

1. الاعتراف و القياس في قطاع البناء، الأشغال العمومية و الري: (حسب قرار وزارة المالية المؤرخ في 10 جويلية 2023)

1.1. الاعتراف و القياس - الإيرادات :

يعد رقم الاعمال اهم مؤشرات الاداء بالنسبة لقطاع البناء و الأشغال العمومية و الري BTPH و الذي يعتبر من اهم المحددات الرئيسية لعمليات التسجيل المحاسبي و تكوين النتيجة. و اشكالية الاعتراف تتمثل اساسا في تحديد زمان الاعتراف بالإيراد ثم القياس هو اعطاء قيمة عددية نقدية بالعملة المستعملة للإيراد و من ثم الانتقال الى تسجيله محاسبيا.

في عقود المقاولات يتم الاعتراف بالإيراد بمجرد إعداد وضعيات الأشغال.

أما بالنسبة للعقود التي تمتد على دورتين محاسبيتين على الأقل أو على عدة دورات محاسبية أي تلك التي تنجز و لا تختتم في نفس السنة المالية و نظرا لتباعد تحقق الإيراد عن تحقق المصاريف فإن الإشكالية الرئيسية تتمثل في تحديد قيمة الإيرادات التي يجب الاعتراف بها كل سنة و المتعلقة بالإجازات التي لم تصل بعد لمرحلة إعداد و ضعية الأشغال، و هو ما يسمى بالأشغال قيد التنفيذ.

و عملا بالمبدأ المحاسبي -استقلالية الدورات المحاسبية- فإن كل سنة مالية يجب أن تتحمل أعبائها و مصاريفها و بالتالي تستقل بنتيجة مالية منفصلة و مستقلة أما المبدأ المحاسبي مقابلة الإيرادات بالمصاريف فلا يجوز تسجيل الإيرادات كلها أو المصاريف كلها الخاصة بكل مشروع إلا المتعلقة بالسنة الحالية فقط من جهة و من جهة أخرى لا يجوز تسجيل النفقات دون تسجيل الإيرادات التي تقابلها حتى و إن لم يتم الاعتراف بها من طرف صاحب المشروع لإسباب موضوعية أو تعاقدية.

أما مبدأ الاستحقاق يحتم علينا عدم انتظار قبض المبلغ و تحقق الإيراد من أجل تسجيله محاسبيا بل مجرد إعداد الوضعية و قبولها من طرف الزبون يعتبر نشأة للالتزام تستوجب تسجيله محاسبيا.

أما مبدأ الحيطة و الحذر فيحتم علينا عدم تسجيل الإيراد الا اذا تحقق التقدم المتلازم للمشروع و ذلك دون أي تضخيم أو تقليل و ذلك بالنظر الى مجموعة من الشروط سوف نذكرها لاحقا، حيث يمكن أن يكون تسجيل الأيراد متزامنا مع الأعباء طبقا لطريقة تقدم الأشغال ((méthode d'avancement) و هي عكس طريقة الإنتمام (méthode d'achèvement).

و عليه يتم تسجيل المشاريع وفق المعادلة التالية :

- نسجل مصاريف الأجاز حسب طبيعتها بمجرد حدوثها في الجانب المدين لحسابات المجموعة السادسة.
- أما الإيرادات فتسجل
 - o إما خلال السنة بمناسبة اعداد وضعيات الأشغال و التي تعتبر بمثابة فواتير.
 - o أو تسجل في نهاية السنة مع مراعاة مبدأ مقابلة الإيرادات للمصاريف.

حسب الفقرتين 111.1 و 111.2 من القرار الصادر عن وزارة المالية المؤرخ في 10 جويلية 2023 فيتم تطبيق العقود طويلة الأجل في قطاع البناء، الأشغال العمومية و الري شريطة أن :

- تدرج هذه التأكيدات في العقد العام للبيع، حيث لا تعد الحقوق مكتسبة إلا إذا تم الإتفاق على الشيء و السعر ، حتى و إن لم يتم تسليم الشيء و لا دفع ثمنه. و مع ذلك في شركات المقاولات طالما لم يتم تسليم المشروع فإن الأخطار تبقى على عاتق المقاول.

- لا يحول الكيان المخاطر إلا إذا حول كل المخاطر و المنافع و ذلك إذا قام بالتسليم النهائي أو الوضع تحت التصرف للمشروع.

- تبقى المنتجات المسلمة (حتى جزئيا و بدفعات أو أقساط منفصلة) خاضعة لإجراءات الرقابة التقنية و التسليم النهائي للمشروع.

- يتوقف التسليم النهائي للمشروع أو تسليمه على تحرير مذكرة الحساب العام الختامي DGD و توقيعها من الطرفين دون تحفظ.

- تطبق العقود طويلة الأجل حتى إذا إستمر الكيان في المشاركة في تسيير الممتلكات و مراقبتها.

133-1مكرر- يُعرّف 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 غالبًا ما تكون معقدة ، ويمتد تنفيذها خلال فترتين محاسبتين أو سنتين ماليتين على الأقل. يعتمد حق الكيان في استلام المداخل التعاقدية على احترامها للشروط التعاقدية للمشروع.

ينتج مفهوم التفاوض الخاص عن العقد الذي يحدد موضوعه العمل الذي يتعين تنفيذه على أساس مواصفات وخصائص فريدة يطلبها صاحب المشروع أو ، على الأقل ، تتكيف إلى حد كبير مع احتياجات هذا الأخير.

و بالتالي فإن العقد طويل الأجل له عدة خصائص:

- ينشأ مفهوم التفاوض الخاص عن تعقيد موضوع العقد ويقود عمومًا صاحب المشروع وشركة المقابلة للاتفاق على عمل يتم تنفيذه على أساس المواصفات والخصائص الفريدة التي يطلبها صاحب المشروع للعمل أو ،

على الأقل ، تتكيف إلى حد كبير مع احتياجات هذا الأخير. يسمح هذا المفهوم من التمييز بين العقود طويلة الأجل والعقود الأخرى لبيع السلع أو الخدمات.

- يشمل مفهوم التعقيد تنفيذ ، بالموازاة أو عبر مراحل تقنية متتالية، مجموعة متنوعة من التقنيات أو الدراية الفنية لتحقيق نفس الهدف ؛ و ينعكس أيضا من خلال إدارة المشاريع ؛ وتترتب عليه عموما نتائج على مدة تنفيذ المشروع.

- يشمل بناء أو إنجاز مجموعة معقدة من السلع أو الخدمات تلك التي يكون تصميمها أو تكنولوجياتها أو وظيفتها أو استخدامها النهائي جزءا من نفس المشروع على نحو لا ينفصم، و على ذات النحو، تندرج ضمن نفس العقد العقود التي يتم التفاوض عليها بشكل عام ، ويتم تنفيذها بشكل مترامز أو مرحلي ، والتي تقع في إطار مشروع واحد.

على العكس من ذلك ، عندما يتعلق العقد بإنتاج العديد من السلع أو الخدمات ، و أدى إنتاج كل واحدة منها إلى مفاوضات منفصلة و أمكن تحديد النتيجة المرتبطة بكل من هذه السلع أو الخدمات ، يجب التعامل مع كل من هذه السلع أو الخدمات بموجب عقد منفصل.

133.1- ثالثا- يتم إبرام العقود طويلة الأجل بشكل عام في قطاع البناء والأشغال العمومية والمنشآت الفنية والهندسية والتركييب المعقد وإعادة تأهيل الأصول أو المحيط.

133.1- رابعا- 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 مصحوبا ، عند الاقتضاء ، بشرط مراجعة أو تقاسم الأرباح.

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 ويسعر ثابت للوحدة.

تعد كذلك عقود طويلة الأجل عقود "المفتاح في اليد/تسليم المفتاح".

يستثنى من مجال تطبيق العقود طويلة الأجل المتعلقة بقطاع البناء و الأشغال العمومية ما يلي:

- العقد الذي تقبل الكيان بموجبه أداء العمل على أساس أجر مساوٍ لدفعات تسديد نفقاته ، و زاد بنسبة مئوية من هذه النفقات أو بأجر ثابت.

- عقود الامتياز.

2.133- تدرج في الحسابات الأعباء و المنتوجات التي تخص عملية تمت في إطار عقد طويل الأجل حسب وتيرة تقدم العملية عن طريق تحرير نتيجة محاسبية بالتتابع و بمقياس إنجاز العملية (إدراج في الحسابات حسب طريقة التقدم).
عندما يتم الوفاء بالالتزام بشكل مستمر بمرور الوقت ، يجب على الكيان أن ينقل تدريجيا عملية الإشراف على المشاريع، على أساس المرفقات المصادق عليها و الموقع عليها بالخلاف، واستخدام طريقة موضوعية و يجب تطبيقها على مدار مدة المشروع بأكملها و هذا لقياس نسبة التقدم في التزامها من أجل تحديد المبلغ السنوي للعائدات التي سيتم تسجيلها و النتائج المحققة بما في ذلك تلك المنجزة في إطار الملحقات التعديلية للأشغال الإضافية.

133-2 مكرر- تتيح طريقة التقدم تسهيل النشاط على مدار السنة وتتمثل في تسجيل الدخل والنتيجة تزامنا /تدرجيا مع تقدم الاشغال.

على هذا النحو، يجب أن يكون الكيان قادرًا على تقدير النتيجة عند الانتهاء بشكل موثوق، من خلال تطبيق النسبة المئوية للإنجاز على هذه النتيجة.

يتم تحديد هذه النسبة المئوية باستخدام الطريقة التي تقيس بشكل موثوق العمل أو الخدمات المؤداة حتى المبلغ القابل للاسترداد والمقبولة، اعتمادًا على طبيعتها.

تحدد هذه النسبة المئوية باستخدام الطريقة التي تقيس على النحو الأكثر موثوقية الأشغال أو الخدمات المنفذة المضطلع بها بمبلغ قابل للاسترداد ومقبول، وفقًا لطبيعته.

يمكن قبول:

- النسبة بين تكاليف الأشغال والخدمات المنجزة في تاريخ الإقفال والتكاليف الإجمالية المقدرة لتنفيذ المشروع؛
 - قياسات فيزيائية (حسب جداول الكميات) أو دراسات تمكن من تقييم حجم الأشغال أو الخدمات المنجزة.
- يقصد بالأشغال والخدمات المنفذة والمقبولة، تلك التي يمكن اعتبارها ، بقدر معقول من اليقين، متضمنة في شروط القبول المنصوص عليها في العقد والضامنة لتحويل عملية الإشراف على المشروع.

133-2 ثالثًا- النتائج التي سيتم ربطها بالسنة المالية هي تلك النتائج التي يمكن تحديدها لعقد وحيد. ومع ذلك ، من الممكن أن تنطبق على المكونات التي يمكن تحديدها في هذا العقد الفردي ، أو على عدة عقود مشاركة في تمثيل مادة إجمالية وفقًا للشروط التالية:

- يفترض النظر في مكون العقد الوحيد، على الأقل، استيفاء ثلاثة شروط:
 - o يجب أن يخضع كل عنصر لمفاوضات منفصلة ؛
 - o - تحديد الإيرادات والمصروفات المقابلة بوضوح ؛
 - o يمتلك الكيان نظامًا مطورًا بشكل كافٍ لتحديد التكاليف قصد التمييز بين التكاليف حسب المراحل.
- يمكن تجميع عدة عقود في حالة:
- يتم التفاوض على جميع العقود المعنية بشكل عام؛
- العقود المعنية مرتبطة و تحقق موضوع واحد ؛
- يتم تنفيذ العقود باستمرارياً بشكل متزامن أو واحد تلو الآخر دون انقطاع.

133-2- رابعاً- المنتجات المرتبطة بشكل طبيعي بعقد الإنجاز ، وأساس تحديد النسبة المستحقة للسنة المالية ، هي تلك المحددة في العقد ، والتي يمكن تحديثها طوال تحقيق موضوع العقد.

قد يكون التحديث ناتجاً عن:

- تنفيذ البنود التعاقدية؛
- المنتوجات الناجمة عن تعديل في شروط تنفيذ الأشغال الذي يصادق عليه العميل عن طريق ملحق؛

3.133- 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 كمنتجات إلا مبلغ يعادل مبلغ الأعباء المثبتة التي يكون تحصيلها محتملاً (إدراج في الحسابات حسب طريقة الإتمام).

4.133- عندما يبدو محتملاً، في تاريخ الجرد، أو بفعل حوادث طارئة أو معروفة في ذلك التاريخ. أن مجموع تكاليف العقد سيفوق مجموع منتجات العقد (خسائر متوقعة بعد الإتمام). يعمد إلى تكوين رصيد بما يفوق الخسارة الإجمالية للعقد غير الموضحة يعد بالتسجيلات الحسابية.

تشكل مؤونة للخسارة الإجمالية المحتملة ، منقوصة بأي خسائر احتمل تسجيلها سابقاً .

133-5. تستند القدرة على تقدير النتيجة عند الانتهاء بشكل موثوق على المعايير الثلاثة التالية:

- إمكانية التحديد بوضوح للمبلغ الإجمالي لمنتجات العقد،
- إمكانية التحديد بوضوح للمبلغ الإجمالي للأعباء القابلة للاستناد للعقد،
- وجود أدوات إدارية ، لاسيما المحاسبية التحليلية والرقابية الداخلية ، التي تسمح بتأكيد نسبة التقدم في الإنجاز ومراجعة تقديرات الأعباء و المنتجات و النتائج مع تقدم الأشغال.