

المحاسبة في قطاع البناء

I. الإطار العام للعمليات في شركات البناء

1. تعريف قطاع البناء

قطاع البناء أو ما يمكن أن يعرف أيضا بقطاع البناء والأشغال العمومية، أو ما يعرف أيضا بقطاع المقاولات أو قطاع الإنشاءات، هو القطاع الذي يجمع في الأساس بين البناء الذي يشمل بدوره تشييد مجموعة واسعة من المباني: المنازل، المحلات التجارية، المباني المدرسية، الرياضية، المكاتب، المصانع. شركات البناء هي المسؤولة عن البناء والديكور وتخطيط جميع هذه المباني؛ أما الأشغال العمومية فتشمل البنية التحتية (الطرق والقنوات) والأعمال الهندسية والهندسية المدنية مثل الجسور والسدود ومدارج المطار وما إلى ذلك.

عرف المشرع الجزائري عقد المقاوله في المادة 549 من القانون المدني كما يلي: "المقاوله عقد يتعهد بمقتضاه أحد المتعاقدين أن يضع شيئا أو يؤدي عملا مقابل أجر يتعهد به المتعاقد الآخر"، وإذا كان التعاقد مع الدولة أو إحدى الهيئات ذات الطابع الإداري، يصبح القانون الساري هو قانون الصفقات العمومية، حيث تشمل الصفقات العمومية إنجاز الأشغال، أو اقتناء اللوازم، أو إنجاز الدراسات، أو تقديم الخدمات. يعرف هذا المجال محاسبيا على أنه عقود إنشاء حسب المعيار المحاسبي الدولي رقم 11، حيث يعرف عقد الإنشاء بأنه "عقد تم الاتفاق عليه بشكل محدد لإنشاء أصل واحد مثل جسر أو بناية أو خط أنابيب أو طريق أو سفينة أو نفق، أو تشكيلة من الأصول المترابطة أو المعتمدة على بعضها من حيث التصميم والتكنولوجيا والوظيفة أو الغرض أو الاستخدام النهائي لها، مثل محطات التكرير وأجزاء من مصنع أو معدات".

عرف النظام المحاسبي المالي (المادة 1-133) عقد الإنشاء على أنه من العقود طويلة الأجل، وذلك على النسق نفسه للمعيار IAS 11، حيث تضمن إنجاز سلعة، أو خدمة، أو مجموعة سلع أو خدمات تقع تواريخ انطلاقها والانتهاؤها منها في سنوات مالية مختلفة، ويمكن أن يتعلق الأمر بعقود البناء، أو عقود إصلاح حالة أصول أو بيئة، أو عقود تقديم خدمات.

كما يعرفه معيار التقارير المالية الدولية رقم 15 عقد المقاولات ضمن العقود المبرمة مع العملاء، على أنه "اتفاق بين طرفين أو أكثر ينشئ حقوقا والتزامات قابلة للإنفاذ"؛ حيث يكون العميل هو "الطرف

الذي أبرم اتفاقا مع كيان بغرض الحصول على سلع أو خدمات تكون ناتجا للأنشطة العادية للمنشأة بمقابل“.

يكون العقد مع العميل في نطاق هذا المعيار (IFRS 15) وفقا للفقرة 5 منه، عندما يتم استيفاء جميع الشروط التالية:

- أطراف العقد قد اتفقت على العقد (خطيا، أو شفاهية، أو وفقا لممارسات تجارية معتادة أخرى) وأن تكون ملتزمة بأداء التزاماتها؛
- بإمكان المنشأة تحديد حقوق كل طرف فيما يتعلق بالسلع أو الخدمات التي سيتم تحويلها؛
- بإمكان المنشأة تحديد شروط السداد مقابل السلع أو الخدمات التي سيتم تحويلها؛
- للعقد مضمون تجاري (أي أن يكون من المتوقع تغير المخاطر أو توقيت أو مبلغ التدفقات النقدية المستقبلية للمنشأة نتيجة للعقد) ؛
- من الممكن حصول المنشأة على العوض الذي سيكون لها حق فيه في مقابل السلع أو الخدمات التي سيتم تحويلها إلى العميل؛ وفي تقويم ما إذا كانت قابلية مبلغ العوض للتحصيل محتملة، فإنه يجب على المنشأة أن تأخذ في الحسبان فقط قدرة العميل ونيته في ان يسدد ذلك المبلغ عندما يصبح مستحقا؛ وقد يكون مبلغ العوض الذي سوف يكون للمنشأة الحق فيه أقل من السعر المبين في العقد إذا كان العوض متغيرا نظرا لأن المنشأة قد تعرض على العميل امتيازاً سعريا.

2. أطراف عقد البناء

ينشأ عقد البناء (عقد الإنشاء) بين أربعة أطراف أساسية، هذه الأطراف هي كل من المقاول الرئيسي، العميل، الاستشاري، والمقاول من الباطن.

المقاول الرئيسي: هي المنشأة التي تتكفل بإنجاز عقد البناء بشكل مباشر مع العميل.

المقاول من الباطن: هي المنشأة التي تتكفل بإنجاز جزء أو أجزاء من عقد البناء بالتعاقد مع المقاول الرئيسي، فلا يكون لها علاقة مباشرة بالعميل.

العميل: هو صاحب السلعة أو الخدمة محل العقد المباشر بينه وبين المقاول الرئيسي.

المراقب: هو الجهة التي يعينها العميل لمراقبة تقدم الأشغال ومدى احترام معايير الجودة الخاصة بالسلعة أو الخدمة محل العقد.

يلخص لنا الشكل 04، أطراف عقد البناء والعلاقات الناشئة بينهم.

3. خصائص شركات البناء

يتميز قطاع البناء بالخصائص التالية:

- طول مدة الانجاز: من طبيعة عقود الانشاء (البناء) أنها تتجاوز دورة محاسبية واحدة، الأمر الذي ينشأ عنه تبعات كثيرة، والتي من أبرزها صعوبات في التقدير الصحيح لقيمة العقد؛
- الأهمية البالغة لإدارة الأصول: تستعمل في مجال البناء أصول مختلفة وذات قيمة مالية كبيرة، الأمر الذي يحتم على المنشأة أن تولي أهمية بالغة لمحاسبة هذه الأصول، من حيث التقييم والاهتلاك ومحاسبة مكوناتها وحالات التنازل عنها؛
- اختلاف بدائل معالجة الأشغال الجاري انجازها: حيث توجد طرق مختلفة للمحاسبة يتم اتخاذها على هذا المستوى يمكن أن يكون لها تأثيرات مهمة بالنسبة لتقييم المنشأة أو نتيجتها؛
- كثرة التعامل بالتسبيقات من العملاء: يكثر التعامل بالتسبيقات في منشآت البناء، وذلك لطول فترة الانجاز وضرورة تغطية ولو جزء من سعر العقد على طول فترة الإنجاز؛
- كثرة التعامل مع المقاولين من الباطن: يكثر المتدخلون في انجاز أشغال البناء، ممثلين في المقاولين من الباطن، الأمر الذي يؤدي غالبا إلى صعوبات في التحكم في التكاليف، ومدة الانجاز والمخاطر؛
- كثرة المخاطر المحيطة: حيث تنشأ المخاطر بدرجة كبيرة من طول المدة المخصصة للإنجاز، وكذلك كثرة المشاركين في عملية الانجاز.

II. التنظيم المحاسبي في شركات البناء

1. الاعتراف بالأعباء والنواتج

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

أما (حسب المادة 133-3) إذا كان نظام معالجة الكيان أو طبيعة العقد لا يسمح بتطبيق طريقة الإدراج في الحسابات حسب (طريقة) 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).

2. التكاليف التي تؤخذ في الاعتبار:

يمكن تقسيم التكاليف الخاصة بقطاع الإنشاء إلى خمسة عناصر أساسية هي: مصاريف شراء دفتر الشروط، تكاليف المواد، تكاليف أعمال المقاول من الباطن، التكاليف المتنوعة، الأجور؛ وبالتفصيل هي:

- التكاليف المرتبطة مباشرة بالعقد، وهي:
 - تكاليف العمالة في الموقع بما في ذلك الإشراف عليها؛
 - تكاليف المواد المستخدمة في الإنشاء؛
 - اهتلاك الآلات والمعدات المستخدمة في العقد؛
 - تكلفة نقل المصانع والمعدات المستخدمة في العقد؛
 - تكاليف استئجار الآلات والمعدات؛
 - تكاليف التصميم والمساعدة التقنية التي ترتبط مباشرة بالعقد؛
 - تكاليف المقاول من الباطن؛
 - المصاريف المالية؛
 - التكاليف المقدرة للإصلاح كفالة العمل بما في ذلك التكاليف المقدرة للضمان؛
 - المطالبات من قبل اطراف أخرى.
 - التكاليف التي يمكن أن تعزى إلى نشاط التعاقد بصفة عامة ويمكن تخصيصها لعقود محددة، وهي:
 - التأمين؛
 - تكاليف التصميم والمساعدات الفنية التي لا ترتبط مباشرة بعقد محدد؛
 - مصاريف الإنشاء غير المباشرة.
 - التكاليف التي لا يمكن أن تحمل لنشاط المقاولات أو لا يمكن تخصيصها إلى العقد، وهي:
 - التكاليف الإدارية العامة التي لم ينص العقد على التعويض عنها؛
 - تكاليف البيع؛
 - تكاليف البحث والتطوير التي لم ينص العقد على التعويض عنها؛
 - اهتلاك الآلات والمعدات العاطلة عن العمل التي لم تستخدم في عقد محدد.
- تعتبر مسألة تحديد التكاليف في الطريقتين (الإتمام ونسبة التقدم) نفسها.

3. أساليب تسجيل العمليات

1.3. طريقة الإدراج حسب التقدم (La Méthode à L'avancement)

تطبق هذه الطريقة إذا تمكنت المؤسسة من تقدير العقد بصورة صادقة، عندها تسجل كل الأعباء والنواتج على أساس سنوي مما يمكن من تحديد نتيجة سنوية، وهذا عكس طريقة الإتمام حيث لا تعرف النتيجة على أساس سنوي بل يجب انتظار السنة الأخيرة لمعرفة نتيجة العقد ككل.

أ. شروط تحديد نتيجة العقد:

- إمكانية تحديد وبوضوح المبلغ الإجمالي لمنتجات العقد، (السعر، إعادة تقييم العقد، علاوات الإنجاز (...)
- إمكانية تحديد المبلغ الإجمالي للتكاليف المتعلقة بالعقد تحديدا واضحا؛
- وجود أدوات تسيير، والمحاسبة التحليلية والرقابة الداخلية للتحقق من صحة المصروفات والمنتجات والناتج وتنقيحها حسب التقدم المحرز.

ب. تحديد نسبة التقدم

تحدد نتيجة السنة الواجب تسجيلها سنويا تبعا لطريقة التقدم تبعا للعلاقة التالية:

$$\text{نواتج السنة} = \left(\frac{\text{التكلفة المجمعة خلال السنوات}}{\text{التكلفة الكلية للمشروع}} \right) \times \text{سعر العقد} - \text{نواتج السنوات السابقة.}$$

• مثال 1:

تخص المعلومات التالية عقد إنجاز مشروع يقدر سعره بـ 100 مليون دج، وفترة إنجازه 5 سنوات.

السنة	1	2	3	4	5	المجموع
التكلفة (مليون دج)	10	15	20	25	10	80

المطلوب: قم بحساب النواتج السنوية حسب طريقة التقدم.

• حل المثال 1:

$$\text{نواتج السنة 1} = 100 \times \left(\frac{80}{10} \right) - 100 = 12.5 \text{ مليون دج}$$

$$\text{نواتج السنة 2} = 100 \times \left(\frac{80}{25} \right) - 100 = 18.75 \text{ مليون دج}$$

$$\text{نواتج السنة 3} = 100 \times \left(\frac{80}{45} \right) - 100 = 31.25 \text{ مليون دج}$$

$$\text{نواتج السنة 4} = 100 \times \left(\frac{80}{70} \right) - 100 = 56.25 \text{ مليون دج}$$

$$\text{نواتج السنة } 5 = (80 \div 80) \times 100 - 87.5 = 12.5 \text{ مليون دج}$$

طريقة الإتمام (La Méthode à L'achèvement)

تطبق هذه الطريقة إذا لم تتمكن المؤسسة من تقدير نتيجة العقد بصورة صادقة أو كان نظام معالجة البيانات فيها أو طبيعة العقد لا تسمح بتطبيق طريقة التقدم، حيث تعتمد طريقة الإتمام على تسجيل نواتج مساوية للتكلفة السنوية المتحتملة في إنجاز المشروع.

من أهم الانتقادات الموجهة إلى طريقة الإتمام هو عدم إظهار النتيجة الحقيقية السنوية، ومنه عدم التمكن من تقييم أداء المؤسسة على أساس سنوي.

• مثال 2:

حسب معطيات المثال السابق (باستثناء التكلفة الإجمالية التي لا تعلم)، .
المطلوب: أحسب نواتج كل سنة حسب طريقة الإتمام

• حل المثال 2:

نواتج السنوات 1، 2، 3، 4، على التوالي هي 10، 15، 20، 25 أما نتيجة السنة 5 فهي
30 (100 - 70).

III. 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

XXXXXXX	XXXXXXX XXXXXXX	ح/ مصاريف توثيق ح/ الرسم على القيمة المضافة ح/ الصندوق شراء دفتر الشروط	530	618 4456
---------	--------------------	--	-----	-------------

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:

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

3. المعالجة المحاسبية لعملية المقابلة (التعاقد) من الباطن

تعد المقابلة 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 المقابلة 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:

مدين	دائن	التاريخ	مدين	دائن
------	------	---------	------	------

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

- شراء المواد والأعمال حيث يكون التسجيل محاسبيا كما يلي:

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

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 التقاويل من الباطن العام كما يلي:

د	م	التاريخ	دائن	فؤؤ
XXXXXXX	XXXXXXX XXXXXXX	ح/ التقاويل العام ح/ الرسم على القيمة المضافة ح/ الموردون تقاويل من الباطن العام	401	611 4456

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	التاریخ	م	د
628		ح/ الاشتراكات والمستجدات	XXXXXXXX	
4456	401	ح/ الرسم على القيمة المضافة	XXXXXXXX	
		ح/ الموردون		XXXXXXXX
		تقاول من الباطن الإداري		

* 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.