

## المحاضرة رقم 08: المعالجة المحاسبية لمحاسبة المقاولات

### الطرق المحاسبية لإثبات عقد المقاولات:

يتم إثبات عقود المقاولات وفقاً لطريقتين: طريقة نسبة التقدم في الإنجاز و طريقة العقود التامة:

#### أولاً: طريقة نسبة التقدم في الإنجاز (نسبة الإتمام)

وفقاً لطريقة نسبة الإنجاز أو نسبة الإتمام فإنه يتم إثبات الإيرادات المرتبطة على عقود المقاولات خلال عملية الإنتاج، بحيث يتم احتساب إيرادات 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 و التكاليف اللازمة لإتمام العقد بدرجة معقولة من الدقة ومن بين الأساليب المتعارف عليها في تحديد هذه النسبة أسلوبان هما:

**أسلوب المدخلات:** وهو الذي يعتمد تكاليف العقد منهاجاً أو أساساً لتحديد نسبة الإتمام، بموجب هذا الأسلوب تحدد نسبة الإتمام، و بموجب هذا الأسلوب تحدد نسبة الإتمام، التي ستتخذ أساساً لتحديد أو تخصيص إيرادات و من ثم أرباح العقد في نهاية فترة محاسبية معينة على النحو التالي:

نسبة الإنجاز أو (نسبة الإتمام) = جملة النفقات الفعلية حتى تاريخ انتهاء الفترة المحاسبية

جملة النفقات المقدرة للعقد بذلك التاريخ

**أسلوب المخرجات:** وهو الذي يعتمد مخرجات العقد (وحدات الإنتاج التام) منهاجاً أو أساساً لتحديد نسبة الإتمام. أما بموجب الأسلوب الثاني وهو أسلوب المخرجات و يتم تحديد نسبة الإنجاز (الإتمام) وفق هذا الأسلوب بالعلاقة التالية:

نسبة الإنجاز أو (نسبة الإتمام) = عدد الوحدات المنجزة من طرف المقاول

عدد الوحدات محل المقولة

والميزة الأساسية لهذه الطريقة هي أنها تؤدي إلى إثبات جزء من الإيراد المتعلق بالعقد بنهاية الفترة، وذلك بما يتناسب مع المجهودات (التكاليف) التي تحملتها المؤسسة خلال الفترة، وهذا يمثل توزيعاً عادلاً لإيرادات العقد بحيث تستفيد كل فترة من هذه الإيرادات.

وبموجب هذه الطريقة يحسب أرباح للمشاريع التي ما زالت تحت التنفيذ، وترحل هذه الأرباح إلى قائمة نتيجة الأعمال، وحتى يمكن تطبيق هذه الطريقة يجب توافر الشروط التالية:

- أن يكون الجزء التام من المشروع كبيراً، بمعنى ألا تؤثر بشكل واضح نتيجة الأجزاء غير التامة للمشروع على النتيجة النهائية الكلية للمشروع، ويفضل أن تكون نسبة الإنجاز حتى تاريخ إعداد القوائم المالية % 50 فأكثر.
- إمكانية تقدير التكاليف الكلية للمشروع بصورة صحيحة لأن هذه التكاليف ستستخدم كأساس في استخدام ربح أو خسارة المشروع غير التام.
- في حالة احتساب أرباح المشروعات غير التامة، على مؤسسة المقاولات أن تحتاط لاحتمال المستقبل مثل احتمال ارتفاع أسعار المواد أو معدلات الأجور أو عدم مطابقة جزء من المشروع للمواصفات أو التأخير في التسليم، وهذه الاحتمالات تؤثر على النتيجة النهائية لكل مشروع، لذلك يرحل جزءاً من أرباح المشروعات غير التامة إلى

قائمة نتيجة الأعمال، و الباقي يرحل إلى احتياطي الطوارئ و تحدد نسبتها حسب نوع المشروع و الشروط و المواصفات الخاصة بتنفيذه.

وفيما يلي طرق احتساب أرباح أو الخسارة للمشاريع غير التامة في حالة تطبيق طرق طريقة نسبة الإنجاز:

1 - **طريقة التكاليف:** بموجب هذه الطريقة تقسم التكاليف الفعلية للعمل التام على التكاليف الكلية المقدرة للمشروع (المقولة) ثم تضرب هذه النسبة بقيمة المشروع المتفق عليه مع العميل، ويستخرج بذلك مقدار الإيرادات عن العمل التام، وبعدها يقارن هذا الإيرادات مع التكاليف الفعلية للعميل التام لاستخراج الربح أو الخسارة من العمل للمشاريع التام، ثم يحجز جزءاً من هذا الربح كاحتياطي طوارئ و الباقي يرحل لقائمة الدخل لمؤسسة المقاولات، ويستخدم هذا الربح كأساس لفرض الضريبة.

## 2 - تقسيم تكاليف عقود المقاولات

أ - **التكاليف المباشرة على عقد محدد:** وتشتمل جميع المصاريف التي تخص عقد محدد و تنفق عليه بشكل مباشر مثل:

- أجور العمال و المواد المستخدمة في العمل، بالإضافة إلى أجور النقل سواء كانت للعمال أو نقل المعدات و ذلك على النحو التالي:
  - أجور عمال المشروع بالإضافة إلى أجور الإشراف عليه.
  - ثمن المواد المستخدمة في المشروع.
  - أجور النقل (تنقلات العمال و نقل الآلات و المعدات و ما يلزم المشروع).
  - استهلاك الآلات و المعدات و اللوازم المستعملة في المشروع.
- ب - **التكاليف العامة على العقود ذات الصفة الواحدة:**

- تكاليف رسم التصميم.
- تكاليف الاستشارات
- التأمين.

## ت - التكاليف العامة الخاصة بالمؤسسة:

- المصاريف الإدارية (رواتب الإدارة و الإنارة و الهاتف و غيرها)
- تكاليف الأبحاث و المختبرات و الفحص و غيرها.
- استهلاك الآلات و المعدات التي تستعمل في أكثر من عقد.
- أعباء مالية تتمثل في فوائد القروض.

ث - **التكاليف المتصلة بالأشغال:** تشتمل تكلفة المشاريع المنجزة من طرف مؤسسات المقاولات العناصر التالية:

- مواد المقولة ( المنصوص عليها في المواصفات التقنية في دفتر الشروط )
- قيمة الأشغال التمهيديّة و الثانوية
- أعباء المقاولات من الباطن
- قيمة الاشتراكات الاجتماعية في الهيئات الاجتماعية (CACOBTPH et CNAS)
- الأجور المدفوعة للعمال
- اهتلاك المعدات المستخدمة في الإنجاز تمثل هذه العناصر أعباء على المشروع كما تضاف إليها عناصر الأعباء الأخرى الخاصة بالاستغلال مثل:

- ✓ الخدمات
- ✓ الضرائب
- ✓ المصاريف المالية
- ✓ مصاريف التأمين

### 3 - عيوب استخدام طريقة التكاليف:

من مساوي استخدام طريقة التكاليف وجود عنصر عدم التأكد في تقدير أرباح المشروعات غير التامة، و ينتج عن ذلك صعوبة تقدير التكاليف الكلية للمشروع ، فإذا ما اختلفت التكاليف الفعلية عن التكاليف المقدرة فإن طريقة توزيع دخل المشروع بين الفترات المالية يكون غير صحيح تقوم طريقة التكاليف على أساس توزيع دخل المشروع بين الفترات المالية على أساس التكاليف، وهذا الأساس في التوزيع يعاب عليه ما يلي:

- تفترض هذه الطريقة أن تحقيق الربح يتناسب مع قيمة التكاليف المدفوعة وهذا غير صحيح و غير ملائم، لأنه قد تكون التكاليف في المراحل الأولى للمشروع أعلى منها في المراحل الأخيرة مما، يؤدي إلى عدم تحقيق العدالة في توزيع دخل المشروع بين الفترات المالية.
- أن التكاليف الكلية للمشروع غير مؤكدة وذلك بسبب ارتفاع الأسعار للمواد و الأجور، و كذلك وجود التغيرات البيئية التي قد تؤثر على مدة تنفيذ المشروع و تؤدي إلى زيادة تكاليفه.

**التغيرات في قيمة العقود:** قد يتطلب العقد إنشاء أصل إضافي حسب رغبة العميل أو قد يتم تعديله ليشمل\_ إنشاء أصل إضافي. إن إنشاء أصل إضافي يجب أن يعامل على أنه عقد إنشاء منفصل عندما:

- يختلف بشكل كبير في التصميم أو التقنية أو الوظيفة عن الأصل أو الأصول الواردة في العقد الأصلي.
- يتم التفاوض على سعر الأصل الإضافي بغض النظر عن سعر و شروط العقد الأصلي.

أما إذا لم ينطبق الشرطان المذكوران فإن أوامر التغيير في العقد تعتبر جزء من إيرادات العقد الأساسي.

**الاعتراف بإيرادات العقد ومصروفاته:** يجب الاعتراف بالإيرادات و التكاليف المرتبطة بعقود المقاولات كإيراد و مصروف عندما يمكن تقدير نتائج العقد بموثوقية وفق درجة أو نسبة إنجاز العقد بتاريخ المي ا زنية العمومية. و يجب الاعتراف بالخسائر المتوقعة مباشرة كمصروف . و تنتج الخسائر المتوقعة عندما يكون محتملا أن تزيد تكاليف العقد الكلية عن إي ا رد العقد الكلي وبالتالي يتم الاعتراف بالخسائر المتوقعة كمصروف كما يلي:

- ✓ فيما إذا كانت أعمال العقد قد بدأت أم لا،
- ✓ المرحلة التي وصلت لها عملية إنجاز العقد
- ✓ وجود عقود أخرى تحقق أرباح و لم يتم معاملتها كعقد مقاولات واحد.

### ثانيا : طريقة العقود التامة (طريقة الإتمام):

وفقا لهذه الطريقة فإنه لا يتم إثبات أي جزء من الإيراد حتى يكتمل العقد ، وجميع كافة التكاليف المتعلقة بتنفيذه خلال مدة التنفيذ في حساب يطلق عليه أعمال إنشائية تحت التنفيذ يظهر في قائمة المركز المالي ، كما يتم تسجيل قيمة المستخلصات أو الفوائير المتعلقة بهذه العقود في حساب مؤجل يظهر في قائمة المركز المالي، ولا يتم احتساب أي جزء من الإيرادات أو التكاليف أو إجمالي الربح المتعلقة بالعقد خلال مدة تنفيذ العقد في قائمة الدخل.

### التمرين الأول:

حصلت شركة النجاح للمقاولات 2017/01/01 على عقد إنشاء مباني بسعر ثابت بمبلغ 3.600.000 دج على أن تسلم المباني بعد ثلاث سنوات، وفيما يلي بيانات بالعقد علما إن الشركة قامت بانجاز المشروع في الوقت المحدد والجدول التالي يبين معلومات العقد:

السنة 3	السنة 2	السنة 1	البيان
3.280.000	2.467.200	837.200	التكاليف الفعلية
-	3.280.000	3.220.000	التكاليف المقدرة

المطلوب:

1 - تحديد نسبة الانجاز لكل سنة.

2 - تحديد الإيرادات والنتيجة لكل سنة.

1 - تحديد نسبة الانجاز لكل سنة

السنة 3	السنة 2	السنة 1	البيان
3.280.000	2.467.200	837.200	التكاليف الفعلية
-	3.280.000	3.220.000	التكاليف المقدرة
3.280.000	5.747.200	4.057.200	إجمالي التكاليف
100%	42.93%	20.63%	نسبة الانجاز التراكمية
57.07%	22.30%	20.63%	نسبة الانجاز لكل سنة

نسبة انجاز السنة الأولى:

$$4.057.200 = (\text{التكلفة الفعلية لسنة 1} + \text{التكلفة المقدرة لسنة 2}) = \text{التكاليف الإجمالية}$$

$$\text{نسبة الانجاز التراكمية} = \frac{\text{التكاليف الفعلية لسنة 1}}{\text{التكاليف الإجمالية لسنة 1}}$$

أي :

نسبة الانجاز =  $\frac{4.057.200}{837.200} = 20.63\%$  وهكذا مع باقي السنوات نجد نسبة الانجاز التراكمية لذا يجب فصل نسبة انجاز كل سنة بالعلاقة التالية:

نسبة انجاز السنة الأولى: 20.63 %

نسبة انجاز السنة الثانية: 22.30 % - 20.63 % = 22.30 %

نسبة الانجاز السنة الثالثة: 57.07 % - 100 % - 42.93 % = 57.07 %

2 - تحديد الإيرادات:

الإيرادات	نسبة الانجاز	قيمة العقد	البيان
742.680	20.63 %	3.600.000	السنة 1
802.800	22.30 %	3.600.000	السنة 2
2.054.520	57.07 %	3.600.000	السنة 3

3 - تحديد النتيجة ربح أو خسارة

السنة 3	السنة 2	السنة 1	البيان
---------	---------	---------	--------

2.054.520	802.800	742.680	الإيرادات
812.800	1.630.000	837.200	التكاليف الفعلية
1.241.720	827200-	94520-	النتيجة

ملاحظة : التكاليف الفعلية هنا تراكمية يجب فصل تكاليف كل سنة كالتالي:

التكاليف الفعلية لسنة 2:  $1.630.000 = 837.200 - 2.467.200$

التكاليف الفعلية لسنة 3:  $812.800 = 2.467.200 - 3.280.000$