

محاسبة قطاع البناء والأشغال العمومية والهيدروليك

1. مفهوم عقود المقاولة والأشغال العمومية (الصفقات العمومية).

جاء المشرع الجزائري بعدة تعاريف لعقد المقاولة، والتي نلخصها فيما يلي:

- حسب القانون المدني: تنص المادة 549 من ق.م.ج. المقاولة عقد يتعهد بمقتضاه أحد المتعاقدين أن يصنع شيئاً أن يؤدي عمل مقابل أجر (أتعاب) يتعهد به المتعاقد الآخر.
- حسب القانون التجاري: نصت المادة 02 من ق.ت.ج. يعد عملاً تجارياً بحسب موضوعه:..... كل عمل مقاولة للبناء أو الحفر أو لتمهيد الأرض.....
- حسب قانون الصفقات العمومية وتفويض المرفق العام: تنص المادة 2 من المرسوم الرئاسي رقم 15-274، المتضمن تنظيم الصفات العمومية وتفويضات المرفق العام 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 واللوامز والخدمات والدراسات.
- حسب النظام المحاسبي المالي (م150): أطلق النظام المالي اسم عقود طويلة الأجل، على عقود المقاولة، وفق نصت المادة 1.133 يتضمن عقد من عقود طويلة الأجل إنجاز، سلعة، خدمة، مجموع سلع أو خدمات تقع تواريخ انطلاقها وانتهاء منها في سنوات مالية مختلفة. ويمكن أن يتعلق الأمر ب (عقود بناء، عقود إصلاح حالة أصول أو بيئة، عقود تقديم خدمات).
- كما عرف معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS 15: العقد : " هو اتفاقية بين طرفين أو أكثر يتم بموجبها إنشاء حقوق وواجبات واجبة التنفيذ . ويعد وجوب تنفيذ الحقوق والواجبات الواردة في عقد من العقود مسألة قانونية. والعقود يمكن أن تكون كتابية أو شفوية أو مفهومة ضمناً من ممارسات العمل المتعارف عليها لدى المنشأة وتختلف ممارسات وآليات إنشاء العقود مع العملاء من دولة إلى دولة.

و يدخل العقد في نطاق المعيار IFRS 15 "الإيراد من العقود مع العملاء" عندما تتوفر كافة الشروط

التالية:

- أن يكون للعقد جوهر وأهمية تجارية، ويعني ذلك أن قيمة التدفقات النقدية المستقبلية وتوقيتها والمخاطر المتعلقة بها عرضة للتغير كنتيجة للالتزام بالعقد.
- أن الأطراف المشتركة بالعقد وافقت على ما ورد فيه.
- أن المنشأة قادرة على تحديد حقوق كل طرف من أطراف العقد فيما يتعلق بالسلع والخدمات التي

سيتم تحويلها.

- أن أطراف العقد ملتزمة بأداء الالتزامات المتعلقة بها، ولديها النية في تأكيد الحصول على حقوقها التعاقدية.

- أن المنشأة لديها احتمالية تحصيل المقابل الذي تم تحديده مقابل السلع والخدمات التي سيتم تحويلها للعملاء.

2. مميزات عقود البناء والأشغال العمومية.

بصفة عامة فالعقود طويلة الأجل، لها مميزات عن غيرها من العقود، والتي نلخصها فيما يلي:

1. طول مدة الإنجاز: ونقصد بها طول مدة الفترة بين تاريخ إبرام العقد أو الصفقة، و تاريخ الانتهاء

النهائي من الأشغال، أو التسليم النهائي للمشروع والتي عادة ما تتعدى سنة (12 شهر).

2. الخضوع إلى قانون الصفقات العمومية: تخضع عمليات الأشغال العمومية و البناء إلى قانون

الصفقات العمومية (وفق المرسوم الرئاسي رقم 15-274 المتضمن تنظيم الصفقات العمومية و تفويضات المرفق العام).

3. الخضوع إلى نظام تأمين إضافي: تخضع الشركات التي تعمل في مجال الأشغال العمومية و البناء،

لنظام تأميني اجتماعي خاص، بالإضافة صندوق الضمان الاجتماعي (CNAS) بمعدل (9% و

26,13%)، تحت مسمى الصندوق الجهوي للعطل السنوية و العطل الناجمة عن سوء الأحوال

الجوية (CACOBATPH) بمعدل (0,375% و 12,585). تدفع له الاشتراكات الاجتماعية شهريا أو

دوريا (حسب عدد العمال 09)، مهمته دفع العطل السنوية للعمال كما يقوم بدفع أجور العمال

عن الأيام التي يتوقف فيها العمل بسبب سوء الأحوال الجوية.

4. تسليم المشاريع عبر مراحل: عملية تسليم المشروع تتم عبر مراحل يتفق عليها مسبقاً، حيث تتم

فوترة كل مرحلة لوحدها وفق ما يسمى بالوضعية (Situation des Travaux).

5. إمكانية الحصول على مشاريع من الباطن: إسناد بعض الأعمال الفرعية إلى مقاولين من الباطن

(المناولة) (Sous-traitance).

3. الاعتراف و القياس المحاسبي لعقود البناء والأشغال العمومية.

يجب الاعتراف بالإيرادات و التكاليف المرتبطة بعقد الإنشاء كإيراد و مصروف عندما يمكن تقدير نتائج

العقد بموثوقية. و يجب الاعتراف بالخسائر المتوقعة مباشرة كمصروف. و تنتج الخسائر المتوقعة عندما يكون

محتملاً أن تزيد تكاليف العقد الكلية عن إيراد العقد الكلي و بالتالي يتم الاعتراف بالخسارة المتوقعة

كمصروف فوراً (تشكيل مؤونة للأخطار المحتملة <158).

يمكن تحديد طرق القياس و التقييم لعقود البناء والأشغال العمومية، وفق متطلبات النظام المحاسبي المالي (SCF)، ومعياري الإبلاغ المالي الدولي IFRS 15 "الإيراد من العقود مع العملاء"، من خلال ما يلي:

- حسب المادة 2.133 من (SCF): تدرج في الحسابات الأعباء والمنتجات التي تخص عملية تمت في إطار عقد طويل الأجل حسب ووتيرة تقدم العملية عن طريق تحرير نتيجة محاسبية بالتتابع وبمقياس إنجاز العملية (إدراج في الحسابات حسب طريقة التقدم).
 - حسب المادة 3.133 من (SCF): إذا كان نظام معالجة الكيان أو طبيعة العقد لا يسمح بتطبيق (طريقة الإدراج في الحسابات حسب التقدم)، أو كانت النتيجة النهائية للعقد لا يمكن تقديرها بصورة صادقة. فإنه يكون من المقبول، على سبيل التبسيط، ألا يسجل كمنتجات إلا مبالغ يعادل مبلغ الأعباء المثبتة التي يكون تحصيلها محتملاً (إدراج في الحسابات حسب طريقة الإتمام).
 - حسب المعيار IFRS 15: يجب على المنشأة (المكلفة بالإنجاز-المقاول-)، أن تثبت الإيراد على مدى فترة زمنية بقياس مدى التقدم في الوفاء الكامل بواجبات الأداء (الواجبة التنفيذ). والهدف من قياس مدى التقدم هو وصف أداء المنشأة (المكلفة بالإنجاز-المقاول-)، في نقل السيطرة على السلع والخدمات المتعهد بها إلى العميل. حسب (الفقرة: 39 - 43) من المعيار.
- من خلال المواد المشار إليها أعلاه نستنتج، أنه حسب متطلبات النظام المحاسبي المالي (SCF) توجد طريقتان لتقييم الإيرادات و التكاليف المرتبطة بعقود البناء والأشغال العمومية (طريقة التقدم و طريقة الإتمام)، في حين يعتمد معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS 15 "الإيراد من العقود مع العملاء" طريقة واحدة و فقط (طريقة التقدم) في تقييم الإيرادات. وفيما يلي شرح للطريقتين:
- أولاً: طريقة نسبة تقدم الأشغال (تقدم الإنجاز):
- وفقاً لهذه الطريقة فإنه يتم احتساب إيراد الفترة (رقم الأعمال)، على أساس نسبة التكاليف الفعلية لما تم إنجازه خلال الفترة منسوب إلى إجمالي التكاليف التقديرية اللازمة للإنجاز العقد خلال نفس الفترة.
- وفق معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS 15، تشمل الطرق المناسبة لقياس نسبة (%) التقدم: من خلال استخدام أسلوب المداخلات (التكاليف) أو أسلوب المخرجات (عدد الوحدات لمنجزة)، والتالي فإن نسبة الإنجاز تقاس حسب الأسلوبين كما يلي:

$$\text{نسبة التقدم (الإنجاز) حسب (أسلوب المدخلات)} = \frac{\text{التكاليف الفعلية المتراكمة إلى نهاية السنة}}{\text{إجمالي التكاليف المقدرة للعقد في نهاية السنة}}$$

تسمى أيضاً نسبة الإنجاز التراكمية: وعليه نوضح ما يلي:

إجمالي التكاليف المقدرة للعقد في نهاية السنة = التكاليف الفعلية للسنة + التكاليف المقدرة للإتمام العقد وفق تقديرات

نهاية السنة.

نسبة الإنجاز السنوية = نسبة (%) الإنجاز التراكمية للسنة - نسبة (%) الإنجاز التراكمية للسنة (ن-1).

ملاحظة:

نشير إلى ضرورة عدم إدراج بعض التكاليف التي تكون مدفوعة القيمة ولم يتم استخدامها بعد في عملية إنجاز العقد (مثلاً: المواد الأولية المشتراة: الإسمنت، الحديد، الرمل المتبقي في نهاية الفترة (السنة)، كذلك المبالغ المدفوعة مقدماً (تسبيقات) للمقاولين من الباطن (المناولة) عن أعمال لم تنجز بعد.

$$\text{نسبة التقدم (الإنجاز) حسب (أسلوب المخرجات)} = \frac{\text{عدد الوحدات المنجزة فعلياً من العقد}}{\text{إجمالي عدد الوحدات محل العقد}}$$

يشير المعيار IFRS 15 إلى أنه يجب على المنشأة أن تطبق طريقة واحدة لقياس مدى التقدم في الوفاء بواجبات الأداء على مدى فترة زمنية -مدة العقد-، بشكل متسق. وفي نهاية كل فترة مالية يجب على المنشأة إعادة قياس مدى تقدمها في الوفاء بواجبات الأداء التي تم الوفاء بها على مدى الفترة الزمنية للعقد. بعد تحديد نسبة الإنجاز (% التقدم) نقوم بضرب هذه النسبة في القيمة الإجمالية للمشروع المتفق عليه مع الزبون (حسب العقد الموقع بين الطرفين)، ويستخرج بذلك مقدار الإيرادات عن العمل المنجز خلال الفترة (السنة)، ويقارن هذا الإيراد (رقم الأعمال) مع التكاليف الفعلية (الحقيقية) للعمل المنجز خلال الفترة (السنة)، لاستخراج نتيجة المشروع خلال نفس الفترة والتي يمكن أن تكون (ربح أو خسارة). في حالة وجود ربح يعتبر هذا الربح كأساس لفرض الضريبة على أرباح الشركة (IBS).

ثانياً: طريقة الإتمام:

وفق النظام المحاسبي المالي (SCF) تسمى أيضاً طريقة العقود التامة، وفقاً لهذه الطريقة فإنه لا يتم إثبات أي جزء من الإيرادات (رقم الأعمال) حتى يكتمل العقد.

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

ملاحظة: نشير إلى أن هذه الطريقة لم ترد ضمن متطلبات معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS 15 "الإيراد من العقود مع العملاء".

المعالجة المحاسبية لعقود البناء والأشغال العمومية "

سوف نستعرض في هذا المقطع المعالجة المحاسبية للعمليات الخاصة بقطاع البناء والأشغال العمومية، دون العمليات الأخرى الروتينية التي تشترك فيها جميع المؤسسات في مختلف القطاعات.

الكفاءات المستهدفة:

نسعى من خلال هذا المقطع إلى تمكين الطالب من التعرف على القيود التالية:

- قيد شراء دفتر الشروط.
- قيد دفع ضمان تقديم العروض.
- قيد دفع ضمان حسن التنفيذ.
- قيد تسجيل التسبيقات .
- قيد تأمين المسؤولية المدنية في مجال البناء.
- قيد تسجيل الأشغال المنجزة.
- قيد تحصيل أو قبض قيمة وضعية الأشغال.
- قيد تسجيل الأشغال و الخدمات قيد الإنجاز.
- الإفصاح المحاسبي لعقود البناء والأشغال العمومية.

1. شراء دفتر الشروط (Chier des charges):

يتضمن دفتر الشروط المواصفات التقنية والعروض المالية للمشروع، ويعرض للبيع من طرف الشركة صاحبة المشروع - تقوم بعملية البيع بنفسها أو من طرف مكتب الدراسات المكلف بمتابعة الأشغال -، لكل من يرغب في إنجاز المشروع. يتم الحصول عليه بعد دفع قيمته (نقدا، شيك)، ويكون التسجيل المحاسبي وفق القيد التالي:

رقم الحساب	رقم الحساب	البيان	مبلغ مدين	مبلغ دائن
618x	53 أو 512	مصاريف تقديم العروض و الصفقات الصندوق، أو البنك شراء دفتر شروط للمشروع: XXXX	xxxx	xxxx

2. دفع ضمان تقديم العروض (Caution de Soumission):

في بعض المشاريع يشترط دفع ضمان تقديم العروض، مقابل المشاركة في المناقصة وتقديم العرض التقني و المالي، كضمان لجدية أكثر من طرف الشركات المشاركة في المناقصة. ويكون التسجيل المحاسبي وفق القيد:

رقم الحساب	رقم الحساب	البيان	مبلغ مدين	مبلغ دائن
275x	512	ودائع مدفوعة: ضمان تقديم العروض البنك دفع ضمان تقديم العروض في المشروع xxx	xxxx	xxxx

ملاحظة: بعد التوقيع على العقد من طرف المقاول الفائز بالمشروع، يتم استرجاع ضمان العرض الابتدائي، بعد إعداد وثيقة رفع اليد من طرف صاحب المشروع (LA Main levée)، ويثبت محاسبياً بالقيد العكسي للقيد الأول. وكبيان للعملية يكتب: استرجاع ضمان تقديم العروض في المشروع

3. دفع ضمان حسن التنفيذ :

في بعض المشاريع يشترط دفع ضمان حسن التنفيذ، من طرق المقاول الفائز بالمشروع، بعد التوقيع على العقد وقبل انطلاق الأشغال (ODS)، كضمان عن نية تقديم خدمات و أشغال ذات نوعية جيدة وفقاً لدفتر الشروط . ويكون التسجيل المحاسبي وفق القيد التالي:

رقم الحساب	رقم الحساب	البيان	مبلغ مدين	مبلغ دائن
275x	512	ودائع مدفوعة: ضمان حسن التنفيذ البنك دفع ضمان تقديم العروض في المشروع xxx	xxxx	xxxx

عند نهاية المشروع وبعد التوقيع على محضر الاستلام النهائي (بدون تحفظات)، يتم استرجاع ضمان تقديم العروض، بعد إعداد وثيقة رفع اليد من طرف صاحب المشروع ، ويثبت محاسبياً بال قيد العكسي للقيد لأول. وكبيان للعملية يكتب استرجاع ضمان حسن التنفيذ للمشروع:

كما يمكن حسب اتفاق الطرفان، تحويل طبيعة ضمان تقديم العروض (Caution de Soumission)، إلى ضمان حسن التنفيذ (Cautions de Bonne Execution)، في هذه الحالة يكون التسجيل المحاسبي من حساب ودائع ضمان تقديم العروض، إلى حساب ودائع ضمان حسن التنفيذ، وفق القيد التالي:

رقم الحساب	رقم الحساب	البيان	مبلغ مدين	مبلغ دائن
2751	275x	ودائع مدفوعة: ضمان حسن التنفيذ ودائع مدفوعة: ضمان تقديم العروض تحويل ضمان تقديم العرض الابتدائي إلى ضمان حسن التنفيذ.	xxxx	xxxx

4. تسجيل التسبيقات:

هناك بعض المشاريع يقوم صاحب المشروع بدفع تسبيقات للشركة التي تحصلت على المشروع، بغرض تسهيل عملية انطلاق الأشغال (حسب الشروط المنصوص عليها في العقد)، تسجل محاسبياً وفق القيد:

رقم الحساب	رقم الحساب	البيان	مبلغ مدين	مبلغ دائن
512	4191	البنك تسبيقات تعاقدية عن وضعية الأشغال الحصول على تسبيق متعلقة بالمشروع: XXXX	xxxx	xxxx

يتم استرجاع قيمة هذا التسبيق من خلال خصم نسبة (%)، من قيمة الأشغال المفوترة من خلال وضعية الأشغال (situations de travaux)، التي تم إعدادها بين الطرفين، على أن تم استرجاع قيمة التسبيق كاملاً (100%) قبل أو مع نهاية الأشغال. -كما سيتم توضيحه في قيد: تحصيل أو قبض وضعية الأشغال أسفله.

5. تأمين المسؤولية المدنية في مجال البناء:

حسب المادة 175 من الأمر 07-95، المتعلق بالتأمينات يجب على كل مهندس معماري ومقاول ومراقب تقني وأي متدخل، شخصاً طبيعياً كان أو معنوياً، أن يكتب تأميناً لتغطية مسؤوليته المدنية المهنية التي قد يتعرض لها بسبب أشغال البناء وتجديد البناءات وترميمها. تثبت محاسبياً من خلال القيد التالي:

رقم الحساب	رقم الحساب	البيان	مبلغ مدين	مبلغ دائن
616x	401x	تأمين المسؤولية المدنية (أعباء السنة ن)	xxxx	xxxx
486		الأعباء المسجلة مسبقاً	xxxx	
		موردو الخدمات		
		تسجيل عقد التأمين لخدمات		
401x	512 /53	موردو الخدمات	xxxx	xxxx
		الصندوق أو البنك		
		تسديد أقساط التأمين: XXXX		

6. تسجيل الأشغال المنجزة:

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

1.6. حسب طريقة نسبة تقدم الأشغال (تقدم الإنجاز):

حسب مبدأ هذه الطريقة عندما يصل مستوى الإنجاز مرحلة معينة (نسبة %)، يقوم مكتب الدراسات بمنح الإذن للشركة المكلفة بإنجاز المشروع بفويرة الأشغال المنجزة من خلال إعداد وضعية الأشغال (Situation des Travaux)، تعتبر هذه الوضعية بمثابة الاعتراف بتحقيق رقم الأعمال من طرف الشركة المنجزة حسب نسبة تقدم الأشغال. تثبت محاسبياً من خلال القيد التالي:

رقم الحساب	رقم الحساب	البيان	مبلغ مدين	مبلغ دائن
4111	704x	زبائن	xxxx	xxxx
4117		زبائن: اقتطاع الضمان (5%)	xxxx	
		مبيعات الأشغال		
		مبيعات الخدمات		
		TVA (محصلة على مبيعات)		
	4457x	تسجيل وضعية الأشغال رقم: XXXX		

بناء على هذا القيد ينشأ حق لمصلحة الضرائب، يتمثل في قيمة الرسم على القيمة المضافة على المبيعات (TVA sur Vente)، لكن هذا الحق يكون مؤجل إلى غاية تحصيل مبلغ الوضعية، وهذا التسهيل يعتبر إحدى

خصوصيات قطاع البناء والأشغال العمومية وذلك مراعاة للقدرة المالية للشركة.

2.6. حسب طريقة الإتمام:

حسب مبدأ هذه الطريقة تتم فوترة الأشغال المنجزة من طرف المقاول بعد إتمام الأشغال بالكامل (100%)، بمعنى يتم الاعتراف بالإيراد (رقم الأعمال) بعد انتهاء مدة العقد واستلام المشروع. وإعداد وضعية الأشغال النهائية. تثبت محاسبياً بنفس القيد أعلاه. بتاريخ نهاية الأشغال،

7. تحصيل أو قبض قيمة وضعية الأشغال:

بعد إعداد وضعية الأشغال من طرف المقاول المكلف بالإنجاز وموافقة مكتب الدراسات المكلف بمتابعة الأشغال يتم إرسالها إلى صاحب المشروع حسب الشروط المنصوص عليها في العقد (تاريخ، رقم الوضعية، عدد النسخ، التأشير (اللزامة)، يقوم صاحب المشروع بتسديد قيمة الوضعية (صافي الدفع) لصاح الشركة المكلفة بالإنجاز، وتثبت محاسبياً وفق القيد التالي:

رقم الحساب	رقم الحساب	البيان	مبلغ مدين	مبلغ دائن
512		البنك	XXXX	
4191		تسبيقات تعاقدية عن وضعية الأشغال	XXXX	
	4111	زيائن		XXXX
		تحصيل وضعية الأشغال رقم: XXXX		

بناءً على تحصيل وضعية الأشغال، يصبح الرسم على القيمة المضافة (TVA)، واجب الأداء (التصريح) خلال الشهر-الذي تم فيه التحصيل-. من خلال العلاقة التالية:

الرسم على القيمة المضافة الواجبة الدفع = TVA المحصلة على المبيعات - TVA المسترجعة على المشتريات.

إضافة إلى الرسم على القيمة المضافة (TVA)، هناك رسم آخر يفرض على رقم الأعمال المحصل، وهو الرسم على النشاط المهني (TAP - Taxe sur Pactivité professionnelle)، ونسبته 1.5% من رقم الأعمال المحصل خلال الشهر، يثبت محاسبياً بالقيد التالي:

رقم الحساب	رقم الحساب	البيان	مبلغ مدين	مبلغ دائن
642		الرسم على النشاط المهني	XXXX	
	4471	الرسم على النشاط المهني (TAP)		XXXX
		تسجيل الرسم على النشاط المهني لشهر XXXX		

8. تسجيل الأشغال والخدمات قيد الإنجاز (Les en cours):

نشير إلى أنه في نهاية السنة بتاريخ (31/12/ن)، قد تكون الشركة المكلفة بالإنجاز قد قامت بأشغال معينة،

أستهلكه بذلك (مواد أولية، دفع مستحقات العمال،....)، ولكن هذه الأشغال المنجزة لم تصل إلى مرحلة من المراحل التي تستوجب إعداد وضعية الأشغال (Situation). ففي هذه الحالة تعتبر الأشغال والخدمات قيد الإنجاز بمثابة رقم أعمال منجز (غير موفوتر) ويسمى بأشغال قيد الإنجاز، ويتم تقييمها من طرف مكتب الدراسات المكلف بمتابعة تنفيذ المشروع. وتثبت محاسبياً من خلال القيود التالية:

1.8. حسب طريقة نسبة التقدم في الأشغال (تقدم الإنجاز):

في نهاية السنة (ن)، تثبت الأشغال والخدمات قيد الإنجاز، حسب نسبة التقدم في الأشغال وفق القيد:

رقم الحساب	رقم الحساب	البيان	مبلغ مدين	مبلغ دائن
4171		الحسابات الدائنة عن أشغال جاري إنجازها	xxxx	
4172		الحسابات الدائنة عن خدمات جاري إنجازها	xxxx	
	704x	مبيعات الأشغال		xxxx
	705x	مبيعات الخدمات		xxxx
		تسجيل الأشغال والخدمات الجاري إنجازها		

خلال السنة (ن+1)، وعند إعداد وضعية الأشغال (Situation)، نقوم بتسجيل الإيراد (رقم الأعمال)، كما هو موضح في القيد (1.5.4). تسجيل الأشغال المنجزة حسب طريقة نسبة التقدم في الأشغال). وإلغاء الأشغال والخدمات قيد الإنجاز المسجلة في السنة (ن)، من خلال القيد التاليين.

رقم الحساب	رقم الحساب	البيان	مبلغ مدين	مبلغ دائن
4111		زبائن	xxxx	
4117		زبائن: اقتطاع الضمان (5%)	xxxx	
	704x	مبيعات الأشغال		xxxx
	705x	مبيعات الخدمات		xxxx
	4457x	TVA (مبيعات)		xxxx
		تسجيل رقم الأعمال: فوترة الأشغال قيد الإنجاز		
704		مبيعات الأشغال	xxxx	
705		مبيعات الخدمات	xxxx	
	4171	الحسابات الدائنة عن أشغال جاري إنجازها		xxxx
	4172	الحسابات الدائنة عن خدمات جاري إنجازها		xxxx

		إلغاء الأشغال و الخدمات قيد الإنجاز المسجلة في السنة (ن)		
--	--	---	--	--

2.8. حسب طريقة الإتمام:

حسب مبدأ هذه الطريقة عند تسجيل الإيرادات السنوية، المتعلق بالأشغال و الخدمات قيد الإنجاز يكون مبلغ الإيراد مساوي لتكلفة الإنجاز التي تمت خلال السنة (احترام المبدأ مقابلة التكاليف بالإيراد). من الناحية المحاسبية تسجل مختلف التكاليف المتعلقة بالمشروع خلال السنة حسب طبيعتها. كما هو موضح في القيد التالي :

رقم الحساب	رقم الحساب	البيان	مبلغ مدين	مبلغ دائن
6x	512 / 53	مصاريف الصندوق أو البنك تسجيل مختلف المصاريف: XXXX	XXXX	XXXX

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

رقم الحساب	رقم الحساب	البيان	مبلغ مدين	مبلغ دائن
335	723	الأشغال الجاري إنجازها تغيرات المخزونات الجارية تسجيل الأشغال الجاري إنجازها للسنة ن	XXXX	XXXX

في بداية السنة القادمة (ن+1)، نقوم بإلغاء القيد السابق المسجل في السنة (ن)، وهكذا نكون قد حققنا مبدأ استقلالية الدورات .

في نهاية السنة (ن + 1)، نقوم بإعادة تسجيل الأشغال الجاري إنجازها بنفس الطريقة، كما هو موضح في القيد الأول و القيد الثاني أعلاه، وهكذا إلى غاية نهاية الأشغال و إستلام المشروع. عندئذ يتم إعداد وضعية الأشغال النهائية ((DGD)، و تسجيل الإيراد الإجمالي (رقم الأعمال)، كما هو موضح أعلاه، في القيد (تسجيل الأشغال المنجزة حسب طريقة الإتمام).

تمارين حول المحور

التمرين رقم (10): (06 نقاط)

1. كيف عرف النظام المحاسبي المالي الجزائري عقود الأشغال مع إعطاء الأمثلة التي ذكرها القانون؟
2. ما هي شروط تطبيق طريقة التقدم في الإنجاز لتحديد رقم الأعمال السنوي في قطاع البناء والأشغال العمومية ؟
3. متى تلجأ المؤسسة إلى تطبيق طريقة الإتمام أو الانتهاء من الأشغال وما هي عيوب هذه الطريقة؟

التمرين رقم (02): (14 نقطة)

خلال سنة 2023، أبرمت المؤسسة (X) تعمل في مجال الأشغال العمومية والبناء صفقة عمومية مع مديرية الأشغال العمومية لولاية الجزائر، في إطار إنجاز جسر محول لطريق ولائي، بقيمة 150.000.000 دج/خارج الرسم على القيمة المضافة (19% TVA)، وفق الصفقة رقم: 23/م.أ.ع/2023، الموقعة بتاريخ 2023/03/02، قدرت مدة الإنجاز بـ 24 شهر، مقسمة على مرحلتين (يتم إعداد وضعية الأشغال في نهاية كل مرحلة بعد بلوغ نسبة 50%). بداية الأشغال مباشرة بعد توقيع الصفقة، وفي إطار تنفيذ المشروع قدمت لك الشركة وضعية المشروع التالية:

- بلغت المصاريف العامة المختلف المستهلكة خلال سنة 2023 بـ 55.000.000 دج (مواد أولية، كهرباء، الماء، صيانة، أجور، خدمات، مصاريف متنوعة. إلخ).
- 2023/12/31: لم يتم بعد الانتهاء من إنجاز المرحلة الأولى المتفق عليها: وقدرة نسبة الأشغال قيد الإنجاز بـ 40%، بناءً على ملحق الأشغال المنجزة (Attachement) الموقع بالاشتراك بين الشركة المكلفة بالإنجاز ومكتب الدراسات المكلف بمتابعة الأشغال.
- 2024/03/02: بلغت المرحلة الأولى النسبة المتفق عليها، وقد تم إعداد وضعية الأشغال رقم (01)، قدر مبلغ اقتطاع الضمان بـ 5% من المبلغ الإجمالي (TTC). التحصيل بعد شهر.

المطلوب:

- 1 - تسجيل القيود المحاسبية المتعلقة بالأشغال قيد الإنجاز، حسب الطريقتين المنصوص عليهما في النظام المحاسبي المالي (SCF).
- 2 - تحديد النتيجة السنوية للمشروع لسنة 2023، حسب الطريقتين المنصوص عليهما في النظام

المحاسبي المالي (SCF).

حل التمرين رقم (01): (06 نقاط)

1. كيف عرف النظام المحاسبي المالي الجزائري عقود الأشغال مع إعطاء الأمثلة التي ذكرها القانون؟
يعرف النظام المحاسبي المالي عقود الأشغال على أنها عقود طويلة الأجل وتتضمن هذه العقود إنجاز سلعة، خدمة، مجموعة سلع أو خدمات تقع تواريخ انطلاقها وانتهاء منها في سنوات مالية مختلفة، ويمكن أن يتعلق الأمر بما يلي:

– عقود بناء؛

– عقود إصلاح حالة أصول أو بيئة؛

– عقود تقديم خدمات.

2. ما هي شروط تطبيق طريقة التقدم في الإنجاز لتحديد رقم الأعمال السنوي في قطاع البناء والأشغال العمومية؟

تتمثل هذه الشروط فيما يلي:

– المنافع الاقتصادية المتعلقة بالمشروع تعود لصالح المؤسسة فعلا (أي وجود عقد فعلي).

– نسبة تقدم في الإنجاز في تاريخ الإقفال يمكن قياسها بموثوقية؛

– الأعباء المحتملة يمكن تحديدها وقياسها بدرجة كافية وعلى وجه معقول.

– مبلغ الإيرادات يمكن تقييمه بدرجة أكثر من الموثوقية؛

3. متى تلجأ المؤسسة إلى تطبيق طريقة الإتمام أو الانتهاء من الأشغال وما هي عيوب هذه الطريقة؟

تلجأ المؤسسة إلى طريقة الإتمام أو الانتهاء من الأشغال إذا لم تتمكن من تقدير نتيجة العقد بصورة صادقة أو كان نظام معالجة البيانات في المؤسسة أو طبيعة العقد لا تسمح بتطبيق طريقة الإدراج حسب التقدم، وتعتمد طريقة الإتمام أو الانتهاء من الأشغال على تسجيل نواتج مساوية للتكلفة السنوية المحتملة في إنجاز المشروع..

ومن أهم الانتقادات الموجهة لهذه الطريقة هو عدم إظهار النتيجة الحقيقية السنوية، ومنه عدم التمكن من تقييم أداء المؤسسة على أساس سنوي.

حل التمرين رقم (02): (14 نقطة)

تسجيل القيود اللازمة في يومية الشركة المكلفة بالإنجاز:

رقم الحساب	رقم الحساب	خلال 2023	مبلغ مدين	مبلغ دائن
6x		مصاريف مختلفة للمشروع	55.000.000	

55.000.000		الصندوق أو البنك	512 / 53	
		تسجيل المصاريف المختلفة لسنة 2023		

تسجيل الأشغال قيد الإنجاز لسنة 2023: حسب طريقة التقدم في الإنجاز

رقم الحساب	رقم الحساب	2023 /12/31	مبلغ مدين	مبلغ دائن
4171	7040	الحسابات الدائنة عن أشغال جاري إنجازها مبيعات الأشغال المنجزة تسجيل إيرادات الدورة غير المفوترة في نهاية 2023	60.000.000	60.000.000

رقم الحساب	رقم الحساب	2024/03/02	مبلغ مدين	مبلغ دائن
4111	704	زبائن	84.787.500	75.000.000
4117	4457x	زبائن: اقتطاع الضمان (5%) مبيعات الأشغال المنجزة TVA (محصلة على المبيعات) إلغاء الأشغال قيد الإنجاز المسجلة في سنة 2023	4.462.500	14.250.000

رقم الحساب	رقم الحساب	2024 /12/31	مبلغ مدين	مبلغ دائن
704	4171	مبيعات الأشغال المنجزة الحسابات الدائنة عن أشغال جاري إنجازها إلغاء إيرادات الدورة غير المفوترة لسنة 2023	60.000.000	60.000.000
512	4111	بعد شهر 02 / 04 / 2024 البنك الزبائن تحصيل وضعية الأشغال رقم 01	84.787.500	84.787.500

تسجيل الأشغال قيد الإنجاز لسنة 2023: حسب طريقة الإتمام

رقم الحساب	رقم الحساب	2023 /12/31	مبلغ مدين	مبلغ دائن
335	723	الأشغال الجاري إنجازها تغيرات المخزونات الجارية تسجيل الأشغال الجاري إنجازها للسنة 2021	55.000.000	55.000.000
723	335	2024 /01 /01 تغيرات المخزونات الجارية الأشغال الجاري إنجازها إلغاء الأشغال الجاري إنجازها للسنة ن-1،	55.000.000	55.000.000

ك

2- تحديد نتيجة المشروع لسنة 2023، حسب الطريقتين:

البيان	طريقة التقدم في الإنجاز	طريقة الإتمام
الإيراد السنوي (ر.ع.ص)	60.000.000	55.000.000
الأعباء السنوية	55.000.000	55.000.000
النتيجة السنوية (2023)	5.000.000	0.00

التمرين رقم 01: تحصلت المؤسسة الجزائرية للمنشآت الفنية على عقد مشروع إنجاز جسر، يمتد المشروع لمدة سنتين (02) بداية من تاريخ 15 جويلية 2021م، وقد كنت المعلومات المتعلقة بهذا المشروع كما يلي:

السنة	2021	2022	2023
سعر العقد (دج)	-	-	5000000
التكاليف التقديرية الكلية (دج)	-	-	4500000
التكاليف الفعلية المتراكمة (دج)	1800000	3150000	4100000

العمل المطلوب: اعتمادا على طريقة التقدم، أحسب إيراد ونتيجة كل سنة والنتيجة الكلية للمشروع.

– في سنة 2021 :

– نسبة التقدم المتراكمة نهاية 2021 = التكاليف الفعلية المتراكمة نهاية 2021 ÷ التكاليف التقديرية الكلية

$$= 40\% = 100\% \times (4.500.000 \div 1.800.000)$$

$$\text{الإيراد المتراكم نهاية 2021} = \text{سعر العقد} \times \text{نسبة التقدم المتراكمة نهاية 2021} \\ = 5.000.000 \times 40\% = 2.000.000 \text{ دج}$$

$$\text{النتيجة السنوية 2021} = \text{الإيراد السنوي 2021} - \text{التكاليف الفعلية السنوية 2021} = (\text{الإيراد المتراكم نهاية 2021} - \\ \text{الإيراد المتراكم نهاية 2020}) - (\text{التكاليف الفعلية المتراكمة نهاية 2021} - \text{التكاليف} \\ \text{الفعلية المتراكمة نهاية 2020}) \\ = (2.000.000 - 0) - (1.800.000 - 0) = 200.000 \text{ دج}$$

في سنة 2022 :

$$\text{نسبة التقدم المتراكمة نهاية 2022} = \frac{\text{التكاليف الفعلية المتراكمة نهاية 2022}}{\text{التكاليف التقديرية الكلية}} \\ = \frac{4.500.000}{3.150.000} \times 100\% = 70\%$$

$$\text{الإيراد المتراكم نهاية 2022} = \text{سعر العقد} \times \text{نسبة التقدم المتراكمة نهاية 2022} \\ = 5.000.000 \times 70\% = 3.500.000 \text{ دج}$$

$$\text{النتيجة السنوية 2022} = \text{الإيراد السنوي 2022} - \text{التكاليف الفعلية السنوية 2022} = (\text{الإيراد المتراكم نهاية} \\ \text{2022} - \text{الإيراد المتراكم نهاية 2021}) - (\text{التكاليف الفعلية المتراكمة نهاية 2022} - \text{التكاليف الفعلية المتراكمة} \\ \text{نهاية 2021})$$

$$= (3.500.000 - 2.000.000) - (3.150.000 - 1.800.000) = 150.000 \text{ دج}$$

في 14 / 07 / 2023: (السنة الأخيرة للمشروع)

$$\text{نسبة التقدم المتراكمة جويلية 2023} = \frac{\text{التكاليف الفعلية المتراكمة جويلية 2023}}{\text{التكاليف الفعلية الكلية}} \\ = \frac{4.100.000}{4.100.000} \times 100\% = 100\%$$

$$\text{الإيراد المتراكم جويلية 2023} = \text{سعر العقد} \times \text{نسبة التقدم المتراكمة جويلية 2023} \\ = 5.000.000 \times 100\% = 5.000.000 \text{ دج}$$

$$\text{النتيجة السنوية 2023} = \text{الإيراد السنوي 2023} - \text{التكاليف الفعلية السنوية 2023} = (\text{الإيراد المتراكم} \\ \text{جويلية 2023} - \text{الإيراد المتراكم نهاية 2022}) - (\text{التكاليف الفعلية المتراكمة جويلية 2023} - \text{التكاليف الفعلية المتراكمة} \\ \text{نهاية 2022})$$

$$= (5.000.000 - 3.500.000) - (4.100.000 - 3.150.000) = 550.000 \text{ دج}$$

النتيجة الكلية للمشروع:

$$\text{النتيجة الكلية للمشروع} = \text{النتيجة السنوية 2021} + \text{النتيجة السنوية 2022} + \text{النتيجة السنوية 2023} = 200.000 +$$

$$900.000 \text{ دج} = 550.000 + 150.000$$

أو النتيجة الكلية للمشروع = سعر العقد - التكاليف الفعلية المتراكمة جويلية 2023

$$900.000 \text{ دج} = 4.100.000 - 5.000.000 =$$

السنة	2021	2022	2023	المجموع
الإيراد المتراكم (دج) يسجل محاسبي	2.000.000	3.500.000	5.000.000	5.000.000
الإيراد السنوي = (إيراد متراكم (ن 1+) - (إيراد متراكم (ن))	2.000.000	1.500.000	1.500.000	5.000.000
التكاليف الفعلية المتراكمة (دج)	1.800.000	3.150.000	4.100.000	4.100.000
التكاليف السنوي = (تكاليف متراكم (ن 1+) - (تكاليف متراكم (ن) تسجل	1.800.000	1.350.000	950.000	4.100.000
النتيجة السنوية = الإيراد السنوي - تكاليف سنوية	200.000	150.000	55.000	900.000

التمرين رقم 02: تحصلت المؤسسة الجزائرية للبناء والأشغال العمومية على عقد لإنجاز ملعب بلدي، يمتد المشروع

لمدة ثلاثة (03) دورات محاسبية بداية من تاريخ 11 نوفمبر 2020م، يتم إعداد الفاتورة في 10

نوفمبر 2023، وقد كانت المعلومات المتعلقة بهذا لمشروع كما يلي:

السنة	2021	2022	2023	المجموع
سعر العقد (دج)	-	-	-	3250000
التكاليف التقديرية الكلية (دج)	-	-	-	2950000
التكاليف الفعلية السنوية (دج)	1032500	1180000	687500	2900000

العمل المطلوب: اعتمادا على طريقة التقدم، أحسب إيراد ونتيجة كل سنة والنتيجة الكلية للمشروع.

- في سنة 2021 :

- نسبة التقدم المتراكمة نهاية 2021 = التكاليف الفعلية المتراكمة نهاية 2021 ÷ التكاليف التقديرية الكلية

$$= (2950000 \div 1032500) \times 100 \% = 35 \%$$

- الإيراد المتراكم نهاية 2021 = سعر العقد X نسبة التقدم المتراكمة نهاية 2021

$$= 3250000 \times 35 \% = 1137500 \text{ دج}$$

النتيجة السنوية 2021 = الإيراد السنوي 2021 - التكاليف الفعلية السنوية 2021 = (الإيراد المتراكم نهاية 2021 -

الإيراد المتراكم نهاية 2020) - (التكاليف الفعلية المتراكمة نهاية 2021 - التكاليف الفعلية المتراكمة نهاية 2020 :

$$= (0 - 1137500) - (0 - 1032500) = 105000 \text{ دج}$$

- في سنة 2022 :

- نسبة التقدم المتراكمة نهاية 2022 = التكاليف الفعلية المتراكمة نهاية 2022 ÷ التكاليف التقديرية الكلية

$$- = 75\% \times 100\% \times (2950000 \div (1180000 + 1032500)) = 75\%$$

- الإيراد المتراكم نهاية 2022 = سعر العقد X نسبة التقدم المتراكمة نهاية 2022

$$= 3250000 \times 75\% = 2437500 \text{ دج}$$

- النتيجة السنوية 2022 = الإيراد السنوي 2022 - التكاليف الفعلية السنوية 2022 = (الإيراد المتراكم نهاية 2022 - الإيراد المتراكم نهاية 2021) - (التكاليف الفعلية السنوية نهاية 2022).

$$- = (1137500 - 2437500) - (1180000 - 1300000) = 120000 \text{ دج}$$

- في 10 / 11 / 2023 (السنة الأخيرة للمشروع)

- نسبة التقدم المتراكمة جويلية 2023 - التكاليف الفعلية المتراكمة جويلية 2023 ÷ التكاليف الفعلية الكلية

$$= \frac{2900000}{(687500 + 1180000 + 1032500)} \times 100\% = 100\%$$

- الإيراد المتراكم جويلية 2023 = سعر العقد X نسبة التقدم المتراكمة جويلية 2023

$$- = 3250000 \times 100\% = 3250000 \text{ دج}$$

- النتيجة السنوية 2023 = الإيراد السنوي 2023 - التكاليف الفعلية السنوية 2023 = (الإيراد المتراكم جويلية 2023 - الإيراد المتراكم نهاية 2022) - (التكاليف الفعلية المتراكمة جويلية 2022

جويلية 2023 - الإيراد المتراكم نهاية 2022) - (التكاليف الفعلية المتراكمة جويلية 2022

- التكاليف الفعلية المتراكمة نهاية 2022؛

$$- = (3250000 - 2437500) - (687500 - 125000) = 125000 \text{ دج}$$

النتيجة الكلية للمشروع:

النتيجة الكلية للمشروع = النتيجة السنوية 2021 + النتيجة السنوية 2022 + النتيجة السنوية 2023 = 105000 +

$$350000 \text{ دج} = 125000 + 120000$$

أو النتيجة الكلية للمشروع = سعر العقد - التكاليف الفعلية المتراكمة جويلية 2023

$$= 350000 \text{ دج} = 2900000 - 3250000$$

السنة	2021	2022	2023	المجموع
الإيراد المتراكم (دج) يسجل محاسبي	1137500	2437500	3250000	3250000
الإيراد السنوي = (إيراد متراكم ن 1+) - (إيراد متراكم ن)	1137500	1300000	812500	3250000
التكاليف الفعلية المتراكمة (دج)	1032500	1180000	687500	2900000
التكاليف السنوي = (تكاليف متراكم ن 1+) - (تكاليف متراكم ن) تسجل	1032500	1180000	687500	2900000
النتيجة السنوية = الإيراد السنوي - تكاليف سنوية	105000	120000	125000	350000

التمرين رقم 03: تحصلت المؤسسة الجزائرية للطرق والمنشآت الفنية على عقد لإنجاز منشأة فنية في الطريق السيار بسعر 7.500.000 دج، يمتد المشروع لمدة سنتين (02) بداية من تاريخ 05 أوت 2021م (يتم إعداد الفاتورة في 20 أوت 2023م)، وقد كانت المعلومات المتعلقة بهذا المشروع كما يلي:

السنوات	التكاليف التقديرية السنوية (دج) 2021-05-04	التكاليف التقديرية السنوية (دج) 2021-12-31	التكاليف التقديرية السنوية (دج) 2022-12-31	التكاليف الفعلية السنوية (دج)
2021	2.850.000	-	-	2.600.000
2022	2.250.000	2.160.000	-	1.855.000
2023	1.650.000	1.740.000	2.345.000	2.400.000
مج	6.750.000	3.900.000	2.345.000	6.855.000

إذا علمت أن :

المؤسسة قبضت قيمة الفاتورة بتاريخ 2023/09/10، كما أنها قبضت تسبيقات على العقد من العميل بتاريخ 17 / 09 / 2021 بقيمة 1.700.000 دج ، وتاريخ 20 / 07 / 2022 بقيمة 30 % من سعر العقد خارج الرسم ، كما أن كل المعاملات المؤسسة تتم بواسطة الشيكات البنكية (الرسم على القيمة المضافة = 19 %)، وتحسب نسبة 5 % كضمان حسن الأشغال.

العمل المطلوب:

1. اعتمادا على طريقة التقدم، أحسب إيراد ونتيجة كل سنة والنتيجة الكلية للمشروع.

2. قم بالتسجيلات اللازمة حسب هذه الطريقة

حل المثال رقم 03

- نسبة التقدم المتراكمة نهاية 2021 = التكاليف الفعلية المتراكمة نهاية 2021 ÷ التكاليف التقديرية الكلية

$$= \frac{(1740000 + 2160000 + 2600000)}{2600000} \times 100 \%$$

$$= 100\% \times (6.500.000 \div 2.600.000) = 40 \%$$

الإيراد المتراكم نهاية 2021 = سعر العقد × نسبة التقدم المتراكمة نهاية 2021

$$= 7.500.000 \times 40 \%$$

النتيجة السنوية 2021 = الإيراد المتراكم نهاية 2021 - التكاليف الفعلية السنوية نهاية 2021

$$= 2.600.000 - 3.000.000 = 400.000 \text{ دج}$$

- في سنة 2022م

نسبة التقدم المتراكمة نهاية 2022 - التكاليف الفعلية المتراكمة نهاية 2022 ÷ التكاليف التقديرية الكلية
= $100\% \times [(2.345.000 + 1.855.000 + 2.600.000) \div (1.855.000 + 2600000)]$

$$= 65\% = 100\% \times (6.800.000 \div 4.455.000)$$

الإيراد المتراكم نهاية 2022 = سعر العقد X نسبة التقدم المتراكمة نهاية 2022

$$= 4.875.000 \text{ دج} = 65\% \times 7.500.000$$

النتيجة السنوية 2022 = الإيراد السنوي 2019 " التكاليف الفعلية السنوية 2019 = (الإيراد المتراكم نهاية

2019 - الإيراد المتراكم نهاية 2018) - التكاليف الفعلية السنوية 2019

$$= (3.000.000 - 4.875.000) - 1.855.000 = 1.875.000 - 1.855.000 = 20.000 \text{ دج}$$

في 20 أوت 2023م (السنة الأخيرة للمشروع)

- نسبة التقدم المتراكمة أوت 2023 = التكاليف الفعلية المتراكمة أوت 2023 ÷ التكاليف الفعلية الكلية

$$= [(2.400.000 + 1.855.000 + 2.600.000) \div (2.400.000 + 1.855.000 + 2.600.000)] =$$

$$= 100\% = 100\% \times (6.855.000 \div 6.855.000)$$

- الإيراد المتراكم أوت 2023 = سعر العقد X نسبة التقدم المتراكمة أوت 2023

$$= 7.500.000 \times 100\% = 7.500.000 \text{ دج}$$

- النتيجة السنوية 2023 = الإيراد السنوي 2023 - التكاليف الفعلية السنوية 2023 = (الإيراد المتراكم أوت

2023 - الإيراد المتراكم نهاية 2022) - التكاليف الفعلية السنوية 2023

$$= (7.500.000 - 4.875.000) - 2.400.000 = 225.000 \text{ دج}$$

النتيجة الكلية للمشروع

- النتيجة الكلية للمشروع = النتيجة السنوية 2021 + النتيجة السنوية 2022 + النتيجة السنوية 2023

$$= 400.000 + 20.000 + 225.000 = 645.000 \text{ دج}$$

- أو النتيجة الكلية للمشروع = سعر العقد - التكاليف الفعلية المتراكمة أوت 2020

$$= 7.500.000 - 6.855.000 = 645.000 \text{ دج}$$

مما سبق يمكن إعداد الجدول التالي والذي هو ملخص لما تضمنه حل المثال:

المجموع	2023	2022	2021	
7.500.000	7.500.000	4.875.000	3.000.000	الإيراد المتراكم (التسجيل المحاسبي)
7.500.000	2.625.000	1.875.000	3.000.000	الإيراد السنوي = (إيراد متراكم ن+1 - إيراد متراكم ن)
6.855.000	2.400.000	1.855.000	2.600.000	التكاليف السنوية (التسجيل المحاسبي)
645.000	225.000	20.000	400.000	النتيجة السنوية = (إيراد سنوي ن - تكاليف سنوي ن)

بالتسجيلات اللازمة حسب هذه الطريقة

تسجيل القيود اللازمة في يومية الشركة المكلفة بالإنجاز:

الحساب	الحساب	خلال 2021	مبلغ مدين	مبلغ دائن
x6	44563	مصاريف مختلفة للمشروع	2.600.000	3.094.000
		الرسم على القيمة المضافة المسترجع	494.000	
		البنك		
512		تسجيل المصاريف المختلفة لسنة 2021		
		2021 / 09 / 17		
	512	البنك	1.700.000	1.700.000
4191		الزبائن الدائنون- تسبيقات مستلمة		
		إستلام تسبيق من العميل بشيك بنكي رقم		
		2021 / 12 / 31		
	4171	الحسابات الدائنة عن أشغال جاري إنجازها	3.000.000	3.000.000
7040		مبيعات الأشغال المنجزة		
		تسجيل إيرادات الدورة غير الموفوترة في نهاية 2021		
		2022 / 01 / 01		
	7040	مبيعات الأشغال المنجزة	3.000.000	3.000.000
4171		الحسابات الدائنة عن أشغال جاري إنجازها		
		إلغاء الإيراد إلى غاية نهاية دورة 2021		
		خلال سنة 2022		
	x6	مصاريف مختلفة للمشروع	1.855.000	2.207.450
	44563	الرسم على القيمة المضافة المسترجع	352.450	
		البنك		
512		تسجيل المصاريف المختلفة لسنة 2022		
		2022 / 07 / 20		
	512	البنك (7.500.000 × 30 %)	2.250.000	2.250.000
4191		الزبائن الدائنون- تسبيقات مستلمة		

		إستلام تسبيق من العميل بشيك بنكي رقم		
4.875.000	4.875.000	2022 / 12 / 31 الحسابات الدائنة عن أشغال جاري إنجازها مبيعات الأشغال المنجزة تسجيل إيرادات الدورة غير الموفوترة في نهاية 2022	7040	4171
	4.875.000	2023 / 01 / 01 مبيعات الأشغال المنجزة الحسابات الدائنة عن أشغال جاري إنجازها إلغاء الإيراد إلى غاية نهاية دورة 2022	4171	7040
2.856.000	2.400.000	خلال سنة 2023 مصاريف مختلفة للمشروع	512	x6
	456.000	الرسم على القيمة المضافة المسترجع البنك تسجيل المصاريف المختلفة لسنة 2023		44563
7.500.000	8.478.750	2023 / 08/ 20 زبائن	704	4111
	446.250	زبائن: اقتطاع الضمان (5%) مبيعات الأشغال المنجزة TVA (محصلة على المبيعات) إثبات الإيراد الكلي للعقد وإرسال الفاتورة رقم.....		4117
1.425.000	4.975.000	2023/ 09/ 10 بنك	x4457	512
8.478.750	3.950.000	الزبائن الدائنون- تسبيقات مستلمة $3.950.000 = (2.250.000 + 1.700.000)$	4111	4191
		زبائن قبض قيمة الفاتورة رقم..... بشيك بنكي		

من التسجيلات المحاسبية يمكن استخراج النتائج السنوية والنتيجة الإجمالية للمشروع

المجموع	2023	2022	2021		
15.375.000	7.500.000	4.875.000	3.000.000	+	ح/ 704 (في الجانب الدائن)
7.875.000	4.875.000	3.000.000	-	-	ح/ 704 (في الجانب المدين)
6.855.000	2.400.000	1.855.000	2.600.000	-	ح/ 6 (في الجانب المدين)
645.000	225.000	20.000	400.000	=	النتيجة

التمرين رقم 04:

لتكن لديك المعلومات التالية حول العقد المبرم بين مؤسسة إنجازات مع أحد العملاء لبناء مصنع خلال سنتين (02) بقيمة 4.500.000 دج، في تاريخ 18 مارس 2021م تم الانطلاق في الأشغال وقد تم الاتفاق على إعداد الفاتورة 05 أيام بعد الانتهاء من البناء على أن يتم التسديد في غضون 20 يوم بعد ذلك وبواسطة شيك بنكي:

السنة	2021	2022	2023	المجموع
قيمة العقد	-	-	-	4.500.000
التكاليف التقديرية الكلية	-	-	-	3.900.000
التكليف الفعلية السنوية	1.570.000	1.350.000	1.330.000	4.250.000

إذا علمت أن المؤسسة استلمت تسبيق بقيمة 800.000 دج بتاريخ 23 / 05 / 2022 بواسطة شيك بنكي وأن الرسم على القيمة المضافة 19 %

المطلوب :

1. اعتمادا على طريقة الإتمام، أحسب إيراد ونتيجة كل سنة والنتيجة الكلية للمشروع.
2. قم بالتسجيلات المحاسبية اللازمة حسب هذه الطريقة.

في سنة 2021م

- الإيراد السنوي 2021 = التكاليف الفعلية السنوية 2021 = 1.570.000 دج
- الإيراد المتراكم نهاية 2021 = التكاليف الفعلية السنوية 2021 = 1.570.000 دج
- النتيجة السنوية 2021 = الإيراد السنوي 2021 - التكاليف الفعلية السنوية 2021

$$00 = 1.570.000 - 1.570.000 =$$

في سنة 2022م

- الإيراد السنوي 2022 = التكاليف الفعلية السنوية 2022 = 1.350.000 دج
- الإيراد المتراكم نهاية 2022 = الإيراد السنوي 2021 + الإيراد السنوي 2022

$$= 1.570.000 + 1.350.000 = 2.920.000 \text{ دج}$$
- النتيجة السنوية 2022 = الإيراد السنوي 2022 - التكاليف الفعلية السنوية 2022

$$00 = 1.350.000 - 1.350.000 =$$

في 17 / 03 / 2023 (السنة الأخيرة للمشروع)

- الإيراد السنوي 2023 = سعر العقد = 4.500.000 دج
- النتيجة السنوية 2023 = سعر العقد - التكاليف الفعلية السنوية 2023

$$= 4.500.000 - 4.250.000 = 250.000 \text{ دج}$$

النتيجة الكلية للمشروع:

- النتيجة الكلية للمشروع = النتيجة السنوية 2021 + النتيجة السنوية 2022 + النتيجة السنوية 2023

$$= 00 + 00 + 250.000 = 250.000 \text{ دج}$$

■ أو النتيجة الكلية للمشروع = سعر العقد - التكلفة الفعلية المتراكمة مارس 2023

$$= 4.500.000 - 4.250.000 = 250.000 \text{ دج}$$

تسجيل القيود اللازمة في يومية الشركة المكلفة بالإنتاج:

الحساب	الحساب	خلال 2021	مبلغ مدين	مبلغ دائن
x6	44563	مصاريف مختلفة للمشروع	1.570.000	1.868.300
		الرسم على القيمة المضافة المسترجع	298.300	
		البنك		
		تسجيل المصاريف المختلفة لسنة 2021		
		2021 / 12 / 31		
335	723	الأشغال جاري إنجازها	1.570.000	1.570.000
		تغيير المخزونات الجارية		
		إثبات الإيراد إلى غاية نهاية دورة 2021		
		2022 / 01 / 01		
723	335	تغيير المخزونات الجارية	1.570.000	1.570.000
		الأشغال جاري إنجازها		
		إلغاء الإيراد إلى غاية نهاية دورة 2021		
x6	44563	خلال سنة 2022		
		مصاريف مختلفة للمشروع	1.350.000	1.606.500
		الرسم على القيمة المضافة المسترجع	256.500	
		البنك		
		تسجيل المصاريف المختلفة لسنة 2022		
		2022 / 07 / 20		
512	4191	البنك	800.000	800.000
		الزبائن الدائنون- تسبيقات مستلمة		
		إستلام تسبيق من العميل بشيك بنكي رقم		
335	723	2022 / 12 / 31	2.920.000	2.920.000
		الأشغال جاري إنجازها (1.350.000+1.570.000)		
		تغيير المخزونات الجارية		
		إثبات الإيراد إلى غاية نهاية دورة 2022		
		2023 / 01 / 01		
723	355	تغيير المخزونات الجارية	2.920.000	2.920.000
		الأشغال جاري إنجازها		

		إلغاء الإيراد إلى غاية نهاية دورة 2022		
		خلال سنة 2023		
1.582.700	1.330.000	مصاريف مختلفة للمشروع	x6	512
	252.700	الرسم على القيمة المضافة المسترجع البنك	44563	
		تسجيل المصاريف المختلفة لسنة 2023		
		2023 / 08/ 20		
4.500.000	5.087.250	زبائن	4111	704
	267.750	زبائن: اقتطاع الضمان (5%)	4117	
		مبيعات الأشغال المنجزة		
		TVA (محصلة على المبيعات)	x4457	
855.000		إثبات الإيراد الكلي للعقد وإرسال الفاتورة رقم.....		
5.087.250	4.287.250	2023/ 09/ 10		512
	800.000	بنك		
		الزبائن الدائنون- تسبيقات مستلمة	4191	
		3.950.000 = (2.250.000 + 1.700.000)		
		زبائن	4111	
		قبض قيمة الفاتورة رقم..... بشيك بنكي		

من التسجيلات المحاسبية يمكن استخراج النتائج السنوية والنتيجة الإجمالية للمشروع

المجموع	2023	2022	2021		
4.500.000	4.500.000	-	-	+	ح/ 704 (في الجانب الدائن)
4.490.000	-	2.920.000	1.570.000	+	ح/ 723 (في الجانب الدائن)
4.490.000	2.920.000	1.570.000	-	-	ح/ 723 (في الجانب الدائن)
4.250.000	1.330.000	1.350.000	1.570.000	-	ح/ 6 (في الجانب المدين)
250.000	250.000	00	00	=	النتيجة

المعالجة المحاسبية للعقود طويلة الأجل الخاسرة:

أكد النظام المحاسبي المالي على أنه عندما يبدو محتملاً في نهاية كل دورة مالية والتي تقع ضمن فترة تنفيذ العقد أن التكاليف التي تحملتها المؤسسة منذ بداية تنفيذ مضمون العقد وإلى غاية نهاية الدورة المالية مضاف إليها تلك التي ستتحملها المؤسسة إلى نهاية العقد ستكون أكبر من إجمالي إيرادات العقد (خسارة متوقعة في نهاية تنفيذ العقد) بسبب حوادث طارئة أو معروفة في ذلك التاريخ، فإنه يجب على المؤسسة تخصيص مؤونة لهذه الخسارة المتوقعة ودون الأخذ بعين الاعتبار النتائج الإيجابية التي قد تحققها عقود الإنجاز الأخرى ضمن نفس المشروع.

1.2. المعالجة المحاسبية للعقود طويلة الأجل الخاسرة وفق طريقة التقدم

تتم المعالجة المحاسبية للتكاليف والإيرادات في العقود طويلة الأجل الخاسرة حسب طريقة التقدم وفق القيود التالية:

مثال تطبيقي :

تحصلت مؤسسة للبناء على عقد لترمم منشأة فنية بسعر 3.500.000 دج، يمتد لمدة تسعة (09) أشهر بداية من تاريخ 26 سبتمبر 2023م، وقد كانت المعلومات المتعلقة بهذا المشروع كما يلي:

السنوات	التكاليف التقديرية السنوية (دج) 2023 / 09 / 25	التكاليف التقديرية السنوية (دج) 2023-12-31	التكاليف الفعلية السنوية (دج)
2023	1.250.000	-	1.440.000
2024	2.100.000	2.160.000	1.760.000
مج	3.350.000	2.160.000	3.200.000

إذا علمت أن المؤسسة قد استلمت بتاريخ 15 جانفي 2024م شيك بقيمة 1.200.000 دج كتسبيق على قيمة العقد وأنها قامت بإعداد الفاتورة بتاريخ 27 مارس 2024م وقبضت قيمتها بواسطة شيك بنكي بتاريخ 02 أفريل 2024م (الرسم على القيمة المضافة = 19%).

1. قم بالتسجيلات المحاسبية اللازمة في يومية المؤسسة بطريقة التقدم وطريقة الإتمام.

1. الحسابات التوضيحية

في نهاية سنة 2023م

قبل الانطلاق في الأشغال (2023-09-25) كانت المؤسسة تتوقع أن تكون نتيجة المشروع موجبة (ربح)، إلا أنه وفي نهاية سنة 2023 ومع توفر المؤسسة على التكاليف الحقيقية السنوية لسنة 2023 وتغيير التقديرات حول التكاليف السنوية لسنة 2024 فإن نتيجة المشروع أصبحت سالبة (خسارة)، وبذلك فإن:

- الخسارة المتوقعة الكلية نهاية 2023 = سعر العقد - تكاليف المشروع

= سعر العقد - (التكاليف الفعلية السنوية 2023 + التكاليف التقديرية السنوية 2024)

$$= 3.500.000 - (2.160.000 + 1.440.000) = 3.600.000 - 3.500.000 = 100.000 \text{ دج}$$

- نسبة التقدم متراكمة نهاية 2023 = التكاليف الفعلية المتراكمة نهاية 2023 ÷ التكاليف التقديرية الكلية

$$= [(2.160.000 + 1.440.000) \div 1.440.000] \times 100\% = 40\%$$

معالجة الخسارة الكلية المتوقعة:

الخسارة المتوقعة = - 100.000 دج

- الخسارة المتوقعة × نسبة التقدم المتراكمة نهاية 2023 = 100.000 × 40% = 40.000 دج

- حسب طريقة التقدم: تطرح من التكاليف الفعلية المتراكمة نهاية 2023 لإيجاد الإيراد الواجب تسجيله سنة 2023.

- حسب طريقة الإتمام: تسجل ضمن ح/ 393 خسائر القيمة عن إنتاج السلع الجاري إنجازها.

- الباقي من الخسارة المتوقعة: 100.000 دج - 40.000 دج = 60.000 دج

- حسب طريقة التقدم: تسجل ضمن ح/ 158 المؤونات الأخرى للأعباء - الخصوم غير الجارية

- حسب طريقة الإتمام: تسجل ضمن ح/ 158 المؤونات الأخرى للأعباء - الخصوم غير الجارية

الإيراد الواجب الاعتراف به:

- حسب طريقة التقدم: التكاليف الفعلية المتراكمة نهاية 2023 - الخسارة المحملة للسنة

$$= 1.440.000 - 40.000 = 1.400.000 \text{ دج}$$

- حسب طريقة الإتمام: التكاليف الفعلية المتراكمة نهاية 2023 = 1.440.000 دج.

في 25 / 03 / 2024 (نهاية المشروع)

بتاريخ نهاية المشروع، تتأكد المؤسسة من التكاليف الفعلية الكلية للمشروع (3.200.000 دج) وبذلك تستطيع استخراج النتيجة الفعلية الكلية للمشروع:

- النتيجة الفعلية الكلية = سعر العقد - التكاليف الفعلية الكلية = 3.500.000 - 3.200.000 = 300.000 دج

بما أن النتيجة الكلية للمشروع موجبة (المشروع رابح)، فإن المؤسسة تقوم باسترجاع المؤونات المسجلة في نهاية سنة 2023م.

2. التسجيلات المحاسبية في يومية المؤسسة وفق طريقة نسبة التقدم :

الحساب	الحساب	خلال 2023	مبلغ مدين	مبلغ دائن
x6	44563	مصاريف مختلفة للمشروع	1.440.000	1.713.600
		الرسم على القيمة المضافة المسترجع	273.600	
		البنك		
512		تسجيل المصاريف المختلفة لسنة 2021		
		2023 / 12 / 31		
4171		الحسابات الدائنة عن أشغال جاري إنجازها	1.400.000	1.400.000
		مبيعات الأشغال المنجزة		
7040		تسجيل إيرادات الدورة غير المفوترة في نهاية 2023		
		2023 / 12 / 31		
681		مخصصات المؤونات - الأصول غير الجارية -	60.000	60.000
		المؤونات الأخرى للأعباء - الخصوم غير الجارية		
158		تخصيص مؤونة خسارة العقد		
		2024 / 01 / 01		
7040		مبيعات الأشغال المنجزة	1.400.000	1.400.000
		الحسابات الدائنة عن أشغال جاري إنجازها		
4171		إلغاء الإيراد إلى غاية نهاية دورة 2021		
		خلال سنة 2024		
x6	44563	مصاريف مختلفة للمشروع	1.760.000	2.094.400
		الرسم على القيمة المضافة المسترجع	334.400	
		البنك		
512		تسجيل المصاريف المختلفة لسنة 2024		
		2024/01/ 15		
512		البنك	1.200.000	1.200.000
		الزبائن الدائنون- تسبيقات مستلمة		
4191		إستلام تسبيق من العميل بشيك بنكي		

3.500.000 665.000 60.000 4.165.000	4.165.000	2024 / 03 / 27	زيائن	4111
	208.250	زيائن: اقتطاع الضمان (5%)		4117
		مبيعات الأشغال المنجزة	704	
		TVA (محصلة على المبيعات)	x4457	
		إثبات الإيراد الكلي للعقد وإرسال الفاتورة رقم.....		
		2024 / 03 / 27		
	60.000	المؤونات الأخرى للأعباء - الخصوم غير الجارية		158
		إسترجاعات المؤونات -الأصول غير الجارية -	781	
		إسترجاع كلي لمؤونة خسارة العقد		
		2023/ 09/ 10		
60.000	2.965.000	بنك		512
	1.200.000	الزيائن الدائنون- تسبيقات مستلمة		4191
		3.950.000 = (2.250.000 + 1.700.000)		
		زيائن	4111	
4.165.000		قبض قيمة الفاتورة رقم..... بشيك بنكي		

3. التسجيلات المحاسبية في يومية المؤسسة وفق طريقة الإتمام :

الحساب	الحساب	خلال 2023	مبلغ مدين	مبلغ دائن
x6		مصاريف مختلفة للمشروع	1.440.000	1.713.600
44563		الرسم على القيمة المضافة المسترجع	273.600	
512		البنك		
		تسجيل المصاريف المختلفة لسنة 2021		
		2023 / 12 / 31		
335		الأشغال جاري إنجازها	1.440.000	1.440.000
723		تغير المخزونات الجارية		
		إثبات الإيراد إلى غاية نهاية 20213		
		2023 / 12 / 31		
685		مخصصات المؤونات - الأصول الجارية -	40.000	40.000
393		خسائر القيمة عن إنتاج السلع الجاري إنجازها		
		تخصيص مؤونة تدني الأشغال الجاري إنجازها		
		2023 / 12 / 31		
681		مخصصات المؤونات - الأصول غير الجارية -	60.000	60.000
158		المؤونات الأخرى للأعباء - الخصوم غير الجارية		

1.440.000	1.440.000	تخصيص مؤونة خسارة العقد	335	723
		2024/ 01/ 01		
		تغير المخزونات الجارية الأشغال جاري إنجازها إلغاء الإيراد إلى غاية نهاية 2023		
2.094.400	1.760.000	خلال سنة 2024 مصاريف مختلفة للمشروع	512	x6 44563
	334.400	الرسم على القيمة المضافة المسترجع البنك		
		تسجيل المصاريف المختلفة لسنة 2024		
1.200.000	1.200.000	2024/01/ 15 البنك الزبائن الدائنون- تسبيقات مستلمة إستلام تسبيق من العميل بشيك بنكي	4191	512

3.500.000	4.165.000	2024 /03 / 27 زبائن	704	4111
	208.250	زبائن: اقتطاع الضمان (5%)		4117
	665.000	مبيعات الأشغال المنجزة TVA (محصلة على المبيعات) إثبات الإيراد الكلي للعقد وإرسال الفاتورة رقم.....		x4457
40.000	40.000	2024 / 03/ 27 خسائر القيمة عن انتاج السلع الجاري إنجازها إسترجاعات المؤونات -الأصول الجارية - إسترجاع كلي لمؤونة تدني الأشغال الجاري إنجازها	785	393
		2024 / 03/ 27 المؤونات الأخرى للأعباء - الخصوم غير الجارية إسترجاعات المؤونات -الأصول غير الجارية - إسترجاع كلي لمؤونة خسارة العقد		158
	60.000	2023/ 09/ 10 بنك الزبائن الدائنون- تسبيقات مستلمة 3.950.000 = (2.250.000 + 1.700.000)		4191

4.165.000		زيائن	4111	
		قبض قيمة الفاتورة رقم..... بشيك بنكي		

4. الأثر على النتيجة

طريقة الإتمام		طريقة التقدم			
2024	2023	2024	2023		
3.500.000		3.500.000	1.400.000	ح/ 704 (الجانب الدائن)	+
	1.440.000			ح/ 723 (الجانب الدائن)	+
40.000				ح/ 78 (الجانب الدائن)	+
60.000		60.000		ح/ 78 (الجانب الدائن)	+
		1.400.000		ح/ 704 (الجانب المدين)	-
1.440.000				ح/ 723 (الجانب المدين)	-
1.760.000	1.440.000	1.760.000	1.440.000	ح/ 6 (الجانب المدين)	-
	40.000			ح/ 68 (الجانب المدين)	-
	60.000		60.000	ح/ 68 (الجانب المدين)	-
400.000+	-100.00	400.000+	100.000-	= النتيجة السنوية	
300.000+		300.000 +		نتيجة المشروع	