحة في الدنمارك ،2007 ص ص، 192، 193.

[2] Manuel de comptabilité générale de la classe 4 –SONATRACH – 12 janvier 2010-P72.

رقم الحساب		البيان	المبالغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
519		المساهمات البنكية الجارية	X	
	413	سندات الاستلام		X

⇐ قيام البنك بدفع الورقة التجارية للمنشاة

رقم الحساب		البيان	المبالغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
512		البنك	X	
	413	المساهمات البنكية الجارية		X

3.2- حساب 416 "الزبائن المشكوك فيهم": في بعض الحالات تتعرض المنشأة إلى تكلفة الديون المعدومة جراء تعاملها مع عملاء يمتازون بضعف المركز المالي أو نتيجة لتدهور في الوضع المالي لبعض العملاء لأي سبب كان، لهذا نلاحظ معظم المنشآت التي تعتمد سياسة البيع على الحساب تقوم بتنزيل قدر معين من القيمة الاسمية الكلية لحساب الذمم، وتمثل هذا المبلغ توقعات إدارة المنشاة بعدم تحصيل تلك المبالغ.[1]وتكون المعالجة المحاسبية للديون المشكوك فيهم أو المعدومة حسب الحالات التالية:

⇐ عندما تكون الديون مشكوك في تحصيلها.

رقم الحساب		البيان	المبالغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
416		زبائن مشكوك فيهم	X	
	411	زبائن		X

⇐ عندما يكون مبلغ الديون غير قابل للتحصيل (ديون معدومة).

[1] محمد موسى لفتة عريبي، د.رشيد عباس الجزراوي، إدارة رؤوس الأموال وأثرها في تشغيل المنشآت، الطبعة الأولى، 2015، مركز الكتاب الأكاديمي، عمان، الأردن، ص72.

رقم الحساب		البيان	المبالغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
654		خسائر عن حسابات دائنة غير قابلة للتحصيل	X	
	416	الزبائن المشكوك فيهم		X

4.2- حساب 417 ' زبائن دائنة على أشغال أو خدمات جارية" ويخص هذا الحساب العقود الطويلة الأجل التي يتم التفاوض عليها مع العميل ويتم تسجيلها حسب طريقة نسبة التقدم في الإنجاز، ويكون مضمون هذا العقد من اجل إنجاز سلعة أو خدمة أو مجموعة من السلع والخدمات والتي يكون تاريخ انطلاقها والانتهاء منها يقع في سنوات مالية مختلفة. ويمكن أن تتضمن هذه السلع والخدمات ما يلي:[1]

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

ولكي يكون العقد مؤهل لعقد طويل الأجل ينبغي أن يكون الشرطين التاليين مجتمعين:[2]

- ❖ ينبغي أن يتم التفاوض عليه خصيصا مع العميل،
- ❖ تاريخ الانطلاق في إنجاز العقد والانتهاء منه يجب أن يقع في سنوات مالية مختلفة،

تعتبر طريقة التقدم في الإنجاز هي الطريقة المفضلة للاستخدام بموجب النظام المحاسبي المالي لأنها تؤدي إلى معلومات موثوقة ودقيقة. كما تسمح هذه طريقة بالاعتراف بالإيراد وفقا لوتيرة تقدم الأعمال أو الخدمات، خلال السنة المالية المقفلة (ن) يسجل حساب 417 (الأشغال والخدمات الجاري إنجازها) في الجانب المدين مقابل رقم الأعمال المحسوب وفقا

[1] Article133-1, Le Systéme comptable Financier, ENEG, Réghaia-Algérie-2009-p63.

[2] MANUEL-SCF DU GROUPE –SONELGAZ ,TRAITEMENT DES CONTRAT à LONG TERME-P163

لنسبة التقدم بالمبلغ الصافي (خارج الرسم على القيمة المضافة)، غير أنه لا يمكن من الجانب التعاقدي أن تكون موضوع إعداد فواتير.[1]

رقم الحساب		البيان	المبالغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
417		الأشغال والخدمات الجاري إنجازها	x	
	704			X
	705	مبيعات الأشغال		X
	706	مبيعات الدراسات		X
		تقديم الخدمات الأخرى		

وفي خلال عملية إعادة فتح حسابات السنة المالية (ن+1) يتم تسجيل القيد العكسي بجعل حساب رقم الأعمال المحسوب وفقا لنسبة التقدم بالمبلغ الصافي (خارج الرسم على القيمة المضافة) مدينا، مقابل جعل حساب 417 الأشغال والخدمات الجاري إنجازها في الجانب الدائن.

رقم الحساب		البيان	المبالغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
704		مبيعات الأشغال	X	
705		مبيعات الدراسات	X	
706		تقديم الخدمات الأخرى	x	
	417	لأشغال والخدمات الجاري إنجازها		x

5.2- حساب 418" زبائن فواتير- للإعداد"[2]: يتم الاعتراف بالإيراد بموجب المعيار المحاسبي رقم 15 (الخطوة الخامسة) عندما **تحول المنشأة السيطرة** على السلع والخدمات المتعهد بها إلى العميل، وفي بعض الحالات يكون هناك فجوة بين تسليم السلعة أو الخدمة وإصدار الفاتورة، وعملا بمبدأ تحميل كل فترة مالية للإيرادات الخاصة بها، قد يكون من

[1] قيد نموذجي حسب النظام المحاسبي المالي الجزائري، الجريدة الرسمية/ العدد 19 المؤرخة في 2009/03/25، مرجع سابق، ص

[2] https://www.compta-facile.com/factures-a-etablir-comptabilisation/.

الضروري عندما تكون المنشأة بصدد إعداد ميزانيتها المحاسبية السنوية، تسجيل الفواتير التي سيتم إصدارها خلال الفترة الموالية (السنة ن+1)على الرغم من أن السلعة أو الخدمة قد تم تسليمها بالفعل خلال الفترة المالية (السنة ن).ويتم تقدير الفواتير المراد إصدارها بمبلغ البضاعة المسلمة أو الخدمة المقدمة خارج الرسم على القيمة المضافة (HT).

التسجيل عند نهاية الفترة المالية (إقفال الحسابات)[1]

رقم الحساب		البيان	المبالغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
418		"زبائن فواتير – للإعداد	x	
	704	مبيعات الأشغال		X
	705	مبيعات الدراسات		
	706	تقديم خدمات أخرى		X
	4457	الرسم على القيمة المضافة للمبيعات		X

ولا يتم إجراء أي معالجة محاسبية للقيد المسجل في نهاية الفترة حتى يتم إصدار الفاتورة المعنية للسلعة المسلمة أو الخدمة المقدمة، ويكون التسجيل على النحو التالي:

رقم الحساب		البيان	المبالغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
411		الزبائن	x	
	418	"زبائن فواتير – للإعداد		X

6.2- حساب 409 "موردون مدينون: تسبيقات ودفعت على الحساب(RRR) للحصول وديون أخرى": يسجل في هذا الحساب جميع التسبيقات والمدفوعات على الحساب المقدمة لمورد (المخزونات والخدمات) وكذلك أصحاب العقود الفرعية (المناولة). حيث لا يخص هذا

[1] Manuel de comptabilité générale de la classe 4 –SONATRACH – 12 janvier 2010-P86.

الحساب التسبيقات والدفوعات على الحساب المتعلقة بالتثبيتات، و التي يتم تسجلها محاسبيا في حساب (238)[1].

ويمكن أن يدفع التسبيق مرة واحدة، كما يمكن أن يدفع على عدة أقساط تنص الصفقة على تعاقبها الزمني، ويتم استعادة هذه التسبيقات عن طريق الاقتطاعات من المبالغ المالية المدفوعة عبر الفواتير المحررة. وتنقسم إلى:[2]

I. **التسبيق (Les avances):** هو كل مبلغ تدفعه المنشأة الحائزة على العقد الرئيسي إلى موردو (المخزونات أو الخدمات) والعقود الفرعية (المناولة) قبل تنفيذ الخدمات موضوع العقد وبدون مقابل للتنفيذ المادي للخدمة.

II. **الدفع على الحساب (Les acomptes):** هو كل مبلغ تقوم بدفعه المنشاة إلى موردو (المخزون أو الخدمات) أو إلى العقود الفرعية (المناولة) مقابل تنفيذ جزئي لموضوع الصفقة، تحدد قيمة التسبيق بنسبة أقصاها 15%من السعر الأولي للصفقة.

⇐المعالجة المحاسبية للتسبيق والدفع على الحساب (للمخزونات أو الخدمات) على النحو التالي.

رقم الحساب		البيان	المبالغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
409		أوراق الدفع	x	
	512	البنك		x

⇐تسجيل الفاتورة وترصيد حساب التسبيقات والدفعات على الحساب

[1] المجلس الوطني للمحاسبة، قرار رقم 203 المؤرخ في 2023/06/01، مرجع سابق، ص 126.

[2] المادة 109، قانون الصفقات العمومية وتفويضات المرفق العام، مرجع سابق، ص، ص،26،27.

رقم الحساب		البيان	المبالغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
38X		اللوازم الأولية واللوازم المخزنة	X	
6X		مصاريف	X	
4456			X	
	401	موردو المخزونات والخدمات		X
	409	موردون مدينون تسبيقات ودفعات على الحساب		X

المبحث الثاني: تقييم الخصوم المرتبطة بالعقد وإدراجها في الحسابات

إن الخصوم تمثل دينا حاليا أو متطلب تشريعي للمنشاة. ويمكن أن توضع هذه الالتزامات قانونا كنتيجة لعقد ملزم الأداء، كما هو الحال على سبيل المثال لقاء السلع والخدمات التي استلمتها المنشاة من الغير. ومن الضروري إيجاد الفرق بين الالتزام الحالي والتعهد المستقبلي. فاتخاذ قرار من قبل إدارة المنشاة بالحصول على أصول في المستقبل لا يؤدي بحد ذاته إلى التزام حالي. حيث ينشأ الالتزام عندما يتم تسليم الأصل أو الدخول في تعاقد للحصول على ذلك الأصل.

وتنقسم هذه الخصوم (الالتزامات) إلى خصوم غير جارية وتتضمن قروض بنوك طويلة الأجل، ومؤونات (مخصصات) تقديرية ذات طابع خاص بالعقد. والتزامات قصيرة الأجل تتضمن ديون الموردين، أوراق الدفع، الضرائب المستحقة، وأجور واجبة الدفع للمستخدمين..... الخ.[1]

[1] محمود على عطوان، معجم العلوم المالية والمحاسبة المصرفية، دار أسامة للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، 2013، عمان، الأردن، ص176.

المطلب الأول: الخصوم الغير جارية المرتبطة بالعقد

1- الأحداث التمويلية للعقد: وتهدف الأحداث التمويلية على الحصول على الأموال اللازمة لأوجه نشاط المشروع المختلفة، وتشكل الأحداث المالية الخلفية الاقتصادية التي يبني المشروع، ويعتمد النشاط التمويلي للعقد على مصدرين أساسين من مصادر الأموال:

- ✓ **المصدر الأول:** هي الأموال المقدمة من قبل المنشأة ويتم ذلك عن طريق:[1]
  - دفع أموال للعقد الجديد عن الطريق الأموال المتاحة لدى خزينة المنشأة،
  - احتجاز الأرباح والامتناع عن توزيعها على ملاك المنشأة، أي التضحية باستثمارها في العقد الجديد من قبل الملاك.
- ✓ **المصدر الثاني:** الحصول على أموال من الغير تتمثل في صورة قروض طويلة الأجل التي يتم اقتراضها من البنوك التجارية ومؤسسات القروض أو المنظمات المصرفية، هذه العملية تقوم من خلالها البنوك بتوفير مبلغ من المال للمنشآت التي تريد الاقتراض بغية إنجاز المشاريع المتعاقد عليها مع العملاء، وتتحقق هذه العملية بين البنك التجاري والمنشأة عن طريق اتفاقية تحدد:[2]
  - تاريخ دخول الالتزام (القرض) حيز التنفيذ،
  - مبلغ القرض بالعملة الوطنية أو بالعملة الأجنبية،
  - سعر الفائدة (ثابت، متغير)،
  - مدة وطريقة السداد،
  - العمولات المختلفة الواجب دفعها.

[1] حسين القاضي ، محمود حمدان، نظرية المحاسبة، منشورات جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، ص273.

[2] MANUEL DU GROUPE SONELGAZ/TRAITEMENT DES EMPRUNTS ET DETTES ASSIMILEES.

رقم الحساب		البيان	المبالغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
512		البنك	x	
	164	الإقتراضات لدى مؤسسات القرض		x

1.1 – وضع برنامج رد القرض من قبل البنك التجاري:[1] من المعروف أن أي قرض يمكن سداده بإحدى طريقتين؛ الأولى: أن يسدد القرض وفوائده دفعة واحدة في نهاية الأجل المتفق عليه، الثانية: أن يسدد القرض وفوائده على أقساط سنوية أو نصف سنوية...الخ. وتتناسب الطريقة الأولى مع القروض القصيرة الأجل والتي لا يتجاوز استحقاقها سنة واحدة، أما الطريقة الثانية فتتناسب مع القروض المتوسطة والطويلة الأجل، والتي تستخدم أساسا في تمويل المشاريع الكبرى التي تحقق عائدا دوريا على مدى فترة طويلة نسبيا، إذ يصعب على المنشأة المقترضة في هذه الحالة سداد القرض وفوائده دفعة واحدة، وذلك فإن البرنامج المحدد من قبل البنك لرد القرض يريح المنشأة المقترضة، لأنها سوف تعلم مقدما المبالغ التي سوف تردها للبنك وتاريخ رد كل منها مما يؤدي إلى انتظام التدفقات النقدية الخارجة من خزينة المنشأة، وحتى لا ترتبط بمدفوعات مستقبلية تتعارض مع مدفوعات القرض.

وهكذا فإن علاوات الإصدار والتسديد وكذلك المصاريف الناجمة عن الاقتراض تدرج في حساب القرض المناسب بصورة تدريجية على مدى مدة القرض، وهذا الاهتلاك يحدد باستخدام طريقة نسبة الفائدة الفعلية (TAUX INTERET EFFICTIF) وفقا للعلاقة التالية:[2]

$$\textbf{تكلفة إهتلاك القرض} = \sum_{I+1}^{n} CI\,(1+x)^{\left(-\frac{ti}{360}\right)}$$

[1] محروس حسن، إدارة المنشات المالية الجزء الأول البنوك التجارية، دار كتب عربية، الطبعة غير واردة ص ص 156، 157.

[2] MANUEL DU GROUPE SONELGAZ/TRAITEMENT DES EMPRUNTS ET DETTES ASSIMILEES.

- **X:** هو معدل الفائدة الفعلية،
- N: عدد الدفعات النقدية المتبقية حتى تاريخ الاستحقاق،
- CI: الدفعة الأولية للقرض،
- Ti: هو عدد الأيام التي تفصل تاريخ الحساب عن تاريخ تسديد الدفعات الأولية،

رقم الحساب		البيان	المبالغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
164		الاقتراضات لدى مؤسسات القرض	X	
661		أعباء الفوائد	x	
	512	البنك		X

2-إيجار التثبيتات المنتهية بالتمليك:

هو كل عقد تلتزم بمقتضاه شركة من شركات التأجير التمويلي(المؤجر) بأن تؤجر من خلاله إلى المنشأة (المستأجر) أصل من الأصول الغير جارية نظير أجرة يحددها العقد، وتشكل هذه الأصول منقولات أو عقارات يحتاجها المشروع يكون المؤجر قد اكتسب ملكيتها من طرف ثالث يسمى مورد التثبيتات بناء على طلب ومواصفات المستأجر، ويكون للمستأجر(المنشاة) في نهاية مدة الإيجار الحق في اختيار شراء الأصل موضوع الإيجار في الموعد وبالثمن المحدد في العقد، أو تجديد عقد الإيجار لمدة أخرى يتفق عليها، أو إعادة الأصل إلى المؤجر على أن يراعى في تحديد الثمن في الحالة الأولى المبالغ التي سبق أن أداها المستأجر طوال مدة الإيجار إلى المؤجر.[1]

1.2 - أهمية العقود الإيجارية المنتهية بالتمليك بالنسبة للمنشأة:[2]

تكمن أهمية إيجار المعدات والآليات بالنسبة للمنشأة في النواحي التالية:

[1] أحمد محمد لطفي محمد، التمويل بالإجارة المنتهية بالتمليك، دار الفقه والقانون، طبعة 2013، المنصورة، مصر، ص 67.

[2] أحمد محمد لطفي محمد، نفس المرجع، ص 40.

- الاستفادة من المنقولات أو العقارات التي تدخل في نشاط المنشأة دون الحاجة لشرائها، الأمر الذي يوفر للمنشاة توظيف أموالها واستثماراتها في أغراض ونواحي أخرى، فهي كما يطلق عليها تمويل من خارج الميزانية.
- تحقيق إمكانية التوسع في المشروع وسرعة الحصول على المعدات المطلوبة والمتطورة دون الحاجة إلى التوسع في عدد الملاك، أو اللجوء على طرح أسهم جديدة.
- الاستفادة من بعض المميزات المتعلقة بالضرائب، فإن قيمة الإيجار التمويلي للمنقولات والعقارات يخصم من الأرباح قبل فرض الضريبة عليها، على عكس ما لو كانت حصة مشاركة فهي توزع للربح وليس عبئا عليه.
- يهيئ الإيجار التمويلي للمشروع فرصة جيدة لبرمجة نفقاته والتعرف عليها سلفا.

2.2 – المعالجة المحاسبية في القوائم المالية للمستأجر المنشأة:[1]

- تدرج القيمة الايجارية المستحقة عن عملية الإيجار التمويلي كمصروف في قائمة جدول حسابات النتائج خلال كل فترة محاسبية،
- تدرج ما تتكبده المنشأة من مصاريف صيانة وإصلاح للأموال المؤجرة في قائمة جدول حسابات النتائج، وذلك بما يتفق مع الأغراض التي أعدت لها ووفقا للتعليمات التي يسلمها إليها المؤجر بشأن الأسس الفنية الواجب مراعاتها،
- إذا قامت المنشأة في نهاية العقد باستخدام حق شراء للمال المستأجر يثبت هذا المال كأصل بالقيم المدفوعة لممارسة حق الشراء والمتفق عليه طبقا للعقد ويتم إهلاكه على مدار العمر الإنتاجي المتبقي المقدر له وفقا لسياسات الإهتلاك التي تتبعها المنشأة للأصول المماثلة.

[1] طه محمد محمد ابو العلا، الإيجار التمويلي الحقيقي للمعدات الإنتاجية، الناشر منشاة المعارف، الإسكندرية، مصر، ص82.

⇐عندما يكون الأصل تحت سيطرة (المنشأة المستأجر).

رقم الحساب		البيان	المبالغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
24	167	تثبيت الإيجار– التمويل	X	
		ديون عقود الإيجار التمويلي		X

⇐عندما يتم تسديد دفعات التأجير مع مبلغ الفائدة

رقم الحساب		البيان	المبالغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
167		ديون الإيجار التمويلي	X	
661		أعباء الفوائد	x	
	512	البنك		x

عند انقضاء عقد إيجار التمويلي–رفع خيار الشراء:[1]

إذا قررت المنشأة الاحتفاظ بالأصل، وكان عليها أن تدفع لذلك استحقاقا أخيرا يوافق عليه تعاقديا، فإن مبلغ هذا الاستحقاق الأخير يجب أن يوافق رصيد الديون عن عقد الإيجار ويأتي هذا الاستحقاق لتصفية هذا الحساب الخاص بالديون.

وفي حالة لم ترفع المنشأة خيار الشراء، فإن الملك يعود إلى المؤجر ويتم إخراجه من أصول المنشأة، وهذا الخروج يكون عديم القيمة ينبغي إلا ينتج عنه فائض قيمة أو ناقص قيمة للمنشأة لأن مدة إهتلاك الملك تكون هي نفسها مدة الإيجار. وفي هذه الحالة، تتم تصفية حساب الديون (167) المطابقة باعتماد الجانب الدائن للحساب (78) استرجاعات عن خسائر قيم وأرصدة.

3- **المخصصات والالتزامات المحتملة:** قد تتكبد المنشأة خسائر أو مصاريف سيتم دفعها مستقبلا بناء على أحداث معينة ستقع في المستقبل، ولكن هذه المبالغ المتوقع تكبدها ناتجة

[1] المجلس الوطني للمحاسبة، النظام المحاسبي المالي لقطاع البناء والأشغال العمومية والهيدروليكا، ص 124.

عن أحداث تتعلق بالفترة المالية الحالية مما يستلزم في بعض الحالات اقتطاع مخصص لها من أرباح الفترة الحالية.[1]

وبموجب النظام المحاسبي المالي تسجل هذه المخصصات في حساب 154 "**مؤونات عملاتية ذات طابع خاص بالعقد**"ويمكن تمييز على وجه الخصوص المؤونات الخاصة بـ:[2]

- ✓الخسائر عند الانتهاء (عجز في العقود)،
- ✓تجديد إو تفكيك الموقع،
- ✓مصاريف تشييد الورشات،
- ✓رفع التحفظات على الأشغال (بعد 20 سنة).

⇐تشكيل مخصص للمؤونة المحتملة للفترة المالية (12/31/ن)

رقم الحساب		البيان	المبالغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
685	154	مخصصات خسائر القيمة	X	
		مؤونات عملاتية ذات طابع خاص بالعقد		X

⇐المعالجة في نهاية الفترة المالية الموالية (31 /12/ن+1)

رقم الحساب		البيان	المبالغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
685		مخصصات خسائر القيمة	X	
		مؤونات عملاتية ذات طابع خاص بالعقد		X
	154	**(في حالة الزياد في قيمة خسائر المؤونة المحتملة)**		
154		مؤونات عملاتية ذات طابع خاص بالعقد	X	
		استرجاع خسائر قيمة العقد		X
	785	**(في حالة نقص في قيمة خسائر المؤونة المحتملة)**		

[1] أبو نصار محمد، حميدات جمعة، معايير المحاسبة والإبلاغ المالي (الجوانب العملية والنظرية)، 2013، المكتبة الوطنية، عمان، الأردن، 530.

[2] المجلس الوطني للمحاسبة، قرار رقم 203 المؤرخ في 2023/06/01، مرجع سابق، 118.

المطلب الثاني: معالجة الخصوم الجارية المرتبطة بالعقد

1-الموردون والحسابات الملحقة:

يمثل رصيد حسابات الدائنين الخصوم التي نشأت على المنشاة مقابل حصولها على سلع أو خدمات من الغير بالأجل، وتنشأ بسبب اختلاف تاريخ شراء السلعة أو الحصول على الخدمة عن تاريخ سداد قيمتها نقدا، وتأخذ حسابات الدائنين شكل حسابات جارية تسدد دوريا وفقا لشروط عقد الشراء، ولا يفرض عليها فوائد غير أنه يتضمن في بعض الأحيان سعر الشراء لأجل زيادة يسيرة لتمييزه عن سعر الشراء النقدي، وبحيث يمثل حافزا للمنشاة على التعجيل بالسداد للاستفادة من الخصم المتاح.[1]

تورد هذه العمليات تحت حساب 40، "الديون وتسبيقات الأموال المرتبطة باقتناء السلع والخدمات" ماعدا "حساب 419" الذي يجب أن يكون رصيده دائنا بالرغم من أنه يعتبر من الحسابات الفرعية "لحساب 41"، وحسب الحاجة تفتح حسابات فرعية مثل:

1.1 **حساب "401" موردو المخزونات والخدمات:** يشير حساب الموردين إلى مقدار الأموال المستحقة للمنشأة لمورديها مقابل السلع والخدمات المستلمة، أي هو عبارة عن التزام على المنشأة بسداد دين قصير الأجل إلى دائنيها تتراوح من أيام إلى أقل من سنة، ويظهر هذا الحساب ضمن قائمة الميزانية في بند الالتزامات المتداولة.[2]

⇐**حساب"4017" محجوز ضمان العقود الفرعية:**[3] هذا الحساب يتم تسجيل فيه "**اقتطاع الضمان**" وهو المبلغ المستقطع من إجمالي أعمال العقود الفرعية (المناولة) لضمان تنفيذ أعمال الصيانة المتعلقة بالأعمال الموكلة إليهم من قبل المنشأة خلال فترة الصيانة التعاقدية،

[1] وابل بن على الوابل، أسس المحاسبة، الناشر، الرياض، المملكة العربية السعودية، 1422، ص338.

[2] https//mafaheem.info/p=6327.

[3] حامد داود الطحله، محاسبة المقاولات (بين النظرية والتطبيق)، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع ،عمان، الأردن، طبعة 2013، ص79.

ويتم صرف هذا المحجوز بعد انتهاء فترة الصيانة المتفق عليها في العقد أو بموجب كفالة بنكية يقدمها أصحاب المقاولات الفرعية إلي المنشأة (صاحبة العقد الرئيسي).

2.1 **حساب "403"أوراق الدفع:** هي الأوراق التجارية المذكورة سلفا(السند لأمر، الكمبيالة)، وتكون العملية هذه المرة مع موردو (المخزونات، التثبيتات) بدلا من العميل. وتكون هذه الأوراق دائنة بطبيعتها حيث تمثل إحلال الالتزامات الشخصية للمنشاة، وعندما تقبل المنشأة ورقة دفع مسحوبة عليها أو تقوم بتحرير سند لأمر لحساب الغير فإن الطرف الدائن من القيد يكون حساب 403 (أوراق الدفع). أما الطرف المدين فقد يختلف طبقا للسبب في خلق الورقة. فقد يكون المشتريات من مخزون البضائع إذا تم سحبها أو إصدارها عند الشراء، أو قد يكون الطرف المدين أي أصل من الأصول التي يتم الوفاء بقيمتها مقابل أوراق الدفع، إلا انه جرت العادة أن يخصص حساب أوراق الدفع للأوراق التجارية التي لا يتجاوز مدتها سنة والتي عادة ما ترتبط بعمليات شراء البضائع.[1]

وتكون المعالجة المحاسبية لأوراق الدفع على الشكل التالي:

عند خلق الورقة التجارية (أوراق الدفع)

رقم الحساب		البيان	المبالغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
401		موردو السلع والخدمات	x	
	403	أوراق الدفع		x

عند تسوية الورقة التجارية (أوراق الدفع)

رقم الحساب		البيان	المبالغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
403		أوراق الدفع	x	
	512	البنك		x

[1] عبد الحي مرعي، مقدمة في أصول المحاسبة المالية، الدار الجامعية، 1990، بيروت، لبنان، ص414.

3.1 حساب 408" موردو الفواتير التي لم تصل إلى أصحابها":[1]وهي عبارة عن الفواتير التي لم يتم استلامها من قبل المنشاة في نهاية الفترة (عندما تقوم المنشاة بإعداد ميزانيتها العمومية على الخصوص). في مقابل تكن المنشأة قد استفادت من الخدمات أواستلمت البضائع، والتي تكون قيمتها معروفة وقابلة للتقييم بشكل كاف. وتكون هذه الفواتير من طرف:

- موردو البضائع الذين قاموا بتوريد البضائع للمنشأة (عناصر المخزونات) ولكن لم يتم إصدار الفاتورة وإرسالها للمنشاة.
- خدمات العقود الفرعية (المناولة) التي يتم تنفيذها في أقل من شهر ولكن يتم إصدار الفاتورة في الشهر الموالي.

ويكون التسجيل في نهاية الفترة المحاسبية للسنة (ن):[2]

⇐المشتريات القابلة للتخزين

رقم الحساب		البيان	المبالغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
381		اللوازم الأولية واللوازم المخزنة	X	
4456		الرسم على القيمة المضافة المخصوم	x	
	408	موردو الفواتير التي لم تصل إلى أصحابها		x

⇐المشتريات الغير قابلة للتخزين والخدمات

رقم الحساب		البيان	المبالغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
6xx		اللوازم الأولية واللوازم المخزنة	X	
	408	موردو الفواتير التي لم تصل إلى أصحابها		x

⇐ المعالجة المحاسبية خلال السنة المالية الموالية(ن+1):

خلال السنة (ن+1) لا يتم أي تسجيل محاسبي (كإلغاء القيد عن إعادة فتح الحسابات) حتى يتم استلام الفاتورة المعنية من طرف المورد.

[1] https://www.compta-facile.com/les-factures-non-parvenues-fnp/
[2] Manuel de comptabilitégénérale de la classe 4,SONATRACH – 12 janvier 2010.

رقم الحساب		البيان	المبالغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
408		موردو الفواتير التي لم تصل إلى أصحابها	X	
4456		الرسم على القيمة المضافة المخصوم	x	
	401	موردو المخزونات والخدمات		x

أما بخصوص التعديلات المحتملة بين مبلغ الفاتورة المقدر في نهاية السنة المالية (ن) ومبلغ الفاتورة المستلم خلال السنة المالية(ن+1)، تعالج الفوارق على النحو التالي:

- إذا كان مبلغ الفاتورة المقدر اكبر من مبلغ الفاتورة المستلم هنا يدخل الفرق الزائد في حساب 758(منتوجات التسيير العادية الأخرى)
- وفي حالة كان مبلغ الفاتورة المقدر أقل من مبلغ الفاتورة المستلم، يدخل الفرق الناقص في حساب 658 (أعباء التسيير العادية الأخرى).

حساب 419 "زبائن دائنون: تسبيقات مستلمة تخفيضات وتنزيلات (RRR)": يسجل في هذا الحساب جميع التسبيقات والدفوعات على الحساب التي تستلمها المنشأة على الطلبيات المقرر تسليمها أو الأشغال الواجب تنفيذها أو الخدمات الواجب تقديمها.[1]

ويمكن أن يستلم التسبيق مرة واحدة، كما يمكن أن يستلم على عدة أقساط تنص الصفقة على تعاقبها الزمني، ويتم استعادة هذه التسبيقات عن طريق الاقتطاعات من المبالغ المالية المقدمة عبر الفواتير المحررة. وتنقسم إلى:[2]

I. **التسبيق (Les avances)**: هو كل مبلغ تستلمه المنشأة الحائزة على العقد من العميل قبل تنفيذ الخدمات موضوع العقد وبدون مقابل للتنفيذ المادي للخدمة.

II. **الدفع على الحساب (Les acompte)**: هو كل مبلغ تستلمه المنشاة من قبل العميل مقابل تنفيذ جزئي لموضوع الصفقة.

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 66 المؤرخة في 2009/03/25، النظام المحاسبي المالي، ص 66.

[2] المادة 109، قانون الصفقات العمومية وتفويضات المرفق العام، مرجع سابق، ص ص 26،27.

تحدد قيمة التسبيق بنسبة أقصاها 15%من السعر الأولي للصفقة. وتتم المعالجة المحاسبية للتسبيقات والدفعات على الحساب (للمخزونات أو الخدمات): تتم على أساس المبلغ المستلم.

رقم الحساب		البيان	المبالغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
512		البنك	x	
	419	أوراق القبض		x

تسجيل الفاتورة وترصيد حساب التسبيقات والدفعات على الحساب

رقم الحساب		البيان	المبالغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
411		الزبائن	X	
419		تسبيقات مستلمة RRR	X	
	704	مبيعات الاشغال		x
	705	مبيعات الدراسات		X
	706	تقديم الخدمات الأخرى		X
	4457	الرسم على القيمة المضافة (فواتير البيع)		x

المبحث الثالث: تقييم الأعباء والمنتجات المرتبطة بالعقد

لقياس المنطقي لمدى نجاح أي عقد هو بمقارنة مجهودات ذلك العقد المتمثلة في التكاليف والنفقات مع منجزاته المتمثلة في الإيرادات. ويجب أن تتم عملية القياس هذه في كل فترة محاسبية، ويحسب صافي دخل العقد عن كل فترة بطرح المصروفات أو (التكاليف) التي تخصه من إيرادات تلك الفترة. أما المصروفات أو الإيرادات التي أنفقت أو حصلت خلال فترة محاسبية معينة، ولكنها تخص فترات محاسبية أخرى، فيجب تحميلها إلى الفترات التي تخصها، ولهذا فإن المصروفات والإيرادات التي تخص فترات محاسبية مقبلة مثلا، تظهر في القوائم المحاسبية كأرصدة مؤجلة، وترحل إلى فترات زمنية لاحقة.[1]

[1] مختار على أبو زريرة، محاسبة النفط أصولها العلمية وتطبيقها، الشركة الدولية للطباعة، مدينة 06 أكتوبر، مصر، ص 16.

المطلب الأول: المعالجة المحاسبية على الأعباء المرتبطة بالعقد

إن كافة التكاليف المرتبطة مباشرة بالعقد تشمل البنود التالية:[1]

- تكلفة المواد المستخدمة في العقد،
- تكلفة العاملين بالموقع شاملة تكاليف الإشراف،
- اهتلاك الأصول الثابتة المستخدمة في العقد،
- تكلفة نقل الأصول الثابتة من وإلى موقع العقد،
- تكلفة استئجار الأصول الثابتة،
- تكلفة التصاميم الهندسية والمعاونة الفنية المتصلة مباشرة بالعقد،
- التكاليف المتوقعة للصيانة خلال فترة الضمان.

ويمكن أيضا أن تتأثر تكاليف العقد:[2]

- التكاليف المتكبدة قبل إبرام العقد للحصول على إنجاز المشروع،
- التكاليف المالية على القروض المتعاقد عليها للمشروع والمتكبدة خلال فترة الإنجاز، ويمكن استبعاد تلك التي ترجع إلى حالات التأخير والتوقف المطول دون سبب قانوني أو تعاقدي.
- ولابد من التحديد الواضح للتكاليف المنسوبة للعقد، وإلحاقها بالمشروع بواسطة نظام للمعلومات التي تحوز عليه المنشاة.

1- المعالجة المحاسبية للمواد الخارجة من المخازن والمستخدمة في العقد:[3]

[1] كمال عبد السلام على حسن، مصطفى عطية الغندور، وأخرون، اثر تباين المعالجة المحاسبية لبنود التكاليف والإيرادات في عقود المقاولات على دلالة القوائم المالية، المجلة المصرية للدراسات التجارية، 2015، ص08.

[2] CONSEIL NATIONAL DE LA COMPTABILITE - COMMISSION DE NORMALISATION DES PRATIQUES COMPTABLES ET DESDILIGENCES PROFESSIONNELLES – CONTRATS A LONG TERME p 9/21. EDITION 2017.

[3] حامد داود الطحلة، محاسبة المقاولات بين النظرية والتطبيق، دار اليازوري للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة العربية، 2013، ص، ص55 ،56.

كما رأينا سابقا (المعالجة المحاسبية للمخزونات)، يتم شراء المواد وإيداعها في المخازن المنشأة أو المخزون الفرعي بالمشروع، ويتقدم مدير المشروع إلى مديرية الشراء وتسيير المخزون بطلب توفير المواد عن طريق صرفها حسب الدورة المستندية المعروفة، وتتمثل هذه المواد الخارجة من المخازن والمستخدمة في مواقع التشغيل في: المواد الأولية والتموينات الأخرى، قطع الغيار من أجل صيانة الآليات وتصليحها، وكذلك المواد البترولية (بنزين، وزيوت التشحيم... الخ)، وتتم المعالجة المحاسبية حسب حالة المخزون المستهلك كالأتي:[1]

رقم الحساب		البيان	المبالغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
600		الاحتياطات العقارية المستهلكة	X	
601		المواد الأولية المستهلكة	X	
602		التموينات المستهلكة (قطع الغيار، المواد البترولية)	x	
	30	الاحتياطات العقارية (الأراضي)		X
	31	المواد الأولية والتوريدات		X
	32	التموينات الأخرى		X
	37	المخزونات في الخارج (المواد البترولية)		x

وقد يكون هناك مواد بمشروع معين زائدة عن الحاجة ويكون مشروع أخر بحاجة إليها في هذه الحال يتم تحويل هذه المواد من مشروع إلى مشروع أخر وتكون المعالجة المحاسبية لهذه الحالة على الشكل التالي:

[1] Manuel de comptabilité générale classe 6-SONATRACH-p 21-31

⇐التسجيل في حسابات العقد المتنازل عن المواد[1]

رقم الحساب		البيان	المبالغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
896xxx		حساب الارتباط (العقد A)	x	
	18xxx	المواد الأولية والتوريدات المستهلكة		x
		سند تحويل رقم (.....)		

⇐التسجيل في حسابات العقد الذي نقلت إليه المواد

رقم الحساب		البيان	المبالغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
18xxx		المواد الأولية والتوريدات المستهلكة	x	
	897xxx	حساب الارتباط (العقد B)		x
		سند تحويل رقم (.....)		

ملاحظة: حساب 89xx يمثل حساب الارتباط بين العقود ويلعب حسابات التسيير (حسابات جدول النتائج)، حيث إذا كان مدينا يعبر عن مصروف وإذا كان دائنا يعبر عن إيراد، كما هو الحال لحساب 18xx يمثل حركة الحسابات الدائنة والمدينة.[2]

1.1- المعالجة المحاسبية للمواد المتبقية في نهاية المشروع:[3]

وفي نهاية بعض المشاريع يكون هناك مواد زائدة عن الحاجة ويتم التصرف فيها بإحدى الطريقتين. إما بإعادة بيعها إلى منشأة أخري، أو رد هذه المواد إلى المخازن وتكون المعالجة المحاسبية حسب الحالة:

[1] Manuel de comptabilité générale classe 1-SONATRACH-p 111.
[2] Manuel de comptabilité générale classe 1-SONATRACH- p108.
[3] حامد داود الطحلة، محاسبة المقاولات بين النظرية والتطبيق، مرجع سابق، ص56.

⇐التسجيل المحاسبي في حالة بيع المواد.

رقم الحساب		البيان	المبالغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
411		الزبائن	x	
	701	مبيعات المواد الأولية		x

⇐التسجيل المحاسبي في حالة إرجاع المواد الزائدة إلى المخازن.

رقم الحساب		البيان	المبالغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
31		المواد الأولية المستهلكة	x	
	601	المواد الأولية المستهلكة(عقد رقم ...) سند رجوع المواد إلى المخازن رقم (.....)		x

2-المعالجة المحاسبية للعقود الفرعية (المناولة)

كما تطرقنا إليه سابقا، تتميز مشاريع قطاع البناء والأشغال العمومية ...الخ، بضخامة الحجم وطول مدة الإنجاز وتنوع العمليات والأنشطة التي تزاولها، مما يدعو المنشأة إلى الاستعانة ببعض المقاولين لمشاركتها في إنجاز هذه الأنشطة المتعددة الخصائص، حيث قد تحتاج هذه العمليات داخل المقاولة إلى مجموعة خبرات متخصصة ومن نوع متميز قد لا يتوفر لدى المنشأة، أو قد لا تكون المنشأة قادرة على القيام بتنفيذها، أو قد تجد المنشأة أنه ليس في مصلحتها الاقتصادية القيام بهذه الأعمال.

في مثل هذه الحالة تلجأ المنشأة إلى إبرام عقود فرعية مع مقاولين من أجل تنفيذ هذه الأعمال، وبالتالي يعتبر كافة ما تتحمله المنشأة نتيجة تعاقدها مع هذه العقود فرعية تكاليف مباشرة على المنشأة مضافا إليها ما تعهدت الشركة بتقديمه للمقاول الفرعي من مواد خام أو خدمات فنية.

ويكون تسجيل الفاتورة المقدمة عن طريق المقاول الفرعي حسابات التكاليف لدى المنشاة على النحو التالي:[1]

رقم الحساب		البيان	المبالغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
6112		المناولة ضمن الأشغال الكبرى	X	
4456		الرسم على القيمة المضافة(المخصوم)	X	
	401	موردو السلع و الخدمات		X

3-المعالجة المحاسبية لتكاليف تشغيل الآلات والمعدات:[2]

تتصف الآلات والمعدات المستخدمة في قطاع البناء والأشغال العمومية والهيدروليكا بأنها لا يتم استخدامها داخل المنشأة وإنما في المواقع التي يتم فيها إنجاز المشاريع، الأمر الذي يجعل الظروف التي تتعرض لها الآلات تختلف من عقد لأخر، كما أن الطبيعة والبيئة المحيطة بمواقع التشغيل لها تأثير كبير على تدهور هذه الآلات والمعدات ويسرع من معدل اهتلاكها.

وكنتيجة لاستخدام الآلات والمعدات في تنفيذ العقد، تحدث تكاليف تشغيلية تعتبر من التكاليف الواجب تحميلها على حساب العقد خلال الفترة المحاسبية، ومن بينها:

1.3 – مصاريف نقل الآلات والمعدات إلى موقع تنفيذ العقد

رقم الحساب		البيان	المبالغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
624		نقل السلع والنقل الجماعي للمستخدمين موردو السلع والخدمات	X	
	401	موردو السلع و الخدمات		x

[1] Manuel de comptabilitégénérale de la classe 6,SONATRACH – 12 janvier 2010p 70-

[2] محمد سامي راضي، محاسبة تكاليف العقود والمقاولات، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2007 ص40.

2.3- مصاريف تركيب الآلات والمعدات في الموقع[1]

رقم الحساب		البيان	المبالغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
604		مشتريات الدراسات والخدمات المؤداة	X	
4456		الحسم على الرسم على القيمة المضافة	X	
	401	موردو السلع والخدمات		x

3.3- مصاريف تشغيل تلك الآلات والمعدات مثل الوقود والزيوت والشحوم...الخ

رقم الحساب		البيان	المبالغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
602		المواد البترولية المستهلكة	X	
	37x	المخزونات في الخارج (المواد البترولية)		x

4.3- مصاريف صيانة وإصلاح تلك الآلات والمعدات.[2]

رقم الحساب		البيان	المبالغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
615		الصيانة والتصليحات والرعاية	X	
4456		الحسم على الرسم على القيمة المضافة	X	
	401	موردو السلع والخدمات		X

[1] "المشتريات والدراسات والخدمات الأخرى بما في ذلك اقتناء التجهيزات والأشغال تدمج مباشرة ضمن الأعمال، كما أن الأشغال أو المنتوجات المصنعة من طرف الكيان تسجل في حساب 60 " (الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية / العدد 19 ، المؤرخة في 2009/03/21)، ص74.

[2] Manuel de comptabilité générale de la classe 6-SONATRACH –p105-op.cit.

5.3- تكاليف استئجار الآلات والمعدات في حالة كونها مستأجرة من شركات متخصصة.

رقم الحساب		البيان	المبالغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
605		مشتريات المعدات والتجهيزات والأشغال	X	
4456		الحسم على الرسم على القيمة المضافة	X	
	401	موردو السلع والخدمات		X

6.3- أقساط التأمين على هذه الآلات والمعدات.[1]

رقم الحساب		البيان	المبالغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
616		أقساط التأمين	X	
4456		الحسم على الرسم على القيمة المضافة	x	
	401	موردو السلع والخدمات		x

7.3- إهتلاك هذه الآلات والمعدات في حال كونها مملوكة للمنشاة

رقم الحساب		البيان	المبالغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
68		مخصصات الإهتلاكات والمؤونات	X	
	281	إهتلاك التثبيتات العينية		x

نفقات تأسيس العقد:

وهي جميع النفقات التي تنفقها المنشأة على العقد من أجل استصدار القرارات اللازمة لتأسيسه، وتشمل نفقات الأبحاث والدراسات الأولية اللازمة لدراسة المشروع، وأتعاب تحرير

[1] CONSEIL NATIONAL DE LA COMPTABILITE,MANUEL DE COMPTABILITE FINANCIERE Primes d'assurance-p323,op,cit .

العقد الابتدائي، والرسوم والطوابع، وأتعاب الخبراء والمهندسين الذين يقدمون الاستشارات التقنية، ومصاريف النشر والإعلان عن العقد والمطبوعات المرفقة له.[1]

رقم الحساب		البيان	المبالغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
618		التوثيق ولوازم أخرى	X	
622		أجور الوسطاء والأتعاب	X	
	401	موردو السلع والخدمات		X

4-المعالجة المحاسبية المحاسبة على تكلفة العمل:[2]

عادة ما يخصص لكل عقد مجموعة من العمال والفنيين والمهندسين والملاحظين والحراس وغيرهم، نتيجة التباعد الجغرافي بين وحدات النشاط، وبالتالي فإنه من السهل تحميل أجور ومرتبات جميع العاملين في المواقع المختلفة على العقود الخاصة بها، وتعتبر هذه الأجور والمرتبات مباشرة بغض النظر عن نوع العمل الذي يحمل بها العقد المستفيد مباشرة.

أما أجور ومرتبات العمال الفنيين الذين تمتد خدماتهم لأكثر من عقد ولا يعملون طوال فترة في عقد معين، فإنه لا يحمل بها العقد مباشرة، بل تضم إلى تكاليف مركز التكلفة الخدمية، ويتم توزيعها قيما بعد على العقود المستفيدة طبقا لمقدار الاستفادة ، ومنهم على سبيل المثال، عمال آلات التصنيع البلاط وعمال خلاطات الخرسانة المركزية.

ونظرا لوجود عدد كبير من العمالة المؤقتة عند تنفيذ عملية معينة فإن الأمر يستدعي إلى الفصل في الأجور المدفوعة إلى أجور دائمة ومؤقتة حتى يتمكن من تطبيق الرقابة المطلوبة.

[1] حسين القاضي، محمود حمدان، نظرية المحاسبة، منشورات جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، ص 211.

[2] عبد العزيز طرموم، لطف حمود بركات، وأخرون، مدخل لدراسة نظم التكاليف (تكاليف المقاولات وتسعير العطاءات)، ص 193.

وتكلفة العمالة لا تتمثل في الأجور المدفوعة من قبل المنشأة في نهاية كل فترة عمل، حيث تتحمل المنشأة تكاليف أخرى عن العمال مثل تكلفة المزايا العينية وإقساط المعاش وادخار عن العمال، وهناك أيضا اقتطاعات أخري من اجر العامل لمنظمات تابعة للدولة، مثل حصة العامل من التأمين والضرائب والبعض الأخر داخل المنشأة، وتتم المعالجة المحاسبية لعنصر العمالة وفقا للتسجيلات المحاسبية التالية:

⇐ التسجيل للمبالغ الواجبة الدفع بعنوان الشهر أو الفصل[1].

رقم الحساب		البيان	المبالغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
631		أجور المستخدمين	X	
635		الاشتراكات المدفوعة للهيئات الاجتماعية	X	
637		الأعباء الاجتماعية الأخرى	x	
	421	العاملون الأجور المستحقة		**X**
	431	الضمان الاجتماعي		**X**
	432	الهيئات الاجتماعية الأخرى		**X**
	442	الدولة والضرائب والرسوم		**x**

⇐ تسجيل عند دفع الأجور للمستخدمين[2]

رقم الحساب		البيان	المبالغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
421		العاملون الأجور المستحق	X	
431		الضمان الاجتماعي	X	
432		الهيئات الاجتماعية الأخرى	X	
442		الدولة والضرائب والرسوم	x	
	512	البنك		x

[1] Manuel de comptabilité générale de la classe 6-SONATRACH-p-216-op.cit
[2] la même référence-p216.

المطلب الثاني: المعالجة المحاسبية للإيرادات المرتبطة بالعقد

تعتبر الإيرادات مقياسا حيويا لمستخدمي البيانات المالية كما تستخدم لتقييم الأداء المالي للشركة والأفاق المستقبلية، ويتم قياس الإيراد وفق القيمة التعاقدية أي كان نوعها خلال فترة مالية تقاس بنسبة من مدة تنفيذ العقد (أي يتم تقسيم حياة العقد على مدد زمنية تعادل مدة تنفيذ العقد تتحدد وفق المتوقع تنفيذه) وبالتالي يعترف بالإيراد النقدي أو المستحق في تاريخه في قائمة جدول حسابات النتائج والإيراد الغير مستحق كإيراد مؤجل في قائمة المركز المالي.

وترجع مشكلة قياس نتائج أعمال العقود والمقاولات في قطاع البناء والأشغال العمومية إلى وجود تناقض بين مفهومين أساسين من المفاهيم المحاسبية، وهما مفهوم الحيطة والحذر ومفهوم الاستحقاق، فمفهوم الحيطة والحذر يقضي بأن لا يتم الاعتراف بتحقيق أرباح قبل تحققها فعلا، الأمر الذي يعني عدم الاعتراف بالربح إلا بعد إتمام تنفيذ العقد. في حين أن مفهوم الاستحقاق–بما يتطلبه من استقلال الفترات المحاسبية–يقضي بأنه يجب الاعتراف بالأرباح مع تقدم الإنجاز في العقد[1]. ومن ثم فإن هناك طريقتين محاسبيتين في شأن معالجة نتائج أعمال العقود جاء بهما النظام المحاسبي المالي في الجزائري وهما:[2]

1- طريقة نسبة التقدم:

يتم الاعتراف بالإيراد في ظل هذه الطريقة خلال فترة تنفيذ العقد دون الانتظار لحين اكتماله وتعتمد هذه الطريقة بشكل كبير على قدرة المنشأة على إعداد تقديرات دقيقة لبنود الإيراد والتكاليف خلال الفترة المحاسبية محل القياس، ويمكن القول بأن هذه التقديرات لا

[1] محمد سامي راضي، محاسبة تكاليف العقود والمقاولات،2007، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، ص59.

[2] المادة (2.133، 3.133)، الجريدة الرسمية الجزائرية /العدد 19، المؤرخة في 2009/03/25، العقود الطويلة الأجل، مرجع سابق، ص18.

تصل إلى درجة الدقة الكاملة إلا أن نسبة الخطأ فيها يمكن تخفيضها إلى الحد الأدنى اعتمادا على الخبرة السابقة للمنشأة.[1]

ويتم تحديد نسبة التقدم وفقا لهذا الأسلوب عن طريق تحديد نسبة التكاليف المنفقة على العمل المنجز حتى تاريخ إعداد القوائم المالية على إجمالي التكاليف المقدرة للعقد كله.

نسبة التقدم = التكلفة الفعلية للأعمال المنفذة حتى نهاية الفترة / إجمالي التكاليف المقدرة للعقد ككل.

وتتحدد إيرادات عقد المنشأة التي تدخل ضمن جدول حسابات النتائج وفقا لنسبة التقدم وذلك بصرف النظر عما قد تكون المنشأة أصدرته من مستخلصات فعلية حيث تعالج تلك المخصصات باعتبارها مبالغ مستحقة على العميل، ويتم تحديد إيراد العقد الذي يدرج في جدول حسابات النتائج الخاصة بالفترة المحاسبية بضرب نسبة التقدم في إجمالي قيمة العقد.

إيراد الفترة الحالية = (قيمة عقد x نسبة التقدم) – إيرادات الفترة السابقة.

1.1- **المعالجة المحاسبية لخسائر قيمة العقد:** [2]"عندما يبدو محتملا في تاريخ الجرد، أو بفعل حوادث طارئة أو معروفة في ذلك التاريخ أن مجموع تكاليف العقد سيفوق مجموع منتجات العقد (خسائر متوقعة بعد الإتمام). يعمد إلى تكوين رصيد بما يفوق الخسارة الإجمالية للعقد غير الموضحة في التسجيلات الحسابية"، وتشكل مؤونة للخسارة الإجمالية المحتملة، منقوصة بأي خسائر أحتمل تسجيلها سابقا. كما تستند القدرة على تقدير نتيجة

[1] كمال عبد السلام على حسن، مصطفى عطية الغندور، أثر تباين المعالجة المحاسبية لبنود التكاليف والإيرادات في عقود المقاولات على دلالة القوائم المالية، جامعة المنصورة، مصر، ص18.

[2] المادة 4.133، الجريدة الرسمية الجزائرية /العدد 19، المؤرخة في 209/03/25، المتضمن النظام المحاسبي المالي، ص18.

العقد للفترة المالية عند إقفال الحسابات (نهاية الفترة) بشكل موثوق على المعايير الثلاثة التالية:[1]

- إمكانية التحديد بوضوح للمبلغ الإجمالي للإيرادات العقد،
- إمكانية التحديد بوضوح للمبلغ الإجمالي للأعباء القابلة للاستناد للعقد،
- وجود أدوات إدارية، لاسيما المحاسبة التحليلية والرقابة الداخلية، التي تسمح بتأكيد نسبة التقدم في الإنجاز ومراجعة تقديرات الأعباء والإيرادات والنتائج مع تقدم الأشغال.

مثال يوضح طريقة عمل نسبة التقدم الإنجاز في المنشأة: حالة تبين تقييم المنتجات والتكاليف لإنجاز مشروع خلال محاسبية:[2]

أ-المعطيات الأولية قبل إبرام العقد: تم إبرام العقد بين المنشاة والعميل بمبلغ قدر بـ 1 500 MDA، ومدة إنجاز العقد تم تحديدها بـ 4 سنوات، وقدرت التكلفة الإجمالية للعقد من قبل المنشاة قبل انطلاق المشروع بـ1 200 MDA.

ب-المعطيات المتوفرة خلال فترات إنجاز العقد:

- تكلفة العقد الفعلية المتكبدة في نهاية السنة السنة (ن) :**360 MDA**،
- إجمالي التكلفة المتكبدة في نهاية (ن+1)هي 850 MDA، مع إعادة تقييم التكلفة النهائية للعقد إلى**1400 MDA**،
- إجمالي التكلفة المتكبدة في نهاية السنة (ن+3) هي 1300، مع إعادة تقييم التكلفة النهائية للعقد إلى **1 700 MDA**، مع إعادة تقييم في قيمة الإيراد إلى 1 650 MDA(**إعداد ملحق للعقد)**

[1] المجلس الوطني للمحاسبة، النظام المحاسبي المالي لقطاع البناء والأشغال العمومية والهيدروليكا، مرجع سابق ص 32.
[2] CONSEIL NATIONAL DE LA COMPTABILITE - COMMISSION DE NORMALISATION DES PRATIQUES COMPTABLES ET DESDILIGENCES PROFESSIONNELLES – CONTRATS A LONG TERME p,p 13/21.13/21, EDITION 2017.

ملاحظة: MDA هي اختصار للمبلغ الحقيقي الذي هو المبلغ المذكور يضاف إليه ستة أصفار.

المطلوب: تحديد رقم الأعمال العقد للسنوات (ن) إلى (ن+1) ونسبة التقدم في الأشغال لكل سنة.

السنوات / العناصر	السنة (ن)	السنة (ن+1)	السنة (ن+2)	السنة (ن+3)
التكاليف المنسوبة للفترة المالية	360	490	450	400
التكاليف الإجمالية المتكبدة خلال الفترة	360	850	1 300	1 700
نسبة التقدم في الإنجاز حسب كل فترة مالية	$100 \frac{360}{1200}$X =30%	$100x\frac{850}{1400}$ =60.70 %	$100 \frac{1300}{1700}$X =76.50%	%100
أرقام الأعمال حسب كل فترة المالية	450	460.50	351.70	387.80
رقم الأعمال التراكمي	%30x1500 =450	%60.70 x 1500 = 910.50	%76.50 x1650 =1262.20	1 650
نتيجة السنة المالية قبل تخصيص المؤونة لخسارة العقد	360 −450 = +90	490−460.5 =−29.50	450−351.70 =−98.30	=400−387.8 =−12.20
الاعتراف بخسائر العقد للسنة المالية	0	0	(1650−1700) − 12.20=37.8	استرجاع خسائر قيمة العقد
النتيجة السنة المالية	90	−29.50	(−12.2) + (−98.3) =−110.50	0
النتيجة التراكمية للعقد	90	60.50	−50	−50

الجدول رقم (09): يوضح الاعتراف بالايراد حسب طريقة التقدم في الأشغال

وتكون المعالجة المحاسبية للعمليات المسجلة حسب طريقة تقدم الإنجاز بتسجيل القيود التالية:

رقم الحساب		البيان	المبالغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
		12/31/ن		
417		الأشغال والخدمات الجاري إنجازها	450	
	704	مبيعات الأشغال		450
		12/31/ن+1		
417		الأشغال والخدمات الجاري إنجازها	460.50	
	704	مبيعات الأشغال		460.50
		12/31/ن+2		
417		الأشغال والخدمات الجاري إنجازها	351.70	
	704	مبيعات الأشغال		351.70
		12/31/ن+2		
685		مخصصات خسائر القيمة	12.20	
	154	الخسائر عند الإنتهاء (عجز في العقود)		12.20
		12/31/ن+3		
417		الأشغال والخدمات الجاري إنجازها	387,80	
	704	مبيعات الأشغال		387,80
		12/31/ن		
154		الخسائر عند الانتهاء (عجز العقود)	12.20	
	785	استرجاع خسائر قيمة العقد		12.20
411		الزبائن	1 650	
	417	الأشغال والخدمات الجاري إنجازها		1 650
		قيد تسليم المشروع وإصدار الفاتورة		

2-طريقة العقود التامة(الإتمام):

وتتبنى هذه الطريقة مفهوم الحيطة والحذر بالاعتراف بالأرباح فقط للعقود التامة. وعلى ذلك يكون الاعتراف بالإيراد بالنسبة للعقود التامة فقط، الأمر الذي يعني عدم الاعتراف بالإيراد المحقق عن أعمال معتمدة من قبل المهندس الاستشاري للعميل المتعاقد، طالما أنه لم يتم الانتهاء من تنفيذ العقد كاملا. وسوف يترتب على إتباع هذه الطريقة تحقق الأرباح بالكامل في الفترة المحاسبية التي يتم فيها تسليم العقد بالرغم من أن هناك فترات محاسبية

سابقة قد تحملت تكاليف للعقد دون تحقيق أرباح. ومن البديهي أنه طبقا لهذه الطريقة فإن العقود تحت التنفيذ تظهر في قائمة الميزانية بالتكلفة.[1]

تتفق هذه الطريقة مع طريقة نسبة الإنجاز في أن إثبات التكاليف الفعلية للعقد وكذلك المطالبات التي تقدمها المنشاة للعميل، وللدفعات المسددة من العميل يتم أولا بأول وحال حدوثها. ولكنها تفترق عنها من زاويتين رئيستين هما:

- ✓ عدم الحاجة إلى تقدير التكاليف اللازمة لإنجاز العقد في نهاية كل سنة كما في الطريقة السابقة،
- ✓ عدم الاعتراف بأي إيراد أو أرباح للعقد إلا بعد إنجازه وتسليمه للعميل. مما يبقي الحاجة على تخصيص أية إيرادات أو أرباح أو خسائر للعقد على مدار الفترة المحاسبية.

***خصائص طريقة العقود التامة: هذه الطريقة تقدم الخصائص التالية:**

- ▪ تعطي هذه الطريقة نتائج واقعية حيث لا تحسب الأرباح إلا بعد إتمام المشروع ومعرفة تكاليفه الفعلية وبذلك تتجنب المنشاة تأثيرات عنصر عدم التأكد على نتائج أعمال العقد.
- ▪ كما أنها لا تظهر هذه الطريقة نتيجة أعمال المشروع الغير التام في نهاية الفترة المالية وخاصة بالنسبة للمشروعات التي يحتاج تنفيذها أكثر من سنة وهذا يؤدي إلى عدم توزيع أرباح المشروع بين الفترات المالية الخاصة بتنفيذه.[2]
- ▪ يجب أن يكون تطبيق هذه الطريقة ناتجا عن خيارا متعمد من قبل المنشأة، بل عن عدم قدرتها على اعتماد طريقة نسبة التقدم في الأشغال، وذلك لعدم توفرها على نظام معلومات موثوق يسمح بربط النتائج بالنفقات المتكبدة.[3]
- ▪ تعتبر منسجمة مع أحكام القانون المدني المنظمة لعمليات نقل ملكية الأصل.

---

[1] محمد سامي راضي، محاسبة التكاليف العقود والمقاولات، الدار الجامعية، رمل الإسكندرية، مصر، 2007، ص60.

[2] حامد داود الطلحة، محاسبة المقاولات(بين النظرية والتطبيق)، مرجع سابق ، ص53.

[3] CONSEIL NATIONAL DE LA COMPTABILITE - COMMISSION DE NORMALISATION DES PRATIQUESCOMPTABLESET DESDILIGENCES PROFESSIONNELLES – CONTRATS A LONG TERME -2017- , p18/21.

***المعالجة المحاسبية في حالة استخدام طريقة العقود التامة:** طريقة العقود التامة يتم اللجوء إليها من طرف المنشاة إذا كان نظام معلومات المنشاة أو طبيعة العقد لا يسمح باستخدام طريقة التقدم نسبة التقدم، وإذا كانت النتيجة النهائية للعقد لا يمكن بصورة صادقة.[1]

تسمح هذه الطريقة بتحييد مبالغ الأعباء التي تم إدراجها في الحسابات خلال الفترة المالية عن طريق تسجيلها في نهاية الفترة المالية في حسابات المخزونات (335 مخزونات الأشغال قيد الإنجاز)، أو عند الاقتضاء(34 حسابات الدراسات و35 مخزونات المنتجات).

ولإدراجها في الأصول، يجب تقييم الأشغال القيد التنفيذ والخدمات القيد الإنجاز الغير قابلة للفوترة على حالها، وعلى قدر التكاليف المتكبدة والتي يمكن دمجها في تكلفة إنتاج الأصل.[2]

ويجب أن يأخذ هذا التقييم بعين الاعتبار على وجه الخصوص:

- تكلفة المواد المستخدمة في العقد،
- تكلفة المواد التي لم يتم استخدامها بعد، ولكن تم توفيرها في الموقع (يتم إخراجها من المخازن في تاريخ الجرد،
- تكاليف العمالة،
- مصاريف الموقع،
- حصة من النفقات العامة للمقر الاجتماعي للمنشاة (مدراء ومحاسبين ومهندسين.. الخ).

أ- **التقييم وإدراج الأعباء في الحسابات خلال السنة الأولى للعقد:** خلال الفترة المحاسبية يتم تسجيل الأعباء المرتبطة بالعقد حسب طبيعتها في الحسابات.[3]

[1] المادة 3.133 – الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية/ العدد 19، مرجع سابق، 18.

[2] المجلس الوطني للمحاسبة، قرار 203 المؤرخ 2023/06/01، مرجع سابق، ص131.

[3] -Manuel de Comptabilité générale de la classe 3 –SONATRACH-op.cit-page 70

رقم الحساب		البيان	المبالغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
6xxx		الأعباء حسب طبيعتها	X	
4456		الخصم على رسم القيمة المضافة (فواتير الشراء)	X	
	401	موردو السلع والخدمات		x

عند نهاية كل فترة محاسبية 12/31/ن (عند إجراء حسابات الإقفال)، يتم تسجيل مبالغ المخزونات المتعلقة بالأشغال قيد الإنجاز (حساب 335) في الجانب المدين، في مقابل حساب 723 (الإنتاج المخزن أو المنتقص من المخزون) يجب أن تتوافق مع مبالغ التكاليف المذكورة سابقا والمسجلة في الحسابات حسب طبيعتها منذ انطلاق تنفيذ العقد (تحييد مبالغ التكاليف المسجلة دون الاعتراف بأي ربح أو خسارة في العقد).

رقم الحساب		البيان	المبالغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
		ن/12/31	X	
335		مخزونات الأشغال قيد الإنجاز		
	725	الإنتاج المخزن أو المنتقص من المخزون		x

ب- **التقييم والإدراج في الحسابات خلال السنة الثانية للعقد(ن+1).**[1]

الأشغال الجارية المسجلة في نهاية الفترة للسنة الأولى، يتم إلغاءها بالقيد العكسي عند إعادة فتح حسابات الميزانية للسنة المالية الثانية (ن+1)، التكاليف المتكبدة خلال السنة الثانية للعقد (ن+1) تسجل كأعباء حسب طبيعتها.

[1]Manuel de Comptabilité générale de la classe 3 –SONATRACH-op.cit-page 71.

رقم الحساب		البيان	المبالغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
		01/01/ن+1		
725		الإنتاج المخزن أو المنتقص من المخزون	x	
	335	مخزونات الأشغال قيد الإنجاز		x
		خلال الفترة		
6xx		الأعباء المستخدمة حسب طبيعتها	X	
4456		الخصم على رسم القيمة المضافة (فواتير الشراء)	x	
	401	موردو السلع والخدمات		x

✓ **في حالة انتهاء الأشغال وتسليم الأصل للعميل خلال السنة الثانية:**[1] يتم إثبات إجمالي الإيرادات في نهاية العقد عن طريق إصدار فاتورة البيع، وتتم المعالجة المحاسبية خلال الفترة في هذه المرحلة بجعل حساب 411 (الزبائن) في الجانب المدين مقابل حساب 4457 (رسم القيمة المضافة على المبيعات) وحساب 704 (مبيعات الأشغال) في الجانب الدائن.

رقم الحساب		البيان	المبالغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
411		الزبائن	X	
	704	مبيعات الأشغال		X
	4457	الرسم على القيمة المضافة (المبيعات		X

✓ **في حالة ما إذا مدة تنفيذ العقد تجاوزت فترتين محاسبيتين:** في نهاية الفترة (12/31/ن+1)[2] يتم تسجيل نفس العملية المسجلة في نهاية السنة (ن)، لكن بمجموع التكاليف المتكبدة منذ الانطلاق في تنفيذ العقد (تكاليف المتكبدة خلال الفترة ن+1 + التكاليف المتكبدة خلال السنة (ن).

[1] la meme référance- p72.
[2]-Manuel de Comptabilité générale de la classe 3 –SONATRACH –p71, op.cit.

رقم الحساب		البيان	المبالغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
		12/31/ن+1		
335		مخزونات الأشغال قيد الإنجاز	X	
	725	الإنتاج المخزن أو المنتقص من المخزون		x

ج- التقييم والإدراج في الحسابات خلال السنة الثالثة للعقد(ن+2).

الأشغال الجارية المسجلة في نهاية الفترة للسنة الثانية، يتم إلغاءها بالقيد العكسي عند إعادة فتح حسابات الميزانية للسنة المالية الثانية (ن+2)، التكاليف المتكبدة خلال السنة الثالثة للعقد (ن+2) تسجل كأعباء حسب طبيعتها.

رقم الحساب		البيان	المبالغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
		01/01/ن+2		
725		الإنتاج المخزن أو المنتقص من المخزون	x	
	335	مخزونات الأشغال قيد الإنجاز		x
		خلال الفترة (ن+2)		
6xx		الأعباء المستخدمة حسب طبيعتها	X	
4456		الخصم على رسم القيمة المضافة (فواتير الشراء)	x	
	401	موردو السلع والخدمات		x

في حالة انتهاء الأشغال وتسليم الأصل للعميل في السنة الثالثة (ن+2)

رقم الحساب		البيان	المبالغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
411		الزبائن	X	
	704	مبيعات الأشغال		X
	4457	الرسم على القيمة المضافة (المبيعات		X

مثال يوضح طريقة العقود المنتهية في المنشأة:[1]

أ- المعطيات الأولية للعقد:

- قيمة العقد:MDA 1 100 ،
- مدة الإنجاز: 03 سنوات،
- التكاليف المتوقعة للعقد: MDA 1 000،

على أسس غير موثوقة في تحديد إيرادات العقد، تم اللجوء إلى طريقة العقود المنتهية من قبل المنشاة،

ب- تطور البيانات عبر مراحل العقد:

- التكاليف المتكبدة في السنة (ن)الأولى عقدMDA 480،
- التكاليف المتكبدة في السنة(ن+1) الثانية للعقد: MDA 560 بمبلغ تراكمي يقدر بـ 1 040
- كما قدرت المنشاة أنه لا يزال يتعين عليها الالتزام بمبلغ MDA 90 لإنهاء العقد دون الحصول على مراجعة الأسعار من قبل العميل.

الحل: الجدول التالي يوضح وضعية العقد خلال سنوات الإنجاز.

السنوات / العناصر	ن	ن+1	ن+2
التكاليف المنسوبة للفترة المالية	480	560	90
التكاليف الإجمالية المتكبدة خلال الفترة (31/ 12)	480	1040	1130
أرقام الأعمال حسب كل فترة المالية	480	560	60
رقم الأعمال التراكمي	480	1 040	1 100
تشكيل مؤونة خسائر العقد للسنة المالية	0	−30	0
استرجاع مؤونة الخسائر	0	0	30
نتيجة العقد للسنوات المالية	0	−30	0

الجدول رقم (10): يوضح الاعتراف بالايراد حسب طريقة الاتمام

[1] CONSEIL NATIONAL DE LA COMPTABILITE - COMMISSION DE NORMALISATION DES PRATIQUESCOMPTABLESET DESDILIGENCES PROFESSIONNELLES – CONTRATS A LONG TERME -2017-p20/21,op.cit

التسجيل المحاسبي خلال مدة إنجاز العقد يكون على النحو التالي:

رقم الحساب		البيان	المبالغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
		ن/12/31		
335		مخزونات الأشغال قيد الإنجاز	480	
	725	الإنتاج المخزن أو المنتقص من المخزون		480
		ن+1/01/01		
725		الإنتاج المخزن أو المنتقص من المخزون	480	
	335	مخزونات الأشغال قيد الإنجاز		480
		ن+1/12/31		
335		مخزونات الأشغال قيد الإنجاز	1 040	
	725	الإنتاج المخزن أو المنتقص من المخزون		1 040
		مخصصات خسائر القيمة	30	
685		الخسائر عند الانتهاء (عجز في العقود)		30
	154	ن+2/01/01		
		الإنتاج المخزن أو المنتقص من المخزون	1 040	
725	335	مخزونات الأشغال قيد الإنجاز		1 040
		تسليم الأصل خلال الفترة (ن+2)		
411		الزبائن	1 100	
	704	مبيعات الأشغال		1 100
		ن+2/12/31		
154		الخسائر عند الانتهاء (عجز في العقود)	30	
	785	استرجاع خسائر قيمة العقد		30

خلاصة الفصل الثاني

في قطاع البناء والأشغال العمومية، تعتبر المعالجة المحاسبية لبنود الناشئة عن العقود أمرًا يتطلب الانتباه لعدة عناصر هامة. و يشمل هذا إدارة الأصول الثابتة والمخزون وحسابات العملاء، مع الأخذ في الاعتبار الالتزامات طويلة الأجل كالقروض والتأجير التمويلي. كما يتطلب الأمر فحص دقيق لحسابات الموردين وتنظيم المصروفات المتعلقة بالعقود، التي تتضمن تكاليف المواد واليد العاملة والمعدات. ومن الضروري أيضًا مراعاة طرق الاعتراف بالإيرادات خلال مدة إنجاز العقد، بما يتوافق مع المعايير المحاسبية والسياسات المتبعة حسب النظام المحاسبي الماليSCF (طريقة التقدم وطريقة الإتمام)

الفصل الثالث

دراسة حالة تحييد الأسلاك الكهربائية التي تعيق مشروع انجاز السكة الحديدية الجلفة- الأغواط

من اجل الفهم الدقيق للمعالجة المحاسبية للإيرادات المتأتية من العقود قطاع البناء و الاشغال العمومية و البناء و الهيدروليكا قمنا بدراسة حالة في احدى الشركات التابعة للقطاع ،هدفت هذه الدراسة الى تحليل الأساليب المحاسبية المتبعة في شركة أشغال الكهرباء المسماة" كهريف "مع التركيز على العناصر الأساسية لتكاليف العقود و كيفية ادارتها و مراقبتها .

وسنتعرف في هذا الفصل على:

المبحث الأول: يتناول نشأة المؤسسة وتاريخها مع التركيز على نظام المعلومات المعتمد من طرف الشركة للسيطرة على التكاليف."

المبحث الثاني: يحدد عناصر تكاليف العقد مقسمة الى تكاليف مباشرة مثل المواد الأولية وأجور العمال وتكاليف غير مباشرة تشمل التكاليف العمة والإدارية التي تصرف على المقر الاجتماعي.

المبحث الثالث: يستعرض المعالجة المحاسبية للتكاليف والإيرادات خلال فترة انجاز العقد (2022.2021.2020) ويشمل أيضا اعداد ميزان المراجعة من قبل أصحاب البحث اعتمادا على دفتر الأستاذ لكل فترة محاسبية على حدة، وفي الختام قمنا بتحديد النتيجة النهائية للعقد.

المبحث الأول: نشأة وتعريف شركة أشغال الكهربة "كهريف" وأنشطتها الرئيسية

من أجل إعطاء صورة واقعية للبحث، قمنا بدراسة ميدانية على مستوى شركة أشغال الكهربة "كهريف" كنموذج دراسة عن المؤسسة الاقتصادية في الجزائر.

المطلب الأول: نشأة وتعريف شركة أشغال الكهربة "كهريف" وأنشطتها الرئيسية

يمكن التطرق إلى نشأة وتعريف شركة أشغال الكهربة "كهريف" كما يلي[1]:

أولا: نشأة شركة أشغال الكهربة "كهريف"

أنشِئت شركة أشغال الكهربة "كهريف" بمقتضى القانون رقم 82-307 بتاريخ 16 أكتوبر 1982، وهي ناتجة عن إعادة هيكلة مجمع سونلغاز كأداة متخصصة لتنفيذ الخطة الوطنية للكهربة، حيث وضعت هذه الخطة كهدف لبرنامج التغطية الشاملة للقطر الوطني و كمؤسسة موردة للكهرباء في البلد.

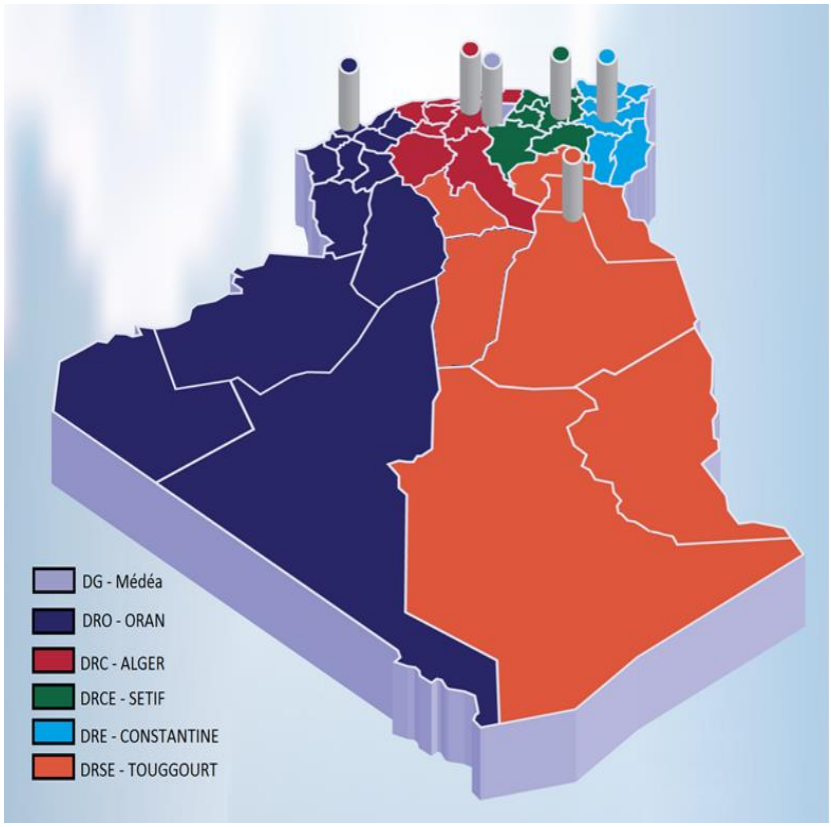
شركة أشغال الكهربة "كهريف" لها القدرة على التعامل مع البرامج المسطرة للكهرباء، والتي تقررها السلطات العامة في إطار البرنامج الوطني للكهربة بمعدلات إنجاز يتجاوز 90 %، وهذا في ظروف تعتبر مرضية ولا يمكن إنكارها، مما انعكس ذلك على خططها الفنية وتطوير المعرفة ودرجة عالية من التمكن في المهنة.

في 1989 "**كهريف**" صارت شركة مستقلة بذاتها وتأسست كشركة ذات أسهم، وفي بداية 2006 تم إعادة دمجها مع مجمع سونلغاز، حيث أن المعرفة التقنية والخبرة التي تتمتع بها وقدراتها في الإنجاز تجعلها شريك إنجاز ضروريا ومميزا.

تتكون الشركة من المديرية العامة الواقعة بولاية المدية، بالإضافة إلى خمسة مديريات جهوية على مستوى الولايات التالية: الجزائر العاصمة، وهران، قسنطينة، سطيف، تقرت.

[1] Livre d'accueil de l'entreprise KAHRIF, direction des ressources humaines, P 04.

الشكل رقم (04): خريطة توضح توزيع مديريات شركة كهريف عبر التراب الوطني



ثانيا: التعريف بشركة أشغال الكهربة "كهريف"

تعتبر شركة أشغال الكهربة "**كهريف**" مؤسسة عمومية اقتصادية ذات رأس مال يقدر بواحد مليار دينار جزائري (1.000.000.000,00دج)، ورقم أعمال يفوق 10 مليار دينار جزائري، حيث كانت الشركة تعتبر من أهم المؤسسات الوطنية في الأشغال الكهربائية من خلال إنجازاتها التي تقارب مئة ألف (100.000) كلم من الخطوط الكهربائية المختلفة التوتر.

تتميز الشركة بتحكمها الجيد في تقنيات إنجاز شبكات الخطوط الكهربائية سواء الهوائية أو الممدودة تحت الأرض، حيث سخرت الشركة كل الوسائل المادية والبشرية اللازمة لإنجاز مشاريعها في صنف الجهد الضعيف والمتوسط (MT/BT)، وكذا صنف الجهد العالي (HT)، وتكمن مجالات الأشغال الممارسة من قبل الشركة في التخصصات التالية:

- إنجاز شبكات توزيع الطاقة الكهربائية: وتتمثل في دراسات وإنشاء المنشآت الطاقوية المرتبطة بنقل الكهرباء ذات الجهد العالي والمتوسط والمنخفض (0.4 KV– 5.5 KV– 10 KV–30 KV– 60 KV– 220 KV– 400 KV).
- إنجاز محطات تحويل الطاقة الكهربائية (60 KV، 220 KV، 400 KV).
- إنجاز شبكات توزيع الغاز،
- إنجاز شبكات الإنارة العمومية.

تتجسد قوة الشركة بعتادها المتكون من 1200 آلية وسيارة، وخبرة أكثر من 3.400 عامل منهم أكثر من 1.000 عامل من أعوان التحكم الذين يمتازون بقدراتهم المهنية العالية في الإنجاز، وهذا بفضل الدورات التدريبية للعمال التي تضمنها الشركة وفقا للتطورات التقنية والتكنولوجية المستمرة.

تحوز شركة أشغال الكهربة "كهريف" على جائزة إيزو 9001 لسنة 2015، وهي تعمل جاهدة للمحافظة عليها وإتباع معاييرها المنضبطة، كما تعمل على المحافظة عليها والتقدم لأحسن منها.

المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لشركة أشغال الكهربة "كهريف" وأنشطتها الرئيسية

تتكون شركة "**كهريف**"من أربع مديريات مركزية وخمس أخرى جهوية، بالإضافة إلى دوائر ومصالح تقنية تضمن سير نشاط المؤسسة، وسنتطرق فيما يلي إلى تقسيمات المؤسسة ككل وكذا تقسيم المديرية محل الدراسة[1]:

أولا: الهيكل التنظيمي العام لشركة أشغال الكهربة "كهريف"

يتضمن الهيكل التنظيمي لشركة أشغال الكهربة "كهريف" مايلي:

- الرئيس المدير العام: يمثل قمة الهرم بالمؤسسة؛
- المديريات المركزية: وتنقسم إلى خمس مديريات داخل المديرية العامة وتتمثل في:
  - المديرية التقنية التجارية (**DTC**)؛

[1] Livre d'accueil de l'entreprise KAHRIF, direction des ressources humaines, P 05

- مديرية التموين وتسيير المخزون **(DAS)**؛
- مديرية الموارد البشرية**(DRH)**؛
- مديرية التجهيز والصيانة **(DEM)**؛
- مديرية المالية والمحاسبة **(DFC)**.
- المديريات الجهوية وتنقسم بدورها إلى خمس مديريات وهي:

✍ المديرية الجهوية للوسط مقرها بالجزائر العاصمة(DRC)؛

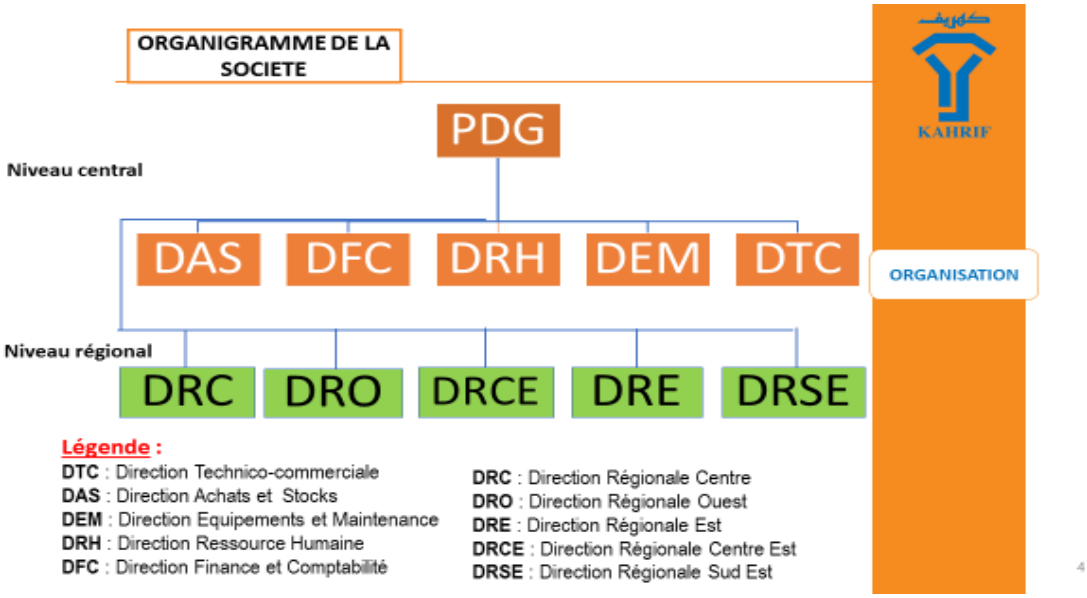
✍ المديرية الجهوية للغرب مقرها بوهران (DRO)؛

✍ المديرية الجهوية للشرق مقرها بقسنطينة(DRE)؛

✍ المديرية الجهوية للوسط الشرقي مقرها بسطيف (DRCE)؛

✍ المديرية الجهوية للجنوب الشرقي مقرها بتقرت.

الشكل رقم (05): الهيكل التنظيمي لشركة أشغال الكهربة "كهريف"



المصدر: معلومات مقدمة من شركة أشغال الكهربة "كهريف"

ثانيا: تحديد الأنشطة الرئيسية في الشركة

تنقسم أنشطة الشركة على خمسة نشاطات اعتمادا على الهيكل التنظيمي أعلاه، حيث تقوم هذه الأنشطة بتقديم خدمات للمشاريع ومساعدتها علي إنجازها (الأعمال الخاصة بالعقود).

- **قسم التقنية التجارية:** يتضمن هذا النشاط عمل دقيق ومهم يتمثل في مساندة المشاريع بالدراسات الهندسية ومقارنة نسب إنجازها، حيث يعمل فيه مجموعة من المهندسين والفنيين، يقوم كل مهندس بتدقيق ومتابعة مشروعين أو أكثر، وهو في الوقت ذاته مسؤول عن متابعة الأشغال التي تقوم بها العقود الفرعية داخل المشروع.[1]
- **قسم التموين والإمداد:** ينقسم هذا النشاط إلى مصلحة التموين وتسيير المخزون وهي جزء من عملية التسيير الإداري وتنقسم إلى فرعين هما:
  - **مصلحة التموين:** تشمل مهامها شراء المواد والمستلزمات عند الحاجة، بأسلوب اقتصادي، لضمان استمرارية عمليات التشغيل عن طريق تدفق المواد الأولية والسلع الواردة للمؤسسة، مما يساهم في تحقيق الأهداف النهائية للمشروع الإنتاجي.
  - **مصلحة تسيير المخزونات:** يشمل على الإجراءات والتقنيات التي تسمح بوضع المواد الأولية والتموينات تحت تصرف عمليات التشغيل لمختلف العمليات الإنتاجية في المؤسسة.[2]
- **قسم التجهيز والصيانة:** يتكفل هذا القسم عادة بالعمل على صيانة وإصلاح المعدات والآليات المستخدمة في المشاريع، وتجهيز المواقع بالمستلزمات **لبدء الأعمال**، مثل المعدات والعتاد اللازم لتنفيذ العقد، كما يضمن توفير قطع الغيار اللازمة في حالة وجود أعطال للآليات المستخدمة داخل المشروع.

وكذلك يحتوي على مصلحة للإعلام الآلي؛ تتكفل بتسيير الشبكة المعلوماتية وتتمثل مهامها في تثبيت البرامج الخاصة بمؤسسة "**كهريف**" ومتابعتها وصيانتها.

- **قسم الموارد البشرية:**[3] يلعب هذا القسم داخل المؤسسة دورا حيويا في تطوير وتحسين العمل داخل المؤسسة ويساهم في تحقيق أهدافها عن طريق:

[1] إجراء مقابلة مع رئيس قسم التقنية التجارية، السيد: سنوسي محمد.

[2] إجراء مقابلة مع رئيس مصلحة تسيير المخزونات، السيد: مغراوي بدر الدين.

[3] إجراء مقابلة مع رئيس مصلحة الموارد البشرية، السيد: بوعلامي توفيق.

- تحديد احتياجات المؤسسة للموظفين والعاملين للمشاريع المستقبلية؛
- ضمان الامتثال لقانون العمل الجزائري (قانون 90-11)؛
- معالجة الأجور والتعويضات والعلاوات ومختلف المزايا العينية المستخدمين بشكل دوري أو سنوي،
- تكوين المستخدمين حسب التخصص وذلك من أجل تحسين مهاراتهم وقدراتهم وتطويرها.

- **قسم المالية والمحاسبة:** يلعب هذا القسم دورا حيويا في إدارة الشركة من خلال التحكم في المال الذي بحوزة الشركة وكيفية السيطرة عليه وينقسم إلى فرعين هما:

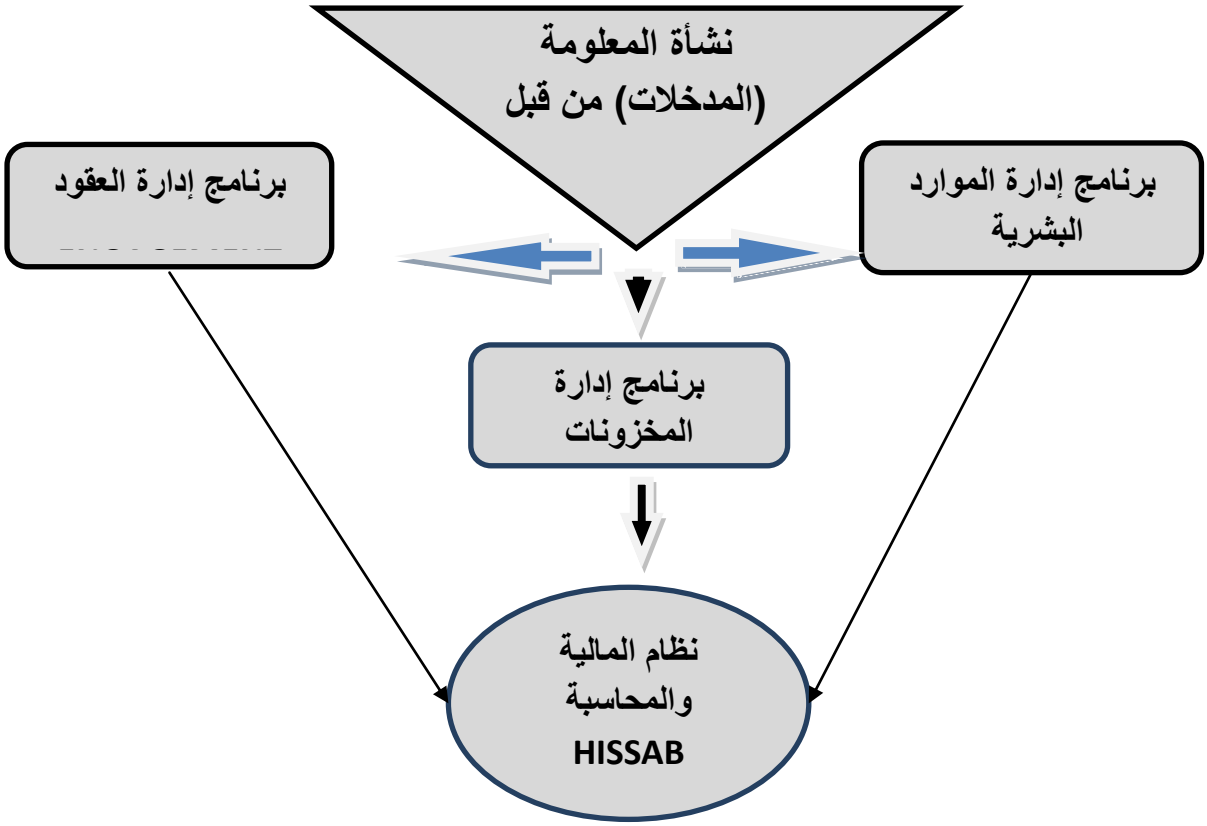
✓**مصلحة المحاسبة:** تقوم هذه المصلحة بتسجيل وتوثيق العمليات والمعاملات اليومية للشركة، وتقوم كذلك بإعداد القوائم المالية مثل قائمة الميزانية وجدول حسابات النتائج، كما تساعد في تحليل الأداء المالي وتقديم توجيهات للإدارة بناء على البيانات المالية.

✓**مصلحة المالية:** يكمن دور هذه المصلحة في تتبع التدفقات النقدية الداخلة والخارجة إلى خزينة الشركة (الأنشطة التشغيلية، والأنشطة التمويلية، والأنشطة الاستثمارية)، كما تتحقق من مطابقتها مع السجلات المحاسبية، وتقوم كذلك بإعداد قائمة التدفقات النقدية في نهاية كل فترة محاسبية.

المطلب الثالث: تقديم نظام المعلومات في الشركة

تظهر البيانات والمعلومات التي تقدمها أنظمة المعلومات في شركة "**كهريف**" مستوى عال من الرضا في سياق التشغيل العملي، وتعد كافية إلى حد كبير لإدارة ومراقبة تكاليف العقود المبرمة من قبل الشركة، يتطلب الأمر فقط تنظيم هذه الأنظمة وتطويرها بشكل إستراتيجي لتعزيز الكفاءة والفعالية وجودة المعلومة، وهي منسقة حسب المخطط التالي:

الشكل رقم (06): نظام المعلومات في شركة كهريف

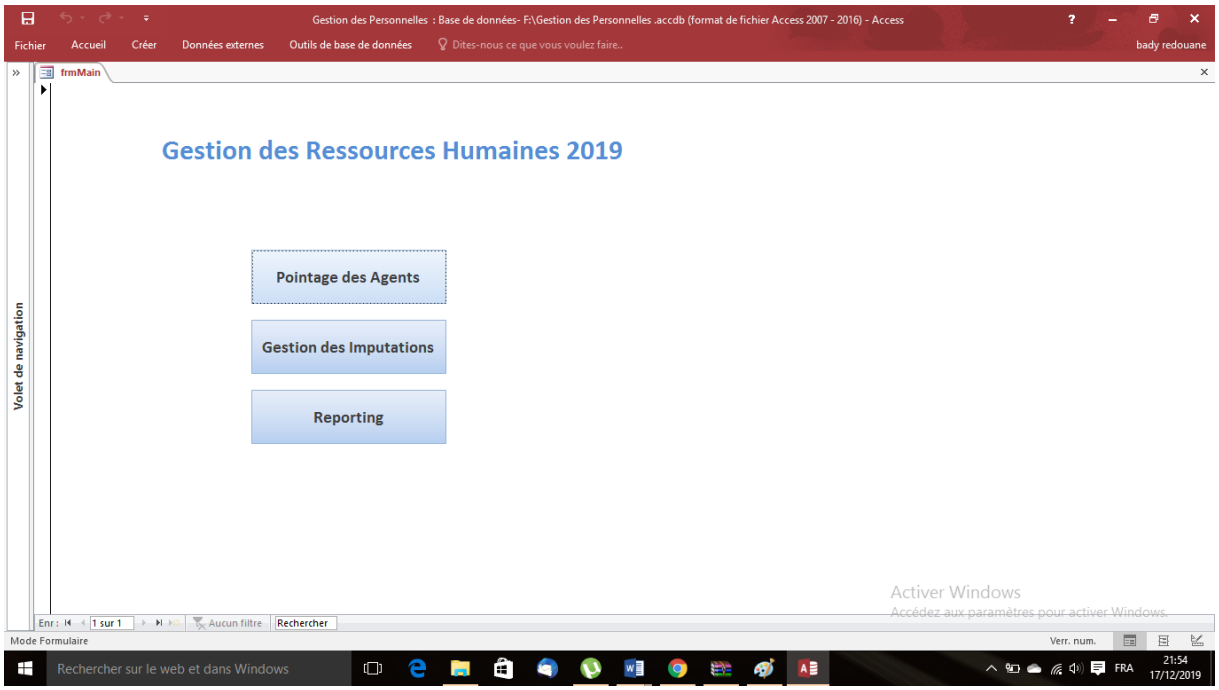


المصدر: من إعداد الطلبة

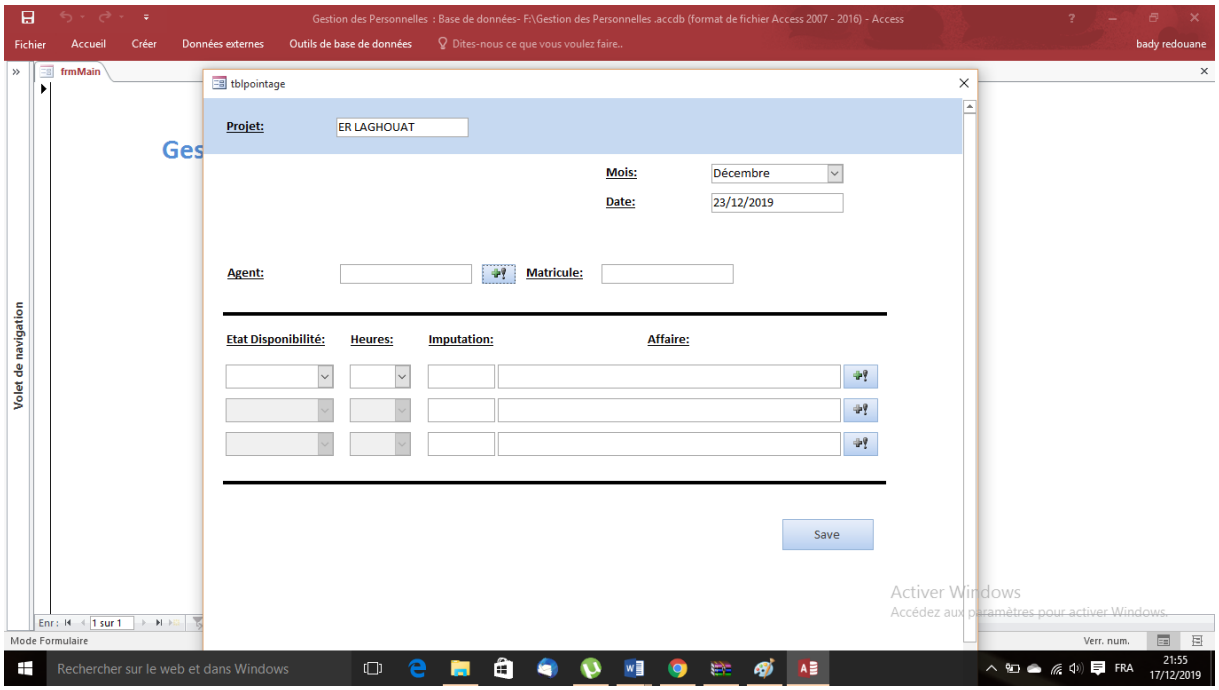
أولا: تقديم برنامج نظام تسيير الموارد البشرية (NOVA)

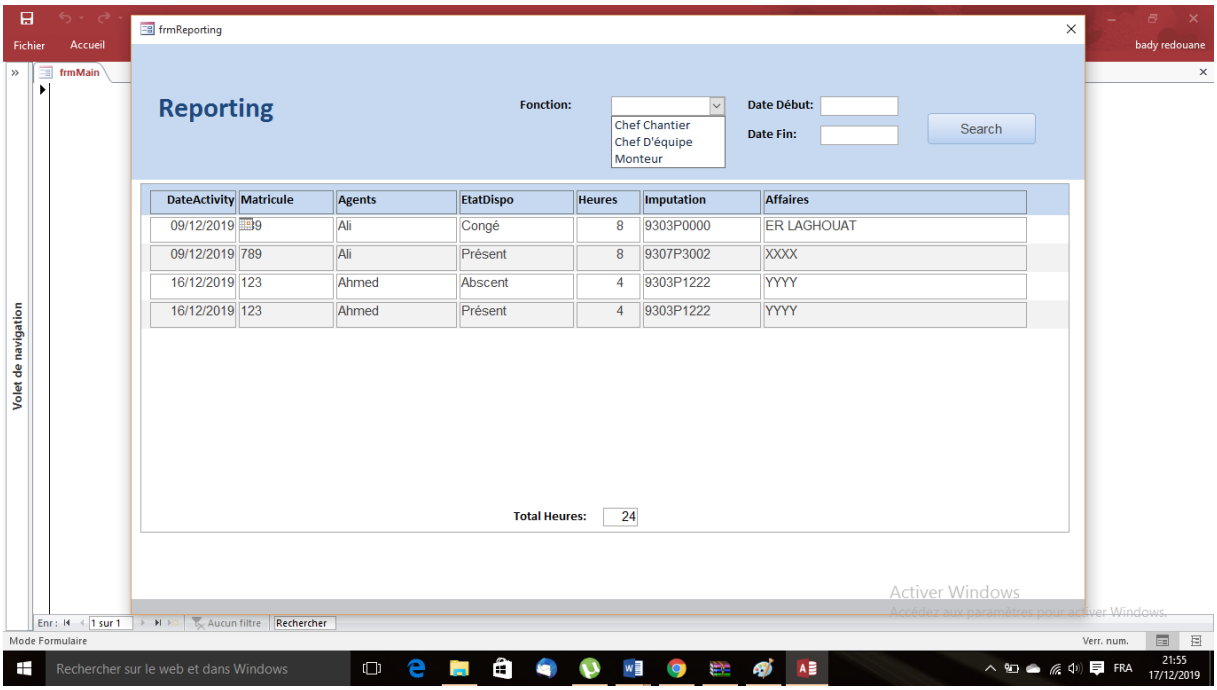
علي الرغم من توفر نظام للمعلومات يسير كل التكاليف المتعلقة بالمستخدمين، إلا أن هذا النظام لا يعكس التكلفة الفعلية للمستخدمين على الرغم أن التكاليف البشرية تشكل نسبة 35% من التكاليف الإجمالية، وتواجه الشركة صعوبات عدة في تحديد هذه التكاليف بشكل دقيق ترجع إلي الأسباب التالية:

- تعاني المدخلات للعنصر البشري المرتبطة بالمحاسبة التحليلية من تكدس المشاريع التي تم الانتهاء من إنجازها ومازلت تظهر تكاليفها في النظام.
- تداخل إنجاز العقود في وقت واحد والتنقل العشوائي للمستخدمين دون سابق إنذار من عقد لآخر مما يجعل تحديد تكلفة المشروع غير دقيق.



المصدر: صورة من داخل نظام المعلومات المحاسبي (NOVA)





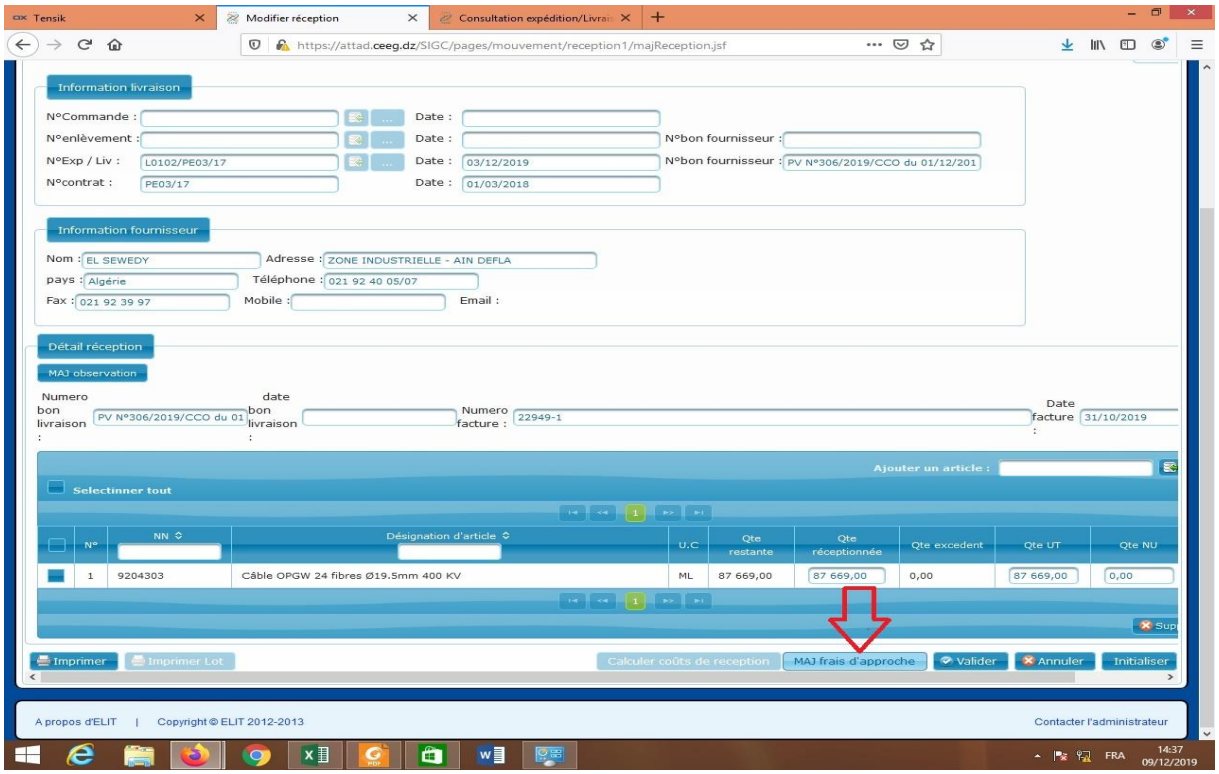
المصدر: صورة من داخل نظام المعلومات المحاسبي (NOVA)

ثانيا: برنامج إدارة المخزونات (ATTAD)

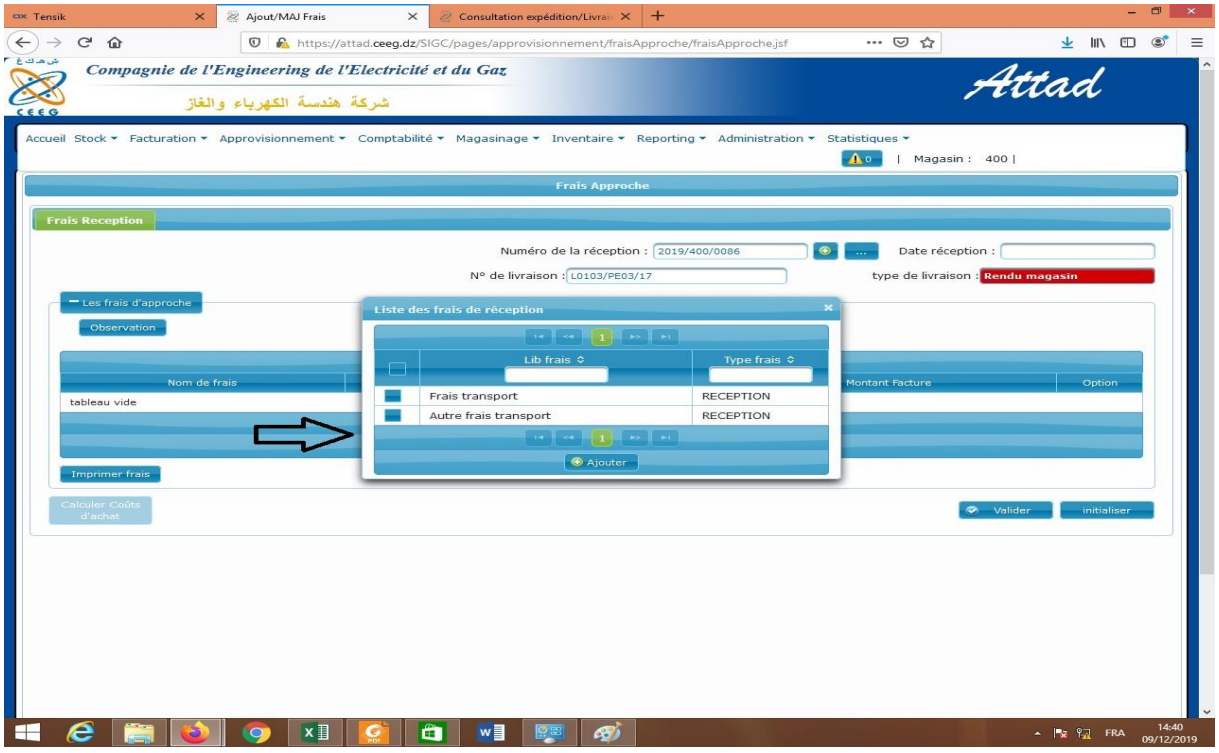
يقدم هذا النظام إضافة إيجابية في جودة إدارة المواد الأولية والتوريدات التي تدخل مخازن الشركة، ولكن تبقي بعض النقائص نظرا لعدم احتساب جميع التكاليف في تكلفة شراء المواد الأولية، لأن تكلفة هذه المواد يجب أن تكون دقيقة باعتبارها تمثل ما يفوق 50% من النفقات الإجمالية في الشركة خلال فترة مالية، لذا يجب معالجة هذا الجانب بعناية لكي تكون للشركة القدرة علي تحديد هامش ربح كل عقد تنتهي من إنجازه.

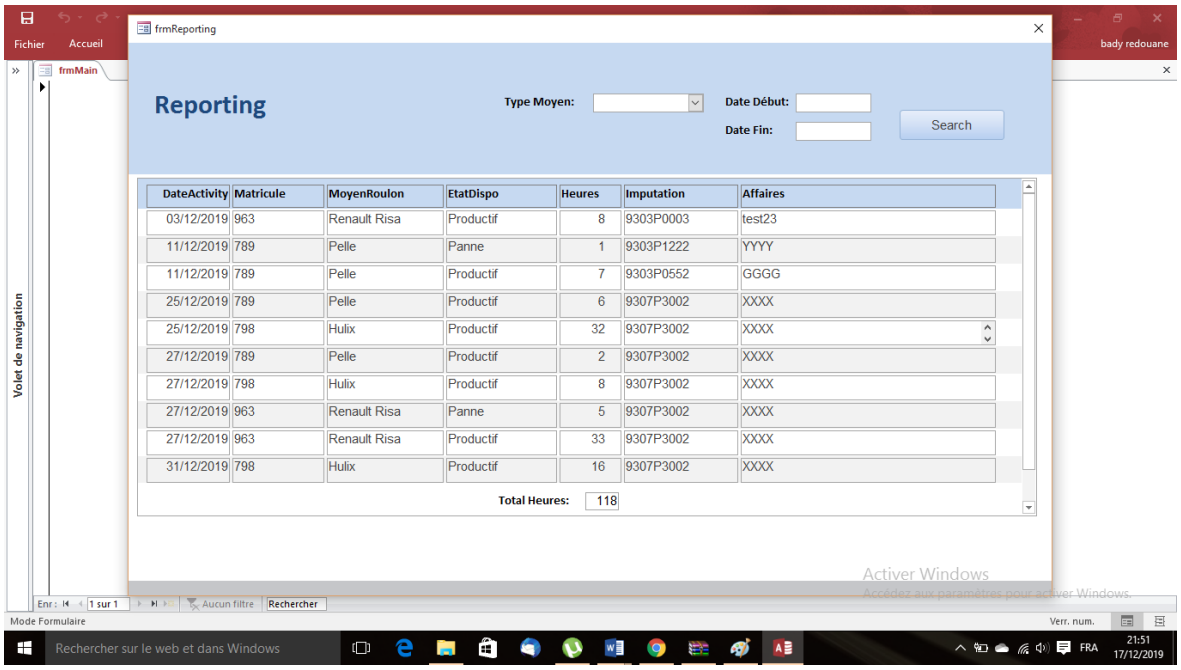
وذلك من خلال إضافة هذه التكاليف إلي تكلفة المواد المشتراة.

- تكلفة نقل البضائع (من عملية الشحن حتى وصولها إلى المخازن)؛
- تكاليف تخزين البضائع؛
- الضرائب والرسوم الجمركية غير المسترجعة...الخ.



المصدر: صورة من داخل نظام المعلومات المحاسبي (ATTAD)



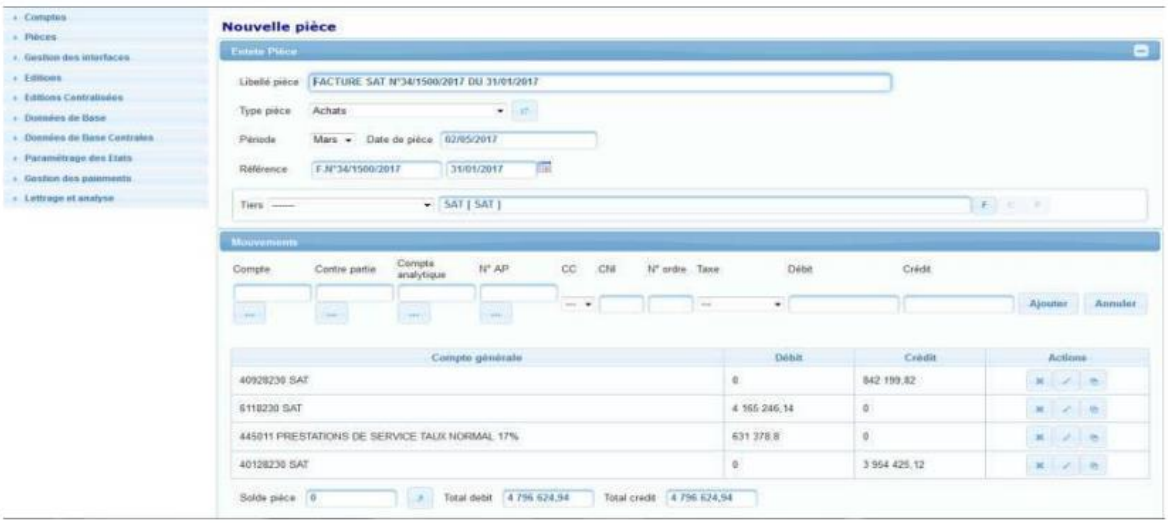


المصدر: صورة من داخل نظام المعلومات المحاسبي (ATTAD)

ثالثا: تقديم نظام المعلومات المحاسبي في شركة كهريف (برنامج حساب)

يعتبر نظام المعلومات المحاسبي فرع من فروع نظام المعلومات الكلي في الشركة ومن خلال واجهته يمكننا التعرف علي وظائفه:





المصدر: صورة من داخل نظام المعلومات المحاسبي (hissab)

1.**نظام المحاسبة العامة:** يستجيب النظام في هذا القسم إلى مسك المحاسبة العامة لمجمل الالتزامات والمبادئ المعمول بها وكذلك أحكام النظام المحاسبي المالي، وتحديد كل تسجيل محاسبي خلال الفترة (دفتر اليومية)، وكذلك تحميل كل معلومة ممكنة للتحليل (دفتر الأستاذ، ميزان المراجعة، الكشوفات المالية) وكذا المراجع والوثائق الثبوتية التي تستند عليها.

2.**المحاسبة التحليلية (نظام محاسبة التكاليف):**هي تقنية تستخدمها المؤسسة لقياس تكاليفها لمختلف المشاريع التي يتم إنجازها خلال الفترة المحاسبية، ويتم الحصول على المعلومات الخاصة بهذه التكاليف من خلال المحاسبية العامة.

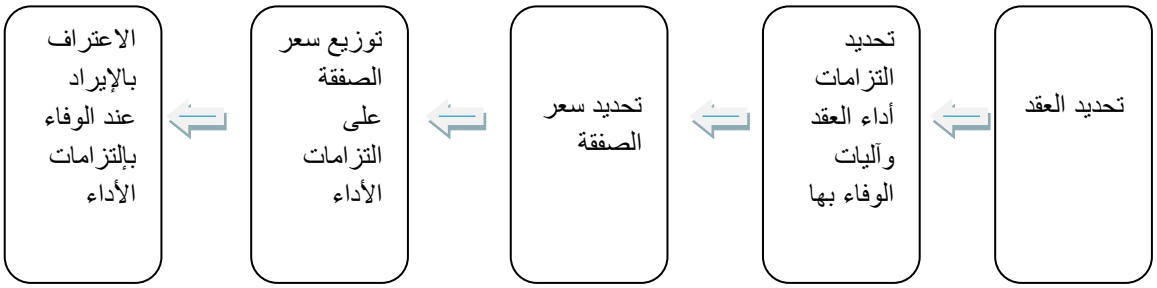
3.**نظام إدارة التثبيتات:** تتمثل وظيفة النظام في هذا القسم في عملية اقتناء التثبيتات ومختلف المعالجات المحاسبية الخاصة بها من (وضعية الاهتلاك خلال الفترة والإهتلاك التراكمي وخسائر القيمة إن وجدت)، إلا أنه غير مشغل ولا يتم الإعتماد عليه في حساب تكلفة الإهتلاك نظرا لكونه في مرحلة التطوير.

4.**نظام إدارة الاستثمارات:** تتمثل في إحتياجات المؤسسة في رخص البرامج التي هي عبارة عن ترخيص من "**الرئيس المدير العام**" من اجل إقتناء تثبيتات عينية آو معنوية تكون لمشاريع حالية أو مستقبلية حسب احتياجات المسير (المديرية التقنية لإنجاز المشاريع) أو

تكون نتيجة للشروط تم الاتفاق عليها في بنود العقد آو على أساس الميزانيات التقديرية لسنوات اللاحقة.

المبحث الثاني: تحديد عناصر تكاليف العقد

يعد تطبيق نموذج الخمس خطوات الواردة في المعيار المحاسبي رقم 15 أمرا ضروريا لضمان تحقيق الاعتراف بالإيراد بطريقة تعكس بشكل دقيق طبيعة العقد وشروطه، وسنستعرض في هذا المبحث كيفية تجريب تطبيق هذه الخطوات على العقد من العقود التي أبرمتها الشركة في إطار إنجاز مشاريعها.



المطلب الأول: ملخص بنود العقد

أولا: تحديد العقد

تعتبر الخطوة الأولى التي يجب توفرها للاعتراف بالإيراد بموجب المعيار المحاسبي رقم (15) من خلال الخطوات الفرعية التالية:

- التصديق على العقد من جميع الأطراف؛
- تحديد حقوق جميع الأطراف بما يتعلق بالسلع والخدمات المطلوبة؛
- تحديد شروط الدفع؛
- وجود مضمون تجاري للعقد (سلعة وخدمة مقدمة مقابل صفقة أو مبلغ)؛
- من المحتمل أن يتم تحصيل المقابل المالي المستحق من المعاملة وذلك بتقييم قدرة العميل علي السداد(تصريح الالتزام يعتبر مؤشر على قدرة العميل في تسديد مبلغ العقد).

1- تم توقيع عقد بين الوكالة الوطنية للدراسات ومتابعة إنجاز الاستثمارات في السكك الحديدية (العميل) والشركة الوطنية لأشغال الكهربة (**KAHRIF**).

تم إبرام هذا العقد بموجب **إجراء التراضي البسيط** طبقا لأحكام المواد 12 و41 49 من المرسوم الرئاسي رقم 247-15 المؤرخ 2015/09/16 المتعلق بتنظيم الصفقات العمومية و كذلك تطبيقا لقرار وزير الأشغال العمومية والنقل رقم 248 المؤرخ في 2018/05/10.[1]

2- يهدف المشروع إلى إنجاز أشغال إزالة أو زيادة في ارتفاع أعمدة الخطوط الكهربائية ذات الجهد العالي(HT) التي تعيق استكمال مشروع خط السكة الحديدية الذي هو في طور الإنجاز والرابط بين مدينتي **الجلفة /الأغواط.**

3- إتفق الطرفان علي دفع مبلغ العقد حسب الطريقة التالية:[2]

تقديم العميل تسبيق أولي قبل انطلاق الأشغال تقدر قيمته بـ50% من قيمة العقد يقسم على النحو التالي:

- 15% من السعر الأولي للعقد "كتسبيق جزافي"
- 35% من مبلغ العقد "كتسبيق على التموين"

أما المبلغ المتبقي للصفقة سيتم دفعه في حالة الانتهاء من الأشغال، ودفع قيمة العقد من قبل العميل سيكون في خلال 30 يوم من تاريخ إصدار الفاتورة من قبل شركة كهريف.

4- العقد له مضمون تجاري من خلال تقديم خدمة الدراسات والقيام بإنجاز أشغال إزالة أو الزيادة في ارتفاع الخطوط الكهربائية التي تعيق انجاز مشروع السكة الحديدية (الجلفة/ الأغواط) من قبل شركة "كهريف" مقابل صفقة أو مبلغ نقدي قدره 272 056 540 دج.

5-وجود مؤشرات على قدرة العميل علي السداد، حيث أكد طرفي العقد من خلال تصريح الالتزام علي تنفيذ بنود العقد.

[1] Article N°04, Marche De Régularisation N° V0B2 ,03 ,05,3 ,01,21L , Réalisation et suivi de la ligne nouvelle DJAFA/LAGHOUAT , P-09

[2] Article N° 09,Modalité de paiment, Marche De Régularisation N° V0B2 ,03 ,05,3 ,01,21L , Réalisation et suivi de la ligne nouvelle DJAFA/LAGHOUAT, p11

ثانيا: تحديد التزامات وآليات الوفاء بها:[1]

تعتبر الخطوة الثانية من خطوات الاعتراف بالإيراد والتي يجب توفرها في بنود العقد، وتتضمن تحديد ماهية السلع أو الخدمات التي تقدمها شركة كهريف(منفذ المشروع) إلي الوكالة الوطنية للدراسات ومتابعة إنجاز الإشمارات (العميل). وتحديد الفترة الزمنية التي يتم الوفاء بهذه الالتزامات.

1- تحديد التزامات ومسؤوليات أطراف العقد

✓التزامات ومسؤوليات الوكالة الوطنية للدراسات ومتابعة إنجاز الاستثمارات في السكك الحديدية (العميل)؛

- تسليم المخططات والملفات اللازمة لتحريك شبكة الكهرباء وتحديد مواقعها؛
- العمل على تحديد حدود تنفيذ المشروع؛
- إجراء تحديد النقاط الكلومترية للمشروع.

✓التزامات ومسؤوليات الشركة الوطنية لأشغال الكهرباء (KAHRIF):

- القيام بخدمة الدراسات اللازمة لتنفيذ المشروع، هذه الأخيرة تعتبر خدمة متمايزة بذاتها، لأنها يمكن تحويلها إلي العميل بشكل منفصل عن الإلتزمات الأخرى المتفق عليها في العقد؛
- إزالة أو تحريك أو زيادة في رفع أعمدة الخطوط الكهربائية ذات الجهد العالي التي تعيق استكمال مشروع السكة الحديدية؛
- الالتزام بجودة الأشغال ومطابقتها للموصفات والمعايير الفنية المعمول بها؛

<u>ملاحظة:</u> في حالة عدم قدرة الشركة علي تمييز السلعة أو الخدمة، يمكن اعتبارها التزام تعاقدي واحد.

[1] Article 11 -12, Obligation des parties au contrat, OP.Cit.

2- آليات الوفاء بالالتزام (مدة تنفيذ العقد):[1] يتم الوفاء بالتزامات العقد عند نقطة محددة من الزمن و التي نص عليها العقد على النحو التالي:

- مدة تنفيذ هذا العقد تم تحديدها بـ (18) شهرا انطلاقا من دخول العقد حيز التنفيذ (تاريخ إمضاء العقد 2020/08/02)، ويكون بعد انتهاء المدة المذكورة التسليم المبدئي للمشروع.
- أما بالنسبة للتسليم النهائي للمشروع يكون بعد 12 شهرا من تاريخ التسليم المبدئي وبعدها يتم إعداد البيان العام الختامي للمشروع (DGD).

3- تحديد سعر الصفقة (المبلغ الإجمالي للعقد):[2] تعتبر هذه الخطوة الثالثة من خطوات الاعتراف بالإيراد بموجب المعيار المحاسبي رقم 15 (IFRS)، حيث نص العقد علي أن قيمة الصفقة تكون بالدينار الجزائري، وتتوقع شركة أشغال الكهرباء حصولها على مبلغ يقدر ب 272,00 056 540دج، مقابل تنفيذ هذا المشروع، ويتقسم هذا المبلغ على النحو التالي:

- 800,00 828 453 دج (خارج الرسم على القيمة المضافة)، منها مبلغ 000 931 15دج، من أجل القيام بالدراسات اللازمة للمشروع وتركيب قاعدة الحياة،
- 472,00 227 86 دج يمثل قيمة الرسم على القيمة المضافة.

<u>ملاحظة:</u> مبلغ الرسم علي القيمة المضافة يستبعد من عملية الاعتراف بالإيراد، لأنه يخص طرف ثالث ويحول إلي إدارة الضرائب.

4- توزيع سعر الصفقة على التزامات أداء العقد:[3] تعتبر الخطوة الرابعة من أهم الخطوات في نموذج الاعتراف بالإيراد، حيث يتم من خلال تخصيص سعر العقد علي التزامين أداء:

- التزام يتضمن تنفيذ خدمة الدراسات المتعلقة بإنجاز المشروع وإنجاز قاعدة الحياة،

[1] Article N°08, Délai D'exécution du Marché De Régularisation, la Même Référence, p11.
[2] Article N°07, Montant du Marché De Régularisation,- la Méme Référance, p10
[3] الملحق رقم 03، ملخص التفصيل الكمي التقديري للعقد المبرم بين شركة كهريف والوكالة الوطنية للدراسات ومتابعة إنجاز الإستثمارات في السكك الحديدية.

– التزام يتضمن تحريك أو إزالة أو الزيادة في رفع أعمدة الخطوط الكهربائية ذات الجهد العالي التي تعيق استكمال مشروع السكة الحديدية(الجلفة/الأغواط).

❖ التزام القيام بإنجاز الدراسات المتعلقة بالمشروع وإنشاء قاعدة الحياة

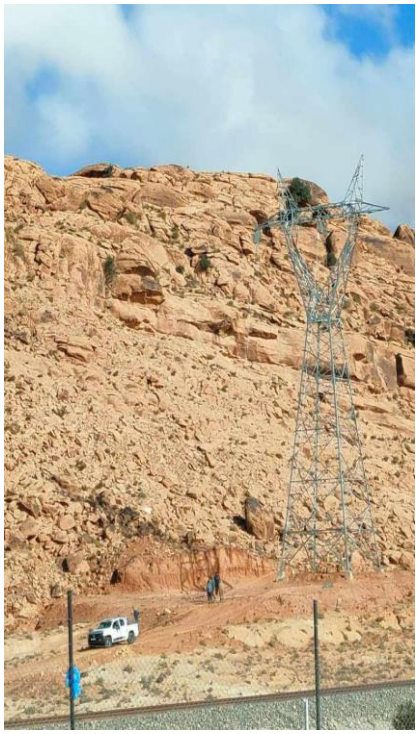
N°	DESIG	P.U	MONTANT EN HT
1	ETUDE DES LIGNE	FORFAIT	1 400 000,00
2	EUTDE GEOTECHNIQUE DES LIGNE	FORFAIT	6 500 000,00
3	INSTALLATION DE LA BASE DE VIE	FORFAIT	8 031 000,00
TOTAL EN HT			**15 931 000,00**
TVA 19%			**3 026 890,00**
TOTAL 1 EN TTC			**18 957 890,00**

الجدول رقم (11): يوضح القيمة التقديرية لإنجاز الدراسات المتعلقة بالمشروع

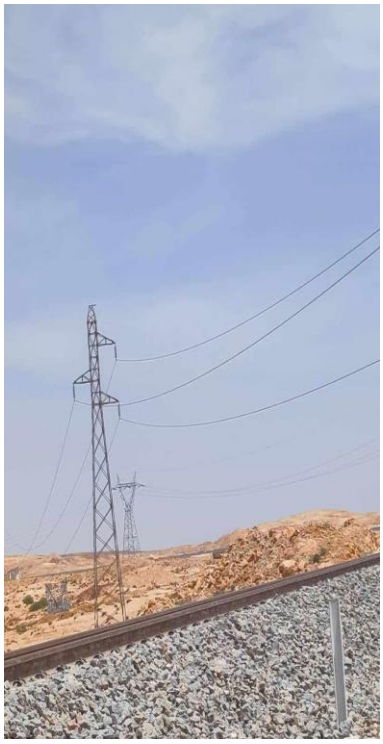
❖ التزام يتضمن تنفيذ إزالة أو زيادة ارتفاع أعمدة الخطوط الكهربائية ذات الجهد العالي (HT) التي تعيق استكمال مشروع السكة الحديدية

N°	LIGN HAUTE TENSION	MONTANT FOURNITURE EN DA	MONTANT MISE EN ŒUVRE Y COMPRIS LA DEPOSE EN DA	MONTANT TOTAL EN DA
1	LIGNE HT 220 KV (PK1+700)	14 723 500,00	27 852 960,00	42 576 460,00
2	LIGNE HT 60 KV(PK21+590)	29 748 900,00	44 270 960,00	74 019 860,00
3	LIGNE HT 220 KV(PK22+280)	57 618 900,00	95 981 960,00	153 600 860,00
4	LIGNE HT 220 KV(PK26+925)			
5	LIGNE HT 220 KV(PK28+500)			
6	LIGNE HT 025) 220KV(PK47+	18 897 300,00	39 040 960,00	57 938 260,00
7	LIGNE HT 60 KV(PK27+100)	10 296 900,00	24 777 460,00	35 074 360,00
8	LIGNE HT 60 KV(PK47+275)	13 953 180,00	27 817 060,00	41 770 240,00
9	LIGNE HT 60 KV(PK29+215)	10 689 300,00	22 228 460,00	32 917 760,00
TOTAL EN HT				**437 897 800,00**
TVA 19%				**83 200 582,00**
TOTAL 2 EN TTC				**521 098 382,00**
TOTAL 1+2 EN TTC				**540 056 272,00**

الجدول رقم (12): يوضح القيمة التقديرية لإنجاز الأشغال المتعلقة بالمشروع



موقع المشروع



الأسلاك التي تعيق المشروع



زيادة ارتفاع الأعمدة



عملية نزع الأعمدة



عملية تركيب الأعمدة



عملية تحييد الأعمدة

المطلب الثاني: المحاسبة على عناصر تكاليف العقد

قام الباحث باستخراج البيانات من دفتر الأستاذ العام للمنشاة وتصنيفها لمواد أولية مستخدمة في العقد، وأجور مباشرة للعقد، ومصاريف أخرى مرتبطة بالعقد، فضلا عن استخراج الإهتلاكات وخسائر القيمة للآليات والمعدات الخاصة بالعقد، ومن خلال الدراسة نبين إجمالي التكاليف المباشرة من مواد وأجور، وإجمالي التكاليف غير المباشرة ، والجداول أدناه يبين تكلفة كل عنصر على حدى.

أولا: التكاليف التي ترتبط مباشرة بالعقد

هذه التكاليف تكون مصروفة في موقع تنفيذ المشروع وتتضمن مجموع المواد الأولية المستخدمة في تنفيذ العقد وأجور ومزايا المستخدمين في الموقع وخدمات أخرى.

أ-تكاليف المواد المباشرة

التكاليف المباشرة للمشروع: كما يوضح الجدول ادناه: هي المواد المستخدمة في المشروع و تضم الأعمدة الكهربائية والكابلات والعوازل ومواد أخرى تستخدم في تركيب الأعمدة الكهربائية، إضافة إلى المواد النفطية والغاز والزيوت والشحوم، وكذلك الدراسات المرتبطة بالمشروع، وتكلفة العقود الفرعية (المناولة) التي يتم الإستعانة بها للقيام بأعمال الحفر وأشغال الهندسة المدنية بصفة عامة ، وقد بلغ إجمالي هذه التكاليف بمبلغ قدره 162 574 177,77 دج.

تكلفة الأعباء والمواد المباشرة	التكاليف المسجلة في سنة (2020)	التكاليف المسجلة في سنة (2021)	التكاليف في السنة (2022)	المجموع
الأعمدة الكهربائية	12 583 981,58	24 446 273,68	49 458 290,19	86 488 545,45
الأسلاك الكهربائية	4 314 507,97	8 381 579,55	16 957 128.06	29 653 215,58
العوازل الكهربائية	719 084,66	1 396 929,92	2 826 188.01	4 942 202,59
مواد أولية أخري مستخدمة في تنفيذ العقد	359 542,33	698 464,96	1 413 094.01	2 471 101.30
تكلفة المواد البترولية	108 000	103 600	103 490	315 090
مشتريات الدراسات والخدمات المؤداة	12 744 800	00	00	12 744 800
تكلفة نقل المواد إلى مواقع الإنجاز	00	3 334 374,79	3 311 620	6 645 994,79
المشتريات الغير مخزنة (كهرباء، ماء، غاز)	715 980	959 071,76	1 050 592,89	2 725 644,65
مشريات المواد الغير قابلة للتخزين التابعة (مواد رملية، إسمنت مسلح..إلخ)	00	2 803 384,67	764 840,00	3 568 224,67
تكلفة العقود الفرعية (المناولة)	12 859 359,00	00	160 000	13 019 359,00
إجمالي التكاليف المباشرة	44 405 255,54	42 123 679,53	76 045 243,16	162 574 177,77

الجدول رقم (13): يوضح تكلفة المواد الأولية المباشرة للمشروع

ب-تكاليف الخدمات المباشرة الأخرى:

تشمل الخدمات المباشرة للمشروع تكاليف صيانة الألات المستخدمة في العمل، وتأمينها، وتكاليف إيجار الأراضي التي تقام عليها "**قاعدة الحياة**"، بالإضافة إلى إستقطاب الخبرات الفنية والتقنية من الشركات الفرعية التابعة تجمع شركة سونلغاز"**الشركة الأم**"، وتكاليف النقل الجماعي للعمالي إلي موقع الإنجاز،وقد بلغ مجموع هذه الخدمات المباشرة بمبلغ إجمالي قدره 18 316 428,58 دج يقسم علي سنوات الإنجاز حسب الجدول التالي:

المواد المباشرة	التكاليف المسجلة في السنة (2020)	التكاليف المسجلة في السنة (2021)	التكاليف في السنة (2022)	المجموع
الأعباء الايجارية وأعباء الملكية المشتركة	00	5 453 500	1 899 410	7 352 910
صيانة الآلات والمعدات	00	48 100	97 300	145 400
العاملون الخارجيون عن المؤسسة	00	00	773 320	773 320
الأتعاب (محضر قضائي، طب العمل...الخ)	00	89 760	95 920	185 680
تأمينات	1 536 300,00	00	00	1 536 300
نقل السلع والنقل الجماعي	00	702 578,56	1 149 737	1 852 315,56
تكاليف الإهتلاك وخسائر القيمة	00	3 260 889,74	3 209 613,28	6 470 503 ,02
إجمالي المواد المباشرة	1 536 300,00	9 554 828,00	7 225 300,28	18 316 428,58

الجدول رقم (14): يوضح تكلفة الخدمات المباشرة للمشروع

ج- تكاليف الأجور المباشرة:

تشمل الاجور المباشرة للعقد عدة عناصر يستعرضها الجدول أسفله، حيث تتصمن كل من الرواتب وأجور العمال، والمنح الممنوحة من أجل تحفيز المستخدمين للتنقل إلى موقع الإنجاز، سواء كانت عائلية أو تشجيعية أو فنية أوعينية، بالإضافة إلي التعويضات الأخرى المتعلقة بالتقاعد والنقل ومصروفات المهمات، وبلغ مجموع هذه التكاليف

85 616 131,80 دج.

الأجور المباشرة	التكاليف المسجلة في السنة (2020)	التكاليف المسجلة في السنة(2021)	التكاليف المسجلة في السنة (2022)	المجموع
كتلة الأجور الخاصة بالمستخدمين المساهمين في تنفيذ العقد	10 066 753	15 100 131	25 166 825	50 333 709
اقتطاعات الضمان الاجتماعي CNAS (25.5%)	2 567 017,43	3 850 533	6 417 540,38	12 835 090,81
اقتطاعات الصندوق الوطني للعطل المدفوعة Cacobath 12.21%	1 229 148,34	1 843 726	3 072 868,33	6 145 742,67
اقتطاعات التأمين على الحياة والتقاعد 3% MUTEG	302 002,05	453 003,67	755 004,75	1 510 010,47
سفر ومهمات وتنقلات	887 496,05	1 331 240,54	2 218 741,96	4 437 478,55
مزايا عينية	2 070 824,13	3 106 227,93	5 177 064,58	10 354 116,64
المجموع	17 123 223,00	25 684 862,80	42 808 046	85 616 131,80

الجدول رقم (15): يوضح تكلفة الأجور المباشرة للمشروع

ثانيا: التكاليف التي لا ترتبط مباشرة بالعقد (حصة من النفقات العامة للمقر الاجتماعي للمنشأة):

تشمل التكاليف العمومية والإدارية للإشراف على المشروع تكاليف كنلة أجور الموظفين التابعين لمقر الشركة، إضافةً إلى مصروفات و إهتلاك المعدات والأدوات التابعة للمقر. وبلغت قيمة هذه التكاليف الشاملة مبلغًا يقدر بـ 59،755،583.43 دج. و يتم توزيع النفقات العامة والإدارية في نهاية كل فترة محاسبية على العقود الجاري إنجازها في تلك السنة، بناءً على نسب محددة تعتمد على طبيعة المصروف وحجم العمل المنجز. ويقوم قسم المحاسبة والموازنات التقديرية بذلك لضمان فهم واضح لربحية كل عقد علي حده، وللتأكد من عدم تكبد الشركة لخسائر غير متوقعة.

الأجور المباشرة	التكاليف المسجلة في السنة (2020)	التكاليف المسجلة في السنة 2021	التكاليف المسجلة في السنة (2022)	المجموع
التكاليف العمومية والإدارية للإشراف على المشروع	5 250 743.34	10 404 957,8	9 728 636,11	25 384 337,25
مصروف اهتلاك المنشآت والمعدات التابعة للمقر	46 850	49 350	48 544	144 744
كتلة أجور المستخدمين التابعين للمقر	4 026 702	6 040 052	10 066 754	20 133 508
اقتطاعات الضمان الاجتماعي (CNAS) %25.5	1 026 809,01	1 540 213,26	2 567 022,27	5 134 044,54
اقتطاعات الصندوق الوطني للعطل المدفوعة CACOBATH 12.21%	491 660,31	737 490,35	1 229 150,66	2 458 301,32
اقتطاعات التأمين على الحياة والتقاعد MUTEG3%	120 801,06	181 201,56	302 002,62	604 005,24
سفر ومهمات وتنقلات	355 002,84	532 496,35	887 493,73	1 774 992,92
مزايا عينية	828 339,97	1 242 491,48	2 070 818,71	4 141 650,16
المجموع	12 146 908,53	20 728 252,8	26 900 422,10	59 775 583,43

الجدول رقم (16): يوضح التكلفة الغير المباشرة للمشروع

المبحث الثالث: المعالجة المحاسبية لبنود العقد وإدراج الحسابات في قائمة جدول الحسابات:

شركة "**كهريف**" تعتمد على طريقة الإتمام في عملية الاعتراف بالإيراد، ويعود ذلك لعدم قدرة نظام المحاسبة التحليلية على تلبية احتياجات الشركة ، فالبيانات والمعلومات التي تقدمها المحاسبة التحليلية غير دقيقة وغير موثوقة ، حيث تلجأ الشركة دائما في عملية التفاوض على العقود مع عملائها علي ان يكون توقيت

إصدار فواتير البيع عند الانتهاء من تنفيذ الأشغال وهو ما ينطبق على العقد الحالي المعروض للدراسة.[1]

المطلب الأول: المعالجة المحاسبية للسنة الأولى من تنفيذ العقد

خلال الفترة المحاسبية لسنة 2020، تم تسجيل جميع التكاليف المرتبطة بالعقد كمصروف وفق طبيعتها. وفي 31 ديسمبر 2020، وسُجلت مجموع التكاليف التي تكبدها العقد منذ بدء الأعمال بتاريخ 20 أوت 2020 في الجانب المدين لحساب (723) كأشغال جارية، وقد بلغ مجموع التكاليف الحقيقية التي تكبدها العقد في نهاية هذه السنة مبلغ 75،211،697.02 دج. كما هو موضح في ميزان المراجعة أدناه. و سيتم التسجيل المحاسبي للأشغال الجارية للعقد في تاريخ 31 ديسمبر 2020 وفقًا للقيد التالي:

رقم الحساب		البيان	المبالغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
335		2020/12/31 مخزونات الأشغال قيد الإنجاز	75 211 697,02	
	725	الإنتاج المخزن أو المنتقص من المخزون		75 211 697,02

1- إعداد ميزان المراجعة في نهاية الفترة المحاسبية (2020)

رقم الحساب	اسم الحساب	حركة الحسابات خلال الفترة المحاسبية		الرصيد في نهاية 12/31	
		مدين	دائن	مدين	دائن
601	المواد الأولية	18 168 131,05	00	18 168 131,05	00
602	تموينات أخرى (قطع الغيار/والمواد البترولية المستهلكة)	3 459 601,33	00	3 459 601,33	00

[1] -مقابلة مع رئيس قسم المالية والمحاسبة السيد : **رضوان بوعيش**

604	مشتريات الدراسات والخدمات المؤداة	12 744 800,00	00	12 744 800,00	00
605	مشتريات والمعدات والتجهيزات والأشغال	00	00	00	00
607	المشتريات الغير مخزنة (كهرباء، غاز، ماء)	791 963,00	00	791 963,00	00
611	التقاول العام (المناولة)	12 859 359,00	00	12 859 359,00	00
614	الإيجارات	10 500,00	00	10 500,00	00
615	الصيانة والتصليحات والرعاية	882 390,14	00	882 390,14	00
616	أقساط التأمين	1 536 300,00	00	1 536 300,00	00
618	الوثائق الفنية والعامة	16 254,00	00	16 254,00	00
621		195 120,00	00	195 120,00	00
622	أجور الوسطاء والأتعاب	37 572,00	00	37 572,00	00
623	الإشهار والنشر	00	00	00	00
624	نقل السلع والنقل الجماعي للمستخدمين	405 620.35	00	405 620.35	00
625	التنقلات والمهمات والإستقبال	1 242 498.89	00	1 242 498,89	00
626		80 270,41	00	80 270,41	00
627		840.00	00		00
628		3 570,00	00	3 570,00	00
631	أجور المستخدمين	14 093 455	00	14 093 455	00

635	الإشتراكات المدفوعة للهيئات الاجتماعية	5 737 438,20	00	5 737 438,20	00
637	أعباء المستخدمين الأخرى	2 899 164,1	00	2 899 164,1	00
681	مخصصات اهتلاك التثبيت العيني	46 850	00	46 850	00
مجموع الصنف رقم (06)		75 211 697.02	00	75 211 697.02	00
704	مبيعات الأشغال	00	00	00	00
705	مبيعات الدراسات	00	00	00	00
723	تغير المخزونات الجارية	00	75 211 697.02	00	75 211 697.02
مجموع الصنف رقم 07		00	75 211 697.02	00	75 211 697.02

الجدول رقم (17): جدول يوضح اعداد ميزان المراجعة لسنة 2020

يوضح ميزان المراجعة أعلاه لسنة 2020 أن مجموع التكاليف التي تم تكبدها خلال الفترة المحاسبية الأولى للعقد بلغت، ,697,02 211 75.دج. تم تسجيل هذا المبلغ في الجانب الدائن لحساب (723) كأشغال جارية، كما هو موضح في التسجيل المحاسبي أعلاه. وبمراعاة أن بداية الأعمال كانت في هذه السنة، فإن الجانب المدين لحساب (723) يكون يساوي0

3- جدول النتائج حسب الطبيعة للسنة المالية المقفلة (2020)

في جدول حسابات النتائج لسنة 2020، يظهر الرصيد النهائي لحساب 723، والذي يُمثّل الفرق بين مجموع العمليات المسجلة خلال الفترة في الجانب الدائن و المدين،

الرصيد النهائي لحساب (723)= (697,02 211 75-0) .

رقم الحساب	بيان الحسابات	مدين	دائن
70	رقم الأعمال		00
72	تغير مخزونات المنتجات المصنعة وقيد الصنع		75 211 697,02
	1- إنتاج السنة المالية		
60	المشتريات المستهلكة	35 164 495,38	
62-61	الخدمات الخارجية و الإستهلاكات الأخرى بما فيها أشغال العقود الفرعية (المناولة)	17 270 294,79	
2- استهلاك السنة المالية		52 434 790,17	
3- القيمة المضافة للاستغلال (1- 2)			22 776 907,30
63	أعباء المستخدمين	22 730 057,30	
64	الضرائب والرسوم	00	
4- الفائض الإجمالي عن الاستغلال			46 850,28
75	المنتوجات العملياتية الأخرى	00	
65	الأعباء العملياتية الأخرى	00	
68	المخصصات والإهتلاكات والمؤونات	46 850,28	
78	استئناف عن خسائر القيمة والمؤونات	00	
5- النتيجة العملياتية		00	00
76	المنتوجات المالية	00	
66	الأعباء المالية	00	
6- النتيجة المالية		00	
7- النتيجة العادية قبل الضريبة			00

الجدول رقم (18): يوضح جدول حسابات خاص بالعقد النتائج لسنة 2020

* نلاحظ عدم وجود إي ربح/ خسارة للعقد خلال هذه السنة، ومجموع التكاليف يساوي مجموع الإيرادات

المطلب الثاني: المعالجة المحاسبية للسنة الثانية لتنفيذ العقد

في بداية عام 2021، عند إعادة فتح الحسابات في التاريخ المحدد (2021/01/01)، يتم إلغاء قيد الأشغال الجارية التي تم تسجيله في نهاية الفترة 2020 ، و هذا يتم عبر عملية قيد عكسي، حيث يتم تسجيل مبلغ في حساب (725) في الجانب المدين ومبلغ مقابل في حساب (335) في الجانب الدائن.

رقم الحساب		البيان	المبالغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
725		الإنتاج المخزن أو المنتقص من المخزون	75 211 697,02	
	335	مخزونات الأشغال قيد الإنجاز		75 211 697,02

1- إعداد ميزان المراجعة الذي يظهر التكاليف والإيرادات المرتبطة بالعقد في نهاية الفترة المحاسبية لسنة (2021)

من خلال نظام المعلومات (برنامج HISSAB) تم إعداد ميزان المراجعة للسنة الختامية (2021)، حيث قام الباحثان بتتبع حركة حسابات التكاليف التي تم صرفها على العقد خلال السنة. وفي نهاية العام، تم عرض أرصدة هذه الحسابات في تاريخ (2021/12/31) بالشكل التالي:

رقم حساب	اسم الحساب	حركة الحسابات خلال الفترة المحاسبية		الرصيد في نهاية 2021/12/31	
		مدين	دائن	مدين	دائن
601	المواد الأولية	37 034 384,57	00	37 034 384,57	00
602	تموينات أخرى (قطع الغيار/والمواد البترولية المستهلكة)	4 934 956,39	00	934 956,39	00
604	مشتريات الدراسات والخدمات المؤدات	00	00	00	00
605	مشتريات والمعدات والتجهيزات والأشغال	3 334 374.79	00	00	00
607	المشتريات الغير مخزنة (كهرباء، غاز، ماء)	1 036 248,74	00	1 036 248,74	00
608	مصاريف الشراء التابعة	2 803 384,67	00	2 803 384,67	00
611	المقاول العام (المناولة)	00	00	00	00
614	الإيجارات	5 458 500	00	5 458 500	00
615	الصيانة والتصليحات والرعاية	1 251 219,57	00	1 251 219,57	00
616	أقساط التأمين	238 062,98	00	238 062,98	00
618	الوثائق الفنية والعامة	47 322,57	00	47 322,57	00
621	العاملون الخارجون عن المؤسسة	326 154,00	00	326 154,00	00
622	أجور الوسطاء والأتعاب	144 328,00	00	144 328,00	00
623	الإشهار والنشر	00	00	00	00
624	نقل السلع والنقل الجماعي للمستخدمين	906 388.56	00	906 388.56	00
625	التنقلات والمهمات	2 217 211.94	00	2 217 211.94	00
626	مصاريف البريد الاتصالات السلكية و اللاسلكية	79 633,12	00	79 633,12	00
631	أجور المستخدمين	21 140 183	00	21 140 183	00
635	الاشتراكات المدفوعة	8 606 167,84	00	8 606 167,84	00

	للهيئات الاجتماعية				
637	أعباء المستخدمين الأخرى	4 348 719,41	00	4 348 719,41	00
65	الأعباء العملاتية الاخرى	874 142,49	00	874 142,49	00
680	مخصصات التثبيت المعنوي	3 310 239,74	00	3 310 239,74	00
681	مخصصات التثبيت العيني	906 388.56	00	906 388.56	00
مجموع الصنف رقم (06)		98 091 622,58	00	98 091 622,58	00
704	مبيعات الأشغال	00	00	00	00
705	مبيعات الدراسات	00	00	00	00
723	تغير المخزونات الجارية	75 211 697.02	173 303 319,6	00	98 091 622,58
مجموع الصنف رقم 07		75 211 697,02	173 303 319,6	00	98 091 622,58

الجدول رقم (19): يوضح ميزان المراجعة المرتبط بالعقد لسنة 2021

* في نهاية العام 2021، بلغت التكاليف المنفقة على العقد مبلغ 622,58 091 98 دج، وعند إقفال السنة المالية، يتم إعادة تسجيل مجموع هذه التكاليف في القيد المحاسبي للأشغال الجارية. يتم ذلك من خلال إدراج جميع التكاليف التي تكبدتها العقد منذ بداية الأشغال، بما في ذلك التكاليف المرتبطة بسنة 2020 بالإضافة إلى التكاليف المرتبطة بسنة 2021، ،ويتم حساب هذه التكاليف وفقا للعلاقة التالية:

مجموع تكاليف العقد حتي تاريخ (2021/12/31) هي:

.173 303 319,6 =98 091 622,58 +75 211 697,02

ويكون التسجيل المحاسبي للأشغال الجارية في نهاية سنة (2021) علي النحو التالي:

رقم الحساب		البيان	المبالغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
335		31/12/2021 مخزونات الأشغال قيد الإنجاز	173 303 319,6	173 303 319,6
	725	الإنتاج المخزن أو المنتقص من المخزون		

2- جدول النتائج حسب الطبيعة للسنة المالية المقفلة (2021) :

في قائمة جدول حسابات النتائج، يتضح الرصيد النهائي لحساب (723)، وهو الفارق بين المبلغ المسجل في الحساب عند بداية السنة المالية (الجانب المدين) والمبلغ المسجل عند نهاية السنة المالية (الجانب الدائن). كما يُعرض في القائمة تفاصيل التكاليف المتكبدة خلال سنة 2021 حسب طبيعتها

رقم الحساب	بيان الحسابات	مدين	دائن
70	رقم الأعمال		
72	تغير مخزونات المنتجات المصنعة وقيد الصنع		98 091 622,58
3-	**إنتاج السنة المالية**		98 091 622,58
60	المشتريات المستهلكة	49 143 349 ,16	
61 62	الخدمات الخارجية والاستهلاكات الأخرى بما فيها أشغال العقود الفرعية (المناولة)	668 820,74	
4-	**استهلاك السنة المالية**	59 812 169,90	
5-	**القيمة المضافة للإستغلال (1- 2)**		38 297 452,48
63	أعباء المستخدمين	34 095 070,25	
64	الضرائب والرسوم		
6-	**الفائض الإجمالي عن الإستغلال**		4 184 382,23

75	المنتوجات العملياتية الأخرى		
65	الأعباء العملياتية الأخرى	874 142,49	
68	المخصصات والإهتلاكات والمؤونات	3 310 239,74	
78	إستئناف عن خسائر القيمة والمؤونات		
7-	**النتيجة العملياتية**		00
76	المنتوجات المالية		00
66	الأعباء المالية	00	
8-	**النتيجة المالية**		00
9-	**النتيجة العادية قبل الضريبة**		00

الجدول رقم (20): يوضح جدول حسابات خاص بالعقد النتائج لسنة 2021

نلاحظ عدم وجود إي ربح أو خسارة للعقد خلال هذه السنة، ومجموع التكاليف يساوي مجموع الإيرادات

المطلب الثالث: المعالجة المحاسبية للسنة الثالثة لتنفيذ العقد

في عام 2022، ونظراً لعدم انتهاء الشركة بعد من الأعمال المتعلقة بالعقد، يقوم المحاسب بتطبيق نفس العمليات التي تم تسجيلها في السنوات السابقة لهذا العقد. يتم ذلك وفقاً للإجراءات التالية:

عند إعادة فتح الحسابات في تاريخ (2022/01/01). يتم إلغاء القيد المحاسبي للأشغال الجارية (القيد العكسي) المسجل في تاريخ (2021/12/31) بجعل حساب (723) في الجانب المدين وحساب (335) في الجانب الدائن.

رقم الحساب		البيان	المبالغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
		2022/01/01		
725		لإنتاج المخزن أو المنتقص من المخزون	173 303 319.6	
	335	مخزونات الأشغال قيد الإنجاز		173 303 319,6

- تسجل أعباء العقد المرتبطة بسنة (2022) حسب طبيعتها.
- عند الإقفال في تاريخ(2022/12/31) يسجل من جديد قيد الأشغال الجارية، وتدرج فيه جميع التكاليف المتكبدة منذ الانطلاق في تنفيذ العقد (تكاليف سنة (2020)+ تكاليف سنة (2021)+ تكاليف سنة (2022).

مجموع تكاليف العقد حتى تاريخ (2022/12/31) مكونة من المبالغ التالية

152 979 011.5 + 98 091 622,58 + 75 211 697,02=

326 282 331,14

قم الحساب		البيان	المبالغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
335		31/12/2022 مخزونات الأشغال قيد الإنجاز	326 282 331,14	326 282 331,14
	725	الإنتاج المخزن أو المنتقص من المخزون		

1- إعداد ميزان المراجعة في نهاية الفترة (ن+2)

من خلال نظام المعلومات (برنامجHISSAB)، تم إعداد ميزان المراجعة لعام 2020، حيث قام الباحثان بتتبع حركة حسابات التكاليف التي تم صرفها على العقد خلال العام. وفي نهاية العام، تم عرض أرصدة هذه الحسابات في تاريخ 31 ديسمبر 2022 على النحو التالي:

رقم الحساب	إسم الحساب	حركة الحسابات خلال الفترة المحاسبية		الرصيد في نهاية 2022/12/31	
		مدين	دائن	مدين	دائن
601	المواد الأولية	71 334 237,08	00	71 334 237,08	00
602	تموينات أخرى (قطع الغيار /والمواد البترولية المستهلكة)	4 100 006,46	00	4 100 006,46	00
604	مشتريات	00	00	00	00

	الدراسات والخدمات المؤداة				
605	مشتريات والمعدات والتجهيزات والأشغال	3 311 620	00	3 311 620	00
607	المشتريات الغير مخزنة (كهرباء، غاز، ماء)	1 271 422,48	00	1 271 422,48	00
608	مصاريف الشراء التابعة	764 840	00	764 840	00
611	المقاول العام (المناولة)	160 000	00	160 000	00
613	الإيجارات	2 089 074,04	00	2 089 074,04	00
615	الصيانة والتصليحات والرعاية	2 286 119,19	00	2 286 119,19	00
616	أقساط التأمين	221 143	00	221 143	00
618	الوثائق الفنية والعامة	12 764,70	00	12 764,70	00
622	أجور الوسطاء والأتعاب	1 214 932,40	00	1 214 932,40	00
623	الإشهار والنشر	00	00	00	00
624	نقل السلع والنقل الجماعي للمستخدمين	1 535 965,79	00	1 535 965,79	00
625	التنقلات والمهمات	3 542 933,47	00	3 542 933,47	00
626	مصاريف البريد السلكية و اللاسلكية	179 892,54	00	179 892,54	00

628		6 599,00	00	6 599,00	00
631	أجور المستخدمين	35 233579	00	35 233579	00
635	الإشتراكات المدفوعة للهيئات الاجتماعية	14 343 589,01	00	14 343589,01	00
637	أعباء المستخدمين الأخرى	7 247 883,29	00	7 247 883,29	00
65	الأعباء العملاتية الاخرى	864 252,80	00	864 252,80	00
681	مخصصات التثبيت العيني	3 258 157,28	00	3 258 157,28	00
مجموع الصنف رقم (06)		152 979 011.5	00	152979 011.5	00
704	مبيعات الأشغال	00	00	00	00
705	مبيعات الدراسات	00	00	00	00
723	تغير المخزونات الجارية	173 303 319,60	326 282 331,14	00	152 979 011,54
مجموع الصنف رقم 07		173 303 319,60	326 282 331,14	00	152 979 011,54

الجدول رقم (21): يوضح اعداد ميزان المراجعة المرتبط بالعقد (2021)

2- **جدول النتائج حسب الطبيعة للسنة المالية المقفلة (2022)** : في قائمة جدول حسابات النتائج، يظهر الرصيد النهائي لحساب (723) بمبلغ قدره 152 979 011,54 دج، ويمثل هذا الرصيد الفارق بين المبلغ المسجل في الجانب المدين للحساب عند عملية فتح الحسابات في تاريخ 01/01/ 2022 والمبلغ المسجل في الجانب الدائن للحساب عند إقفال الحسابات في تاريخ 31 ديسمبر 2022. كما تُظهر القائمة التكاليف التي تم إنفاقها على العقد خلال سنة 2022 حسب طبيعتها

رقم الحساب	بيان الحسابات	مدين	دائن
70	رقم الاعمال		
72	تغير مخزونات المنتجات المصنعة وقيد الصنع		152 979 011,54
10- إنتاج السنة المالية			152 979 011,54
60	المشتريات المستهلكة	80 782 126,02	
62-61	الخدمات الخارجية والإستهلاكات الأخرى بما فيها أشغال العقود الفرعية (المناولة)	11 249 424,13	
11- إستهلاك السنة المالية		92 031 550,15	
12- القيمة المضافة للإستغلال (1- 2)			60 947 461,38
63	أعباء المستخدمين	56 825 051,30	
64	الضرائب والرسوم	00	
13- الفائض الإجمالى عن الإستغلال			4 122 410,08
75	المنتوجات العملياتية الأخرى		
65	الأعباء العملياتية الأخرى	864 252,80	
68	المخصصات والإهتلاكاتوالمؤونات	3 258 157,28	
78	إستئناف عن خسائر القيمة والمؤونات		
14-النتيجة العملياتية			00
76	المنتوجات المالية	00	
66	الأعباء المالية	00	
15-النتيجة المالية			00
16-النتيجة العادية قبل الضريبة		00	

الجدول رقم (22): يوضح جدول حسابات النتائج للسنة المالية المقفلة (2022)

نلاحظ أنه لم يتم تسجيل أي ريح أو خسارة للعقد ومجموع التكاليف يساوي مجموع الإيرادات

3-الإنتهاء من الأشغال وتسليم المشروع للعميل :

تم الانتهاء من تنفيذ أعمال العقد في نهاية عام 2022. ووفقًا لشروط العقد، قام العميل بدفع نسبة 50٪ من القيمة الإجمالية للعقد كتسبيقات للشركة من أجل البدء في تنفيذ المشروع. يتم خصم هذه التسبيقات عند تسليم المشروع بالكامل وإصدار الفاتورة النهائية.

في عام 2023، تم التسليم النهائي للمشروع وإصدار فاتورة البيع رقم HT03/P 23/0330/بمبلغ مختلف عن الاتفاق الأولي. كانت القيمة الأولية للعقد تقدر بمبلغ 453،828،800.00 دج خارج الرسم على القيمة المصافة. وظهرت القيمة النهائية المذكورة في الفاتورة بمبلغ 428،081،050.79 دج، وذلك نتيجة لاتفاق بين الطرفين على تخفيض كتلة الأعمال المنجزة بمبلغ 25،747،749.22 دج

ويتم عملية التسجيل المحاسبي لرقم الأعمال المفوتر خلال الفترة المحاسبية لعام 2023 على النحو التالي:

رقم الحساب		البيان	المبالغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
411		زبائن	239 388 314,43	
4192		التسبيقات على الحساب	270 028 136.00	
642		الرسم على النشاط المهني TAP	6 421215.77	
	704	مبيعات الأشغال		428 081 050,79
	4457	الرسم على القيمة المضافة		81 335 399.65
	447	الرسم على النشاط المهني		6 421215.77

وعند إعادة فتح الحسابات في تاريخ 01 يناير 2023، يتم إلغاء القيد المحاسبي للأعمال الجارية (عملية قيد عكسي) المسجل في تاريخ 31 ديسمبر 2022. وذلك من خلال تسجيل حساب (723) في الجانب المدين وحساب (335) في الجانب الدائن.

رقم الحساب		البيان	المبالغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
725		01/01/2023 الإنتاج المخزن أو المنتقص من المخزون	326 282 331,14	
	335	محزونات الأشغال قيد الإنجاز		326 282 331,14

في قائمة جدول حسابات النتائج، يظهر الرصيد النهائي لحساب (723) بمبلغ قدره 326،282،331.14 دج، والذي يمثل القيمة الإجمالية لتكاليف العقد. يجب أن يكون رصيد الحساب يظهر في الجانب المدين في نهاية الفترة المحاسبية (31 ديسمبر 2023)، حتى يتم إنقاصه من رقم الأعمال المفوتر.

رقم الحساب	بيان الحسابات	مدين	دائن
70	رقم الاعمال		428 081 050,79
72	تغير مخزونات المنتجات المصنعة وقيد الصنع	326 282 331,14	
إنتاج السنة المالية			101 798 719,65
60	المشتريات المستهلكة	00	
61- 62	الخدمات الخارجية والإستهلاكات الأخرى بما فيها أشغال العقود الفرعية (المناولة)	00	
إستهلاك السنة المالية		00	
القيمة المضافة للإستغلال (1- 2)			101 798 719,65
63	أعباء المستخدمين	00	
64	الضرائب والرسوم	6 421 215,76	
الفائض الإجمالى عن الإستغلال			95 377 503,89
75	المنتوجات العملياتية الأخرى	00	

65	الأعباء العملياتية الأخرى	00	
68	المخصصات والإهتلاكات والمؤونات	00	
78	إستئناف عن خسائر القيمة والمؤونات	00	
النتيجة العملياتية		95 377 503,89	
76	المنتوجات المالية	00	
66	الأعباء المالية	00	
النتيجة المالية			00
النتيجة العادية للعقد قبل الضريبة		00	95 377 503,89
الضريبة علي أرباح الشركات IBS 23%		21 936 825,89	
النتيجة المحاسبية الصافية للعقد			73 440 677,99

الجدول رقم (23): يوضح جدول حسابات النتائج للسنة المالية المقفلة (2023)

تبيّن لنا أن العقد قد حقّق ربحًا بقيمة 73,440,677.99 دج بعد خصم التكاليف الإجمالية التي بلغت 326,828,331.14 دج والتي تكبدت خلال فترة تنفيذ العقد. تم تخفيض مبلغ 6,421,215.76 دج، الذي يُمثل الرسم على النشاط المهني بنسبة 2% من رقم الأعمال المحققة من العقد، بالإضافة إلى تخفيض إضافي بنسبة 25% تمنحه الإدارة الضريبية لقطاع البناء والأشغال العمومية والهيدروليكا

يحسب الرسم علي النشاط المهني بالطريقة التالية:

(رقم الأعمال المحقق x 2%) 75%= (428 081 050,79 x 2%) x 75%

وفي الختام، يتحسب الضريبة على أرباح الشركات، والذي يُمثل معدلها 23% للأنشطة الممارسة في قطاع البناء والأشغال العمومية والهيدروليكا.

خلاصة الفصل الثالث

في هذا الفصل، تم التركيز على تطبيق نموذج الخمس خطوات الذي جاء به المعيار المحاسبي رقم 15 (الإيرادات المتأتية من العقود مع العملاء) على أحد العقود المبرمة بين شركة كهريف، المتخصصة في نقل الكهرباء الريفية، والمؤسسة الوطنية لإنجاز الدراسات للسكة الحديدية. هدف العقد يهدف إلى تنفيذ مشروع تحييد الأعمدة والأسلاك الكهربائية. وتم تحليل التكاليف المباشرة والغير مباشرة المرتبطة بالعقد لكل فترة محاسبية على مدة تنفيذ العقد (2020–2021–2022) كما يلي:

- ✓ المواد السلعية ،
- ✓ اليد العاملة،
- ✓ صيانة الآلات والإهتلاك السنوي له
- ✓ أشغال الباطن (المناولة)
- ✓ الخدمات الأخرى المباشرة
- ✓ التكاليف غير المباشرة:
- ✓ المصاريف الغير مباشرة التي تتضمن المصاريف العامة والإدارية لمقر الشركة العمالة غير المباشرة المتواجدة في مقر الشركة تكاليفها الإجتماعية، المصاريف الأخرى

واستنادًا إلى دفاتر الأستاذ خلال سنوات إنجاز العقد (2020، 2021، 2022)، تم إعداد ميزان المراجعة لكل فترة محاسبية. تم من خلاله تم توضيح طريقة الاعتراف بالإيرادات وفقًا لطريقة الإتمام التي جاء بها النظام المحاسبي المالي والتي تعتمدها شركة كهريف في الإعتراف بإيراداتها.

في سنة 2023، أصدرت شركة كهريف الفاتورة النهائية للعميل. تم توضيح المعالجة المحاسبية للفاتورة والاعتراف بالإيرادات في جدول حسابات النتائج لسنة 2023.



الخاتمة

إن العقود في قطاع البناء والأشغال العمومية والهيدروليكا يحتاج تنفيذها إلى فترة زمنية طويلة، وتكون قيمة العقد كبيرة نسبيا إذا ما قورنت مع بقيمة العقود الأخرى. ويتم تنفيذ العقد في أماكن مختلفة يحددها العميل، كما تلجأ الشركات في القطاع إلى إسناد بعض الأعمال من العقد إلى شركات أخرى تسمى بالعقود الفرعية أو المناولة. إن المعالجة المحاسبية لعناصر بنود العقد تتمثل في تكلفة المواد وتكلفة العمل(الأجور) وتكلفة تشغيل المعدات الآلات، وتكلفة العقود الفرعية الخاصة أشغال المناولة، والتكاليف الغير المباشرة الأخرى.

وتعد منشئات قطاع البناء والأشغال العمومية معرضة بشكل كبير إلى حدوث العديد من التغييرات والتعديلات بعد مدة من توقيع العقد سواء من حيث إضافة أعمال جديدة، أو تغير في أسعار العقد، نتيجة للاختلافات والمطالبات التي يحتاجها العميل، وهو ما يتطلب من المنشأة ضرورة إعادة تحديد تكاليف العقد حسب تلك التعديلات التي أدخلت، ومن ثم إعادة تسوية الإيراد المعترف به.

النتائج والتوصيات

- ✓ يجب على المنشآت في قطاع البناء والأشغال العمومية بذل العناية الكافية في تقدير تكاليف عند التفاوض على بنود العقد قبل عملية التوقيع، حتى لا تلجأ إلى التعديلات والتغييرات التي لها أثر كبير في المحاسبة من خلال عملية التحكم بالتكاليف والاعتراف بالإيرادات وجودة المعلومة في والقوائم المالية بشكل عام.
- ✓ إن تطبيق معيار الإيراد الجديد (IFRS 15) سيؤدي إلى التخلي عن طرق الاعتراف بالإيراد الواردة في النظام المحاسبي المالي «**العقود الطويلة الأجل**" ويتم الاعتماد على التزامات الأداء المحددة بالعقد مع العميل، كمستند محاسبي للاعتراف بالإيراد وذلك إذا كان العقد مع العميل يمكن تقسيمه إلى عدة التزامات أداء مستقلة بذاتها، ومع الانتهاء من تنفيذ كل التزام أداء على حده، يتم الاعتراف بالإيراد المقابل لذلك الالتزام.

✓ ينبغي أن يوجد لكل عنصر من عناصر التكاليف المنسوبة للعقد دورة محكمة تكفل حصر تكلفة العنصر أثناء استخدامه وإحكام الرقابة عليه. وتساعد عملية الرقابة عناصر التكاليف المنسوبة للعقد بصورة جيدة يساعد في سهولة حساب طريقة نسبة التقدم في الأشغال التي تعتبر الطريقة الأكثر موثوقية للاعتراف بالإيراد حسب النظام المحاسبي المالي (SCF)، وكذلك إعطاء صورة صادقة للقوائم المالية. ولا يتحقق ذلك إلا بحوزة المنشاة على تصميم فعال لنظام المعلومات الخاص بها.

✓ إن توقيت الاعتراف بالإيرادات العقود والمقاولات في قطاع البناء والأشغال العمومية بالطرق التي جاء بها النظام المحاسبي المالي (SCF) يؤدي إلى وجود تناقض بين مفهومين أساسين من المفاهيم المحاسبية، وهما مفهوم الحيطة والحذر ومفهوم الاستحقاق، فمفهوم الحيطة والحذر يقضي بأن لا يتم الاعتراف بتحقيق أرباح قبل تحققها فعلا، الأمر الذي يعني عدم الاعتراف بالربح إلا بعد إتمام تنفيذ العقد. في حين أن مفهوم الاستحقاق– بما يتطلبه من استقلال الفترات المحاسبية– يقضي بحتمية الاعتراف بالأرباح مع تقدم الإنجاز في العقد.

قائمة المراجع

أولا: المراجع باللغة العربية

1.الكتب

- ابراهيم سيد احمد، العقود الواردة على العمل(عقد المقاولات)، منشأ المعارف، الإسكندرية، مصر، 2003 .
- أبو نصار محمد، حميدات جمعة، معايير المحاسبة والإبلاغ المالي (الجوانب العملية والنظرية)، 2013، المكتبة الوطنية، عمان.
- احمد عبد العال أبو قرين، الأحكام العامة لعقد المقاولة، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، 2003.
- أحمد محمد لطفي محمد، التمويل بالإجارة المنتهية بالتمليك، دار الفقه والقانون، طبعة 2013، المنصورة، مصر.
- السيد عبد المقصود دبيان، شحاتة السيد شحاتة، محاسبة التكاليف المتقدمة في بيئة الأعمال المعاصرة، 2015، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية، مصر.
- براءة شهين الخريسات (إشراف الدكتور خالد جمال الجعارات)، رسالة ماجستير في المحاسبة بعنوان أثر التحول لتطبيق المعيار IFRS 15 على الاعتراف بالإيراد من العقود مع العملاء، جامعة الشرق الأوسط عمان الأردن.
- بسام حسين بني عطا، الجدوى الاقتصادية للمشروعات، الطبعة 2010، مركز الكتاب الأكاديمي، عمان، الأردن.
- بسيوني عيد، عبد المنعم فليح، محاسبة التكاليف، الطبعة الأولى، سنة 2016-2017.
- جمال عبد الخضر عبد الرحيم ، خطابات الضمان والإعتمادات الضامنة والكفالات إتحاد المصارف العربية ، بيروت، لبنان، 1999.
- جمعة حميدات (مراجعة الأستاذ إبراهيم النخالة)، خبير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، طبعة 2014، المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، عمان، الأردن.
- حامد داود الطحلة، محاسبة المقاولات بين النظرية والتطبيق، دار اليازوري للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة العربية، 2013.
- حسين القاضي ، محمود حمدان، نظرية المحاسبة، منشورات جامعة دمشق، كلية الاقتصاد.
- حمدي عبد العظيم، دراسات الجدوى الاقتصادية وتقييم المشروعات، مكتبة النهضة المصرية، القاهرة، مصر، 1995.
- زايد سالم أبو شناف، عماد سعيد الزمر، وآخرون، أساسيات التكاليف، الطبعة الأولى 2019/2018.
- صادق عبد علي طريخم الركابي، الالتزام بالصيانة في عقود المقاولات والمنشات الثابتة الأخرى.

– صالح بسيوني عيد، دعبد المنعم فليح، محاسبة التكاليف؛ دار النشر مجهولة، سنة 2017/2016 – الطبعة الأولي، القاهرة، مصر.

– طه محمد محمد ابو العلا، الإيجار التمويلي الحقيقي للمعدات الإنتاجية، الناشر منشاة المعارف، الإسكندرية، مصر.

– عاطف وليداندراوس، دراسة الجدوى الاقتصادية للمشروعات، دار الفكر الجامعي، الإسكندرية، مصر.

– عباس على ميرزا وجراهام هولت، دليل وكتاب التنفيذ العملي للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، دار النشر جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، عمان، الأردن.

– عبد الحي مرعي، محمود السيد سليمان، مقدمة في أصول المحاسبة المالية، دار الهدى للمطبوعات، الإسكندرية ، مصر.

– عبد الحي مرعي، مقدمة في أصول المحاسبة المالية، الدار الجامعية، 1990، بيروت، لبنان.

– عبد الرزاق محمد قاسم، نظم المعلومات المحاسبية الحاسوبية، مكتبة الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 1997.

– عبد العزيز طرموم، لطف حمود بركات، مدخل لدراسة نظم التكاليف، الأمين للنشر والتوزيع، صنعاء، اليمن، 2009.

– عبد المطلب عبد الحميد، دراسات الجدوى الاقتصادية لاتخاذ القرارات الاستثمارية، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الإسكندرية، مصر، 2000.

– عبد المقصود دبيان، شحاتة السيدد شحاتة واخرون، محاسبة التكاليف المتقدمة في بيئة الأعمال المعاصرة، دار التعليم الجامعي، 2015.

– عفت أبو بكر محمد الصاوي، دراسة واختبار أثر تطبيق المعيار المحاسبي رقم 15 (الإيرادات من العقود مع العملاء، على بعض الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية من منظور المعنيين بإعداد واستخدام القوائم المالية، كلية التجارة جامعة الإسكندرية.

– عمار بوضياف، شرح تنظيم الصفقات العمومية، جسور للنشر والتوزيع، الطبعة الرابعة، الجزائر، 2014.

– عمر وصفي عقيلي، منعم زمزير الموسوي، وآخرون، إدارة المواد (الشراء، التخزين من منظور كمي)، الطبعة السادسة 2014، دار وائل للنشر، عمان، الأردن.

– فياض حمزة رملي، نظم المعلومات المحاسبية المحوسبة الناشر الأباي للنشر والتوزيع، شركة مطابع السودان للعملة المحدودة، الخرطوم، السودان.

– كمال عبد السلام على حسن، مصطفى عطية الغندور، أثر تباين المعالجة المحاسبية لبنود التكاليف والإيرادات في عقود المقاولات على دلالة القوائم المالية، جامعة المنصورة، مصر.

- محروس حسن، إدارة المنشات المالية الجزء الأول البنوك التجارية، دار كتب عربية، الطبعة غير واردة.
- محمد أحمد خليل، عبد الحي مرعي، محاسبة التكاليف في مجالات التخطيط والرقابة، مطبعة ومكتبة إزيس الإسكندرية، مصر.
- محمد احمد خليل، عبد الحي مرعي، محاسبة التكاليف في مجال التخطيط والرقابة، مطبعة ومكتبة إبزييس، الإسكندرية، مصر.
- محمد بوتين، المحاسبة العامة للمؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2009.
- محمد حسين احمد أنور، منصور حامد محمود، وآخرون، الإيراد من العقود مع العملاء على تطوير الفحص الضريبي، المجلة الأكاديمية للبحوث التجارية المعاصرة، المجلد الثاني، العدد الثالث، سبتمبر 2022، جامعة القاهرة، مصر.
- محمد حسين منصور، النظام القانوني للمباني والإنشاءات، دار الجامعة الجديدة، 2011.
- محمد سامي راضي، محاسبة التكاليف العقود والمقاولات، الدار الجامعية، رمل الإسكندرية، مصر، 2007.
- محمد عبد الغني، أنظمة قياس التكاليف (تكاليف المراحل تكاليف العقود، تكاليف العمليات)، دار التعليم الجامعي للطباعة والنشر والتوزيع، طبعة 2012، الإسكندرية، مصر.
- محمد عبد الفتاح الصريفي، إدارة البنوك، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.
- محمد عبده نعمان علي، نظم محاسبة التكاليف، جامعة العلوم التكنولوجيا، صنعاء، اليمن، طبعة 2012.
- محمد موسى لفتة عريبي، رشيد عباس الجزراويي، إدارة رؤوس الأموال وأثرها في تشغيل المنشآت، الطبعة الأولى، 2015، مركز الكتاب الأكاديمي، عمان، الأردن.
- محمود على عطوان، معجم العلوم المالية والمحاسبة المصرفية، دار أسامة للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، 2013، عمان، الأردن.
- مختار على أبو زريرة، محاسبة النفط أصولها العلمية وتطبيقها، الشركة الدولية للطباعة، مدينة 06 أكتوبر، مصر.
- مهدي مأمون الحسين، نظم المعلومات المحاسبية والإدارية، مكتبة المجمع العربي، الأردن، 2013.
- وابل بن على الوابل، أسس المحاسبة، الناشر، الرياض، المملكة العربية السعودية، 1422.
- وليد ناجي الحيالي، اصول المحاسبة المالية، منشورات الأكادمية العربية المفتوحة في الدنمارك، 2007.

2.النصوص القانونية والتشريعية

- المجلس الوطني للمحاسبة، مشروع قرار رقم 203، المؤرخ في 2023/06/01، النظام المحاسبي المالي لقطاع البناء والأشغال العمومية والهيدروليكا.
- المعيار الدولي للتقرير المالي رقم 15، الإيرادات من العقود مع العملاء، ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، إصدار سنة 2018.
- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، رقم 81، المؤرخة في 2009/03/25، النظام المحاسبي المالي (قائمة التعاريف، الملحق 03 إطار 23.
- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 66 المؤرخة في 2009/03/25، النظام المحاسبي المالي.
- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19، النظام المحاسبي المالي.
- الجوزي جميلة، المعيار المحاسبي الدولي رقم (02) : المخزون، مطبوعة معايير المحاسبة الدولية، جامعة التكوين المتواصل المدية.
- القانون المدني الجزائري، نص المادة 564، القسم الثالث، المقاولة الفرعية.
- المادة 12، قانون رقم 90-11 المؤرخ في 21/ 1990/04، يتعلق بعلاقات العمل.
- المديرية العامة للضرائب المادة (29)، قانون الرسوم على رقم الأعمال، نسخة 2024.
- المرسوم التنفيذي رقم 339/06 المؤرخ في 2006/09/25 المتضمن توزيع نسب الاشتراك في الضمان الاجتماعي، العدد 18.
- المرسوم التنفيذي رقم 97-46 المؤرخ في 4 فيفري 1997 يحدد نسب الاشتراك والواجبة الدفع للصندوق الوطني Cacobatph، المادة 02.
- المرسوم التنفيذي رقم: 403/20 المؤرخ في: 2020/12/29، يحدد شروط نضج وتسجيل العمليات، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 80، 2020.
- المرسوم الرئاسي رقم 15-247، المؤرخ في 16 سبتمبر 2015، المتضمن تنظيم الصفقات العمومية وتفويضات المرفق العام، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد: 50، سنة 2015.
- المواد (1.121، 2.121، 1.122)، القرار التنفيذي رقم 08-156 المؤرخ في 2008/05/26، المتضمن أحكام قانون النظام المحاسبي المالي.
- النظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية الجزائرية العدد/ 19.
- قانون رقم: 12/23 المؤرخ في: 2023/08/05، يحدد القواعد العامة المتعلقة بالصفقات العمومية، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 51، 2023.

- ملحق مدة الإهتلاك حسب طبيعة التثبيتات، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية /العدد 21، المؤرخة في 2024/03/24.

3.الرسائل والأطروحات الجامعية

- أحمد بكاي، دراسة واقع المحاسبة في قطاع البناء والأشغال العمومية في ظل النظام المحاسبي المالي، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماجستر في العلوم التجارية، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، نوقشت في تاريخ 2015/11/10.

- ثامر عبد الله ناصر الرشيدي، رسالة ماجستير في المحاسبة بعنوان مدى قدرة أنظمة المحاسبة المحوسبة على التوافق مع قواعد الإفصاح والقياس المتعلقة بالقيمة العادة للأدوات المالية. جامعة الشرق الأوسط سنة 2012.

- حنان بوراوي، عقد الصفقة العمومية، مذكرة نهاية التكوين لنيل إجازة المدرسة العليا للقضاء، الجزائر 2009.

- علوان محمد لمين، تومي ميلود، دور نظام المعلومات المحاسبي في تحسين التدقيق الداخلي في المؤسسة، رسالة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه، تخصص محاسبة 2015-2016، جامعة محمد خيضر، بسكرة.

4.المقالات

- إكرام حفصاوي، عمران بوريب، محمد مرابط، محاسبة البناء في الجزائر ومدى توافقها مع معايير الإبلاغ المالي الدولية – دراسة حالة في شركة الإنجاز لجميع الأشغال جيجل، مجلة الدراسات الاقتصادية المعاصرة، المجلد 07، العدد 01، (2022).

- بن صالح بوجمعة، محاسبة قطاع البناء والأشغال العمومية في الجزائر: دراسة تحليلية مقارنة بين متطلبات النظام المحاسبي المالي ومعيار للإبلاغ المالي الدولي، المجلة الجزائرية للعولمة والسياسات الاقتصادية، المجلد 13، 2022.

- زروقي يوسف، تقييم جودة الدراسات القبلية في تقدير تكلفة مشاريع الصفقات العمومية بمديرية الإدارة المحلية بأدرار خلال الفترة 2013-2018، مجلة البشائر الاقتصادية، جامعة محمد طاهري، بشار، الجزائر، المجلد السابع، العدد الأول، أفريل 2021.

- كمال عبد السلام على حسن، مصطفى عطية الغندور، وأخرون، اثر تباين المعالجة المحاسبية لبنود التكاليف والإيرادات في عقود المقاولات على دلالة القوائم المالية، المجلة المصرية للدراسات التجارية، 2015.

- كمال عبد السلام على حسن، مصطفي عطية الغندور، أثر تباين المعالجة المحاسبية لبنود التكاليف والإيرادات في العقود الطويلة الأجل على دلالة القوائم المالية، المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة جامعة المنصورة، المجلد 39، العدد 02.
- لغواطي محمد، بن جلول مصطفى، إشكالات تحديد الحاجات في الصفقات العمومية، مجلة الدراسات القانونية والسياسية، الجزائر، المجلد السادس، العدد 02 جوان 2020.
- محمد حسين أنور، منصور حامد محمود، تقييم أثر تطبيق المصري رقم (48) الإيراد من العقود مع العملاء على تطوير الفحص الضريبي، المجلة الأكاديمية للبحوث التجارية المعاصرة – المجلد الثاني – العدد الثالث – سبتمبر 2022.
- محمد حسين أنور، منصور حامد محمود، تقييم أثر تطبيق المصري رقم (48) الإيراد من العقود مع العملاء على تطوير الفحص الضريبي، المجلة الأكاديمية للبحوث التجارية المعاصرة– المجلد الثاني – العدد الثالث – سبتمبر 2022.

5.المواقع الإلكترونية

- المنشور رقم 1564 المؤرخ في 06 مارس 2023 متعلق بإعداد وثائق التسيير الميزانياتي لنفقات الاستثمار العمومي

https://dgb.mf.gov.dz/?page_id=339&lang=ar

- https//mafaheem.info/p=6327.
- https://mafaheem.info/?p=402.
- https://www.compta-facile.com/factures-a-etablir-comptabilisation/
- https://www.compta-facile.com/les-factures-non-parvenues-fnp/

ثانيا: المراجع باللغة الأجنبية

Les ouvrages .1

CONSEIL NATIONAL DE LA COMPTABILITE - COMMISSION DE - NORMALISATION DES PRATIQUES COMPTABLES ET DESDILIGENCES PROFESSIONNELLES – CONTRATS A LONG TERME .p 9/21. EDITION 2017

MANUEL DE - CONSEIL NATIONAL DE LA COMPTABILITE, .COMPTABILITE FINANCIERE

Les Rapports .2

- Article133-1, le systeme comptable financier, eneg, reghaia-algerie-2009-.
- Article127-1, le systeme comptable financier, eneg,reghaia-algerie-.
- Manuel de comptabilite generale de la classe 2 –sonatrach – janvier 2010.
- Manuel de comptabilite generale de la classe 6,sonatrach – 12 janvier 2010.
- Manuel du groupe sonelgaz/traitement des emprunts et dettes assimilees.

-Manuel de comptabilite generale de la classe 4 –sonatrach – 12 janvier 2010-.
-Manuel-scf du groupe –sonelgaz ,traitement des contrat a long terme-.
-Sonelgaz, manuel –scf- des societes des groupe sonelgaz, mai 2017.

قائمة الملاحق

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
RÉPUBLIQUE ALGÉRIENNE DÉMOCRATIQUE ET POPULAIRE
وزارة الأشغال العمومية والنقل
MINISTÈRE DES TRAVAUX PUBLICS ET DES TRANSPORTS
الوكالة الوطنية للدراسات ومتابعة انجاز الاستثمارات في السكك الحديدية
AGENCE NATIONALE D'ÉTUDES ET DE SUIVI DE LA RÉALISATION DES INVESTISSEMENTS FERROVIAIRES

الوكالة الوطنية للدراسات و متابعة إنجاز الإستثمارات في السكك الحديدية
تأشيرة: 02/2024
تاريخ: 26/04/2024

15 bis, Rue Colonel Amirouche Rouïba - Alger -
Tel: 213 (0)23.89.41.51/57/38 - Fax 213 (0)23.89.41.53
Site Web www.anesrif.dz-mail:info@anesrif.dz

OPERATION : NK : 5.523.2.262.069.42
INTITULEE : «SUB/ANESRIF : REALISATION ET SUIVI DE LA LIGNE NOUVELLE DJELFA/LAGHOUAT »

MARCHE DE RÉGULARISATION

N° VOB2.03.53.01.21.L.

- OBJET DU MARCHE : TRAVAUX DE DEVIATION ET/OU SURELEVATION DES LIGNES ELECTRIQUES HT/THT GENANT LA REALISATION DU PROJET FERROVIAIRE DJELFA/LAGHOUAT.
- MONTANT DU MARCHE: 540 056 272,00 DA/TTC
- IMPUTATION BUDGETAIRE : CONCOURS DEFINITIF.
- DELAI D'EXECUTION : DIX-HUIT(18) MOIS.
- Le COCONTRACTANT : SOCIETE ALGERIENNE DE TRAVAUX D'ELECTRIFICATION-SOCIETE DE GROUPE SONELGAZ (SPA/KAHRIF).

ARTICLE 01 : OBJET DU MARCHE

Le présent marché de régularisation a pour objet la réalisation des travaux de déviation et/ou surélévation des lignes électriques HT/THT gênant la réalisation du projet ferroviaire Djelfa /Laghouat.

ARTICLE 02 : DOCUMENTS CONTRACTUELS

Le présent marché de régularisation comprend les pièces suivantes :

1- Déclaration à souscrire.
2- Déclaration de probité.
3- Le présent Marché de régularisation.
4- Bordereaux des prix unitaires.
5- Devis quantitatif et estimatif.
6- Récapitulatif des devis quantitatifs et estimatifs.
7- Planning d'exécution des travaux.

ARTICLE 03 : TEXTES APPLICABLES

Sont applicables au présent marché de régularisation :

- Le Décret présidentiel N° 15-247 du 2 Dhou El Hidja 1436 correspondant au 16/09/2015 portant règlementation des marchés publics et des délégations de service public,
- L'ordonnance n° 75-58 du 26/09/75 modifiée et complétée, portant code civil,
- L'ordonnance n° 75-59 du 26/09/75 modifiée et complétée portant code de commerce,
- Décret exécutif n°10-95 du 17 mars 2010, fixant les règles économiques pour les droits de raccordement aux réseaux et autres actions nécessaires pour satisfaire les demandes d'alimentation des clients en électricité et gaz,
- Décret exécutif n°98-227 du 19 Rabie El Aouel 1419 correspondant au 13 juillet 1998 relatif aux dépenses d'équipement de l'état,
- Le fascicule des clauses usuelles approuvées le 16/10/1964.
- L'ordonnance n° 95/07 du 25/01/1995, modifiée et complétée, relative aux assurances,
- L'arrêté interministériel du 11/07/2005 relatif aux dispositions particulières dispensant les SPA filiales de SONELGAZ de certaines obligations réglementaires en matière de marches publics.

ARTICLE 04 : MODE DE PASSATION

Le présent marché de régularisation est conclu selon la procédure de Gré à Gré simple conformément aux dispositions des articles 12, 41 et 49 du décret présidentiel N°15-247 du 16/09/2015 portant Règlementation des Marchés Publics et des Délégations de Service Public, et à la décision de Monsieur le Ministre des Travaux Publics et des Transports N°248 du 10/05/2018 portant autorisation de commencement des prestations avant conclusion du marché « Déviation et/ou surélévation des lignes électriques HT/THT gênant la réalisation des projets ferroviaires Boughezoul/Djelfa/Laghouat ».

ARTICLE 05 : CONSISTANCE DES TRAVAUX

La consistance des travaux objet du présent marché de régularisation est répartie comme suit :

9

- Études de la ligne.
- Études géotechnique de la ligne.
- Installation de chantier.
- Fourniture.
- Mise en œuvre et travaux de dépose.

ARTICLE 06 : DÉFINITIONS DES TERMES EMPLOYÉS

- « Service contractant » : Signifie L'Agence Nationale d'Études et de Suivi de la Réalisation des Investissements Ferroviaires (EPIC/ANESRIF), Représentée par son Directeur Général ou ses représentants.
- « Partenaire Cocontractant » : Signifie la Société Algérienne de Travaux d'électrification par abréviation (SPA/KAHRIF)-Société de Groupe SONELGAZ, représentée par son Directeur ou ses représentants désignés.
- « Ouvrages et/ou travaux » : Signifie l'ensemble des ouvrages devant être réalisés dans le cadre du présent marché de régularisation.
- « Marché de régularisation » : Signifie le présent document dont l'objet cité à l'article 01 et composé des pièces contractuelles énumérées à l'article 02.

ARTICLE 07 : MONTANT DU MARCHE DE RÉGULARISATION

Le montant du présent marché de régularisation se décompose comme suit :

7.1. Montant du présent marché de régularisation en HT :
En chiffre : 453 828 800,00 DA/HT

En lettres : Quatre Cent Cinquante Trois Millions Huit Cent Vingt Huit Mille Huit Cents Dinars Algériens.

7.2. Montant de la TVA 19 % :
En chiffres : 86 227 472,00 DA

En lettres : Quatre Vingt Six Millions Deux Cent Vingt Sept Mille Quatre Cent Soixante Douze Dinars Algériens.

7.3. Montant du présent marché de régularisation en TTC :
En chiffres : 540 056 272,00 DA

En lettres : Cinq Cent Quarante Millions Cinquante Six Mille Deux Cent Soixante Douze Dinars Algériens.

ARTICLE 08 : DÉLAI D'EXÉCUTION

Le délai d'exécution du présent marché de régularisation est fixé à dix-huit (18) Mois.

Ce délai commence à courir à compter de la date de notification de la lettre de commande N°DG/999/2018 du 14/06/2018.

10

ARTICLE 09 : MODALITÉ DE PAIEMENT

Le service contractant se libérera des sommes dues en exécution du présent marché de régularisation par virement au compte bancaire du partenaire cocontractant, tel que défini à l'article 10 du présent marché de régularisation dans les conditions suivantes:

9.1.AVANCES :

Il est accordé au partenaire cocontractant dans le cadre du présent marché de régularisation des avances dites forfaitaire et sur approvisionnement conformément aux dispositions des articles 108, 110, 111, 113 et 115 du décret présidentiel N°15-247 du 16 Septembre 2015 portant règlementation des marchés publics et des délégations de service public.

Le partenaire cocontractant présentera une situation d'avance d'un montant de :

- 15 % du montant du marché de régularisation « avance forfaitaire »
- 35 % du montant du marché de régularisation « avance sur approvisionnement »

9.2.SOLDE RESTANT:

Le solde restant sera versé à la fin des travaux sur la base du décompte général définitif (DGD) tel que défini à l'article 21.
Le règlement des factures doit intervenir dans un délai de 30 jours calendaires à compter de la date de notification de la facture au service contractant.

ARTICLE 10 : DOMICILIATION BANCAIRE

Le service contractant se libérera des sommes dues pour l'exécution du présent marché de régularisation par virement :

KAHRIF / BNA agence de Touggourt, N° 001 00 941 0300 300 010/75

ARTICLE 11 : OBLIGATIONS DU SERVICE CONTRACTANT

Le service contractant est tenu des obligations suivantes :

- Remettre les plans et dossier nécessaires aux déplacements des réseaux, pour en définir les emplacements.
- Effectuer le bornage de l'emprise
- Procéder à la matérialisation des points kilométriques (PK).

ARTICLE 12 : OBLIGATIONS DU PARTENAIRE COCONTRACTANT

12.1RESPONSABILITE DU PARTENAIRE COCONTRACTANT:

Le partenaire cocontractant est pleinement responsable de l'exécution des travaux de déviation et de surélévation

11

- L'élaboration des études d'exécution.
- L'exécution des travaux de déplacement et/ou de surélévation des réseaux.
- De la qualité et de la conformité des travaux aux spécifications techniques.

Le service contractant ne peut être tenu responsable des dommages et pertes subis par le partenaire cocontractant durant l'exécution des travaux.

12.2 ASSURANCE :

Le partenaire cocontractant souscrira :

- Une assurance de responsabilité civile, couvrant tous les dommages corporels et matériels pouvant survenir à des tiers pendant l'exécution du marché de régularisation.

- Une assurance couvrant tous les risques d'accidents de travail, vis à vis de son propre personnel.

- Une police d'assurance <<Tous Risque Chantiers (TRC)>> s'appliquent à l'ensemble des constructions et du matériels et couvrant tous les dommages, pertes, avaries et détériorations quelle qu'en soit la cause et notamment à la suite d'incendie, tempête, ouragan, tremblement de terre , effondrements , inondations , glissements ou affaissements de terrains , infiltrations , etc. Cette police est à souscrire avant toute ouverture de chantier.

Le partenaire cocontractant remettra au service contractant, avant tout commencement des travaux, un exemplaire des polices d'assurances souscrites.

12.3 SECURITE :

La sécurité des chantiers devra être assurée, conformément aux textes légaux et réglementaires qui régissent la matière.

ARTICLE 13 : SOUS-TRAITANCE

Conformément aux dispositions de l'article 140 du décret présidentiel N°15-247 du 16 Septembre 2015 portant règlementation des marchés publics et des délégations de service public, le partenaire cocontractant peut confier des travaux de l'infrastructure « génie civil » à un sous-traitant par un contrat de sous-traitance, le partenaire cocontractant est seul responsable, vis-à-vis du service contractant, de l'exécution de toutes les obligations résultant du marché ainsi que de sa partie sous-traitée. Le service contractant ne se reconnaît aucun lien contractuel avec les sous-traitants.

En aucun cas, la sous-traitance ne peut dépasser quarante pour cent (40 %) du montant total du marché, ni porter sur le lot ou le corps d'état principal du marché, ni porter sur les parties du marché qui sont la spécialité du titulaire et qui lui sont confiées en raison de ses moyens et de son expérience professionnelle.

12

ARTICLE 29 : RÈGLEMENT DES LITIGES

Les litiges nés à l'occasion de l'exécution du présent marché de régularisation seront réglés conformément aux dispositions des articles 153 à 155, du décret présidentiel N°15-247, du 16/09/2015 portant réglementation des marchés publics et des délégations de service public.

Si une solution amiable recherchée par les deux parties n'est pas dégagée dans les délais requis, le litige est alors soumis aux tribunaux territorialement compétents.

ARTICLE 30 : AVENANT

Toute modification du présent marché de régularisation ne peut se faire que par voie d'avenant, conformément aux dispositions des articles 135 à 139 du décret présidentiel N°15-247 du 16 septembre 2015, portant réglementation des marchés publics et des délégations de service public.

ARTICLE 31 : ÉLECTION DE DOMICILE DES PARTIES

Pour l'exécution du présent marché de régularisation, les parties contractantes élisent domicile :

- Le service contractant : Agence Nationale d'Études et de Suivi de la Réalisation des Investissements Ferroviaires (ANESRIF),15 bis rue Colonel Amirouche - Rouïba Alger.
- Le partenaire cocontractant : Société Algérienne de Travaux d'Electrification (KAHRIF)-Société de Groupe SONELGAZ, Villa Nour Ain d'Heb Médéa.

ARTICLE 32 : CLAUSE DE PRINCIPE

Toute clause insérée dans le présent marché de régularisation et/ou dans les documents auxquels il se réfère, qui serait contraire à la législation et à la réglementation algérienne en vigueur, doit être considérée comme nulle et de nul effet.

ARTICLE 33 : ENTRÉE EN VIGUEUR DU MARCHE

L'entrée en vigueur du présent marché de régularisation interviendra après l'accomplissement des formalités suivantes :

- Signature du marché de régularisation par le partenaire cocontractant ;
- Visa de l'organe de contrôle à priori ;
- Visa du comptable assignataire FNI ;
- Signature du marché de régularisation par le service contractant ;
- Notification du marché de régularisation par le service contractant au partenaire cocontractant par un ordre de service.

Fait à ....., Le.....

Le partenaire cocontractant
« Lu et accepter »

02 AOUT 2020

SOCITE DE TRAVAUX D'ELECTRIFICATION
KAHRIF
DRSE TOUGGOURT
FILIALE SONELGAZ

م.ب. قرميط

Le service contractant

MINISTÈRE DES TRAVAUX PUBLICS ET DES TRANSPORTS
A.N.E.S.R.I.F
Marché N° VOB4.03.53.
Lu et Approuvé
Rouïba le: 08 JUIN 2021

ANESRIF

الشركة الجزائرية للكهرباء و الغاز - نقل الكهرباء
Société algérienne de l'électricité et du gaz – Transport de l'Electricité

سونلغاز
sonelgaz

N° D'identification fiscale : 000416096547023
N° Code d'imposition : 30437 502 400
Registre de Commerce : N°048 -0965470-16/00
Compte Bancaire BNA TOUGGOURT N°001 00941 0300 300 010/75

Touggourt le :

Le Contractant : ANSERIF

FACTURE N° 0330/23/HT03/P

Marché N° VOB 2.03.5.3.01.21 L

N°opération : NK :5.523.2.262.069.42

Intitulé de l'operation : SUB/ANSERIF : Réalisation et suivi de la ligne nouvelle DJELFA/LAGHOUAT

Objet du marché de régularisation : Travaux de déviation et/ou surélévation des lignes électriques HT/THT gênant la réalisation du projet ferroviaire DJELFA/LAGHOUAT.

Lieu de projet wilaya de DJELFA

Montant du marché 540 056 272,00 DA/TTC.

SITUATION N°01 ET DEFINITIVE

SITUATION DES TRAVAUX ARRETEE	MONTANT en DA	
,tant des travaux de Base (HT)	453 828 800,00	
Diminution de la masse des travaux	25 747 749,22	
Augmentation de la masse des travaux	-	
TOTAL 1 (HT)	428 081 050,79	Pour mémoire :
Montant des travaux précedents (HT)	-	Remboursement
Avance forfitaire (HT) (15% du montant du marché)	68 074 320,00	Avances forfitaires
Avance approvisionement (HT) (35% du montant du marché)	158 840 080,00	
Autres	-	
TOTAL 2 (HT)	226 914 400,00	
Remboursement à éffectuée	0,00	
Remboursement avances forfitaires	68 074 320,00	Retenues de garantie
Remboursement avances sur approvisionement	158 840 080,00	
Autres	0,00	
TOTAL 3 (HT)	226 914 400,00	
Montant brut de la situation 4 = 1-3	201 166 650,79	
Montant de la TVA (19%)	38 221 663,65	
Autres		
Montant net de la TVA 6 = 5*19%	38 221 663,65	
Montant net de la Situation TTC 7 = 6+5	239 388 314,43	
Montant net à payer à l'entreprise	239 388 314,43	

Le montant net à payer par la présente situation s'éléve à la somme de : Deux cent trente neuf millions trois cent quatre-vingt huit mille trois cent quatorze Dinars Algérien et Quarante trois Centimes .

LE DIRECTEUR REGIONAL

قنفود محمد

سونلغاز نقل الكهرباء
Direction Centrale Travaux
Direction Regionale
Touggourt
SONELGAZ
Transport de l'Electricité
Société Algérienne de l'Electricité et du Gaz-Transport de l'Electricité

PROJET : TRAVAUX DE DEVIATION ET/OU SURELEVATION DES LIGNES ELECTRIQUES HT/THT GENANT LA REALISATION DU PROJET FERROVIERE DJELFA/LAGHOUAT

MARCHE DE REGULARISATION N° : VOB 2.03.5.3.01.21.L

TITULAIRE DU MARCHE : SONELGAZ TRANSPORT D'ELECTRICITE -STE (EX KAHRIF)

ATTACHEMENT DES TRAVAUX REALISES

1/ PRESTATION ETUDE ET INSTALLATION DE CHANTIER

N°	Désignation	UNITE	Qté Réalisée
01	ETUDE DES LIGNES	FORFAIT	1
02	ETUDE GEOTECHNIQUE DES LIGNES	FORFAIT	1
03	INSTALATIONS DE LA BASE DE VIE	FORFAIT	1

2/ FOURNITURE, MISE EN ŒUVRE ET DEPOSE

PARTIE 220 KV

N°	Désignation	UNITE	QUANTITES REALISEES		
			Ligne HT 220 KV (PK 1 + 700)	Ligne HT 220 KV (PK 22 + 280)/Ligne HT 220 KV (PK 26 + 925)/Ligne HT 220 KV (PK 28 + 500)	Ligne HT 220 KV (PK 47 + 025)
	FOURNITURE				
01	PYLONE COMPLET Y COMPRIS EMBASE BOULONNRIE	T	37	124,9520895	42,770094
02	PLAQUES SIGNALITIQUES DES PYLONES	U	4	9	3
03	CABLE COND 1 X 570 MM² ALU	ML	2700	7647	3465
04	COABLE DE GARDE CLASSIQUE 1X116 MM²	ML	0	0	0
05	CABLE DE GARDE F/O	ML	980	2649	1255
06	CABLE DE MISE A LA TERRE 48 MM² CU	ML	350	880	440
07	ENSEMBLE D'ANCRAGE SIMPLE 570 MM² (PINCES + ISOLATEURS)	U	0	30	6
08	ENSEMBLE D'ANCRAGE DOUBLE 570 MM² (PINCES + ISOLATEURS)	U	12	0	12
09	ENSEMBLE DE SUSPENSION SIMPLE 570 MM² (PINCES + ISOLATEURS)	U	0	0	0
10	ENSEMBLE DE SUSPENSION DOUBLE 570 MM² (PINCES + ISOLATEURS)	U	6	0	0
11	MANCHON DE JONCTION 570 MM²	U	1	2	1
12	ENSEMBLE DE SUSPENSION 116 MM²	U	1	1	1
13	ENSEMBLE D'ANCRAGE 116 MM²	U	1	1	1
14	ENSEMBLE DE SUSPENSION F/O	U	1	1	1
15	ENSEMBLE D'ANCRAGE F/O	U	1	1	1
	MISE EN ŒUVRE				
16	TRANSPORT TERRESRE DES EQUIPEMENTS	T	70	160	60
17	PIQUETAGE DES PYLONES	U	4	9	3
18	FOUILLES	M3	180	600	300
19	BETON ARME DOSE A 350 KG/M3	M3	80	250	150
20	MONTAGE DE LA CHARPENTE	T	37	124,9520895	42,770094
21	DEROULAGE CABLE 1 X 570 MM2	KM	2,700	7,647	3,465
22	DEROULAGE CABLE DE GARDE CLASSIQUE 1 X 116 MM²	KM	0	0	0
23	DEROULAGE CABLE DE GARDE F/O	KM	0,980	2,649	1,255
24	ESSAI ET MISE EN SERVICE	FORFAIT	1	1	1
25	Dépose pylones	T	15	50	13
26	Dépose Conducteurs et cable de garde	KM	0,5	1,9	0,5
27	Démolition surmassif	U	13	35	12
28	Transport é quipements déposés	T	19	55	18

PARTIE 60 KV

N°	Désignation	UNITE	Ligne HT 60 KV (PK 21 + 590)	Ligne HT 60 KV (PK 27 + 100)	Ligne HT 60 KV (PK 47 + 275)	Ligne HT 60 KV (PK 29 + 215)
	FOURNITURE					
01	PYLONE COMPLET Y COMPRIS EMBASE BOULONNRIE	T	75	24,54872	34	25
02	PLAQUES SIGNALISATIONS DES PYLONSES	U	7,00	2,00	4	4
03	CABLE COND 1X366 MM² ALU	ML	5 535,00	660,00	2 900	2 300
04	CABLE DE GARDE CLASSIQUE 1X94 MM²	ML	0,00	0,00	0	0
05	CABLE DE GARDE F/O	ML	1 503,00	320,00	989	770
06	CABLE DE MISE A LA TERRE 48 MM² CU	ML	500,00	330,00	330	330
07	ENSEMBLE D'ANCRAGE SIMPLE 366 MM²(PINCES+ISOLATEURS)	U	0,00	0,00	6	0
08	ENSEMBLE D'ANCRAGE DOUBLE 366 MM² (PINCES+ISOLATEURS)	U	36,00	12,00	12	12
09	ENSEMBLE DE SUSPENSION SIMPLE 366 MM² (PINCES+ISOLATEURS)	U	0,00	0,00	0	0
10	ENSEMBLE DE SUSPENSION DOUBLE 366 MM² (PINCES+ISOLATEURS)	U	3,00	6,00	0	6
11	MANCHON DE JONCTION 366 MM²	U	1,00	1,00	1	1
12	ENSEMBLE DE SUSPENSION 94 MM²	U	1,00	1,00	1	1
13	ENSEMBLE D'ANCRAGE 94 MM²	U	1,00	1,00	1	1
14	ENSEMBLE DE SUSPENSION F/O	U	1,00	1,00	1	1
15	ENSEMBLE D'ANCRAGE F/O	U	1,00	1,00	1	1
	MISE EN ŒUVRE					
16	TRANSPORT TERRESRE DES EQUIPEMENTS	T	88,00	50,00	50	39,00
17	PIQUETAGE DES PYLONES	U	7,00	2,00	4	4
18	FOUILLES	M3	300,00	180,00	180	130
19	BETON ARME DOSE A 350 KG/M3	M3	100,00	90,00	90	70
20	MONTAGE DE LA CHARPENTE	T	75	24,54872	34	25
21	DEROULAGE CABLE 1X366 MM2	KM	5,535	0,66	2,900	2,300
22	DEROULAGE CABLE DE GARDE CLASSIQUE 1X94MM²	KM	0,00	0,00	0	0
23	DEROULAGE CABLE DE GARDE F/O	KM	1,50	0,80	0,989	0,770
24	ESSAI ET MISE EN SERVICE	FORFAIT	1,00	1,00	1	1
25	Dépose pylones	T	15,00	14,00	14	14
26	Dépose Conducteurs et cable de garde	KM	0,50	0,80	0,7	0,80
27	Démolition surmassif	U	13,00	16,00	16	16
28	Transport é quipements déposés	T	22,00	18,00	18	20

SERVICE CONTRACTANT

مدير المشروع
دربال سيد علي

Contrôle et suivi des travaux de réalisation de la nouvelle ligne ferroviaire Djelfa-Laghouat
Chef de Mission
YAHIAOUI Rachid

PARTENAIRE COCONTRACTANT

Direction Centrale Travaux
Direction Régionale Touggourt

قنفود محمد

Société de Travaux d'Electrification

KAHRIF

SPA Au Capital Social de: 1.000 000 000 DA
Siège Social: AIN D'HAB MEDEA 26001 ALGERIE
Tél:213 29 67 69 53 Fax:213 29 67 69 50
Filiale du Groupe SONELGAZ

كهريف

DIRECTION REGIONALE SUD EST TOUGGOURT

N° D'Identification fiscale : 098226010015446
N° Code d'imposition :19018513011
Registre de Commerce : N°99 B 0342 141
Compte Bancaire BNA TOUGGOURT N°001 00941 0300 300 010/75

Le Contractant : ANSERIF

Marché N° VOB 2.03.5.3.01.21 L

Intitulé de l'operation : SUB/ANSERIF : Réalisation et suivi de la ligne nouvelle DJELFA/LAGHOUAT

Intitulé du projet : Réalisation de déviation et/ou surelevation des lignes électriques HT/THT génant la réalisation du projet ferroviaire DJELFA/LAGHOUAT

N°opération : NK :5.523.2.262.069.42

Lieu : projet wilaya de LAGHOUAT

Montant du marché 540 056 272,00 DA/TTC.

FACTURE
N°0329/21/HT03/P
Du : 14 JUIN 2021

DESIGNATION DES TRAVAUX ET FOURNITURES	QUANTITE	P.U
* MONTANT DU MARCHE EN TTC		540 056 272,00
* AVANCE FORFITAIRE 35%		189 019 695,20
TOTAL		189 019 695,20

ARRETE LA PRESENTE FACTURE A LA SOMME DE : Cent quatre-vingt neuf millions dix neuf mille six cent quatre-vingt quinze Dinars Algerien et Vingt Centimes .

NB :
MODE DE REGLEMENT .PAR VERMENT BANCAIRE AU COMPTE KAHRIF DRSE TOUGGOURT .

LE DIRECTEUR REGIONAL

SOCITE DE TRAVAUX D'ELECTRIFICATION
KAHRIF
DRSE TOUGGOURT
FILIALE SONELGAZ

قنفود محمد

TYPE DE PIECE : VTE
PERIODE : 06/21
N° DE PIECE : 314
DATE :
VISA :

Société de Travaux d'Electrification

KAHRIF

SPA Au Capital Social de: 1.000 000 000 DA
Siège Social: AIN D'HAB MEDEA 26001 ALGERIE
Tél:213 29 67 69 53 Fax:213 29 67 69 50
Filiale du Groupe SONELGAZ

كهريف

DIRECTION REGIONALE SUD EST TOUGGOURT

N° D'identification fiscale : 098226010015446
N° Code d'imposition :19018513011
Registre de Commerce : N°99 B 0342 141
Compte Bancaire BNA TOUGGOURT N°001 00941 0300 300 010/75

Le Contractant : ANSERIF

Marché N° VOB 2.03.5.3.01.21 L

N°opération : NK :5.523.2.262.069.42

Intitulé de l'operation : SUB/ANSERIF : Réalisation et suivi de la ligne nouvelle DJELFA/LAGHOUAT

Objet du marché de régularisation : Travaux de déviation et/ou surélévation des lignes électriques HT/THT gênant la réalisation du projet ferroviaire DJELFA/LAGHOUAT.

Lieu de projet wilaya de DJELFA

Montant du marché 540 056 272,00 DA/TTC.

SITUATION DE L'AVANCE SUR TRAVAUX

SITUATION DES TRAVAUX ARRETEE	MONTANT en DA	
Montant des travaux cumulés (HT)		
Avance forfitaire (HT) (15% du montant du marché)	68 074 320,00	
Avance approvisionement (HT) (35% du montant du marché)	158 840 080,00	
TOTAL 1 (HT)	226 914 400,00	Pour mémoire :
Montant des travaux précedents (HT)	0,00	Remboursement
Avance forfitaire (HT)	0,00	Avances forfitaires
Avance sur approvisionement (HT)	0,00	
Autres		
TOTAL 2 (HT)	0,00	
Montant brut de la situation 3 = 1-2	226 914 400,00	
Remboursement à éffectuée	0,00	
Remboursement avances forfitaires	0,00	Retenues de garantie
Remboursement avances sur approvisionement	0,00	
Autres	0,00	
TOTAL 4 (HT)	0,00	
Montant brut de la situation 5 = 3-4	226 914 400,00	
Montant de la TVA (19%)	43 113 736,00	
Autres		
Montant net de la TVA 6 = 5*19%	43 113 736,00	
Montant net de la Situation TTC 7 = 6+5	270 028 136,00	
Montant net à payer à l'entreprise	270 028 136,00	

Le montant net à payer par la présente situation s'élève à la somme de : Deux cent soixante dix millions vingt huit mille cent trente six Dinars Algérien .

SOCIETE DE TRAVAUX D'ELECTRIFICATION KAHRIF DRSE TOUGGOURT FILIALE SONELGAZ

LE DIRECTEUR REGIONAL

SOCIETE Société de Travaux d'Electrification **EXERCICE** 2021

CENTRE DRSE TOUGGOURT **DATE** 06/05/2024 14.40.55

COMPTE DE RESULTAT PAR NATURE

Définitif

	note	2021	2020
Ventes et produits annexes		3 640 175 539,84	2 696 370 562,29
Variation stocks produits finis et en cours		111 423 509,77	26 181 436,38
Subventions d'exploitation		0,00	
PRODUCTION DE L'EXERCICE		3 751 599 049,61	2 722 551 998,67
Achats consommés		1 955 706 947,76	1 361 851 920,72
Services extérieurs et autres consommations		156 402 243,75	118 769 188,23
CONSOMMATION DE L'EXERCICE		2 112 109 191,51	1 480 621 108,95
VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION		1 639 489 858,10	1 241 930 889,72
Charges de personnel		1 004 275 078,37	943 009 078,47
Impôts , taxes et versements assimilés		27 145 445,47	27 205 365,12
EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		608 069 334,26	271 716 446,13
Autres produits opérationnels		5 130 112,03	2 540 046,75
Autres charges opérationnelles		175 932 936,53	47 615 805,04
Dotations aux amortissements, provision et perte de valeur		118 681 651,64	191 237 022,86
Reprise sur pertes de valeur et provisions		79 847 353,23	12 136 887,77
RESULTAT OPERATIONNEL		398 432 211,35	47 540 552,75
RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS		398 432 211,35	47 540 552,75
IMPOTS EXIGIBLES SUR RESULTATS ORDINAIRES		0,00	
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		3 836 576 514,87	2 737 228 933,19
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		3 438 144 303,52	2 689 688 380,44
RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		398 432 211,35	47 540 552,75
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)		0,00	
Eléments extraordinaires (charges) (à préciser)		0,00	
RESULTAT EXTRAORDINAIRE		0,00	
RESULTAT NET DE L'EXERCICE		398 432 211,35	47 540 552,75
Part dans les résultats nets des sociétés mise en équivalence (1)			
RESULTAT NET DE L'ENSEMBLE CONSOLIDE			
Dont part des minoritaires (1)			
part du groupe (1)			

SOCIETE SONELGAZ-Transport Electricité et Opérateur Système **EXERCICE** 2023

CENTRE UNITÉ RÉGION SUD EST-DIRECTION CENTRALE RÉALISATION OUVRAGES **DATE** 06/05/2024 14.57.47

COMPTE DE RESULTAT PAR NATURE

Provisoire

	note	2023	2022
Ventes et produits annexes		2 399 476 499,07	0,00
Variations stocks produits finis et en cours		- 70 956 019,22	0,00
Production immobilisée		58 856 623,13	0,00
Subvention d'exploitation		0,00	
I - Production de l'exercice		2 387 377 102,98	0,00
Achats consommés		- 1 714 060 042,39	0,00
Services extérieures et autres consommations		- 129 377 744,85	0,00
II - Consommation de l'exercice		- 1 843 437 787,24	0,00
III - VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)		543 939 315,74	0,00
Charges de personnel		- 216 379 174,93	0,00
Impôts, taxes et versements assimilés		- 23 765 770,07	0,00
IV - EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		303 794 370,74	0,00
Autres produits opérationnels		966 440,35	0,00
Autres charges opérationnelles		- 16 578 096,80	0,00
Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeur		- 360 330 867,62	0,00
Reprise sur pertes de valeur et provisions		97 131 043,34	0,00
V - RESULTAT OPERATIONNEL		24 982 890,01	0,00
VII - RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V+VI)		24 982 890,01	0,00
Impôts différés (Variations)sur résultats ordinaires		- 994 980,77	0,00
Autres impôts sur les résultats			
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		2 485 474 586,67	0,00
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		- 2 461 486 677,43	0,00
VIII - RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		23 987 909,24	0,00
Résultats internes**			
X - RESULTAT NET DE L'EXERCICE		23 987 909,24	0,00

SOCIETE societé des grands travaux d'électricité et de gaz **EXERCICE** 2022

CENTRE UNITÉ RÉGION SUD EST-DIRECTION CENTRALE RÉALISATION OUVRAGES **DATE** 06/05/2024 15.01.04

COMPTE DE RESULTAT PAR NATURE

Définitif

	note	2022	2021
Ventes et produits annexes		3 192 852 684,74	0,00
Variations stocks produits finis et en cours		- 72 082 837,56	0,00
Cession inter unités -PRODUCTION -		261 010 775,20	0,00
I - Production de l'exercice		3 120 769 847,18	0,00
Achats consommées		- 1 442 956 831,71	0,00
Cession inter unités -PRODUCTION REÇUE-		- 22 628 363,08	0,00
Services extérieures et autres consommations		- 131 156 312,32	0,00
II - Consommation de l'exercice		- 1 574 113 144,03	0,00
III - VALEUR AJOUTÉE D'EXPLOITATION (I-II)		1 546 656 703,15	0,00
Charges de personnel		- 810 918 499,26	0,00
Impôts, taxes et versements assimilés		- 23 122 678,64	0,00
IV - EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		712 615 525,25	0,00
Autres produits opérationnels		3 972 213,13	0,00
Autres charges opérationnelles		- 8 585 266,00	0,00
Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeur		- 218 462 608,80	0,00
Reprise sur pertes de valeur et provisions		105 394 338,82	0,00
V - RESULTAT OPERATIONNEL		594 934 202,40	0,00
VII - RÉSULTAT ORDINAIRE AVANT IMPÔTS (V+VI)		594 934 202,40	0,00
Impôts différés (Variations)sur résultats ordinaires		994 980,77	0,00
Autres impôts sur les résultats		0,00	
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		3 230 136 399,13	0,00
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		- 2 634 207 215,96	0,00
VIII - RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		595 929 183,17	0,00
Eléments extraordinaires (produits)		0,00	
Eléments extraordinaires (charges)		0,00	
IX - RESULTAT EXTRAORDINAIRE		0,00	
X - RESULTAT NET DE L'EXERCICE		846 270 580,92	0,00

SOCIETE SONELGAZ-Transport Electricité et Opérateur Système **EXERCICE** 2023

CENTRE UNITÉ RÉGION SUD EST-DIRECTION CENTRALE RÉALISATION OUVRAGES **DATE** 06/05/2024 14.57.47

COMPTE DE RESULTAT PAR NATURE

Provisoire

	note	2023	2022
Ventes et produits annexes		2 399 476 499,07	0,00
Variations stocks produits finis et en cours		- 70 956 019,22	0,00
Production immobilisée		58 856 623,13	0,00
Subvention d'exploitation		0,00	
I - Production de l'exercice		2 387 377 102,98	0,00
Achats consommés		- 1 714 060 042,39	0,00
Services extérieures et autres consommations		- 129 377 744,85	0,00
II - Consommation de l'exercice		- 1 843 437 787,24	0,00
III - VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)		543 939 315,74	0,00
Charges de personnel		- 216 379 174,93	0,00
Impôts, taxes et versements assimilés		- 23 765 770,07	0,00
IV - EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		303 794 370,74	0,00
Autres produits opérationnels		966 440,35	0,00
Autres charges opérationnelles		- 16 578 096,80	0,00
Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeur		- 360 330 867,62	0,00
Reprise sur pertes de valeur et provisions		97 131 043,34	0,00
V - RESULTAT OPERATIONNEL		24 982 890,01	0,00
VII - RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V+VI)		24 982 890,01	0,00
Impôts différés (Variations)sur résultats ordinaires		- 994 980,77	0,00
Autres impôts sur les résultats			
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		2 485 474 586,67	0,00
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		- 2 461 486 677,43	0,00
VIII - RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		23 987 909,24	0,00
Résultats internes**			
X - RESULTAT NET DE L'EXERCICE		23 987 909,24	0,00

SOCIETE: **SONELGAZ-Transport Electricité et Opérateur Système** EXERCICE: **2023**
CENTRE COMPTABLE: **UNITÉ RÉGION SUD EST-DIRECTION CENTRALE RÉALISATION**

Fiche d'imputations

Informations de la pièce

Libelle pièce **R_0000374_03302012 SIT 01 SUB/ANSERIF Réalisation et suivi de la ligne nouvelle DJELFA/LAGHOUAT**

N° Pièce	**0000377**	Typepièce	**VTE - Ventes**
Période	**Décembre**	Date validation	**07/01/2024**
Référence	**0330/23/HT03/P**	Date référence	**20/12/2023**
Client	**ANESRIF [ANESRIF]**		

Mouvements de la pièce

Comptabilité générale

COMPTE	CODE CATEGORIE	COMPTE ANALYTIQUE	N° AP	CODE CNI	N° ORDRE	DEBIT	CREDIT
64200						6 421 215,77	0,00
41900						270 028 136,00	0,00
41101						239 388 314,43	0,00
445181						0,00	81 335 399,65
447201						0,00	6 421 215,76
70662						0,00	428 081 050,79
					TOTAL	515 837 666,20	515 837 666,20

Comptabilité analytique

COMPTE	CODE CATEGORIE	COMPTE ANALYTIQUE	N° AP	CODE CNI	N° ORDRE	DEBIT	CREDIT
70662	99	98D03P0019				0,00	428 081 050,79
64200	41	93D03P0192				6 421 215,77	0,00

LE COMPTABLE		LE CONTROLE	
NOM	VISA	NOM	VISA
M.MAADHOUR			

UNITE :DTE/BLIDA DIVISION : Finances Et Comptabilité CODE DE SERVICE : 2742	**COMPTE - RENDU DE TRAVAIL**	Nom et Prénoms de l'agent: M. Emploi : Mois De : mai-24

REPARTITIONS DES HEURES DE TRAVAIL PAR IMPUTATIONS

1 N°	2 N°	3 N°	4 N°	5 N°	6 N° .....

DATE	HEURES DE PRESENCE	HEURES D'ABSENCES		1	2	3	4	5	6	HEURES SUPPLEMENTAIRES								INDEMNITES
		Nombre	Motifs							50%	75%	100%	150%	175%	200%	75%	125%	
01	J.F			/														/
02	08H00			8														1
03		R	N	/														/
04		R	N	/														/
05	08H00			8														1
06	08H00			8														1
07	08H00			8														1
08	08H00			8														1
09	08H00			8														1
10		R	N	/														
11		R	N	/														
12	08H00			8														1
13	08H00			8														1
14	08H00			8														1
15	08H00			8														1
16	08H00			8														1
17		R	N	/														/
18		R	N	/														/
19	08H00			8														1
20	08H00			8														1
21	08H00			8														1
22	08H00			8														1
23	08H00			8														1
24		R	N	/														/
25		R	N	/														/
26	08H00			8														1
27	08H00			8														1
28	08H00			8														1
29	08H00			8														1
30	08H00			8														1
31		R	N															
																		21 = Paniers