

## التأصيل القانوني لمحاسبة عقود البناء (قطاع المقاولات و الأشغال العمومية)

أ. سميحة بوحفص جامعة خنشلة.

أ. سليم بن رحمون جامعة خنشلة.

تاريخ النشر: جوان 2018

تاريخ القبول: 20/05/2018

تاريخ الاستلام: 15 /04/2018

**ملخص:** مؤسسات البناء من المؤسسات الخدمانية التي تتميز أعمالها بضرورة إبرام عقد محدد الشروط يعرف بعقد البناء، هذا النوع من العقود في إطاره القانوني أعطاه المشرع الجزائري إهتماما بالغا في الفترة الأخيرة بإعتباره من العقود التي تم الاهتمام بها و تدعيمها من عدة جوانب، خاصة في الجانب المحاسبي الذي سنحاول من خلال هذا المقالة التطرق له من خلال تبيان أهم النصوص القانونية التي نصها المشرع الجزائري في إطار تنظيم العمليات التي تندرج ضمن عقود البناء، هذه النصوص في أغلبها كان مرجعها الأساسي الإعتماد على ما جاء به المعيار المحاسبي الدولي الحادي عشر (IAS11) عقود الإنشاء.

**الكلمات المفتاحية:** مؤسسات البناء، عقود البناء، المعيار المحاسبي الحادي عشر، محاسبة عقود البناء.

**Résumé:** Les entreprises de construction se sont entreprises de service dont le travail est caractérisé par la nécessité de conclure un contrat spécifique des conditions connues comme le contrat de construction. Ce type de contrat dans son cadre juridique a donné au législateur algérien un grand intérêt dans la période récente, comme l'un des contrats qui ont été pris en charge et renforcé à bien des égards surtout dans l'aspect comptable que nous allons essayer dans cet article pour répondre par la clarification. des textes juridiques les plus importants écrits par le législateur algérien dans le cadre de l'organisation des processus relevant des contrats de construction ces textes, pour la plupart, constituaient la principale référence à l'adoption de la Norme comptable internationale 11 (IAS 11).

**Mots clés:** entreprises de construction, Contrats de construction, Onzième norme comptable, Comptabilité des contrats de construction.

مقدمة:

التطور الذي صاحب ظهور الشركات متعددة الجنسيات ومحاولة تعزيز البنية التحتية لمختلف الدول المسيطرة عالميا، برزت عدة شركات مسيطرة في قطاع المقاولات و الأشغال العمومية، ومن ابرز الشركات المعروفة عالميا وأقدمها نجد شركة تايبي كوربوريشن اليابانية (1873) في حين أنه على المستوى العربي نجد الشركة المصرية اوراسكوم للإنشاء و الصناعة التي كانت بداياتها من الخمسينات في القرن السابق و التي تم بيعها سنة 2007 لشركة لافارج الفرنسية بالإضافة إلى عدة شركات عالمية أخرى، وعلى المستوى الوطني تألق مجمع كوسيدار الذي يحتوي على تسع فروع من أهمها فرعه الخاص بالأشغال العمومية و الذي يعد من المسيطرين في هذا المجال إذ لا توجد بعد شركات أخرى ذات طابع عالمي أو على الأقل ذات انتشار وطني في مجال البناء والإنشاء فهي مقتصره على بروز مقاولين ووكالات عقارية و مكاتب إنشاء و دراسات لتسهيل مهام أعمال البناء.

أما فيما يخص المعالجة المحاسبية لمختلف العمليات التي تمس قطاع البناء كمرجع أساسي لها تم الاعتماد على المعيار المحاسبي رقم 11 الخاص بعقود المقاولات الذي أصبح نافذ المفعول منذ 1995 وفي إطارها المحاسبي العام على المستوى الوطني تخضع للنظام المحاسبي المالي مع مراعاة مختلف الإجراءات القانونية الواجد مراعاتها في إطار تنفيذ مختلف العمليات التي تمارسها مؤسسات البناء.

من هذا المنطلق و من خلال هذا البحث سنحاول الإجابة على الإشكالية التالية:

فيما تتمثل أهم النصوص القانونية المحددة لحاسبة عقود المقاولات؟

و للإجابة على هذه الإشكالية تم تقسيم هذا البحث إلى النقاط التالية:

**المحور الأول:** الاطار المفاهيمي لمؤسسات البناء.

**المحور الثاني:** عقود البناء (المقاوله).

**المحور الثالث:** الاطار القانوني لحاسبة عقود البناء (المقاولات).

**المحور الأول:** الإطار المفاهيمي لمؤسسات البناء (المقاولات):

مؤسسات البناء من ناحية الإطار القانوني تحكمها نفس الأسس التنظيمية المسيرة لمختلف المؤسسات الأخرى (باختلاف أنواعها) سواء من ناحية الشكل القانوني، القوانين الجبائية و الجزائية

ومختلف أحكام القانون التجاري المطبقة في غيرها من المؤسسات و من خلال النقاط التالية سنحاول استعراض أهم نقاط التالية:

### أولاً: تطور قطاع البناء و الأشغال العمومية في الجزائر:

لقد أحتل قطاع البناء والأشغال العمومية موقعاً ريادياً في السياسات الاقتصادية المنتهجة بالجزائر منذ فترة الاستقلال بتأميم الثروات الوطنية سنة 1966 التي شكلت حجر الأساس في الصناعات التحويلية كالحديد والصلب والمناجم وأعطت الإمكانية لقيام هذا القطاع، فخلال فترة المخططات التنموية حظي القطاع بالاهتمام في إطار تطوير الصناعات التحويلية (الثقيلة والخفيفة)، فقد تطور نشاط الأشغال والبناء من نسبة 17% خلال المخطط (67-73) إلى نسبة 41% خلال المخطط (74-79) وبعد أزمة الثمانينات، دفعت الرهانات الاقتصادية المحلية والدولية الجزائر إلى اتخاذ قرارات كبرى على مستوى المنهج الاقتصادي المتبع بالتحول نحو تبني اقتصاد السوق كمنهج حاولت معه الحكومة الجزائرية التي جاءت خلال فترة التسعينات تطبيق هذه التوجهات على أرض الواقع، حيث تم اعتبار المؤسسة العمومية ليست مجرد تقنية بل تكريس لفلسفة اقتصادية جديدة جارتها عدة محاولات لتجسيد هذه الفلسفة من خلال تفعيل البرامج الإصلاحية التي شملت عدة مستويات أهمها الجانب الاقتصادي المتمثل في إعادة هيكلة الإقتصاد الوطني وخصوصة المؤسسات الوطنية الكبرى، والعمل على استحداث سياسات الاستثمار وإجراءات إنشاء المؤسسات وبرامج التمويل، وتم ذلك من خلال مختلف الآليات التي تم إنشائها في هذا الصدد كإنشاء وزارة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة سنة 1993م ومؤسسات تدعيم الاستثمار والمرافقة مثل: ANDI و ANSEJ و CNAC و ANGEM و.... إلخ، هذه السياسات ساهمت في خلق حركية اقتصادية من خلال تطور عدد المؤسسات داخل النسيج الاقتصادي الجزائري في العديد من القطاعات ومنها قطاع البناء والأشغال العمومية.<sup>1</sup>

### ثانياً: مفهوم مؤسسات البناء:

تندرج مؤسسات البناء من ضمن المؤسسات الصغيرة و المتوسطة وقبل التطرق لإعطاء تعريف لمؤسسات البناء لا بد من تعريف المؤسسات الصغيرة والمتوسطة من خلال التعاريف التالية:<sup>2</sup>

- الأمم المتحدة للتنمية الصناعية تعرف المشروعات الصغيرة و المتوسطة بأنها: "تلك المشروعات التي يديرها مالك واحد و يتكفل بكامل المسؤولية بأبعادها الطويلة و القصيرة الأجل، كما يتراوح عدد العمال فيها ما بين 10- 15 عامل".
- تعتبر إيطاليا الدولة الأوروبية الأبرز في هذا المجال انطلاقا من أن 98% من الشركات الصناعية بما لا تحتاج لأكثر من 100 عامل، و هذه المؤسسات يقوم عليها الاقتصاد الإيطالي حيث تعتبر أقوى الشركات المصدرة في مجالات الصناعات الغذائية، المنسوجات و السيراميك.

- حسب ما جاء في المادة الرابعة 04 من الفصل الأول من القانون التوجيهي لترقية المؤسسات الصغيرة والمتوسطة الصادر سنة 2001: تعرف المؤسسة الصغيرة والمتوسطة، مهما كانت طبيعتها القانونية بأنها مؤسسة إنتاج السلع و/أو الخدمات والتي تشغل من 1 إلى 250 شخصا ولا يتجاوز رقم أعمالها السنوي ملياري (02) دينار أو لا يتجاوز مجموع حصيلتها السنوية خمسمائة (500) مليون دينار، كما يجب أن تستوفي معايير الاستقلالية وهذا ما لم تأخذه الجزائر بعين الاعتبار أثناء تحديدها لهذا التعريف، حيث نجد أن هناك مؤسسات عمومية (تابعة للدولة) تشغل من 1 إلى 250 عامل، تصنف أيضا على أنها مؤسسات صغيرة و متوسطة عمومية.<sup>3</sup>

من خلال ما سبق يمكن تعريف مؤسسات قطاع البناء على أنها هي: مؤسسات تهتم بأداء عمل معين بمقابل تعرف ب(مقاوله) قد يكون هذا العمل بناء أو ترميم أو هدم مرفق عمومي أو خاص أو اجتماعي لصالح جهة معينة تعرف بصاحب الملكية، من خلال إبرام عقد يعرف بعقد المقاوله و قد تكون فترة عمل القطاع هذا تفوق سنة مالية واحدة.

يتم أداء عمل المقاوله من قبل رئيس العمل المعروف بالمقاول من خلال تحليه بروح المقاوله، ففي القاموس العالمي للتجارة الذي نشر في باريس عام 1723 فقد أعطى لكلمة مقاول و روح المقاوله التعريف التالي:<sup>4</sup>

- أ- **روح المقاوله:** هي الدافع الذي يتكفل بنجاح الأعمال أو المفاوضات في المعمل أو البناء.
- ب- **المقاول:** هو الذي يلتزم بالقيام بعمل ما، وقول مقاول معمل أو بناء، بدل قول معملي أو رئيس البنائين.

## المحور الثاني: عقود البناء (المقاولات):

عقود البناء أو المقاولات هي المنشأ الرئيسي لأي عمل يقوم به المقاول أو مؤسسة البناء بصفة عامة و في إطار توحيد مفاهيمها و العمل بنسق متفق عليه ظهر المعيار المحاسبي الحادي عشر الذي لخص كل ما يتعلق بهذه العقود، و من خلال التالي سنحاول التطرق لأهم النقاط في عقود المقاولات من خلال ما يلي:

### أولاً: تعريف عقود البناء (المقاولات):

من أهم التعاريف التي تطرقت لعقد المقاولات نجد:

عرف المعيار المحاسبي الدولي رقم 11 الذي تمت مراجعته سنة 1993 عقد المقاولات على أنه: "عقد يتم التفاوض فيه خصيصاً لتشييد أو بناء أصل أو مجموعة من الموجودات ذات العلاقات المترابطة والمتداخلة من حيث التصميم و التكنولوجيا و الوظيفة أو العرض النهائي أو الاستخدام."<sup>5</sup>

كما يمكن تعريف عقد المقاولات أو الإنشاء على أنه: "اتفاق ذو قوة قانونية يتم بين بائع ومشتري في الحالات التي يقبل فيها البائع أي المقاول مقابل تعويض بإنشاء أو إعادة إعمار موجودات ملموسة معينة، ترميمها أو صيانتها أو إنتاج بضائع و سلع أو توفير الخدمات المتعلقة بها بناء على مواصفات المشتري."<sup>6</sup>

### ثانياً: خصائص عقد البناء (المقاولات): يتميز هذا العقد بأنه:<sup>7</sup>

- 1- عقد رضائي:** بمعنى أن المشرع لم يشترط لانعقاده شكلاً معيناً خاصاً به، بل ينعقد بمجرد تراضي طرفيه، سواء كتابياً أو شفهيًا، فإذا كانت المادة 561 من القانون المدني الجزائري قد اشترطت الكتابة، فإنها ليست لانعقاده بل لإثباته؛
- 2- عقد معاوضة:** يتميز عقد المقاولات بصفة المعاوضة ذلك أن كل واحد من الطرفين يأخذ مقابلًا لما يعطيه، فالمقاول لا يقوم بالعمل المنوط به هالاً قصد الحصول على مقابل وهو الأجر الذي يدفعه رب العمل، و هذا الأجر لا يدفعه رب العمل إلا مقابل العمل الواقع على عاتق المقاول، و بهذا تتوفر لدى الطرفين نية أخذ المقابل لما يعطى؛

**3- عقد تبادلي:** أي ملزم للجانبين، إذ يترتب عليه منذ إنعقاده التزامات تقع على عاتق كل من طرفيه، فيتعهد المقاول بمقتضاه أن يصنع شيئاً وان يؤدي عملاً لقاء أجر معلوم، يتعهد به من يتم هذا الأداء لحسابه و هو صاحب المشروع أو رب العمل؛

**4- عقد يرد على عمل مادي:** و هو صنع شيء أو أداء عمل، و هذا هو الأمر الغالب أو الأداء الرئيسي في عقد المقاولة، رغم أن هذا العمل يتم مقابل أجر، سواء يقوم المقاول أو المهندس المعماري بأعمال ذهنية لازمة لأداء عمله مهما كان نوعها، فهي تعتبر من قبيل الأعمال المادية؛

**5- عقد ينفذه المقاول باستقلالية:** وذلك يعني أن المقاول أو المهندس المعماري يؤدي العمل الذي التزم به بإسمه الخاص، مستقلاً عن إدارة و إشراف رب العمل، أي دون تدخل منه في أي شأن. بالإضافة للخصائص السابقة تتميز عقود المقاولة بعدة خصائص أخرى أهمها:<sup>8</sup>

-**اختلاف فترة تنفيذ العقد:** تتميز عقود المقاولة بطول فترة التنفيذ التي قد تمتد لأكثر من فترتين محاسبتين؛

-**اختلاف مكان تنفيذ العقد:** يتم إنجاز الأصل المتفق عليه في موقع ومساحة تحدد ضمن بنود العقد؛  
-**إسناد بعض الأعمال الفرعية إلى مقاولي الباطن:** يلجأ غالبية المقاولين إلى التعاقد مع المقاولين من الباطن لإنجاز بعض المهام الفرعية التي تخدم المشروع ككل، ويكون المقاول الرئيسي في هذه الحالة المسؤول الأول عن هذه الأعمال؛

-**اختلاف نوعية الأنشطة ومواصفات شروط العمليات:** في الغالب تكون العقود التي يبرمها المقاول مع العميل قليلة العدد ذات حجم كبير وغير نمطية، تخضع للشروط والمواصفات التي يحددها العميل مقدماً في دفتر الشروط؛

-**اختلاف في مخاطر تنفيذ العمليات:** يعد عنصر المخاطرة أكثر العناصر المسيطرة في شركات المقاولات وذلك لعدة أسباب أهمها: طول فترة تنفيذ العقد الذي يصاحبه تغير في الأسعار لمستلزمات الإنتاج، طبيعة موقع العمل وضخامة تكاليف التنفيذ.

ثالثاً: أنواع عقود البناء (المقاولات):

هناك عدة تصنيفات لعقد المقاولة أهمها:<sup>9</sup>

**1- عقود المقاولة وفق طريقة تسعير إيراد العقد:** حسب هذه الطريقة تقسم عقود الإنشاء إلى:

- أ- **العقد ذو السعر المحدد:** هو عقد يتم تنفيذه مقابل سعر محدد أو يحدد فيه سعر ثابت للوحدة المنتجة وفي بعض الأحيان يتم تعديل السعر استنادا للتكلفة الفعلية.
- ب- **عقد التكلفة زائد نسبة:** هو عقد يتم فيه الاتفاق على تحديد سعر العقد من خلال التكاليف الفعلية بالإضافة إلى نسبة من تلك التكاليف أو عمولة ثابتة.
- 2- **عقود المقاوله وفقا لطول فترة العقد:** حسب هذه الطريقة تقسم عقود الإنشاء إلى:
- أ- **عقود المقاوله قصيرة الأجل:** هي عقود يتم إبرامها وتسليمها في نفس الفترة، لا يواجه هذا النوع من العقود المشاكل المحاسبية المتعلقة بتحديد الإيراد ووقت الاعتراف به حيث تتم في نفس الفترة المالية، تم إدراج هذا النوع لطبيعة النشاط.
- ب- **عقود المقاوله طويلة الأجل:** هي عقود تمتد فترة تنفيذها لأكثر من سنة مالية واحدة، يواجه هذا النوع من العقود مشاكل محاسبية في تحديد حجم الإيرادات والتكاليف الفعلية وكذا وقت الاعتراف بها نظرا لطول الفترة و التغيرات التي تصاحبها في أسعار المواد الأولية المستعملة.

#### رابعا: تكاليف و إيرادات عقود البناء (المقاولات):

بين المعيار الحادي عشر مجموعة من التكاليف والإيرادات التي يجب أن يتضمنها عقد المقاوله، ففي جانب التكلفة نص على انه يجب أن تتضمن تكلفة العقد ما يلي:<sup>10</sup>

- 1- **التكاليف التي ترتبط مباشرة بعقد محدد:** تتضمن ما يلي :
- أ- تكلفة العاملين بالموقع شاملة تكاليف الإشراف؛
- ب- تكلفة المواد المستخدمة في الإنشاء؛
- ج- إهلاك الأصول الثابتة المستخدمة في تنفيذ العقد؛
- د- تكلفة نقل الأصول الثابتة والمواد من وإلى موقع العمل؛
- هـ- تكلفة استئجار الأصول الثابتة؛
- و- تكلفة التصميمات الهندسية والمعاونة الفنية المتصلة مباشرة بالعملية؛
- ز- التكاليف التقديرية لأعمال الضمان بما في ذلك التكاليف المتوقعة للصيانة خلال فترة الضمان؛

ح- المطالبات من الأطراف الأخرى .

ويمكن أن تخفض هذه التكاليف بالإيرادات العارضة التي تتحقق والتي لم تحسب ضمن بنود إيرادات العقد مثل بيع المواد الزائدة والأرباح الناتجة عن بيع الأصول الثابتة المخصصة لتنفيذ العملية في نهاية عقد المقاول .

2- التكاليف المتعلقة بنشاط العقود العامة والتي يمكن تحميلها على عقود محددة: تتضمن ما

يلي:

أ- التأمين؛

ب- تكاليف التصميمات والمعاونة الفنية والتي لا تتعلق بعقد معين؛

ج- تكاليف الإنشاء غير المباشرة مثل تكاليف إعداد كشوف مرتبات العاملين في العملية.

ويتم توزيع هذه التكاليف بطريقة منتظمة ومنطقية يتم تطبيقها بصفة مستمرة على كافة التكاليف التي لها نفس الخصائص ، وتتم عملية التحميل في ضوء المستوى العادي لنشاط الإنشاء، وقد تتضمن التكاليف المتعلقة بنشاط العقود عامة والتي يمكن تحميلها على عقود بعينها تكاليف الاقتراض وذلك عند قيام المقاول بتطبيق المعالجة البديلة الواردة في المعيار المحاسبي الخاص بتكلفة الاقتراض .

3- التكاليف التي يمكن تحميلها للعميل: قد تتضمن طبقا لنصوص العقد بعض التكاليف

الإدارية العامة أو تكاليف التطوير والتي نص العقد تحديدا على استردادها.

4- التكاليف المستبعدة: يتم استبعاد التكاليف التي لا تتعلق بنشاط العقود أو التي لا يمكن

تحميلها على العقد وذلك من تكاليف عقد الإنشاء وتضمن هذه التكاليف ما يلي:

أ- التكاليف الإدارية العامة التي لم يرد نص صريح في العقد على استردادها؛

ب- تكاليف البيع؛

ج- تكاليف البحوث والتطوير والتي لم يرد نص في العقد على إمكانية استردادها؛

د- تكاليف الإهلاك للألات والمعدات المعطلة والتي لم تستخدم في عقد معين .

هـ- تدخل ضمن تكاليف العقد تلك التكاليف المرتبطة به وذلك خلال الفترة من تاريخ

تأكيد الحصول على العقد إلى تاريخ الانتهاء من تنفيذه، ومع هذا فان التكاليف التي

تكبدها المقاول خلال الفترة السابقة لتأكيد حصوله على العقد والمتعلقة مباشرة به يتم

تضمينها كجزء من تكلفة العقد طالما كان هناك احتمال للحصول على هذا العقد



وكانت التكاليف يمكن تحديدها وقياسها بدرجة يمكن الاعتماد عليها، وعند إثبات التكاليف المتعلقة بالحصول على العقد كمصروف خلال الفترة التي أنفقت فيها فلا يجوز اعتبار هذه التكاليف جزءاً من تكاليف العقد عند الحصول عليه في فترة لاحقة .

أما فيما يخص إيرادات عقد البناء فيتضمن ما يلي:<sup>11</sup>

1- القيمة الأصلية للإيراد المتفق عليه: حيث يتم قياس إيراد العقد بالقيمة العادلة للمقابل المستلم أو الذي سيستلم (المستحق).

تتأثر عملية قياس الإيراد بأحداث مستقبلية يكتنفها حالة عدم التأكد مما تفرض على المتعاقدين غالباً إعادة النظر في التقديرات عند وقوع الأحداث أو زوال حالات عدم التأكد، الأمر الذي قد ينعكس على إيرادات العقد إما بالزيادة أو بالنقصان فمثلاً إذا تأخر المقاول في إنجاز العقد في الوقت المحدد تقل إيراداته نتيجة الغرامات المفروضة.<sup>12</sup>

2- المطالبات والحوافز المقبوضة نتيجة أوامر التغييرات في أعمال العقد : حيث تدرج هذه العناصر ضمن إيراد العقد.<sup>13</sup>

### المحور الثالث: الاطار القانوني لحاسبة عقود البناء (المقاولات):

من خلال هذه النقطة سنحاول تبيان أهم النظم والطرق القانونية والمحاسبية المتبعة من اجل إثبات مختلف العمليات التي تتم فور غبرام عقد المقاوله وفق التالي:

#### أولاً: مفهوم نظام محاسبة البناء (المقاولات):

يمكن تعريف محاسبة المقاولات على أنها ذلك النوع المتخصص من المحاسبات الذي يهتم بمشاريع الإنجاز في قطاع البناء و الأشغال العمومية، حيث تحاول هذه المحاسبة تطبيق مبادئ النظرية المحاسبية خاصةً أسس تحقق الإيرادات في تحديد توقيت الإعراف بإيرادات ومصروفات العقد و كيفية عرضها في البيانات المالية (قائمة الدخل والميزانية)، و إيجاد النظام المحاسبي الذي له الإمكانية على تتبع مراحل الإنجاز في هذا القطاع وتحسيد العملية الرقابية عليها، فعملية إنتاج المعلومات المحاسبية و المالية تتطلب من هذه المحاسبة إيجاد نظام المعلومات المحاسبية الملائم الذي يتولى عملية الجمع و القياس والتبويب والمعالجة و الإفصاح و إنتاج معلومات ذات منفعة ضمن

القوائم المالية و تقارير الأداء و إعداد الموازنات الصادرة عنه، فشكل هذا النظام يجمع ما بين أسس النظرية المحاسبية من جهة و ما تطرحه من تعدد الطرق و الأنماط والوسائل و الأساليب و المعالجات و الوثائق والسجلات المحاسبية و من جهة أخرى.

طبيعة النشاط المقاولاتي ( شكل التنظيم الداخلي للمؤسسة/الحجم ) و ما تفرضه خصوصية النشاط من تحديات، كما قد يتجزأ هذا النظام إلى مجموعة من الأنظمة الفرعية المتداخلة التي تغطي مجموعة من العمليات الاقتصادية المتشابهة و المتكررة دورياً سواء الداخلية أو الخارجية، وبالتالي فإن أهم التحديات التي تواجه مؤسسات قطاع البناء و الأشغال العمومية في إقامة نظام المعلومات المحاسبية تتجسد في: <sup>14</sup>

- إختلاف المشاريع التي تدخل ضمن قطاع البناء و الأشغال العمومية و التي تفرض تحديات في تصميم النظام المحاسبي الملائم؛

- مشكلة تقييم الأعمال في ظل تعددية بدائل القياس المحاسبية و الإقتصادية المقترحة؛

- قياس الأرباح للمشاريع قيد التنفيذ؛

- صعوبة إيجاد الأسس المناسبة في توزيع و تخصيص التكاليف غير المباشرة على المشاريع و العقود؛

- ترابط المشاريع و محاولة تقدير إجمالي الإحتياجات و توقيتها؛

- مخاطر التنبؤ بإرتفاع الأسعار للمواد الأولية للمشروع و عدم الدقة في المبالغ المتوقعة للإنجاز؛

- كثرة التعديلات أثناء مراحل التنفيذ مع تمديد فترات الإنجاز.

من أبرز التحديات التي يعاني منها هذا القطاع في مجال المحاسبة نجد نوع المحاسبة التي تخضع لها نشاطات القطاع وهي المحاسبة المالية، هذه المحاسبة التي لا تعد من قبيل المحاسبات المتخصصة كالمحاسبة الزراعية أو البنكية على الرغم من المحاولات السابقة لإعداد محاسبة قطاعية خاصة بهذا القطاع بمحاولة وضع مخطط حسابات قطاعي خاص بقطاع البناء والأشغال العمومية في الجزائر منذ سنة 1988م، تم الاعتماد على النظام المحاسبي المالي قام بتحسين الممارسة المحاسبية في قطاع البناء والأشغال العمومية، وزيادة فعالية التطبيق لهذا النظام هي رهينة التغيير في الثقافة المحاسبية الموجودة حالياً لدى أطراف المجتمع الاقتصادي الجزائري حول الفلسفة المحاسبية الحقيقية التي يقوم عليها هذا النظام ودوره الحقيقي في الاقتصاد الجزائري، فصحة هذا النظام لا يتعلق فقط بصحة التطبيقات

المحاسبية على أرض الواقع بل هو يرتبط أكثر بضرورة تغيير ذهنية الأفراد المسؤولين عن هذا النظام (المحاسبين)، الأمر الذي يضمن إمكانية تطوير الممارسة المحاسبية سواء داخل المؤسسات الاقتصادية أو في إطار المحاسبة الخارجية، وكما هو معلوم أن مصداقية مخرجات النظام المحاسبي هي من مصداقية الاقتصاد الوطني ككل، والتي تزيد من ثقة أطراف المجتمع الاقتصادي والمالي المحلي والدولي حول حقيقة ما يجري داخل الاقتصاد الوطني والذي ينعكس أثره على حجم التعاملات والعلاقات الاقتصادية والمالية، وبالتالي زيادة الترابط مع الاقتصاد الدولي وهذا ما تسعى إليه أكبر الاقتصاديات العالمية الحالية.<sup>15</sup>

### ثانيا: القوانين المنظمة لمحاسبة قطاع البناء:

هناك مجموعة من القوانين المرتبطة بالسير الحسن لعملية تنفيذ أشغال البناء المرتبطة بمؤسسات البناء تتمثل أهمها في:

**- القانون التجاري:** كون عمل المقاول يعتبر عمل تجاري تطبيقا لنص المادة 01 (معدلة) منه والتي حدد من خلالها مفهوم التاجر، بالإضافة لقرنها بنص المادة 2 من القانون التجاري التي بينت أنواع مختلفة من المهم التي تدخل ضمن العمل التجاري في قولها: "يعد عملا تجاريا بحسب موضوعه كل مقاول للبناء أو الحفر أو لتمهيد الأراضي".<sup>16</sup>

هذا العمل و فور الرغبة في المباشرة فيه لا بد أن يمتلك المقاول سجلا تجاريا ومسك كافة الدفاتر التجارية المنصوص عليها في القانون التجاري الجزائري في الباب الثاني والثالث منه حسب طبيعة العمل الممارس من قبله و حجم المؤسسة المراد العمل بها.

**- قانون المالية:** سميت عقود البناء بموجب القوانين الداخلية ضمن قانون المالية بإسم العقود طويلة الأجل ونص عليها وفق التالي:<sup>17</sup>

عرفت المادة 1-133 من النظام المحاسبي المالي العقود طويلة الأجل كالتالي: "يتضمن عقد من العقود طويلة الأجل إنجاز سلعة، خدمة، مجموعة سلع أو خدمات تقع تواريخ إنطلاقها والإنتهاء منها في سنوات مالية مختلفة. ويمكن أن يتعلق الأمر بما يلي:

- عقود بناء؛

- عقود إصلاح حالة أصول أو بيئة؛

- عقود تقديم خدمات".

إن المادة 133-2 من النظام المحاسبي المالي تنص على "أن أعباء ونواتج عمليات عقود طويلة الأجل، تسجل حسب أسلوب نسبة التقدم، وهذا الأسلوب يمكن من تحديد نواتج (أي إيرادات) ونتيجة كل سنة تبعا لنسبة إنجاز المشروع".

أما المادة 133-3 فقد نصت على أنه "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 كنواتج إلا مبلغ يعادل مبلغ الأعباء المثبتة التي يكون تحصيلها محتملا (إدراج في الحسابات حسب طريقة الإتمام)".

**-قانون الصفقات العمومية:** هو القانون الأساسي الذي يحدد بموجبة العلاقة الرابطة بين المقاول والجهات الإدارية التابعة للدولة بمختلف أشكالها (بلدية، ولاية، وكالات عقارية وطنية او محلية ... إلخ) ووفق نص المادة 13 من القانون المنظم للصفات العمومية فجاء في نصها ما يلي: "تشمل الصفقات العمومية إحدى العمليات التالية:

-إنجاز الأشغال؛

-إقتناء اللوازم؛

-إنجاز الدراسات؛

-تقديم الخدمات.

تهدف صفقة الأشغال إلى قيام المقاول ببناء أو صيانة أو تأهيل أو ترميم أو هدم، منشأة أو جزء منها بما في ذلك التجهيزات المشتركة الضرورية لإستغلالها في ظل احترام البنود التي تحددها المصلحة المتعاقدة صاحبة المشروع. ....<sup>18</sup>

بالتالي في حالة ممارسة هذا النوع من الأنشطة المقرونة بالمشاريع التي تشرف عليها الدولة أو احد فروعها لا بد من الخضوع لقانون الصفقات العمومية و للاطلاع أكثر انظر المرجع المعتمد سابقا.

ثالثا: الطرق المحاسبية لإثبات عقود البناء:

هناك طريقتين لإثبات عقود البناء أو ما يعرف بالعقود طويلة الأجل وهي:

**1- طريقة نسبة التقدم في الإنجاز (نسبة الإتمام):**<sup>19</sup> وفقا لطريقة نسبة الإنجاز أو نسبة الإتمام فإنه يتم إثبات الإيرادات المترتبة على العقود البناء خلال عملية الإنتاج، بحيث يتم إحتساب إيراد الفترة على أساس نسبة تكاليف ما تم إنجازه خلال الفترة إلى إجمالي التكاليف التقديرية اللازمة لإنجاز العقد، ويتطلب تطبيق طريقة نسبة الإنجاز إمكانية تقدير الإيرادات والتكاليف اللازمة لإتمام العقد بدرجة معقولة من الدقة، بالإضافة إلى ذلك فإنه يتعين توفر الشروط التالية حتى يمكن إستخدام طريقة نسبة الإنجاز كأساس للاعتراف بإيرادات عقود البناء:

أ- ينبغي أن يحدد العقد المبرم بوضوح الحقوق والواجبات المتعلقة بإنتاج وتسليم السلع أو الخدمات؛

ب- من المتوقع تقيد المشتري أو العميل بالإلتزامات الواردة في العقد؛

ج- من المتوقع تقيد المنشأة بتنفيذ الإلتزامات الواردة في العقد.

ويمكن حساب نسبة الإنجاز التي يتم على أساسها تحديد الإيراد الذي ينبغي إثباته عن الفترة، وفقا للمعادلة التالية:<sup>20</sup>

**نسبة الإنجاز = إجمالي التكاليف التي تم تحملها حتى نهاية الفترة \_ إجمالي التكاليف التقديرية للعقد**  
والميزة الأساسية لهذه الطريقة هي أنها تؤدي إلى إثبات جزء من الإيراد المتعلق بالعقد بنهاية الفترة، وذلك بما يتناسب مع الجهود (التكاليف) التي تحملتها المنشأة خلال الفترة. وهذا يمثل توزيعا عادلا لإيرادات العقد بحيث تستفيد كل فترة من فترات تنفيذ العقد من هذه الإيرادات.

**2- طريقة الإتمام:** فحسب هذه الطريقة فإن النتيجة المحاسبية المتأنية من عقد البناء لا تؤخذ بعين الإعتبار إلا عند التسليم النهائي للعميل (تحويل الملكية/التسليم)، و بالتالي فمعالجة هذه الطريقة للعقود طويلة الأجل لا يخرج عن إطار إنتاج السلع و الخدمات غير التامة عند نهاية الدورة (الإنتاج الجاري/الطلبات).<sup>21</sup>

هذه الطريقة لا تسمح بالإعتراف بالنتيجة المرتبطة بالعقد إلا بعد الإنتهاء من إنجاز المشروع أي لحظة إطفاء التعاقد (نقل الملكية)، فمن مزايا هذه الطريقة أنها تظهر حجم أعمال المؤسسة بالنظر إلى حجم التكاليف المنفقة و تقليل المخاطر المرتبطة بالنتيجة المستقبلية للعقد من خلال التحفظ في الإعتراف بالنتيجة في السنوات الأولية للإنجاز، إلا أن هذا التحفظ على مستوى التسجيل

المحاسبي لعقد الإنشاء يظهر عيوب هذه الطريقة من خلال عدم توضيح الواقع الإقتصادي الفعلي و الحقيقي للأجزاء المنتهية من المشروع في نهاية كل فترة، و عدم ملائمتها مع الإعتبارات الجبائية و عدم إمكانية التصرف في الأرباح المحققة خلال فترات الإنجاز.<sup>22</sup>

تطبق هذه الطريقة إذ لم تتمكن المؤسسة من تقدير نتيجة العقد بصورة صادقة أو كان نظام معالجة البيانات في المؤسسة أو طبيعة العقد لا تسمح بتطبيق طريقة التقدم، إن طريقة الإتمام تعتمد على تسجيل نواتج مساوية للتكلفة السنوية المحتملة في إنجاز المشروع.<sup>23</sup>

#### رابعا: الاقتطاعات القانونية في محاسبة عقود البناء:

هناك مجموعة من الاقتطاعات التي نص عليها المشرع الجزائري من اجل تقديمها للجهات المختصة بما من أهمها:

1- **الاقتطاعات الجبائية:** قطاع البناء كغيره من القطاعات ملزم بأداء مهامه الجبائية المختلفة على مستوى إدارة الضرائب من خلال التزامه بتقديم التصريحات الجبائية اللازمة G50 وغيرها من التصريحات الأخرى، بالإضافة إلى إلزامية دفع مختلف الضرائب التي تعنى بهذا القطاع في حالة إتباعها للنظام الحقيقي (رقم أعمال يفوق 30.000.000 دج) وتمثل أهمها في:

أ- **الضريبة على النشاط المهني TAP:** مؤسسات البناء و الأشغال العمومية ملزمة بموجب القانون بدفع هذا النوع من الضرائب وفق نص المادة 217 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة من خلال تبيان رقم الأعمال الواجب احتساب هذه الضريبة من منطلقه، وفي المادة 222 من نفس القانون نصت على أن النسبة المطبقة على هذا النوع من النشاطات (بناء و أشغال عمومية) هي 2% مع إمكانية تخفيض نسبة 25% من هذه النسبة.

ب- **الرسم على القيمة المضافة TVA:** بموجب نص المادة 2 في النقطة الثانية منها من قانون الرسم على رقم الأعمال تخضع الأشغال العقارية (أشغال البناء) للرسم على القيمة المضافة وجوبا، و يكون الحدث المنشأ لهذه الضريبة هو قبض ثمن العمل المنجز كلياً أو جزئياً وفق نص المادة 14 من نفس القانون، مع مراعاة تطبيق نسبة 9% على عمليات البناء وإعادة التهيئة و السكنات وفق نص المادة 23 من نفس القانون في النقطة الرابعة

منها، و باقي الأعمال التي تقوم بها مؤسسات البناء تخضع لمعدل 19% وفق نص المادة 21 من نفس القانون.

**ج- الضريبة على أرباح الشركات IBS:** الهدف من وراء إنشاء مؤسسات البناء القيام بمشاريع تعود عليها بأرباح معتبرة، و في إطار هذا هي ملزمة بدفع الضريبة على أرباح الشركات في حالة تحقيقها لأي ربح ممكن، هذه الأرباح التي لا تستطيع المؤسسة تقديرها إلا فور الانتهاء من المشروع الموكل لها هذا المشروع في غالب الأحيان يأخذ أكثر من فترتين محاسبتين وبالتالي تطبق عليه أحكام المادة 140 الفقرة 3 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، يحدد معدل الضريبة على أرباح الشركات بنسبة 23% بالنسبة لأنشطة البناء والأشغال العمومية وفق نص المادة 150 الفقرة 1 النقطة الثانية منها من نفس القانون.

**د- الضريبة على الدخل الإجمالي IRG:** بشقيها سواء المفروضة على الأرباح في حالة تحقيقها أو المفروضة على الأجور و المرتبات وفق ما يلي:

- الضريبة على الدخل الإجمالي المفروضة على المداخل السنوية الصافية المتمثلة في الأرباح المهنية وفق التنظيم المعمول به فيما يخص هذا النوع من الضرائب وطريقة تأسيسها التي تتغير وفق الوضع الاقتصادي للاطلاع و المتابعة أنضر قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة (ضرورة متابعة التحديثات السنوية)، ووفق نص المادة 01 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة التي بينت أن الأرباح المهنية المتأتية من نشاط تجاري و يجب التصريح بهذه الأرباح على الأكثر يوم 30 أفريل من كل سنة موائية للسنة التي تحققت فيها هذه الأرباح وفق نص المادة 99 من نفس القانون.

- الضريبة على الدخل الإجمالي المفروضة على المرتبات و الأجور المدفوعة للعمال الذين يتجاوز أجرهم الأساسي الحد الأدنى للدخل المعفى من دفع الضريبة المقدر بـ 12.000 دج و العمل في هذه الحالة يكون وفق التنظيم المعمول به، انظر المادة 104 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة الذي يحدد الجدول التصاعدي لفرض الضريبة على الدخل الإجمالي مع ضرورة التقيد بقسمة القيم المبينة في الجدول على 12 شهر لأنها قيم سنوية.

هـ- الضريبة الجزائرية الوحيدة: في حالة ما إذا كانت المؤسسة تخضع للنظام الجزائري أي رقم أعمالها اقل أو يساوي ثلاثون مليون دج و تحدد النسبة الواجب فرضها بـ 5% بالنسبة لأنشطة الإنتاج وبيع السلع (نص المادة 282 مكرر 4) من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

## 2- اقتطاعات الضمان الاجتماعي: يتكون نظام الضمان الاجتماعي الجزائري من خمسة

مؤسسات أساسية هي الصندوق الوطني للضمان الاجتماعي للعمال الأجراء CNAS الصندوق الوطني للضمان الاجتماعي لغير الأجراء CASNOS الصندوق الوطني للتقاعد CNR الصندوق الوطني للعطل المدفوعة الأجر و البطالة الناجمة عن سوء الأحوال الجوية في قطاعات البناء، الأشغال العمومية والري CACOBATH الصندوق الوطني للتأمينات على البطالة CNAC حيث تتشارك هذه الهيئات في تقديم خدمات التأمين للعديد من الأخطار التي يمكن أن يتعرض لها الأشخاص، و من أهم الاقتطاعات التي يقدمها قطاع البناء نجد:

أ- اقتطاعات الموجهة لصناديق CNAS- CNR- CNAC: حددت بنسبة إجمالية قدرت بـ: 34,50% بموجب المرسوم التنفيذي رقم 94-187 المؤرخ في 6 جويلية 1994 في المادة 2 منه، التي قسمت كما جاء في المرسوم التنفيذي رقم 15-236 المؤرخ يوم 3 سبتمبر 2015 في المادة الأولى منه<sup>24</sup> وفق الجدول التالي:

### الجدول رقم (1): توزيع نسبة الإشتراك في الضمان الاجتماعي

الفروع	الحصة التي يتكفل بها المستخدم	الحصة التي يتكفل بها الاجير	الحصة التي يتكفل بها صندوق الخدمات الاجتماعية	المجموع
التأمينات الاجتماعية	11,50%	1,50%	-	13%
حوادث العمل والامراض المهنية	1,25%	-	-	1,25%
التقاعد	11%	6,75%	0,50%	18,25%
التأمين عن	1%	0,50%	-	1,50%



التأصيل القانوني لمحاسبة عقود البناء (قطاع المقاولات و الأشغال العمومية).

البطالة				
التقاعد المسبق	0,25%	0,25%	-	0,50%
المجموع	25%	9%	0,50%	34,50%

المصدر: الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 49، مرسوم تنفيذي رقم 15-236، المتضمن توزيع نسبة الاشتراك في الضمان الاجتماعي، بتاريخ 16 سبتمبر 2015، المادة الأولى، ص 9.

ب- اقتطاعات الـ **C.A.C.O.B.A.T.P.H**: و فق ما تم النص عنه في المرسوم التنفيذي رقم 97-46 في المادة الثانية منه التي حددت فيها نسبة الاشتراك في العطل مدفوعة الأجر بمقدار 12,21% ويتحملها صاحب العمل وحده في حين حدد في المادة الثالثة منه أن نسبة الاشتراك في البطالة الناجمة عن سوء الأحوال الجوية بمقدار 0,75% مناصفة بين العامل و صاحب العمل و كلا المادتين بينت أن هذه النسب تحتسب على أساس وعاء اشتراكات الضمان الاجتماعي.

#### الخاتمة:

محاولة بناء بنية تحتية متينة داخل أي دولة تقوم على أساس تدعيم قطاع البناء، و في هذا الإطار قامت الجزائر في الفترة الأخيرة بتدعيم هذا القطاع من خلال تشجيع و تعزيز مختلف سبل الإستثمار فيه، من أجل تسهيل عملهم من جهة وتقليل التبعية للمؤسسات الكبرى الأجنبية التي كادت تستحوذ على هذا الفرع من جهة أخرى، مع ضرورة التركيز هنا على الجانب المهم إن لم يكن الأهم ألا و هو الجانب المحاسبي لهذا النوع من القطاعات التي يعد المعيار المحاسبي الدولي الحادي عشر 11 عقود المقاولات هو الأساس في بناء الأسس الأولية لمحاسبة مختلف العمليات التي تدخل في إطار هذا النوع من العقود وفق ماتم استعراضه، ومن أبرز النتائج التي تم التوصل إليها نجد:

- قطاع المقاولات في الجزائر يعتبر من القطاعات الحديثة و المدعمة بمختلف السبل القانونية؛
- اهتمام المشرع الجزائري بعقود المقاولات بإعتبارها من العقود التي لاقت إنتشارا واسعا وبطريقة سريعة؛
- تتميز محاسبة قطاع البناء بخصوصية في مجال عملها خاصة و أنها محددة بنصوص قانونية خاصة بها فقط لاغير؛

- محاسبة قطاع البناء تخضع بالضرورة للنظام المحاسبي المالي،

قائمة المراجع:

- 1- أحمد بكاي، محمد السعيد سعيداني، واقع المحاسبة في قطاع البناء و الأشغال العمومية في ظل النظام المحاسبي المالي الجزائري -دراسة ميدانية-، مجلة اقتصاديات شمال افريقيا، العدد 17، السداسي الثاني، الشلف، الجزائر، 2017، ص 68.
- 2- آيت عيسى عيسى، المؤسسات الصغيرة و المتوسطة في الجزائر آفاق و قيود، مجلة اقتصاديات شمال افريقيا، العدد السادس، السداسي الثاني، جامعة الشلف، الجزائر، 2008، ص 237.
- 3- سليمة غدير أحمد، المؤسسات الصغيرة و المتوسطة في الجزائر واقع و آفاق، ملتقى وطني حول واقع و آفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، ص 4.
- 4- Sophie Boutillier, Dimitri Uzunidis, L'Entrepreneur -une analyse socio-économique-, Economica, Paris, 1995, P 08.
- 5- المعيار المحاسبي الدولي IAS11، عقود المقاولات، الفقرة رقم 3، ص 3.
- 6- حيدر علوان كاظم الشمري، دور المعلومات المحاسبية في صنع قرارات تسعير عقود المقاولات، مذكرة إخبارية للمندوبية السامية للتخطيط حول وضعية سوق الشغل، العراق، 2012، ص 10.
- 7- مدوري زايد، مسؤولية المقاول و المهندس المعماري في القانون الجزائري، مذكرة ماجستير، جامعة ميلود معمر، تيزي وزو، الجزائري، بدون ذكر سنة المناقشة، ص (14-16).
- 8- حامد داود الطلحة، محاسبة المقاولات، دار البازوري العلمية، الأردن، 2013، ص (20-21).
- 9- حسن زكي، محاسبة تكاليف عقود المقاولات في ضوء المعايير المحاسبية الدولية، مؤسسة الوراق، الأردن، 2000، ص 23.
- 10- المعيار المحاسبي الدولي IAS11، عقود المقاولات، الفقرة رقم (16-21)، ص (7-8).
- 11- المعيار المحاسبي الدولي IAS11، عقود المقاولات، الفقرة رقم 10، ص 3.
- 12- جمعة حميدات، حسام خداهش، مناهج محاسب عربي قانوني معتمد ACPA، المجتمع العربي للمحاسبين القانونيين، عمان، الأردن، 2013، ص 458.
- 13- أحمد حلمي جمعة، محاسبة عقود الإنشاء، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر و التوزيع، الأردن، 2012، ص 164.
- 14- أحمد بكاي، دراسة واقع المحاسبة في قطاع البناء و الأشغال العمومية في ظل النظام المحاسبي المالي (SCF) -دراسة ميدانية لولايتي ورقلة والأغواط-، مذكرة ماجستير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2014-2015، ص (11-12).
- 15- أحمد بكاي، محمد السعيد سعيداني، مرجع سابق، ص (71-72).

- 16- القانون التجاري الجزائري، المادة 2 (معدلة)، الفقرة 5.
- 17- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19، قرار يحدد قواعد التقييم و الحاسبة و محتوى الكشوف المالية و عرضها و كذا مدونة الحسابات و قواعد سيرها ، بتاريخ 25 مارس 2009، المادة 133 (1-2-3)، ص 18.
- 18- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 58، مرسوم رئاسي رقم 236/10، المتضمن تنظيم الصفقات العمومية، بتاريخ 07 أكتوبر 2010، المادة 13، ص 7.
- 19- Conseil National de la Comptabilité, **Projet de Système Comptable Financier**, République Algérienne démocratique et populaire, Mintere de Finance Juillet, 2006, P26
- 20- هوام جمعة، الحاسبة المعمقة وفقا للنظام المحاسبي المالي الجديد والمعايير المحاسبية الدولية، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2010-2011، ص 165.
- 21- Georges Langlois, Micheline Friédérich, **Comptabilité Financière**, Édition Foucher, Édition 13, France, 2008, p241.
- 22- Aziz El Khattabi, **Contrat A Terme Aspects Juridique, Fiscal Et Comptable Proposition D'une Demarche D'Audit**, Memoire Présenté En Vue De L'Obtention De Diplome D'Expertise Comptable, Maroc, 2002, P 52-53
- 23- عبد الرحمن عطية، الحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي، الطبعة الثانية، Copyright، برج بوعرييج، الجزائر، 2014، ص 188.
- 24- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 49، مرسوم تنفيذي رقم 15-236، المتضمن توزيع نسبة الاشتراك في الضمان الاجتماعي، بتاريخ 16 سبتمبر 2015، المادة الأولى، ص 9.