

المحاضرة 10: المحاسبة في قطاع البناء

- المعالجة المحاسبية لعمليات شركات البناء -

سيتم في هذا الجزء التطرق إلى العمليات المحاسبية ذات الطبيعة الخاصة بقطاع البناء، مع عدم التركيز على العمليات التي تكون بشكل متشابه في باقي القطاعات.

1. شراء دفتر الشروط

تقوم المؤسسات العاملة في مجال عقود الإنشاء بشراء دفتر الشروط، وذلك من المصلحة المتعاقدة، وغالبا ما يكون الدفع نقدا؛ حيث يكون التسجيل المحاسبي كما يلي:

مدین	دائن	التاريخ	م	د
618		ح/ مصاريف توثيق	XXXXXXX	
4456		ح/ الرسم على القيمة المضافة	XXXXXXX	
	530	ح/ الصندوق		XXXXXXX
		شراء دفتر الشروط		

2. الحصول على تسبيقات

يحدث وأن تتلقى المؤسسات العاملة في مجال البناء والأشغال العمومية، تسبيقات على المشاريع الجاري انجازها، وذلك لتغطية جزء من التكاليف التي تتسم غالبا بضخامتها، ولتسريع وتيرة الانجاز أيضا، حيث يتم التسجيل المحاسبي كما يلي:

مدین	دائن	التاريخ	م	د
512		ح/ البنك	XXXXXXX	
	419	ح/ التسبيقات المستلمة		XXXXXXX
		الحصول على تسبيقات		

3. المعالجة المحاسبية لعملية المقاول (التعاقد) من الباطن

تعد المقاول من الباطن بمثابة الاستعانة بمصادر خارجية من طرف المؤسسة لإنجاز أعمال أو جزء من الأعمال الموكلة إليها من طرف العميل؛ حيث يمكن أن يتخذ التعاقد من الباطن ثلاثة أشكال: مشتريات المقاول من الباطن المدرجة في التكلفة المباشرة للمبيعات، والتعاقد من الباطن العام والتعاقد من الباطن الإداري.

1.3. مشتريات المقاوله من الباطن

تنقسم مشتريات المقاوله من الباطن إلى قسمين أساسيين هما:

– شراء الخدمات والدراسات حيث يكون التسجيل المحاسبي كما يلي:

مدین	دائن	التاریخ	مدین	دائن
604		ح/ مشتريات الدراسات والخدمات المؤداة	XXXXXXX	
4456		ح/ الرسم على القيمة المضافة	XXXXXXX	
	401	ح/ الموردون	XXXXXXX	
		شراء الخدمات أو الدراسات		

– شراء المواد والأعمال حيث يكون التسجيل محاسبيا كما يلي:

مدین	دائن	التاریخ	م	د
605		ح/ مشتريات المعدات والتجهيزات والأشغال	XXXXXXX	
4456		ح/ الرسم على القيمة المضافة	XXXXXXX	
	401	ح/ الموردون	XXXXXXX	
		شراء المواد أو الأعمال		

2.3. التعاقد من الباطن العام

يجب تسجيل تكاليف التعاقد من الباطن غير المدرجة في تكلفة إنتاج السلع والخدمات في الحساب 611؛ على سبيل المثال، قد تكون دراسات تهدف إلى تلبية الاحتياجات الداخلية للشركة، أو خدمات الاستعانة بمصادر خارجية في مجال الأمن (السلامة)، أو المساهمة التي يدفعها منتجو المعدات الكهربائية / الإلكترونية إلى منظمة إيكولوجية؛ حيث يتم تسجيل النقاو من الباطن العام كما يلي:

مدین	دائن	التاریخ	م	د
611		ح/ النقاو العام	XXXXXXX	
4456		ح/ الرسم على القيمة المضافة	XXXXXXX	
	401	ح/ الموردون	XXXXXXX	
		نقاو من الباطن العام		

3.3. التعاقد من الباطن الإداري

لا يشكل التعاقد من الباطن الإداري رسوم شراء ولكن رسوم خارجية. ويمكن أن يكون التعاقد من الباطن على الخدمات الإدارية أو المحاسبية على سبيل المثال التكاليف الإدارية*.

مدین	دائن	التاريخ	م	د
628		ح/ الاشتراكات والمستجدات	XXXXXXXX	
4456		ح/ الرسم على القيمة المضافة	XXXXXXXX	
	401	ح/ الموردون		XXXXXXXX
		تقاوّل من الباطن الإداري		

4. معالجة وضعية الأشغال

حدد القرار رقم 203 المؤرخ في 1 جويلية 2023 والمتعلق بالنظام المحاسبي المالي المكيف لقطاع البناء والأشغال العمومية والهيدروليكا (B.TP.H) كيفية التسجيل (سبقة في ذلك رأي لجنة توحيد الممارسات المحاسبية والاجتهاد المهني حول "العقود طويلة الأجل"، والصادر في 04 جانفي 2017).

1.4. التسجيل المحاسبي للجزء المنجز من الأشغال

تسجل المؤسسات البناء الجزء المنجز من الأشغال في نهاية الدورة وفقا لطريقة نسبة التقدم والإتمام على حد سواء، وفقا للقيد التالي:

مدین	دائن	التاريخ	م	د
417		ح/ الحسابات الدائنة عن الأشغال أو الخدمات جار إنجازها	XXXXXXXX	
	704	ح/ مبيعات أشغال أو		XXXXXXXX
	705	ح/ مبيعات دراسات		XXXXXXXX
	706	ح/ تقديم خدمات أخرى		XXXXXXXX
		اثبات الجزء المنجز من الأشغال		

* رسوم الإدارة، أو أتعاب الإدارة، هي مبالغ فواتير من قبل الشركة الأم لشركاتها التابعة مقابل الخدمات المقدمة: المشاركة في إدارة المجموعة وتعريف ونشر الاستراتيجية الشاملة. وهي تأخذ في الاعتبار على وجه الخصوص الأعمال المحاسبية والإدارية والخدمات التي تضطلع بها الشركة الأم، مثل حفظ الحسابات وحفظ القسائم.

2.4. التسجيل المحاسبي لفوترة الأشغال الكلية

عند الفوترة الفعلية، التي يعتبر عادة حدثاً منشأ لها مراحل اعتراف العملاء بالعمل المتعاقد عليه، تسجل مؤسسات

البناء القيد التالي:

مدین	دائن	التاريخ	م	د
411		ح/ العملاء	XXXXXXXX	
	417	ح/ الحسابات الدائنة عن الأشغال أو الخدمات جار إنجازها	XXXXXX	
	4457	ح/ الرسم على القيمة المضافة	XXXXXX	
		تسليم الأشغال إلى العميل		

في حالة وجود اقتطاع ضمان ، يتم تسديده بعد تاريخ محدد من تسليم السلعة أو الخدمة محل العقد، فإن التسجيل المحاسبي للجزء المنجز من الأشغال يكون كما يلي:

مدین	دائن	التاريخ	م	د
411		ح/ الزبائن	XXXXXXXX	
4117		ح/ الزبائن ضمان الدفع	XXXXXXXX	
	417	ح/ الحسابات الدائنة عن الأشغال أو الخدمات جار إنجازها	XXXXXX	
	4457	ح/ الرسم على القيمة المضافة	XXXXXX	
		تسليم الأشغال إلى العميل		

3.4. التسجيل المحاسبي لخسائر النهائية المتوقعة

عند توقع تحقيق خسائر في العقد، لا بد من الاعتراف بهذه الخسائر وتشكل مؤونات، وذلك كما بين القيد التالي:

مدین	دائن	التاريخ	م	د
685		ح/ مخصصات للاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة للأصول غ جارية	XXXXX	
	1541	ح/ مؤونات للخسائر عند الانتهاء (عقود بعجز)		XXXXXXXX
		الاعتراف بالخسائر النهائية		

مع تسجيل التكاليف الخاصة بالفترة حسب طبيعتها في المجموعة 06.

☀️ مثال 3: ربحت مؤسسة "الإعمار" المتخصصة في البناء والأشغال العمومية مشروع بناء وحدات سكنية، وليكن لديك:

– سعر العقد 4000 مليون دج، مدة الإنجاز المقدرة 4 سنوات، تكلفة الإنجاز الأولية المقدرة 3400 مليون دج .

لكن بعد الانطلاق في الأشغال اتضح أن:

– التكاليف المتكبدة خلال سنة 2018: 1720 مليون دج.

– التكلفة الإجمالية المتكبدة إلى غاية السنة 2019: 2700 مليون دج، مع إعادة تقييم التكلفة النهائية للمشروع بـ 3800 مليون دج.

– التكلفة الإجمالية المتكبدة إلى غاية السنة 2020: 3600 مليون دج، مع إعادة تقييم التكلفة النهائية للمشروع بـ 4400 مليون دج والنواتج بـ 4300 مليون دج.

الرسم على القيمة المضافة 19% ،

المطلوب: عالج هذا العقد وفقا لطريقة نسبة التقدم، وسجله محاسبيا، مع العلم أن اقتطاع الضمان بنسبة 5%

☀️ حل المثال 3:

البيان	2018	2019	2020	2021
التكاليف الخاصة بالدورة	1720	980	900	800
التكلفة المتكبدة إلى غاية 12/31	1720	2700	3600	4400
نسبة التقدم	$1720/3400 \times 100 = 50.59\%$	$2700/3800 \times 100 = 71.05\%$	$3600/4400 \times 100 = 81.81\%$	100%

782.18	675.82	818.4	2023,6	رقم الأعمال الخاص بالدورة
4300	$2150 \times 0.8181 = 3517.83$	$4000 \times 0.7105 = 2842$	$4000 \times 0.5059 = 2023.6$	رقم الأعمال المجمع
$782.18 - 800 = -17.82$	$675.82 - 900 = -224.18$	$818.4 - 980 = -161.6$	$2023.6 - 1720 = +303.6$	نتائج السنة المالية قبل احتساب مؤونات الخسارة عند الانتهاء
استرجاع مؤونات ن+2 بقيمة +17.82	$(4400 - 4300) - 82.18^* = -17.82$	0	0	مؤونات الخسائر عند الانتهاء
0	$(-224.18) + (-17.82) = -242$	-161.6	+303.6	نتيجة الدورة
-100	-100	+142	+303.6	النتيجة المجمعة

* $82.18 = (224.18 - 161.6 - 303.6)$ ، مجموع النتيجة إلى غاية ن+2

ويكون التسجيل محاسبيا كما يلي:

2018/12/31				
2023.6	2023.6	ح/ الحسابات الدائنة عن الأشغال أو الخ ج إنجازها ح/ مبيعات أشغال الاعتراف بالمطالبات المتعلقة بأشغال 2018	704	4170
2019/12/31				
818.4	818.4	ح/ الحسابات الدائنة عن الأشغال أو الخ ج إنجازها ح/ مبيعات أشغال الاعتراف بالمطالبات المتعلقة بأشغال 2019	704	4170
2020/12/31				
	675.82	ح/ الحسابات الدائنة عن الأشغال أو الخ ج إنجازها		4170

675.82		ح/ مبيعات أشغال الاعتراف بالمطالبات المتعلقة بأشغال 2020	704	
		//		
17.82	17.82	ح/ م. ا. م وخسائر القيمة للأصول غ جارية ح/ مؤونات الخسائر النهائية الاعتراف بخسائر نهائية	1541	685
		2021/12/31		
782.18	782.18	ح/ الحسابات الدائنة عن الأشغال أو الخ ج إنجازها ح/ مبيعات أشغال الاعتراف بالمطالبات المتعلقة بأشغال 2021	704	4170
		//		
17.82	17.82	ح/ مؤونات الخسائر النهائية ح/ استرجاعات الاستغلال عن خ القيمة و. م. استرجاع خسائر نهائية	785	1541
		//		
	4861,15	ح/ الزبائن		411
	255,85	ح/ الزبائن: ضمان الدفع		4117
4300		ح/ الحسابات الدائنة عن الأشغال أو الخ ج إنج	417	
817		ح/ الرسم على القيمة المضافة تسليم المشروع إلى العميل	4457	