



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة سطيف 1 فرحات عباس

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم المالية والمحاسبة



مذكرة

مقدمة ضمن متطلبات الحصول على شهادة الماستر في علوم المالية والمحاسبة

تخصص: محاسبة وتدقيق

الموضوع:

إشكالية ربط الأعباء والنواتج بالدورة لتحديد النتيجة في ظل تطبيق

النظام المحاسبي المالي المكيف لقطاع البناء والأشغال

العمومية والهيدروليكا

-دراسة حالة مؤسسة EMIVAR لولاية سطيف-

تحت إشراف:

د. لطرش فريد

إعداد الطلبة:

1. بن سباع رجاء

2. سعدي آية

3. خمال إسلام

تاريخ المناقشة: 2025/06/29

أعضاء لجنة المناقشة

الصفة	الرتبة العلمية	الإسم واللقب
رئيسا	أستاذ مساعد -أ-	مخنش سيف الإسلام
مشرفا ومقررا	أستاذ محاضر -أ-	لطرش فريد
مناقشا	أستاذ محاضر -أ-	عطوي راضية

السنة الجامعية: 2025-2024



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة سطيف 1 فرحات عباس

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم المالية والمحاسبة



مذكرة

مقدمة ضمن متطلبات الحصول على شهادة الماستر في علوم المالية والمحاسبة

تخصص: محاسبة وتدقيق

الموضوع:

إشكالية ربط الأعباء والنواتج بالدورة لتحديد النتيجة في ظل تطبيق

النظام المحاسبي المالي المكيف لقطاع البناء والأشغال

العمومية والهيدروليكا

-دراسة حالة مؤسسة EMIVAR لولاية سطيف-

تحت إشراف:

د. لطرش فريد

إعداد الطلبة:

1. بن سباع رجاء

2. سعدي آية

3. خمال إسلام

تاريخ المناقشة: 2025/06/29

أعضاء لجنة المناقشة

الصفة	الرتبة العلمية	الإسم واللقب
رئيسا	أستاذ مساعد -أ-	مخنش سيف الإسلام
مشرفا ومقررا	أستاذ محاضر -أ-	لطرش فريد
مناقشا	أستاذ محاضر -أ-	عطوي راضية

السنة الجامعية: 2025-2024

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

شكر وتقدير

قال الله تعالى في محكم تنزيله

{يَرْفَعِ اللَّهُ الَّذِينَ آمَنُوا مِنْكُمْ وَالَّذِينَ أُوتُوا الْعِلْمَ دَرَجَاتٍ}

نشكر الله ونحمده حمد الشاكرين ونستجيب له استجابة الطائعين، على توفيقه لنا ونعمته علينا إذ ألهمنا العزم والصبر والإرادة لإنجاز هذا العمل، الذي نأمل أن يكون خالصا لوجهه الكريم راجين منه أن يتقبله منا ويدخره لنا يوم نلقاه. لا يسعنا إلا أن نتقدم بكل امتنان وعرفان بأسمى معاني الشكر والتقدير إلى الدكتور الفاضل

د. لطرش فريد

لتفضله الكريم الإشراف على هذا العمل المتواضع صاحب الفضل بعد الله على ما قدمه من توجيهات ونصائح قيمة، التي كانت دعما لنا خلال كل مرحلة من مراحل إنجاز هذا العمل بابتسامة ورحابة صدر جزاك الله خيرا وله منا كل الشكر والاحترام والتقدير.

كما نتقدم بالشكر والامتنان لكل الأساتذة الذين كان لهم فضل كبير على وقفهم معنا لإتمام هذا العمل ونخص بالذكر

"الأستاذ عبد السلام وليد" و"الأستاذة قريشي كنزة" و"الأستاذ فراس محمد"

والى كل أستاذ أفادنا بعلمه وخبرته كل باسمه ومقامه.

ولا يفوتنا أن نتقدم بالشكر المسبق إلى أعضاء لجنة المناقشة الذين سننال شرف مناقشتهم لهذه المذكرة

"الأستاذ مخناش سيف الإسلام" و"الأستاذة عطوي راضية"

نشكر كل إدارات وعمال مؤسسة الاستصلاح والتهيئة الريفية "EMIVAR" على رقي استقبالهم ومحمل توجيهاتهم ونخص بالذكر السيد "راجح محلوس"

كما نتقدم بجزيل الشكر وخالص التقدير لكل من ساهم وساعد وقدم يد العون في انجاز هذا العمل من قريب أو بعيد.

إهداء

الحمد لله عند البدء وعند الختام، فما تنأهى درب ولا ختم جهد، ولا تم سعي إلا بفضلته.
إلى خالق الروح والقلم وبارئ الذر والنسم وخالق كل شيء من العدم.
إلى من بلغ الرسالة وأدى الأمانة ونصح الأمة، إلى نبي الرحمة ونور العالمين محمد صلى الله عليه وسلم.
إلى من كلله الله بالهيبه والوقار، وعلمني أن النجاح لا يأتي إلا بالصبر والإصرار، إلى من علمني أن الإرادة تصنع المعجزات، إلى من دعمني وتحدى العالم لأجلي، إلى من غرس في قلبي حب العلم ورافقني في كل خطوة، إلى النور الذي أنار دربي والسراج الذي لا ينطفئ نوره بقلبي.
إلى من أحمل اسمه بكل عزة وافتخار، إلى من كان سندي بعد الله.
إلى بطل قصتي أبي حبيب قلبي "علي".
وكل الناس يا أبتى مياه ووحدك زمزم يروي فؤادي، أحبك يا أبي حبا عظيما يضاعف كل يوم بازدياد.
إلى العظيمة ذات القلب النقي، إلى من ربت وسعت وعانت وضحت من أجلي، إلى من حاكت سعادتي بخيوط منسوجة من قلبها، إلى من كان دعاؤها سر نجاحي، إلى من أوصاني الرحمان بها برا وإحسانا ورفقا ولينا، وجعل الجنة تحت أقدامها.
إلى المرأة التي جعلت مني فتاة طموحة، إلى أميرة النساء في قلبي أُمي وأُماني ومأمُني وإيماني.
إلى النجوم التي تنير دربي دوما، إلى ملهمي النجاح، وصناع قوتي، وخيرة أيامي وصفوتها، إلى قرة عيني.
إلى من كانوا لي سندا وأزاحوا عن دربي المتاعب ممهدين لي الطريق، زارعين الثقة والإصرار بداخلي،
إلى من أشاركهن لحظاتي ويفرحن لنجاحي، أميرات قلبي روميساء، غفران، دعاء، شاهدة.
إلى من كان لها أثر في حياتي، إلى رمز العطاء والمحبة، داعمتي ومشجعتي عمتي الغالية "سعيدة".
إلى من زرع الله حبه بقلبي، إلى مثال الرحمة والتواضع، إلى من كنت أصل متأخرة ويلوح لي بيده تفضلي، إلى من كان يرى روح العزيمة والإرادة بداخلي، إلى من كان يعاملني كابنته أستاذي الفاضل "مخناش سيف الإسلام".
إلى الأستاذ الذي كان يبكييني ويفرحني، إلى من صنع مني فتاة صلبة قوية، إلى خير الأساتذة "لطرش فريد".
إلى كل من علمني حرفا طيلة مشواري الدراسي، أساتذتي الأفاضل كالأب باسمه ومقامه.
إلى أصدقاء السنين، إلى من تحلوا بالإخاء وتميزوا بالوفاء والعطاء، إلى من معهم سعدت وبرفقتهم في دروب الحياة سررت،
إلى من كانوا معي وساندوني في طريق الخير والنجاح أصدقائي وصديقاتي.
لينا، خلود، آية، إسلام.
وإلى كل من اتسع قلبي لهم وضاحت هذه الورقة عن ذكركم، أهديكم جميعا عملي المتواضع.

رجاء

إهداء

الحمد لله الذي ما تيقنت به خيرا وأملا إلا وأغرقتني سرورا، وما تم جهد ولا ختم سعي إلا بفضلته
والصلاة والسلام على رسولنا وحبیبنا محمد صلى الله عليه وسلم.
لم تكن الرحلة قصيرة ولا ينبغي لها أن تكون، لم يكن الحلم قريبا ولا الطريق سهلا، ولكنني فعلتها
وفي اللحظة الأكثر فخرا أهدي عملي:
إلى من علمني أن الدنيا كفاح وسلاحها العلم والمعرفة، إلى من حصد الأشواك عن دربي ليمهد لي طريق العلم، إلى غيمة
تسقيني دون رغبة بي لجميلها، الرجل الذي سعى طوال حياته لأكون في أفضل حال، قوتي وملاذي بعد الله، ذخري وفخري
واعتزاري أوسط أبواب الجنة أبي الحبيب
"عراس".
إلى حبيبتي قرة عيني والقلب النابض، بسمة الحياة وبلسم الجراح، غاليتي وجنة قلبي، إلى من رضاها يخلق لي التوفيق أُمي
ثم أُمي ثم أُمي
"فريدة"
إلى ضلعي الثابت الذي لا يميل، إلى من رزقت بهم سندا وشددت بهم عضدي فكانوا لي ينابيع أرتوي منها إخوتي
"أيمن"، "المعتصم بالله"، "زين الدين"
إلى قدوتي في العلم والأخلاق، إلى من رباني وغمرني بحنانه، إلى جدي وأبي الثاني "إبراهيم" رحمه الله.
إلى من تشاركني معي الدرب خطوة بخطوة، ضحكة بضحكة، ودمعة بدمعة، الغاليات
"يسرى" و"بشرى" وكل صديقة ساندتني طيلة سنوات الدراسة.
إلى رفيقي في انجاز هذا العمل، من تقاسما معي التعب والسهرة، وشاركا معي التفاصيل لحظة بلحظة، وكانا عوضا وعونا لا
يقدر، وسندا لا ينسى
"رجاء" و"إسلام" كنتم خير الرفقة.
إلى من كان لنا نبراس علم ونموذج قدوة، الأستاذ الفاضل "لطرش فريد" إن الكلمات لتعجز عن رد جميلكم.
إلى الأيادي التي لم تبخل بالعطاء يوما ولم تتردد بتقديم العون ولو لحظة أساندتني الكرام كل باسمه.
إلى كل من اتسع لهم قلبي وضافت هذه الورقة عن ذكرهم.

آية



إهداء

الحمد لله الذي نفتتح بحمده الكلام، والحمد لله الذي حمده أفضل ما جرت به الأقلام، سبحانك ربنا لك الحمد والشكر كما ينبغي لجلال وجهك الكريم وعظيم سلطانتك وعلو مكانك.

﴿ فَسُبْحَانَ اللَّهِ حِينَ تُمْسُونَ وَحِينَ تُصْبِحُونَ * وَلَهُ الْحَمْدُ فِي السَّمَاوَاتِ وَالْأَرْضِ وَعَشِيًّا وَحِينَ تُظْهِرُونَ ﴾

[سورة الروم: 17-18].

وصلى اللهم وسلم على محمد خير من افتتحت بذكره الدعوات، واستنجمت بالصلاة عليه الطلبات.

إلى والدي الغاليين، أمي وأبي، اللذين أوجب الرحمن برهما وطاعتهما، وأعلى قدرهما ومكانتهما، اللذين رباني وعلماني الصبر والنجاح، وتحملا الصعاب من أجلي، فلهما كل الفخر والامتنان، حفظهم الله ورعاهم.

إلى أساتذة المسار الدراسي الكرام، الذين أناروا طريقي بالعلم والمعرفة، وإلى الأستاذ المشرف "لطرش فريد" الذي قدم الإرشاد والدعم في هذا العمل، وإلى إخوتي وأخواتي، زملائي وزميلاتي حفظهم الله.

إلى جميع الأهل والأقارب والأصدقاء دون استثناء، شكرا لكم جميعا.



إسلام



فهرس المحتويات



فهرس المحتويات

الصفحة	المحتويات
	شكرو تقدير
	الإهداء
	الإهداء
	الإهداء
	فهرس المحتويات
	فهرس الجداول
	فهرس الأشكال
	فهرس الملاحق
	قائمة المختصرات
	أولاً: الإطار العام للدراسة
02	تمهيد
03	1. إشكالية الدراسة وأسئلتها الفرعية
03	2. فرضيات الدراسة
03	3. أهداف الدراسة
04	4. أهمية الدراسة
04	1.4. الأهمية العلمية
05	2.4. الأهمية العملية
05	5. حدود الدراسة
05	1.5. الحدود المكانية
05	2.5. الحدود الزمانية
05	3.5. الحدود الموضوعية
05	6. صعوبات الدراسة
06	7. نموذج الدراسة
06	8. التعريفات الإجرائية
	ثانياً: أدبيات الدراسة
10	تمهيد
10	1. الإطار العام لقطاع البناء والأشغال العمومية والهيدروليكا
10	1.1. تعريف قطاع البناء والأشغال العمومية والهيدروليكا
10	2.1. أنشطة البناء والأشغال العمومية والهيدروليكا
10	1.2.1. نشاط البناء
11	2.2.1. نشاط الأشغال العمومية

11	3.2.1. نشاط الهيدروليكا
11	4.2.1. المناولة (المقاولة من الباطن)
12	3.1. خصوصيات قطاع البناء والأشغال العمومية والهيدروليكا
13	2. مدخل للنظام المحاسبي المالي المكيف لقطاع البناء والأشغال العمومية والهيدروليكا
13	1.2. نشأة النظام المحاسبي المالي المكيف لقطاع البناء والأشغال العمومية والهيدروليكا
13	2.2. مجال تطبيق النظام المحاسبي المالي المكيف لقطاع البناء والأشغال العمومية والهيدروليكا
14	3.2. التعديلات التي مست مدونة الحسابات مقارنة بالنظام المحاسبي المالي
14	1.3.2. على مستوى حسابات رؤوس الأموال
14	2.3.2. على مستوى حسابات التثبيات
16	3.3.2. على مستوى حسابات المخزونات والمنتجات قيد التنفيذ
17	4.3.2. على مستوى حسابات الغير
17	5.3.2. على مستوى الحسابات المالية
17	6.3.2. على مستوى حسابات الأعباء
18	7.3.2. على مستوى حسابات النواتج
18	3. المعالجة المحاسبية للعقود طويلة الأجل في قطاع البناء والأشغال العمومية والهيدروليكا
19	1.3. ماهية العقود طويلة الأجل
19	1.1.3. مفهوم العقود طويلة الأجل
20	2.1.3. خصائص العقود طويلة الأجل
21	3.1.3. أنواع العقود طويلة الأجل
22	2.3. تجزئة، تجميع وتعديل العقود طويلة الأجل
22	1.2.3. العقود المنفصلة
22	2.2.3. تجميع العقود
22	3.2.3. تعديل العقد
23	3.3. الاعتراف بأعباء ونواتج العقود طويلة الأجل
23	1.3.3. أعباء العقود طويلة الأجل
23	1.1.3.3. مفهوم أعباء العقود طويلة الأجل
23	2.1.3.3. أنواع أعباء العقود طويلة الأجل
24	2.3.3. نواتج العقود طويلة الأجل
25	1.2.3.3. مفهوم نواتج العقود طويلة الأجل
25	2.2.3.3. مكونات نواتج العقود طويلة الأجل
26	3.2.3.3. خطوات الاعتراف بنواتج (إيرادات) العقود طويلة الأجل حسب معيار الإبلاغ المالي الدولي "IFRS 15"
28	4.3. طرق قياس أعباء ونواتج العقود طويلة الأجل
28	1.4.3. طريقة نسبة التقدم

29	1.1.4.3. تحديد نسبة التقدم
30	2.1.4.3. تحديد نواتج الدورة
30	3.1.4.3. تحديد النتيجة المحاسبية للدورة
31	2.4.3. طريقة الإتمام
32	4. الدراسات السابقة
32	1.4. الدراسات السابقة باللغة العربية
36	2.4. الدراسات السابقة باللغة الأجنبية
39	5. ما يميز الدراسة عن الدراسات السابقة
ثالثا: الطريقة والإجراءات	
42	تمهيد
42	1. منهج الدراسة
42	2. مصادر جمع البيانات
43	1.2. مصادر جمع البيانات الثانوية
43	2.2. مصادر جمع البيانات الرئيسية
43	3. أداة الدراسة
43	1.3. المقابلة
44	2.3. تحليل وثائق وبيانات المؤسسة
رابعا: نتائج الدراسة	
46	تمهيد
46	1. تقديم مؤسسة الاستصلاح والتهيئة الريفية "EMIVAR"
46	1.1. نشأة وتعريف مؤسسة الاستصلاح والتهيئة الريفية "EMIVAR"
47	2.1. الأنشطة الرئيسية لمؤسسة الاستصلاح والتهيئة الريفية "EMIVAR"
47	3.1. الهيكل التنظيمي لمؤسسة الاستصلاح والتهيئة الريفية "EMIVAR"
47	1.3.1. عرض الهيكل التنظيمي لمؤسسة الاستصلاح والتهيئة الريفية "EMIVAR"
49	2.3.1. شرح الهيكل التنظيمي لمؤسسة الاستصلاح والتهيئة الريفية "EMIVAR"
50	2. دراسة أثر اختلاف طريقتي نسبة التقدم والإتمام على تحديد النتيجة المحاسبية في مشروع إزالة النقاط المروية الخطرة
50	1.2. دراسة الجوانب التقنية للمشروع
50	1.1.2. التعريف بالمشروع
50	2.1.2. تقديم البطاقة التقنية للمشروع
52	3.1.2. مدة انجاز المشروع
53	4.1.2. مبلغ المشروع
53	1.4.1.2. المبلغ الأصلي للمشروع

56	2.4.1.2. تعديل مبلغ المشروع
59	2.2. دراسة الجوانب المحاسبية للمشروع
59	1.2.2. المعالجة المحاسبية حسب وضعيات الأشغال
60	1.1.2.2. وضعية الأشغال رقم 01
61	2.1.2.2. التسجيل المحاسبي لوضعية الأشغال رقم 01 لدورة 2021
63	3.1.2.2. وضعية الأشغال رقم 02
64	4.1.2.2. وضعية الأشغال رقم 03
64	5.1.2.2. التسجيل المحاسبي لوضعيتي الأشغال رقم 02 و 03 لدورة 2022
65	6.1.2.2. وضعية الأشغال رقم 04
66	7.1.2.2. التسجيل المحاسبي لوضعية الأشغال رقم 04 لدورة 2023
67	8.1.2.2. استلام المشروع
69	9.1.2.2. كفالة حسن التنفيذ
70	2.2.2. دراسة أثر اختلاف طريقتي نسبة التقدم والإتمام على تحديد النتيجة المحاسبية للمشروع
70	1.2.2.2. طريقة نسبة التقدم
70	1.1.2.2.2. تحديد النتيجة المحاسبية حسب طريقة نسبة التقدم
76	2.1.2.2.2. الأثر على النتيجة المحاسبية حسب طريقة نسبة التقدم
76	3.1.2.2.2. صافي الأصول (الخصوم) حسب طريقة نسبة التقدم
77	4.1.2.2.2. المعالجة المحاسبية حسب طريقة نسبة التقدم
82	2.2.2.2. طريقة الإتمام
82	1.2.2.2.2. تحديد النتيجة المحاسبية حسب طريقة الإتمام
84	2.2.2.2.2. الأثر على النتيجة المحاسبية حسب طريقة الإتمام
84	3.2.2.2.2. صافي الأصول (الخصوم) حسب طريقة الإتمام
85	4.2.2.2.2. المعالجة المحاسبية حسب طريقة الإتمام
86	3.2.2.2. مقارنة بين طريقة نسبة التقدم وطريقة الإتمام
86	1.3.2.2.2. مقارنة بين الطريقتين من حيث توقيت الاعتراف بالنتيجة المحاسبية
87	2.3.2.2.2. مقارنة بين الطريقتين من حيث صافي الأصول (الخصوم)
87	3. اختبار فرضيات الدراسة
87	1.3. اختبار الفرضية الأولى
88	2.3. اختبار الفرضية الثانية
89	3.3. اختبار الفرضية الثالثة
خامسا: مناقشة النتائج	
91	1. النتائج
94	2. المقترحات

94	1.2. اقتراحات على مستوى المشرع الجزائري
95	2.2. اقتراحات على مستوى الجامعات الجزائرية
95	3.2. اقتراحات على مستوى المؤسسة محل الدراسة
96	3. آفاق الدراسة
قائمة المراجع	
الملاحق	



فهرس الجداول



فهرس الجداول

الرقم	عنوان الجدول	الصفحة
01	تعديلات حسابات رؤوس الأموال مقارنة بالنظام المحاسبي المالي	14
02	تعديلات حسابات التثبيات مقارنة بالنظام المحاسبي المالي	14
03	تعديلات حسابات المخزونات والمنتوجات قيد التنفيذ مقارنة بالنظام المحاسبي المالي	16
04	تعديلات حسابات الغير مقارنة بالنظام المحاسبي المالي	17
05	تعديلات حسابات الأعباء مقارنة بالنظام المحاسبي المالي	17
06	تعديلات حسابات النواتج مقارنة بالنظام المحاسبي المالي	18
07	أنواع العقود طويلة الأجل	21
08	مكونات نواتج (إيرادات) العقود طويلة الأجل	26
09	المعلومات الأولية للمشروع	50
10	تواريخ توقف واستئناف الأشغال	52
11	جدول الأسعار الوحدوية للمشروع	54
12	الكشف الكمي والتقديري للمشروع	55
13	تفصيل تعديلات مبلغ الصفقة حسب طبيعة الأشغال	57
14	جدول الأسعار الوحدوي للأشغال التكميلية للمشروع	57
15	الكشف الكمي والتقديري للأشغال التكميلية للمشروع	58
16	ملخص تعديلات مبلغ الصفقة	59
17	وضعية الأشغال رقم 01	60
18	وضعية الأشغال رقم 02	63
19	وضعية الأشغال رقم 03	64
20	وضعية الأشغال رقم 04	65
21	بيان الأشغال المنجزة والمفوترة (2021-2023)	66
22	تحصيل وضعيات الأشغال حسب التواريخ	67
23	ملخص الفوترة والتحصيل حسب كل وضعية	67
24	ميزان المراجعة لدورة 2021	77
25	جدول حساب النتيجة لدورة 2021	81



فهرس الأشكال



فهرس الأشكال

الرقم	عنوان الشكل	الصفحة
01	نموذج الدراسة	06
02	خصوصيات قطاع البناء والأشغال العمومية والهيدروليكا	12
03	تصنيف العقود طويلة الأجل حسب الخدمة المقدمة	20
04	أنواع أعباء العقود طويلة الأجل	23
05	أنواع الأعباء المباشرة	24
06	مكونات نواتج (إيرادات) العقود طويلة الأجل	25
07	الخطوات الخمسة للاعتراف بالإيراد بموجب معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم 15	27
08	الهيكل التنظيمي لمؤسسة الاستصلاح والتهيئة الريفية "EMIVAR"	48
09	أعضاء اللجنة التقنية المعاينة للمشروع	68
10	المعطيات المتعلقة بالمشروع خلال دورات إنجازه رقم 01	71
11	النتيجة المحاسبية حسب طريقة نسبة التقدم	72
12	الأثر على النتيجة المحاسبية حسب طريقة نسبة التقدم	76
13	صافي الأصول (الخصوم) للمشروع حسب طريقة نسبة التقدم	77
14	المعطيات المتعلقة بالمشروع خلال دورات إنجازه رقم 02	83
15	النتيجة المحاسبية حسب طريقة الإتمام	83
16	الأثر على النتيجة المحاسبية حسب طريقة الإتمام	84
17	صافي الأصول (الخصوم) للمشروع حسب طريقة الإتمام	84
18	مقارنة بين الطريقتين من حيث توقيت الاعتراف بالنتيجة المحاسبية	86
19	مقارنة بين الطريقتين من حيث صافي الأصول (الخصوم)	87



فهرس الملاحق



فهرس الملاحق

الرقم	عنوان الملحق	الصفحة
01	الصفقة رقم 2020/02	104
02	أمر التبليغ والانطلاق في الأشغال للصفقة رقم 2020/02	105
03	ملحق تعديل الصفقة رقم 2020/02	106
04	أمر توقيف الأشغال رقم 01 للصفقة رقم 2020/02	107
05	أمر استئناف الأشغال رقم 01 للصفقة رقم 2020/02	108
06	أمر توقيف الأشغال رقم 02 للصفقة رقم 2020/02	109
07	أمر استئناف الأشغال رقم 02 للصفقة رقم 2020/02	110
08	أمر توقيف الأشغال رقم 03 للصفقة رقم 2020/02	111
09	أمر استئناف الأشغال رقم 03 للصفقة رقم 2020/02	112
10	الكشف الكمي والتقديري للمشروع	113
11	وضعية الأشغال رقم 04	114
12	وثيقة قيد الأشغال "ATTACHEMENT"	115
13	الاستلام المؤقت للمشروع	116
14	الاستلام النهائي للمشروع	117
15	كفالة حسن التنفيذ	118
16	كفالة حسن التنفيذ التكميلية	119
17	ميزان المراجعة لدورة 2022	120
18	ميزان المراجعة لدورة 2023	121
19	جدول حساب النتائج لدورة 2022	122
20	جدول حساب النتائج لدورة 2023	123
21	دليل المقابلة	124



قائمة المختصرات



قائمة المختصرات

الرقم	الاختصار	الدلالة باللغة العربية	الدلالة باللغة الأجنبية
01	SCF	النظام المحاسبي المالي	Système Comptable Financier
02	SCF BTPH	النظام المحاسبي المالي المكيف مع قطاع البناء والأشغال العمومية	Système Comptable Financier Adapte Au Secteur Bâtiment, Travaux publics & Hydraulique
03	BTPH	البناء والأشغال العمومية والهيدروليكا	Bâtiment, Travaux publics & Hydraulique
04	IASB	مجلس معايير المحاسبة الدولية	International Accounting Standards Board
05	IFRS	معايير التقارير المالية الدولية	International Financial Reporting Standards
06	IAS	معايير المحاسبة الدولية	International Accounting Standards
07	EMIVAR	مؤسسة الاستصلاح والتهيئة الريفية	Entreprise de Mise en Valeur et d'Aménagement Rural
08	GITRA	مجموعة البنى التحتية للأشغال الطرقية والمنشآت الفنية	Groupe D'Infrastructures des Travaux Routiers et Ouvrages d'Art
09	SPA	شركة ذات أسهم	Société Par Actions
10	ODS	أوامر الخدمة	Ordres de service
11	DGD	الكشف العام النهائي	Document Général Définitif
12	CGMP	صندوق ضمان الصفقات العمومية	Caisse De Garantie Des Marchés Publics



أولاً: الإطار العام للدراسة



تمهيد

يعد قطاع البناء والأشغال العمومية والهيدروليكا من القطاعات الحيوية التي تحظى بمكانة بارزة في اقتصاد الدول، نظراً لما يضطلع به من دور حيوي في دعم مسارات التنمية الاقتصادية، من خلال انجاز البنى التحتية والمرافق الأساسية، توفير مناصب الشغل وتحريك قطاعات إنتاجية وخدمية متعددة.

دفعت الطبيعة الخاصة لهذا القطاع الهيئات المهنية المحاسبية في مختلف الدول إلى إيجاد تأطير محاسبي خاص يساير ويتمشى وطبيعة هذا القطاع، ذلك نتيجة امتداد عملية انجاز المشاريع لأكثر من دورة محاسبية (دورتين على الأقل)، مما يخلق إشكالات ترتبط أساساً بالقياس والإعتراف والإفصاح عن نواتج ونتيجة العقد وتحديد التوقيت المناسب للاعتراف بها، الأمر الذي يؤدي إلى فجوة محاسبية تحتاج معالجة محاسبية دقيقة لضمان التوافق مع مبادئ محاسبية أساسية كمبدأ مقابلة النواتج بالأعباء، مبدأ استقلالية الدورات وفرضية الإستحقاق المحاسبي، مما يجعل القوائم المالية للمؤسسات الناشطة في هذا القطاع تختلف عن نظيراتها في باقي القطاعات.

في هذا الإطار، وضعت المعايير المحاسبية الدولية "IAS/IFRS" قواعد خاصة بالأنشطة التعاقدية التي تفوق مدة إنجازها السنة، حيث تم تضمينها ضمن صنف العمليات طويلة الأجل أو عقود الإنشاء، وفقاً للمعيار المحاسبي الدولي "IAS 11" الصادر سنة 1979، والذي خضع لعدة تعديلات آخرها إصدار معيار الإبلاغ المالي الدولي "IFRS 15" بعنوان "الإيرادات من العقود مع العملاء" بتاريخ 28 ماي 2014، ودخل حيز التنفيذ في 01 جانفي 2018، وحل محل كل من المعيارين "IAS 11" و"IAS 18".

من جهة أخرى، سعت الجزائر كغيرها من الدول الوصول إلى معالجة محاسبية تتلاءم مع طبيعة القطاع من جهة، وتتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية من جهة أخرى، وذلك من خلال تبني النظام المحاسبي المالي "SCF"، وإصدار العديد من القوانين والتعليمات من طرف وزارة المالية كالقرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة، محتوى الكشوف المالية وعرضها، مدونة الحسابات وقواعد سيرها، والصادر في الجريدة الرسمية بتاريخ 25 مارس 2009 المتضمن في قسمه الثالث العقود طويلة الأجل.

نظراً لطبيعة القطاع الخاصة والمشاكل والتحديات التي يواجهها وفي إطار الإصلاحات والتحسينات التي تشهدها المنظومة المحاسبية الجزائرية، تم في 01 جوان 2023 الإعلان عن إصدار القرار الوزاري رقم 203 الذي يهدف إلى تحديد كفاءات تكييف النظام المحاسبي المالي لقطاع البناء والأشغال العمومية والهيدروليكا، من خلال تعديل بعض الفقرات الأصلية وإضافة أخرى جديدة تتمشى والخصوصيات الفريدة لهذا القطاع، ومن المقرر أن يدخل هذا القرار حيز التنفيذ ابتداء من 01 جانفي 2024، ليعد بذلك المرجع الرسمي في محاسبة هذا القطاع.

بناء على ما سبق، ارتأينا أنه من الضروري القيام بدراسة تهدف إلى توضيح أثر اختلاف طرق الاعتراف بأعباء ونواتج العقود طويلة الأجل على تحديد النتيجة المحاسبية، وفقاً للنظام المحاسبي المالي المكيف لقطاع البناء والأشغال العمومية والهيدروليكا.

1. إشكالية الدراسة وأسئلتها الفرعية

على ضوء ما سبق ذكره، يمكننا صياغة وطرح إشكالية موضوع بحثنا من خلال التساؤل الرئيسي التالي: كيف يمكن ربط أعباء ونواتج العقود طويلة الأجل لتحديد النتيجة المحاسبية في ظل النظام المحاسبي المالي المكيف لقطاع البناء والأشغال العمومية والهيدروليكا في مؤسسة "EMIVAR"؟

ويندرج ضمن هذا التساؤل الرئيسي الأسئلة الفرعية التالية:

- ♦ السؤال الفرعي الأول: ماهي طرق القياس والاعتراف بأعباء ونواتج العقود طويلة الأجل وفقاً للنظام المحاسبي المالي المكيف لقطاع البناء والأشغال العمومية والهيدروليكا؟
- ♦ السؤال الفرعي الثاني: هل تلتزم مؤسسة "EMIVAR" بمتطلبات النظام المحاسبي المالي المكيف لقطاع البناء والأشغال العمومية والهيدروليكا؟
- ♦ السؤال الفرعي الثالث: كيف تؤثر طريقتي نسبة التقدم والإتمام على تحديد النتيجة المحاسبية في مؤسسة "EMIVAR"؟

2. فرضيات الدراسة

كإجابات مبدئية على الإشكالية والأسئلة الفرعية السابقة، ندرج الفرضيات التالية:

- ♦ الفرضية الأولى: يعتمد النظام المحاسبي المالي المكيف لقطاع البناء والأشغال العمومية والهيدروليكا على طريقتين للاعتراف بأعباء ونواتج العقود طويلة الأجل والتي تتوافق إلى حد كبير مع المعيار المحاسبي الدولي "IAS 11".

- ♦ الفرضية الثانية: تلتزم مؤسسة "EMIVAR" بمتطلبات النظام المحاسبي المالي المكيف لقطاع البناء والأشغال العمومية والهيدروليكا.

- ♦ الفرضية الثالثة: إعتداد طريقة نسبة التقدم أو طريقة الإتمام يؤثر بشكل مختلف على النتيجة المحاسبية والقوائم المالية لمؤسسة "EMIVAR".

3. أهداف الدراسة

إن الهدف الرئيسي من موضوع بحثنا هو دراسة أثر اختلاف طرق الاعتراف بأعباء ونواتج العقود طويلة الأجل على تحديد النتيجة المحاسبية، وفقاً للقرار الوزاري رقم 203 المتضمن للنظام المحاسبي المالي المكيف لقطاع البناء والأشغال العمومية والهيدروليكا، ويتحقق هذا الهدف من خلال:

✓ التعرف على الجوانب والمفاهيم الأساسية المتعلقة بقطاع البناء والأشغال العمومية والهيدروليكا؛

✓ التعرف على أهم الخصوصيات المحاسبية التي ينفرد بها قطاع البناء والأشغال العمومية والهيدروليكا كما وردت في القرار الوزاري رقم 203؛

✓ عرض أهم التعديلات التي تخص مدونة الحسابات، والتي جاء بها القرار الوزاري رقم 203؛

✓ التعرف على مختلف الجوانب والمفاهيم المتعلقة بمتغيرات الدراسة، أي التعرف على أساسيات كل من طريقة نسبة التقدم وطريقة الإتمام؛

✓ تسليط الضوء على القياس والاعتراف بأعباء ونواتج العقود طويلة الأجل، وفقاً للقرار الوزاري رقم 203 المتضمن للنظام المحاسبي المالي المكيف للقطاع؛

✓ توضيح المعالجة المحاسبية لأعباء ونواتج العقود طويلة الأجل، لكل من طريقة نسبة التقدم وطريقة الإتمام، وفقاً للنظام المحاسبي المالي المكيف لقطاع البناء والأشغال العمومية والهيدروليكا في مؤسسة "EMIVAR"؛

✓ دراسة أثر اختلاف طرق الاعتراف بأعباء ونواتج العقود طويلة الأجل على تحديد النتيجة المحاسبية، وفق النظام المحاسبي المالي المكيف لقطاع البناء والأشغال العمومية والهيدروليكا في مؤسسة "EMIVAR".

4. أهمية الدراسة

تنبع أهمية دراستنا من المكانة التي يحظى بها قطاع البناء والأشغال العمومية في الاقتصاد الوطني الجزائري، ومساهمته الفعالة في تحقيق التنمية المستدامة، ويزداد هذا الاهتمام في ظل التوجهات المحاسبية والإصلاحات التنظيمية التي جاء بها القرار الوزاري رقم 203، المتضمن للنظام المحاسبي المالي المكيف لقطاع البناء والأشغال العمومية والهيدروليكا. وتتمثل مساهمتنا في هذه الدراسة في شقين أساسيين:

1.4. الأهمية العلمية:

أولاً، تقديم إطار نظري لأهم المصطلحات والمفاهيم المتعلقة بقطاع البناء والأشغال العمومية والهيدروليكا مع التركيز على خصوصياته الفريدة التي تميزه عن غيره من القطاعات، من حيث طبيعة النشاط وامتداد فترة تنفيذ المشاريع إلى ما بعد الدورة المحاسبية.

ثانياً، من خلال دراستنا نوضح طرق القياس والاعتراف بالأعباء والنواتج باعتبار هذا الأخير عنصراً جوهرياً في معالجة العقود طويلة الأجل، مع التركيز على أثر كل طريقة على تحديد النتيجة المحاسبية، وتأثيرها على شفافية ومصادقية القوائم المالية.

في الأخير، يمكن إعتقاد نتائج هذه الدراسة كمرجع لدراسات مستقبلية تعنى بالجوانب المحاسبية لهذا القطاع، كون هذه الدراسة تكتسي أهمية بالغة نظراً لقلّة المراجع والدراسات المتعلقة بالموضوع، فجّل الدراسات السابقة المتعلقة بالموضوع تم تطبيقها في ظل النظام المحاسبي المالي 07-11 المؤرخ في 26 جويلية 2008، في حين

أن دراستنا ستطبق في ظل القرار الوزاري رقم 203 الصادر في 01 جوان 2023 المتضمن للنظام المحاسبي المالي المكيف لقطاع البناء والأشغال العمومية الهيدروليكا.

2.4. الأهمية العملية:

تتمثل الأهمية العملية لهذه الدراسة في الاستفادة التطبيقية من النتائج المتوصل إليها، والتي تترجم في الأخير إلى نصائح واقتراحات توجه لمؤسسة الاستصلاح والتهيئة الريفية "EMIVAR" خاصة، والمؤسسات النشطة في قطاع البناء والأشغال العمومية والهيدروليكا عامة.

5. حدود الدراسة

تتمثل الحدود الزمانية والمكانية والموضوعية للدراسة فيما يلي:

1.5. الحدود المكانية: تم إجراء الدراسة الميدانية على مستوى مؤسسة الاستصلاح والتهيئة الريفية "EMIVAR" الواقعة تحديدا بالعناصر في ولاية سطيف، في حين تم إنجاز المشروع محل الدراسة ببلدية عين عباس في ولاية سطيف.

2.5. الحدود الزمانية: تمت الدراسة الميدانية خلال الفترة الزمنية الممتدة من دورة 2020 إلى دورة 2023، وهي المدة التي تم خلالها تنفيذ المشروع محل الدراسة.

3.5. الحدود الموضوعية: تركز هذه الدراسة على معالجة إشكالية ربط الأعباء والنواتج بالدورة، مع دراسة أثر اختلاف طريقتي الاعتراف "طريقة نسبة التقدم وطريقة الإتمام" على تحديد النتيجة المحاسبية، في إطار تطبيق النظام المحاسبي المالي المكيف لقطاع البناء والأشغال العمومية والهيدروليكا "SCF BTPH" في مؤسسة "EMIVAR".

6. صعوبات الدراسة

من بين الصعوبات التي واجهتنا أثناء قيامنا بهذه الدراسة على المستويين النظري والتطبيقي:

- صعوبة قراءة وفهم نصوص القرار الوزاري رقم 203 المتضمن للنظام المحاسبي المالي المكيف لقطاع البناء والأشغال العمومية والهيدروليكا، نظرا لتعقيد بعض المفاهيم والمصطلحات؛
- قلة الأبحاث والدراسات الأكاديمية الوطنية ذات العلاقة بالموضوع نظرا لحدثته (حادثة القرار الوزاري رقم 203)؛

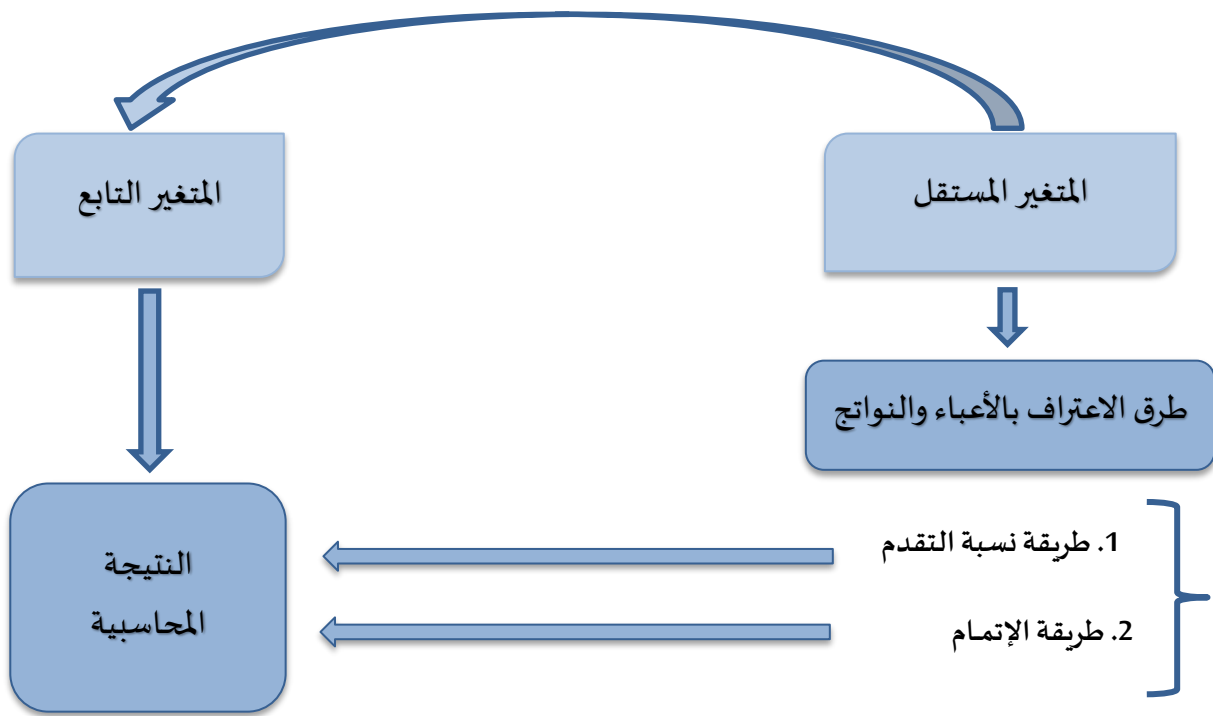
- حادثة تطبيق القرار الوزاري رقم 203 المتضمن لـ "SCF BTPH" بولاية سطيف، وعدم معرفتنا بالمؤسسات التي بدأت فعليا في تطبيق النظام وتلك التي لم تطبقه بعد، بالإضافة إلى أن بعض مؤسسات القطاع تفتقر إلى الدراية الكافية بهذا القرار ولا تعلم بصدوره أصلا؛

- انشغال إطارات وطواقم المؤسسة بحكم التزاماتهم المهنية (أعمال نهاية السنة، دورات تكوينية، اجتماعات...)، بالإضافة إلى انشغالهم في عملية الانتقال من النظام المحاسبي المالي إلى النظام المحاسبي المالي المكيف "SCF BTPH" الأمر الذي أدى إلى التأخر في إعداد الجانب التطبيقي من الدراسة.

7. نموذج الدراسة

يوضح الشكل الموالي نموذج الدراسة، حيث تمثل "طرق الإعراف بالأعباء والنواتج" المتغير المستقل، ويشمل طريقتين أساسيتين هما "طريقة نسبة التقدم وطريقة الإتمام"، أما المتغير التابع يتمثل في "النتيجة المحاسبية".

الشكل رقم (01): نموذج الدراسة



المصدر: من إعداد الطلبة.

8. التعريفات الإجرائية

التعريف الإجرائي لغويا يعني تحديد لفظ ما أو مصطلح بإبراز دلالاته الاستعمالية والوظيفية، ويعرف أيضا بأنه التعريف الذي يكون في حدود الدراسة والبحث، لذلك على الباحث أن يفصل في هذا التعريف الإجراءات الفعلية التي سيستخدمها الباحث في بحثه ويعتمدها لتحديد مدلول المفهوم ومعناه (بوحوش، 2019، صفحة 28). وفيما يلي نستعرض التعريفات الإجرائية لمصطلحات هذه الدراسة:

1.8. الاعتراف: بالرجوع إلى (القرار الوزاري رقم 203 المتضمن للنظام المحاسبي المالي المكيف لقطاع البناء والأشغال العمومية والهيدروليكا، 2023) و (Système Comptable Financier SCF, 2009, p. 80) يمكن تعريف الاعتراف والذي أطلق عليه "SCF BTPH" مصطلح "الإدراج في الحسابات" بأنه "الإجراء الذي يتمثل في إدراج

عنصر يستوفي شروط التعريف ومقاييس الإدراج في دفاتر المحاسبة ضمن الميزانية أو حساب النتائج. وتمثل مقاييس الإدراج في دفاتر المحاسبة الواجب استيفاؤها فيما يأتي:

- من المحتمل أن تؤول كل المنافع الاقتصادية المستقبلية المتصلة بهذا العنصر إلى الكيان أو تتأتى منه؛
- للعنصر تكلفة أو قيمة يمكن تقييمها بكيفية موثوق بها".

ويعرف أيضاً بأنه "عملية الإبلاغ عن حدث اقتصادي في القوائم المالية، حيث تدرج الأحداث المعترف بها ضمن بنود القوائم المالية، بخلاف الإيضاحات المرفقة بتلك القوائم" (A. Gordon, S. Raedy, & J. Sannella, 2017, p. 36).

2.8. الأعباء: بالرجوع إلى (القرار الوزاري رقم 203 المتضمن للنظام المحاسبي المالي المكيف لقطاع البناء والأشغال العمومية والهيدروليكا، 2023، صفحة 160) يمكن تعريف الأعباء المتعلقة بتنفيذ العقد بأنها "نقصان المنافع الاقتصادية أثناء الدورة المالية في شكل استهلاكات وخروج أو نقصان الأصول أو حدوث خصوم، ويكون من آثارها التقليل من رؤوس الأموال الخاصة بشكل آخر غير عمليات توزيع رؤوس الأموال على المساهمين". وهي "الأعباء التي تم تقييمها أثناء إعداد الاتفاقية" (القرار الوزاري رقم 203 المتضمن للنظام المحاسبي المالي المكيف لقطاع البناء والأشغال العمومية والهيدروليكا، 2023، صفحة 31)، إذ تصنف إلى أعباء مباشرة، أعباء غير مباشرة وأعباء أخرى.

3.8. النواتج: بالرجوع إلى (القرار الوزاري رقم 203 المتضمن للنظام المحاسبي المالي المكيف لقطاع البناء والأشغال العمومية والهيدروليكا، 2023، صفحة 168) تعرف النواتج بأنها "مضاعفة المنافع الاقتصادية أثناء الدورة المالية في شكل مداخيل أو مضاعفة الأصول أو تقليص الخصوم، ويكون من آثارها ارتفاع رؤوس الأموال الخاصة بطريقة أخرى غير الزيادات المتأتية من تقدم حصص المساهمين في رؤوس الأموال الخاصة". وتعرف أيضاً من نفس القرار بأنها "النواتج المرتبطة بشكل طبيعي بعقد الإنجاز، وتعتبر أساس تحديد النسبة المستحقة للدورة المالية، وهي تلك المحددة في العقد والتي يمكن تحديثها طوال تحقيق موضوع العقد" (القرار الوزاري رقم 203 المتضمن للنظام المحاسبي المالي المكيف لقطاع البناء والأشغال العمومية والهيدروليكا، 2023، صفحة 30).

ملاحظة:

نشير في هذه الدراسة إلى أن مصطلحي **النواتج والإيرادات** سيستخدمان بمعنى واحد ويعبر بهما عن نفس المفهوم حسب سياق العرض. كما نلفت الانتباه أن "SCF BTPH" استعمل مصطلح "المنتجات".

4.8. النتيجة المحاسبية: تعرف النتيجة المحاسبية والتي أطلق عليها "SCF BTPH" مصطلح "النتائج الصافي من الدورة المالية" بأنها "تساوي الفرق بين مجموع النواتج ومجموع الأعباء في تلك الدورة المالية، ويوافق الفائدة (أو الربح) في حالة تحقيق فائض في النواتج على الأعباء، ويوافق الخسارة في الحالة المعاكسة" (القرار

الوزاري رقم 203 المتضمن للنظام المحاسبي المالي المكيف لقطاع البناء والأشغال العمومية والهيدروليكا، 2023، صفحة 168). غير أنه يصعب تقديرها وتحديد مصاديقها، حيث أن تحديد النواتج والأعباء يعتمد أساساً على نتيجة العقد، إذ يتضمن العقد بناء وإنجاز عدة أصول وينبغي فصل كل أصل عن غيره وحساب نواتجه وأعباءه ونتيجته (بوتين، 2010، الصفحات 171-172).

5.8. النظام المحاسبي المالي المكيف لقطاع البناء والأشغال العمومية: يعد النظام المحاسبي المالي المكيف لقطاع البناء والأشغال العمومية والهيدروليكا "SCF BTPH" إطار مكيف من النظام المحاسبي المالي "SCF"، وضع لتلبية خصوصيات هذا القطاع الذي يتميز بتعدد المؤسسات وتنوع أنشطتها وامتداد فترة تنفيذ المشاريع إلى ما بعد الدورة المحاسبية. والذي يهدف إلى توفير إطار محاسبي دقيق يراعي طبيعة العمليات المعقدة والتقنية التي تنفذها مؤسسات القطاع (من إعداد الطلبة).



ثانيا: أدبيات الدراسة



نظراً لاختلاف الأنشطة المتعلقة بقطاع البناء والأشغال العمومية والهيدروليكا وتنوع معاملاته، وما يكتنف بعضها من إجراءات معقدة في بعض الأحيان، فإن ذلك ما يفرض ممارسات محاسبية خاصة تتماشى وخصوصية مشاريعه التي غالباً ما تمتد إلى أكثر من دورتين محاسبيتين، وقد طرح هذا الواقع إشكالية جوهرية تتعلق بقياس أعباء ونواتج العقود طويلة الأجل والإعتراف بها والإفصاح عنها، ولمعالجة هذه الإشكالية وتحقيق أهداف الدراسة تم التطرق في الجانب النظري إلى:

1. الإطار العام لقطاع البناء والأشغال العمومية والهيدروليكا.
2. مدخل للنظام المحاسبي المالي المكيف لقطاع البناء والأشغال العمومية والهيدروليكا.
3. المعالجة المحاسبية للعقود طويلة الأجل في قطاع البناء والأشغال العمومية والهيدروليكا.
4. الدراسات السابقة.
5. ما يميز الدراسة عن الدراسات السابقة.

1. الإطار العام لقطاع البناء والأشغال العمومية والهيدروليكا

قبل التطرق إلى الإشكالية المحاسبية المرتبطة بالعقود طويلة الأجل ينبغي أولاً التعرف على قطاع البناء والأشغال العمومية والهيدروليكا والأنشطة التابعة له، مع التعرف على أهم الخصوصيات التي يتميز بها هذا القطاع في ظل متطلبات القرار الوزاري رقم 203.

1.1. تعريف قطاع البناء والأشغال العمومية والهيدروليكا

يغطي قطاع البناء والأشغال العمومية والهيدروليكا جميع الشركات التي تقوم بشكل أساسي بدراسات لاسيما، في الهندسة المعمارية، المدنية، البناء، التهيئة الحضرية، التقسيم الفرعي، ترميم أو هدم المباني بحسب طبيعتها أو وجهتها، بناء المنشآت الفنية، البنية التحتية الأخرى، الأعمال الهيدروليكية، حدود الري، وأشغال القنوات. وتنفذ مشاريع البناء كلياً أو جزئياً سواء بموجب عقود جزافية تشمل كافة أشغال البناء، أو تعاقدات فرعية، وتشمل هذه المشاريع إنجاز وحدات سكنية، مباني (مهنية وتجارية) والأشغال البحرية، وتعد من أبرز ممارساته الإشراف المنتدب، مناولة الاختصاص، والتعاقد المشترك في إطار شركات أو مجمعات لإنجاز مشاريع جديدة أو عمليات ترميم وصيانة المنشآت (القرار الوزاري رقم 203 المتضمن للنظام المحاسبي المالي المكيف لقطاع البناء والأشغال العمومية والهيدروليكا، 2023، صفحة 04).

2.1. أنشطة البناء والأشغال العمومية والهيدروليكا

تتنوع أنشطة هذا القطاع حسب طبيعة المشاريع والأشغال، ويمكن تصنيفها إلى ثلاثة أنشطة رئيسية تتمثل في البناء، الأشغال العمومية والهيدروليكا.

1.2.1. نشاط البناء: يعد البناء نشاطاً أساسياً في القطاع ووفقاً لما ورد في القرار الوزاري رقم 203 "يشمل

أعمال البناء وتشديد المباني على اختلاف أنواعها، سواء كانت سكنات جماعية، منازل فردية، محلات ذات طابع تجاري، صناعي أو خدماتي بالإضافة إلى المعالم أو المنشآت ذات الطابع الاجتماعي، التعليمي أو الثقافي. كما يتضمن الهيئته الداخلية والخارجية لهاته الأخيرة وكذا عمليات الترميم أو الهدم (القرار الوزاري رقم 203 المتضمن للنظام المحاسبي المالي المكيف لقطاع البناء والأشغال العمومية والهيدروليكا، 2023، صفحة 04).

يتضمن تشييد المبنى حسب العملية المستخدمة ثلاث مراحل رئيسية تتمثل في: (القرار الوزاري رقم 203

المتضمن للنظام المحاسبي المالي المكيف لقطاع البناء والأشغال العمومية والهيدروليكا، 2023، صفحة 04)

المرحلة الأولى: تتمثل في المنشآت الكبرى، وتشمل أشغال انجاز هيكل المباني وأعمال الهندسة المدنية مثل

البنية التحتية والفوقية التي تضم الجدران، الهيكل، البلاط، السلالم، الأرضيات، الشرفات وما إلى ذلك.

المرحلة الثانية: تتمثل في المنشآت الفرعية، وتشمل أشغال البناء الفرعية كالنجارة، الكهرباء، السباكة

الصحية، الدهان، العزل المائي، التركيبات وما إلى ذلك.

المرحلة الثالثة: تتمثل في أعمال التشطيبات الخاصة باستلام المنشآت.

يمكننا القول بأن تشييد المبنى عملية متكاملة تمر بثلاث مراحل مترابطة، تعكس تسلسلاً فنياً يضمن جودة

التنفيذ واستكمال المشروع وفقاً للمعايير المطلوبة.

2.2.1. نشاط الأشغال العمومية: تضم الأشغال العمومية البنية التحتية العمومية بما في ذلك على وجه

الخصوص انجاز الطرق، الطرق السيارة، الطرق السريعة، السكك الحديدية، الموانئ، المطارات، المنشآت

الفنية، منشآت الهندسة المدنية، الجسور، الأنفاق، القنوات، طرق الوصول، شبكة الطرق والشبكات المختلفة

(القرار الوزاري رقم 203 المتضمن للنظام المحاسبي المالي المكيف لقطاع البناء والأشغال العمومية والهيدروليكا،

2023، صفحة 04).

3.2.1. نشاط الهيدروليكا: يتعلق نشاط الهيدروليكا بشكل خاص بإنشاء وصيانة الأعمال والشبكات

الهيدروليكية مثل السدود، خزانات التلال، سدود الحماية وغيرها، بالإضافة إلى البنية التحتية الحضرية

كمحطات الضخ، محطات المعالجة وتصفية المياه والقناطر، التزويد بالمياه الصالحة للشرب، أبراج المياه وما إلى

ذلك، كما يشمل هذا النشاط أشغال الصرف الصحي الخاصة بموارد المياه ومساحات الري مثل القنوات،

الأحواض وشبكات الري (القرار الوزاري رقم 203 المتضمن للنظام المحاسبي المالي المكيف لقطاع البناء والأشغال

العمومية والهيدروليكا، 2023، صفحة 05).

4.2.1. المناولة (المقاول من الباطن): المقاول عقد يتفق بمقتضاه المقاول الأصلي في إطار تنفيذه لعقد

مقاوله يربطه بصاحب المشروع وتحت مسؤوليته، مع مقاول فرعي بإنجاز كل أعمال المشروع أو بعضها مقابل أجر

يتفقان عليه، دون نشوء علاقة تبعية (بن علي و مهاوات، 2020، صفحة 325).

كما أن المرسوم الرئاسي رقم 15-247 المتضمن تنظيم الصفقات العمومية وتفويضات المرفق العام قد أجاز المناولة في المادة رقم 140 إلى المادة رقم 144 الواردة في القسم السادس المعنون "بالمناولة" من الفصل الرابع، ورغم أنه نص عليها إلا أنه لم يرد تعريفا لها ، حيث أنه بعد صدور هذا المرسوم استبدل مصطلح "التعامل الثانوي" بمصطلح "عقد المناولة"، وهو مصطلح ذو دلالة قانونية كون أن المتعاقد يحيل بطريقة عقدية جزء من المهام المنوطة به للغير بقصد القيام بها تحت مسؤوليته القانونية وطبقا للإجراءات والشروط المحددة في المرسوم، والمتعامل صار طرفا معنيا بتنفيذ جزء من الصفقة العمومية وتناول المهمة والأعمال من طرف المقاول الباطن ، ولقد نص المرسوم بأنه لا يجب أن تتجاوز المناولة 40% من المبلغ الإجمالي للصفقة إذ يبقى المقاول الرئيسي المسؤول الوحيد أمام الجهة المتعاقدة (قريشي ، 2025 ، الصفحات 04-05).

3.1. خصوصيات قطاع البناء والأشغال العمومية والهيدروليكا

تتميز أنشطة قطاع البناء والأشغال العمومية والهيدروليكا بمعاملات معقدة ومتنوعة، مما يتطلب معالجة محاسبية خاصة لتكثيف مع خصوصيات القطاع (القرار الوزاري رقم 203 المتضمن للنظام المحاسبي المالي المكيف لقطاع البناء والأشغال العمومية والهيدروليكا، 2023 ، صفحة 05):

الشكل رقم (02): خصوصيات قطاع البناء والأشغال العمومية والهيدروليكا



المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على القرار الوزاري رقم 203 المتضمن لـ "SCF BTPH"، المؤرخ في 01 جوان 2023، المجلس الوطني للمحاسبة، الجزائر.

2. مدخل للنظام المحاسبي المالي المكيف لقطاع البناء والأشغال العمومية والهيدروليكا

يعد النظام المحاسبي المالي المكيف لقطاع البناء والأشغال العمومية والهيدروليكا أحد الخطوات الأساسية لتبني المعايير الدولية في الجزائر، حيث جاء استجابة لمتطلبات القطاع وخصوصياته. ومن خلال ما يلي، سنوضح نشأة هذا النظام "SCF BTPH" ومجال تطبيقه، وأهم التعديلات التي جاء بها على مستوى مدونة الحسابات مقارنة بالنظام المحاسبي المالي.

1.2. نشأة النظام المحاسبي المالي المكيف لقطاع البناء والأشغال العمومية والهيدروليكا

في 01 جوان 2023، أصدر المشرع الجزائري القرار الوزاري رقم 203 المتضمن للنظام المحاسبي المالي المكيف لقطاع البناء والأشغال العمومية والهيدروليكا المنبثق عن القانون 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 المتضمن للنظام المحاسبي المالي، والقرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، الذي أشار لمحاسبة عقود البناء تحت مسمى "العقود طويلة الأجل".

خصص هذا النظام لتنظيم وتسيير عقود البناء، من خلال تحديد وشرح خصوصيات العمليات والأنشطة المنفذة من قبل مؤسسات قطاع البناء والأشغال العمومية والهيدروليكا، و يهدف القرار إلى تحديد كفاءات تكييف النظام المحاسبي المالي مع متطلبات هذا القطاع (القرار الوزاري رقم 203 المتضمن للنظام المحاسبي المالي المكيف لقطاع البناء والأشغال العمومية والهيدروليكا، 2023)، من خلال تعديل بعض الفقرات الأصلية وإضافة أخرى جديدة تتماشى والخصوصيات الفريدة له، ويحدد في ملحق هذا القرار قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، والنظام المحاسبي المالي المبسط، والمعجم الذي يوضح تعاريف المصطلحات التقنية، (القرار الوزاري رقم 203 المتضمن للنظام المحاسبي المالي المكيف لقطاع البناء والأشغال العمومية والهيدروليكا، 2023).

من المقرر أن تدخل أحكام هذا القرار حيز التنفيذ ابتداء من 01 جانفي 2024، ليعد بذلك المرجع الرسمي في محاسبة هذا القطاع.

2.2. مجال تطبيق النظام المحاسبي المالي المكيف لقطاع البناء والأشغال العمومية والهيدروليكا

نظرا لتعدد وتنوع الأنشطة في قطاع البناء والأشغال العمومية والهيدروليكا، برزت الحاجة إلى توضيح الممارسات المحاسبية وتوحيدها بهدف ضبط العمليات المالية وتطبيق حلول محاسبية تتلاءم مع خصوصيات القطاع، وفي هذا الإطار يشمل مجال تطبيق "SCF BTPH" جميع الكيانات الاقتصادية الناشطة في مجالات خدمات انجاز الدراسات، أشغال البناء، إعادة تأهيل العقارات، مشاريع التهيئة الحضرية والأشغال العمومية والهيدروليكية، سواء كانت تابعة للقطاع الاقتصادي، التجاري العمومي أو الخاص أو المختلط (القرار الوزاري رقم 203 المتضمن للنظام المحاسبي المالي المكيف لقطاع البناء والأشغال العمومية والهيدروليكا، 2023، صفحة 05).

3.2. التعديلات التي مست مدونة الحسابات مقارنة بالنظام المحاسبي المالي

أبرز القرار الوزاري رقم 203 المتضمن لـ "SCF BTPH" في بابه الثالث المعنون بـ "مدونة الحسابات وسيرها"، الذي خصص القسم الثاني منه لمخطط الحسابات الذي يمثل الإطار المحاسبي الإجباري الموحد لجميع المؤسسات، بغض النظر عن طبيعة نشاطها أو حجمها، ويشمل قائمة حسابات ذات رقمين كحد أدنى. وتجدر الإشارة إلى أن هذه المدونة تتطابق إلى حد كبير مع تلك المعتمدة في النظام المحاسبي المالي "SCF" باستثناء الحساب رقم 24 الذي تم تخصيصه في هذا القرار لتثبيتات عقد الإيجار التمويلي بعد أن كان متاحا سابقا، بهدف توحيد المعالجة المحاسبية لمؤسسات هذا القطاع.

1.3.2. على مستوى حسابات رؤوس الأموال

الجدول رقم (01): تعديلات حسابات رؤوس الأموال مقارنة بالنظام المحاسبي المالي

الرقم	اسم الحساب	سير الحساب
102	أموال خاصة أخرى	يسجل في الجانب المدين أي تخصيص أو إعانة بخلاف المساهمة في الأموال الأساسية أو في رأس المال، بالأخص المساهمة النهائية للدولة التي تستفيد منها المؤسسة لتعزيز الأموال الخاصة.
115	التأثير الناتج عن تغيير الطرق المحاسبية أو تصحيح الأخطاء الأساسية	يسجل في هذا الحساب جميع الحسابات الناتجة عن تغيير في الطريقة المحاسبية أو الناتجة عن تصحيح أخطاء أساسية وجوهرية.
154	المؤونات العمليات ذات طبيعة محددة	يهدف إلى تسجيل كل المؤونات القانونية أو الضمنية أو التي تم تشكيلها في إطار النشاط التشغيلي للقطاع، بخلاف تلك المحددة في مكان آخر. يمكن تمييز المؤونات الخاصة بـ المؤونات العملياتية الأخرى ذات طبيعة محددة، الخسائر عند الانتهاء (عجز في العقود)، تحديد أو تفكيك الموقع، مصاريف تشييد الورشات، رفع التحفظات على الأشغال (بعد 20 شهر).
167	الديون المترتبة على عقد الإيجار التمويلي	- تم تقسيم هذا الحساب إلى حسابين فرعيين بغرض التمييز بين الديون المترتبة على عقد الإيجار: ح/ 1671 الديون المترتبة على عقد الإيجار-التمويل العقاري. ح/ 1672 الديون المترتبة على عقد الإيجار-التمويل للتجهيز.

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على القرار الوزاري رقم 203 المتضمن لـ "SCF BTPH"، المؤرخ في 01 جوان 2023، المجلس الوطني للمحاسبة، الجزائر.

2.3.2. على مستوى حسابات التثبيتات

الجدول رقم (02): تعديلات حسابات التثبيتات مقارنة بالنظام المحاسبي المالي

الرقم	اسم الحساب	سير الحساب
205	الامتيازات، الحقوق المماثلة، البراءات، الرخص والعلامات	- تم إدخال تعديل على مستوى الحساب 205 من خلال تقسيمه إلى حسابين فرعيين: ح/ 2051 رخص برمجيات وأنظمة في البناء.

	<p>ح/ 2058 حقوق منح رخص منجمية / التعدين واستغلال المحاجر. يهدف تسجيل تراخيص وإجراءات البناء، بالإضافة إلى حقوق منح رخص واستغلال المحاجر في حال كانت مبالغها كبيرة.</p>	
21	<p>ح/ 211 الأراضي</p> <p>ح/ 212 عمليات وترتيب وتهيئة الأراضي</p> <p>ح/ 213 البناءات</p> <p>ح/ 215 تجهيزات ومعدات</p> <p>- تم تفريغ الحساب 211 إلى ثلاثة حسابات فرعية: ح/ 2111 أراضي عادية. ح/ 2114 أراضي المحجر (الباطن)، ويتم تقييمها وفقا لطرق التثبيتات العينية. ح/ 2118 أراضي أخرى. - وتفرغ الحساب 212 إلى ثلاثة حسابات فرعية: ح/ 2121 عمليات ترتيب وتهيئة الأراضي العادية. ح/ 2124 عمليات ترتيب وتهيئة أراضي المحجر (الباطن). ح/ 2128 عمليات ترتيب وتهيئة الأراضي الأخرى. ويمكن فصل الحسابين إذا كانت ذات مبالغ مهمة. - تم تعيين الحساب 213 من خلال إدراج ثلاثة حسابات فرعية تتلاءم مع طبيعة القطاع: ح/ 2131 مباني إدارية وتجارية. ح/ 2135 أكواخ الموقع وقاعدة الحياة/ المعيشة. ح/ 2138 مباني أخرى. - تم تكييف الحساب 215 من خلال إنشاء الحسابات الفرعية التالية: ح/ 2154 عتاد وآلات الموقع. ح/ 2155 أدوات كبيرة للموقع. ح/ 2156 عتاد القولية والتجهيز. ح/ 2157 عتاد ومعدات صناعية أخرى. ح/ 2158 ترتيب وتهيئة العتاد والمعدات. حيث تشكل جميع المنشآت الموجودة على ساحة المنجم تبعية لعملية استغلال المحجر.</p>	
22	<p>ح/ 221 الأراضي الممنوح امتيازها</p> <p>ح/ 222 عمليات ترتيب وتهيئة الأراضي الممنوح امتيازها</p> <p>- تم تطبيق نفس التفريع الوارد في الحساب 211 والحساب 212 على الحسابين 221 و 222.</p>	
24	<p>تثبيتات الإيجار التمويلي</p> <p>يعد الحساب 24 حالة خاصة حيث يجب تفصيله حسب نوع الأصل وتقديمه في الميزانية في بند منفصل وقسم إلى حسابين رئيسيين هما: ح/ 241 الإيجار العقاري. ح/ 242 الإيجار المنقول.</p>	
28	<p>إهلاك التثبيتات</p> <p>تقيد اهتلاكات التثبيتات في الجانب الدائن لهذا الحساب وتقسم إلى أقسام فرعية حسب نفس مستوى تفصيل الحسابات الرئيسية (20-21-22-24)، باستثناء الحساب 2114 "أراضي المحجر (الباطن)" المقتناة الغير قابلة للإهلاك ولكنها قد تخضع إلى تسجيل خسارة قيمة. - وتم تفريع الحساب 282 إلى حسابين فرعيين:</p>	

ح/ 282 إهلاك التثبيات الموضوعه موضع امتياز ح/ 284 إهلاك تثبيات الإيجار التمويلي	ح/ 2821 إهلاك أراضي المحاجر (الحقول). ح/ 2822 إهلاك عمليات ترتيب وتهينة أراضي الامتياز. - وتم تفريع الحساب 284 إلى حسابين فرعيين: ح/ 2841 إهلاك إيجار التمويل العقاري. ح/ 2842 إهلاك إيجار التمويل المنقول.
--	---

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على القرار الوزاري رقم 203 المتضمن لـ "SCF BTPH"، المؤرخ في 01 جوان 2023، المجلس الوطني للمحاسبة، الجزائر.

3.3.2. على مستوى حسابات المخزونات والمنتوجات قيد التنفيذ

الجدول رقم (03): تعديلات حسابات المخزونات والمنتوجات قيد التنفيذ مقارنة بالنظام المحاسبي المالي

الرقم	اسم الحساب	سير الحساب
31	المواد الأولية والتوريدات المشتراة ح/ 311 الاحتياطات العقارية	ح/ 31 المواد الأولية والتوريدات المشتراة من أجل تحويلها والتي تدخل ضمن تكوين المنتجات المعالجة أو المصنوعة. - وتم تقسيمه إلى: (ح/ 311، ح/ 312، ح/ 313، ح/ 318). - أما الحساب 311 تم فيه تفريع الحسابات التالية: ح/ 3111 أراضي في منطقة حضرية. ح/ 3112 أراضي في منطقة ريفية. ح/ 3113 أراضي في منطقة صناعية.
35	ح/ 355 المنتجات الوسيطة	- تم تفريع الحسابات الفرعية التالية: ح/ 3551 أراضي مقسمة. ح/ 3552 منتجات المحجر. ح/ 3555 منتجات مصنعة. يتم تقييمها بتكلفة الإنتاج على أساس التكاليف المسجلة والمتكبدة فعليا.
381	ح/ 3811 مشتريات احتياطي العقار ح/ 3812 المشتريات من مواد البناء ح/ 3813 المشتريات من لوازم التجهيزات ح/ 3816 المشتريات من المواد الأولية واللوازم المخزنة الأخرى	- تم تفريع حسابات فرعية في الحساب 381 وفقا لما ورد في الحساب 311 الاحتياطات العقارية. - تم تفريع حسابات فرعية للحسابات 3812، 3813، 3816 وفقا لما ورد في الحسابات 312، 318، 313.
382	التموينات الأخرى المخزنة	- تم تكييف الحساب 382 من خلال إنشاء ثلاثة حسابات فرعية: ح/ 3821 المشتريات المخزنة للمواد الاستهلاكية. ح/ 3822 المشتريات المخزنة من اللوازم الاستهلاكية. ح/ 3826 المشتريات من مواد التغليف.

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على القرار الوزاري رقم 203 المتضمن لـ "SCF BTPH"، المؤرخ في 01 جوان 2023، المجلس الوطني للمحاسبة، الجزائر.

4.3.2. على مستوى حسابات الغير

الجدول رقم (04): تعديلات حسابات الغير مقارنة بالنظام المحاسبي المالي

الرقم	اسم الحساب	سير الحساب
40	ح/ 401 موردو المخزونات والخدمات ح/ 404 موردو التثبيات	- تم تكييف الحساب 401 من خلال إنشاء ثلاثة حسابات فرعية: ح/ 4011 موردو السلع. ح/ 4012 موردو الخدمات. ح/ 4013 المناولون. - قسم الحساب 404 إلى حسابين فرعيين: ح/ 4041 موردو التثبيات: الديون الجارية. ح/ 4047 موردو التثبيات: ضمان الدفع.
41	ح/ 411 الزبائن	- أدرجت فيه الحسابات الفرعية التالية: ح/ 4111 الإدارات والمؤسسات العمومية. ح/ 4112 الجماعات المحلية. ح/ 4116 الزبائن العادين. ح/ 4117 الزبائن: ضمان الدفع، إذ يقيد هذا الحساب في الجانب المدين عند الاقتضاء مقدار المبالغ المحددة من طرف الزبائن بالسعر المتفق عليه حتى نهاية مدة الضمان وفي المقابل يتم قيد الحساب الموافق للزبون.

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على القرار الوزاري رقم 203 المتضمن لـ "SCF BTPH"، المؤرخ في 01 جوان 2023، المجلس الوطني للمحاسبة، الجزائر.

5.3.2. على مستوى الحسابات المالية

لم يطرأ أي تعديل على المجموعة الخامسة التي تخص الحسابات المالية.

6.3.2. على مستوى حسابات الأعباء

الجدول رقم (05): تعديلات حسابات الأعباء مقارنة بالنظام المحاسبي المالي

الرقم	اسم الحساب	سير الحساب
601	المواد الأولية المستهلكة	- تم تفريغ حسابات فرعية في الحساب 601 بما يتناسب مع تفريغ الحساب 311 الاحتياطات العقارية المذكورة سلفا.
605	مشتريات المعدات والتجهيزات والأشغال	- تم تفريغ حسابين فرعيين كالتالي: ح/ 6051 مشتريات المعدات والتجهيزات. ح/ 6058 مشتريات وأشغال أخرى.
61	ح/ 611 التقاويل العام المناولة ح/ 618 التوثيق ولوازم أخرى	- تم تفريغ حسابات فرعية في الحساب 611 وهي: ح/ 6111 المناولة ضمن كل أشغال البناء. ح/ 6112 المناولة ضمن الأشغال الكبرى. ح/ 6113 المناولة ضمن أشغال بناء فرعية. تم فيه إدراج الحسابات التالية:

ح/ 6181 الوثائق الفنية. ح/ 6183 الوثائق العامة. ح/ 6188 وثائق أخرى.		
طرأت بعض التفريعات التي مست الحسابين 651 و 656. حيث تم تفريع الحساب 651 إلى: ح/ 6511 الإتاوى المترتبة على الإمتيازات. ح/ 6512 الإتاوى المترتبة عن استغلال المحاجر والحقول (التنقيب). ح/ 6513 الإتاوى المترتبة على الامتيازات والبراءات والرخص وعمليات البناء. والحساب 656 إلى: ح/ 6561 العقوبات على العقود وفوائد على تأخير الدفع. ح/ 6568 الغرامات والعقوبات والإعانات الممنوحة والهبات والتبرعات الأخرى.	ح/ 651 الإتاوى المترتبة على الامتيازات، البراءات، الرخص، برامج المعلوماتية، الحقوق والقيم المماثلة ح/ 656 الغرامات والعقوبات والإعانات الممنوحة والهبات والتبرعات	65

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على القرار الوزاري رقم 203 المتضمن لـ "SCF BTPH"، المؤرخ في 01 جوان 2023،
المجلس الوطني للمحاسبة، الجزائر.

7.3.2. على مستوى حسابات النواتج

الجدول رقم (06): تعديلات حسابات النواتج مقارنة بالنظام المحاسبي المالي

الرقم	اسم الحساب	سير الحساب
701	المبيعات من المنتوجات تامة الصنع	- تم تقسيم هذا الحساب إلى ثلاثة حسابات فرعية بما يتناسب مع الحساب 311 وهي: ح/ 7011 مبيعات الأراضي المقسمة المتواجدة في المناطق الصناعية. ح/ 7012 مبيعات الأراضي المقسمة المتواجدة في المناطق الحضرية والريفية. ح/ 7013 مبيعات المنتوجات الأخرى.
704	مبيعات الأشغال	- تم تقسيم الحساب 704 إلى خمسة حسابات فرعية كالتالي: ح/ 7041 أشغال البناء. ح/ 7042 تعبيد الطرق والممرات. ح/ 7043 المنشآت الفنية وأشغال الهيدروليكا الكبرى. ح/ 7046 أشغال المناولة. ح/ 7048 الأشغال الأخرى.

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على القرار الوزاري رقم 203 المتضمن لـ "SCF BTPH"، المؤرخ في 01 جوان 2023،
المجلس الوطني للمحاسبة، الجزائر.

3. المعالجة المحاسبية للعقود طويلة الأجل في قطاع البناء والأشغال العمومية والهيدروليكا

سنتطرق في هذا الجزء إلى كل من تعريف العقود طويلة الأجل، خصائصها، أنواعها، طرق القياس والاعتراف

بأعباء ونواتج العقود طويلة الأجل.

1.3. ماهية العقود طويلة الأجل

تعددت الدراسات والأبحاث التي عالجت موضوع العقود طويلة الأجل، أو ما يعرف أيضا بعقود المقاولات طويلة الأجل، وذلك على الصعيدين الوطني والدولي محاولة منها لتأطير وتعريف العقود طويلة الأجل والخصائص التي تميزها عن باقي العقود والمعاملات.

1.1.3. مفهوم العقود طويلة الأجل: تطرق المشرع الجزائري إلى تعريف العقود طويلة الأجل من خلال

القوانين التالية:

♦ **حسب القانون المدني:** تنص المادة رقم 549 على أن "المقاولات عقد يتعهد بمقتضاه أحد المتعاقدين أن يصنع شيئا أو أن يؤدي عملا مقابل أجر يتعهد به المتعاقد الآخر" (الأمر رقم 58_75، 1975، صفحة 90).

♦ **حسب القانون التجاري:** نصت المادة رقم 2 أنه "يعد عملا تجاريا بحسب موضوعه ... كل مقاولات للبناء أو الحفر أو لتمهيد الأرض ..." (الأمر رقم 59-75، 1975، صفحة 02).

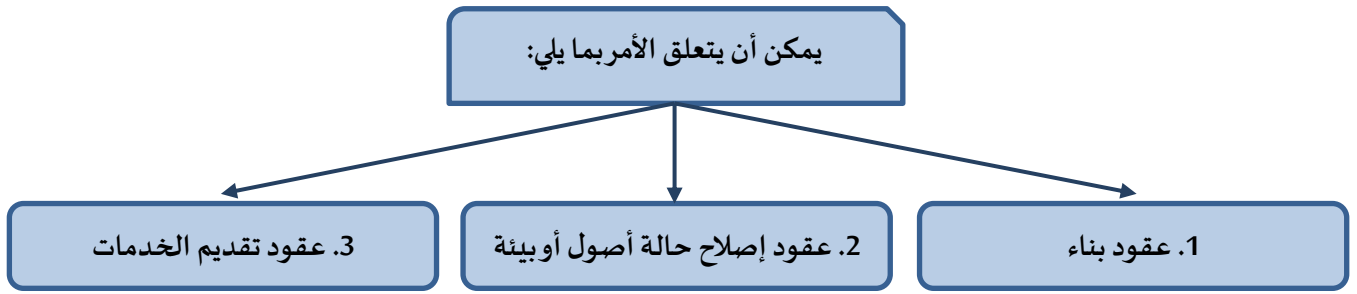
♦ **حسب قانون الصفقات العمومية:** تنص المادة رقم 4 على أن "الصفقات العمومية عقود مكتوبة في مفهوم التشريع المعمول به، تبرم وفق الشروط المنصوص عليها في هذا المرسوم، قصد إنجاز الأشغال واقتناء اللوازم والخدمات والدراسات، لحساب المصلحة المتعاقدة (مرسوم رئاسي رقم 10-236، 2010، صفحة 05).

تجدر الإشارة إلى أنه حسب قانون الصفقات العمومية لا يمكن اعتبار عقد المقاولات صفقة عمومية إلا إذا تعدى سقف مالي معين، وعليه فإنه بالنسبة لإنجاز الأشغال واقتناء اللوازم يجب أن يتعدى مبلغ العقد 12 مليون دج، أما بالنسبة لإنجاز الدراسات وتقديم الخدمات فيجب أن يتعدى مبلغ العقد 6 مليون دج، ويكون إبرام هذه الصفقات عن طريق طلب العروض أو بالتراضي (طبشي و طبشي، 2025، صفحة 06).

الصفقة العمومية ممكن أن تبرم مع مقاول لإنجاز الأشغال أو مع مورد لاقتناء اللوازم والسلع أو مع مقدم خدمات. وبالتالي لا تعتبر كل صفقة عمومية عقدا للمقاولات، ولا يسمى كل عقد مقاولات تكون الدولة طرفا فيه بالضرورة صفقة عمومية، يمكن أن يكون تراضي أو استشارة حسب مبلغ العقد (بن ربيع، 2023، صفحة 16).

♦ **حسب القرار الوزاري رقم 203 المتضمن لـ "SCF BTPH":** لم يغير القرار الوزاري رقم 203 مفهوم العقود طويلة الأجل الذي جاء به النظام المحاسبي المالي "SCF"، الذي عرف العقود طويلة الأجل حسب نص المادة رقم 1.133 على أنها "عقد يتضمن إنجاز، سلعة، خدمة، مجموعة سلع أو خدمات تقع تواريخ انطلاقها والإنهاء منها في سنوات مالية مختلفة. ويمكن أن يتعلق الأمر بما يلي: (القرار المؤرخ في 26 يوليو 2008، المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، 2009، صفحة 18):

الشكل رقم (03): تصنيف العقود طويلة الأجل حسب الخدمة المقدمة



المصدر: من إعداد الطبعة بالاعتماد على (القرار المؤرخ في 26 يوليو 2008، المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، 2009).

في حين أن "SCF BTPH" قدم توضيحات وإضافات بشأن هذا النوع من العقود، أين حددت الجهات الرئيسية المخولة بإبرام هذه العقود من خلال المادة رقم 1.133 مكرر التي عرفت العقد طويل الأجل بأنه "عقد لمدة طويلة بشكل عام، يتم التفاوض عليه على وجه التحديد في إطار مشروع واحد يتعلق بالبناء أو التنفيذ أو حسب الحالة، المشاركة كمناول في تحقيق سلعة، خدمة أو مجموعة من السلع أو الخدمات التي غالبا ما تكون معقدة، ويمتد تنفيذها خلال فترتين محاسبيتين أو دورتين ماليتين على الأقل. يعتمد حق الكيان في استلام المداخل التعاقدية على احترامها للشروط التعاقدية للمشروع" (القرار الوزاري رقم 203 المتضمن للنظام المحاسبي المالي المكيف لقطاع البناء والأشغال العمومية والهيدروليكا، 2023، صفحة 28).

2.1.3. خصائص العقود طويلة الأجل: تتميز العقود طويلة الأجل بعدة خصائص نذكر منها:

- مدة إنجاز العقد طويلة الأجل: التي تفوق الـ 12 شهر وإشكالية الاعتراف بالنواتج، حيث أن المشاريع المنجزة خلال دورة محاسبية واحدة يتم الاعتراف بالنواتج بشكل عادي، أما إذا كانت فترة التنفيذ أكثر من دورة محاسبية فهذا يولد مشاكل محاسبية عديدة في تحديد قيمة النواتج التي ينبغي الاعتراف بها في كل دورة، والمتعلقة بحساب النتيجة لكل دورة (قريشي، 2025، صفحة 06).
- اختلاف مكان تنفيذ العقد: تقوم مؤسسات البناء والأشغال العمومية بتنفيذ المشاريع في مواقع متعددة وبمساحات مختلفة يحددها العميل ضمن بنود العقد (طبيب، 2020-2021، صفحة 123).
- عدم وحدوية دورة الاستغلال: قد تتولى مؤسسات البناء والأشغال العمومية تنفيذ مبنى سكني يستغرق تنفيذه شهور معدودة، وفي نفس الوقت تتولى إنشاء طريق يحتاج سنوات طويلة لإتمامه (زيري، 2023، صفحة 127)، وبالتالي يمكن القول أن شركات البناء والأشغال العمومية لا تتمتع بدورة استغلال واحدة بل تتعدى إلى أكثر من دورة (قريشي، 2025، صفحة 06).
- إسناد بعض الأعمال الفرعية إلى مقاولي الباطن (أو المناولة): في معظم الأحيان عند البدء في تنفيذ المشروع لا يستطيع المقاول أن يقوم بمفرده بتنفيذ جميع أعمال المشروع، لذلك لا بد من اللجوء إلى

مقاولين فرعيين يقومون بتنفيذ بعض الأعمال، ويطلق عليهم مقاولي الباطن، فالمقاول يحتاج إلى أعمال فنية متخصصة لأن طبيعة الأعمال تتطلب خبرات لا تتوافر لدى المؤسسة، أو لأنه يرى من غير الاقتصادي أن تتولى مؤسسته تنفيذ جميع أعمال عقد المقاولات بنفسها، ويبقى المقاول الرئيسي مسؤولاً عن أعمال مقاولي الباطن أمام العميل (بن ربيع، 2023، صفحة 21).

■ تصنيف العملاء استناداً إلى طبيعة ونطاق الأشغال: يؤثر بشكل كبير على درجة إنجاز الأعمال والنتائج المتوقعة بشكل كبير، فاختلاف الأنشطة التي يضمها القطاع يجعل كل عقد مرتبط بمتطلبات العميل حيث يختلف في مضمونه عن العقود الأخرى، وهذا ما يكسبه طابع الخصوصية والتعقيد فيخلق نوع من الصعوبة على شركات البناء والأشغال العمومية (قريشي، 2025، صفحة 06).

■ اختلاف نوعية الأنشطة واختلاف مخاطر تنفيذ العمليات: تتولى مؤسسات البناء والأشغال العمومية تنفيذ عمليات غالباً ما تكون قليلة العدد وكبيرة الحجم، ويتم التنفيذ بناء على العميل وطبقاً للشروط والمواصفات التي يحددها مقدماً فيما يسمى بدفتر الشروط، لهذا فإن عنصري المخاطرة وعدم التأكد اللذين يحيطان بالأنشطة يظهر بشكل أوضح وأشد تأثيراً، كلما طالت فترة تنفيذ العمليات، وارتفعت أعباء التنفيذ (بن ربيع، 2023، الصفحات 20-21).

3.1.3. أنواع العقود طويلة الأجل: وفقاً لما جاء في مضمون القرار الوزاري رقم 203 المتضمن للنظام المحاسبي المالي المكيف لقطاع البناء والأشغال العمومية والهيدروليكا، وحسب نص المادة رقم 1.133 فإن العقود طويلة الأجل وفقاً لطريقة تحديد سعر العقد تصنف إلى نوعين هما (القرار الوزاري رقم 203 المتضمن للنظام المحاسبي المالي المكيف لقطاع البناء والأشغال العمومية والهيدروليكا، 2023، صفحة 29):

الجدول رقم (07): أنواع العقود طويلة الأجل

<p>تشمل العقود طويلة الأجل بشكل أساسي العقود الجزافية التي تقبل الشركة أداء عمل ما بموجبها على أساس أجر ثابت متفق عليه عند إبرام العقد، ويكون مصحوباً عند الاقتضاء بشرط مراجعة أو تقاسم الأرباح.</p> <p>تتضمن العقود الجزافية متغيرات من بينها على وجه الخصوص جدول الأسعار، في هذه الحالة تقبل الشركة أداء العمل على أساس أجر محدد بالرجوع إلى تقدير عدد وحدات العمل وبسعر ثابت للوحدة.</p>	<p><u>العقد محدد السعر:</u></p>
<p>هو العقد الذي تقبل الشركة بموجبه أداء العمل على أساس أجر مساو لدفعات تسديد نفقاته، وزاد بنسبة مئوية من هذه النفقات أو بأجر ثابت.</p>	<p><u>العقد بالتكلفة مضافاً إليه نسبة مئوية:</u></p>

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على القرار الوزاري رقم 203 المتضمن لـ "SCF BTPH"، المؤرخ في 01 جوان 2023، المجلس الوطني للمحاسبة، الجزائر.

2.3. تجزئة، تجميع وتعديل العقود طويلة الأجل

عادة ما يتم معالجة العقود طويلة الأجل في قطاع البناء والأشغال العمومية بشكل منفصل، أي قد يقتضي الأمر معالجة مكونات العقد الواحد بصفة مستقلة عن بعضها البعض، وفي حالات أخرى قد يكون من الضروري تجميع مجموعة من العقود ومعالجتها كعقد واحد، وفي بعض الحالات قد تطرأ تعديلات على مبلغ أو نطاق العقد، أو كليهما. وفيما يلي سيتم التطرق لكل حالة:

1.2.3. العقود المنفصلة: يتوافق مبدأ فصل العقود الذي جاء به "SCF BTPH" والمنصوص عليه في

المادة رقم 2.133 (ثالثاً) والذي أطلق عليه اسم "العقد الوحيد"، مع ما ورد في المعيار المحاسبي الدولي "IAS 11"، حيث يسمح كلاهما بالتعامل مع كل مكون من مكونات العقد كعقد منفصل، وذلك بتوفر ثلاثة شروط أساسية على الأقل (القرار الوزاري رقم 203 المتضمن للنظام المحاسبي المالي المكيف لقطاع البناء والأشغال العمومية والهيدروليكا، 2023، صفحة 30) و (BRUN, 2006, p. 338):

♦ يجب أن يخضع كل عنصر لمفاوضات منفصلة؛

♦ تحديد النواتج والأعباء المقابلة بوضوح؛

♦ يمتلك الكيان نظاماً مطوراً بشكل كافٍ لتحديد الأعباء قصد التمييز بينها حسب المراحل.

2.2.3. تجميع العقود: يمكن أن تعالج مجموعة من العقود، سواء أبرمت مع نفس العميل أو مع عملاء

مختلفين، على أنها عقد واحد في حالة (القرار الوزاري رقم 203 المتضمن للنظام المحاسبي المالي المكيف لقطاع البناء والأشغال العمومية والهيدروليكا، 2023، صفحة 30):

♦ يتم التفاوض على جميع العقود المعنية بشكل عام؛

♦ العقود المعنية مرتبطة وتحقق موضوع واحد؛

♦ يتم تنفيذ العقود باستمرارياً بشكل متزامن أو واحد تلو الآخر دون انقطاع.

3.2.3. تعديل العقد: هو تغيير يؤثر على نطاق و/أو سعر العقد، ويتم الموافقة عليه من قبل أطرافه

(Robert, 2021, p. 388). ولتعديل العقد يجب تحقق الشرطين الآتين:

♦ إذا زاد نطاق العقد نظراً لإضافة سلع أو خدمات متعهد بها من الممكن تمييزها بذاتها؛

♦ إذا زاد سعر العقد بمبلغ عوض يعكس أسعار البيع المستقلة الخاصة بالمؤسسة للسلع أو الخدمات

الإضافية المتعهد بها (فلاح حميدات، 2019، صفحة 633).

3.3. الاعتراف بأعباء ونواتج العقود طويلة الأجل

نظرا لخصوصيات قطاع البناء والأشغال العمومية والهيدروليكا، تواجه مؤسسات هذا القطاع صعوبات متعددة في تتبع وتحديد الأعباء والنواتج المرتبطة بالعقود طويلة الأجل، وذلك لأغراض احتساب النتيجة المحاسبية. وتزداد هذه التحديات في ظل امتداد فترة تنفيذ المشاريع إلى ما بعد الدورة المحاسبية، والتي قد تتجاوز في سنتين على الأقل. ويتمثل الإشكال الأساسي في كيفية الاعتراف بالنواتج والأعباء في كل دورة محاسبية إلى غاية اكتمال المشروع، ما يؤدي إلى نشوء فجوة محاسبية تستدعي معالجة دقيقة تضمن احترام الفروض والمبادئ المحاسبية، لاسيما مبدأ استقلالية الدورات، الحيطة والحذر، ومبدأ محاسبة الاستحقاق، إضافة إلى مبدأ مقابلة النواتج بالأعباء.

1.3.3. أعباء العقود طويلة الأجل: لابد من التحديد الواضح للأعباء المنسوبة إلى العقد بواسطة نظام

معلومات المؤسسة وإحاقها بالمشروع،

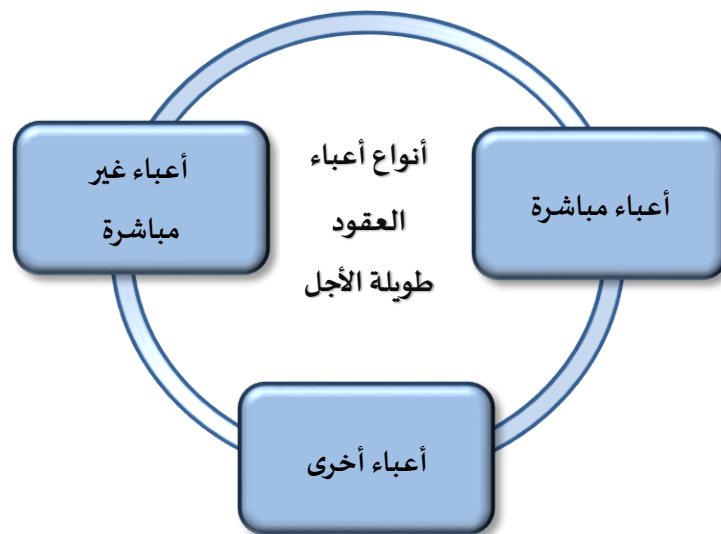
1.1.3.3. مفهوم أعباء العقود طويلة الأجل: تعرف الأعباء حسب ما نصت عليه المادة رقم 2.133 من

القرار الوزاري رقم 203 المتضمن للنظام المحاسبي المالي لقطاع البناء والأشغال العمومية بأنها: " الأعباء المتعلقة بتنفيذ العقد والتي تم تقييمها أثناء إعداد الاتفاقية" (القرار الوزاري رقم 203 المتضمن للنظام المحاسبي المالي المكيف لقطاع البناء والأشغال العمومية والهيدروليكا، 2023). حسب هذه المادة، فالأعباء المتعلقة بتنفيذ العقد هي تلك التي تم تحديدها وتقييمها مسبقا أثناء إعداد الاتفاقية. وتشمل جميع الأعباء اللازمة لإتمام الأشغال المتفق عليها في العقد وفقا للمعايير المحددة.

2.1.3.3. أنواع أعباء العقود طويلة الأجل: عادة ما يتم تقسيم أعباء العقود طويلة الأجل إلى ثلاثة

أنواع كما يلي:

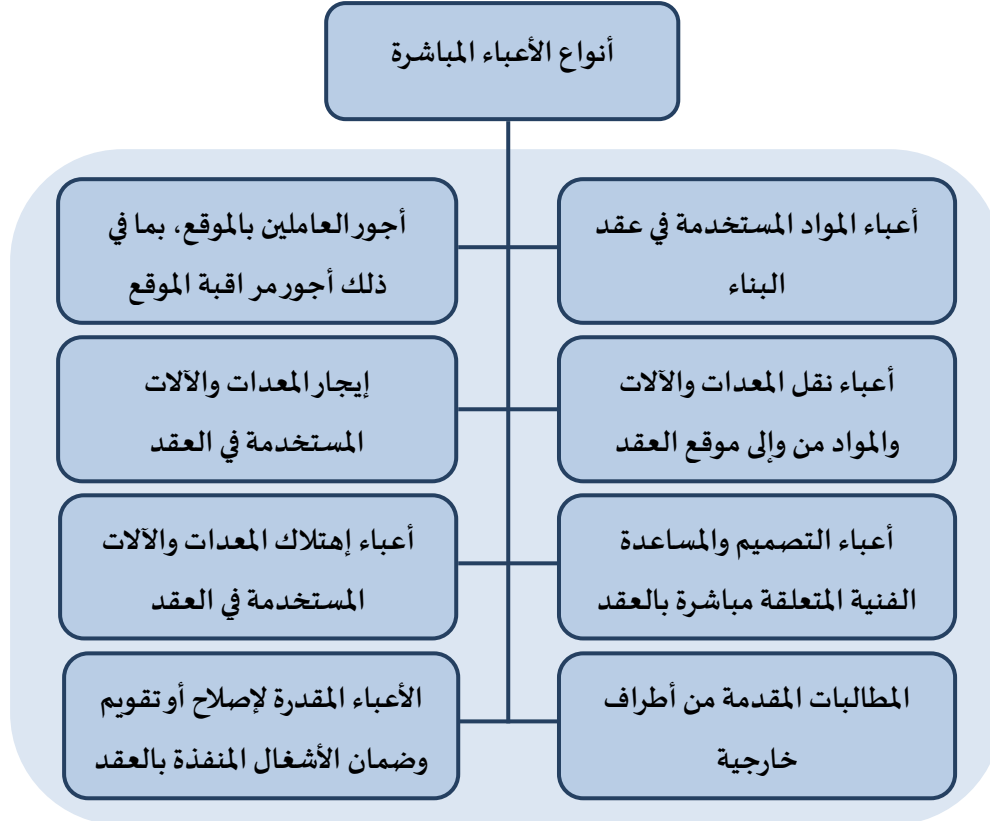
الشكل رقم (04): أنواع أعباء العقود طويلة الأجل



المصدر: من إعداد الطلبة.

- ♦ الأعباء المباشرة: المواد، العمالة، المناولة، إهلاك المعدات المستخدمة، الإيجار والمساعدة التقنية (القرار الوزاري رقم 203 المتضمن للنظام المحاسبي المالي المكيف لقطاع البناء والأشغال العمومية والهيدروليكا، 2023، صفحة 31). وتشمل الأعباء التي يمكن تحديدها فيما يتعلق بعقد معين ما يلي (Bakker, et al., 2017, pp. 504-505):

الشكل رقم (05): أنواع الأعباء المباشرة



المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على (Bakker, et al., 2017, pp. 504-505).

- ♦ الأعباء الغير مباشرة: تتمثل في التأمين والمصاريف العامة من خلال إيجاد نسبة تخصص للعقد.
- ♦ الأعباء الأخرى: يمكن تحميلها استنادا لشروط العقد وتتمثل في (القرار الوزاري رقم 203 المتضمن للنظام المحاسبي المالي المكيف لقطاع البناء والأشغال العمومية والهيدروليكا، 2023، صفحة 31):
 - الأعباء المكتبة قبل إبرام العقد؛
 - الأعباء المالية على القروض المتعاقد عليها للمشروع والمكتبة خلال فترة الإنجاز.

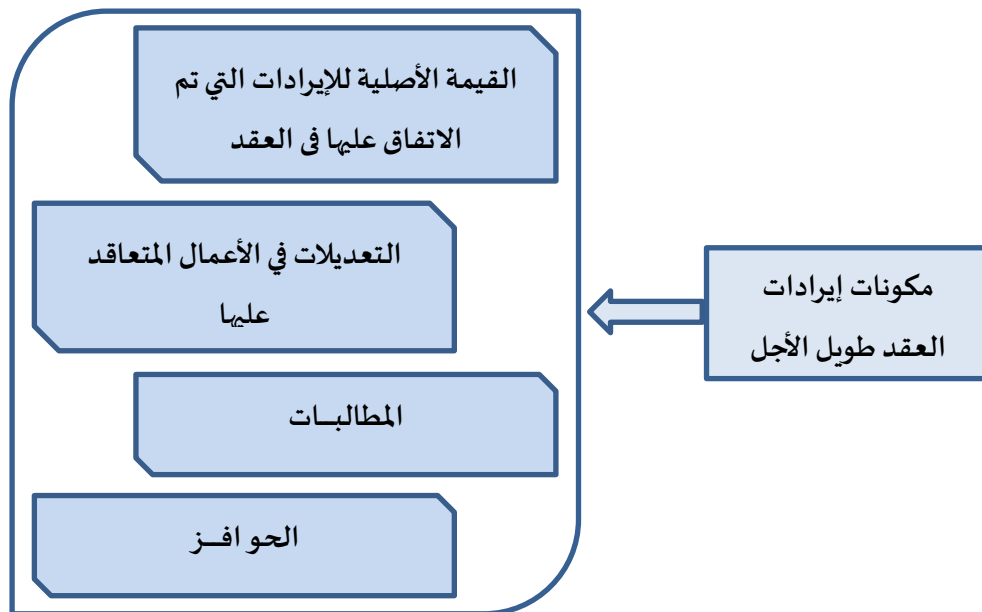
مع استبعاد الأعباء التي ترجع إلى حالات التأخير والتوقف المطول دون سبب قانوني أو تعاقدية.

2.3.3. نواتج العقود طويلة الأجل: تعد النواتج من أبرز المؤشرات التي تستخدم لقياس نشاط المؤسسات ومدى كفاءتها في تحقيق أهدافها الاقتصادية، إذ تعد مرجعا أساسيا لمستخدمي القوائم المالية، لما لها من دور محوري في عكس صورة صادقة عن الوضعية المالية للمؤسسة، كما تساهم في تقييم أدائها المالي وآفاقها المستقبلية مما يساعد على اتخاذ قرارات مستنيرة.

1.2.3.3. مفهوم نواتج العقود طويلة الأجل: حسب ما ورد في القرار الوزاري رقم 203 المتضمن للنظام المحاسبي المالي المكيف لقطاع البناء والأشغال العمومية فقد عرفت المادة رقم 2.133 الإيرادات على أنها "النواتج المرتبطة طبيعياً بعقد الإنجاز، والتي تعتبر الأساس في تحديد النسبة المستحقة خلال السنة المالية، وهي تلك المحددة في العقد، والتي يمكن تحديثها طوال تحقيق موضوع العقد. وقد يكون التحديث ناتجاً عن (القرار الوزاري رقم 203 المتضمن للنظام المحاسبي المالي المكيف لقطاع البناء والأشغال العمومية والهيدروليكا، 2023، صفحة 30):

- ♦ تنفيذ البنود التعاقدية؛
 - ♦ النواتج الناجمة عن تعديل في شروط تنفيذ الأشغال الذي يصادق عليه العميل عن طريق ملحق؛
 - ♦ الأسعار التحفيزية والحوافز الأخرى، المرتبطة على وجه الخصوص بالتقدم المتوقع للأشغال والخدمات، والمقيمة بشكل مؤكد والمصادق عليها من قبل العميل؛
 - ♦ النواتج المالية للخرينة التي تقدمها طريقة الدفع في الأشغال والخدمات التي يشملها العقد.
- تنطبق هذه المبادئ أيضاً في حالة اعتبار مرحلة ما من العقد، كما في حالة تعدد العقود المبرمة في آن واحد".
- أما على الصعيد الدولي فقد عرف المعيار المحاسبي الدولي "IAS 18" إيرادات الأنشطة العادية بأنها "التدفقات الإجمالية الداخلة من المنافع الاقتصادية خلال الفترة المالية الناتجة عن الأنشطة العادية للمؤسسة والتي تؤدي إلى زيادة الأصول أو انخفاض الالتزامات، وبالتالي زيادة حقوق الملكية باستثناء مساهمات المالكين، إذ تعرف بمسميات مختلفة مثل المبيعات، الرسوم، الفوائد، توزيعات الأرباح، والإتاوات" (BRUN, 2006, p. 355).
- 2.2.3.3. مكونات نواتج العقود طويلة الأجل: يجب أن تتضمن نواتج العقود طويلة الأجل على ما يلي:

الشكل رقم (06): مكونات نواتج (إيرادات) العقود طويلة الأجل



المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على (زيري، 2023، صفحة 132).

بشرط توافر الشرطين التاليين:

- ♦ وجود درجة معقولة من التأكد بأنه سينتج عن ذلك نواتج؛
- ♦ إمكانية قياس تلك النواتج بموضوعية (موثوقية).

الجدول رقم (08): مكونات نواتج (إيرادات) العقود طويلة الأجل

المكون	التعريف
القيمة الأصلية للنواتج (الإيرادات)	تقاس نواتج العقد على أساس القيمة العادلة للمقابل المستلم أو الذي سيستلم (المستحق)، وتتأثر عملية قياس النواتج بأحداث مستقبلية تتسم بحالة عدم التأكد، مما تفرض على المتعاملين غالباً إعادة النظر في التقديرات عند وقوع الأحداث أو عند زوال حالات عدم التأكد، ونتيجة لذلك قد يتغير مبلغ نواتج العقد المسجل سواء بالزيادة أو بالنقصان (بوحفص و بن رحمون، 2018، صفحة 197).
التعديلات	التعديل عبارة عن تعليمات مقدمة للمؤسسة من طرف العميل لإجراء تغيير في نطاق العمل أو الخدمات التي يتعين القيام بها بموجب العقد، وهذه التعديلات قد تؤدي إلى زيادة أو انخفاض في نواتج العقد، على سبيل المثال يتم إجراء تعديلات في المواصفات أو تصميم الأصول والتعديلات في مدة العقد (زيدان و ضويفي، 2022، صفحة 409).
المطالبات (الشكاوى)	المطالبات هي مبالغ يسعى المقاول لتحصيلها من الزبون أو طرف آخر كتعويض (استرداد) لأعباء تحملها ولم يتضمنها العقد. وقد تنتج المطالبات على سبيل المثال عن التأخيرات في الإنجاز التي يتسبب فيها الزبون، أو الأخطاء في مواصفات أو تصميم الأصل، أو التعديلات الغير متفق عليها (تعديلات مختلف فيها) (بن لطرش، 2023-2024، صفحة 128). حيث يخضع تقييم العائد من المطالبات إلى درجة عالية من عدم التأكد ويعتمد غالباً على نتيجة المفاوضات، ونتيجة لذلك يتم تضمين المطالبات فقط في نواتج العقد عند (زيدان و ضويفي، 2022، صفحة 409): - تأكد المنشأة من أن المفاوضات تجعل من المحتمل أن يقبل العميل المطالبات؛ - يمكن قياس المبلغ الذي من المحتمل أن يقبله العميل بشكل موثوق.
الحوافز	الحوافز المقبوضة أو الدفعات التشجيعية هي مبالغ إضافية تمنح للمقاول إذا حقق أو تجاوز معايير أداء معينة (طويلب، 2021-2022، صفحة 111).

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على المراجع سابقة الذكر.

3.2.3.3. خطوات الاعتراف بنواتج (إيرادات) العقود طويلة الأجل حسب معيار الإبلاغ المالي الدولي

"IFRS 15"

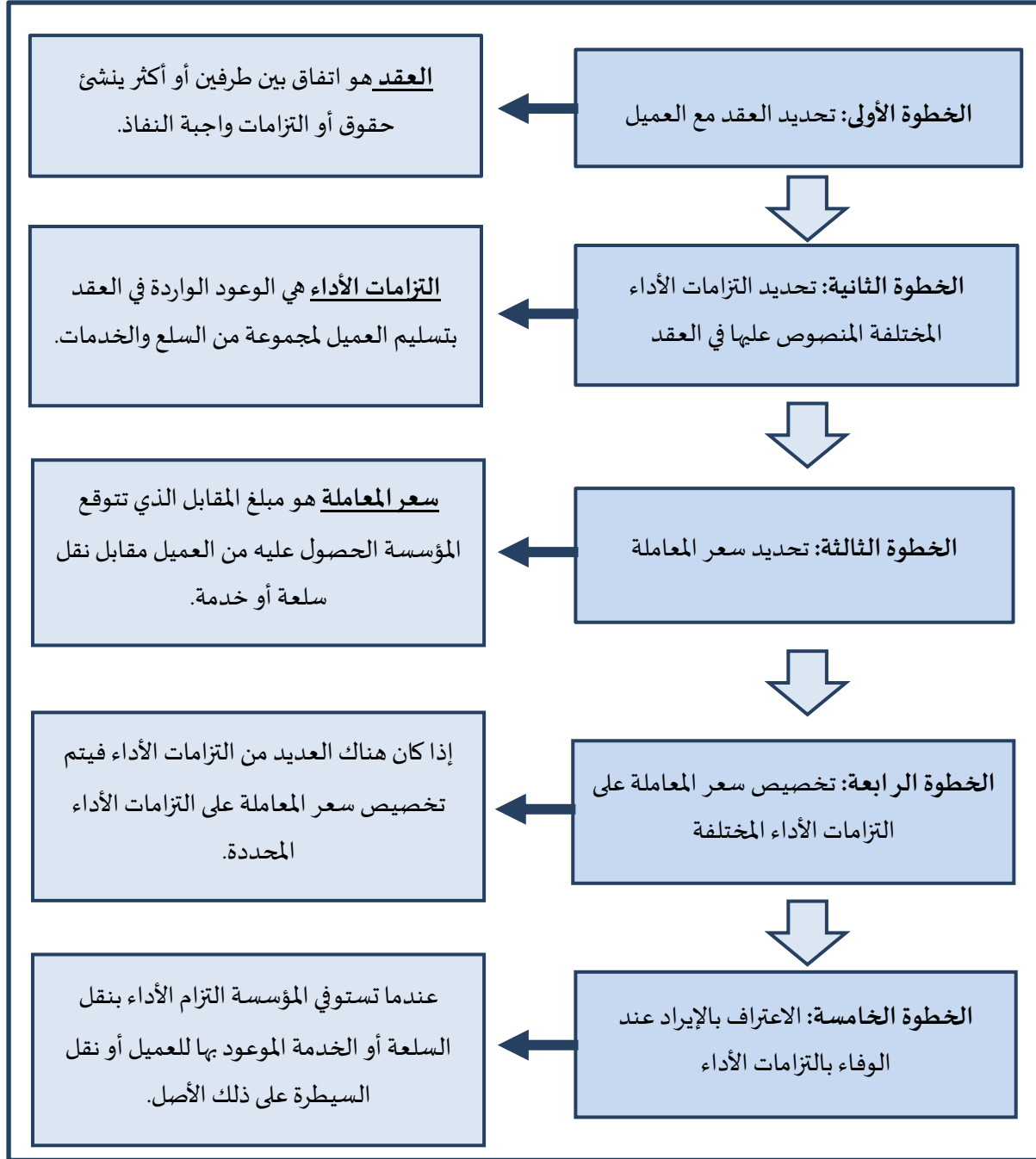
في نهاية شهر ماي 2014، أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية "IASB" معياراً جديداً يتعلق بالإيرادات من العقود مع العملاء "IFRS 15"، الذي جاء ليحل محل المعيار "IAS 11" الخاص بعقود الإنشاء والمعيار "IAS 18" الخاص بإيرادات الأنشطة العادية، وقد دخل حيز التنفيذ ابتداء من 01 جانفي 2018.

يستند المعيار "IFRS 15" إلى نموذج مكون من خمس خطوات يهدف لتحديد توقيت ومقدار الإيرادات التي ينبغي الاعتراف استناداً إلى مضمون العقد المبرم مع العميل.

كما يعزز هذا المعيار متطلبات الإفصاح لتقديم معلومات نوعية وكمية (GABSI, 2021/2022, p. 01).

ويوضح الشكل الموالي الخطوات الخمس للاعتراف بالإيرادات:

الشكل رقم (07): الخطوات الخمسة للاعتراف بالإيراد بموجب معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم 15



المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على (Kieso, Weygandt, & Warfield, 2022, p. 05).

4.3. طرق قياس أعباء ونواتج العقود طويلة الأجل

ينص القرار الوزاري رقم 203 المؤرخ في 01 جوان 2023 المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وسيرها، والمكيف لقطاع البناء والأشغال العمومية والهيدروليكا بموجب المادة رقم 133 على اعتماد طريقتين محاسبتين لقياس والاعتراف بأعباء ونواتج العقود طويلة الأجل. وبصفة خاصة كيفية توزيع النواتج على مدة تنفيذ العقد التي تمتد لأكثر من دورة محاسبية، فالطريقة الأولى تسمى طريقة نسبة التقدم باعتبارها الطريقة المرجعية، أما الثانية تسمى طريقة الإتمام وهي طريقة بديلة مسموح بها في ظروف معينة.

1.4.3 طريقة نسبة التقدم

تعد الطريقة المفضلة وفقا "SCF BTPH" والأكثر شيوعا نتيجة تقيدها بالمبادئ المحاسبية وتقديمها معلومات جد مفيدة عن تقدم الأعمال، وتحكم المؤسسة في مستويات أشغالها حيث يرتبط تطبيقها بعدة متطلبات، أهمها إمكانية إجراء الجرد المادي السنوي، وقبول العميل المتعاقد لحجم الأعمال المنتهية، ووجود النظم المحاسبية الرقابية (سليمان و جوامع، 2025، صفحة 09).

من مزايا هذه الطريقة أنها تربط بين الوضع القانوني والمالي للمؤسسة مع الحقيقة الاقتصادية لمراحل الإنجاز (بن ربيع، 2023، صفحة 43)، حيث تضمنت المادة رقم 2.133 من القرار الوزاري رقم 203 طريقة نسبة التقدم في محاسبة العقود طويلة الأجل والتي تطابق ما جاء به القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 "SCF" والتي تنص على "تدرج في الحسابات الأعباء والنواتج التي تخص عملية تمت في إطار عقد طويل الأجل التي تخص عملية وتيرة تقدم العملية عن طريق تحرير نتيجة محاسبية بالتتابع وبمقياس إنجاز العملية (المحاسبة وفق طريقة نسبة التقدم) (القرار الوزاري رقم 203 المتضمن للنظام المحاسبي المالي المكيف لقطاع البناء والأشغال العمومية والهيدروليكا، 2023، صفحة 29)".

عندما يتم الوفاء بالالتزام بشكل مستمر بمرور الوقت، يجب على الكيان أن ينقل تدريجيا عملية الإشراف على المشاريع على أساس المرفقات المصادق عليها والموقع عليها بالخلاف، واستخدام طريقة موضوعية وجب تطبيقها على مدار مدة المشروع بأكملها، وهذا لقياس نسبة التقدم في التزامها من أجل تحديد المبلغ السنوي للعائدات التي سيتم تسجيلها والنتائج المحققة، بما في ذلك تلك المنجزة في إطار الملحقات التعديلية للأشغال الإضافية، وأضافت المادة رقم 2.133 مكرر "تتيح طريقة التقدم تسهيل النشاط على مدار السنة وتمثل في تسجيل الدخل والنتيجة تزامنا/ تدريجيا مع تقدم الأشغال. ويجب أن يكون الكيان قادرا على تقدير النتيجة عند الانتهاء بشكل موثوق وذلك من خلال تطبيق النسبة المئوية للإنجاز على هذه النتيجة (القرار الوزاري رقم 203 المتضمن للنظام المحاسبي المالي المكيف لقطاع البناء والأشغال العمومية والهيدروليكا، 2023، صفحة 30)".

تستند القدرة على كيفية تقدير النتيجة المحاسبية وفقاً للمادة رقم 5.133 على الشروط الثلاثة التالية (القرار الوزاري رقم 203 المتضمن للنظام المحاسبي المالي المكيف لقطاع البناء والأشغال العمومية والهيدروليكا، 2023، صفحة 32):

- إمكانية تحديد المبلغ الإجمالي لنواتج العقد بوضوح؛
- إمكانية تحديد المبلغ الإجمالي للأعباء القابلة للاستناد للعقد بوضوح؛
- وجود أدوات إدارية، لاسيما المحاسبة التحليلية والرقابة الداخلية التي تسمح بتأكيد نسبة التقدم في الإنجاز ومراجعة تقديرات الأعباء والنواتج والنتائج مع تقدم الأشغال.

1.1.4.3. تحديد نسبة التقدم:

يتم تحديدها باستخدام الطريقة التي تقيس على النحو الأكثر موثوقية الأشغال أو الخدمات المنفذة المضطلع بها بمبلغ قابل للاسترداد ومقبول وفقاً لطبيعته. ويمكن قبول (القرار الوزاري رقم 203 المتضمن للنظام المحاسبي المالي المكيف لقطاع البناء والأشغال العمومية والهيدروليكا، 2023، صفحة 30):

- النسبة بين أعباء الأشغال والخدمات المنجزة في تاريخ الإقفال والأعباء الإجمالية المقدرة لتنفيذ المشروع (أسلوب المدخلات)؛

- بواسطة قياسات فيزيائية (حسب جدول الكميات) أو دراسات تمكن من تقييم حجم الأشغال أو الخدمات المنجزة (أسلوب المخرجات).

يمكن قياس نسبة التقدم من خلال استخدام أسلوب المدخلات أو أسلوب المخرجات، على النحو التالي:

- ◆ **أسلوب المدخلات:** أسلوب شائع الاستخدام (طريقة التكلفة إلى التكلفة) يتم فيه تحديد نسبة التقدم التراكمية بقسمة الأعباء الفعلية التراكمية بتاريخ نهاية الدورة على إجمالي الأعباء المقدرة للعقد بتاريخ نهاية الدورة (A. Gordon, S. Raedy, & J. Sannella, 2017, p. 402).

الأعباء الفعلية التراكمية بتاريخ نهاية الدورة (ن)

نسبة التقدم التراكمية عند نهاية الدورة (ن) =

إجمالي الأعباء المقدرة للعقد بتاريخ نهاية الدورة (ن)

وعليه نوضح ما يلي:

الأعباء الفعلية التراكمية للدورة (ن):

الأعباء الفعلية التراكمية للدورة (ن) = الأعباء الفعلية للدورة (ن) + الأعباء الفعلية للدورات السابقة.

الأعباء الإجمالية المقدرة للعقد:

الأعباء الإجمالية المقدرة للعقد = الأعباء الفعلية الإجمالية للدورة (ن) والدورات السابقة + الأعباء المقدرة المتبقية لإكمال العقد.

من الممكن أن تتغير هذه التقديرات خلال فترة العقد، لكن لا مشكلة في ذلك لأن النسبة تعدل في كل فترة باستخدام الأعباء الفعلية في نهاية الدورة والأعباء المقدرة لإكمال العقد وفق تقديرات نهاية الدورة. نسبة التقدم للدورة (ن) (بن الصالح، 2022، صفحة 248):

نسبة التقدم للدورة (ن) = نسبة التقدم التراكمية للدورة (ن) - نسبة التقدم التراكمية للدورة (ن-1).

◆ **أسلوب المخرجات:** هذا الأسلوب يعتمد على الإنجاز الفعلي لجزء محدد من العمل المتعاقد عليه، أي يعتمد على الوحدات المنجزة فعليا، ويتم حساب نسبة التقدم في ظل هذا الأسلوب كما يلي (دغموم و قبالي، دور النظام المحاسبي المالي في ترقية وتطوير الممارسة المحاسبية في قطاع البناء والأشغال العمومية، 2024، صفحة 80):

$$\text{نسبة تقدم الأشغال} = \frac{\text{عدد الوحدات المنجزة فعليا من العقد}}{\text{إجمالي عدد الوحدات محل العقد}}$$

مثال توضيحي (بن ربيع، 2023، صفحة 46):

لو افترضنا أن مقاول صاحب عقد تعبيد 1000 كم من الطريق، أنجز 60 كم فإن نسبة التقدم وفقا لهذا الأسلوب يتم حسابها كما يلي:

نسبة التقدم = $1000/60$ ، وبالتالي فإن مبلغ النواتج المطلوب الاعتراف به في هذه الحالة هو: سعر العقد × نسبة التقدم ($1000/60$).

2.1.4.3. تحديد نواتج الدورة

يتم احتساب النواتج الخاصة بكل دورة كما يلي (دردوبة و بن عطاء الله، 2022، صفحة 257):

النواتج المعترف به في نهاية الدورة (ن) = النواتج الإجمالية × نسبة التقدم للدورة (ن)

3.1.4.3. تحديد النتيجة المحاسبية للدورة

تجدر الإشارة إلى أن القرار الوزاري رقم 203 المتضمن لـ "SCF BTPH" نص في المادة رقم 4.133 والمادة رقم 5.133 على أن (القرار الوزاري رقم 203 المتضمن للنظام المحاسبي المالي المكيف لقطاع البناء والأشغال العمومية والهيدروليكا، 2023، صفحة 32):

النتيجة المحاسبية للدورة = النواتج المعترف بها للدورة (ن) - الأعباء الفعلية للدورة (ن)

عندما يبدو محتملا، في تاريخ الجرد أو بفعل حوادث طارئة أو معروفة في ذلك التاريخ أن مجموع الأعباء سيفوق مجموع النواتج (خسائر متوقعة)، يجب تكوين مؤونة بما يفوق الخسارة الإجمالية للعقد الغير موضحة ويتم تسجيلها محاسبيا. ومنه:

مؤونة خسارة القيمة الإجمالية المحتملة التي يجب تكوينها في نهاية الدورة (ن):

مؤونة خسارة القيمة الإجمالية المحتملة = الخسارة الإجمالية المقدرة للعقد – الخسائر السابقة الفعلية الإجمالية إلى غاية الدورة (ن) أي ما تم خسارته فعلاً في الدورات السابقة إلى غاية الدورة (ن).

وعليه نوضح ما يلي:

الخسارة الإجمالية المقدرة للعقد في نهاية الدورة (ن):

الخسارة الإجمالية المقدرة للعقد في نهاية الدورة (ن) = قيمة العقد (النواتج الإجمالية) – الأعباء الإجمالية المقدرة المتبقية لإكمال العقد.

2.4.3. طريقة الإتمام

نصت المادة رقم 3.133 من القرار الوزاري رقم 203 المتضمن للنظام المحاسبي المالي المكيف لقطاع البناء والأشغال العمومية، على أنه "إذا كان نظام معالجة الكيان أو طبيعة العقد لا يسمح بتطبيق طريقة الإدراج في الحسابات حسب 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 محتملاً (المحاسبة وفق طريقة الإتمام)" (القرار الوزاري رقم 203 المتضمن للنظام المحاسبي المالي المكيف لقطاع البناء والأشغال العمومية والهيدروليكا، 2023، صفحة 32).

مع العلم أن هذه الطريقة تقوم على أساس مبدأ تسجيل مقدار النواتج الواجب نسبها لدورة محاسبية معينة تدرج تحت مدة العقد، بالمبلغ الذي يساوي قيمة الأعباء المتكبدة خلال هذه الدورة خصيصاً لتنفيذ محتوى العقد، والتي فقط يكون تحصيلها محتملاً (دغوم، محاضرات وتمارين محلولة في المحاسبة المالية المعمقة 01 وفقاً للنظام المحاسبي المالي (SCF) والمعايير الدولية للمحاسبة (IAS/IFRS)، 2019/2020، صفحة 117).

إذن في ظل هذه الطريقة، تقوم المؤسسة بتسجيل الأعباء الخاصة بالعقد بتاريخ وقوعها وحسب طبيعتها وفي نهاية الدورة تقوم بتسجيل قيمة هذه الأعباء كنواتج، أي دون إضافة أي هامش ربح، فتحصل على أثر معدوم على نتائج الدورات الأولى للإنجاز على عكس الطريقة الأولى (طريقة نسبة التقدم)، وعليه فهذه الطريقة تسمح بتحديد النتيجة الخاصة بالمشروع دفعة واحدة عند نهايته، أي أن نتيجة العقد تحمل كلها لدورته الأخيرة (بن ربيع، 2023، صفحة 55)، وسميت بطريقة الإتمام لأن النتيجة النهائية للعقد تسجل عند الإتمام (إتمام الأشغال) (بن لطرش، 2023-2024، صفحة 133).

تجدر الإشارة، أن هذه الطريقة يمكن أن تستعمل في حالة العقود القصيرة نسبياً (من 02.... إلى 03 دورات) لكي لا تتأثر مصداقية النتيجة المحاسبية (بن الصالح، 2022، صفحة 248)، وفي هذه الطريقة لا يتم تسجيل سوى مبلغ نواتج مساوي لأعباء الإنجاز خلال دورة معينة من دورات العقد، ويتم تسجيل النواتج الإجمالية بعد

انتهاء العقد أي تسليم الأصل أو الخدمات (دغوم، محاضرات وتمارين محلولة في المحاسبة المالية المعمقة 01 وفقا للنظام المحاسبي المالي (SCF) والمعايير الدولية للمحاسبة (IAS/IFRS)، 2019/2020، صفحة 117).
توزع نواتج العقد على مختلف الدورات التي تغطيها فترة إنجاز العقد وفقا لطريقة الإتمام كما يلي (بن لطرش، 2023-2024، الصفحات 133-134):

✓ بالنسبة للدورات ما قبل الإتمام:

نواتج الدورة (ن) = الأعباء الفعلية المنفقة في الدورة (ن)

✓ بالنسبة لدورة الإتمام (الدورة الأخيرة):

نواتج دورة الإتمام = النواتج الإجمالية للعقد - نواتج الدورات السابقة

خلاصة:

استنادا لما نصت عليه المواد المشار إليها سابقا من القرار الوزاري رقم 203 والتي تتطابق مع أحكام القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 المتضمن للنظام المحاسبي المالي باعتباره الإطار المرجعي العام. يتم الاعتراف بأعباء ونواتج العقود طويلة الأجل في قطاع البناء والأشغال العمومية والهيدروليكا وفقا لطريقتين وهما طريقة نسبة التقدم باعتبارها الطريقة المرجعية، وطريقة الإتمام كطريقة بديلة.

4. الدراسات السابقة

تشكل الدراسات السابقة عنصرا جوهريا في بناء البحث العلمي، إذ لا يمكن لأي دراسة أن تنطلق من فراغ معرفي، بل تبنى على تراكم علمي سابق يساهم في بلورة الإشكالية وتوجيه مسار البحث. فيما يلي سنعرض بعضا من أهم الدراسات السابقة ذات الصلة بالنسبة بموضوع الدراسة والتي كان لها أهمية كبيرة في تعزيز النواحي النظرية والتطبيقية لهذه الدراسة، حيث يمكننا عرضها وفق ترتيب زمني كالتالي:

1.4. الدراسات السابقة باللغة العربية

1.1.4. دراسة قريشي كنزة (2025): مداخل تحت عنوان "أهم مستجدات النظام المحاسبي المالي المكيف مع قطاع البناء والأشغال العمومية والهيدروليكا وفق متطلبات القرار الوزاري رقم 203" تم تقديم هذه الدراسة ضمن فعاليات ملتقى وطني حول "واقع وآفاق المحاسبة القطاعية في الجزائر مع التركيز على القرارات الوزارية رقم 201 202 203 المؤرخة في 01 جوان 2023" المنعقد سنة 2025، هدفت هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على التعديلات الجوهرية التي جاء بها هذا النظام الجديد والتي اعتبرت نقلة نوعية في مسار تبني المخططات المحاسبية القطاعية في الجزائر، كما سعت إلى الوقوف على مدى استجابة النظام المحاسبي المكيف للخصوصيات الفريدة للشركات العاملة في قطاع البناء والأشغال العمومية والهيدروليكا، وكذا التعرف على مختلف المفاهيم

والمصطلحات ذات الصلة بهذا القطاع، وقد خلصت الدراسة إلى إبراز أهم الخصوصيات التي ينفرد بها هذا القطاع خاصة في ظل امتداد فترات تنفيذ المشاريع إلى ما بعد الدورة المحاسبية، وهو ما يبرز مشكلة القياس والاعتراف بالنواتج مما يستدعي إطارا محاسبيا خاصا يضمن ممارسات دقيقة، كما بينت أن النظام المحاسبي المالي المكيف "SCF BTPH" قد فصل بشكل أدق في موضوع العقود طويلة الأجل مقارنة بالنظام العام "SCF" مما يوفر إطارا أكثر دقة وملائمة لهذا القطاع، كما أظهرت توافق هذا النظام مع المعيار المحاسبي الدولي "IAS 11" لاسيما فيما يتعلق بكيفية الاعتراف بالأعباء والنواتج المرتبطة بالمشاريع طويلة الأجل.

2.1.4. دراسة نصيرة سليمان وإسماعين جوامع (2025): مداخلة تحت عنوان "واقع المحاسبة في قطاع البناء والأشغال العمومية في ظل متطلبات القرار الوزاري رقم 203" تم تقديم هذه الدراسة ضمن فعاليات ملتقى وطني حول "واقع وآفاق المحاسبة القطاعية في الجزائر مع التركيز على القرارات الوزارية رقم 203 202 201 المؤرخة في 01 جوان 2023" منعقد سنة 2025، هدفت هذه الدراسة إلى تبيان واقع المحاسبة في مؤسسات قطاع البناء والأشغال العمومية ومدى التزامها بتطبيق متطلبات القرار الوزاري رقم 203 المؤرخ في 01 جوان 2023، كما سعت إلى معرفة مدى مواكبة النظام المحاسبي المالي لشركات البناء والأشغال العمومية في الجزائر للمستجدات الحاصلة لا سيما بعد صدور قرارات وزارة المالية، ومن أبرز ما توصلت إليه أن القرار الوزاري رقم 203 المتضمن "SCF BTPH" لا يختلف في مضمونه عن محتوى القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، وأن المؤسسة محل الدراسة تعتمد في تقييم نواتجها على طريقة نسبة التقدم وهي الطريقة المرجعية حسب القرار الوزاري رقم 203، غير أنها لا تقوم بعملية إعادة التقييم وهو مسموح به وفقا لهذا القرار، كما بينت الدراسة أن القوائم المالية لمؤسسة إنجاز أشغال البناء متوافقة شكليا مع متطلبات الإفصاح التي يفرضها النظام المحاسبي المالي لكنها لا تحترم متطلبات عمليات الجرد، كما تبين أن المؤسسة تطبق بنود القرار رقم 203 في بعض المعالجات المحاسبية فقط دون غيرها، في ضوء هذه النتائج أوصت الدراسة بضرورة قيام المشرع الجزائري بمراجعة التشريعات المتعلقة بالمحاسبة الخاصة بشركات البناء والأشغال العمومية بما يتوافق مع المستجدات المحلية والدولية، بالإضافة إلى ضرورة التزام معدي القوائم المالية على احترام متطلبات القرار الوزاري رقم 203 خاصة فيما يتعلق بعملية إعادة التقييم، المؤونات وكمية ونوعية الإفصاح، وتكثيف الدورات التكوينية لفائدة المحاسبين داخل هذه المؤسسات لتعزيز فهمهم وتطبيقهم الصحيح لمضامين هذا القرار.

3.1.4. دراسة دغوم هشام وقبالي عبد النور (2024): مقال تحت عنوان "دور النظام المحاسبي المالي في ترقية وتطوير الممارسة المحاسبية في قطاع البناء والأشغال العمومية" منشور في مجلة جديد الاقتصاد المجلد 19، العدد 01، ص (71-96)، هدفت هذه الدراسة و باستخدام المنهج الوصفي التحليلي إلى توضيح دور النظام المحاسبي المالي المستند من المعايير المحاسبية الدولية في تحسين معالجة الأحداث والعمليات المنجزة في قطاع البناء والأشغال العمومية، وإبراز أهم المستجدات التي جاء بها النظام المحاسبي المالي المكيف لقطاع البناء

والأشغال العمومية "SCF BTPH"، توصل الباحثان إلى مجموعة من النتائج أبرزها أن النظام المحاسبي المالي يسعى لإرساء إطار مرجعي شامل ومنظم للممارسة المحاسبية في قطاع البناء والأشغال العمومية من خلال تحديد الضوابط والحلول للتحديات العملية في هذا القطاع، مع التركيز على تعريف وتحديد خصائص العقود طويلة الأجل وقياس أعباء ونواتج هذه العقود، بالإضافة إلى تحديد آلية التسجيل المحاسبي لها كما يوضح النظام المحاسبي المالي القواعد المحاسبية التي توجه المحاسب في كيفية الاعتراف بالعمليات المالية وقياسها والإفصاح عنها في هذا القطاع، ويسهم تطبيقه في رفع مستوى ممارسي المهنة وزيادة دقة المعلومات المالية في قطاع البناء والأشغال العمومية.

4.1.4. دراسة دردوبة عبد الحق، وبن عطاء الله صبرينة (2022): مقال تحت عنوان "فجوة الاختلاف في

القياس والإفصاح بالإيرادات من العقود طويلة الأجل بين النظام المحاسبي المالي والمعيار الدولي لإعداد التقرير المالي رقم 15" منشور في مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية المجلد 15، ص (254-267)، هدفت هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على القياس والإفصاح عن نواتج العقود طويلة الأجل وفق النظام المحاسبي المالي ومعيار الإبلاغ المالي "IFRS 15"، ومحاولة إبراز فجوة الاختلاف بينهما مع تبيان متطلبات تحيين النظام المحاسبي المالي لمواكبة التطورات الحاصلة في المجال المحاسبي العالمي، حيث استخدم الباحثان المنهج الوصفي التحليلي من خلال دراسة عقد أبرمته مؤسسة تنشط في مجال أشغال البناء في مختلف مراحله، وتم التوصل في الأخير إلى أن المرجعية المحاسبية الدولية شهدت عدة تعديلات على عكس النظام المحاسبي المالي الذي لم يطرأ عليه أي تعديل الأمر الذي أدى إلى وجود العديد من نقاط الاختلاف في المعالجة المحاسبية للعقود طويلة الأجل بينهما وأوصت الدراسة بضرورة تفعيل دور المجلس الوطني للمحاسبة، والعمل على إصدار معايير محاسبية وطنية تتلاءم مع خصوصيات البيئة الجزائرية، بالإضافة إلى ضرورة تحقيق التوافق بين النظام المحاسبي المالي والمرجعية المحاسبية الدولية.

5.1.4. دراسة سعدي صالح العلي، هالة عبد الهادي يحيى، وآلاء حميد صالح (2021): مقال تحت

عنوان "فاعلية قياس نتيجة النشاط على القوائم المالية في شركات المقاولات العراقية" منشور في مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية المجلد 17، العدد 53 ج1، هدفت هذه الدراسة إلى التعريف بالمعيار الدولي "IFRS 15" وفق النموذج الجديد والتعرف على مدى قدرة شركات البناء في محافظة نينوى على تطبيق المعيار، وبيان أثره على القوائم المالية وقياس النتيجة، انتهجت الدراسة المنهج التحليلي لتقييم واقع التطبيق وتوصلت إلى أن شركات البناء بمحافظة نينوى تواجه صعوبة في تطبيق معيار "IFRS 15"، ويعزى ذلك أساساً إلى غياب التشريعات التي تلزم الشركات العراقية باعتماد هذا المعيار عند إعداد القوائم المالية، كما أشارت النتائج إلى أن الأساليب المحاسبية المعتمدة حالياً لا تعكس نسبة الإنجاز الفعلي ولا تعبر بدقة عن حجم النواتج المحققة ومع

ذلك أكدت الدراسة أن تطبيق معيار "IFRS 15" ينعكس إيجاباً على فاعلية القياس المحاسبي ويعزز بشكل ملحوظ من أداء وظيفة الرقابة المالية داخل الشركات.

6.1.4. دراسة حسن جميل خزعل وهاني حمد مشجل (2019): مقال تحت عنوان "قياس نتائج نشاط عقود الإنشاء على وفق IFRS 15: تحديات التنفيذ للشركات العراقية" منشور في مجلة الكوت للعلوم الاقتصادية والإدارية المجلد 01، العدد 32، هدفت هذه الدراسة إلى التعريف بالمعيار "IFRS 15" وتوضيح النموذج الجديد للاعتراف بالنواتج، بالإضافة إلى تحديد أبرز التحديات التي تواجه الشركات العراقية في قياس نتائج عقود الإنشاء في ظل تطبيق هذا المعيار، وخلصت الدراسة إلى أن المعيار "IFRS 15" يتضمن متطلبات جديدة ومعقدة يصعب على الشركات العراقية فهمها، مما يستلزم مزيداً من الجهد لتنفيذها مقارنة بالقواعد المحاسبية المحلية العراقية (القاعدة رقم 1)، كما أن المعيار يفرض توجهات شاملة تطبق على جميع العقود مع العملاء لتحديد توقيت الاعتراف بالنواتج ومقدارها. وأوضحت الدراسة أن تبني الشركات لهذا المعيار سيسهم في توحيد الممارسات المحاسبية وتحسين جودة المعلومات المالية وزيادة مستوى الإفصاح.

7.1.4. دراسة حسن جميل خزعل وهاني حميد مشجل (2019): مقال تحت عنوان "أثر قياس نتائج عقود الإنشاء على وفق IFRS 15 على قائمة الدخل في شركات المقاولات العراقية" منشور في مجلة الكوت للعلوم الاقتصادية والإدارية المجلد 01، العدد 31، هدفت هذه الدراسة إلى التعريف بالمعيار وتوضيح النموذج الجديد للاعتراف بالنواتج، وتحديد أثر قياس نتائج عقود البناء وفق "IFRS 15" على قائمة الدخل وتوصلت في الأخير أن تحديد التزامات الأداء يعد خطوة أساسية في هذا النموذج إذ يتم الاعتراف بالنواتج بشكل منفصل لكل التزام عند الوفاء بها، كما بينت الدراسة قصور القاعدة المحاسبية العراقية رقم (1) في معالجة حالات متعددة كتعديلات العقود، وتجميعها أو تقسيمها، والمطالبات، وأعباء الحصول على العقود، وهي حالات تعد شائعة في قطاع البناء في المقابل يوفر "IFRS 15" إطاراً محاسبياً متوازناً يعزز من دقة الاعتراف بالنواتج على امتداد الفترات المالية، وأبرزت الدراسة أهمية تبني هذا المعيار في بيئة العمل العراقية لما له من دور في تعزيز الشفافية ورفع مستوى الإفصاح، وتوحيد المعالجات المحاسبية، مقارنة بالنتائج غير المتوازنة التي قد تنجم عن تطبيق القواعد المحلية.

8.1.4. دراسة لأحمد بكاي ومحمد السعيد سعيداني (2017): مقال تحت عنوان: "واقع المحاسبة في قطاع البناء والأشغال العمومية في ظل النظام المحاسبي المالي" منشور في مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا العدد 17، ص (78-67)، هدفت هذه الدراسة إلى تبيان مساهمة النظام المحاسبي المالي في تحسين الممارسات المحاسبية في قطاع البناء والأشغال العمومية كنتيجة لتبني الطرق المحاسبية الدولية التي يعتقد بكفاءتها لملائمة الطبيعة الاقتصادية لهذا القطاع، باستخدام منهج وصفي تحليلي بالاعتماد على الاستبيان كأداة رئيسية في جمع البيانات وبرنامج "SPSS 20" للتحليل الإحصائي، كما تم تحديد مجتمع الدراسة باستخدام نموذج العينة

الطبقية المتساوية حسب طبيعة النشاط، توصلت الدراسة إلى أن معظم المؤسسات الجزائرية في قطاع البناء والأشغال العمومية تطبق طريقة التقدم، والتي يمكن تطبيقها في المؤسسات الصغيرة باستخدام تقنيات مختلفة وأن النظام المحاسبي المالي يساهم في تحسين جودة المعلومات المحاسبية والتقليل من التلاعبات في هذا القطاع، أوصت الدراسة بضرورة إعداد مخطط حسابات خاص بقطاع البناء والأشغال العمومية في الجزائر.

9.1.4. دراسة طارق عبد العظيم يوسف الرشيد (2016): مقال تحت عنوان "أثر تطبيق معيار التقارير

المالية الدولي رقم 15 على قائمة الدخل في شركات المقاولات" منشور في مجلة جامعة عين شمس كلية التجارة المجلد 20، العدد 03، هدفت الدراسة إلى تحليل تأثير تبني معيار "IFRS 15" على القوائم والتقارير المالية لا سيما قائمة الدخل في شركات المقاولات المصرية، انطلقت الدراسة من اعتماد المنهج الوصفي التحليلي مستندة إلى تحليل معمق للإصدارات ذات الصلة الصادرة عن الهيئات الدولية والمحلية، إلى جانب مراجعة الأدبيات الأكاديمية والبحوث السابقة في هذا المجال وقد ركز الباحث على الفروقات الجوهرية بين متطلبات "IFRS 15" والمعيار السابق "IAS 11"، حيث بين أن المعيار الجديد يلزم الشركات باتباع نموذج مختلف تماما في الاعتراف بالنواتج يتضمن خمس خطوات رئيسية، ما ينعكس بشكل مباشر على السياسات المحاسبية المتبعة ويحدث تغيرات كبيرة في نتائج التقارير المالية خصوصا ما يتعلق بالنواتج كما أبرزت الدراسة أن من أهم مزايا تطبيق "IFRS 15" هو تعزيز الشفافية والوضوح في عرض التقارير المالية، الأمر الذي يساهم في تحسين جودة الإفصاح ومع ذلك، لم تغفل الدراسة عن التحديات المرتبطة بعملية الانتقال، وأن الشركات قد تواجه صعوبات في التكيف مع هذا النموذج الجديد، ما يستدعي ضرورة الاستثمار في تدريب المحاسبين والمراجعين إضافة إلى تكثيف الجهود التوعوية من خلال الندوات وورش العمل والمؤتمرات لضمان تطبيق فعال وسليم للمعيار.

2.4. الدراسات السابقة باللغة الأجنبية

1.2.4. دراسة Angela Popovici (2024): مداخلة تحت عنوان: "Accounting For Pre-

Contract Construction Costs" نشرت ضمن فعاليات المؤتمر الأكاديمي الموسوم بـ "الاستشارات التجارية والتدقيق: التحديات الحديثة، الجوانب التنظيمية والمنهجية، تقييم جودة الخدمات" وتناولت إشكالية محاسبية دقيقة تعد من أبرز التحديات المعاصرة في ميدان المحاسبة تتعلق بكيفية معالجة الأعباء التي تتحملها شركات البناء قبل توقيع العقود الرسمية، وتنبع أهمية هذه الدراسة في سياق ما تشهده معايير التقارير المالية من تطورات تهدف إلى تحسين القياس والإفصاح والشفافية خاصة في القطاعات ذات الطابع التعاقدي المعقد مثل قطاع البناء، اعتمدت الباحثة على المنهج الوصفي التحليلي في دراسة الإطار المحاسبي المنظم لهذه الأعباء مستندة إلى المعايير المحاسبية الوطنية المولدوفية و المعايير الدولية مما أضفى على الدراسة طابعا مقارنا ومهنيا، وذلك بهدف تحليل هذه الأعباء من حيث طبيعتها ومكوناتها، وتحديد الكيفية المثلى للاعتراف بها وتقييمها وتسجيلها في القوائم المالية، مع التركيز على مدى تأثيرها في تعزيز شفافية ومصداقية المعلومات المحاسبية في هذا

القطاع الحيوي، وكشفت الدراسة أن هذه الأعباء رغم كونها تسبق التعاقد الرسمي إلا أنها تشكل جزءا جوهريا من التكلفة الإجمالية للمشروع، ويمكن الاعتراف بها ضمن قيمة العقد في حال توفرت شروط محددة، أهمها إمكانية تحديدها بشكل منفصل، تقديرها بشكل موثوق، إلى جانب وجود احتمال كبير لإبرام العقد، وأظهرت النتائج أن إدراج هذه الأعباء سواء كمصاريف مدفوعة مسبقا أو كنفقات حالية تسهم في تحسين جودة القوائم المالية وتعزز من مصداقيتها وشفافيتها، وخلصت إلى أن التعديلات الجديدة التي بدأ تطبيقها منذ عام 2020 أدت إلى تحسين الإفصاح ضمن الملاحظات التوضيحية، مما أتاح للمستخدمين فهما أعمق للالتزامات التعاقدية الحالية والمستقبلية لشركات البناء. وأكدت الباحثة أن المعالجة الدقيقة لهذه الأعباء لا تعد فقط التزاما محاسبيا، بل أداة استراتيجية تمكن الشركات من التخطيط السليم وإدارة الموارد بفعالية.

2.2.4. دراسة Christopher J. Napier & Christian Stadler (2022): مقال تحت عنوان

"The Real Effects of a New Accounting Standard: The Case of IFRS 15"

Accounting and Business Research، المجلد 50، العدد 05 عن كلية إدارة الأعمال بجامعة **Royal Holloway** في لندن. ، سعت الدراسة إلى تطوير إطار لفهم تأثير التغييرات في اللوائح المحاسبية سواء كانت على شكل تشريعات جديدة أو معايير محاسبية معدلة، وتطبيق الإطار المقترح على المعيار **"IFRS 15"** لتحليل أثره على المحاسبة والمعلومات والآثار الحقيقية، وأيضا توفير إطار يمكن استخدامه في دراسات مستقبلية حول التغيير المحاسبي مما يساعد الباحثين على تحليل الآثار المحتملة من زوايا متعددة ركز الباحثان على تحليل استجابة الشركات لمعيار **"IFRS 15"** وتقييم مدى تأثيره على الأرقام المحاسبية خصوصا فيما يتعلق بالنواتج المعلنة في القوائم المالية من خلال دراسة التقارير السنوية للشركات ورسائل التعليقات والمقابلات، وتوصلت الدراسة إلى أن تأثير تطبيق معيار **"IFRS 15"** على الأرقام المحاسبية كان محدودا، حيث لم يلاحظ تأثير جوهري على النتائج المالية لمعظم الشركات الأوروبية ومع ذلك، تضمن تطبيق المعيار أعباء كبيرة تمثلت في تطوير برامج محاسبية جديدة وضبط مواعيد تنفيذ الالتزامات التعاقدية من جهة أخرى أسهم المعيار في تحسين مستوى الإفصاح المالي وتعزيز الشفافية في التقارير المالية، مما كان له تأثير إيجابي على ممارسات المحاسبة، أما فيما يتعلق بالتأثيرات المعلوماتية فقد أظهرت الدراسة أدلة محدودة على أن الشركات استفادت من تطبيق المعيار في إجراء مراجعات شاملة لأعمالها.

3.2.4. دراسة Tatyana. V. Bubnovskaya، Victoria. P. Gadzhibek، Tatyana. V.

IFRS 15 Application for Accounting of Revenue from "Construction Contracts"، منشور في مجلة **Independent Journal of Management & Production** ضمن العدد الخاص المجلد 13، العدد 04 التابعة لجامعة **Vladivostok State University of Economics and Service Russian**، اعتمد الباحثون في هذه الدراسة على مزيج من

الأساليب العلمية لتحليل إشكالية تطبيق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية "IFRS 15" فيما يتعلق بمحاسبة النواتج في عقود البناء، وتوضيح آلية الاعتراف بالنواتج وتوزيع الأعباء، وقد تناولت الدراسة تحديات محاسبة العقود طويلة الأجل والمشروعات المعقدة والتركيز على الخصائص المميزة لهذا القطاع وتوضيح التحول الجوهرى الذي أحدثه المعيار "IFRS 15" مقارنة بالمعايير السابقة من حيث ضرورة التحديد الدقيق لمصادر النواتج ومراحل تنفيذ العقود وركزت على الإجراءات التطبيقية التي يتطلبها "IFRS 15"، من خلال النموذج المكون من خمس خطوات رئيسية للاعتراف بالنواتج وتخصيص الأعباء بدءاً من تحديد العقد مع العميل، وتحديد التزامات الأداء، تحديد سعر المعاملة، توزيع السعر على الالتزامات وانتهاء بالاعتراف بالنواتج عند تحقيق كل التزام، وتحليل تأثير تطبيقه على تحسين نظام المحاسبة وتقليل مخاطر العملاء المرتبطة بالعقود.

أظهرت النتائج أنه على الرغم من التعقيد الذي تتميز به المعايير الروسية والدولية فإنها تمكن شركات البناء من تمييز مصادر الدخل الأساسية وأنواع العقود التي تشكل المصدر الرئيسي للتدفقات النقدية، مما يتيح للإدارة اختيار المعاملات ذات العائد الأمثل من حيث حجم النواتج ونسبة مدة العقد علاوة على ذلك فإن تطبيق معيار "IFRS 15" يحسن من النظام الرقابي لشركات البناء، الأمر الذي يعزز من جودة نظام المحاسبة ويقلل المخاطر المالية المرتبطة بالعقود، إلى جانب دوره الفعال في معالجة مشكلات الاعتراف بالنواتج وتحديد النتائج المالية بدقة.

4.2.4. دراسة Karl Sammut Bickl (2016): أطروحة دكتوراه تحت عنوان "The Impact of

"IFRS15 On The Local Construction Industry" بجامعة مالطا L-Università ta' Malta، هدفت الدراسة إلى تقييم التغييرات العملية لتطبيق "IFRS 15" داخل شركات البناء المحلية وذلك من خلال تحليل التغييرات المحاسبية الناتجة عن تطبيق المعيار لا سيما فيما يتعلق بآليات الاعتراف بالنواتج، مع دراسة مدى تأثيره على التدقيق الخارجى، كما سعت الدراسة إلى تحديد التحديات التي تواجه شركات البناء المالطية في التكيف مع متطلبات تطبيق المعيار الجديد وذلك من خلال مقابلات شبه مهيكلية ومنهج نوعي تحليلي يركز على بيانات أولية وثانوية منظمة، انتهى الباحث إلى أن تطبيق "IFRS 15" لم يحدث تحولاً جوهرياً في توقيت الاعتراف بالنواتج استناداً على ما أظهرته البيانات الأولية والثانوية، غير أن الدراسة كشفت عن وجود بعض الاستثناءات التي قد تؤثر سلباً على أداء بعض الشركات، لاسيما في ظل التحديات المحاسبية التي يفرضها هذا المعيار، والتي قد تسفر عن تغييرات في كل من الأداء المالي ومستوى الإفصاح، كما تبرز الحاجة المتزايدة لاستخدام تقديرات محاسبية دقيقة وتوسيع نطاق الإفصاح لتلبية متطلبات تطبيق المعيار الجديد، ما يستدعي في الوقت ذاته تعزيز فعالية الرقابة الداخلية لضمان الامتثال الكامل، والحصول على تأكيدات معقولة بشأن دقة المعالجات المحاسبية المتبعة.

5. ما يميز الدراسة عن الدراسات السابقة

رغم تعدد الدراسات السابقة التي تناولت محاسبة عقود البناء والأشغال العمومية سواء في إطار النظام المحاسبي المالي أو وفقا للمعايير الدولية كالمعيار المحاسبي الدولي "IAS 11" والمعيار الدولي للإبلاغ المالي "IFRS 15"، إلا أن معظمها اتسمت بطابع نظري أو مقارن، إذ انصبت على مناقشة الجوانب المفاهيمية أو المقارنة بين النظام المحلي والمعايير الدولية دون التعمق في القياسات الكمية أو دراسة أثر اختلاف المعالجة المحاسبية لهذه العقود على النتيجة المحاسبية، وعلى وجه الخصوص الدراسات التي تمت على المستوى الوطني والتي تناولت النظام المحاسبي المالي المكيف لقطاع البناء والأشغال العمومية، ركزت غالبا على عرض المفاهيم الأساسية التي جاء بها هذا النظام وإبراز مستجداته وتحديات تطبيقه داخل مؤسسات القطاع، ورغم قيمتها العلمية لم تتناول بشكل مباشر أثر اختلاف طرق الاعتراف بأعباء ونواتج العقود طويلة الأجل وانعكاس ذلك على النتيجة المحاسبية كما غاب عنها التحليل التطبيقي لحالات واقعية.

في هذا السياق ومن واقع ندرة الدراسات التطبيقية في المجال، تأتي هذه الدراسة لسد فجوة معرفية واضحة إذ تعد في حدود علم الباحثين أول دراسة تدرس بشكل تطبيقي ومباشر أثر اختلاف طرق الاعتراف بأعباء ونواتج العقود طويلة الأجل على النتيجة المحاسبية وفق النظام المحاسبي المالي المكيف، مما يمنحها تميزا على عدة مستويات:

- من حيث حداثة الموضوع: تستهدف الدراسة تحليل أثر اختلاف طرق الاعتراف بأعباء ونواتج العقود طويلة الأجل على النتيجة المحاسبية في ظل نظام محاسبي جديد وحديث العهد في وقت اقتصر فيه الدراسات السابقة على عرض الطرق دون تحليل لنتائجها المحاسبية.
- من حيث الإطار الزمني: تستند الدراسة إلى نظام محاسبي حديث صدر في سنوات أخيرة (سنة 2023)، مما يجعلها مساهمة أنية ومواكبة للتحويلات الجارية في البيئة الجزائرية، على عكس الدراسات السابقة التي انطلقت أغلبها من النظام المحاسبي المالي.
- من حيث المنهج المعتمد: مزجت بين التحليل النظري والدراسة التطبيقية الواقعية لبيانات مؤسسة ناشطة في قطاع البناء والأشغال العمومية وفي ظل نظام جديد ما يعزز من موثوقية وواقعية النتائج ومصداقيتها، بخلاف الدراسات التي افتقرت على المعالجة الميدانية.
- من حيث بيئة الدراسة: تستجيب هذه الدراسة لإشكالية تخص البيئة المحاسبية الجزائرية مستندة إلى الإطار القانوني والتنظيمي المحلي.
- من حيث أهداف الدراسة: تنوعت الاتجاهات البحثية للدراسات السابقة من حيث اهتمامها بقطاع البناء وسعيها لفهم الإشكاليات المحاسبية المرتبطة به من الجانب المحلي والدولي وكذا

مقارنة النظام المحاسبي المالي مع النظام والمعايير المحاسبية الدولية، بخلاف دراستنا التي ركزت على تحليل أثر اختلاف طريقتي نسبة التقدم والإتمام على النتيجة المحاسبية.



ثالثاً: الطريقة والإجراءات



سنتناول في هذا الجانب عرضا ووصفا مجملا لمنهجية الدراسة، أي الإجراءات المتبعة للإجابة على إشكالية الدراسة والتحقق من صحة فرضياتها، تتمثل هذه الإجراءات في وصف المنهج المستخدم، بالإضافة إلى تحديد مصادر جمع البيانات الرئيسية والثانوية، كما تم التطرق للأدوات المستخدمة في جمع البيانات.

1. منهج الدراسة

يعرف المنهج بأنه "مجموعة الخطوات المنضمة التي تسهم في تنفيذ البحث بالأسلوب الصحيح، أي أنه الطريقة العلمية المنظمة المتبعة من أجل حل الإشكالية" (بوحوش، 2019، صفحة 117).

للإجابة على إشكالية دراستنا والتحقق من صحة فرضياتها المطروحة، وبغية تحقيق أهدافها المشار إليها سابقا، والإحاطة بمختلف جوانب الموضوع النظرية والتطبيقية، تم الاعتماد على المنهج الوصفي ذو الطابع التحليلي الذي نعتبره المنهج المناسب لموضوع دراستنا، حيث يعتمد على وصف متغيرات الدراسة وتحليلها إذ يعرف بأنه "المنهج الذي يهتم بذكر الخصائص والمميزات للشيء الموصوف معبرا عنها بصورة كمية وكيفية، وأنه طريقة وصف الظاهرة المدروسة وتصويرها كميا عن طريق جمع معلومات مقننة عن المشكلة وتصنيفها وتحليلها وإخضاعها للدراسة الدقيقة" (شروخ، 2003، صفحة 147).

من الأسباب التي جعلتنا نعتد على هذا المنهج أنه يعتبر الأكثر استخداما في الدراسات الاجتماعية والإنسانية والاقتصادية، ولأنه المنهج الذي يسمح باستقصاء الظاهرة والكشف عن جوانبها، بما في ذلك أسبابها ومسبباتها والعوامل المتحركة فيها وتحديد العلاقة بين عناصرها.

للإمام بمختلف جوانب وحيثيات الجانب النظري للدراسة تم الاعتماد على مختلف المراجع باللغة العربية واللغتين الفرنسية والإنجليزية المتعلقة بموضوع ومتغيرات الدراسة، ولإتمام الجانب التطبيقي فقد تم اعتماد طريقة دراسة الحالة باعتبارها "طريقة بحث استكشافية أساسا كما تفيد كطريقة توضيح وشرح وتزويد بالأمثلة الحية، كما يتم من خلالها تركيز البحث من أجل تحصيل معرفة وافية كافية حول حالة واحدة بعينها، فدراسة حالة تعكس تجسيدا للنظري في تطبيق عملي" (خياط، 2016، صفحة 08)، ذلك من خلال اختيار صفقة مبرمة بين مؤسسة الاستصلاح والتهيئة الريفية "EMIVAR" ومديرية الأشغال العمومية لولاية سطيف، وتتعلق هذه الصفقة بمشروع إزالة النقاط المروية الخطرة، تحديدا الحصة رقم 06 "أشغال معالجة نقطة سوداء" والتي تتمثل في أشغال تصحيح منعطف على الطريق الوطني رقم 75.

2. مصادر جمع البيانات

يعد جمع البيانات خطوة حاسمة في مسار البحث العلمي، إذ يمكن الباحث من بناء تصور واضح حول موضوع الدراسة، حيث يساعد على معالجة الإشكالية المطروحة، اختبار الفرضيات وتحقيق الأهداف المحددة ولتحقيق ذلك تم الاعتماد على نوعين من المصادر:

1.2 مصادر جمع البيانات الثانوية

هي المصادر المستخدمة في تجميع البيانات الثانوية التي تم الاعتماد عليها في بناء الجانب النظري والتطبيقي للدراسة، وتمثلت هذه المصادر في مجموعة من الوثائق والمنشورات التي وفرت خلفية نظرية وإطار مرجعي للدراسة، وتشمل القوانين والتشريعات المحلية، تقارير المعايير الدولية، الكتب، الأوراق البحثية المنشورة من مقالات علمية ومداخلات، أطروحات الدكتوراه والرسائل الجامعية، المطبوعات الجامعية، المواقع الإلكترونية ... باللغات العربية، الفرنسية والإنجليزية، بالإضافة إلى الوثائق والتقارير الرسمية للمؤسسة محل الدراسة باعتبارها مرجعية أساسية لموضوع البحث.

2.2 مصادر جمع البيانات الرئيسية

هي المصادر التي من خلالها قمنا بجمع معلومات لأول مرة حول متغيرات الدراسة، بهدف التوصل للعلاقة التي تربط هذه المتغيرات وتحقيق أهداف الدراسة، تتمثل هذه المصادر في أداة المقابلة بهدف جمع معلومات دقيقة وميدانية تعكس واقع الممارسة الفعلية، وتسهم في تحليل موضوع البحث وتعزيز مصداقية النتائج، بالإضافة إلى تحليل وثائق وبيانات المؤسسة محل الدراسة للوصول إلى النتائج وتقديم مقترحات.

3. أداة الدراسة

تعرف أداة الدراسة بأنها الوسيلة المستخدمة في جمع البيانات والمعلومات وتصنيفها وجدولتها، تختلف هذه الأدوات وتعدد ولكل منها مزاياها وعيوبها وأسباب استخدامها في أي بحث أو في التعامل مع مجتمع البحث (غربي، 2009، صفحة 109). ومهما كان نوع أداة جمع البيانات خصائص الصدق والثبات والموضوعية التي توفر الثقة اللازمة بقدرتها على جمع بيانات لاختبار فرضيات الدراسة (ريال، 2021، صفحة 126).

نظراً لطبيعة الموضوع محل الدراسة والظروف التي مررنا بها، قمنا باختيار المقابلة كأداة للدراسة وجمع البيانات بالإضافة إلى تحليل وثائق وبيانات المؤسسة، وفيما يلي سنتطرق لكل أداء على حدة:

1.3. المقابلة

تعد المقابلة وسيلة من وسائل جمع المعلومات في عدة حقول علمية دقيقة أو علمية اجتماعية أو علمية أدبية، حيث تسمح بالوصول إلى معلومات وبيانات هامة تلعب دوراً أساسياً في هذه الأبحاث المذكورة سابقاً، وهي عبارة عن تفاعل لفظي يتم عن طريق موقف مواجهة يحاول فيه الشخص القائم بالمقابلة أن يستشير معلومات أو آراء أو معتقدات شخص آخر أو أشخاص آخرين للحصول على بعض البيانات الموضوعية (نقي، 2021، صفحة 86).

تم إجراء مقابلات مع رؤساء الدوائر (رئيس دائرة الإنجاز، رئيس دائرة المالية والمحاسبة) داخل المؤسسة ذوي العلاقة بموضوع البحث. ممن يمتلكون معارف وخبرات ميدانية تخص الجوانب التقنية والمحاسبية، بهدف فهم طبيعة الصفة وظروف تنفيذ المشروع وآليات المعالجة المعتمدة.

2.3. تحليل وثائق وبيانات المؤسسة

لتحقيق أهداف الدراسة تم الاعتماد على تحليل وثائق وبيانات المؤسسة، وقد وقع الاختيار على هذه الأداة باعتبارها الأداة الرئيسة والأكثر ملائمة مع طبيعة هذا الموضوع، ومن أجل استخراج المعلومات الأساسية، وفهم مضمونها بغية التوصل إلى نتائج دقيقة.

✓ تحديد نوع الوثائق المعدة من قبل مؤسسة الاستصلاح والتهيئة الريفية "EMIVAR"، ومحاولة فهم الغرض من إعدادها؛

✓ دراسة الوثائق أساس الدراسة بأسلوب منهجي، لضمان فهم كافة الجوانب المحيطة بموضوع الدراسة؛

✓ تحليل محتوى الوثائق من خلال استخراج العناصر الأساسية للموضوع؛

✓ تقييم مستوى دقة ومصداقية الوثائق والبيانات، من خلال التحقق من صحة المعلومات وتوضيح الطرق المعتمدة للتوصل إلى النتائج؛

✓ الاعتماد على العديد من الوثائق حول حالات مختلفة لضمان شمولية النتائج؛

✓ تلخيص أهم النتائج المتوصل إليها في إطار الدراسة.



رابعاً: نتائج الدراسة



بعد أن قمنا باستعراض الإطار العام لقطاع البناء والأشغال العمومية والهيدروليكا، وكذا النظام المحاسبي المالي المكيف للقطاع، بالإضافة إلى التطرق إلى المعالجة المحاسبية للعقود طويلة الأجل في الجانب النظري للدراسة، ومن أجل دراسة أثر اختلاف طريقتي (طريقة نسبة التقدم وطريقة الإتمام) الاعتراف بأعباء ونواتج العقود طويلة الأجل على تحديد النتيجة المحاسبية والقوائم المالية، قمنا بدراسة ميدانية في مؤسسة "EMIVAR" كمؤسسة جزائرية تنشط في هذا القطاع، من خلال اسقاط دراستنا النظرية عليه، حيث سنتطرق في هذا الجانب إلى:

1. تقديم مؤسسة الاستصلاح والتهيئة الريفية "EMIVAR".

2. دراسة أثر اختلاف طريقتي نسبة التقدم والإتمام على تحديد النتيجة المحاسبية في مشروع إزالة النقاط المروية الخطرة.

3. اختبار فرضيات الدراسة.

1. تقديم مؤسسة الاستصلاح والتهيئة الريفية "EMIVAR"

من أجل إعطاء صورة واقعية للبحث قمنا بدراسة ميدانية على مستوى مؤسسة الاستصلاح والتهيئة الريفية "EMIVAR" كنموذج دراسة عن المؤسسة الاقتصادية العمومية في الجزائر. وفيما يلي سنتعرف على نشأة وتعريف المؤسسة، وكذا الأنشطة الرئيسية التي تمارسها بالإضافة إلى عرض وشرح الهيكل التنظيمي الخاص بها، على النحو التالي:

1.1. نشأة وتعريف مؤسسة الاستصلاح والتهيئة الريفية "EMIVAR"

تعد مؤسسة الاستصلاح والتهيئة الريفية "EMIVAR" إحدى المؤسسات العمومية الاقتصادية الناشطة في مجال الاستصلاح والتهيئة الريفية، يقع مقرها الاجتماعي بقرية العناصر، التابعة لبلدية عين أرنات ولاية سطيف.

تأسست بموجب القانون الوزاري المشترك رقم 15 المؤرخ في 03 ديسمبر 1988، وذلك بناء على المداولة رقم

60 الصادرة عن المجلس الشعبي الولائي. وقد نص هذا القرار على إنشاء ثلاث مؤسسات رئيسية وهي:

- ♦ مؤسسة الاستصلاح التابعة لصندوق الغابات لولاية سطيف؛
- ♦ التعاونية الفلاحية للمنشآت المختصة في التهيئة الريفية التابعة لوزارة الفلاحة والصيد البحري؛
- ♦ مقالة الكهرباء العامة لولاية سطيف التابعة لمجال الكهرباء.

دخل هذا القرار حيز التنفيذ ابتداء من شهر مارس 1988، لتصبح مؤسسة الاستصلاح والتهيئة الريفية

"EMIVAR" بذلك مؤسسة ولائية تابعة لولاية سطيف، وفي إطار الإصلاحات الاقتصادية التي عرفتها الجزائر تحولت المؤسسة سنة 1995 إلى مؤسسة اقتصادية عمومية ذات أسهم SPA، برأس مال قدره 6 000 000 دج

ليرتفع هذا الأخير سنة 2007 إلى 296 000 000 دج، نتيجة للتحويلات والزيادات التي طرأت عليه إثر عملية إعادة تقييم أصول المؤسسة، وتطبيقاً لأحكام المادة رقم 39 من الأمر رقم 10/10 المؤرخ في 26 أوت 2010 المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2010، تم إيداع محضر الجمعية العامة الاستثنائية الوحيدة لمساهمي المؤسسات العمومية الاقتصادية لشركة تسيير المساهمات-شركة تسيير المساهمات للشرق والجنوب الشرقي (ESL/SUD/EST.SGP)، وشركة تسيير المساهمات سنتر (SGP SINTRA) المنعقد بتاريخ 12 أكتوبر 2010، وقد صادقت الجمعية العامة على اللائحة الأولى المتعلقة بتحويل المؤسسة العمومية "مؤسسة الاستصلاح والتهيئة الريفية" إلى شركة مساهمة، كما تم نقلها من حافظة شركة تسيير المساهمات للشرق والجنوب الشرقي إلى حافظة شركة تسيير المساهمات "سنتر" في جميع الحقوق والواجبات.

تصنف مؤسسة الاستصلاح والتهيئة الريفية "EMIVAR" حالياً ضمن المؤسسات العمومية الاقتصادية وتأخذ شكل شركة ذات أسهم، برأس مال إجمالي قدره 296 000 000 دج، تابعة بشكل كامل لشركة تسيير المساهمات والدراسات "سنتر".

2.1. الأنشطة الرئيسية لمؤسسة الاستصلاح والتهيئة الريفية "EMIVAR"

تمارس مؤسسة الاستصلاح والتهيئة الريفية جملة من الأنشطة التي تندرج ضمن إطار اختصاصها التقني والإنتاجي، ومن أبرزها ما يلي (مقابلة مع السيد رئيس دائرة الإنجاز، 2025):

- ✓ تنفيذ الأشغال العمومية وأشغال الري باعتبارها النشاط الرئيسي للمؤسسة؛
- ✓ استخراج وإنتاج مختلف أنواع الحصى ومواد البناء؛
- ✓ استغلال المشتلة وتهيئة المساحات الخضراء؛
- ✓ إنجاز وتعبيد الطرقات الكبرى؛
- ✓ تنفيذ أشغال الكهرباء العامة.

3.1. الهيكل التنظيمي لمؤسسة الاستصلاح والتهيئة الريفية "EMIVAR"

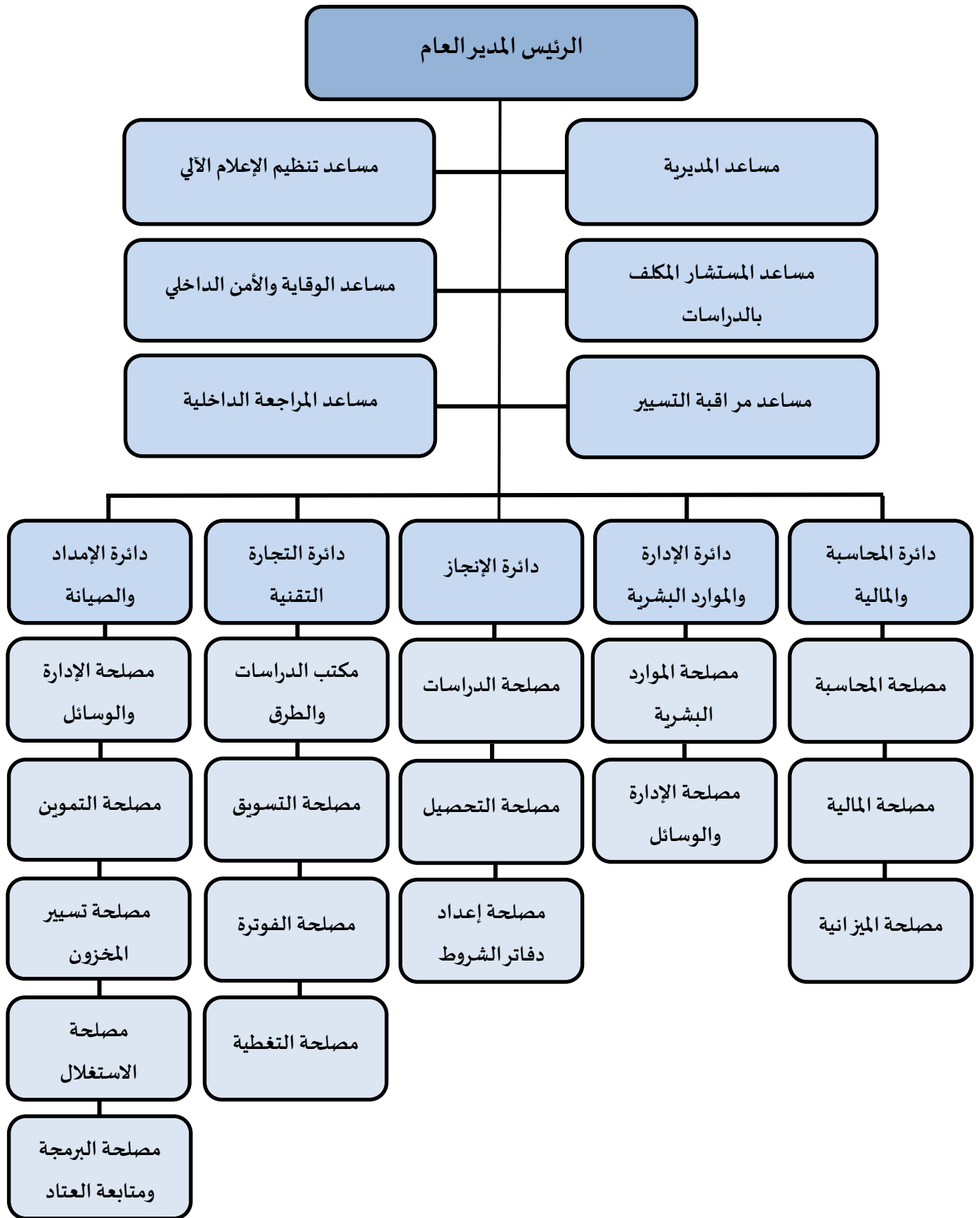
نظراً لحجم المؤسسة وتوسع نشاطها وجب وضع هيكل ينظم نشاطاتها، وأيضاً يسهل سير العمليات بشكل جيد. وفيما يلي سيتم عرض وشرح الهيكل التنظيمي لمؤسسة "EMIVAR":

1.3.1. عرض الهيكل التنظيمي لمؤسسة الاستصلاح والتهيئة الريفية "EMIVAR"

تعتمد مؤسسة الاستصلاح والتهيئة الريفية تنظيمياً داخلياً محكماً لضمان فعالية سير مختلف الأنشطة إذ يقوم هذا التنظيم على تحديد دقيق للعلاقات بين الوحدات والمصالح وتوزيع منظم للسلطات والمسؤوليات على مختلف المستويات، بهدف تحقيق الانسجام الداخلي ورفع جودة الأداء.

يوضح الشكل رقم (08) الهيكل التنظيمي لمؤسسة الاستصلاح والتهيئة الريفية "EMIVAR":

الشكل رقم (08): الهيكل التنظيمي لمؤسسة الاستصلاح والتهيئة الريفية "EMIVAR"



المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على وثائق المؤسسة.

2.3.1. شرح الهيكل التنظيمي لمؤسسة الاستصلاح والتهيئة الريفية "EMIVAR"

سيتم في شرح الهيكل التطرق إلى المصالح ذات العلاقة بالموضوع محل الدراسة فقط، كالتالي:

● دائرة المحاسبة والمالية

تعتبر هذه الدائرة من الدوائر الحيوية في المؤسسة، حيث تتولى إدارة الجوانب المالية والمحاسبية بما يضمن

الشفافية وحسن التسيير المالي. وتشمل مهام دائرة المحاسبة والمالية ما يلي:

- ✓ تنفيذ البرامج السنوية في المجال المحاسبي وفقاً للخطة المالية للمؤسسة؛
- ✓ القيام بالمهام المحاسبية المختلفة لضمان دقة التقارير المالية؛
- ✓ التأكد من تنفيذ توصيات محافظ الحسابات ومتابعة مدى الالتزام بها؛
- ✓ مراقبة إجراءات التسيير المالي وتطبيقها ميدانياً على مختلف المصالح؛
- ✓ إعداد التقارير المالية والتصريحات المحاسبية الدورية وفقاً للمعايير القانونية والتنظيمية.

وتتفرع إلى عدة أقسام هي:

◆ **مصلحة المحاسبة:** من مهامها متابعة الحسابات المالية الخاصة بالزبائن والمؤمنين وإعداد التقارير المالية للمؤسسة مثل قائمة الميزانية وجدول حساب النتائج، كما تساعد في تحليل الأداء المالي وتقديم توجيهات للإدارة بناءً على البيانات المالية؛

◆ **مصلحة المالية:** تتولى تسيير الحسابات المالية المتعلقة بالخزينة والبنوك والحسابات المتعلقة بها؛

◆ **مصلحة الميزانية:** تختص بمتابعة سير المشاريع ودراسة مردوديتها الاقتصادية وإعداد جداول تحليلية تسمح بتقييم الأداء المالي للمؤسسة.

● دائرة الإنجاز

تشرف دائرة الإنجاز على التسيير التقني والمراقبة لجميع وحدات الإنجاز والإنتاج، من خلال المتابعة

الميدانية لجميع المشاريع التي تشرف عليها المؤسسة وذلك لضمان تحقيق الأهداف المسطرة. وتضم عدة مصالح إدارية وفنية نوجزها كما يلي:

◆ **مصلحة الدراسات:** تختص هذه المصلحة بدراسة وتقييم المشاريع التي تكلف بها وحدات الإنجاز أو الإنتاج، من خلال إعداد تقارير فنية ومالية حول سير المشروع، ورفع نتائجها إلى الهيئة الوصية لاتخاذ القرارات اللازمة؛

◆ **مصلحة التحصيل:** تقوم هذه المصلحة بضبط ومتابعة كافة المعاملات المالية المرتبطة بتحصيل مستحقات المؤسسة الناتجة عن تنفيذ المشاريع المنجزة، خاصة تلك المتعلقة بالهيئات المتعاقدة معها؛

◆ **مصلحة إعداد دفاتر الشروط:** من مهامها تحرير دفاتر الشروط الخاصة بالمناقصات والاستشارات الانتقائية ومتابعة ملفات المناولة الخاصة بالمقاولين.

2. دراسة أثر اختلاف طريقتي نسبة التقدم والإتمام على تحديد النتيجة المحاسبية في مشروع إزالة النقاط المرورية الخطرة

لدراسة أثر اختلاف طريقتي نسبة التقدم والإتمام على تحديد النتيجة المحاسبية، تم اختيار مشروع إزالة النقاط المرورية الخطرة الذي يندرج ضمن أنشطة الأشغال العمومية، وتم تقسيم العمل إلى:

✓ دراسة الجوانب التقنية للمشروع.

✓ دراسة الجوانب المحاسبية للمشروع.

1.2. دراسة الجوانب التقنية للمشروع

قبل التطرق إلى الجوانب المحاسبية للمشروع، لابد من التعريف به وتقديم بطاقة تقنية تتضمن أهم المعلومات المتعلقة به، بالإضافة إلى تحديد مدة ومبلغ المشروع لإعطاء نظرة عامة عن مراحل تنفيذ المشروع بداية من إبرام الصفقة إلى غاية استلام المشروع.

1.1.2. التعريف بالمشروع: تم إبرام صفقة تحت رقم 02/2020 بين مديرية الأشغال العمومية لولاية

سطيف بصفتها صاحبة المشروع (الزبون) ومؤسسة الاستصلاح والتهيئة الريفية "EMIVAR" باعتبارها المؤسسة المكلفة بالإنجاز وفقاً لإجراءات المناقصة المفتوحة مع اشتراط الحد الأدنى للقدرات وذلك طبقاً لأحكام المواد رقم 39، 40، 42 من المرسوم الرئاسي رقم 15-247 المؤرخ في 16 سبتمبر 2015 المتعلق بتنظيم الصفقات العمومية وتفويضات المرفق العام. (المادة رقم 02، الملحق رقم 01).

يتعلق المشروع بأشغال إزالة النقاط المرورية الخطرة الناتجة عن منعرج خطير على الطريق الوطني رقم 75 عند النقطة الكيلومترية 114+200 الواقع تحديداً في بلدية عين عباس التابعة لولاية سطيف ويندرج هذا المشروع ضمن الحصة رقم 06 من البرنامج الوطني لإزالة النقاط السوداء في الطرقات وامتدت فترة إنجاز المشروع لثلاث سنوات.

لدعم الجانب التطبيقي وإبراز الخصائص التقنية للمشروع محل الدراسة نقدم البطاقة التقنية الخاصة بالمشروع كما يلي:

2.1.2. تقديم البطاقة التقنية للمشروع: تم إعداد البطاقة التقنية التي تقدم عرضاً مختصراً لأهم

المعلومات عن المشروع اعتماداً على المعطيات المستخرجة من نظام المعلومات الخاص بإدارة المشاريع وذلك عن طريق مصلحة الإنجاز بصفتها الجهة المسؤولة عن عملية إدخال ومتابعة بيانات المشاريع ضمن هذا النظام، وكذلك الجهة المكلفة بمتابعة وتنفيذ المشاريع. ونعرض المعلومات الأولية للمشروع كما يلي:

الجدول رقم (09): المعلومات الأولية للمشروع

البيان	التفاصيل
إسم المشروع	Elimination Des Points Accidentogenes:

LOT N°06 : Travaux de Résorption d'un Point Noir Travaux de Rectification d'un Virage sur RN 75 au pk 114+200	
R19010	رمز المشروع ¹
06	رقم الحصة
NL 5.531.1.214.219.09	رقم العملية
Structure de Réalisation وحدة الإنجاز	الوحدة ²
صفقة	نوع المشروع
02/2020	رقم الصفقة
الطرق	طبيعة الأشغال
تصحيح منعطف	نوع الأشغال
عين عباسية - سطيف	موقع المشروع
مديرية الأشغال العمومية لولاية سطيف	المصلحة المتعاقدة
مؤسسة الاستصلاح والتهيئة الريفية "EMIVAR"	المتعامل المتعاقد
20-09-2020	تاريخ بداية الأشغال ³
أربعة أشهر (120 يوم)	مدة الإنجاز الأصلية للمشروع ⁴
شهرين (60 يوم)	تمديد مدة الإنجاز ⁵
ستة أشهر (180 يوم)	مدة الإنجاز الجديدة ⁶
47 726 400	المبلغ الأصلي للمشروع خارج الرسم ⁷
15-09-2023	الاستلام المؤقت للمشروع ⁸
14-07-2024	الاستلام النهائي للمشروع ⁹

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على وثائق المؤسسة.

من خلال المعلومات الواردة في الجدول نوضح ما يلي:

- ¹ رمز المشروع: تم اعتماد الرمز التعريفي "R19010" وفق نظام ترميز داخلي حديث شرعت مؤسسة الاستصلاح والتهيئة الريفية "EMIVAR" في تطبيقه ابتداء من سنة 2021، والذي يمنح كل مشروع رمزا فريدا حيث يتكون من ثلاث عناصر أساسية ذات دلالة (نوع المشروع، رقم الولاية، الرقم الترتيبي للمشروع) وذلك بهدف تسهيل تصنيف وتتبع المشاريع بشكل دقيق ومنظم وتيسير الرجوع إليها عند الحاجة، وعليه نوضح ما يلي:
- الحرف "R": يشير إلى طبيعة الأشغال، وفي هذه الحالة يرمز به إلى مشاريع الطرق "Routes".
 - الرقم "19": يشير إلى رمز الولاية، وفي هذه الحالة يرمز به لولاية سطيف التي أحتضن فيها المشروع.
 - الرقم "010": يدل على الترتيب التسلسلي للمشروع ضمن قائمة المشاريع المسجلة على مستوى المؤسسة.

² الوحدة: تشير تسمية "Structure de Réalisation" إلى الوحدة المسؤولة عن تنفيذ المشروع في ظل النظام السابق الذي كان معمولاً به قبل اعتماد الترميز الموحد للمشاريع سنة 2021.

في ذلك الوقت لم يكن لكل مشروع رمز خاص به بل كانت الأشغال توزع على وحدات مستقلة تتكفل بإنجاز عدة مشاريع أو أجزاء منها، وقد أسند المشروع موضوع الدراسة ضمن النظام القديم إلى وحدة الإنجاز باعتبارها الجهة المنفذة قبل الانتقال إلى النظام الجديد المعتمد حالياً، والتي أصبحت تسمى منذ سنة 2024 بمديرية الإنجاز.

3.1.2. مدة إنجاز المشروع: بعد أن تمت كافة إجراءات تنفيذ الصفقة بين مديرية الأشغال العمومية لولاية سطيف ومؤسسة "EMIVAR"، تلقت المؤسسة أمر ببداية الأشغال بتاريخ 20 سبتمبر 2020³. (الملحق رقم 02). وحدد دفتر الشروط مدة الإنجاز الأصلية للمشروع بأربعة أشهر (04)⁴، غير أن ظروف التنفيذ تستوجب تمديد هذه المدة لشهرين إضافيين (02)⁵، لتصبح مدة الإنجاز الجديدة ستة أشهر (06)⁶ وذلك بموجب ملحق تعاقدى تم الاتفاق عليه بين الطرفين (الملحق رقم 03)، وحسب المادة رقم 136 من المرسوم الرئاسي رقم 15-247 لسنة 2015 التي تنص على أن الملحق "وثيقة تعاقدية تابعة للصفقة ويبرم في جميع الحالات إذا كان هدفه زيادة الخدمات أو تقليلها و/أو تعديل بند أو عدة بنود تعاقدية في الصفقة" (مرسوم رئاسي رقم 15-247، 2015، صفحة 30).

عرفت مراحل تنفيذ المشروع عدة توقفات مؤقتة موضحة في الجدول الموالي الذي يبين التسلسل الزمني لأجل الإنجاز، بما في ذلك فترات التمديد الرسمية وأيام التوقف المسجلة وفقاً للتواريخ والمبررات المعتمدة المستندة إلى أوامر الخدمة "ODS"، حيث تعرف أوامر الخدمة بأنها "أوامر مكتوبة صادرة عن المصلحة المتعاقدة في إطار التعبير عن سلطتها في القيادة، التي تهدف إلى تبليغ المفاوض بقرارات مبررة أو معلومات تندرج في الإطار العام للصفقة العمومية للأشغال التي يحوز عليها" (مرسوم تنفيذي رقم 21-219، 2021، صفحة 17).

الجدول رقم (10): تواريخ توقف واستئناف الأشغال

أوامر الخدمة "ODS"				
الرقم	تاريخ التوقيف	تاريخ الاستئناف	عدد أيام التوقيف	سبب التوقيف
2	21/09/2020	21/11/2021	426 يوم	إلى غاية المصادقة على العقد الخاص بالمتابعة والمراقبة
4	02/01/2022	16/03/2022	73 يوم	إلى غاية توفر قروض الدفع (CP)
6-7	20/03/2022	08/05/2022	49 يوم	بسبب سوء الأحوال الجوية
المجموع	-	-	548 يوم	-

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على وثائق المؤسسة.

- بتاريخ 21/09/2020 تم إصدار أول أمر بتوقيف الأشغال (الملحق رقم 04)، بسبب انتظار المصادقة على العقد الخاص بالمتابعة والمراقبة، دام هذا التوقف لمدة 426 يوم حيث تلقت المؤسسة أمر باستئناف الأشغال بتاريخ 21/11/2021. (الملحق رقم 05).

- بتاريخ 02/01/2022 صدر أمر ثان بتوقيف الأشغال (الملحق رقم 06)، إلى غاية توفر قروض الدفع "CP" وامتدت فترة التوقف 73 يوم، إلى حين تلقي أمر استئناف الأشغال بتاريخ 16/03/2022. (الملحق رقم 07).

- بتاريخ 20/03/2022 صدر آخر أمر بتوقيف الأشغال (الملحق رقم 08)، ودام التوقف 49 يوم نتيجة سوء الأحوال الجوية، وبعد استقرار الأحوال الجوية استلمت المؤسسة أمر استئناف الأشغال لاستكمال المشروع بتاريخ 08/05/2022. (الملحق رقم 09).

وعليه نوضح ما يلي:

المدة الإجمالية الجديدة للمشروع = مدة الإنجاز + عدد أيام التوقيف
المدة الإجمالية الجديدة للمشروع = 180 يوم + 548 يوم = 728 يوم

4.1.2. مبلغ المشروع

1.4.1.2. المبلغ الأصلي للمشروع: يمثل المبلغ التعاقدي للأشغال المبلغ الأولي للصفقة والمبلغ المعدل بملاحق موقعة ومبلغه، إذ يتم تقدير المبلغ الأولي للأشغال بالرجوع إلى الأسعار الأساسية، أي دون تحيين أو مراجعة الأسعار (مرسوم تنفيذي رقم 21-219، 2021، صفحة 20).

في هذا الإطار قامت المؤسسة بإعداد جدول الأسعار الوحدوية مرفقا بكشف كمي وتقديري (الملحق رقم 10)، يمثل خلاصة شاملة لمختلف البنود المدرجة في المشروع، وقد تم اعتماد هذا الكشف كمرجع أساسي لتقدير القيمة الإجمالية للمشروع (مبلغ العقد)، وتحديد تكاليفه بشكل أولي ودقيق، وفيما يلي العرض التفصيلي لكل جدول على حدة.

♦ **جدول الأسعار الوحدوية للمشروع:** وفقا للمادة رقم 11 من المرسوم التنفيذي رقم 21-219 يعرف

جدول الأسعار الوحدوية المسمى أيضا بـ "التفصيل الفرعي للأسعار بالوحدة" بأنه "جدول يعطي محتوى سعر الوحدة مع الإشارة إلى العناصر الأساسية المفصلة التي تشكل موضوع السعر الوحدوي". (مرسوم تنفيذي رقم 21-219، 2021، صفحة 10).

والجدول الموالي يوضح جدول الأسعار الوحدوية الخاصة بالمشروع محل الدراسة:

الجدول رقم (11): جدول الأسعار الوحدوية للمشروع

الرقم	تحديد الأشغال	الوحدة	السعر الوحدوي
01	الحفر في أرض لينة يشمل التفريغ والتسوية، قطع الأشجار، السقي، الدك وكل ما يتطلبه حسن التنفيذ.	M ³	300
02	توفير وتنفيذ الردم بمواد مختارة (TVO، TVN، TUF) وكل ما يتطلبه حسن التنفيذ.	M ³	600
03	توفير وتنفيذ مواد مختارة (TVO، TVN، TUF) للطبقة الأساسية وطبقة الشكل مع كل ما يتطلبه حسن التنفيذ.	M ³	700
04	توفير، نقل وتنفيذ طبقة الأساس من GNT 0/31,5 مع كل ما يتطلبه حسن التنفيذ.	M ³	1 600
05	رش بمادة cut-back 0/1 الرملية يشمل التنظيف، الكمية مع ما يتطلبه حسن التنفيذ.	M ³	100
06	توفير، نقل وتنفيذ GB لطبقة الأساس مع كل ما يتطلبه حسن التنفيذ.	T	4 200
07	توفير، نقل وتنفيذ BB لطبقة السير مع طبقة التماسك.	T	4 500
08	إعادة شحن الحواف بمواد مختارة (TVC، TVO، TVN، TUF) حسب توفر المواد، بما في ذلك السقي، الدك مع كل ما يتطلبه حسن التنفيذ.	M ³	700
09	بناء منشأة أنبوبية بقطر 1500 من الخرسانة المسلحة (CAO) يشمل التركيب، رؤوس المنشآت من الخرسانة المسلحة، الردم مع كل ما يتطلبه حسن التنفيذ.	ML	36 000
10	بناء مجاري من الخرسانة المسلحة باستخدام شبكات حديد ملحومة، ويشمل ذلك أعمال التسوية والمحاذاة وكل ما يتطلبه حسن التنفيذ.	ML	3 000
11	إنجاز فاصل مركزي من نوع GBA.	ML	4 800
12	إنجاز جدران دعم سائدة من (GABION).	M ³	3 800
13	قطع الأشجار.	U	1 000

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على وثائق المؤسسة.

♦ **الكشف الكمي والتقديري للمشروع:** هو وثيقة يمكن أن تشرطه المصلحة المتعاقدة بدعم عروض المتعهدين قصد تقدير عروض الأسعار حيث يفصل السعر الإجمالي والجزافي المقترح في إطار التزامات التعهد عن طريق تفصيل عناصر السعر المقترح من طرف المتعهدين والكميات الاستدلالية المرتبطة بها (مرسوم تنفيذي رقم 21-219، 2021، صفحة 10).

ويعرض الجدول الآتي الجدول الكمي والتقديري الخاص بالمشروع محل الدراسة:

الجدول رقم (12): الكشف الكمي والتقديري للمشروع

الرقم	تحديد الأشغال	الوحدة	الكمية	السعر الوحدوي	المبلغ الإجمالي
01	الحفر في أرض لبنة يشمل التفريغ والتسوية، قطع الأشجار، السقي، الدك وكل ما يتطلبه حسن التنفيذ.	M ³	18 000	300	5 400 000
02	توفير وتنفيذ الردم بمواد مختارة (TVO، TVN، TUF) وكل ما يتطلبه حسن التنفيذ.	M ³	23 000	600	13 800 000
03	توفير وتنفيذ مواد مختارة (TVO، TVN، TUF) للطبقة الأساسية وطبقة الشكل مع كل ما يتطلبه حسن التنفيذ.	M ³	2 100	700	1 470 000
04	توفير، نقل وتنفيذ طبقة الأساس من GNT 0/31,5 مع كل ما يتطلبه حسن التنفيذ.	M ³	2 200	1 600	3 520 000
05	رش بمادة cut-back 0/1 الرملية يشمل التنظيف، الكمية مع ما يتطلبه حسن التنفيذ.	M ²	7 000	100	700 000
06	توفير، نقل وتنفيذ GB لطبقة الأساس مع كل ما يتطلبه حسن التنفيذ.	T	2 467	4 200	10 361 400
07	توفير، نقل وتنفيذ BB لطبقة السير مع طبقة التماسك.	T	1 080	4 500	4 860 000
08	إعادة شحن الحواف بمواد مختارة (TVO، TVN، TUF)، (TVC) حسب توفر المواد بما في ذلك السقي، الدك مع كل ما يتطلبه حسن التنفيذ.	M ³	1 250	700	875 000
09	بناء منشأ أنبوبي بقطر 1500 مم من الخرسانة المسلحة (CAO) بما في ذلك تركيب رؤوس المنشأ، الردم مع كل ما يتطلبه حسن التنفيذ.	ML	60	36 000	2 160 000
10	بناء مجاري من الخرسانة المسلحة باستخدام شبكات حديد ملحومة، ويشمل ذلك أعمال التسوية والمحاذاة، وكل ما يتطلبه حسن التنفيذ.	ML	600	30 000	1 800 000
11	إنجاز فاصل مركزي من نوع GBA.	ML	450	4 800	2 160 000
12	إنجاز جدران دعم سائدة من (GABION).	M ³	150	3 800	570 000
13	قطع الأشجار.	U	50	1 000	50 000
المجموع خارج الرسم					47 726 400
TVA 19 %					9 068 016
المجموع متضمن الرسم					56 794 416

المصدر: من إعداد الطلبة بالإعتماد على وثائق المؤسسة.

بالاستناد إلى جدول الأسعار الوحدوية الذي يحدد سعر كل وحدة من الأشغال أو المواد بشكل مفصل يتم إعداد الكشف الكمي والتقديري الذي يظهر الكميات التقديرية لكل بند إلى جانب السعر الوحدوي الخاص به مما يتيح حساب المبلغ الإجمالي لكل بند، ومن خلال جمع المبالغ الإجمالية يتم التوصل إلى المبلغ الإجمالي للمشروع. وعليه حدد المبلغ الأصلي للمشروع خارج الرسم بـ 47 726 400 دج⁷، حيث أن:

مبلغ الصفقة متضمن الرسم = المبلغ الأصلي للصفقة خارج الرسم × معدل الرسم على القيمة المضافة
مبلغ الصفقة متضمن الرسم = 47 726 400 × 19% = 56 794 416 دج

إضافة إلى أنه:

- لم تتلق مؤسسة "EMIVAR" أية تسبيقات مالية، بل تقوم بالتحصيل عند انتهاء كل مرحلة إنجاز.
- على الرغم من توقف الأشغال واستئنافها عدة مرات، وما نجم عن ذلك من تأخر في تنفيذ المشروع بلغ 548 يوما إلا أن المؤسسة لم تخضع لأي غرامات تأخير كونها أنجزته وفق المعايير التقنية المطلوبة.
- لم تستعن المؤسسة بمقاولي الباطن.

2.4.1.2. تعديل مبلغ المشروع

أولاً: تم تعديل مبلغ الصفقة الأصلي بموجب الملحق رقم 01 (الملحق رقم 03) الصادر بتاريخ 09 ديسمبر 2021، وذلك نتيجة لضرورات ميدانية فرضتها طبيعة الأشغال، حيث تضمن الملحق أشغالا إضافية، تكميلية وناقصة ما أدى إلى مراجعة قيمة الصفقة ومدة الإنجاز، حيث ترتب عنه ارتفاع المبلغ الإجمالي للعقد من 56 794 416 دج إلى 66 795 219,08 دج، أي بزيادة قدرها 10 000 803,08 دج عن القيمة الأصلية. من خلال ما سبق نوضح ما يلي:

- ✓ الأشغال الإضافية: تعني الزيادة في الكميات الأولية لبنود الكشف الكمي والتقديري، والتي تتضح بعد الإنجاز الفعلي للمشروع (مجلس الدولة الجزائري، 2022)، والتي يعد إنجازها بكميات أكبر من تلك المنصوص عليها في العقد وضرورية لإتمام المنشأة بشكل جيد وأجزاء المنشأة أو خدمات الأشغال، وهي أشغال ينطبق عليها السعر الأولي للصفقة (مرسوم تنفيذي رقم 21-219، 2021، صفحة 20).
- ✓ الأشغال التكميلية: هي أشغال غير منصوص عليها في العقد تدخل في إطار الموضوع الإجمالي للصفقة والتي يعد تنفيذها أمرا ضروريا لإتمام إنجاز المنشأة بشكل جيد وعناصر المنشأة أو خدمات الأشغال (مرسوم تنفيذي رقم 21-219، 2021، صفحة 20)، أي ظهور بنود جديدة لم تكن مدرجة سابقا بالكشف الكمي والتقديري إلا أنها ضرورية للتنفيذ (مجلس الدولة الجزائري، 2022).
- ✓ الأشغال الناقصة: من خلال المقابلة التي أجريت مع رئيس دائرة الإنجاز بالمؤسسة محل الدراسة، تبين أن ما يعرف بالأشغال الناقصة يشير إلى أشغال كانت مدرجة ضمن الصفقة الأصلية للمشروع، لكنها لم

تنجز فعلياً، أي أنها تمثل بنوداً تعاقدية محددة منذ البداية غير أن تنفيذها لم يتم (مقابلة مع السيد رئيس دائرة الإنجاز، 2025).

ثانياً: مع تقدم الأشغال وتقييم ما تم إنجازه فعلياً، تم تحرير ملحق كشف الحساب العام والنهائي "DGD" الذي "يعد وثيقة توافقية تهدف في آن واحد إلى إقفال التنفيذ القانوني والمالي للصفقة العمومية للأشغال ووضع حد لكل الاعتراضات" (مرسوم تنفيذي رقم 21-219، 2021، صفحة 41). والذي يوضح الأشغال الناقصة كما هو مبين في وضعية الأشغال الرابعة والنهائية (الملحق رقم 11)، حيث قدرت قيمة الأشغال الناقصة (غير المنجزة) بـ 628 991,43 دج "TTC"، ليصبح المبلغ الإجمالي للمشروع متضمن الرسم 64 166 227,66 دج. الجدول الموالي يوضح تفاصيل تعديلات مبلغ الصفقة حسب طبيعة الأشغال سواء كانت إضافية، تكميلية أو ناقصة:

الجدول رقم (13): تفصيل تعديلات مبلغ الصفقة حسب طبيعة الأشغال

المبلغ خارج الرسوم للأشغال		مبلغ الملحق			
الرقم	الأشغال الإضافية	الأشغال التكميلية	الأشغال الناقصة	المجموع خارج الرسم	المجموع متضمن الرسم
1	3 715 868,20	16 985 318	12 297 150	8 404 036,20	10 000 803,08
DG	0	0	528 564,23	-528 564,23	-628 991,43
المجموع	3 715 868,20	16 985 318	12 825 714,23	7 875 471,97	9 371 811,64

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على وثائق المؤسسة.

حيث تحدد مبلغ الأشغال التكميلية بناءً على جدول الأسعار الوحدوي والكشف الكمي والتقديري الخاص بها، كما يلي:

الجدول رقم (14): جدول الأسعار الوحدوي للأشغال التكميلية للمشروع

الرقم	تحديد الأشغال	الوحدة	السعر الوحدوي
14	أشغال الحفر في تربة شبه صخرية مع تسوية الانحدارات، مع كل ما يتطلبه حسن التنفيذ.	M ³	900
15	أشغال الحفر في تربة شبه صخرية مع تسوية الانحدارات، مع كل ما يتطلبه حسن التنفيذ.	M ³	2 400
16	بناء منشأ أنبوبي بقطر 1000 مم من الخرسانة المسلحة (CAO) بما في ذلك تركيب رؤوس المنشأ، الردم مع كل ما يتطلبه حسن التنفيذ.	ML	31 000
17	توفير وصب خرسانة ذات خصائص محددة بجرعة 250 kg/m ³ من الاسمنت (CPA) 250/315، مع كل ما يتطلبه حسن التنفيذ.	M ³	8 000

رابعاً: نتائج الدراسة

18 000	M ³	توفير وصب خرسانة ذات خصائص محددة بجرعة 350 kg/m ³ من الصنف 250/315 مخصصة للأساسات، الجدران والبلاطات وتشمل التوريد، النقل، القوالب، والتنفيذ في المكان، وتطبيق مادة العزل على طبقتين، مع كل ما يتطلبه حسن التنفيذ.	18
185	Kg	وضع حديد تسليح من نوع E1400 من أجل التسليح يشمل التوريد، النقل، التثبيت، القص، التشكيل، حسب مخططات التنفيذ، مع كل ما يتطلبه حسن التنفيذ.	19

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على وثائق المؤسسة.

الجدول رقم (15): الكشف الكمي والتقديري للأشغال التكميلية للمشروع

الرقم	تحديد الأشغال	الوحدة	الكمية	السعر الوحدوي	المبلغ الإجمالي
14	أشغال الحفر في تربة شبه صخرية مع تسوية الانحدارات، مع كل ما يتطلبه حسن التنفيذ.	M ³	7 567,02	900	6 810 318
15	أشغال الحفر في تربة شبه صخرية مع تسوية الانحدارات، مع كل ما يتطلبه حسن التنفيذ.	M ³	2 280	2 400	5 472 00
16	بناء منشأ أنبوبي بقطر 1000 مم من الخرسانة المسلحة (CAO) بما في ذلك تركيب رؤوس المنشأ، الردم مع كل ما يتطلبه حسن التنفيذ.	ML	15	31 000	465 000
17	توفير وصب خرسانة ذات خصائص محددة بجرعة 250 kg/m ³ من الاسمنت (CPA) 250/315، مع كل ما يتطلبه حسن التنفيذ.	M ³	16	8 000	128 000
18	توفير وصب خرسانة ذات خصائص محددة بجرعة 350 kg/m ³ من الصنف 250/315 مخصصة للأساسات، الجدران والبلاطات وتشمل التوريد، النقل، القوالب، والتنفيذ في المكان، وتطبيق مادة العزل على طبقتين، مع كل ما يتطلبه حسن التنفيذ.	M ³	105	18 000	1 890 000
19	وضع حديد تسليح من نوع 1400 من أجل التسليح يشمل التوريد، النقل التثبيت، القص، التشكيل حسب مخططات التنفيذ، مع كل ما يتطلبه حسن التنفيذ.	Kg	12 000	185	2 220 000
المجموع خارج الرسم					16 985 318
TVA 19%					3 227 210,42
المجموع متضمن الرسم					20 212 528,42

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على وثائق المؤسسة.

ومن خلال الجدول الموالي نلخص ما سبق:

الجدول رقم (16): ملخص تعديلات مبلغ الصفقة

المبلغ الأصلي للمشروع HT	المبلغ الأصلي للمشروع TTC	المجموع الكلي للملاحق HT	المجموع الكلي للملاحق TTC	المبلغ الإجمالي للمشروع HT	المبلغ الإجمالي للمشروع TTC
47 726 400	56 794 416	7 875 471,97	9 371 811,64	55 601 871,97	66 166 227,64

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على وثائق المؤسسة.

2.2. دراسة الجوانب المحاسبية للمشروع

بعد التطرق إلى الجوانب التقنية للمشروع، سنتناول أهم الجوانب المحاسبية التي تخص المشروع محل الدراسة، من خلال عرض المعالجة المحاسبية وفقاً لوضعيات الأشغال، بالإضافة إلى دراسة أثر اختلاف طرق الاعتراف على تحديد النتيجة المحاسبية للمشروع.

1.2.2. المعالجة المحاسبية حسب وضعيات الأشغال: نظراً لخصوصية طول مدة الإنجاز في القطاع

عموماً، التي تستغرق عدة دورات مالية، وتطبيقاً للمبادئ المحاسبية مبدأ استقلالية الدورات، مقابلة النواتج للأعباء، محاسبة الاستحقاق إضافة إلى مبدأ الحيطة والحذر، حيث يتم الاعتراف بالنواتج أي رقم الأعمال حتى وإن لم يسلم الإنجاز كلياً، سواء خلال الدورة عن طريق استخدام وضعيات الأشغال أو في نهاية كل دورة بقيود التسوية الخاصة بالعقود طويلة الأجل (بن ربيع، 2023، صفحة 93).

في هذا الإطار، تقوم مؤسسة "EMIVAR" عند إتمام مرحلة معينة من إنجاز المشروع محل الدراسة ووفقاً لبنود العقد المحددة لمستويات الإنجاز، التي تستوجب إعداد وضعيات الأشغال، يقوم مكتب الدراسات المكلف بمتابعة تنفيذ العقد، بإعطاء الإذن للمقاول بإصدار وثيقة تتضمن تفاصيل الأعمال المنجزة بالمبالغ والكميات لمرحلة من الأشغال، تسمى هذه الوثيقة بـ "وضعية الأشغال"، تعد هذه الأخيرة بمثابة فاتورة مستحقة السداد من طرف صاحب المشروع، وعندما تصدر المؤسسة هذه الوثيقة يكون ذلك بمثابة الاعتراف بتحقيق النواتج، وتستمر الأشغال وتكرر العملية حتى آخر مرحلة إنجاز متفق عليها وإصدار وضعية الأشغال النهائية. بناءً على ما سبق، نوضح وضعيات الأشغال التي تمثل الأشغال المنجزة فعلياً وميدانياً، حيث تم التفصيل في وضعية الأشغال الأولى لتوضيح البنود المنجزة فعلياً خلال هذه المرحلة. وذلك على النحو التالي:

1.1.2.2. وضعية الأشغال رقم 01

الجدول رقم (17): وضعية الأشغال رقم 01

الرقم	تعيين الأشغال	الكمية المحددة في الصفقة + الملحق 01	مجموع الكميات المنجزة	السعر الوحدوي	المبلغ الإجمالي للأشغال المنجزة
01	الحفر في أرض لينة يشمل التفريغ والتسوية، قطع الأشجار، السقي، الدك وكل ما يتطلبه حسن التنفيذ.	18 000	3 901,37	300	1 170 411
02	توفير وتنفيذ الردم بمواد مختارة (TUF، TVN، TVO) وكل ما يتطلبه حسن التنفيذ.	23 000	1 200	600	720 000
09	بناء منشأة أنبوبية بقطر 1500 من الخرسانة المسلحة (CAO) يشمل التركيب، رؤوس المنشآت من الخرسانة المسلحة، الردم مع كل ما يتطلبه حسن التنفيذ.	60	60	36 000	2 160 000
12	إنجاز جدران دعم سائدة من (GABION).	150	45	3 800	171 000
13	قطع الأشجار.	50	50	1 000	50 000
الأشغال الإضافية					
13	قطع الأشجار.	285	29	1 000	29 000
الأشغال التكميلية					
14	أشغال الحفر في تربة شبه صخرية مع تسوية الانحدارات، مع كل ما يتطلبه حسن التنفيذ.	7 567,02	7 470,96	900	6 723 864
15	أشغال الحفر في تربة شبه صخرية مع تسوية الانحدارات، مع كل ما يتطلبه حسن التنفيذ.	2 280	2 280	2 400	5 472 000
16	بناء منشأة أنبوبية بقطر 1000 مم من الخرسانة المسلحة (CAO) بما في ذلك تركيب رؤوس المنشأ، الردم مع كل ما يتطلبه حسن التنفيذ.	15	10	31 000	310 000
المجموع خارج الرسم		16 806 275			
TVA 19%		3 193 192			
المجموع متضمن الرسم		19 999 467,25			

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على وثائق المؤسسة.

2.1.2.2. التسجيل المحاسبي لوضعية الأشغال رقم 01 لدورة 2021: تقوم مؤسسة "EMIVAR"

بتسجيل وضعيات الأشغال محاسبياً وفق ثلاث مراحل متسلسلة، على النحو التالي (مقابلة مع السيد رئيس دائرة المحاسبة والمالية، 2025):

المرحلة الأولى: عند إعداد المؤسسة لكل وضعية الأشغال يتم إثبات العملية محاسبياً في الجانب المدين

باستخدام ح/417 "أشغال منجزة غير مقيدة غير مفوترة" مقابل استخدام الحسابين ح/704 "مبيعات الأشغال" وح/4457 "الدولة-الرسم على القيمة المضافة المستحقة" في الجانب الدائن.

- ن سجل في ح/704 "مبيعات الأشغال" مبلغ النواتج المعترف بها حسب كل وضعية.

- يمثل ح/417 "أشغال منجزة غير مقيدة غير مفوترة" الأشغال المنجزة فعلياً والتي لم تثبت بعد بوثيقة قيد الأشغال "Attachement"، التي تعتبر وثيقة رسمية تستخدم لتوثيق الكميات الفعلية المنجزة من مختلف بنود المشروع، تعدها المؤسسة المكلفة بالإنجاز "EMIVAR" وتصادق عليها الأطراف المتعاقدة بالإضافة إلى مكتب الدراسات (الملحق رقم 12). وسنوضح فيما يلي التسجيلات المحاسبية وفقاً للمرحلة الأولى:

17 168 585,27	17 168 585,27	<p>خلال دورة 2021</p> <p>من ح/ الأعباء (حسب طبيعتها)</p> <p>إلى ح/ حسابات متنوعة</p> <p>إثبات أعباء دورة 2021</p>	xxx	6xx
16 806 275 3 193 192,25	19 999 467,25	<p>07/12/2021</p> <p>من ح/ أشغال منجزة غير مقيدة غير مفوترة</p> <p>إلى ح/ مبيعات الأشغال</p> <p>إلى ح/ الدولة-الرسم على القيمة المضافة المستحقة</p> <p>إثبات وضعية الأشغال رقم 01</p>	704 4457	417

المرحلة الثانية: عند صدور وثيقة قيد الأشغال "Attachement"، يتم ترصيد الحساب 417 "أشغال

منجزة غير مقيدة غير مفوترة" مع الحساب 418 "أشغال منجزة مقيدة غير مفوترة"، ما يعكس انتقال الأشغال من حالة الإنجاز غير المثبت إلى حالة الإنجاز المثبت فعلياً بوثيقة قيد الأشغال، وتعد الحسابات 418/417 حسابات وسيطية، تستخدم لمتابعة مراحل إثبات النواتج بدقة، وسنوضح فيما يلي التسجيلات المحاسبية وفقاً للمرحلة الثانية:

19 999 467,25	19 999 467,25	<p>تاريخ</p> <p>من ح/ أشغال منجزة مقيدة غير مفوترة</p> <p>إلى ح/ أشغال منجزة غير مقيدة غير مفوترة</p> <p>ترصيد الحساب الوسيط 417</p>	417	418
---------------	---------------	--	-----	-----

المرحلة الثالثة: بعد تسليم وضعية الأشغال لصاحب المشروع وتحصيل قيمتها، يتم تسجيل هذه العملية محاسبياً بترصيد الحساب 418 "أشغال منجزة مقيمة غير مفوترة" ليصبح دائناً مع الحساب 411 "الزبائن" أي إثبات النواتج القابلة للتحصيل فعلياً. وسنوضح فيما يلي التسجيلات المحاسبية وفقاً للمرحلة الثالثة:

411	418	2022/01/27 من ح/ الزبائن إلى ح/ أشغال منجزة مقيمة غير مفوترة ترصيد الحساب الوسيط 418	19 999 467,25	19 999 467,25
512	411	2022/01/27 من ح/ البنوك والحسابات الجارية إلى ح/ الزبائن تحصيل قيمة النواتج وفقاً للوضعية الأولى	19 999 467,25	19 999 467,25
642	4476	2021/12/31 من ح/ الرسم على النشاط المهني 1,5% إلى ح/ الضرائب الأخرى والرسوم والتسديدات المماثلة إثبات الرسم على النشاط المهني	252 094,13	52 094,13

- لم تسجل مؤسسة "EMIVAR" قيد إثبات التسبيقات كما نص عليه النظام المحاسبي المكيف لقطاع البناء والأشغال العمومية، بتسجيل من ح/ 512 "البنوك والحسابات الجارية" مدين إلى ح/ 419 "الزبائن" دائن لأنها لم تستلم تسبيقات لهذا المشروع.

- عند تحصيل وضعيات الأشغال تعتبرها المؤسسة كزبون سدد ديونه، بتسجيل من ح/ 512 "البنوك والحسابات الجارية" مدين إلى ح/ 411 "الزبائن" دائن، على عكس ما ينص عليه النظام المحاسبي المالي المكيف لقطاع البناء والأشغال العمومية، بتسجيل من ح/ 512 "البنوك والحسابات الجارية" مدين إلى ح/ 417 "أشغال منجزة غير مقيمة غير مفوترة" دائن.

ملاحظة هامة:

تجدر الإشارة إلى أن جميع الأرقام وأسماء الحسابات الواردة في التسجيلات المحاسبية والقوائم المالية المعروضة في هذه الدراسة، قمنا بتكييفها بما يتوافق مع مدونة الحسابات الواردة في القرار الوزاري رقم 203 المتضمن للنظام المحاسبي المالي المكيف لقطاع البناء والأشغال العمومية.

3.1.2.2. وضعية الأشغال رقم 02

الجدول رقم (18): وضعية الأشغال رقم 02

31 جويلية 2022				تاريخ الوضعية البيان
المبلغ الإجمالي للأشغال المنجزة (مبلغ الوضعية 01+ مبلغ الوضعية 02)	المبلغ الإجمالي للأشغال المنجزة في الوضعية الثانية	مواد الأشغال المنجزة حالياً	مواد الأشغال المنجزة سابقاً	
14 118 452,40	9 847 041,40	01، 02، 03، 04، 08، 09، 12، 13	01، 02، 09، 12، 13	الأشغال في إطار الصفقة خارج الرسم
435 980	406 980	13، 12	13	الأشغال الإضافية في إطار الملحق رقم 01 خارج الرسم
16 505 321,04	3 999 457,04	14، 15، 16، 17، 18، 19	14، 15، 16	الأشغال التكميلية في إطار الملحق رقم 01 خارج الرسم
31 059 753,44	14 253 478,44	-	-	مجموع الأشغال في إطار الصفقة + ملحق رقم 01 خارج الرسم
5 901 353,15	2 708 160,90	-	-	TVA 19%
36 961 106,59	16 961 639,35	-	-	المجموع متضمن الرسم

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على وثائق المؤسسة.

4.1.2.2. وضعية الأشغال رقم 03

الجدول رقم (19): وضعية الأشغال رقم 03

22 ديسمبر 2022				تاريخ الوضعية البيان
المبلغ الإجمالي للأشغال المنجزة (الوضعية 01 + الوضعية 02 + الوضعية 03)	المبلغ الإجمالي للأشغال المنجزة في الوضعية الثالثة	مواد الأشغال المنجزة حالياً	مواد الأشغال المنجزة سابقاً	
33 677 632,40	19 559 180	01 ، 02 ، 03 ، 04 ، 05 ، 06 ، 07 ، 08 ، 09 ، 10 ، 12 ، 13	01 ، 02 ، 03 ، 04 ، 08 ، 09 ، 12 ، 13	الأشغال في إطار الصفقة خارج الرسم
1 490 496	1 054 516	05 ، 06 ، 07 ، 12 ، 13	12 ، 13	الأشغال الإضافية في إطار الملحق رقم 01 خارج الرسم
16 660 321,04	155 000	14 ، 15 ، 16 ، 17 ، 18 ، 19	14 ، 15 ، 16 ، 17 ، 18 ، 19	الأشغال التكميلية في إطار الملحق رقم 01 خارج الرسم
51 828 449,44	20 768 696	-	-	مجموع الأشغال في إطار الصفقة + ملحق رقم 01 خارج الرسم
9 847 405,39	3 946 052,24	-	-	TVA 19%
61 675 854,83	24 714 748,24	-	-	المجموع متضمن الرسم

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على وثائق المؤسسة.

5.1.2.2. التسجيل المحاسبي لوضعيتي الأشغال رقم 02 و 03 لدورة 2022

48 713 978,57	48 713 978,57	خلال دورة 2022	xxx	6xx
		من ح / الأعباء (حسب طبيعتها) إلى ح / حسابات متنوعة إثبات أعباء دورة 2022		

رابعاً: نتائج الدراسة

417	31/07/2022	من ح/ أشغال منجزة غير مقيدة غير مفوترة إلى ح/ مبيعات الأشغال إلى ح/ الدولة-الرسم على القيمة المضافة المستحقة إثبات وضعية الأشغال رقم 02	704 4457	16 961 639,35	14 253 478,44 2 708 160,90
417	22/12/2022	من ح/ أشغال منجزة غير مقيدة غير مفوترة إلى ح/ مبيعات الأشغال إلى ح/ الدولة-الرسم على القيمة المضافة المستحقة إثبات وضعية الأشغال رقم 03	704 4457	24 714 748,24	20 768 696 3 946 052,24

تسجل باقي القيود بنفس الطريقة المذكورة أعلاه. (وضعية الأشغال رقم 01).

6.1.2.2. وضعية الأشغال رقم 04

الجدول رقم (20): وضعية الأشغال رقم 04

12 مارس 2023				تاريخ الوضعية البيان
المبلغ الإجمالي للأشغال المنجزة (الوضعية 01 + 02) (04 + 03 +	المبلغ الإجمالي للأشغال المنجزة في الوضعية الرابعة	مواد الأشغال المنجزة حالياً	مواد الأشغال المنجزة سابقاً	
35 989 910,60	2 312 278,20	01، 02، 03، 04، 05، 06، 07، 08، 09، 10، 11، 12، 13	01، 02، 03، 04، 05، 06، 07، 08، 09، 10، 12، 13	الأشغال في إطار الصنف خارج الرسم
2 809 668,80	1 319 172,80	03، 05، 06، 07، 12، 13	05، 06، 07، 12، 13	الأشغال الإضافية في إطار الملحق رقم 01 خارج الرسم
16 802 292,57	141 971,53	14، 15، 16، 17، 18، 19	14، 15، 16، 17، 18، 19	الأشغال التكميلية في إطار الملحق رقم 01 خارج الرسم

رابعاً: نتائج الدراسة

55 601 871,97	3 773 422,53	-	-	مجموع الأشغال في إطار الصفحة + ملحق رقم 01 خارج الرسم
10 564 355,67	716 950,28	-	-	TVA 19%
66 166 227,64	4 490 372,81	-	-	المجموع متضمن الرسم

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على وثائق المؤسسة.

7.1.2.2. التسجيل المحاسبي لوضعية الأشغال رقم 04 لدورة 2023

19 599 642,62	19 599 642,62	خلال دورة 2023 من ح/ الأعباء (حسب طبيعتها) إلى ح/ حسابات متنوعة إثبات أعباء دورة 2023	xxx	6xx
3 773 422,53 716 950,28	4 490 372,81	12/03/2023 من ح/ أشغال منجزة غير مقيدة غير مفوترة إلى ح/ مبيعات الأشغال إلى ح/ الدولة-الرسم على القيمة المضافة المستحقة إثبات وضعية الأشغال رقم 04	704 4457	417

تسجل باقي القيود بنفس الطريقة المذكورة أعلاه. (وضعية الأشغال رقم 01).

يمثل الجدول الآتي عرضاً موجزاً للوضعيات الأربع للأشغال المشار إليها سابقاً، وذلك وفقاً لتواريخ إعدادها المعتمدة من قبل المؤسسة خلال فترة إنجاز المشروع (2021-2023)، ويبين الجدول مبلغ الأشغال المنجزة والمفوترة لكل وضعية بما يعكس تقدم الأشغال عبر مراحل التنفيذ:

الجدول رقم (21): بيان الأشغال المنجزة والمفوترة (2021-2023)

2023	2022	2021	التاريخ	وضعية الأشغال المنجزة
-	-	19 999 467,25	2021/12/07	وضعية الأشغال رقم 01
-	16 961 639,34	-	2022/07/31	وضعية الأشغال رقم 02
-	24 714 748,24	-	2022/12/22	وضعية الأشغال رقم 03
4 490 372,81	-	-	2023/03/12	وضعية الأشغال رقم 04
4 490 372,81	41 676 387,58	19 999 467,25		المجموع

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على وثائق الطلبة.

يتضح من الجدول أن الأشغال نفذت على أربع مراحل خلال الفترة الممتدة من 2021 إلى 2023، حيث سجلت وضعية واحدة في كل من دورتي 2021 و2023، بينما نلاحظ خلال دورة 2022 تسجيل وضعيتين للأشغال.

الجدول الموالي يعرض تفاصيل تحصيل وضعيات الأشغال حسب التواريخ خلال الفترة الممتدة بين 2022 و2023، مع بيان المبالغ المحصلة لكل وضعية خلال كل دورة كآلاتي:

الجدول رقم (22): تحصيل وضعيات الأشغال حسب التواريخ

2023	2022	تاريخ التحصيل	وضعية الأشغال المحصلة
-	19 999 467,25	27/01/2022	وضعية الأشغال رقم 01
-	16 961 639,34	25/08/2022	وضعية الأشغال رقم 02
24 714 748,24	-	15/01/2023	وضعية الأشغال رقم 03
4 490 372,81	-	23/04/2023	وضعية الأشغال رقم 04
29 205 121,05	36 961 106,59		المجموع

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على وثائق الطلبة.

يتضح من الجدول أنه تم تحصيل وضعيتين خلال دورة 2022 ووضعتين خلال دورة 2023، مما يشير إلى توزيع متسلسل لعمليات التحصيل بين الدورتين، مع تسجيل أعلى مبلغ محصل خلال دورة 2022. يعرض الجدول الموالي ملخصاً شاملاً لوضعية الأشغال المفوترة، موضحاً تواريخ الفوترة التحصيل، المبالغ خارج الرسم والمبالغ الإجمالية المحصلة، كما يلي:

الجدول رقم (23): ملخص الفوترة والتحصيل حسب كل وضعية

الرقم	التاريخ	المبلغ خارج الرسم	TVA %	المبلغ الصافي	تاريخ التسديد
1	2021/12/07	16 806 275	19%	19 999 467,25	27/01/2022
2	2022/07/31	14 253 478,44	19%	16 961 639,34	25/08/2022
3	2022/12/22	20 768 696	19%	24 714 748,24	15/01/2023
4D	2023/03/12	3 773 422, 53	19%	4 490 372,81	23/04/2023

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على وثائق المؤسسة.

يتضح من الجدول أن كل وضعية تم تحصيلها بعد فترة وجيزة من تاريخ فوترتها، كما أنه يبين تطابقاً تاماً بين المبالغ المفوترة والمبالغ المحصلة، ما يدل على انتظام العمليات المحاسبية وعدم وجود فروقات مالية بين الفوترة والتحصيل حيث:

00	الفارق المالي بين المبلغ الإجمالي والمبلغ المفوتر
----	---

8.1.2.2. استلام المشروع: يقصد به حسب نص المادة رقم 91 من الفقرة الأولى من المرسوم التنفيذي رقم 21-219 أنه "الإجراء القانوني الذي تتأكد من خلاله المصلحة المتعاقدة بأن تنفيذ الخدمات مطابق لمختلف أحكام الصفقة العمومية للأشغال والمتضمنة في مختلف الوثائق المشكلة لها وبشكل أكثر عموماً للقواعد الفنية" (مرسوم تنفيذي رقم 21-219، 2021، صفحة 48)

تم استلام المشروع وفق الإجراءات المعمول بها على مرحلتين، على النحو التالي:

المرحلة الأولى: الاستلام المؤقت للمشروع⁸

يقوم المتعامل المتعاقد بعد نهاية الأشغال بتسليم المشروع للمصلحة المتعاقدة، التي تحتفظ في هذا الوقت بمبلغ الضمان حتى يتم التأكد من حسن تنفيذ الصفقة طبقاً للاتفاق المبرم، وتثبت واقعة التسليم بموجب محضر تسليم مؤقت للمشروع (منصة التعليم عن بعد لجامعة سطيف 2، بدون تاريخ). وفي هذا الإطار تم بتاريخ 15 سبتمبر 2022 الانتقال إلى عين المكان لمعاينة المشروع وذلك للاستلام المؤقت للأشغال الخاصة بالمشروع أين تنقلت اللجنة التقنية المكونة من السادة الحاضرون:

الشكل رقم (09): أعضاء اللجنة التقنية المعاينة للمشروع

1	ممثل مديرية الأشغال العمومية لولاية سطيف	4	ممثل مكتب الدراسات والمتابعة
2	ممثل مديرية الأشغال العمومية لولاية سطيف	5	ممثل مخبر المراقبة التقنية
3	رئيس فرع الأشغال العمومية عين أرناط	6	ممثل مقاوله الإنجاز
7	ممثل فرع الأشغال العمومية عين أرناط		

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على وثائق المؤسسة.

بعد الزيارة الميدانية وبحضور الأعضاء المذكورين أعلاه تمت معاينة الأشغال المنجزة، لوحظ أن الأشغال قد أنجزت وفقاً للمعايير المعمول بها طبقاً للمقاييس التقنية، وعليه تم إعلان الاستلام المؤقت للمشروع وتحرير المحضر في نفس اليوم والشهر والسنة. (الملحق رقم 13).

المرحلة الثانية: الاستلام النهائي للمشروع⁹

في حال تسجيل المصلحة المتعاقدة لتحفظات على كيفية التنفيذ أثناء مرحلة التسليم المؤقت لمشروع الصفقة العمومية، يتولى المتعامل المتعاقد الامتثال إليها ومحاولة رفعها والاستجابة لمضمونها، وفي حالة إتمام ذلك وانتهاء مدة الضمان يتم تسليم المشروع نهائياً حيث يترتب عنه تحرر المتعامل المتعاقد من جميع الالتزامات واسترجاع الضمانات والكفالات المتعلقة بحسن التنفيذ (بن ملوكة، 2017، صفحة 233).

في هذا الإطار، تم بتاريخ 14 جويلية 2024 التنقل لعين المكان لإجراء المعاينة الميدانية للموقع والأشغال المنجزة من المشروع، تبين أن مؤسسة "EMIVAR" قد أنهت كافة الأشغال المتفق عليها في الصفقة، وبعد التأكد

من جودة الأشغال ومطابقتها للمواصفات التقنية المنصوص عليها في دفتر الشروط، تم تحرير محضر الاستلام النهائي (الملحق رقم 14) والمصادقة عليه من قبل ممثلي الطرفين:

- ممثل مديرية الأشغال العمومية لولاية سطيف؛
- ممثل مؤسسة الاستصلاح والتهيئة الريفية "EMIVAR".

9.1.2.2. كفالة حسن التنفيذ: بالرجوع إلى القواعد العامة، فقد عرفت المادة رقم 644 من القانون

المدني الجزائري الكفالة على أنها "عقد يكفل بمقتضاه شخص تنفيذ التزام بأن يتعهد للدائن بأن يفي بهذا الالتزام إذا لم يف به المدين نفسه" (الأمر رقم 58_75، 1975، صفحة 107). إذ تعد كفالة حسن التنفيذ من أبرز الضمانات التي شدد المشرع الجزائري على ضرورة تقديمها من طرف المتعاملين المتعاقدين الوطنيين والأجانب على السواء (هاشمي، 2019، صفحة 165)، حيث نصت المادة رقم 130 من المرسوم الرئاسي 15-247 على أنه "زيادة على كفالة التسبيقات المنصوص عليها في المادة رقم 110، يتعين على المتعامل المتعاقد أن يقدم حسب نفس الشروط، كفالة حسن تنفيذ الصفقة" (مرسوم رئاسي رقم 15-247، 2015، صفحة 32).

الهدف من دفع هذه الكفالة هو ضمان وحماية مصالح الجهة الإدارية وحماية المال العام من جهة، ومن جهة ثانية جبر المتعامل المتعاقد على تنفيذ التزاماته حسب الشروط وفي الأجال المنصوص عليها في العقد (هاشمي، 2019، صفحة 166).

تطبيقاً لاتفاقية القرض المؤرخة في 03 أوت 2021 المبرمة بين صندوق ضمان الصفقات العمومية ومؤسسة الاستصلاح والتهيئة الريفية، وبتاريخ 12 ديسمبر 2021 أرسلت مؤسسة "EMIVAR" طلب ائتمان بالتوقيع لصندوق ضمان الصفقات العمومية "CGMP"، لضمان مبلغ كفالة حسن تنفيذ المشروع من طرف المؤسسة، وعليه تعهد صندوق ضمان الصفقات العمومية لصاحب المشروع بضمان تسديد مبلغ كفالة حسن التنفيذ المقدّر بـ 2 839 720,80 دج، والذي يمثل 5% من المبلغ الإجمالي للصفقة، حيث يتم احتساب مبلغ كفالة حسن التنفيذ كما يلي:

كفالة حسن التنفيذ = المبلغ الإجمالي للصفقة متضمن الرسم × النسبة

كفالة حسن التنفيذ = 56 794 416 × 5% = 2 839 720,80 دج

يضمن مبلغ الكفالة مخاطر عدم تنفيذ صاحب الصفقة للبنود التعاقدية للصفقة، من تاريخ الأمر بالخدمة الصادر عن صاحب المشروع إلى التاريخ التعاقدية للاستلام المؤقت المحدد في الصفقة، ويتحقق هذا الضمان بعدم التزام صاحب الصفقة بالبنود التعاقدية، وتدخل هذه الكفالة حيز التنفيذ ابتداء من تبليغ الأمر بالخدمة، وتبقى صالحة إلى غاية تحرير رفع اليد الجزئي أو الكلي عنها، أو تسليم نسختها الأصلية الذي ينبغي أن يتم على أبعد تقدير شهراً من التاريخ المحدد للضمان والاستلام النهائي (الملحق رقم 15)، وقد أصدرت مؤسسة

"EMIVAR" كفالة حسن التنفيذ التكميلية والنهائية مع صندوق ضمان الصفقات العمومية، تكملة لعقد حسن التنفيذ الأولى المؤرخة في 2021/12/12، وتبعاً للملحق رقم 01 المبرم بتاريخ 2021/12/20 المقدر بـ 10 000 803,08 دج، الذي يرتفع على إثر المبلغ الإجمالي للصفقة إلى 66 795 219,08 دج. وبارتفاع المبلغ الإجمالي للصفقة يرتفع مبلغ كفالة حسن التنفيذ أعلاه بقيمة 500 040,15 دج، الذي تعهد صندوق ضمان الصفقات العمومية لصاحب المشروع بتسديده بالتضامن مع صاحب الصفقة إلى 3 339 760,95 دج والصادرة بتاريخ 2021/12/23 (الملحق رقم 16).

ملاحظة:

نشير إلى أن الاستلام المؤقت والنهائي للمشروع، بالإضافة إلى كفالة حسن التنفيذ والكفالة التكميلية، تندرج في الأصل ضمن الجوانب التقنية للمشروع، ولكن للحفاظ على تسلسل مراحل المشروع وترتيب الأفكار استوجب ادراجها ضمن الجوانب المحاسبية للمشروع، بهدف تحقيق الانسجام في عرض محتوى الدراسة.

2.2.2. دراسة أثر اختلاف طريقتي نسبة التقدم والإتمام على تحديد النتيجة المحاسبية للمشروع

سنتناول في هذا الجانب كيفية تحديد النتيجة المحاسبية وفق كل من طريقتي نسبة التقدم وطريقة الإتمام، ثم توضيح الأثر من خلال إجراء مقارنة بين الطريقتين.

1.2.2.2. طريقة نسبة التقدم

1.1.2.2.2. تحديد النتيجة المحاسبية حسب طريقة نسبة التقدم: تعتمد مؤسسة الاستصلاح

والتهيئة الريفية "EMIVAR" في الاعتراف بأعباء ونواتج كل دورة محاسبية على طريقة نسبة التقدم (مقابلة مع السيد رئيس دائرة المحاسبة والمالية، 2025)، وذلك لوجود أدوات إدارية تسمح بتأكيد نسبة التقدم ومراجعة تقديرات الأعباء والنواتج خلال كل دورة محاسبية، لاسيما المحاسبة التحليلية والرقابة الداخلية، ما يسمح بتحديد إجمالي الأعباء والنواتج المرتبطة بالعقد بشكل واضح (القرار الوزاري 203 المتضمن للنظام المحاسبي المالي المكيف لقطاع البناء والأشغال العمومية والهيدروليكا، 2023).

تسهم هذه الطريقة في تحسين قدرة المؤسسة على قياس تقدم إنجاز الأشغال بشكل دقيق، مما يعزز من

دقة وموثوقية البيانات في القوائم المالية الصادرة عنها (A. Gordon, S. Raedy, & J. Sannella, 2017).

انطلاقاً من البيانات المستخرجة من ميزان المراجعة وجدول حساب النتائج، تم تلخيص أعباء المشروع

المتعلقة بكل دورة محاسبية، أما فيما يخص الأعباء التقديرية للمشروع فقد تم الحصول عليها من مصلحة مراقبة التسيير، وذلك على النحو التالي:

الشكل رقم (10): المعطيات المتعلقة بالمشروع خلال دورات إنجازه رقم 01

البيان	2021	2022	2023
الأعباء الفعلية المتكبدة خلال الدورة	17 168 585,27	48 713 978,57	19 599 642,62
الأعباء الفعلية المتكبدة في الدورات السابقة	0	17 168 585,27	65 882 563,84
الأعباء التقديرية للإكمال	30 909 222,82	4 197 814,67	0
الأعباء الإجمالية المقدرة	48 077 808,09	70 080 378,51	85 482 206,46

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على وثائق المؤسسة.

الشكل رقم (11): النتيجة المحاسبية حسب طريقة نسبة التقدم

2023	2022	2021	الأعباء الإجمالية المقدرة
19 599 642,62	48 713 978,57	17 168 585,27	الأعباء الفعلية المتكبدة خلال الدورة
65 882 563,84	17 168 585,27	0	الأعباء المتكبدة في الدورات السابقة
85 482 206,46	65 882 563,84	17 168 585,27	الأعباء التراكمية المتكبدة حتى الآن
0	4 197 814,67	30 909 222,82	الأعباء التقديرية للإكمال
85 482 206,46	70 080 378,51	48 077 808,09	الأعباء الإجمالية المقدرة
نسبة تقدم الإنجاز			
85 482 206,46	65 882 563,84	17 168 585,27	الأعباء الفعلية التراكمية المتكبدة حتى تاريخه
85 482 206,46	70 080 378,51	48 077 808,09	الأعباء الإجمالية المقدرة
100%	94,01%	35,71%	نسبة تقدم الإنجاز التراكمية
الاعتراف بالنواتج والنتيجة المحاسبية			
55 601 871,97	55 130 436,20	47 726 400	سعر الصفقة
100%	94,01%	35,71%	نسبة تقدم الإنجاز التراكمية
55 601 871,97	51 828 449,45	17 042 275	النواتج التراكمية
51 828 449,45	17 042 275	0	النواتج المعترف بها في الدورات السابقة
3 739 737,93	34 786 174,45	17 042 275	نواتج الدورة الحالية
19 599 642,62	48 713 978,57	17 168 585,27	الأعباء الفعلية
-15 859 904,69	-13 927 804,12	-126 310,27	النتيجة المحاسبية المعترف بها في الدورة الحالية

المصدر: من إعداد الطلبة.

انطلاقاً من الشكل أعلاه نوضح طريقة الحساب لكل دورة كما يلي:

◆ دورة 2021

• حساب نسبة التقدم في الإنجاز

كما تمت الإشارة إليه سابقاً يتم تحديد نسبة التقدم في إنجاز المشروع باستخدام أحد الأسلوبين الرئيسيين:

✓ أسلوب المدخلات: يركز على الأعباء الفعلية المتكبدة مقارنة بالأعباء الإجمالية المقدرة.

✓ أسلوب المخرجات: يعتمد فيه على تقييم الأشغال المنجزة فعلياً مقارنة بإجمالي الأشغال المتفق عليها في العقد.

تم حساب نسبة التقدم بالاعتماد على أسلوب المدخلات كما يلي:

- تحسب أعباء الدورة على أساس الأعباء الفعلية المتكبدة خلال دورة 2021، حيث بلغت قيمة أعباء الأشغال الفعلية المنجزة في هذه الدورة 17 168 585,27 دج. وباعتبار أن إجمالي الأعباء المقدرة للمشروع يساوي 48 077 808,09 دج، واعتماداً على أسلوب المدخلات في تحديد نسبة التقدم في الإنجاز الذي تطرقنا إليه في الجانب النظري من دراستنا تحدد كما يلي:

$$\frac{\text{الأعباء الفعلية التراكمية بتاريخ نهاية دورة 2021}}{\text{إجمالي الأعباء المقدرة للمشروع بتاريخ نهاية دورة 2021}} = \text{نسبة التقدم عند نهاية دورة 2021}$$

من خلال العلاقة السابقة تحدد نسبة تقدم الإنجاز لدورة 2021 كما يلي:

$$\frac{17\,168\,585,27}{48\,077\,808,09} = 35,71\% = \text{نسبة التقدم عند نهاية دورة 2021}$$

• تحديد قيمة النواتج الواجب الاعتراف بها

بما أن 35,71% من إجمالي النواتج قد اكتمل في دورة 2021 فسيتم احتساب 35,71% من نواتج دورة 2021 كما يلي:

$$\text{النواتج المعترف بها في نهاية دورة 2021} = \text{سعر الصفقة خارج الرسم} \times \text{نسبة التقدم في الإنجاز لدورة 2021}$$

من خلال العلاقة السابقة تحدد قيمة نواتج دورة 2021 كما يلي:

$$\text{النواتج المعترف بها في نهاية دورة 2021} = 47\,726\,400 \times 35,71\% = 17\,042\,275 \text{ دج}$$

وبالتالي تعترف مؤسسة "EMIVAR" بنواتج قدرها 17 042 275 دج خلال دورة 2021.

• تحديد النتيجة المحاسبية للدورة

تعترف مؤسسة "EMIVAR" خلال دورة 2021 بنواتج قدرها 17 042 275 دج وأعباء فعلية قدرها 17 168 585,27 دج، وعليه فإن النتيجة المحاسبية التي تعترف بها المؤسسة خلال دورة 2021 تحسب وفقاً للعلاقة التالية:

$$\text{النتيجة المحاسبية لدورة 2021} = \text{النواتج المعترف بها في دورة 2021} - \text{الأعباء الفعلية المتكبدة خلال دورة 2021}$$

من خلال العلاقة السابقة فإن النتيجة المحاسبية لدورة 2021 تقدر بـ:

النتيجة المحاسبية لدورة 2021 = 17 042 275 _ 17 168 585,27 = 126 310,27-دج

نلاحظ أن المؤسسة سجلت نتيجة محاسبية خسارة بمقدار 126 310,27 دج خلال دورة 2021.

♦ دورة 2022

• حساب نسبة التقدم التراكمية

من خلال إضافة الأعباء الفعلية المتكبدة خلال دورة 2022 التي بلغت 48 713 978,57 دج إلى الأعباء المتكبدة في الدورة السابقة التي بلغت 17 168 585,27 دج، لتصبح الأعباء الفعلية التراكمية حتى نهاية دورة 2022 تقدر بـ:

الأعباء الفعلية التراكمية حتى نهاية دورة 2022 = 48 713 978,57 + 17 168 585,27 = 65 882 563,84 دج

وبما أن الأعباء المقدرة لإكمال المشروع بلغت 4 197 814,67 دج، فإن إجمالي الأعباء المقدرة حتى نهاية دورة 2022 يساوي:

الأعباء التراكمية المقدرة حتى نهاية دورة 2022 = الأعباء الفعلية التراكمية + الأعباء المقدرة للإكمال

ومن خلال العلاقة السابقة فإن الأعباء التراكمية المقدرة حتى نهاية دورة 2021 تقدر بـ:

الأعباء التراكمية المقدرة حتى نهاية دورة 2022 = 4 197 814,67 + 65 882 563,84 = 70 080 378,51 دج

وبالتالي فإن نسبة التقدم التراكمية لدورة 2022 تحسب بإجمالي الأعباء الفعلية التراكمية على إجمالي الأعباء المقدرة للدورة كما يلي:

$$\text{نسبة التقدم التراكمية لدورة 2022} = \frac{65\,882\,563,84}{70\,080\,378,51} = 94,01\%$$

• تحديد قيمة النواتج الواجب الاعتراف بها

تقدر النواتج التراكمية حتى دورة 2022 بـ:

النواتج التراكمية حتى دورة 2022 = 55 130 436,2 × 94,01% = 51 828 449,45 دج

وبما أن مؤسسة "EMIVAR" قد اعترفت في دورة 2021 بنواتج قدرها 17 042 275 دج، فإن نواتج دورة 2022 تبلغ:

النواتج المعترف بها في نهاية دورة 2022 = النواتج التراكمية حتى دورة 2022 _ النواتج المعترف بها في دورة 2021

ومن خلال العلاقة السابقة فإن النواتج المعترف بها في دورة 2022 يقدر بـ:

النواتج المعترف بها في نهاية دورة 2022 = 51 828 449,45 _ 17 042 275 = 34 786 174,45 دج

وبالتالي تعترف مؤسسة "EMIVAR" بنواتج قدرها 34 786 174,45 دج خلال دورة 2022.

• تحديد النتيجة المحاسبية للدورة

تعترف مؤسسة "EMIVAR" خلال دورة 2022 بنواتج قدرها 34 786 174,45 دج وأعباء فعلية قدرها 48 713 978,57 دج، وعليه فإن النتيجة المحاسبية التي تعترف بها المؤسسة خلال دورة 2022 تقدر بـ:

$$\text{النتيجة المحاسبية لدورة 2022} = 34\,786\,174,45 - 48\,713\,978,57 = -13\,927\,804,12 \text{ دج}$$

نلاحظ أن المؤسسة سجلت نتيجة محاسبية خسارة بمقدار 13 927 804,12 دج خلال دورة 2022.

♦ دورة 2023

• حساب نسبة التقدم التراكمية

في الدورة الأخيرة من المشروع تكبدت مؤسسة "EMIVAR" أعباء فعلية قدرها 19 599 642 ,62 دج ليصل إجمالي الأعباء الفعلية المتكبدة منذ بداية المشروع:

$$\text{الأعباء الفعلية التراكمية حتى نهاية دورة 2023} = 19\,599\,642,62 + 48\,713\,978,57 + 17\,168\,585,27 = 85\,482\,206,46 \text{ دج}$$

وبالتالي فإن نسبة التقدم التراكمية لدورة 2023 تحسب كما يلي:

$$\text{نسبة التقدم التراكمية لدورة 2023} = \frac{85\,482\,206,46}{85\,482\,206,46} = 100\%$$

• تحديد قيمة النواتج الواجب الاعتراف بها

بما أن نسبة التقدم في الإنجاز بلغت 100%، فقد تم الاعتراف بالنواتج المتبقية من المشروع كما يلي:

$$\text{النواتج المعترف بها في نهاية دورة 2023} = \text{سعر الصفقة خارج الرسم} - \text{النواتج المعترف بها في الدورات السابقة}$$

من خلال العلاقة السابقة فإن النواتج المعترف به في نهاية دورة 2023 يقدر بـ:

$$\text{النواتج المعترف به في نهاية دورة 2023} = 55\,601\,871,97 - 51\,828\,449,45 = 3\,739\,737,93 \text{ دج}$$

وبالتالي تعترف مؤسسة "EMIVAR" بنواتج قدرها 3 739 737,93 دج خلال دورة 2023.

• تحديد النتيجة المحاسبية للدورة

تعترف مؤسسة "EMIVAR" خلال دورة 2023 بنواتج قدرها 3 739 737,93 دج وأعباء فعلية قدرها 19 599 642 ,62 دج، وعليه فإن النتيجة المحاسبية التي تعترف بها المؤسسة في الدورة الأخيرة تقدر بـ:

$$\text{النتيجة المحاسبية لدورة 2023} = 3\,739\,737,93 - 19\,599\,642,62 = -15\,859\,904,69 \text{ دج}$$

نلاحظ أن المؤسسة سجلت نتيجة محاسبية خسارة بمقدار 15 859 904,69 دج خلال دورة 2023.

2.1.2.2.2. الأثر على النتيجة المحاسبية حسب طريقة نسبة التقدم

الشكل رقم (12): الأثر على النتيجة المحاسبية حسب طريقة نسبة التقدم

2023	2022	2021	
-15 859 904,69	-13 927 804,12	-126 310,27	النتيجة المحاسبية المعترف بها لكل دورة
-29 914 019,08	-29 914 019,08	-29 914 019,08	النتيجة الإجمالية لدورات إنجاز المشروع
53,02%	46,56%	0,42%	الأثر على النتيجة في كل دورة

المصدر: من إعداد الطلبة.

♦ دورة 2021

- تمثل هذه النسبة تأثيراً ضعيفاً جداً على النتيجة الإجمالية، حيث سجلت مؤسسة "EMIVAR" خسارة طفيفة في هذه الدورة مقارنة بالنتيجة الإجمالية، ويعود ذلك غالباً إلى أن المشروع كان في مراحله الأولى، حيث تكون الأعباء في العادة مرتفعة والنواتج المعترف بها محدودة بسبب انخفاض نسبة التقدم في الإنجاز (كما ذكرنا سابقاً أنها 35,71%).

♦ دورة 2022

- نلاحظ ارتفاعاً ملحوظاً في الخسارة مقارنة بدورة 2021، وقد يعود هذا إلى ارتفاع الأعباء دون أن تقابلها زيادة كافية في النواتج المعترف بها، مما أدى إلى تأثير كبير على النتيجة المحاسبية، ومن المرجح أن تكون وتيرة الإنجاز قد تسارعت لكن دون تحصيلات متناسبة، ما تسبب في خسارة محاسبية مرتفعة.

♦ دورة 2023

- شهدت هذه الدورة على النصيب الأكبر من الأثر على النتيجة المحاسبية، ما يعني أن الجزء الأكبر من الخسائر تم الاعتراف به خلال هذه الدورة، وهذا يدل على أن المشروع كان في مرحلته النهائية، وأن النواتج المحصلة كانت غير كافية لتغطية الأعباء.

خلاصة

نلاحظ أن أغلب الخسائر تم تسجيلها في الدورتين الأخيرتين (2022 و 2023) بنسبة إجمالية تقارب 99,6% من إجمالي الخسارة الكلية، ما يشير إلى خلل محتمل في التقدير الأولي لأعباء المشروع أو سوء تخطيط مالي وتدقيق نقدي. حيث أن النتيجة المحاسبية تشير إلى عدم وجود توازن بين الأعباء والنواتج خلال كل دورات الإنجاز.

3.1.2.2.2. صافي الأصول (الخصوم) حسب طريقة نسبة التقدم

في نهاية كل دورة تبين الميزانية الأصول والخصوم المرتبطة بالمشروع، وقبل إتمام العقد يكون صافي الأصول (الخصوم) المرتبطة بالمشروع الناتج عن الفارق بين النواتج التراكمية ووضعيات الأشغال التراكمية، كما يلي:

الشكل رقم (13): صافي الأصول (الخصوم) للمشروع حسب طريقة نسبة التقدم

2023	2022	2021	
55 601 871,97	51 828 449,45	17 168 585,27	النواتج التراكمية
55 601 871,97	51 828 449,44	16 806 275	وضعيات الأشغال التراكمية
0	0	236 000	صافي الأصول (الخصوم)

المصدر: من إعداد الطلبة.

يظهر الشكل صافي الأصول (الخصوم) خلال دورات إنجاز المشروع من 2021 إلى غاية 2023، حيث نلاحظ أن صافي الأصول (الخصوم) في دورة 2021 قد بلغ 236 000، أما خلال الدورتين 2022 و 2023 فقد كان يساوي الصفر (0).

4.1.2.2.2. المعالجة المحاسبية حسب طريقة نسبة التقدم

• ميزان المراجعة لدورة 2021

في دورة 2021 تم تسجيل جميع الأعباء المرتبطة بالمشروع وفقاً لطبيعتها، حيث في 31 ديسمبر 2021 يظهر ميزان المراجعة مجموع النواتج والأعباء التي تكبدها المشروع منذ بدء الأشغال في 20 سبتمبر 2020، وقد بلغ مجموع الأعباء الفعلية المتكبدة في نهاية هذه الدورة مبلغ 17 168 585,27 دج، ومجموع النواتج مبلغ 17 042 275 دج. كما هو موضح في ميزان المراجعة أدناه.

الجدول رقم (24): ميزان المراجعة لدورة 2021

رقم الحساب	إسم الحساب	حركة الحسابات خلال الدورة		الرصيد في 2021/12/31	
		مدین	دائن	مدین	دائن
600	مشتريات بضاعة مستهلكة	-	-	386 305	-
601	مواد أولية مستهلكة	1 159 360	-	2 471 566,36	-
602	تموينات أخرى مستهلكة	-1 133 136,40	-	-	-
613	الإيجارات	-	-	80 300	-
616	أقساط التأمينات	-	-	10 790	-
625	التنقلات، المهمات ...	-	-	400	-
627	الخدمات المصرفية وما شابهها	44 043,78	-	44 043,78	-
631	أجور المستخدمين	221 325,25	-	3 032 056,92	-
642	الضرائب والرسوم الغير مسترجعة عن رقم الأعمال	225	-	255 634,12	-

رابعاً: نتائج الدراسة

896	التنازل ما بين الوحدات	93 222,51	-	10 887 489,09	-
مجموع الأعباء		384 815,14	0	17 168 585,27	0
723	تغير المخزونات الجارية	-	15 000	-	17 042 275
مجموع النواتج		0	15 000	0	17 042 275

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على وثائق المؤسسة.

بناء على ميزان المراجعة أعلاه، ستم المعالجة المحاسبية لأعباء ونواتج المشروع حسب طريقة نسبة التقدم

بتسجيل القيود التالية:

■ التسجيل المحاسبي لأعباء ونواتج دورة 2021

600	30	خلال دورة 2021 من ح/ مشتريات البضائع المستهلكة إلى ح/ بضاعة تسجيل أعباء استهلاك البضاعة	386 305	386 305
601	31	خلال دورة 2021 من ح/ مواد أولية مستهلكة إلى ح/ مواد أولية تسجيل أعباء استهلاك المواد	2 471 566,36	2 471 566,36
613	xxx	خلال دورة 2021 من ح/ الإيجارات إلى ح/ حسابات متنوعة تسجيل أعباء الإيجارات	80 300	80 300
616	401	خلال دورة 2021 من ح/ أقساط التأمينات إلى ح/ موردو الخدمات تسجيل أعباء أقساط التأمينات	10 790	10 790
625	42	خلال دورة 2021 من ح/ التنقلات، المهمات والاستقبالات إلى ح/ العاملون والحسابات المرتبطة بهم تسجيل أعباء التنقلات والمهمات	400	400

44 043,7	44 043,78	خلال دورة 2021 من ح/ الخدمات المصرفية وما شابهها إلى ح/ البنوك والحسابات الجارية تسجيل أعباء الخدمات المصرفية	512	627
3 032 056,92	3 032 056,92	خلال دورة 2021 من ح/ أجور المستخدمين إلى ح/ العاملون -الأجور المستحقة تسجيل أجور المستخدمين	421	631
255 634,12	255 634,12	خلال دورة 2021 من ح/ الضرائب والرسوم الغير مسترجعة عن رقم الأعمال إلى ح/ الدولة، والجماعات العمومية والهيئات الدولية والحسابات المرتبطة بها تسجيل أعباء الضرائب والرسوم الغير مسترجعة	447	642

حساب 896: التنازل ما بين الوحدات

يعد الحساب 896 حساب داخلي خاص بالمؤسسة يعرف باسم التنازل ما بين الوحدات، ويستخدم هذا الحساب لتسجيل الأعباء الناتجة عن تبادل السلع والخدمات بين مختلف وحدات المؤسسة، ويدرج هذا الحساب ضمن بنود المجموعة السادسة (الأعباء).

10 887 489,09	10 887 489,09	خلال دورة 2021 من ح/ التنازل ما بين الوحدات إلى ح/ حسابات متنوعة تسجيل أعباء التنازل ما بين الوحدات	xxx	896
17 042 275 3 238 032,25	20 280 307,25	2021/12/31 من ح/ أشغال منجزة مقيدة غير مفوترة إلى ح/ مبيعات الأشغال إلى ح/ الرسم على القيمة المضافة الواجب تسويتها إثبات نواتج دورة 2021	704 4458	418

■ التسجيل المحاسبي للخسائر المتوقعة عن العقود طويلة الأجل

عند توقع الخسارة في نهاية دورة معينة (أي إذا تبين أنه من المحتمل أن تكون إجمالي أعباء العقد ستفوق إجمالي نواتجه)، فيجب تسجيل تلك الخسارة المتوقعة فوراً كأعباء للدورة في شكل مؤونة للأعباء وذلك عملاً بمبدأ الحيطة والحذر، وبما أن طريقة نسبة التقدم تؤدي إلى تسجيل جزء من النتيجة الإجمالية للعقد في نهاية كل دورة (توزيع النتيجة الإجمالية على الدورات التي تغطيها فترة إنجاز العقد)، فإن الخسارة الواجب تسجيلها كمؤونة هي

الخسارة غير المسجلة بعد في نهاية الدورات السابقة، أي الخسارة الإجمالية القدرة مطروحا منها النتيجة المسجلة في نهاية الدورات السابقة للدورة التي تم فيها توقع الخسارة (بن لطرش، 2024-2023، صفحة 136).

ملاحظة هامة:

من خلال المقابلة التي أجريت مع رئيس دائرة المحاسبة والمالية، بالإضافة إلى تحليل الوثائق والبيانات المحاسبية الخاصة بالمشروع (التسجيل المحاسبي)، تبين لنا أن المؤسسة لا تقوم بتخصيص مؤونة، ما يعد نقطة ضعف ينبغي تداركها.

وتسجل المؤونة على النحو التالي:

685	بتاريخ نهاية الدورة	من ح/ المخصصات للاهتلاكات والتموينات وخسائر القيمة والأصول والخصوم الجارية	xxx
154	إلى ح/ المؤونات العملياتية ذات طبيعة محددة	إثبات المؤونة	xxx

■ **التسجيل المحاسبي لأعباء ونواتج دورة 2022**

6xx	خلال دورة 2022	من ح/ الأعباء (حسب طبيعتها) إلى ح/ حسابات متنوعة	48 713 978,57	48 713 978,57
418	2022/12/31	من ح/ أشغال منجزة مقيدة غير مفوترة إلى ح/ مبيعات الأشغال إلى ح/ الرسم على القيمة المضافة الواجب تسويتها	41 395 547,60	34 786 174,45 6 609 373,146
704 4458	إثبات أعباء دورة 2022	إثبات نواتج دورة 2022		

■ **التسجيل المحاسبي لأعباء ونواتج دورة 2023**

6xx	خلال دورة 2023	من ح/ الأعباء (حسب طبيعتها) إلى ح/ حسابات متنوعة	19 599 642,62	19 599 642,62
411	2023/12/31	من ح/ الزبائن إلى ح/ مبيعات الأشغال إلى ح/ أشغال منجزة مقيدة غير مفوترة إلى ح/ الرسم على القيمة المضافة الواجب تسويتها	77 844 555,41	3 739 737,93 61 675 854,85 12 428 962,63
704 418 4458	إثبات أعباء دورة 2023	إثبات نواتج دورة 2023 وفاتورة العقد		

● جدول حساب النتائج 2021

تقوم المؤسسة محل الدراسة بالإفصاح عن المعلومات في القوائم المالية وفقاً لما نص عليه النظام المحاسبي المالي 11-07، بما يتماشى مع أحكام القرار الوزاري 203 الذي يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، المكيف مع قطاع البناء والأشغال العمومية والهيدروليكا من حيث الشكل ومتطلبات الإفصاح، تشمل قوائمها المالية على قائمة الميزانية، جدول حساب النتائج، جدول التدفقات النقدية، جدول تغيرات الأموال بالإضافة إلى ملاحق تبين الطرق والقواعد المحاسبية المعتمدة وكذا معلومات مكملية للميزانية وجدول حساب النتائج.

وفي إطار دراستنا لأثر اختلاف طرق الاعتراف بالأعباء والنواتج على النتيجة المحاسبية، سيتم الاعتماد على جدول حساب النتائج باعتباره القائمة المالية التي تبين الأعباء والنواتج المعترف بها في كل دورة، إضافة إلى النتيجة المحاسبية المحققة، ويعرض الجدول الموالي بيان جدول حساب النتائج الخاص بدورة 2021:

الجدول رقم (25): جدول حساب النتائج لدورة 2021

رقم الحساب	البيان	ملاحظة	2021	2020
70	رقم الأعمال			
71	تغير مخزونات المنتجات المصنعة والمنتجات قيد الصنع		17 042 275	
72	الإنتاج المثبت			
74	إعانات الاستغلال بما فيها أشغال المناولة			
	1. إنتاج السنة المالية		17 042 275	
60	المشتريات المستهلكة		3 055 695,98	
62/61	الخدمات الخارجية والاستهلاكات الأخرى بما فيها أشغال المناولة		9 168 025,33	
	2. استهلاك السنة المالية		12 223 721,31	
	3. القيمة المضافة للاستغلال (2-1)		4 818 553,69	
63	أعباء المستخدمين		4 689 229,84	
64	الضرائب والرسوم والمدفوعات المشابهة		255 634,12	
	4. الفائض الإجمالي للاستغلال		(126 310,27)	
75	النواتج العملياتية الأخرى			
65	الأعباء العملياتية الأخرى			
68	المخصصات للاهلاكات والمؤونات			

78	استرجاع خسائر القيمة والمؤونات		
	5. النتيجة العملياتية	(126 310,27)	
76	النواتج المالية		
66	الأعباء المالية		
	6. النتيجة المالية		
	7. النتيجة العادية قبل الضريبة (5+6)	(126 310,27)	
698/695	الضرائب الواجب دفعها عن النتيجة العادية		
693/692	الضرائب المؤجلة (تغيرات) عن النتيجة العادية		
	مجموع نواتج الأنشطة العادية	17 042 275	
	مجموع أعباء الأنشطة العادية	17 168 585,27	
	8. النتيجة الصافية من الأنشطة العادية	(126 310,27)	
77	العناصر غير العادية-النواتج (يطلب بيانها)		
67	العناصر غير العادية-الأعباء (يطلب بيانها)		
	9. النتيجة غير العادية		
	10. النتيجة الصافية للدورة المالية	(126 310,27)	
	حصة الشركات الموضوعة موضع المعادلة في النتيجة الصافية		
	11. النتيجة الصافية للمجموع المدمج ⁽¹⁾		
	ومنها حصة ذوي الأقلية ⁽¹⁾		
	حصة المجمع ⁽¹⁾		

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على وثائق المؤسسة.

2.2.2.2. طريقة الإتمام

1.2.2.2.2. تحديد النتيجة المحاسبية حسب طريقة الإتمام

كما تطرقنا إليه سابقاً، أن مؤسسة "EMIVAR" تعتمد على طريقة نسبة التقدم في الاعتراف بأعباء ونواتج العقود طويلة الأجل، غير أن الدراسة ولأغراض التحليل والمقارنة سعت إلى دراسة أثر اختلاف طريقي الاعتراف على تحديد النتيجة المحاسبية.

في هذا السياق، تم تطبيق طريقة الإتمام على سبيل الافتراض، بافتراض أن الصفقة لا تستوفي الشروط اللازمة لاعتماد طريقة التقدم المنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي المكيف، وتقوم هذه الطريقة على مبدأ تأجيل الاعتراف بالنواتج إلى غاية اكتمال تنفيذ المشروع.

رابعاً: نتائج الدراسة

انطلاقاً من هذا التصور يبين الشكل الموالي المعطيات الأولية المتمثلة في كل من الأعباء الفعلية المتكبدة خلال الدورات الثلاث للإنجاز، ووضعيات الأشغال المنجزة خلالها والمبالغ التي تم تحصيلها، كما يلي:

الشكل رقم (14): المعطيات المتعلقة بالمشروع خلال دورات إنجازه رقم 02

2023	2022	2021	
19 599 642,62	48 713 978,57	17 168 585,27	الأعباء المتكبدة خلال الدورة
3 773 422,53	35 022 174,44	16 806 275	وضعيات الأشغال خلال الدورة (HT)
29 205 121,05	36 961 106,59	-	تحصيلات وضعيات الأشغال خلال الدورة (HT)

المصدر: من إعداد الطلبة

بناءً على البيانات المستخرجة من جدول حساب النتائج تم عرض أعباء ونواتج المشروع المتعلقة بكل دورة بهدف تحديد النتيجة المحاسبية لكل دورة على النحو التالي:

الشكل رقم (15): النتيجة المحاسبية حسب طريقة الإتمام

2023	2022	2021	
19 599 642,62	48 713 978,57	17 168 585,27	الأعباء الفعلية المتكبدة خلال الدورة
-10 280 691,87	48 713 978,57	17 168 585,27	نواتج الدورة
-29 880 334,49	0	0	النتيجة المحاسبية للدورة

المصدر: من إعداد الطلبة.

كما هو الحال، في طريقة الإتمام تعادل النواتج الأعباء الفعلية المتكبدة، وبالتالي كما يوضحه الشكل فإن النتيجة المحاسبية المسجلة في الدورتين الأولى والثانية تساوي الصفر، إلى غاية دورة 2023 باعتبارها الدورة الأخيرة التي يتم فيها تسجيل أعباء فعلية متكبدة بمبلغ 19 599 642,62 دج، ونواتج بقيمة -10 280 691,87 وبذلك يقدر إجمالي النواتج بـ 55 601 871,97 دج، وإجمالي الأعباء بـ 85 482 206,46 دج.

2.2.2.2.2. الأثر على النتيجة المحاسبية حسب طريقة الإتمام

الشكل رقم (16): الأثر على النتيجة المحاسبية حسب طريقة الإتمام

2023	2022	2021	
-29 880 334,49	0	0	النتيجة المحاسبية المعترف بها لكل دورة
-29 880 334,49	-29 880 334,49	-29 880 334,49	النتيجة الإجمالية لدورات إنجاز المشروع
100%	0%	0%	الأثر على النتيجة المحاسبية في كل دورة

المصدر: من إعداد الطلبة.

♦ دورة 2021 و2022

لم يسجل في الدورتين الأولى والثانية أي أثر محاسبي على النتيجة المحاسبية، وذلك نتيجة تساوي الأعباء مع النواتج ما أدى إلى نتيجة محاسبية معدومة (0).

♦ دورة 2023

تسمى هذه الدورة بدورة الإتمام والتي يتم فيها تسجيل النتيجة الإجمالية النهائية للمشروع التي تقدر بـ -29 880 334,49، على عكس طريقة نسبة التقدم التي توزع فيها النواتج على مختلف الدورات حسب تقدم الإنجاز، فإن طريقة الإتمام تقوم على تسجيل النتيجة المحاسبية كاملة في الدورة الأخيرة للمشروع، مما يعني أن الأثر على النتيجة يظهر في الدورة الأخيرة فقط.

3.2.2.2.2. صافي الأصول (الخصوم) حسب طريقة الإتمام

في نهاية كل دورة تبين الميزانية الأصول والخصوم المرتبطة بالمشروع، وقبل إتمام العقد يكون صافي الأصول (الخصوم) المرتبط بالمشروع الناتج عن الفارق بين النواتج التراكمية ووضعيات الأشغال التراكمية، كما يلي:

الشكل رقم (17): صافي الأصول (الخصوم) للمشروع حسب طريقة الإتمام

2023	2022	2021	
55 601 871,97	65 882 563,84	17 168 585,27	النواتج التراكمية
55 601 871,97	51 828 449,44	16 806 275	وضعيات الأشغال التراكمية
0	14 054 114,4	362 310,27	صافي الأصول (الخصوم)

المصدر: من إعداد الطلبة.

يظهر الشكل السابق صافي الأصول (الخصوم) خلال دورات إنجاز المشروع من 2021 إلى غاية 2023 حيث نلاحظ أن صافي الأصول (الخصوم) قد بلغ في دورة 2021 ودورة 2022 على التوالي 362 310,27 و 14 054 114,4 أما خلال دورة 2023 فقد كان يساوي الصفر (0).

4.2.2.2.2. المعالجة المحاسبية حسب طريقة الإتمام

سنوضح فيما يلي المعالجة المحاسبية حسب طريقة الإتمام بتسجيل القيود التالية:

■ التسجيل لأعباء ونواتج دورات ما قبل الإتمام (دورة 2022/2021)

17 168 585,27	17 168 585,27	خلال دورة 2021 من ح/ حسابات الأعباء (حسب طبيعتها) إلى ح/ حسابات متنوعة إثبات أعباء دورة 2021	xxx	6xx
17 168 585,27	17 168 585,27	2021/12/31 من ح/ الأشغال الجاري إنجازها إلى ح/ تغير المخزونات الجارية إثبات نصيب دورة 2021 من نواتج المشروع	723	335
48 713 978,57	48 713 978,57	خلال دورة 2022 من ح/ حسابات الأعباء (حسب طبيعتها) إلى ح/ حسابات متنوعة إثبات أعباء دورة 2022	xxx	6xx
48 713 978,57	48 713 978,57	2022/12/31 من ح/ الأشغال الجاري إنجازها إلى ح/ تغير المخزونات الجارية إثبات نصيب دورة 2022 من نواتج المشروع	723	335

■ التسجيل المحاسبي لأعباء ونواتج دورة الإتمام (دورة 2023)

19 599 642,62	19 599 642,62	خلال دورة 2023 من ح/ حسابات الأعباء (حسب طبيعتها) إلى ح/ حسابات متنوعة إثبات أعباء دورة 2023	xxx	6xx
65 882 563,84	65 882 563,84	خلال دورة 2023 من ح/ تغير المخزونات الجارية (17 168 585,27+48 713 978,57) إلى ح/ الأشغال الجاري إنجازها إلغاء نواتج الدورات السابقة	335	723

411	من ح/ الزبائن إلى ح/ مبيعات الأشغال إلى ح/ الدولة-الرسم على القيمة المضافة المستحقة إثبات الفاتورة النهائية وتسليم المشروع	704 4457	خلال دورة 2023	66 166 227,64	55 601 871,97 10 564 355,67
-----	---	-------------	----------------	---------------	--------------------------------

3.2.2.2. مقارنة بين طريقة نسبة التقدم وطريقة الإتمام

في محاولتنا لتوضيح أثر كل من طريقة نسبة التقدم على النتيجة المحاسبية مقارنة بطريقة الإتمام، يتمثل الانتقاد الرئيسي الموجه لطريقة الإتمام في كونها لا تقيس النشاط الاقتصادي للمشروع بشكل دقيق، أين يتم تجنب هذا الانتقاد في طريقة نسبة التقدم.

ورغم أن قيمة الأعباء والنواتج الإجمالية للعقود طويلة الأجل تكون متماثلة في كلتا الطريقتين، إلا أن الفارق الجوهرى يكمن في توقيت الاعتراف بالنواتج والنتيجة المحاسبية الإجمالية للعقد، إذ تثبت طريقة نسبة التقدم النتيجة المحاسبية على مدار فترة الإنجاز، في حين تقوم طريقة الإتمام بإثبات النتيجة المحاسبية كاملة عند الانتهاء من تنفيذ المشروع.

تعرض الأشكال التالية مقارنة للنتيجة المحاسبية الإجمالية المعترف بها وصافي الأصول (الخصوم) المعترف بها في كل دورة حسب كل طريقة:

1.3.2.2.2. مقارنة بين الطريقتين من حيث توقيت الاعتراف بالنتيجة المحاسبية

الشكل رقم (18): مقارنة بين الطريقتين من حيث توقيت الاعتراف بالنتيجة المحاسبية

النتيجة المحاسبية المعترف بها خلال الدورة (ربح/خسارة)		
السنة	طريقة نسبة التقدم	طريقة الإتمام
2021	-126 310,27	0
2022	-13 927 804,12	0
2023	-15 859 904,69	-29 880 334,49
المجموع	-29 914 019,08	-29 880 334,49

المصدر: من إعداد الطلبة.

يبين الشكل مقارنة بين طريقتي نسبة التقدم والإتمام من حيث أثر كل منهما على النتيجة المحاسبية للمشروع خلال دورات تنفيذه (2021-2023).

- وفقاً لطريقة نسبة التقدم تم الاعتراف بالخسائر في كل دورة بما يتماشى مع مبدأ استقلالية الدورات وفرضية الاستحقاق. في المقابل، لم تسجل طريقة الإتمام أي أثر محاسبي في الدورتين الأولى والثانية واقتصرت الاعتراف بالخسارة الكلية في دورة الإتمام 2023.

- بلغت الخسارة الإجمالية للمشروع حسب طريقة نسبة التقدم 29 914 019,08-، بينما بلغت حسب طريقة الإتمام 29 880 334,49-، ما يلاحظ تقارب الخسارة الإجمالية للمشروع بين الطريقتين مع وجود فارق بسيط ناتج غالباً عن فروقات في التقدير أو التقريب، حيث يكمن الاختلاف الجوهرى بينهما في توقيت الاعتراف بالنواتج، وعليه تعد طريقة نسبة التقدم أفضل طريقة لقياس النشاط الاقتصادي الحقيقي للمشروع، كونها تتيح توزيع النتيجة المحاسبية تدريجياً على مختلف الدورات.

2.3.2.2.2. مقارنة بين الطريقتين من حيث صافي الأصول (الخصوم)

الشكل رقم (19): مقارنة بين الطريقتين من حيث صافي الأصول (الخصوم)

صافي الأصول/الخصوم خلال الدورة		
السنة	طريقة نسبة التقدم	طريقة الإتمام
2021	236 000	362 310,27
2022	0	14 054 114,4
2023	0	0

المصدر: من إعداد الطلبة

تعد طريقة نسبة التقدم أفضل طريقة لقياس صافي الأصول (الخصوم)، ويعود الاختلاف في تقييمه إلى أن طريقة نسبة التقدم تعتمد على تسجيل النتيجة الإجمالية خلال دورات الإنجاز، أما طريقة الإتمام بسبب تأجيلها للاعتراف بالنتيجة الإجمالية للمشروع فإنها قد تؤدي إلى المبالغة في صافي الخصوم أو التقليل من صافي الأصول.

3. اختبار فرضيات الدراسة

بعد معالجة وتحليل مختلف جوانب الموضوع، تم التوصل إلى جملة من النتائج التي مكنت من اختبار صحة الفرضيات المطروحة سابقاً، نعرضها كما يلي:

1.3. اختبار الفرضية الأولى

بعد التطرق إلى مختلف الجوانب النظرية المحيطة بموضوع الدراسة وقراءة مضمون القرار الوزاري رقم 203 الصادر بتاريخ 01 جوان 2023 المتضمن للنظام المحاسبي المالي المكيف لقطاع البناء والأشغال العمومية والهيدروليكا، تبين أن هذا الأخير كان أكثر تفصيلاً فيما يخص الإضافات التي خصت القسم الثالث الخاص

بالعقود طويلة الأجل، مقارنة مع ما ورد في القانون 07-11 الصادر بتاريخ 26 جويلية 2008 المتضمن للنظام المحاسبي المالي الذي خصص فقط بعض الفقرات لهذا النوع من العقود.

تجدر الإشارة أن المواد رقم 1.133 التي تضمنت مفهوم العقود طويلة الأجل، و2.133 و3.133 التي تناولت طريقتي نسبة التقدم وطريقة الإتمام من القرار الوزاري رقم 203 المتضمن لـ "SCF BTPH" تطابق نظيراتها من المواد الواردة في النظام المحاسبي المالي، مما يدل على أن المبادئ العامة الأساسية لم تتغير بل تم توسيعها وتفصيلها نظرا للخصوصية التي ينفرد بها هذا القطاع. وقد سعى النظام المحاسبي المالي المكيف لقطاع البناء والأشغال العمومية على توضيح طريقة نسبة التقدم بشكل أدق من حيث تعريفها، شروط تطبيقها، طريقة حسابها، باعتبارها الطريقة المرجعية للاعتراف بأعباء ونواتج العقود طويلة الأجل، في المقابل تم إبقاء طريقة الإتمام على حالها كخيار بديل، وعليه نستنتج أن التعديلات المتعلقة بمبادئ الاعتراف بأعباء ونواتج العقود طويلة الأجل مستمدة وتتوافق إلى حد كبير مع مبادئ المعيار المحاسبي الدولي "IAS 11"، الذي يعترف بنفس الطريقتين ويفضل استخدام طريقة نسبة التقدم.

بناء على ما سبق نثبت صحة الفرضية الأولى الموسومة بـ "يعتمد النظام المحاسبي المالي المكيف لقطاع البناء والأشغال العمومية والهيدروليكا على طريقتين للإعتراف بأعباء ونواتج العقود طويلة الأجل والتي تتوافق أكثر مع المعيار المحاسبي الدولي "IAS 11"، إذ نثبت أن "SCF BTPH" يعتمد على كل من طريقتي نسبة التقدم والإتمام للاعتراف بأعباء ونواتج العقود طويلة الأجل، والذي يتوافق بنسبة كبيرة مع المعيار المحاسبي الدولي "IAS 11" من حيث القياس والاعتراف والإفصاح المحاسبي، غير أنه لا يرقى إلى تطبيق متطلباته بدقة حيث يبقى هناك قصور مقارنة مع المرجع الدولي.

2.3. اختبار الفرضية الثانية

يعتبر النظام المحاسبي المالي نظام معلومات محاسبي تبنته الجزائر سنة 2007 وبدأ تطبيقه الفعلي سنة 2010، لتسهيل الممارسات المحاسبية في ظل متطلبات اقتصاد السوق، حيث يشكل هذا النظام الركيزة الأساسية التي تعتمد عليها المؤسسات في تحقيق أهدافها، من خلال توفير معلومات مالية موثوقة تساعد مستخدمي القوائم المالية على اتخاذ قرارات رشيدة.

من خلال زيارتنا الميدانية لمؤسسة "EMIVAR" والقيام بمعاينة مجموعة من الوثائق المحاسبية الخاصة بها، وقوائمها المالية وكذا معرفة كيفية معالجتها المحاسبية للعقود طويلة الأجل، تبين لنا أن المؤسسة تعتمد بالفعل على متطلبات النظام المحاسبي المالي "SCF" فيما يخص القياس والإعتراف بأعباء ونواتج العقود طويلة الأجل، غير أن هذا لا ينفي وجود بعض أوجه القصور في المعالجة المحاسبية لبعض عملياتها التي تخص هذا النوع من العقود.

وعليه اتضح لنا أن مؤسسة "EMIVAR" لا تلتزم حالياً بمتطلبات القرار الوزاري رقم 203 الذي يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، المكيف لقطاع البناء والأشغال العمومية والهيدروليكا، ويعود ذلك إلى أن هذا النظام جديد وحديث النشأة إذ من المقرر الشروع تطبيقه ابتداء من الأول جانفي 2024، وذلك لأن المشرع الجزائري لم يصدر أي تعليمة رسمية تلزم مؤسسات البناء والأشغال العمومية والهيدروليكا بتطبيقه، وإلى يومنا هذا لم يتم إصدار هذا المخطط القطاعي في الجريدة الرسمية، بالإضافة إلى أن الانتقال إلى نظام محاسبي قطاعي جديد يتطلب وقتاً وموارد وهو أمر يصعب تحقيقه في فترة وجيزة.

بناء على ما سبق ننفي الفرضية الثانية التي تنص على "تلتزم مؤسسة "EMIVAR" بمتطلبات النظام المحاسبي المالي المكيف لقطاع البناء والأشغال العمومية والهيدروليكا".

3.3. اختبار الفرضية الثالثة

من خلال معالجتنا لمشروع إزالة النقاط المروية الخطرة باستخدام كل من طريقة نسبة التقدم وطريقة الإتمام، وبالاعتماد على وثائق وبيانات المؤسسة محل الدراسة قمنا بحساب مبلغ النواتج المعترف بها لتحديد النتيجة المحاسبية للمشروع وفق كل طريقة على حدة لإجراء مقارنة بين الطريقتين، بهدف دراسة أثر اختلاف طريقتي الاعتراف بأعباء ونواتج العقود طويلة الأجل على تحديد النتيجة المحاسبية والقوائم المالية.

من خلال النتائج المتوصل إليها في دراستنا التطبيقية اتضح لنا أن تطبيق طريقة نسبة التقدم يظهر الأثر على النتيجة المحاسبية في كل دورة، حيث يتم الإعتراف بالنواتج تدريجياً تبعاً لنسبة تقدم الأشغال، في المقابل فإن تطبيق طريقة الإتمام يظهر أثر معدوم في الدورات الأولى من إنجاز المشروع حيث تتساوى الأعباء والنواتج، ويظهر الأثر على النتيجة المحاسبية للمشروع في الدورة الأخيرة.

بناء على ما سبق نثبت صحة الفرضية الثالثة التي تنص على "إعتماد طريقة نسبة التقدم أو طريقة الإتمام يؤثر بشكل مختلف على القوائم المالية لمؤسسة "EMIVAR". إذ نثبت أن اعتماد أحد الطريقتين يؤثر بشكل مختلف على القوائم المالية ويكمن الاختلاف بينهما في توقيت الإعتراف بالنواتج.



خامسا: مناقشة النتائج



من خلال ما تطرقنا إليه سابقا، تناولنا موضوع إشكالية ربط الأعباء والنواتج بالدورة لتحديد النتيجة في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي المكيف لقطاع البناء والأشغال العمومية والهيدروليكا في مؤسسة "EMIVAR"، فبعد التطرق للمفاهيم الخاصة وحيثيات متغيرات الدراسة في الفصل النظري، وبعد القيام بالدراسة الميدانية واختبار الفرضيات سابقا، سنقوم بإعادة عرض النتائج المتوصل إليها بعد الوصف والتحليل والإجابة على الفرضيات ومناقشة هذه النتائج في ظل الدراسات السابقة والأهداف المحددة للدراسة سابقا، لنقوم في الأخير بتقديم بعض المقترحات واقتراح بعض العناوين التي لها صلة بموضوعنا كآفاق للدراسات المستقبلية.

1. النتائج

توصلنا من خلال ما سبق لمجموعة من النتائج النظرية والتطبيقية، فبعد التطرق للإطار العام لقطاع البناء والأشغال العمومية والهيدروليكا، والنظام المحاسبي المالي المكيف للقطاع وماهية العقود طويلة الأجل، وكذا طرق القياس والاعتراف بأعباء ونواتج هذا النوع من العقود، فيمكننا القول أننا توصلنا لمجموعة من النتائج النظرية يمكن تلخيصها في النقاط التالية:

- ✓ أن إصدار القرار الوزاري رقم 203 المتضمن للنظام المحاسبي المالي المكيف لقطاع البناء والأشغال العمومية والهيدروليكا، والمتضمن لأهم المستجدات والتعديلات التي تتوافق مع القطاع يعتبر نقلة إيجابية نحو توجه المنظومة المحاسبية في الجزائر لتبني المخططات القطاعية، تلبية لمختلف الممارسات المحاسبية الفريدة لمختلف القطاعات الاقتصادية؛
- ✓ على الرغم من اعتماد نظام محاسبي مالي مكيف يبقى النظام المحاسبي المالي الركيزة الأساسية والإطار العام والمرجعي المنظم للممارسات المحاسبية في الجزائر؛
- ✓ أن النظام المحاسبي المالي المكيف لقطاع البناء والأشغال العمومية والهيدروليكا كان أكثر تفصيلا فيما يخص القسم الخاص بالعقود طويلة الأجل مقارنة مع الإطار العام للنظام المحاسبي المالي الذي خصص بعض الفقرات فقط؛
- ✓ يتميز قطاع البناء والأشغال العمومية بخصائص فريدة، أهمها امتداد فترة تنفيذ المشاريع إلى ما بعد الدورة المحاسبية، وهو ما يطرح إشكالية القياس والاعتراف بأعباء ونواتج العقود طويلة الأجل؛
- ✓ أن أهم التعديلات التي مست مدونة الحسابات كانت على مستوى الحساب 24 الذي كان متاحا في النظام المحاسبي المالي، وتم إدراجه في قائمة الميزانية في جانب الأصول الغير جارية، أما باقي التعديلات فكانت تفرغ للحسابات الفرعية ذات ثلاثة أرقام تكييفا للقطاع؛
- ✓ لم يغير النظام المحاسبي المالي المكيف في شكل ومضمون القوائم المالية مقارنة بالنظام المحاسبي المالي؛

✓ أن النظام المحاسبي المالي المكيف في مضمونه العام يبين ويحدد القواعد المحاسبية الإرشادية التي يستند عليها المحاسب عند القياس، الاعتراف والإفصاح عن الأحداث والعمليات المالية التي تدخل في نطاق العمل المحاسبي؛

✓ أن النظام المحاسبي المالي المكيف يحرص على وضع إطار عام واضح ومفصل للممارسة المحاسبية في قطاع البناء والأشغال العمومية والهيدروليكا، هدفه الأول ترشيد وتوجيه وتنظيم المحاسبة في هذا القطاع وتحديد الضوابط والحلول للمشاكل التي قد تواجه التطبيق العملي لها في هذا القطاع، وهذا يتضح من خلال حرص النظام على:

- تحديد تعريف العقود طويلة الأجل وتحديد أنواعها وخصائصها؛
- تحديد أنواع الأعباء، ومكونات نواتج العقود طويلة الأجل؛
- تحديد طرق القياس والاعتراف بأعباء ونواتج العقود طويلة الأجل (طريقة نسبة التقدم وطريقة الإتمام)؛
- تحديد التسجيل المحاسبي لأعباء ونواتج العقود طويلة الأجل.

✓ اهتمت المعايير المحاسبية الدولية بالعقود طويلة الأجل حيث أصدرت المعيار المحاسبي الدولي "IAS 11" الخاص بمعالجتها، ثم أصدرت المعيار المحاسبي الدولي "IAS 18" الذي يتضمن إيرادات الأنشطة العادية، ومن ثم أصدرت معيار الإبلاغ المالي الدولي "IFRS 15" ليلغي المعيارين السابقين وليقدم إطارا أقوى لحل المشكلات المتعلقة بهذه العقود في مجال الاعتراف بالإيرادات؛

✓ إدراج تعديلات مستمدة من المعيار المحاسبي الدولي "IAS 11" حيث ركز النظام المحاسبي المالي على تطبيق مبادئ هذا المعيار، والمتعلقة بالقياس والاعتراف بأعباء ونواتج العقود طويلة الأجل؛

✓ نستنتج مما سبق أن النظام المحاسبي المالي المكيف للقطاع يتوافق في مضمونه معالجته للعقود طويلة الأجل مع المعيار المحاسبي الدولي "IAS 11" إلا أنه لا يواكب المستجدات التي جاء بها معيار الإبلاغ المالي الدولي "IFRS 15".

بناء على الدراسة الميدانية التي قمنا بها في مؤسسة "EMIVAR"، وبالاعتماد على المقابلات التي أجريت مع رؤساء دوائر المؤسسة، وكذا تحليل الوثائق والبيانات الخاصة بها، توصلنا إلى جملة من النتائج التطبيقية، يمكننا عرضها ومناقشتها كالتالي:

✓ من خلال المقابلة التي أجريت مع رئيس دائرة المالية والمحاسبة، أوضح لنا أن الهدف الأساسي من إصدار النظام المحاسبي المالي المكيف لقطاع البناء والأشغال العمومية، يتمثل في توحيد الممارسات المحاسبية داخل هذا القطاع على المستوى الوطني، بما يضمن الانسجام بين مختلف المؤسسات ويعزز من دقة التقارير المالية.

✓ لا تلتزم مؤسسة "EMIVAR" حاليا بمتطلبات القرار الوزاري رقم 203 المتضمن للنظام المحاسبي المالي المكيف لقطاع البناء والأشغال العمومية والهيدروليكا.

وقد جاءت هذه النتيجة وفقا لتوقعات الباحثين كون هذا النظام حديث ولم يكن سوى قبل سنة (دخل حيز التنفيذ 01 جانفي 2024)، فضلا عن حاجة مؤسسات القطاع إلى فترة انتقالية ملائمة لتكييف أنظمتها المالية وتكوين كوادر وإطارات محاسبية مؤهلة، وكما جاءت به دراسة (سليمان و جوامع، 2025) التي كانت بعنوان "واقع المحاسبة في قطاع البناء والأشغال العمومية في ظل متطلبات القرار الوزاري رقم 203" حيث توصلت إلى أن معدي القوائم المالية في المؤسسة "س بسكرة" محل الدراسة لم يتمكنوا من تطبيق متطلبات القرار الوزاري رقم 203 للمعالجة المحاسبية في مؤسسات البناء والأشغال العمومية؛

✓ عند قيام مؤسسة "EMIVAR" بالمعالجات المحاسبية للعقود طويلة الأجل، فإنها تعتمد على طريقة نسبة التقدم في قياس الأعباء والنواتج والاعتراف بها، باعتبارها إحدى الطرق التي نص عليها النظام المحاسبي المالي "SCF" والنظام المحاسبي المالي المكيف "SCF BTPH" والتي تعد الطريقة المفضلة له. وقد جاءت هذه النتيجة مطابقة لفرضيات الدراسة وتدعمها نتائج دراسات سابقة، منها دراسة كل من (سليمان و جوامع، 2025)، ودراسة (بكاي و سعيداني، واقع محاسبة قطاع البناء والأشغال العمومية في ظل النظام المحاسبي المالي، 2017) التي كانت بعنوان "واقع المحاسبة في قطاع البناء والأشغال العمومية في ظل النظام المحاسبي المالي"، حيث أكدنا أيضا بأن معظم المؤسسات الجزائرية المنتمية لهذا القطاع تعتمد على طريقة نسبة التقدم؛

✓ يخضع قطاع البناء والأشغال العمومية والهيدروليكا في الجزائر لنظامين تشريعيين أحدهما إداري "قانون الصفقات العمومية" والذي بذلت فيه الدولة جهودا كبيرة لتنظيمه وتسييره والمتعلق بشروط وضوابط منح هذه الصفقات (العقود طويلة الأجل)، وآخر مالي "النظام المحاسبي المالي المكيف SCF BTPH" والتنسيق بينهما أمر مهم للغاية.

تجدر الإشارة، إلى أن المؤسسة محل الدراسة تلتزم بتطبيق قانون الصفقات العمومية في تنظيم مختلف عملياتها مما يدل على حرصها على الالتزام بالجوانب القانونية والإدارية؛

✓ رغم اعتماد مؤسسة "EMIVAR" على النظام المحاسبي المالي في المعالجة المحاسبية للعقود طويلة الأجل، إلا أن الدراسة رصدت بعض النقائص والاختلافات من أبرزها عدم قيام المؤسسة بتخصيص مؤونات للخسائر المتوقعة، والتي تعد نقطة ضعف ينبغي تداركها مستقبلا،

✓ إن اختلاف طرق الاعتراف بأعباء ونواتج العقود طويلة الأجل حسب طريقة نسبة التقدم أو طريقة الإتمام، يظل ثابتا من حيث نتائجه على القوائم المالية بغض النظر عن الإطار المحاسبي المطبق، سواء

كان ذلك وفق النظام المحاسبي المالي "SCF" أو النظام المحاسبي المالي المكيف لقطاع البناء والأشغال العمومية والهيدروليكا "SCF BTPH"؛

✓ بعد القيام باختبار صحة الفرضية الثالثة والتي تنص على اعتماد طريقة نسبة التقدم أو طريقة الإتمام يؤثر بشكل مختلف على القوائم المالية لمؤسسة "EMIVAR"، هدفت الدراسة إلى توضيح أثر اختلاف طرق الاعتراف بأعباء ونواتج العقود طويلة الأجل على تحديد النتيجة المحاسبية، وفق النظام المحاسبي المالي المكيف لقطاع البناء والأشغال العمومية والهيدروليكا في مؤسسة "EMIVAR".

تم ذلك من خلال حساب مبلغ النواتج المعترف بها في كل دورة وفقا للطريقتين، وإجراء مقارنة بينها بهدف توضيح الأثر على النتيجة المحاسبية.

كشفت هذه الدراسة إلى أن طريقتي نسبة التقدم والإتمام تؤثران بشكل مختلف على النتيجة المحاسبية. حيث أن طريقة نسبة التقدم تظهر الأثر على النتيجة في كل دورة، في حين طريقة الإتمام تظهر الأثر في الدورة الأخيرة كما هو موضح في الأشكال رقم 18 و 19.

ونظرا لغياب دراسات سابقة (حسب اطلاع الباحثين لا توجد دراسة قامت بدراسة أثر اختلاف الطرق على تحديد النتيجة المحاسبية) فقد جاءت هذه النتيجة وفقا لما توقعه الباحثون؛

✓ أن اختيار طريقة القياس والاعتراف له تأثير مباشر على القوائم المالية وعلى نوعية المعلومات المحاسبية المقدمة لمستخدميها في قطاع البناء والأشغال العمومية؛

✓ تقوم مؤسسة "EMIVAR" بالإفصاح عن معلوماتها بإعداد قوائم مالية موافقة من حيث الشكل لمتطلبات الإفصاح التي يشترطها النظام المحاسبي المالي ومرفقة بملاحق تبين الطرق والقواعد المحاسبية المعتمدة.

2. المقترحات:

في ظل النتائج النظرية والتطبيقية التي توصلت إليها الدراسة، نقترح ما يلي:

1.2. على مستوى المشرع الجزائري

✓ العمل على أن تكون التحيينات الطارئة على النظام المحاسبي المكيف "SCF BTPH" تواكب تطورات المعايير المحاسبية الدولية، وهذا ما يتوافق مع معيار الإبلاغ المالي الدولي "IFRS 15" فيما يتعلق بالعقود طويلة الأجل؛

✓ العمل على إصدار دليل تطبيقي شامل للنظام المحاسبي المالي المكيف لقطاع البناء والأشغال العمومية حتى يتم تسهيل فهم وتطبيق مختلف التعديلات على المهنيين والأكاديميين؛

- ✓ ضرورة متابعة مؤسسات قطاع البناء والأشغال العمومية والهيدروليكا من طرف لجنة يعينها المجلس الوطني للمحاسبة لرفع انشغالاتهم والمشاكل التي تواجههم ومحاولة إيجاد حلول لها؛
- ✓ تحديث النظام المحاسبي المالي المكيف بشكل دوري بما يتماشى مع تطورات السوق، التوجهات الاقتصادية العالمية والتكنولوجيا الحديثة في محاسبة المشاريع الكبرى في قطاع البناء؛
- ✓ محاولة التوافق بين التشريعات المحاسبية المنظمة لمؤسسات البناء والأشغال العمومية والقوانين الجبائية، للحد من التناقضات التطبيقية التي قد تنشأ عند إعداد القوائم المالية.

2.2. على مستوى الجامعات الجزائرية

- ✓ الاهتمام بمقياس المحاسبة القطاعية على مستوى الجامعات بصفة عامة ومحاسبة قطاع البناء والأشغال العمومية بصفة خاصة؛
- ✓ تعزيز التكامل بين الجانب النظري والتطبيقي في تدريس المحاسبة القطاعية، من خلال إدراج حالات تطبيقية واقعية لعقود طويلة الأجل، ومشاريع مستمدة من قطاع البناء والأشغال العمومية مما يعطي صورة واقعية عن التحديات المحاسبية الفعلية التي تواجه المؤسسات؛
- ✓ تشجيع البحوث التطبيقية المشتركة بين الجامعات ومؤسسات قطاع "BTPH"، بهدف تطوير حلول محاسبية عملية تتماشى مع النظام المحاسبي المالي المكيف ومتطلبات المعايير الدولية، وتحفيز نشرها في مجالات محكمة وطنية ودولية؛
- ✓ تفعيل شراكات استراتيجية بين كليات الاقتصاد وهيئات مهنية كالمجلس الوطني للمحاسبة، من أجل تطوير مذكرات تخرج ومشاريع بحثية ذات قيمة مضافة للقطاع، وتوجيهها نحو معالجة إشكاليات تطبيقية واقعية؛
- ✓ إقامة ملتقيات وأيام دراسية جامعية بصفة دورية حول مستجدات المحاسبة القطاعية، ودعوة خبراء من الميدان وأكاديميين مختصين لتبادل المعارف والخبرات في قطاع البناء والأشغال العمومية.

3.2. على مستوى المؤسسة محل الدراسة

- ✓ الحرص على الالتزام بمتطلبات القرار الوزاري رقم 203 خاصة فيما يتعلق بالتسجيل المحاسبي وإعداد القوائم المالية؛
- ✓ تنظيم دورات تكوينية لإطارات وكوادر مؤسسات البناء والأشغال العمومية بصفة عامة والمؤسسة محل الدراسة بصفة خاصة، لضمان التطبيق الصحيح والفعال للنظام المكيف وكذلك المعايير المحاسبية الدولية؛

- ✓ تنظيم ملتقيات وأيام دراسية لفائدة إطارات دائرة المحاسبة والمالية، من أجل مساعدتهم على الفهم المعمق للقضايا المحاسبية التي يكتنفها شيء من الغموض، خاصة تلك التي تم تكييفها مع متطلبات النظام المحاسبي المالي؛
- ✓ اعتماد طريقة نسبة التقدم كخيار مفضل في قياس النواتج باعتبارها طريقة علمية تتوافق مع المعايير الدولية؛
- ✓ الاطلاع المستمر على مستجدات القوانين المنظمة لعقود البناء والأشغال العمومية وعلى رأسها قانون الصفقات العمومية؛
- ✓ الاهتمام بمرحلة إعداد العقود والتفاوض على بنودها المحاسبية، من خلال توظيف نظام معلومات دقيق لتقدير الأعباء التقديرية، حتى لا تلجأ المؤسسة إلى التعديلات اللاحقة التي قد تؤثر على القوائم المالية والنتيجة المحاسبية.

3. آفاق الدراسة

- في ضوء النتائج المتوصل إليها من خلال الدراسة النظرية والتطبيقية، برزت مجموعة من القضايا المحاسبية ذات الصلة بقطاع البناء والأشغال العمومية، والتي لا تزال تستوجب مزيدا من البحث والتقصي العلمي، ويمكن أن تشكل هذه المواضيع محاور أساسية لأبحاث أكاديمية مستقبلية من شأنها الإسهام في تطوير المعرفة المحاسبية وتعزيز فعالية النظم المحاسبية، وتتمثل أبرز هذه الآفاق فيما يلي:
- ✓ واقع الممارسة المحاسبية في قطاع البناء والأشغال العمومية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي المكيف لقطاع البناء والأشغال العمومية والهيدروليكا؛
 - ✓ دراسة مقارنة تحليلية بين النظام المحاسبي المالي المكيف "SCF BTPH" ومعياري الإبلاغ المالي الدولي "IFRS 15"؛
 - ✓ أثر تطبيق معيار الإبلاغ المالي الدولي "IFRS 15" على مؤسسات البناء والأشغال العمومية في الجزائر؛
 - ✓ مساهمة الالتزام بالقرار الوزاري رقم 203 والتطبيق السليم للنظام المحاسبي المالي المكيف "SCF BTPH" في تعزيز الحوكمة الرشيدة في قطاع البناء والأشغال العمومية والهيدروليكا؛
 - ✓ التحديات التي تواجه مؤسسات البناء والأشغال العمومية في الجزائر على تطبيق متطلبات القرار الوزاري رقم 203؛
 - ✓ دراسة الإشكاليات المحاسبية والجبائية للعقود طويلة الأجل بين النظام المحاسبي المالي المكيف "SCF BTPH" والنظام الجبائي.



قائمة المراجع



1. المراجع باللغة العربية

أولاً: الكتب

1. جمعة فلاح حميدات. (2019). خبير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS EXPER. عمان-المملكة الأردنية الهاشمية: المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين. تم الاسترداد من www.iascasociety.org.
2. حنيفة بن ربيع. (2023). الواضح في المحاسبة القطاعية - البناء والأشغال العمومية-. الجزائر.
3. شروخ صلاح الدين. (2003). منهجية البحث العلمي للجامعيين. عنابة، الجزائر: دار العلوم للنشر والتوزيع.
4. عز الدين زيري. (2023). المحاسبة القطاعية قطاع التأمينات - القطاع الفلاحي - قطاع البناء. برج بوعريج، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير جامعة محمد البشير الإبراهيمي، الجزائر: دار الباحث.
5. عمار بوحوش. (2019). منهجية البحث العلمي وتقنياته في العلوم الاجتماعية (الطبعة الأولى). برلين، ألمانيا: المركز الديمقراطي العربي للدراسات الاستراتيجية والاقتصادية والسياسية.
6. محمد بوتين. (2010). المحاسبة المالية ومعايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS دروس وتطبيقات. الجزائر، الجزائر: الصفحات الزرقاء.
7. علي غربي. (2009). أبجديات المنهجية في كتابة الرسائل الجامعية. قسنطينة، الجزائر: دار الطباعة والنشر والتوزيع: الفائز.

ثانياً: المطبوعات

8. الوردي خدومة، علي بوخالفة. (2015-2016). المحاسبة الخاصة، مطبوعة مقدمة لطلبة السنة الثالثة ليسانس. باتنة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير، جامعة الحاج لخضر باتنة 1، الجزائر.
9. خالد بن لطرش. (2023-2024). المحاسبة المالية المعمقة 1 مطبوعة موجهة لطلبة السنة الثالثة ليسانس علوم المالية والمحاسبة. سطيف، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم المالية والمحاسبة، جامعة سطيف 1 - فرحات عباس-، الجزائر.
10. عبد السلام طيبيل. (2020-2021). مطبوعة مقياس المحاسبة المالية المعمقة 1. الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، جامعة الجزائر 3، الجزائر.
11. هشام دغموم. (2019/2020). محاضرات وتمارين محلولة في المحاسبة المالية المعمقة 01 وفقا للنظام المحاسبي المالي (SCF) والمعايير الدولية للمحاسبة (IAS/IFRS). الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير، جامعة الجزائر 3، الجزائر.
12. محمد طويلب. (2021-2022). محاضرات في مقياس المحاسبة القطاعية. الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير، جامعة الجزائر 3، الجزائر.

ثانياً: المقالات والمجلات

13. بوجمعة بن الصالح. (2022). محاسبة قطاع البناء والأشغال العمومية في الجزائر: دراسة تحليلية مقارنة بين متطلبات النظام المحاسبي المالي ومعياري الإبلاغ المالي الدولي رقم 15. المجلة الجزائرية للعلوم والسياسات الاقتصادية، 13.
14. حسن جميل خزعل، هاني حمد مشجل. (2019). قياس نتائج نشاط عقود الإنشاء على وفق IFRS15: تحديات التنفيذ للشركات العراقية. مجلة الكوت للعلوم الاقتصادية والإدارية، 01 (31).
15. خالد خياط. (2016). مبادئ ومنهجية دراسة الحالة. مجلة أبحاث نفسية وتربوية (8)، 40-7.
16. سعدي صالح العلي، هالة عبد الهادي يحيى، آلاء حميد صالح. (2021). فاعلية قياس نتيجة النشاط على القوائم المالية في شركات المقاولات العراقية. مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، 17 (53 ج1).
17. سميحة بوحفص، سليم بن رحمون. (2018). التأصيل القانوني لمحاسبة عقود البناء (عقود المقاولات و الأشغال العمومية). مجلة الأصيل للبحوث الاقتصادية والإدارية (03).
18. عبد الحق دردوبة، صبرينة بن عطاء الله. (2022). فجوة الاختلاف في القياس والإفصاح بالإيرادات من العقود طويلة الأجل بين النظام المحاسبي المالي والمعياري الدولي لإعداد التقرير المالي رقم 15. مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، 15، 254-267.
19. فوزية هاشمي. (2019). الضمانات المالية في مجال الصفقات العمومية -دراسة مقارنة-. مجلة الفقه القانوني والسياسي، 01 (01).
20. كوثر بن ملوكة. (2017). النظام القانوني للملحق في الصفقات العمومية - دراسة مقارنة بين المرسوم الرئاسي 15-247 والمرسوم الرئاسي 10-236 (الملغى)-. مجلة مجاميع المعرفة (05).
21. هشام دغوم، عبد النور قبايلي. (2024). دور النظام المحاسبي المالي في ترقية وتطوير الممارسة المحاسبية في قطاع البناء والأشغال العمومية. مجلة جديد الاقتصاد، 19 (01)، 71-96.
22. يوسف زيدان، حمزة ضويفي. (2022). الإعتراف بالإيراد في العقود طويلة الأجل في ظل النظام المحاسبي المالي (SCF) ومعياري الإيراد من العقود مع العملاء (IFRS15). مجلة البحوث الاقتصادية المتقدمة، 07 (01).
23. مليكة بن علي، لعبيدي مهاوات. (2020). تطوير المعالجة المحاسبية للعقود طويلة الأجل في الجزائر بالإستناد إلى معايير المحاسبة الدولية. مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، 14 (03)، 340-321.
24. طارق عبد العظيم يوسف الرشيد. (2016). أثر تطبيق معيار التقارير المالية الدولي رقم 15 على قائمة الدخل في شركات المقاولات. مجلة جامعة عين شمس، 20 (03).
25. حسن جميل خزعل، هاني حميد مشجل. (2019). أثر قياس نتائج عقود الإنشاء على وفق IFRS 15 على قائمة الدخل في شركات المقاولات العراقية. مجلة الكوت للعلوم الاقتصادية والإدارية، 01 (31).

26. أحمد بكاي، محمد السعيد سعيداني. (2017). واقع محاسبة قطاع البناء والأشغال العمومية في ظل النظام المحاسبي المالي. مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا (17).
27. أحمد نقي. (30 ديسمبر، 2021). المقابلة: الماهية، الأهمية، الأهداف، الأنواع. مجلة أفانين الخطاب ، 01(02).
28. فايزة ريال. (01 أوت، 2021). أدوات جمع البيانات في البحث العلمي -بين المزايا والعيوب-. مجلة الحكمة للدراسات التربوية والنفسية ، 8(04).

ثالثا: الملتقيات

29. كنزة قريشي . (2025). أهم مستجدات النظام المحاسبي المالي المكيف مع قطاع البناء والأشغال العمومية والهيدروليكية وفق متطلبات القرار الوزاري رقم 203. سطيف، جامعة فرحات عباس عباس 1، الجزائر.
30. نصيرة سليمان، اسماعين جوامع. (2025). واقع المحاسبة في قطاع البناء والأشغال العمومية في ظل متطلبات القرار الوزاري رقم 203. بسكرة، جامعة محمد خيضر، الجزائر.
31. مصطفى طبشي، إبراهيم طبشي. (2025). مساهمة الالتزام بالقرار الوزاري رقم 203 والتطبيق السليم للنظام المحاسبي المالي المكيف (SCF BTPH) في تعزيز الحوكمة الرشيدة في قطاع البناء والأشغال العمومية والري. ورقلة، جامعة قاصدي مرباح ، الجزائر.

رابعا: المواقع الإلكترونية

32. مجلس الدولة الجزائري. (05 جانفي، 2022). الأشغال الإضافية والأشغال التكميلية وما تثيره من إشكالات قانونية وعملية . تم الاسترداد من مجلس الدولة الجزائري:

<https://conseildetat.dz>.

33. منصة التعليم عن بعد لجامعة سطيف 2. (بدون تاريخ). تم الاسترداد من جامعة محمد لمين دباغين سطيف 2 كلية الحقوق والعلوم السياسية:

<https://cte.univ-setif2.dz/moodle/mod/book/tool/print/index.php?id=21987>.

خامسا: القوانين والمراسيم

34. القرار الوزاري رقم 203 المتضمن للنظام المحاسبي المالي المكيف لقطاع البناء والأشغال العمومية والهيدروليكا. (01 جوان، 2023). الجزائر، الجزائر: المجلس الوطني للمحاسبة.
35. القرار المؤرخ في 26 يوليو 2008، المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها. (19). الجزائر: الجريدة الرسمية.
36. مرسوم تنفيذي رقم 219-21 المؤرخ في 20 ماي سنة 2021 يتضمن الموافقة على دفتر البنود الإدارية العامة المطبقة على الصفقات العمومية للأشغال. (50)، 17. الجزائر.

37. مرسوم رئاسي رقم 15-247 مؤرخ في 16 سبتمبر سنة 2015 يتضمن تنظيم الصفقات العمومية وتفويضات المرفق العام. الجزائر.

38. مرسوم رئاسي رقم 10-236 المؤرخ في 28 شوال عام 1431 الموافق لـ 7 أكتوبر سنة 2010، يتضمن تنظيم الصفقات العمومية، المعدل والمتمم. الجزائر. الأمر رقم 58_75. (26 سبتمبر، 1975).

39. الأمر رقم 75-58 المؤرخ في 20 رمضان عام 1395 الموافق 26 سبتمبر سنة 1975، المتضمن القانون المدني، المعدل والمتمم. الجزائر.

40. الأمر رقم 59-75 مؤرخ في 26 سبتمبر 1975 يتضمن القانون التجاري المعدل والمتمم .

سادسا: المقابلات

41. مقابلة مع السيد رئيس دائرة الإنجاز. (15 أبريل، 2025).

42. مقابلة مع السيد رئيس دائرة المحاسبة والمالية. (15 أبريل، 2025).

2. المراجع باللغة الأجنبية

أولا: الكتب

1. A. Gordon, E., S. Raedy, J., & J. Sannella, A. (2017). Intermediate Accounting Second Edition Chapter 8 Revenue Recognition. New York: Pearson Education.
2. Bakker, E., Balasubramanian, T., Chaudhry, A., Coetsee, D., Johnstone , C., Rands, E., . . . Yeung, P. (2017). WILEY Interpretation And Application Of IFRS Standars.
3. BRUN, S. (2006). Les Normes Comptables Internationales IAS/IFRS. Pris, FRANCE: Gualino Éditeur, EJA .
4. Kieso, D., Weygandt, J., & Warfield, T. (2022). Intermediate Accounting (éd. 18). wiley.
5. RObert, O. (2021). Pratique Des Normes IFRS Chapitre 15. Paris, France: DUNOD.
6. Système Comptable Financier SCF. (2009). Alger, Alger: BERTI Editions.
7. GABSI, A. (2021/2022). IFRS 15 : Produits Des Activites Ordinaires Tires De Contrats Conclues Avec Des Clients. Carthage, Universite De Carthage Institut Des Hautes Etudes Commerciales , Tunisie: Institut Des Hautes Etudes Commerciales .

ثانيا: المقالات والمجلات

8. J. Napier, C., & Stadler, C. (2022). The Real Effects of A New Accounting Standard Revenue From Contracts With Customers. Accounting And Buisness Research, 50(05).
9. V. Kim, T., P. Gadzhibek, V., & V. Bubnovskaya, T. (2022). IFRS 15 Application For Accounting Of Revenue From Construction Contract. Independent Journal of Management & Production, 13(04).

ثالثا: الملتقيات

10. Popovici, A. (2024). Accounting For Pre Costs Construction Contract.

رابعا: الرسائل العلمية

11. Sammut Bickl, K. (2016). The Impact of IFRS 15 on the Local Construction Industry. Malta.



الملاحق



الملحق رقم (01): الصفحة رقم 2020/02

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE
MINISTRE DES TRAVAUX PUBLICS ET DES TRANSPORTS
DIRECTION DES TRAVAUX PUBLICS
DE LA WILAYA DE SETIF

الولاية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
 مديرية الأشغال العمومية
 دائرة الأشغال العامة
 دائرة الأشغال العامة
 دائرة الأشغال العامة

NUMERO D'OPERATION : NL 5.531.1.214.219.09

INTITULE DE L'OPERATION : PACE 2016 Entretien des routes nationales
 entretien de la signalisation routière et élimination des points noirs sur les routes nationales.

رئيس
 لجنة الصفقات العمومية
 الأمين العام للولاية
 بلمه
 8/marchés

ولاية سطيف
 أمانة
 لجنة الصفقات
 العمومية
 المكتبات العامة

ولاية سطيف
 أمانة
 لجنة الصفقات
 العمومية
 المكتبات العامة

تأشيرة المراقب المالي
 رقم: 1703
 تاريخ: 03/03/2020
 رقم: 2020/091
 في: 2

MARCHE N°: 02/2020

PROJET : Elimination des points accidentogenes :
Lot 06 : travaux de résorption d'un point noir
' Travaux de rectification d'un virage sur RN 75 au pk 114+200

- **Le contractant :** monsieur le ministre des travaux publics et de transport représente par monsieur le directeur des travaux publics de la wilaya de sétif
- **Cocontractant :** Entreprise de Mise en Valeur et d'Aménagement Rural (EMIVAR)
- **Montant du Marché :** - En Chiffres (En HT) : 56.794.416.00 DA ^{7,79C}
 - En Lettres (En HT) : cinquante six millions sept cent quatre vingt quatorze mille quatre cent seize dinars algériens
- **Délai D' Exécution :** Quatre (04) mois

الملحق رقم (02): أمر التبليغ والانطلاق في الأشغال للصفقة رقم 2020/02

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة الأشغال العمومية والنقل
REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE
MINISTRE DES TRAVAUX PUBLICS ET DES TRANSPORT

N°D'INSCRIPTION : NL 5.531.1.214.219.09

P 2016 : ENTRETIEN DES ROUTES NATIONALES : entretien de la signalisation
routière et élimination des points noirs sur les routes nationales

PROJET : ELIMINATION DES POINTS ACCIDENTOGENES

N°06 : Travaux de résorption d'un point noir

Travaux de rectification d'un virage sur RN75 au PK 114+200

ولاية سطيف

مديرية الأشغال العمومية

مصلحة الإدارة والوسائل

مكتب الصفقات

الرقم / م / ع / م / و / م / ص / 2020

أمر التبليغ والانطلاق في الأشغال للصفقة رقم 2020/ 02

رقم: 01

الى السيد: المدير العام لمؤسسة الاستصلاح والتهيئة الريفية EMIVAR
مدعو إلى :

أمر التبليغ والانطلاق في الأشغال للصفقة رقم 2020/ 02 المتعلقة بـ

PROJET : ELIMINATION DES POINTS ACCIDENTOGENES

LOT N°06 : Travaux de résorption d'un point noir

Travaux de rectification d'un virage sur RN75 au PK 114+200

ابتداءً من تاريخ: 2020/09/20.

المؤشر عليها من طرف المراقب المالي لولاية سطيف تحت رقم 1803 بتاريخ 2020/09/15

والمصادق عليها من طرف مدير الأشغال العمومية لولاية سطيف تحت رقم 2020/18 بتاريخ 2020/09/20

- نسخة من هذا الأمر مطابقة للنسخة الأصلية بالسجل تحت رقم

تبلغ إلى السيد: المدير العام لمؤسسة الاستصلاح والتهيئة الريفية EMIVAR (بواسطة كشف وسائل المراقبة) السيد: مدير الأشغال العمومية لولاية سطيف

2020/09/20



ولاية سطيف

مديرية الأشغال العمومية

مصلحة الإدارة والوسائل

مكتب الصفقات

تبليغ

في اليوم العشرين من شهر سبتمبر من سنة الفين وعشرين، يصرح السيد: مدير الأشغال العمومية لولاية سطيف

أنه قد تم تبليغ السيد: المدير العام لمؤسسة الاستصلاح والتهيئة الريفية EMIVAR

- نسخة من هذا الأمر بتاريخ 2020/09/20 مسجلة بالسجل تحت رقم / م / ع / م / و / م / ص / 2020.

المدير العام
فورماص سعيد

المؤسسة

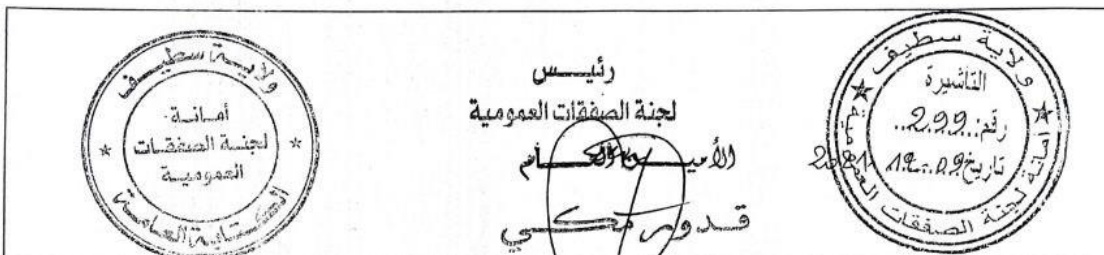
الملحق رقم (03): ملحق تعديل الصفقة رقم 2020/02

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE
MINISTRE DES TRAVAUX PUBLICS
WILAYA DE SETIF
DIRECTION DES TRAVAUX PUBLICS

N° D'OPERATION : NL 5-531-1-214-219-09

INTITULE DE L'OPERATION : PACE 2016 entretien des routes nationales :

Entretien de la signalisation routière et élimination des points noirs sur les routes nationales.



Avenant N°01

Du Marché N°02/2020

Projet : Elimination des points accidentogènes :

Lot N°06 : travaux de résorption d'un point noir

Travaux de rectification d'un virage sur RN 75 au pk 114+200

Montant du marché initial en chiffre (en TTC) : 56794 416,00 DA

Cinquante-six millions sept cent quatre-vingt-quatorze mille quatre cent seize Dinars Algérien.

Montant de l'avenant N°01 (en TTC) : 10 000 803,08 DA

Dix millions huit cent trois Dinars Algérien et Zero Huit Centimes.

Nouveau montant du marché en chiffre (en TTC) : 66 795 219,08 DA

Soixante six millions sept cent quatre-vingt quinze mille deux cent dix neuf Dinars Algérien et Zero Huit Centimes.

Délai de réalisation initial : quatre (04) mois.

Délai de l'avenant N°1 : deux (02) mois.

Nouveau délai de réalisation : six (06) mois.

Le contractant : Monsieur le Ministre des Travaux publics représenté par Monsieur Le Directeur Des Travaux Publics de la wilaya Sétif.

Le Cocontractant Entreprise de MISE en valeur et d'aménagement Rural (EMIVAR).

الملحق رقم (04): أمر توقيف الأشغال رقم 01 للصفحة رقم 2020/02

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة الأشغال العمومية والنقل
REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE
MINISTRE DES TRAVAUX PUBLICS ET DES TRANSPORT

N° D'OPERATION : NL 5.531.1.214.219.09
PROJET 2016: ENTRETIEN DES ROUTES NATIONALES : entretien de la signalisation routière
et élimination des points noirs sur les routes nationales
PROJET : ELIMINATION DES POINTS ACCIDENTOGENES
LOT N°06 : Travaux de résorption d'un point noir
Travaux de rectification d'un virage sur RN75 au PK 114+200

ولاية سطيف
مديرية الأشغال العمومية
مصلحة الإدارة والوسائل
مكتب الصفقات
الرقم
م/ع/م/و/م/ص/ 2020

أمر توقيف الأشغال للصفحة رقم 2020/ 02

رقم: 02

الى السيد: المدير العام لمؤسسة الاستصلاح والتهيئة الريفية EMIVAR
مدعو إلى:

أمر توقيف الأشغال للصفحة رقم 2020/ 02 المتعلقة بـ:

PROJET: ELIMINATION DES POINTS ACCIDENTOGENES

LOT N°06: Travaux de résorption d'un point noir

Travaux de rectification d'un virage sur RN75 au PK 114+200

ابتداء من تاريخ: 2020/09/21 الى غاية التأشير على العقد الخاص بالمراقبة والمراقبة.

المؤشر عليها من طرف المراقب المالي لولاية سطيف تحت رقم 1803 بتاريخ 2020/09/15

والمصادق عليها من طرف مدير الأشغال العمومية لولاية سطيف تحت رقم 2020/09/20 بتاريخ 2020/09/20

- نسخة من هذا الأمر مطابقة للنسخة الأصلية بالسجل تحت رقم م/ع/م/و/م/ص/ 2020

تبلغ الى السيد: المدير العام لمؤسسة الاستصلاح والتهيئة الريفية EMIVAR (بواسطة كشف إرسال) من طرف السيد: مدير الأشغال العمومية لولاية سطيف



ولاية سطيف
مديرية الأشغال العمومية
مصلحة الإدارة والوسائل
مكتب الصفقات

تبليغ

في اليوم الواحد العشرين من شهر سبتمبر من سنة الفين وعشرين، يصرح السيد: مدير الأشغال العمومية لولاية سطيف

انه قد تم تبليغ السيد: المدير العام لمؤسسة الاستصلاح والتهيئة الريفية EMIVAR

- نسخة من هذا الأمر بتاريخ 2020/09/21 مسجلة بالسجل تحت رقم م/ع/م/و/م/ص/ 2020.

المدير العام
المؤسسة
مورماص حمير

الملحق رقم (05): أمر استئناف الأشغال رقم 01 للصفقة رقم 2020/02

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة الأشغال العمومية والنقل
REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE
MINISTRE DES TRAVAUX PUBLICS ET DES TRANSPORT

N°D'PERA : NL 5.531.1.214.219.09
PCCE 20 : ENTRETIEN DES ROUTES NATIONALES : entretien de la signalisation
routière : élimination des points noirs sur les routes nationales.
PRO : ELIMINATION DES POINTS ACCIDENTOGENES :
JT N°06 : TRAVAUX DE RESORPTION D'UN POINT NOIR
-Travaux de rectification d'un virage sur RN75 au PK114+200

ولاية سطيف
مديرية الأشغال العمومية
مصلحة الإدارة والوسائل
مكتب الصفقات
الرقم : م/ع/م/ا/و/م/ص/ 2021

أمر استئناف الأشغال للصفقة رقم 2020/02

رقم: 03

الى السيد: المدير العام لمؤسسة الاستصلاح والتهيئة الريفية EMIVAR
مدعو إلى أمر استئناف الأشغال للصفقة رقم 2020/02 المتعلقة بـ:

PROJET : ELIMINATION DES POINTS ACCIDENTOGENES :

LOT N°06 : TRAVAUX DE RESORPTION D'UN POINT NOIR
-Travaux de rectification d'un virage sur RN75 au PK 114+200

ابتداء من تاريخ: 2021/11/21

المؤشر عليها من طرف المراقب المالي لولاية سطيف تحت رقم 1803 بتاريخ 2020/09/15

والمصادق عليها من طرف مدير الأشغال العمومية لولاية سطيف تحت رقم 2020/18 بتاريخ 2020/09/20

-نسخة من هذا الأمر مطابقة للنسخة الأصلية بالسجل تحت رقم م/ع/م/ا/و/م/ص/ 2021

تبلغ الى السيد: المدير العام لمؤسسة الاستصلاح والتهيئة الريفية EMIVAR (بواسطة كشف إرسال) من طرف السيد:

مدير الأشغال العمومية لولاية سطيف.

جاءت بولاية سطيف في 2021/11/21



ولاية سطيف

مديرية الأشغال العمومية

مصلحة الإدارة والوسائل

مكتب الصفقات

تبلغ

في اليوم الواحد والعشرون من شهر نوفمبر من سنة الفين وواحد وعشرين، يصح السيد: مدير الأشغال العمومية لولاية سطيف

انه قد تم تبليغ السيد: المدير العام لمؤسسة الاستصلاح والتهيئة الريفية EMIVAR

-نسخة من هذا الأمر بتاريخ 2021/11/21 مسجلة بالسجل تحت رقم

م/ع/م/ا/و/م/ص/ 2021



المؤسسة العامة
الاستصلاح والتهيئة الريفية

الملحق رقم (06): أمر توقيف الأشغال رقم 02 للصفحة رقم 02/2020

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة الأشغال العمومية

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE
MINISTRE DES TRAVAUX PUBLICS

N°D'OPERATION : NL 5.531.1.214.219.09
PACE 2016 : ENTRETIEN DES ROUTES NATIONALES : entretien de la signalisation
routière et élimination des points noirs sur les routes nationales
PROJET : ELIMINATION DES POINTS ACCIDENTOGENES
LOT N°06 : Travaux de résorption d'un point noir
Travaux de rectification d'un virage sur RN75 au PK 114+200

ولاية سطيف
مديرية الأشغال العمومية
مصلحة الإدارة والوسائل
مكتب الصفقات
الرقم / م / ا ع / م / ا و / م / ص / 2022

أمر توقيف الأشغال للصفحة رقم 02 / 2020

رقم: 04

الى السيد: المدير العام لمؤسسة الاستصلاح والتهيئة الريفية EMIVAR
مدعو إلى أمر توقيف الأشغال للصفحة رقم 02 / 2020 المتعلقة بـ:

PROJET : ELIMINATION DES POINTS ACCIDENTOGENES

LOT N°06 : Travaux de résorption d'un point noir

Travaux de rectification d'un virage sur RN75 au PK 114+200

ابتداء من تاريخ: 2022/01/02 الى غاية توفّر قروض الدفع (CP).

المؤشر عليها من طرف المراقب المالي لولاية سطيف تحت رقم 1803 بتاريخ 2020/09/15

والمصادق عليها من طرف مدير الأشغال العمومية لولاية سطيف تحت رقم 2020/09/20 بتاريخ

- نسخة من هذا الأمر مطابقة للنسخة الأصلية بالسجل تحت رقم / م / ا ع / م / ا و / م / ص / 2022

تبلغ الى السيد: المدير العام لمؤسسة الاستصلاح والتهيئة الريفية EMIVAR (بواسطة كشف إرسال) من طرف السيد:
مدير الأشغال العمومية لولاية سطيف



ولاية سطيف

مديرية الأشغال العمومية

مصلحة الإدارة والوسائل

مكتب الصفقات

تبلغ

في اليوم الثاني من شهر جانفي من سنة الفين وأثنان وعشرون، يصرح السيد: مدير الأشغال العمومية لولاية سطيف

انه قد تم تبليغ السيد: المدير العام لمؤسسة الاستصلاح والتهيئة الريفية EMIVAR

-نسخة من هذا الأمر بتاريخ 2022/01/02 مسجلة بالسجل تحت رقم / م / ا ع / م / ا و / م / ص / 2022.



الملحق رقم (07): أمر استئناف الأشغال رقم 02 للصفقة رقم 2020/02

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة الأشغال العمومية

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE
MINISTRE DES TRAVAUX PUBLICS

E 371

N°D'OPERATION : NL 5.531.1.214.219.09
PCCE 2016 ENTRETIEN DES ROUTES NATIONALES : entretien de la signalisation
routière et élimination des points noirs sur les routes nationales.
PROJET : ELIMINATION DES POINTS ACCIDENTOGENES :
LOT N°06 : TRAVAUX DE RESORPTION D'UN POINT NOIR
-Travaux de rectification d'un virage sur RN75 au PK114+200

ولاية سطيف
مديرية الأشغال العمومية
مصلحة الإدارة والوسائل
مكتب الصفقات
الرقم /م/ع/م/و/م/ص/ 2022

أمر استئناف الأشغال للصفقة رقم 2020/02

رقم: 05

الى السيد: المدير العام لمؤسسة الاستصلاح والتهيئة الريفية EMIVAR
مدعو إلى أمر استئناف الأشغال للصفقة رقم 2020/02 المتعلقة بـ:

PROJET : ELIMINATION DES POINTS ACCIDENTOGENES :

LOT N°06 : TRAVAUX DE RESORPTION D'UN POINT NOIR
-Travaux de rectification d'un virage sur RN75 au PK 114+200

ابتداء من تاريخ: 2022/03/16

المؤشر عليها من طرف المراقب المالي لولاية سطيف تحت رقم 1803 بتاريخ 2020/09/15
والمصادق عليها من طرف مدير الأشغال العمومية لولاية سطيف تحت رقم 2020/09/20 بتاريخ 2020/09/20
-نسخة من هذا الأمر مطابقة للنسخة الأصلية بالسجل تحت رقم /م/ع/م/و/م/ص/ 2022
تبلغ الى السيد: المدير العام لمؤسسة الاستصلاح والتهيئة الريفية EMIVAR (بواسطة كشف إرسال) من طرف السيد:
مدير الأشغال العمومية لولاية سطيف.
حرر بسطيف في 2022/03/16

المدير
مدير الأشغال العمومية
ولاية سطيف
سليم زحنيث



ولاية سطيف

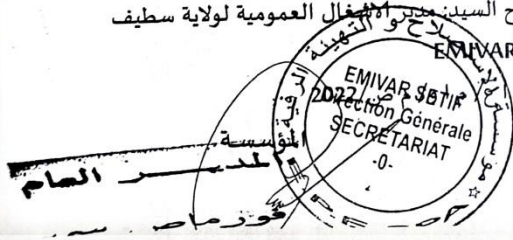
مديرية الأشغال العمومية

مصلحة الإدارة والوسائل

مكتب الصفقات

تبلغ

في اليوم السادس عشر من شهر مارس من سنة الفين واثنتان وعشرون، يصح السيد مدير الأشغال العمومية لولاية سطيف
انه قد تم تبليغ السيد: المدير العام لمؤسسة الاستصلاح والتهيئة الريفية EMIVAR
-نسخة من هذا الأمر بتاريخ 2022/03/16 مسجلة بالسجل تحت رقم /م/ع/م/و/م/ص/ 2022



الملحق رقم (08): أمر توقيف الأشغال رقم 03 للصفقة رقم 2020/02

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة الأشغال العمومية
REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE
MINISTRE DES TRAVAUX PUBLICS

N°D'OPERATION : NL 5.531.1.214.219.09
PACE 2016 : ENTRETIEN DES ROUTES NATIONALES : entretien de la signalisation
routière et élimination des points noirs sur les routes nationales
PROJET : ELIMINATION DES POINTS ACCIDENTOGENES
LOT N°06 : Travaux de résorption d'un point noir
Travaux de rectification d'un virage sur RN75 au PK 114+200

ولاية سطيف
مديرية الأشغال العمومية
مصلحة الإدارة والوسائل
مكتب الصفقات
الرقم /م/ع/ا و/م/ص/ 2022

أمر توقيف الأشغال للصفقة رقم 2020/ 02

رقم: 06

الى السيد: المدير العام لمؤسسة الاستصلاح والتهيئة الريفية EMIVAR
مدعو إلى أمر توقيف الأشغال للصفقة رقم 2020/ 02 المتعلقة بـ

PROJET : ELIMINATION DES POINTS ACCIDENTOGENES

LOT N°06 : Travaux de résorption d'un point noir

Travaux de rectification d'un virage sur RN75 au PK 114+200

ابتداء من تاريخ: 2022/03/20 بسبب سوء الأحوال الجوية.

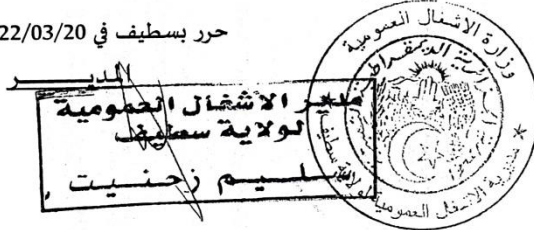
المؤشر عليها من طرف المراقب المالي لولاية سطيف تحت رقم 1803 بتاريخ 2020/09/15

والمصادق عليها من طرف مدير الأشغال العمومية لولاية سطيف تحت رقم 2020/18 بتاريخ 2020/09/20

- نسخة من هذا الأمر مطابقة للنسخة الأصلية بالسجل تحت رقم /م/ع/ا و/م/ص/ 2022

تبلغ الى السيد: المدير العام لمؤسسة الاستصلاح والتهيئة الريفية EMIVAR (بواسطة كشف إرسال) من طرف السيد:
مدير الأشغال العمومية لولاية سطيف

حرر بسطيف في 2022/03/20



ولاية سطيف

مديرية الأشغال العمومية

مصلحة الإدارة والوسائل

مكتب الصفقات

تبلغ

في اليوم العشرين من شهر مارس من سنة الفين واثنان وعشرون، يصح السيد: مدير الأشغال العمومية لولاية سطيف

انه قد تم تبليغ السيد: المدير العام لمؤسسة الاستصلاح والتهيئة الريفية EMIVAR

-نسخة من هذا الأمر بتاريخ 2022/03/20 مسجلة بالسجل تحت رقم /م/ع/ا و/م/ص/ 2022



الملحق رقم (09): أمر استئناف الأشغال رقم 03 للصفقة رقم 2020/02

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة الأشغال العمومية

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTRE DES TRAVAUX PUBLICS

N°D'PERATION : NL 5.531.1.214.219.09

PCCE 2016 ENTRETIEN DES ROUTES NATIONALES : entretien de la signalisation routière et élimination des points noirs sur les routes nationales.

PROJET : ELIMINATION DES POINTS ACCIDENTOGENES :

LOT N°06 : TRAVAUX DE RESORPTION D'UN POINT NOIR

-Travaux de rectification d'un virage sur RN75 au PK114+200

ولاية سطيف

مديرية الأشغال العمومية

مصلحة الإدارة والوسائل

مكتب الصفقات

الرقم / م ا ع / م ا و / م ص / 2022

أمر استئناف الأشغال للصفقة رقم 2020/02

رقم: 07

الى السيد: المدير العام لمؤسسة الاستصلاح والتهيئة الريفية EMIVAR

مدعو إلى امر استئناف الأشغال للصفقة رقم 2020/02 المتعلقة بـ

PROJET : ELIMINATION DES POINTS ACCIDENTOGENES :

LOT N°06 : TRAVAUX DE RESORPTION D'UN POINT NOIR

-Travaux de rectification d'un virage sur RN75 au PK 114+200

ابتداء من تاريخ: 2022/05/08

المؤشر عليها من طرف المراقب المالي لولاية سطيف تحت رقم 1803 بتاريخ 2020/09/15

والمصادق عليها من طرف مدير الأشغال العمومية لولاية سطيف تحت رقم 2020/18 بتاريخ 2020/09/20

-نسخة من هذا الأمر مطابقة للنسخة الأصلية بالسجل تحت رقم / م ا ع / م ا و / م ص / 2022

تبلغ الى السيد: المدير العام لمؤسسة الاستصلاح والتهيئة الريفية EMIVAR (بواسطة كشف إرسال) من طرف السيد:

حرر بسطيف في 2022/05/08

مدير الأشغال العمومية لولاية سطيف.



ولاية سطيف

مديرية الأشغال العمومية

مصلحة الإدارة والوسائل

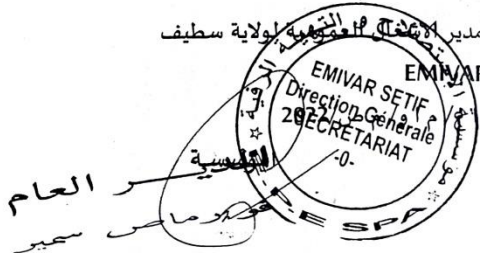
مكتب الصفقات

تبلغ

في اليوم الثامن من شهر ماي من سنة الفين واثنان وعشرون، يصرح السيد: مدير الأشغال العمومية لولاية سطيف

انه قد تم تبليغ السيد: المدير العام لمؤسسة الاستصلاح والتهيئة الريفية EMIVAR

-نسخة من هذا الأمر بتاريخ 2022/05/08 مسجلة بالسجل تحت رقم / م ا ع / م ا و / م ص / 2022



الملحق رقم (10): الكشف الكمي والتقديري للمشروع

DEVIS QUANTITATIF ET ESTIMATIF

PROJET : Elimination des points accidentogènes :

Lot 06 : Travaux de résorption d'un point noir

Travaux de rectification d'un virage sur RN 75 au pk 114+200

الرقم	Désignation des Travaux	Unité	Quantité	P/U	Montant
	Déblai dans un terrain meuble y compris déchargement de la couche de roulement, le dessouchage des arbres, le réglage, l'arrosage, le compactage et toutes sujétions de bonne exécution	M ³	18 000	300.00	5.400.000.00
2	Fourniture et mise en œuvre de remblais en matériaux sélectionnés (TUF, TVN, TVO) y compris toute la sujétion de bonne exécution	M ³	23 000	600.00	13.800.000.00
3	Fourniture et mise en œuvre de matériaux sélectionnés (TUF, TVN, TVO) pour couche de forme y compris toute la sujétion de bonne exécution	M ³	2 100	700.00	1.470.000.00
4	Fourniture, transporte et mise en œuvre de la GNT 0/31,5 pour couche de fondation y compris toutes sujétions	M ³	2200	1.600.00	3.520.000.00
5	Imprégnation en cut-back 0/1 sablé y compris le nettoyage, le dosage et toutes sujétions de mise en œuvre	M ²	7 000	100.00	710.000.00
6	Fourniture, transporte et mise en œuvre du GB pour couche de base y compris toutes sujétions	T	2467,00	4.200.00	10.414.400.00
7	Fourniture, transporte et mise en œuvre du BB pour la couche de roulement y compris couche d'accrochage	T	1080	4.500.00	4.860.000.00
8	Rechargement des accotements en matériaux sélectionnés (TUF, TVN, TVO, TVC) selon la disponibilité des matériaux y compris l'arrosage, compactage et toutes sujétions de bonne exécution	M ³	1 250	700.00	875.000.00
9	Construction d'ouvrage busé Ø1500 CAO y compris le montage, têtes d'ouvrages en béton armé, remblais et toutes sujétions	ML	60	36.000.00	2.160.000.00
10	Construction des fosses en béton légèrement armé en treillis soudées, y compris le terrassement, les alignements et toutes les sujétions	ML	600	3.000.00	1.800.000.00
11	Réalisation de séparateur central GBA	ML	450	4.800.00	2.160.000.00
12	Réalisation des murs de Soutènement en gabion	M ³	150	3.800.00	570.000.00
13	Abattage d'arbres	U	50	1.000.00	50.000.00
TOTAL HT					47.726.400.00
TVA 19 %					9.068.016.00
TOTAL EN TTC					56.794.416.00

Arrêté a la somme de (en lettre) : cinquante six millions sept cent quatre vingt quatorze mille quatre cent seize dinars algériens

FAIT LE :
CO-CONTRACTANT

المهندس العام بالنسبة
مهني العمري

SETIF LE :
CONTRACTANT

مدير الأشغال العمومية
لولاية سطيف
سليم زحنييت

الملحق رقم (11): وضعية الأشغال رقم 04

الرقم الجبائي : 099819008249033
رقم مادة الضريبة : 192.6410.1011
رقم السجل التجاري : 00/19 - 98 B.0082490 بتاريخ 2016-05-09
الرقم الإحصائي التعريفي : 098819010058624
حساب رقم RIB 005.00374.401760035125 بنك التنمية المحلية وكالة سطيف

وضعية الأشغال

1- قسم المؤسسة

المؤسسة (الطابع الاجتماعي والعنوان) : مؤسسة الإستصلاح والتهيئة الريفية - ص.ب. 30 - سطيف
صفحة رقم: 18/2020 بتاريخ: 2020/09/20

Elimination des points accidentogenes :

Lot 06 : travaux de résorption d'un point noir

Travaux de rectification d'un virage sur RN 75 au pk 114+200

الموقع : سطيف

موضوع الصفحة :

مبلغ الصفحة + ملحق رقم 01 بالأرقام: 66 795 219,08 دج بكل الرسوم

وضعية الأشغال رقم : 04 ونهائية

للتذكير
التعويضات
- مجموع التعويضات الجزافية
إلى :
- مجموع التعويضات على
التمويل
إلى :

المبلغ الإجمالي (دج)	توقفت الوضعية يوم :
66 166 227,64	- المبلغ الإجمالي للأشغال بكل الرسوم
-	- التسبيق الجزافي:
-	- التسبيق على التمويل:
-	- أخرى:
66 166 227,64	- المجموع (1)
61 675 854,83	- المبلغ الإجمالي للأشغال المنجزة سابقا بكل الرسوم
-	- التسبيق الجزافي:
-	- التسبيق على التمويل:
-	- أخرى:
61 675 854,83	- المجموع (2)
4 490 372,81	- المبلغ الخام للوضعية (3) = (1) - (2)
-	- التعويضات الواجبة :
-	- التسبيق الجزافي:
-	- التسبيق على التمويل:
-	- أخرى:
4 490 372,81	- المجموع (4)
-	- المبلغ الصافي للوضعية بكل الرسوم (5) = (4) - (3)
-	- اقتطاع عن حسن التنفيذ (6)
4 490 372,81	- المبلغ الصافي للدفع للشركة (7) = (5) - (6)

المبلغ الصافي للدفع في الوضعية المقدمة بما فيها كل الضرائب (الجميع بالأحرف) : أربعة ملايين وأربعمائة وتسعون ألف وثلاثمائة واثنان وسبعون دينار جزائري وواحد وثمانون سنتيم.

استلمت من المقاول بتاريخ:

صاحب المشروع

حرر بسطيف في:

المقاول

"Attachement" الملحق رقم (12): وثيقة قيد الأشغال

Projet: Travaux de rectification d'un virage sur RN 75 PK 114+200 Ain ABASSA
 Maître d'ouvrage: DTP SETIF
 Bénéficiaire: M. KAOUS
 Contrôle: TP EST
 Entreprise: EM/ VAR SETIF

Attachement des travaux réalisé N° 01

Designation des travaux	unite	Quantité				
		P.U	Marché	Précédente	Du mois	Cumuls
blais dans un terrain meuble y compris chargement de la couche de roulement, le dessouchage des arbres, le réglage, l'arrosage, le compactage et toutes sujtion de bonne execution	M³	300,00	18 000,000	-	3 901,370	3 901,370
fourniture et mise en œuvre de remblais en matériaux sélectionnés (TUF, TVN, TVO) y compris toute le.sujtion de bonne execution	M³	600,00	23 000,000	-	1 200,000	1 200,000
9. construction d'ouvrage buse Ø1500 CAO y compris le montage, têtes d'ouvrages en beton arme, remblais et toutes sujtions	ML	36000,00	60,00	-	60,00	60,00
12 realisation des murs de soutènement en gabion	M³	3800,00	150,000	-	45,000	5,000
13 abattage d'arbres	U	1000,00	50	-	315	315
TRAVAUX COMPLIMENTAIRE						
14 Deblais dans un terrain rippable y compris dechargement de la couche de roulement, le dessouchage des arbres, le réglage, l'arrosage, le compactage et toutes sujtion de bonne execution	M³	1000	-	-	7 470,960	7 470,960
15 Deblais dans un terrain rocheux y compris dechargement de la couche de roulement, le dessouchage des arbres, le réglage, l'arrosage, le compactage et toutes sujtion de bonne execution	M³	2200	-	-	2 280,000	2 280,000
16 prolongement des ouvrage existant avec des buses Ø1000 y compris montage, têtes d'ouvrages en beton armé, remblais et toutes sujtion de bonne execution	ML	34000	-	-	10,00	10,00

Le maitre d'ouvrage

Le bureau d'étude

L'entreprise



الملحق رقم (13): الاستلام المؤقت للمشروع

محضر استلام مؤقت

المشروع:

Elimination des point accidentogenes
Lot 06 : travaux de résorption d'un point noir
Travaux de rectification d'un virage sur RN 75 au PK 114+200

صفحة رقم: 2020/09/20 بتاريخ
المقابلة : مؤسسة الاستصلاح والتهيئة الريفية

السادة الحاضرون :

ممثل مديرية الأشغال العمومية – سطيف
ممثل مديرية الأشغال العمومية – سطيف
رئيس فرع الأشغال العمومية عين أرناث
ممثل فرع الأشغال العمومية – عين أرناث
ممثل مكتب الدراسات والمتابعة
ممثل مخبر المراقبة التقنية
ممثل مقابلة الانجاز

السيد : لصلح العربي
السيد : خيثر عبد الحكيم
السيد : مولف خليفة
السيد : ركابة رابح
السيد : قادي حسان
السيد : فردي خالد
السيد : إغاشن خالد

في 10.05.2022 تم الانتقال إلى عين المكان لمعاينة المشروع وذلك للاستلام المؤقت للأشغال الخاصة بمشروع :

Elimination des point accidentogenes
Lot 06 : travaux de résorption d'un point noir
Travaux de rectification d'un virage sur RN 75 au PK 114+200

وبعد الزيارة الميدانية وبحضور الأعضاء المذكورين أعلاه تمت معاينة الأشغال المنجزة ولوحظ أن الأشغال قد أنجزت وفقا للمعايير المعمول بها طبقا للمقاييس التقنية وعليه نعلن الاستلام المؤقت للمشروع .

حرر هذا المحضر في نفس اليوم والشهر والسنة.

ممثل فرع الأشغال العمومية

رئيس فرع الأشغال العمومية

ممثل مديرية الأشغال العمومية

ممثل مقابلة الانجاز

ممثل مكتب الدراسات والمتابعة

ممثل مخبر المراقبة التقنية

K.H. FERIDJ

الملحق رقم (14): الاستلام النهائي للمشروع

السلطة الوطنية
للتنظيم والرقابة
على
البنية التحتية
والطرق
والمواصلات
والسياحة
والثقافة
والرياضة
والترفيه
والعلاقات
الدولية
والشؤون
القانونية
والإدارة
المالية
والإدارة
المعمارية
والإدارة
التقنية
والإدارة
البيئية
والإدارة
الاجتماعية
والإدارة
البيئية
والإدارة
الاجتماعية

مصلحة صيانة واستغلال منشآت الطرق
مكتب استغلال منشآت الطرق وأعمال الصيانة

RECEPTION DEFINITIVE

Lot N° 06 Travaux de résorption d'un point noir
Travaux de rectification d'un virage sur RN75 au PK 114+200

Nom du partenaire cocontractant : EMIVAR SETIF
Programme : PACE

N° d'opération : NL5.531.1.214.219.09

Intitulé de l'opération : PACE2016 : entretien des routes nationales : entretien de la signalisation
routière et élimination des points noirs sur les routes nationales

Montant du contrat : 66 795 219,08 avec un délai de 06 Mois

N° du contrat : 002/20 du 20/09/2020

Visa du contrôle financier : 1803/20 du 15/09/2020

N° d'ODS : 234/20 du 20/09/2020

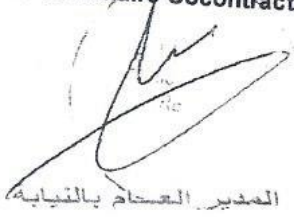
Date de la réception provisoire : 15/09/2022

Au vu du procès verbal du 14/07/2024 , établi par les représentants des deux parties contractantes,
constatant et vérifiant que les travaux exécutés par le partenaire cocontractant ci-dessus, peuvent être
réceptionnés définitivement .

Au terme de ce PV, Nous avons constaté que les travaux du contrat ont été exécutés et peuvent être
réceptionnés définitivement .

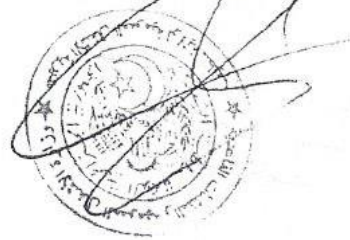
En foi de quoi, nous avons dressé cette réception définitive.

Le Partenaire Cocontractant


المدير العام بالنيابة

رئيسي

Le Service Contractant



Direction des Travaux Publics Sétif cité Administrative t'binet Sétif 19000
Tél 036 62 10 69/12 82 Fax 036 62 12 89 Email setif@mtp.gov.dz/ setifdtp@gmail.com

Tél 036 62 10 69/12 82

الملحق رقم (15): كفالة حسن التنفيذ

Caisse de Garantie des Marchés Publics

N° 017295

Direction Régionale EST

كفالة حسن التنفيذ

رقم CAT-25-00650-2021

رسم الطابع
الحاصل لفائدة
الخزينة

صندوق ضمان الصفقات العمومية، مؤسسة عمومية ذات طابع صناعي وتجاري المنشأ بموجب المرسوم التنفيذي رقم 67-98 المؤرخ في 21 فبراير 1998، المقيد في السجل التجاري تحت رقم 02/0004105B98 والكانن مقره الإجتماعي شارع الإخوة بوعدو رقم 46 - بنر مراد رايس - الجزائر

والممثل بالسيد : شرواط رضا مدير جهوي بالمديرية الجهوية للشرق

المتصرف بمقتضى الصلاحيات المخولة له بقرار رقم : 25/2017 الصادر عن السيد المدير العام بتاريخ 2017/02/05

تطبيقا لإتفاقية القرض رقم CNV-25-00390-2021 المؤرخة في 2021/08/03 المبرمة بين :

صندوق ضمان الصفقات العمومية

و مؤسسة الاستصلاح والتهيئة الريفية،

في نطاق الصفقة العمومية رقم 02/2020 المبرمة بتاريخ 2020/02/12 بين صاحب المشروع مديرية الأشغال العمومية لولاية : سطيف.

و صاحب الصفقة مؤسسة الاستصلاح والتهيئة الريفية.

- موضوعها القضاء على النقاط المسببة للحوادث : الحصة 06 : أشغال إمتصال نقطة سوداء ، أشغال تصحيح منحرج على الطريق الوطني رقم 75 إلى ن ك 114+200 .
- مبلغها 56 794 416,00 دج وبالأحرف ستة و خمسون ملايين وسبعة مائة و أربعة و تسعون ألف و أربعة مائة و ستة عشرة دينار جزائري

بالتضامن مع صاحب الصفقة، يتعهد صندوق ضمان الصفقات العمومية لصاحب المشروع بضمان تسديد مبلغ كفالة حسن التنفيذ هذه المقدر بـ 2 839 720,80 دج وبالأحرف مليونان و ثمانية مائة و تسعة و ثلاثون ألف و سبعة مائة و عشرون دينار جزائري و ثمانون سنتيم والذي يمثل 5.00 % من المبلغ الإجمالي للصفقة.

يضمن مبلغ الكفالة، مخاطر عدم تنفيذ صاحب الصفقة البنود التعاقدية للصفقة من تاريخ الأمر بالخدمة الصادر عن صاحب المشروع، إلى التاريخ التعاقدى للاستلام المؤقت المحدد في الصفقة.

يتحقق هذا الضمان، بتحقيق الفسخ للصفقة لعدم إلزام صاحب الصفقة ببندها التعاقدية.

عندما تنص الصفقة على أجل الضمان، تتحول هذه الكفالة عند التسليم المؤقت إلى كفالة ضمان، تضمن ودون تجاوز للمبلغ المذكور تسديد المبلغ العالي المنفق لرفع وإزالة وإصلاح العيوب في تنفيذ الصفقة الظاهرة أثناء المدة المحددة للضمان.
يتم التسديد لصاحب المشروع في كل الأحوال بناء على طلب موصى عليه يتقدم به أمام

الملحق رقم (16): كفالة حسن التنفيذ التكميلية



صندوق ضمان الصفقات العمومية

Caisse de Garantie des Marchés Publics

N° 017342

Direction Régionale EST

CGMP

ORIGINAL

كفالة حسن التنفيذ التكميلية

٨٢٥

رقم CAT-25-00690-2021

صندوق ضمان الصفقات العمومية، مؤسسة عمومية ذات طابع صناعي وتجاري المنشأ بموجب المرسوم التنفيذي رقم 67-98 المؤرخ في 21 فبراير 1998، المقيد في السجل التجاري تحت رقم 02/0004105B98 والكانن مقره الاجتماعي شارع الإخوة بوعودو رقم 46 - بئر مراد رايس - الجزائر

والممثل بالسيد : شرواط رضا مدير جهوي بالمديرية الجهوية للشرق المتصرف بمقتضى الصلاحيات المخولة له بقرار رقم : 25/2017 الصادر عن السيد المدير العام بتاريخ 2017/02/05

في نطاق الصفقة العمومية رقم 02/2020 المبرمة بتاريخ 2020/02/12 بين صاحب المشروع مديرية الأشغال العمومية لولاية : سطيف و صاحب الصفقة : مؤسسة الاستصلاح والتهيئة الريفية .

- موضوعها القضاء على النقاط المسببة للحوادث : الحصة 06 : أشغال امتصال نقطة سوداء ، أشغال تصحيح منحرج على الطريق الوطني رقم 75 إلى ن ك 200+114 .
- مبلغها 56 794 416,00 دج وبالأحرف ستة وخمسون ملايين وسبعة مائة و أربعة وتسعون ألف و أربعة مائة وستة عشرة دينار جزائري

تكملة لعقد كفالة حسن التنفيذ رقم CAT-25-00650-2021 المؤرخة في 2021/12/12 المقدرة ب 2 839 720,80 دج والذي يمثل 5.00 % من المبلغ الإجمالي للصفقة.

وتحت رقم تبعا للملحق رقم 01 والمبرم بتاريخ 2021/12/20 المؤشر عليه بتاريخ المقدرة بمبلغه ب 10 000 803,08 دج والذي يرتفع على إثره المبلغ الإجمالي للصفقة إلى 66 795 219,08 دج .

وبارتفاع المبلغ الإجمالي للصفقة يرتفع مبلغ كفالة حسن التنفيذ المذكور أعلاه بقيمة 500 040,15 دج وبالأحرف خمسة مائة ألف و أربعون دينار جزائري وخمسة عشرة سنتيم والذي تعهد صندوق ضمان الصفقات العمومية لصاحب المشروع بتسديده بالتضامن مع صاحب الصفقة، إلى 3 339 760,95 دج وبالأحرف ثلاثة ملايين وثلاثة مائة وتسعة وثلاثون ألف و سبعة مائة وستون دينار جزائري وخمسة و تسعون سنتيم

يسوى كل نزاع محتمل يتعلق بتفسير و/أو تنفيذ الكفالة الحالية وديا، وفي حالة عدم الوصول الى ذلك ، يعرض النزاع على المحكمة المختصة

الملحق رقم (17): ميزان المراجعة لدورة 2022

رقم الحساب	إسم الحساب	حركة الحسابات خلال الدورة		الرصيد في 2022/12/31	
		مدین	دائن	مدین	دائن
601	مواد أولية مستهلكة	8 208 329,79	-	8 208 329,79	-
602	تموينات أخرى مستهلكة	97 755,97	-	3 548 717,88	-
613	الإيجارات	228 108,67	-	3 829 396,99	-
615	الصيانة، التصليحات والرعاية	10 000	-	18 500	-
616	أقساط التأمينات	-	-	11 690	-
617	الدراسات والأبحاث	262 500	-	1 118 000	-
625	التنقلات، المهمات ...	20 800	-	30 800	-
627	الخدمات المصرفية وما شابهها	10 648,95	-	42 595,80	-
631	أجور المستخدمين	480 889,52	-	11 445 967,23	-
642	الضرائب والرسوم الغير مسترجعة عن رقم الأعمال	300 490,44	-	521 792,61	-
896	التنازل ما بين الوحدات	2 228 124	-	19 938 188,27	-
مجموع الأعباء		11 847 647,14	0	48 713 978,57	0
723	تغير المخزونات الجارية	-	20 032 696	-	34 786 174,45
مجموع النواتج		0	20 032 696	0	34 786 174,45

الملحق رقم (18): ميزان المراجعة لدورة 2023

رقم الحساب	إسم الحساب	حركة الحسابات خلال الدورة		الرصيد في 2023/12/31	
		مدین	دائن	مدین	دائن
602	تموينات أخرى مستهلكة	-	-	-	1 555 572,42
613	الإيجارات	-	-	2 527 638,32	-
625	التنقلات، المهمات...	-112 600	-	47 400	-
627	الخدمات المصرفية وما شابهها	14 399,25	-	46 346,10	-
631	أجور المستخدمين	-	-	4 045 446,90	-
642	الضرائب والرسوم الغير مسترجعة عن رقم الأعمال	832,76	-	56 601,32	-
896	التنازل ما بين الوحدات	-	-	14 431 782,40	-
مجموع الأعباء		-97 367,99	0	21 155 215,04	1 555 572,42
704	مبيعات الأشغال	-	55 517,53	-	3 773 422,53
724	تغير المخزون من المنتجات	-	-	33 684,6	-
758	منتجات أخرى للتسيير الجاري	-	-9 568 210	-	-
مجموع النواتج		0	-9 512 692,47	33 684,6	3 773 422,53

الملحق رقم (19): جدول حساب النتائج لدورة 2022

رقم الحساب	البيان	ملاحظة	2022	2021
70	رقم الأعمال			
71	تغير مخزونات المنتجات المصنعة والمنتجات قيد الصنع		34 786 174,45	17 042 275
72	الإنتاج المثبت			
74	إعانات الاستغلال بما فيها أشغال المناولة			
	1. إنتاج السنة المالية		34 786 174,45	17 042 275
60	المشتريات المستهلكة		18 274 629,61	3 055 695,98
62/61	الخدمات الخارجية والاستهلاكات الأخرى بما فيها أشغال المناولة		18 471 589,12	9 168 025,33
	2. استهلاك السنة المالية		36 746 218,73	12 223 721,31
	3. القيمة المضافة للاستغلال (2-1)		(1 960 044,28)	4 818 553,69
63	أعباء المستخدمين		11 445 967,23	4 689 229,84
64	الضرائب والرسوم والمدفوعات المشابهة		521 792,61	255 634,12
	4. الفائض الإجمالي عن الاستغلال		(13 927 804,12)	(126 310,27)
75	النواتج العملية الأخرى			
65	الأعباء العملية الأخرى			
68	المخصصات للاهتلاكات والمؤونات			
78	استرجاع خسائر القيمة والمؤونات			
	5. النتيجة العملية		(13 927 804,12)	(126 310,27)
76	النواتج المالية			
66	الأعباء المالية			
	6. النتيجة المالية			
	7. النتيجة العادية قبل الضرائب (6+5)		(13 927 804,12)	(126 310,27)
698/695	الضرائب الواجب دفعها عن النتيجة العادية			
693/692	الضرائب المؤجلة (تغيرات) عن النتيجة العادية			
	مجموع نواتج الأنشطة العادية		34 786 174,45	17 042 275
	مجموع أعباء الأنشطة العادية		48 713 978,57	17 168 585,27
	8. النتيجة الصافية للأنشطة العادية		(13 927 804,12)	(126 310,27)
77	العناصر غير العادية-الناتج (يطلب بيانها)			
67	العناصر غير العادية-الأعباء (يطلب بيانها)			
	9. النتيجة غير العادية			
	10. النتيجة الصافية للدورة المالية		(13 927 804,12)	(126 310,27)
	حصة الشركات الموضوعية موضع المعادلة في النتيجة الصافية			
	11. النتيجة الصافية للمجموع المدمج ⁽¹⁾			
	ومنها حصة ذوي الأقلية ⁽¹⁾			
	حصة المجمع ⁽¹⁾			

الملحق رقم (20): جدول حساب النتائج لدورة 2023

رقم الحساب	البيان	ملاحظة	2023	2022
70	رقم الأعمال		3 773 422,53	
71	تغير مخزونات المنتجات المصنعة والمنتجات قيد الصنع		(33 684,60)	34 786 174,45
72	الإنتاج المثبت			
74	إعانات الاستغلال بما فيها أشغال المناولة			
	1. إنتاج السنة المالية		3 739 737,93	34 786 174,45
60	المشتريات المستهلكة		7 608 815,50	18 274 629,61
62/61	الخدمات الخارجية والاستهلاكات الأخرى بما فيها أشغال المناولة		7 888 778,90	18 471 589,12
	2. استهلاك السنة المالية		15 497 594,40	36 746 218,73
	3. القيمة المضافة للاستغلال (2-1)		(11 757 856,47)	(1 960 044,28)
63	أعباء المستخدمين		4 045 446,90	11 445 967,23
64	الضرائب والرسوم والمدفوعات المشابهة		56 601,32	521 792,61
	4. الفائض الإجمالي للاستغلال		(15 859 904,69)	(13 927 804,12)
75	النواتج العملية الأخرى			
65	الأعباء العملية الأخرى			
68	المخصصات للاهلاكات والمؤونات			
78	استرجاع خسائر القيمة والمؤونات			
	5. النتيجة العملية		(15 859 904,69)	(13 927 804,12)
76	النواتج المالية			
66	الأعباء المالية			
	6. النتيجة المالية			
	7. النتيجة العادية قبل الضريبة (5+6)		(15 859 904,69)	(13 927 804,12)
698/695	الضرائب الواجب دفعها عن النتيجة العادية			
693/692	الضرائب المؤجلة (تغيرات) عن النتيجة العادية			
	مجموع نواتج الأنشطة العادية		3 739 737,93	34 786 174,45
	مجموع أعباء الأنشطة العادية		19 599 642,62	48 713 978,57
	8. النتيجة الصافية من الأنشطة العادية		(15 859 904,69)	(13 927 804,12)
77	العناصر غير العادية-النواتج (يطلب بيانها)			
67	العناصر غير العادية-الأعباء (يطلب بيانها)			
	9. النتيجة غير العادية			
	10. النتيجة الصافية للدورة المالية		(15 859 904,69)	(13 927 804,12)
	حصة الشركات الموضوعة موضع المعادلة في النتيجة الصافية			
	11. النتيجة الصافية للمجموع المدمج ⁽¹⁾			
	ومنها حصة ذوي الأقلية ⁽¹⁾			
	حصة المجموع ⁽¹⁾			

الملحق رقم (21): دليل المقابلة

دليل المقابلة

السؤال الأول: ما هي الأنشطة الرئيسية التي تمارسها مؤسسة الاستصلاح والتهيئة الريفية "EMIVAR"؟

.....

السؤال الثاني: هل تلتزم مؤسسة "EMIVAR" بتطبيق متطلبات النظام المحاسبي المالي "SCF"؟

.....

السؤال الثالث: هل تلتزم مؤسسة "EMIVAR" بتطبيق متطلبات القرار الوزاري رقم 203 المتضمن للنظام

المحاسبي المالي المكيف لقطاع البناء والأشغال العمومية والهيدروليكا "SCF BTPH"؟

.....

السؤال الرابع: ما هي الطريقة المعتمدة من طرف مؤسسة "EMIVAR" للاعتراف بأعباء ونواتج العقود طويلة

الأجل (طريقة نسبة التقدم / طريقة الإتمام)؟

.....

السؤال الخامس: هل تستعين مؤسسة "EMIVAR" بخبراء لتقدير أعباء المشاريع؟ وهل تتم مراجعة هذه

التقديرات بشكل دوري؟

.....

السؤال السادس: كيف تتم المعالجة المحاسبية لأعباء ونواتج العقود طويلة الأجل في مؤسسة "EMIVAR"؟

.....

الملخص

هدفت هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على طرق القياس والاعتراف بأعباء ونواتج العقود طويلة الأجل في ظل متطلبات القرار الوزاري رقم 203 المتضمن للنظام المحاسبي المالي المكيف "SCF BTPH"، وقد ركزت هذه الدراسة على توضيح أثر اختلاف طريقة نسبة التقدم وطريقة الإتمام على تحديد النتيجة المحاسبية في مؤسسة "EMIVAR"، ولتحقيق هذه الأهداف تم استخدام المنهج الوصفي ذو الطابع التحليلي في الجانب النظري، وتم اعتماد منهج دراسة حالة لتحليل وعرض نتائج الدراسة الميدانية مع الاستعانة بالمقابلة كأداة بحث رئيسية.

خلصت هذه الدراسة بجملة من النتائج، أهمها أن اختلاف طرق الاعتراف يؤثر بشكل مباشر على القوائم المالية، غير أن هذا الأثر يضل متشابهاً في جوهره بين النظام المحاسبي المالي "SCF" والنظام المكيف "SCF BTPH". كما أظهرت النتائج أن مؤسسة "EMIVAR" لا تزال في مرحلة انتقالية ولم تشرع بعد في تطبيق النظام الجديد فعلياً.

بناءً على ذلك، نقترح على مؤسسات القطاع العمل نحو الانتقال لتطبيق متطلبات النظام المحاسبي المالي "SCF BTPH" بهدف تعزيز دقة وشفافية المعلومات المالية والمحاسبية المفصح عنها، واعتماد طريقة نسبة التقدم كخيار مفضل باعتبارها الطريقة المرجعية في الـ "SCF" وتتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية.

الكلمات المفتاحية: العقود طويلة الأجل، الاعتراف، الأعباء، النواتج، النتيجة المحاسبية، طريقة نسبة التقدم، طريقة الإتمام، النظام المحاسبي المالي المكيف.

Abstract

This study aimed to shed light on the methods of measurement and recognition expenses and revenues related to long-term contracts under **the requirements of Ministerial Decision N° 203** which establishes the Adapted Financial Accounting System for the Construction Public Works and Hydraulics Sector "SCF BTPH". The research focuses on clarifying the impact of the differences between the percentage-of-completion method and the completed-contract method on the determination of the accounting result in the case of the company "EMIVAR". To achieve these objectives, the descriptive method with an analytical approach was used in the theoretical part, and the case study method was adopted to analyse and present the results of the field study, with the interview used as the primary research tool.

The study concluded with several findings, most notably that differences in recognition methods directly affect the financial statements. However, this impact remains fundamentally similar under both the standard Financial Accounting System "SCF" and the adapted System "SCF BTPH". The results also revealed that "EMIVAR" is still in a transitional phase and has not yet effectively implemented the new system.

Accordingly, we propose that institutions within the sector work towards transitioning to the implementation of the requirements of the Financial Accounting System "SCF BTPH", with the aim of enhancing the accuracy and transparency of disclosed financial and accounting information. The adoption of the percentage-of-completion method is recommended as a preferred option, as it is the reference method in the "SCF" and is consistent with International Accounting Standards.

Keywords: Long-Term Contracts, Recognition, Expenses, Revenues, Accounting Result, Percentage-of-Completion Method, Completed-Contract Method, the Adapted Financial Accounting System.