

المحاضرة 09: 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	XXXXXXXX	
4456		ح/ الرسم على القيمة المضافة	XXXXXXXX	
	530	ح/ الصندوق		XXXXXXXX
		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	XXXXXXXX	
	419	ح/ التسبيقات المستلمة		XXXXXXXX
		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 المقابلة من الباطن

تنقسم مشتريات المقابلة من الباطن إلى قسمين أساسيين هما:

– شراء الخدمات والدراسات حيث يكون التسجيل المحاسبي كما يلي:

دائن	مدين	التاريخ	دائن	مدين
	XXXXXXXX	ح/ مشتريات الدراسات والخدمات المؤداة		604
	XXXXXXXX	ح/ الرسم على القيمة المضافة		4456
XXXXXXXX		ح/ الموردون	401	
		شراء الخدمات أو الدراسات		

– شراء المواد والأعمال حيث يكون التسجيل محاسبيا كما يلي:

د	م	التاريخ	دائن	مدين
	XXXXXXXX	ح/ مشتريات المعدات والتجهيزات والأشغال		605
	XXXXXXXX	ح/ الرسم على القيمة المضافة		4456
XXXXXXXX		ح/ الموردون	401	
		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 التناول من الباطن العام كما يلي:

د	م	التاريخ	دائن	مدين
	XXXXXXXX	ح/ التناول العام		611
	XXXXXXXX	ح/ الرسم على القيمة المضافة		4456
XXXXXXXX		ح/ الموردون	401	
		تناول 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
تقاوول من الباطن الإداري				

4. معالجة وضعية الأشغال

حدد رأي لجنة توحيد الممارسات المحاسبية والاجتهاد المهني حول "العقود طويلة الأجل"، والصادر في 04 جانفي 2017، كيفية تسجيل المؤسسات لمثل هذه العقود.

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
	706	ح/ مبيعات الخدمات الأخرى		XXXXXXXX
	4457	ح/ الرسم على القيمة المضافة واجب الدفع		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.

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

مدین	دائن	التاریخ	م	د
4170		ح/ الحسابات الدائنة عن الأشغال أو الخدمات جار إنجازها	XXXXXXXX	
4171		ح/ اقتطاع الضمان	XXXXXXXX	
	704	ح/ مبيعات أشغال أو	XXXXXXXX	
	706	ح/ مبيعات الخدمات الأخرى	XXXXXXXX	
	4457	ح/ الرسم على القيمة المضافة واجب الدفع	XXXXXXXX	
		اثبات الجزء المنجز من الأشغال		

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	التاریخ	م	د
411		ح/ العملاء	XXXXXXXX	
	417	ح/ الحسابات الدائنة عن الأشغال أو الخدمات جار إنجازها	XXXXXXXX	
		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	التاریخ	م	د
685		ح/ مخصصات للاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة للأصول غ جارية	XXXXXX	
	158	ح/ المؤونات الأخرى للأعباء - الخصوم غير الجارية	XXXXXXXX	
		الاعتراف بالخسائر النهائية		

مع تسجيل التكاليف الخاصة بالفترة حسب طبيعتها في المجموعة 06.

☀ مثال 3: رحبت 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 2015: 1720 مليون دج.

- التكلفة الإجمالية المتكبدة إلى غاية السنة 2016: 2700 مليون دج، مع إعادة تقييم التكلفة

النهائية للمشروع بـ 3800 مليون دج.

- التكلفة الإجمالية المتكبدة إلى غاية السنة 2017: 3600 مليون دج، مع إعادة تقييم التكلفة

النهائية للمشروع بـ 4400 مليون دج والنواتج بـ 4300 مليون دج.

الرسم على القيمة المضافة 17% قبل سنة 2017، و 19% بداية من سنة 2017؛

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

5%

☀ حل المثال 3:

البيان	2015	2016	2017	2018
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%
رقم الأعمال الخاص بالدورة	2023,6	818.4	675.82	782.18
رقم الأعمال المجمع	$4000 \times 0.5059 = 2023.6$	$4000 \times 0.7105 = 2842$	$2150 \times 0.8181 = 3517.83$	4300
نتائج السنة المالية قبل احتساب مؤونات الخسارة عند الانتهاء	$2023.6 - 1720 = +303.6$	$818.4 - 980 = -161.6$	$675.82 - 900 = -224.18$	$782.18 - 800 = -17.82$

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:

		2015/12/31	
	2249,23	ح/ الحسابات الدائنة عن الأشغال أو الخ ج إنجازها	4170
	118,382	ح/ اقتطاع الضمان	4171
2023.6		ح/ مبيعات أشغال	704
344,012		ح/ TVA على المبيعات	4457
		الاعتراف بالمطالبات المتعلقة بأشغال 2015	
		2016/12/31	
	909,65	ح/ الحسابات الدائنة عن الأشغال أو الخ ج إنجازها	4170
	47,878	ح/ اقتطاع الضمان	4171
818.4		ح/ مبيعات أشغال	704
139,128		ح/ TVA على المبيعات	4457
		الاعتراف بالمطالبات المتعلقة بأشغال 2016	
		2017/12/31	
	764,01	ح/ الحسابات الدائنة عن الأشغال أو الخ ج إنجازها	4170
	40,22	ح/ اقتطاع الضمان	4171
675.82		ح/ مبيعات أشغال	704

128,41		ح / TVA على المبيعات الاعتراف بالمطالبات المتعلقة بأشغال 2017	4457	
		//		
17.82	17.82	ح / م. ا. م وخسائر القيمة للأصول غ جارية ح / المؤونات الأخرى للأعباء - الخصوم غ الجارية الاعتراف بخسائر نهائية 2018/12/31	685 158	
	884,25	ح / الحسابات الدائنة عن الأشغال أو الخ ج إنجازها	4170	
	46,54	ح / اقتطاع الضمان	4171	
782.18		ح / مبيعات أشغال	704	
148,6142		ح / TVA على المبيعات الاعتراف بالمطالبات المتعلقة بأشغال 2018	4457	
		//		
17.82	17.82	ح / المؤونات الأخرى للأعباء - الخصوم غير الجارية ح / استرجاعات الاستغلال عن خ القيمة و. م. استرجاع خسائر نهائية	158 785	
		//		
		ح / عملاء	411	
	4807,14	ح / الحسابات الدائنة عن الأشغال أو الخ ج إنج تسليم المشروع إلى العميل	417	
4807,14				