

## محاضرة حول: محاسبة عقود الإنشاء (العقود طويلة الأجل)

عقد الإنشاء أو البناء هو عقد يتم التفاوض فيه خصيصا لتشييد أو بناء أصل أو مجموعة من الموجودات ذات العلاقات المترابطة والمتداخلة من حيث التصميم والتكنولوجيا والوظيفة أو الغرض النهائي أو الاستخدام. ونميز نوعين:

- **عقد محدد السعر:** عبارة عن عقد انشاء يقبل بموجبه تنفيذ العقد مقابل سعر محدد أو معدل ثابت لكل وحدة منتجة، وفي بعض الأحيان قد يتضمن العقد شرط التعديل في ضوء التكلفة الفعلية.
- **عقد التكاليف مضافا إليها نسبة أو عمولة:** عبارة عن عقد انشاء يستعيد بمقتضاه المقابل التكاليف المسموح بها أو المحددة بالإضافة إلى نسبة من تلك التكاليف أو رسما ثابتا (عمولة ثابتة).

نميز طريقتين في معالجة هذا النوع من العقود هما:

### 1- طريقة العقد التام (العقد الكامل):

لا تتم الفوترة إلا عند إتمام الانجاز، طبقا لهذه الطريقة لا يتم الاعتراف بالأرباح المحتسبة للعقد إلا عند اكتمال تنفيذه أو إنجاز الجزء الأكبر منه، أي أن الأعمال المتبقية لا تمنع من الاستفادة من المبنى أو الموقع موضوع العقد، وتتمثل الميزة الرئيسية لهذه الطريقة في أنها تبنى على نتائج واقعية عند إنجاز العقد بدلا من الاعتماد على تقديرات قد تتطلب إجراء تعديلات لاحقة نتيجة لظهور تكاليف لم تكن متوقعة ويعاب عليها أن الإيرادات المحققة لا تعكس أداء الفترات المحاسبية التي يتم خلالها تنفيذ عقد الإنشاء.

مثال:

تقوم الشركة (س) بإنجاز جسر لصالح الأمانة العامة لولاية ميلة، يتوقع إنجاز هذا الجسر خلال 3 سنوات بسعر بيع يقدر بـ 3000000 دج HT، حسب الدراسات الدقيقة التي قامت بها الشركة (س) تكلفه الانتاج قدرت بـ 2100000 دج، النتيجة المتوقعة هي ربح بمقدار 900000 دج.

- في نهاية السنة ن، 25% من الأعمال كانت قد انجزت من هذا المشروع ومقبولة من طرف الأمانة العامة لولاية ميله ، الأعباء المتكبدة 525000 دج.

- في نهاية السنة الموالية (ن+1)، 75% من الأعمال انجزت وقبلت من طرف الأمانة العامة لولاية ميله، حيث قدرت قيمتها بـ 1575000 دج منذ بداية المشروع.

- في 31/12/ن+2 تم إتمام الجسر وتسليمه إلى الأمانة العامة لولاية ميله، بالسعر الذي اتفق عليه، لكن خلال السنة (ن+2) ظهرت أسباب تقنية ضرورية لأجل إتمام الجسر أدت إلى زيادة التكاليف إلى 620000 دج، لترتفع في نهاية السنة تكلفة إنجاز الجسر إلى 2195000 دج.

**1- التسجيلات المحاسبية للسنة (ن):** تسجل الأعباء بحسب طبيعتها، وفي نهاية السنة يسجل القيد الآتي:

525000	525000	31/12/ن		335
		الأشغال الجاري إنجازها	724	
525000		تغيير المخزون		
		تسجيل التقدم في الانجاز في نهاية السنة ن		

**2- التسجيلات المحاسبية للسنة (ن+1):** تسجل الأعباء بحسب طبيعتها، وفي نهاية السنة يسجل القيد الآتي:.

1575000	1575000	31/12/ن+1		335
		الأشغال الجاري إنجازها	724	
1575000		تغيير المخزون		
		تسجيل التقدم الكلي في الانجاز في نهاية السنة (ن+1)		724
525000	525000	31/12/ن+1		335
		تغيير المخزون		
525000		الأشغال الجاري إنجازها		
		إلغاء تسجيل التقدم في الانجاز في نهاية السنة ن		

أو نسجل مباشرة القيد التالي:

1050000	1050000	12/31/ن+1		335
		الأشغال الجاري إنجازها	724	
		تغيير المخزون		
		تسجيل التقدم في الانجاز في نهاية السنة (ن+1)		

3- التسجيلات المحاسبية للسنة (ن+2): تسجل الأعباء بحسب طبيعتها، وفي نهاية السنة يسجل القيد الآتي:.

3000000 570000	3570000	12/31/ن+2		411
		الزبائن		
		مبيعات الأشغال	704	
		الدولة: رسم مسترد	4456	
		مبيعات الأشغال: فاتورة رقم .....		
1575000	1575000	12/31/ن+1		724
		تغيير المخزون		
		الأشغال الجاري إنجازها	335	
		ترصيد الحساب ح/335		

ويمكن توضيح تأثير طريقة العقد التام على النتيجة خلال سنوات الانجاز من خلال الجدول التالي:

السنة	الإيرادات	الأعباء	النتيجة
ن	525000	525000	0
ن+1	1050000	1050000	0
ن+2	1425000	620000	805000
المجموع	3000000	2195000	805000

من خلال الجدول يتضح أن الإيرادات المحققة لاتعكس أداء الدورات المحاسبية التي يتم خلالها تنفيذ عقد الانشاء.

## 1- طريقة نسبة الاتمام:

لا تتم الفوترة عن الجزء المنجز لكن يتم توقعه وتسجيله وفقا لمبدأ محاسبة التعهد أو الالتزام، وفي ظل هذه الطريقة فإن الإيراد يعتبر قد تحقق ويدرج ضمن الإيرادات في قائمة الدخل عن الفترة التي تم فيها تنفيذ الأعمال، كما أن تكاليف العقد تدرج عادة كمصروفات في قائمة الدخل عن ذات الفترة المحاسبية التي تم خلالها إنجاز هذه الأعمال. بمعنى آخر يتم إظهار الإيرادات والمصروفات والأرباح التي تحققت عن ذلك الجزء المستكمل أو المنفذ من العمل حتى نهاية الدورة الحالية، وترحل باقي تكلفة العقد وأية إيرادات متعلقة به إلى الدورة التالية.

ومن مميزات هذه الطريقة أنها تعطي معلومات مفيدة عن مدى نشاط العقد ومستوى الأداء خلال الدورة إذ أنها تعكس إيرادات الدورة المحاسبية خلال الفترة التي تم فيها تنفيذ العمل الذي أسفر عنه هذا الإيراد بدلا من تأجيل ذلك إلى نهاية سنة اكتمال العقد، بالإضافة إلى أن هذه الطريقة تقوم بتوزيع العبء الضريبي بطريقة تحقق العدالة والمساواة على السنوات الضريبية التي يتم فيها تنفيذ عقد الانشاء.

### مثال:

باستعمال نفس معطيات المثال السابق، سجل محاسبيا القيود اللازمة حسب طريقة نسبة الاتمام أو التقدم، بعد حساب نسبة التقدم لكل سنة.

1- التسجيلات المحاسبية للسنة (ن): تسجل الأعباء بحسب طبيعتها، وفي نهاية السنة

يسجل القيد الآتي:

- تحديد نسبة التقدم:  $2100000/525000 = 25\%$ .

- النتيجة:  $900000 * 25\% = 225000$

- رقم الأعمال:  $525000 + 225000 = 750000$  دج.

		417	704	ن/12/31
	750000			الزبائن - فواتير للإعداد
750000				مبيعات أشغال
				تسجيل رقم الأعمال المتوقع للسنة ن

2- التسجيلات المحاسبية للسنة (ن+2): تسجل الأعباء بحسب طبيعتها، وفي نهاية السنة يسجل القيد الآتي:

- تحديد نسبة التقدم:  $2100000/1575000 = 75\%$

- النتيجة:  $900000 * 75\% = 675000$  منها 225000 تم الاعتراف بها في السنة

الماضية نعترف فقط بـ  $450000 = 225000 - 675000$

- رقم الأعمال:  $1500000 = 450000 + 1050000$

1500000	1500000	1+ن/12/31 الزبائن - فواتير للإعداد مبيعات أشغال تسجيل رقم الأعمال المتوقع للسنة ن+1	704	417
---------	---------	--	-----	-----

3- التسجيلات المحاسبية للسنة (ن+2): تسجل الأعباء بحسب طبيعتها، وفي نهاية السنة يسجل القيد الآتي:

570000 3000000	3570000	2+ن/12/31 الزبائن الدولة: رسم مسترد مبيعات أشغال تسجيل مبيعات الأشغال: فاتورة رقم .....	4457 704	411
2250000	2250000	2+ن/12/31 مبيعات أشغال الزبائن - فواتير للإعداد ترصيد الحساب ح/417	417	704

ويمكن توضيح تأثير طريقة نسبة الانجاز على النتيجة خلال سنوات الانجاز من خلال

الجدول التالي:

السنة	الإيرادات	الأعباء	النتيجة
ن	750000	525000	225000
ن+1	1500000	1050000	450000
ن+2	750000	620000	130000
المجموع	3000000	2195000	805000

من خلال الجدول يتضح توزيع الأعباء والنواتج على سنوات الانجاز بشكل يتناسب مع نسبة التقدم في الانجاز، وكذا توزيع العبء الضريبي على سنوات الانجاز.

## 2- خسائر القيمة للعقد الانشاء:

ويتم تسجيل خسارة القيمة لعقد الانشاء وفقا لطريقة التسجيل المتبعة.

## 3-1 حالة العقد التام:

في 12/31/ن سجلت المؤسسة (س) وجود عقد إنشاء أبرم في 02/12/ن يؤدي على الأرجح إلى خسارة إجمالية تقدر بـ 3000000 دج، وذلك بسبب الارتفاع الكبير في المواد الأولية، الجدول أدناه يبين نتائج عملية الجرد بتاريخ 12/31/ن.

البيان	الوضعية في 12/31/ن	الوضعية المتوقعة في نهاية العقد
الإيراد المتعاقد المفوتر	لا شيء	17000000
التكلفة المجمعة للأعمال المنجزة والمقبولة	5000000	20000000
نتيجة الاتمام		خسارة (3000000)

في 12/31/ن سجلت المؤسسة (س) مخزون إنتاجها الجاري والخسارة المتوقعة للسنة ن، وتشكل مؤونة للخسارة المتوقعة في نهاية العقد.

335	الأشغال الجاري إنجازها	5000000	12/31/ن
724	تغير المخزون	5000000	
685	المخصصات للاهتلاكات، المؤونات، وخسائر القيمة للاصول الجارية.	750000	12/31/ن
750000		750000	

		خسائر القيمة عن إنتاج السلع الجاري إنتاجه خسارة القيمة للسنة ن: $3000000 * 25\%$	393	
2250000	2250000	المخصصات للاهتلاكات، المؤونات، وخسائر القيمة للاصول الجارية. مؤونات مؤونة للخسارة المتوقعة في نهاية العقد: 2250000-3000000	15	685

### 3-2- حالة نسبة الإتمام:

نفس معطيات المثال السابق، حيث:

- نسبة التقدم :  $25\%$
- نسبة الخسارة المحملة على السنة ن:  $3000000 * 25\% - 750000$
- رقم الأعمال الذي يسجل :  $4250000 = 750000 - 5000000$
- قيمة المؤونة :  $2250000 = 750000 - 3000000$

4250000	4250000	الديون الدائنة عن أشغال أو خدمات جار انجازها مبيعات أشغال تسجيل رقم الأعمال المتوقع للسنة ن	704	417
2250000	2250000	المخصصات للاهتلاكات، المؤونات، وخسائر القيمة للاصول الجارية. مؤونات مؤونة للخسارة المتوقعة في نهاية العقد: 2250000-3000000	15	685