

العقود طويلة الأجل بين الاتجاهات المحلية وتطبيق معايير المحاسبة الدولية

The long-term contracts "construction" between local trends and international accounting standards

أ.د/ حسين رحيم (*) & د. زينة بن فرج (**)
جامعة برج بوعريش - الجزائر

ملخص: تتميز شركات المقاولات بطبيعة خاصة لاسيما من ناحية طول فترة إنجاز المشاريع، حيث تمتد الفترة لفترتين محاسبيتين مختلفتين، لذا خصصت لها لجنة معايير المحاسبة الدولية معيار خاص وهو المعيار الدولي رقم 11 المعالجة المحاسبية لعقود الإنشاء طويلة الأجل، ويعتبر العنصر الرئيسي للمحاسبة عن تلك العقود هو توقيت الاعتراف بالإيرادات (الأرباح). حيث تبرز المشكلة المحاسبية لمعالجة عقود الإنشاء في دفاتر المقاول، لأن هذا النوع من العقود يستغرق مدة زمنية طويلة أي أكثر من فترة محاسبية واحدة، مما يتطلب أسلوب محاسبي ملائم لتوزيع إيراد العقد وتكاليفه عبر الفترات المحاسبية لتنفيذ العقد. الجزائر كغيرها من الدول النامية تسعى لتطبيق معايير المحاسبة الدولية وذلك لتحقيق أكبر قدر من التوافق الدولي والشفافية في القوائم المالية من خلال تبني نظام محاسبي مالي جديد.

لذا فضلنا من خلال ورقتنا البحثية هاته معرفة مدى تطبيق المعيار المحاسبي الدولي 11 الخاص بعقود المقاولات في النظام الجديد و أيضا مع قراءة في قانون الصفقات الصادر مؤخرا في سنة 2013 ومدى تضمنه للمعيار الدولي.

الكلمات المفتاح: عقود الإنشاء، نسبة الإنجاز، المقاول المنتهية، التسبيقات، الضمان.

Abstract : The entrepreneurial firms have special characteristics, notably as regards the duration of project implementation that spans two different accounting years, why the International Accounting Standards Committee has earmarked a specific standard represented by the International Accounting Standards 11 "accounting for construction contracts in the long term", based on the timing of recognition of income (profits) which represents the essential element in accounting for these contracts, which appears the problem of accounting for treatment of construction contracts in the books of the contractor, because such contracts extending over a long period of time that exceeds one financial year, which requires an appropriate method of accounting for the distribution of products contract and its costs between the periods for the implementation of the contract. Algeria, like other developing countries seeking to apply international accounting standards so as to achieve the greatest degree of international consensus and transparency in the financial statements due to the adoption of a new accounting system financial.

This research aims to show the extent of the application of IAS 11 for construction contracts in the new system, while a reading of the procurement code recently issued in 2013 and its capacity of international standard .

Keywords : Construction contracts, percentage of completion, contract ended, advances, guaranteed

المقدمة

مما أن شركات المقاولات ذات طبيعة خاصة لاسيما من ناحية طول فترة إنجاز المشاريع حيث تمتد الفترة لفترتين محاسبيتين مختلفتين، لذا خصصت لها لجنة معايير المحاسبة الدولية معيار خاص وهو المعيار الدولي رقم 11 المعالجة المحاسبية لعقود الإنشاء طويلة الأجل، ويعتبر العنصر الرئيسي للمحاسبة عن تلك العقود هو توقيت الاعتراف بالإيرادات (الأرباح)، ويوجد إجماع على أن الطبيعة

طويلة الأجل لعقود الإنشاء تجعل الانتظار حتى انتهاء العقد الإنشائي للإعتراف بالإيرادات الناجمة عنه لا تعبر عن حقيقة الأنشطة والعمليات المنفذة من قبل المنشأة أو المقاول خلال فترة معينة. لذا نجد أن نسبة الإنجاز (أساس الاستحقاق المحاسبي ومبدأ المبادلة) على العكس من طريقة المقاول المنتهية التي لا تعترف بالإيرادات إلا عند الانتهاء من العقد الإنشائي.

المشكلة المحاسبية لمعالجة عقود الإنشاء تبرز في دفاتر المقاول، لأن هذا النوع من العقود يستغرق مدة زمنية طويلة أي أكثر من فترة محاسبية واحدة، مما يتطلب أسلوب محاسبي ملائم لتوزيع إيراد العقد وتكاليفه عبر الفترات المحاسبية لتنفيذ العقد.

الجزائر كغيرها من الدول النامية تسعى لتطبيق معايير المحاسبة الدولية وذلك لتحقيق أكبر قدر من التوافق الدولي والشفافية في القوائم المالية من خلال تبني نظام محاسبي مالي جديد .

لذا فضلنا من خلال ورقتنا البحثية هاته معرفة مدى تطبيق المعيار المحاسبي الدولي 11 الخاص بعقود المقاولات في النظام المحاسبي و أيضا مع قراءة في قانون الصفقات الصادر مؤخرا في سنة 2013 ومدى تضمنه للمعيار الدولي.

وبناء عليه تتمحور إشكالية بحثنا الرئيسية في:

ما مدى توافق الاتجاهات المحلية الخاصة بعقود الإنشاء مع معايير المحاسبة الدولية؟

❖ أهداف البحث:

- معرفة النظام المحاسبي لشركات المقاولات.
- معرفة المعالجة المحاسبية لنشاط المقاولات وفق معايير المحاسبة الدولية.
- معرفة المعالجة المحاسبية لنشاط المقاولات وفق النظام المحاسبي المالي.
- قراءة في قانون الصفقات العمومية لمعرفة الجوانب المحاسبية التي جاء بها.

أولا: النظام المحاسبي في شركات المقاولات:

عقود الإنشاء أو ما يطلق عليها أحيانا "عقود المقاولات" اتفاق بين طرفين يقوم بموجبه الطرف الأول * المقاول * بإنشاء أصل لصالح الطرف الثاني * المستفيد * بسعر في الغالب يكون محدد وثابت عند توقيع العقد (بناء الجسور والمباني وشق الطرق...)

I- أهداف النظام المحاسبي في شركات المقاولات: يهدف النظام المحاسبي في شركات المقاولات إلى تحقيق ما يلي:¹

- إجراء تقديرات صحيحة للعروض التي ستقدم بها الشركة للحصول على العطاء،
- استقلال كل عقد بتكاليفه ومعرفة النتيجة النهائية لتنفيذه ربحا أو خسارة،
- حصر إيرادات الشركة ومصروفاتها، وأصولها والتزاماتها بصورة حقيقية،
- تحديد تكلفة الأجر والمواد والتكاليف المباشرة وغير المباشرة، وجميع أعمال الشركة مما يساعد الإدارة على معرفة تكلفة كل مقولة وتكلفة الأعمال المنجزة من المشاريع التي مازالت تحت التنفيذ، وكذلك أرباح المشاريع التي تمت والمشاريع التي مازالت تحت التنفيذ،
- إعداد تقارير عن حركة النقد في الشركة خلال فترة معينة، وهذا يساعد الشركة على التعرف على وضعها النقدي، وبممكنها من سداد ديونها والتزاماتها عند استحقاقها.
- تصميم الدفاتر المحاسبية والسجلات والمستندات واستخدام برامج الحاسوب التي تساعد في الحصول على البيانات المحاسبية والمالية بشكل دوري، والتي تساعد الإدارة في اتخاذ القرارات ورسم السياسات المالية والإدارية.
- سهولة إعداد القوائم المالية بطريقة متفقة مع أصول مهنة المحاسبة،

- تمكين الشركة من التعرف على وضعها التمويلي وعلاقتها مع البنوك المختلفة التي تتعامل معها من أجل اتخاذ أنسب القرارات الخاصة بعملية التمويل،
 - التعرف على الذمم المدينة والذمم الدائنة أولا بأول ودراستها وتحليلها لاتخاذ القرارات الملائمة لإمكانية تحصيل الذمم المدينة وسداد الالتزامات في الوقت الملائم،
 - بيان علاقة الشركة المالية مع المقاولين من الباطن وضبط هذه العلاقة حيث تتم المدفوعات لهم بشكل يتناسب مع الأعمال التي قاموا بتنفيذها،
 - تمكين الشركة من تحديد أرباحها الفعلية الخاضعة للضريبة.
- II-المشاكل المحاسبية التي تواجه شركات المقاولات: تواجه شركات المقاولات مجموعة من المشاكل المحاسبية نذكر منها:**²
- مشكلة تقييم الأعمال التامة في نهاية السنة المالية والفصل بين:
 - (قيمة العمل التام طبقا لشهادة المهندس، تكلفة الأعمال التامة التي تم مقابلتها بقيمة هذه الأعمال لقياس الأرباح وخسائر التنفيذ، تكلفة الأعمال غير المعتمدة، وهي الأجزاء التي رفض المهندس المشرف اعتمادها).
 - مشكلة قياس الأرباح للمشاريع تحت التنفيذ.
 - مشكلة تخصيص وتوزيع التكاليف، وتكمن المشكلة في إيجاد أساس عادل لتوزيع التكاليف غير المباشرة على المشاريع، مثل التكاليف الإدارية والاجتماعية للمركز الرئيسي....

ثانيا: المعالجة المحاسبية لعقود المقاولات حسب المعيار المحاسبي الدولي 11 :

تم إصدار المعيار المحاسبي الدولي 11 من قبل لجنة معايير المحاسبة الدولية في ديسمبر 1993، وبدأ في تطبيقه الفعلي في 1 جانفي 1995، حيث يهدف معيار المحاسبة الدولي 11 " عقود الإنشاء" إلى تحديد معايير محاسبة الإيرادات والتكاليف فيما يتعلق بعقود الإنشاء³، وبسبب طبيعة هذه العقود ، حيث يكون هناك عادة فترة فاصلة بين تواريخ بدئها وإتمامها، وغالبا ما تمر بنهايات الفترة المحاسبية . يركز المعيار على توزيع الإيرادات والتكاليف على تلك الفترات المحاسبية التي يتم فيها تنفيذ عقود الإنشاء.

أي يهدف إلى توصيف المعالجة المحاسبية المناسبة لإيرادات وتكاليف عقود المقاولات، ونظرا لطبيعة أعمال المقاولات، فإن تاريخ بدء تنفيذ العقد وتاريخ إتمامه يقعان عادة في سنوات مالية مختلفة، ولذا كانت النقطة الأساسية في المحاسبة على عقود المقاولات تتمثل في كيفية توزيع إيرادات وتكاليف العقد على السنوات التي تم خلالها إنجاز العقد، ويستخدم هذا المعيار أسس تحقق الإيرادات كما جاء بالإطار الخاص بإعداد وعرض البيانات المالية لتحديد توقيت الاعتراف بإيرادات ومصروفات العقد بقائمة الدخل، كما يقدم المعيار إرشادات عملية توضح كيفية تطبيق تلك الأسس.

يجب تطبيق هذا المعيار في المحاسبة عن عقود الإنشاء في القوائم المالية للمقاولين، كما تشمل عقود تقديم الخدمات المرتبطة مباشرة بإنشاء أصل مثل عقود خدمات مديري المشاريع والمهندسين المعماريين، وعقود هدم أو ترميم الأصول وترميم البيئة بعد إزالة الأصول القديمة.

I- عقد الإنشاء: عقد يتم التفاوض بشأنه بشكل محدد لإنشاء أصل أو مجموعة من الأصول المترابطة على نحو وثيق أو المعتمدة على بعضها البعض من حيث التصميم والتقنية والوظيفة أو الغرض أو الاستخدام النهائي.⁴

يفرق المعيار بين نوعين من عقود الإنشاء:⁵

I-1- عقد محدد السعر: وهو عبارة عن عقد مقاول يقبل المقاول بموجبه تنفيذ العقد مقابل سعر محدد أو معدل ثابت لكل وحدة منتج، وفي بعض الأحيان قد يتضمن العقد شرط التعديل في ضوء التكلفة الفعلية.

I-2- عقد التكلفة مضافا إليه نسبة أو عمولة: عبارة عن عقد مقاوله يستعيد بمقتضاه المقاول التكاليف المسموح لها أو المحددة بالإضافة إلى نسبة من تلك التكاليف أو رسما ثابتا(عمولة ثابتة).

II- دمج وتجزئة عقود الإنشاء: تنطبق عادة أحكام هذا المعيار على عقود الإنشاء بشكل منفصل ولكن من الضروري في بعض الأحيان أن يفصل المعيار أجزاء من العقد الواحد أو اعتبار مجموعة عقود على أنها عقد واحد، والهدف من ذلك هو عكس جوهر المعاملة بدلا من شكلها القانوني بشكل صحيح.

II-1- تجزئة العقود: عندما يغطي العقد إنشاء عدد من الأصول، يعتبر عقد إنشاء كل أصل هو عقد منفصل عندما:⁶

- ✓ يتم تقدير عروض منفصلة لكل أصل.
- ✓ يخضع كل أصل لمفاوضات منفصلة، ويكون كلا من العميل والمقاول قادرين على قبول أو رفض ذلك الجزء من العقد المتعلق بكل أصل.
- ✓ تكون التكاليف والإيرادات بكل أصل قابلة للتحديد بشكل منفصل.

II-2- دمج العقود: يتم معاملة مجموعة العقود التي يشتمل كل منها على عميل واحد أو مجموعة مختلفة من العملاء على أنها عقد واحد عندما:⁷

- ✓ يتم التفاوض على مجموعة العقود على أنها عقد واحد.
- ✓ تكون العقود مترابطة على نحو وثيق بحيث تكون فعليا (أي في جوهرها) جزء من مشروع واحد بهامش ربح إجمالي واحد.
- ✓ يتم تأدية العقود بشكل متزامن أو في تسلسل مستمر.
- ✓ في بعض الحالات يمكن أن ينص العقد على إنشاء أصل إضافي بناء على اختيار العميل أو يمكن تعديله ليشمل إنشاء أصل إضافي، في مثل هذه الظروف يعامل الأصل الإضافي كعقد منفصل عندما يختلف بشكل كبير عن الأصل(الأصول) المشمولة في العقد الأصلي أو عند مناقشة السعر دون الأخذ بعين الاعتبار سعر العقد الأصلي.

III- تكاليف وإيرادات العقد:⁸

III-1- التكاليف:

- التكاليف المتعلقة مباشرة بالعقد المحدد:
 - تكاليف العمالة في الموقع بما في ذلك الإشراف عليها،
 - تكاليف المواد المستخدمة في الإنشاء(تكلفة المواد الخام)،
 - اهتلاك الآلات والمعدات المستخدمة في العقد،
 - تكلفة نقل المعدات والمواد من وإلى موقع العقد،
 - تكاليف استئجار الآلات والمعدات،
 - المطالبات من قبل أطراف أخرى(مقاولين من الباطن)
- يمكن تخفيض هذه التكاليف بأي دخل عرضي ليس مشمولا في إيرادات العقد مثل الدخل الناتج من بيع المواد الزائدة والتخلص من الآلات والمعدات في نهاية العقد.
- التكاليف المتعلقة بنشاط المقاولات بصفة عامة، ويمكن تخصيصها للعقد : التامين، تكاليف التصميم والمساعدات الفنية التي لا ترتبط مباشرة بعقد محدد، تكاليف الاقتراض.
- التكاليف الأخرى التي يمكن تحميلها بشكل محدد إلى العميل تحت شروط العقد.

• عندما يتم الاعتراف بالتكاليف التي تم تكبدها لتأمين الحصول على العقد كمصروف في فترة التكبد فلا يجوز شمولها في تكاليف العقد عندما يتم الحصول على العقد في فترة لاحقة (مثلا تكاليف التصميم للمشروع إذا كان خلال السنة التي تسبق سنة الحصول على العقد).

• يتم استثناء الأمور التالية من تكاليف العقد:

- تكاليف العقد التي تعود لنشاط العقد المستقبلي

- المبالغ المدفوعة مقدما إلى مقاولي الباطن عن العمل المقرر إنجازه بموجب عقد من الباطن.

III-2 الإيرادات: تشمل إيرادات العقد السعر الأولي المتفق عليه في العقد إلى جانب الإختلافات والمطالبات والحوافز إلى

الحد الذي من المحتمل أن ينتج عنها إيرادات ويمكن قياسها بشكل موثوق.

V – طرق تحديد نتيجة العقد: يوجب المعيار 11 تطبيق أسلوب نسبة الإنجاز إذا تمكنت المؤسسة من تقدير كل من إيرادات وتكاليف العقد بصورة موثوقة، أما إذا لم تتمكن المؤسسة من ذلك فإن عليها تسجيل إيرادات السنة مكافئة للتكاليف التي تحمّلها خلال الدورة، وهذا ما يعرف بأسلوب الإنتمام.

- طريقة نسبة الإنجاز:

يشار إلى الاعتراف بالإيرادات والمصاريف بالرجوع إلى مراحل إنجاز العقد على أنها طريقة نسبة الإنجاز، وأسلوب هذه الطريقة بسيط.

لا يسمح المعيار بطريقة المقابلة المنتهية التي لا يتم بموجبها الاعتراف بأي إيرادات أو أرباح للعقد إلى أن يتم إنجاز العقد أو يكون منجزا بشكل كبير.

• يمكن تقدير مرحلة إنجاز لعقد ما بطرق متعددة، واعتمادا على طبيعة العقد، قد تستخدم المنشأة الطريقة التي تقيس العمل المنجز بموثوقية، وتشمل هذه الطرق ما يلي:

✓ النسبة التي تتكبدتها التكاليف في تاريخ الميزانية العمومية والتي تضاف إلى إجمالي التكاليف المتوقعة المطلوبة لإنجاز العقد.

✓ المصادقة على العمل المنجز أو الدراسات المسحية حوله.

✓ إنجاز الجزء المادي من العمل الخاص بالعقد.

يتم تقدير نسبة إنجاز عقد ما في أي تاريخ للميزانية العمومية على أساس تراكمي، لذلك يتم محاسبة التغيرات في التقديرات بشكل تلقائي في الفترة التي يحدث فيها التغير وفي الفترات المستقبلية التي تتوافق مع معيار المحاسبة الدولي 8 – السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء.⁹

• فيما يخص العقد بسعر ثابت، يمكن تقدير النتيجة بشكل موثوق عندما:¹⁰

✓ يكون من الممكن قياس إجمالي إيرادات العقد بموثوقية.

✓ يكون من المرجح تدفق المنافع الاقتصادية الخاصة بالعقد إلى المنشأة.

✓ يكون من الممكن تقدير تكاليف إنجاز العقد ومرحلة الإنجاز بموثوقية.

✓ يكون من الممكن تحديد وقياس التكاليف المنسوبة إلى العقد بشكل واضح.

• فيما يخص عقد بالتكلفة زائد هامش ربح، يمكن تقدير النتيجة بشكل موثوق عندما:¹¹

✓ يكون من المرجح تدفق المنافع الاقتصادية الخاصة بالعقد إلى المنشأة.

✓ يكون من الممكن تحديد وقياس التكاليف المنسوبة إلى العقد بشكل واضح، سواء كانت قابلة للسداد بشكل محدد أم لا.

- يتم في الغالب كنوع من الحيلة والحذر، وما لم يكن العقد متقدماً جداً بما فيه الكفاية، الإعراف بالإيرادات فقط بمقدار التكاليف المتكبدة (أي لا يتم الإعراف بأي ربح)، وفي جميع الحالات لابد من توضح الحذر في تقدير النسبة المنحزة من أجل استثناء التكاليف المتعلقة بالنشاط المستقبلي (مثل المواد المسلمة للموقع) ويتم الإعراف بهذه التكاليف على أنها أصل، شريطة أن يكون من المحتمل استردادها (أعمال قيد التنفيذ)، لأن الهدف منها ليس الاستهلاك المباشر في الموقع المخزنة فيه وبالتالي تكاليف هذه المواد هي تكاليف مستقبلية (ربما يكون هناك حاجة لتقديرها من أجل الإبلاغ عنها في الميزانية العمومية على أنها = أعمال عقد قيد التنفيذ =

- **طريقة الإتمام أو المقاوله المنتهية:** إذا كان لا يمكن تحديد أو تقدير النتيجة النهائية للعقد بصورة صادقة أي لا يمكن تحديد التكاليف المتكبدة بمصادقية يمكن أن يسجل كمنتوجات إلا بمبلغ يعادل مبلغ الأعباء المثبتة التي يكون تحصيلها محتملاً.¹²

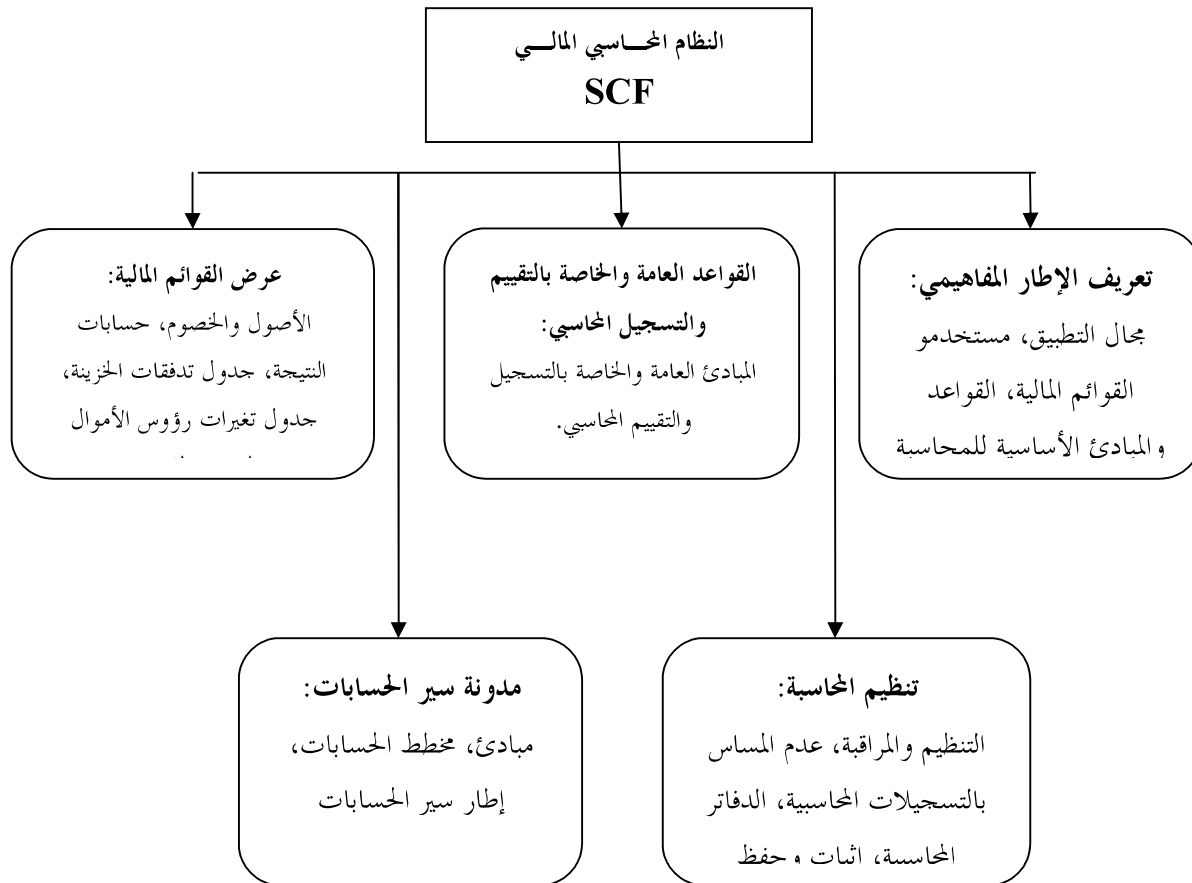
IV - الإفصاحات:

- ينبغي على المنشأة الإفصاح عما يلي:¹³
- مبلغ إيرادات العقد المعترف بها كإيرادات في الفترة.
- الطرق المستخدمة لتحديد إيرادات العقد المعترف بها في الفترة.
- الطرق المستخدمة لتحديد مرحلة إنجاز العقود قيد التنفيذ في تاريخ الميزانية العمومية.
- بالنسبة للعقود قيد التنفيذ في تاريخ الميزانية العمومية:
- أ - المبلغ الإجمالي للتكاليف المتكبدة والأرباح المعترف بها، مطروحا منها الخسائر المعترف بها حتى تاريخه.
- ب - الدفعات المقدمة المقبوضة.
- ج - الحجوزات.
- المبلغ الإجمالي المستحق من العملاء مقابل أعمال العقد كأصل.
- المبلغ الإجمالي المستحق للعملاء مقابل أعمال العقد كالالتزام.
- حسب الفقرة 97 من المعيار 1 والتي تتضمن السياسات المحاسبية التي تعرضها المنشآت وقد لا تتقيد بها بعض المنشآت، ومن الأمثلة على هذه السياسات : العقود الإنشائية.
- يجب على المؤسسة أن تفصح عن أية خصوم أو أصول محتملة طبقاً لما جاء في المعيار المحاسبي الدولي 37 * المؤونات، الأصول والخصوم المحتملة*

ثالثاً: المعالجة المحاسبية لعقود المقاولات حسب النظام المحاسبي المالي الجزائري:

- عرف القانون 11/07 الصادر بتاريخ 2007/11/25 النظام المحاسبي المالي scf في المادة 03 حيث سمي في صلب هذا النص بالمحاسبة المالية كما يلي: "المحاسبة المالية نظام لتنظيم المعلومات المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية عديدة وتصنيفها وتقييمها وتسجيلها، عرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات الكيان ونجاعته، ووضعية خزينته في نهاية السنة المالية". حيث يطبق النظام المحاسبي المالي على كل شخص طبيعي أو معنوي ملزم بموجب نص قانوني أو تنظيمي بإقامة محاسبة مالية، وتستثنى في هذا المجال الأشخاص المعنويون الخاضعون لقواعد المحاسبة العمومية.
- يلتزم بمسك محاسبة مالية كل من:
- الشركات الخاضعة لأحكام القانون التجاري.
- التعاونيات.

- الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون المنتجون للسلع والخدمات التجارية وغير التجارية، إذا كانوا يمارسون نشاطات اقتصادية مبنية على عمليات متكررة.
 - كل الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون الخاضعون لذلك بموجب نص قانوني أو تنظيمي.
 - يمكن للكيانات الصغيرة التي لا تتعدى رقم أعمالها وعدد مستخدميها ونشاطها الحد المعين أن تمسك محاسبة مالية مبسطة.¹⁴
- الشكل الموالي يبين لنا مكونات النظام المحاسبي المالي الجديد:



المصدر: عبد الغني دادان وعبد الوهاب دادان، المنظور المالي للنظام المحاسبي المالي حسب المعيار 32، 39، حول الصنف الأول والخامس، الملتقى العلمي الدولي حول الإصلاح المحاسبي في الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، مخبر التمويل/مالية المؤسسة، ورقلة، 30/29 نوفمبر 2011.

- عرفت المادة **1-133** من النظام المحاسبي المالي **العقود طويلة الأجل** كالتالي: يتضمن عقد من العقود طويلة الأجل الإنجاز، سلعة، خدمة، مجموعة من السلع أو مجموعة من الخدمات تقع تواريخ انطلاقها والانتهاؤها منها في سنوات مالية مختلفة، ويمكن أن يتعلق الأمر بما يلي: عقود البناء، عقود إصلاح حالة أصول أو بيئة، عقود تقديم خدمات.
- اتبع النظام scf في تحديده لنواتج (إيرادات) كل سنة **طريقة نسبة الإنجاز**، شأنه شأن المعيار المحاسبي الدولي ias11 الذي أقر بطريقة نسبة الإنجاز بدل المقاول المنتهية.

- المادة 133-2 من scf تنص على أن أعباء ونواتج عمليات العقود طويلة الأجل، تسجل حسب أسلوب نسبة التقدم إذا أمكن ذلك، وهذا الأسلوب يمكن من تحديد نتيجة كل سنة تبعا لنسبة إنجاز المشروع. كما نصت المادة 140 الفقرة 3 من قانون الضرائب المباشرة على استخدام أسلوب نسبة التقدم لتحديد الأرباح الخاضعة للضريبة.

نسبة الإنجاز = التكاليف الفعلية المتكبدة / التكاليف الكلية للمشروع.

نواتج السنة = نسبة الإنجاز × سعر الإنجاز (قيمة المشروع)

نتيجة السنة = إيرادات - التكاليف المتكبدة.

تكون المعالجة المحاسبية كالآتي:¹⁵

تسجيل مصاريف العقد: من 6 ح/ أعباء إلى 512 ح/ البنك و ح 31 ح/ مواد

تحصيل التسبيق: من 512 ح/ البنك إلى 4191 ح/ العملاء - تسبيقات محصلة

حيث تكرر نفس القيود في السنوات الموالية لغاية انتهاء المشروع

في 12/31 تسجيل أشغال قيد الإنجاز وفق نسبة التقدم : 417 ح/ حسابات دائنة عن أشغال جاري إنجازها إلى ح

704 ح/ مبيعات أشغال (رصيد دائن ربح رصيد مدين خسارة)

- فيما يخص **كفالات الضمان** التي تخصم من فواتير الإنجاز، ولا يدفعها العميل إلا بعد تحقق الشروط المحددة في العقد، وفي الغالب ترجع إلى المقاول بعد سنة من تاريخ انتهاء المشروع (فترة تجربة للمشروع) نسبتها 5 % من قيمة العقد أو من قيمة كل فاتورة، يكون التسجيل لكفالات الضمان كالآتي:

من 275 ح/ كفالات الضمان إلى ح 512 ح/ البنك

❖ عند تسليم المشروع يكون التسجيل كالآتي:

4191 ح/ عملاء - تسبيقات محصلة و ح 512 ح/ البنك إلى ح 417 ح/ حسابات دائنة عن أشغال قيد التنفيذ أو الإنجاز.

- فيما يخص طريقة الإتمام لا تظهر نتيجة المشروع إلا في السنة الأخيرة للإنجاز، وبالتالي لا يتمكن من تقسيم أداء المؤسسة على أساس سنوي، كما لا تتوافق هذه الطريقة وقانون الضرائب المباشرة.

تعتمد على تسجيل النواتج مساوية للتكاليف المتحملة لإنجاز المشروع، وعليه فإننا وفي نهاية كل سنة نجعل ح/ 335 أشغال قيد الإنجاز دائنا بمبلغ مساوي للأعباء السنوية للمشروع، يكون التسجيل كالآتي:

- تسجيل مصاريف العقد: من 6 ح/ الأعباء و 601 ح/ مواد أولية - مستهلكة إلى ح 512 ح/ البنك و ح 31 ح/ مواد

- تحصيل التسبيق: من ح 512 ح/ البنك إلى ح 4191 ح/ العملاء - تسبيقات محصلة

في نهاية السنة 12/31 ن يكون التسجيل المحاسبي كالآتي: من ح 335 ح/ أشغال قيد الإنجاز إلى ح 723 ح/ تغير مخزون أشغال قيد الإنجاز

- في بداية السنة الموالية ن+1 نقوم بترصيد الحسابين 335 و ح/ 723 مع بعض كالآتي:

من ح/ 723 إلى ح/ 335

❖ عند تسليم المشروع في آخر سنة للإنجاز، تظهر نتيجة المشروع وفق هذه الطريقة:

من 411 ح/ زبائن إلى ح 704 ح/ مبيعات أشغال

❖ عند استلام قيمة المشروع يكون تسجيل قبض قيمة المشروع أو العقد: من ح 4191 ح/ عملاء - تسبيقات محصلة

و ح 512 ح/ البنك إلى ح 411 ح/ الزبائن

◀ عندما تتوفر العناصر اللازمة لإعداد تقديرات موثوق منها تتبع طريقة نسبة الإنجاز لاحتساب إيرادات المشروع، أما إذا كانت التقديرات غير دقيقة أو هناك أمور معلقة أو متغيرات هامة أجريت على المشروع أو على الأعمال قيد التنفيذ وينتظر البث فيها لاحقا من الأفضل في هاته الحالة إتباع أو استخدام طريقة المقاول المنتهية في احتساب إيرادات المشروع.

◀ يمكن للمقاول نفسه إتباع الطريقتين لمشروعين مختلفين في نفس الفترة الزمنية، أما المشاريع المتشابهة في طبيعتها ولها نفس الخصائص نتبع أسلوب واحد.

رابعا: قراءة في قانون الصفقات لسنة 2013:

أقر طريقة نسبة الإنجاز، ومن النقاط الأساسية التي جاء بها:

- الصفقات العمومية عقود مكتوبة في مفهوم التشريع المعمول به، ترمم وفق الشروط المنصوص عليها في هذا المرسوم، قصد إنجاز الأشغال واقتناء اللوازم والخدمات والدراسات لحساب المصلحة المتعاقدة. (المادة 04)
- تشمل الصفقات العمومية إحدى العمليات الآتية أو أكثر (المادة 13): إنجاز أشغال، اقتناء اللوازم، إنجاز الدراسات، تقديم الخدمات.

تهدف صفقة الأشغال إلى قيام المقاول ببناء أو صيانة أو تأهيل أو ترميم أو هدم، منشأة أو جزء منها، بما في ذلك التجهيزات المشتركة الضرورية لاستغلالها، في ظل احترام البنود التي تحددها المصلحة المتعاقدة صاحبة المشروع. إذا تم النص على تقديم خدمات في الصفقة ولم تتجاوز مبالغها قيمة الأشغال، فإن الصفقة تكون صفقة أشغال.

تهدف صفقة اللوازم إلى اقتناء المصلحة المتعاقدة أو إيجار عتاد أو مواد موجهة لتلبية الحاجات المتصلة بنشاطها لدى مورد. إذا كانت أشغال وضع وتنصيب اللوازم مدرجة ضمن الصفقة ولا تتجاوز مبالغها قيمة هذه اللوازم، فإن الصفقة تكون صفقة لوازم.

تهدف صفقة الدراسات إلى القيام بدراسات نضج، واحتمالا تنفيذ مشاريع أو برامج تجهيزات عمومية لضمان أحسن شروط إنجازها و/أو استغلالها.

تشمل صفقة الدراسات، عند إبرام صفقة أشغال، مهمات المراقبة التقنية أو الجيو تقنية والإشراف على الأشغال والمساعدة التقنية لفائدة صاحب المشروع.

صفقة تقديم الخدمات هي كل صفقة تختلف عن صفقات الأشغال أو اللوازم أو الدراسات.

- لا يمكن أن تخصص المصلحة المتعاقدة الصفقة إلا للمؤسسة يعتقد أنها قادرة على تنفيذها، كيفما كانت كيفية الإبرام المقررة (المادة 35)، يتعين على المصلحة المتعاقدة أن تتأكد من قدرات المتعامل المتعاقد التقنية والمالية والتجارية (المادة 36).
- تستعلم المصلحة المتعاقدة، أثناء تقييم العروض التقنية، عند الاقتضاء، عن قدرات المتعهدين ومواصفاتهم المرجعية، حتى يكون اختيارها لهم اختيار سديدا، مستعملة في ذلك كل وسيلة قانونية ولاسيما لدى مصالح متعاقدة أخرى، وإدارات وهيئات مكلفة بمهمة المرفق العمومي، ولدى البنوك والممثلات الجزائرية في الخارج (المادة 38).

- كل عقد أو طلب يساوي مبلغه ثمانية ملايين دج 8000000 دج أو يقل عنه لخدمات الأشغال أو اللوازم وأربعة ملايين دينار 4000000 دج لخدمات الدراسات أو الخدمات، لا يقتضي وجوبا إبرام صفقة في مفهوم هذا المرسوم.

إذا فاقت قيمة هذه الخدمات المبالغ المذكورة في الفقرة أعلاه، فإنه لا يمكن الالتزام بأي نفقة مماثلة دون اللجوء للإجراءات الشكلية (المادة 06) تحسب المبالغ باحتساب كل الرسوم، ويمكن تحيينها بصفة دورية، وفق معدل التضخم المسجل رسميا.

- يمكن أن تلجأ المصلحة المتعاقدة إلى صفقات تشتمل على قسط ثابت وقسط أو أكثر اشتراطي، عندما تبرر شروط اقتصادية و/أو مالية ذلك، ويجب أن يكون القسط الثابت وكل قسط اشتراطي مشروعاً وظيفياً (المادة 14).
- يمكن تلبية الحاجات في شكل حصة وحيدة أو في شكل حصص منفصلة، وتخصص الحصة الوحيدة لشريك متعاقد واحد، وتخصص الحصص المنفصلة إلى متعامل متعاقد أو أكثر، وفي هذه الحالة يجب تقييم العروض حسب كل حصة. كما يمكن المصلحة المتعاقدة، عندما يكون ذلك مبرراً، تحديد عدد الحصص الممكن منحها لمتعهد واحد (المادة 15).
- تحدد الاتفاقية طبيعة الخدمات الواجب تأديتها وأهميتها، والموقع ومبلغ عقد البرنامج و رزنامة انجازه.
- يتم الالتزام القانوني بعقد البرنامج عن طريق تبليغ الصفقات التطبيقية للمتعاقد، في حدود الالتزام المحاسبي بها، مع مراعاة سنوية الميزانية، عند الاقتضاء. لا يمكن أن تتجاوز مدة البرنامج 5 سنوات (المادة 17).
- يمكن المصلحة المتعاقدة بصفة استثنائية، أن تلجأ إلى إجراء "دراسة نضج وانجاز" عندما تقتضي أسباب ذات طابع تقني ضرورة إشراك الماثل في الدراسات الخاصة بالمشروع. و في هذه الحالة لا تدرج مرحلة دراسة الجدوى ضمن دراسة النضج (المادة 18).
- كل مصلحة متعاقدة مسؤولة عن حسن تنفيذ الجزء من الصفقة الذي يعينها. ويوقع الأعضاء اتفاقية تشكيل مجموعات الطلبات التي تحدد كفاءات سيرها (المادة 19).
- تشتمل صفقة الطلبات على انجاز أشغال أو اقتناء اللوازم أو تقديم الخدمات ذات النمط العادي والطابع المتكرر. تكون مدة صفقة الطلبات سنة واحدة قابلة للتجديد، ويمكن أن لا توافق السنة المالية، لا يمكن أن تتجاوز صفقة الطلبات خمس 5 سنوات ويمكن تجديدها.
- يجب أن تبين صفقة الطلبات كمية و/أو قيمة الحدود الدنيا والقصوى للأشغال، اللوازم و/أو الخدمات التي هي موضوع الصفقة. تحدد صفقة الطلبات إما السعر، وإما آلياته وإما كفاءات تحديده المطبق على عمليات التسليم المتعاقبة. ويشرع في تنفيذ صفقة الطلبات بمجرد تبليغ الطلبات الجزئية التي تحدد كفاءات التسليم. عندما تتطلب الشروط الاقتصادية و/أو المالية ذلك. يمكن منح صفقات الطلبات لعدد من المتعاملين الاقتصاديين. تلزم الحدود الدنيا لصفقة الطلبات المصلحة المتعاقدة اتجاه المتعامل المتعاقد، وتلزم الحدود القصوى المتعامل المتعاقد تجاه المصلحة المتعاقدة (المادة 20).
- يمكن المتعامل المتعاقد أن يكون شخصاً أو عدة أشخاص طبيعيين أو معنويين يلتزمون بمقتضى الصفقة إما فرادى وإما في إطار تجمع مؤسسات. (المادة 21)
- لا يمكن أن تتجاوز بأي حال من الأحوال المبالغ السنوية القصوى مع احتساب كل الرسوم الممنوحة لكل مؤسسة مصغرة في هذا الإطار، المبالغ الآتية (المادة 55):
 - 12000000 دج لخدمات الأشغال (هندسة مدنية وطرق)
 - 7000000 دج لخدمات الأشغال (أشغال البناء التقنية وأشغال البناء الثانوية)
 - 2000000 دج لخدمات الدراسات. 4000000 دج للخدمات. 7000000 لخدمات اللوازم.
- يتعين على المصالح المتعاقدة إبلاغ الوكالة الوطنية لدعم تشغيل الشباب والصندوق الوطني للتأمين على البطالة بكل المعلومات التي تخص منح الخدمات.
- يدفع أجر المتعامل المتعاقد وفق الكفاءات الآتية: بالسعر الإجمالي والجرافي، - بناء على قائمة سعر الوحدة، بناء على النفقات المراقبة، بسعر مختلط.

- يمكن المصلحة المتعاقدة مراعاة لاحترام الأسعار، تفضيل دفع مستحقات الصفقة وفق صيغة السعر الإجمالي والجزائي (المادة 63).
- يمكن أن يكون السعر ثابتا أو قابلا للمراجعة، في الحالة الأخيرة يجب أن تحدد الصفقة صيغة أو صيغ مراجعتها، وكذلك كفاءات تطبيق هذه الصيغة أو الصيغ الخاصة و بالمراجعة (المادة 64).
- يمكن تحديد مبلغ التحيين إما بطريقة إجمالية وجزائية و باتفاق مشترك، وإما بتطبيق صيغة مراجعة الأسعار إذا نصت الصفقة على ذلك. كما لا يمكن تطبيق تحيين الأسعار إلا على الفترة التي تتراوح بين تاريخ آخر أجل لصلاحية العرض وتاريخ الأمر بالشروع في الخدمات التعاقدية.
- الصفقات التي لا يمكن أن تتضمن صيغا لمراجعة الأسعار هي الصفقات المبرمة بأسعار ثابتة وغير قابلة للمراجعة (المادة 66).
- عندما تسدد حصة من تسبيق على التمويل من دفع على حساب أو تسوية على رصيد حساب، فإنها تخصم بعد تطبيق مراجعة الأسعار، من مبلغ الدفع على الحساب أو التسوية على رصيد الحساب.
- عندما تسدد حصة من تسبيق جزائي من دفع على حساب أو تسوية على رصيد حساب، فإنها تخصم قبل تطبيق مراجعة الأسعار من مبلغ الدفع على الحساب أو التسوية على رصيد الحساب. (المادة 70)
- تتم التسوية المالية للصفقة بدفع التسيقات و/أو الدفع على الحساب، وبالتسويات على رصيد الحساب. (المادة 73) لا يترتب على دفع ما يحتل من تسيقات و/أو دفع على الحساب أي اثر من شأنه أن يخفف مسؤولية المتعامل المتعاقد من حيث التنفيذ الكامل والمطابق والوفى للخدمات المتعاقد عليها.
- وبهذه الصفة، فإن هذه الدفعات لا تمثل تسديدا نهائيا للمبلغ.
- عرفت المادة 74 كل من :
 - التسبيق: هو كل مبلغ يدفع قبل تنفيذ الخدمات موضوع العقد، وبدون مقابل للتنفيذ المادي للخدمة.
 - الدفع على الحساب: هو كل دفع تقوم به المصلحة المتعاقدة مقابل تنفيذ جزئي لموضوع الصفقة.
 - التسوية على رصيد الحساب: هي الدفع المؤقت أو النهائي للسعر المنصوص عليه في الصفقة بعد التنفيذ الكامل والمرضي لموضوعها.
- لا تدفع التسيقات إلا إذا قدم المتعامل المتعاقد مسبقا كفالة بقيمة معادلة لإرجاع تسيقات يصدرها بذلك خاضع للقانون الجزائري أو صندوق ضمان الصفقات العمومية. وتحرر كفالة إرجاع التسيقات حسب نموذج يحدد بموجب قرار من الوزير المكلف بالمالية (المادة 75) .
- تسمى التسيقات، حسب الحالة، جزائية أو على التمويل (المادة 76) .
- يحدد التسبيق الجزائي بنسبة أقصاها 15 % من السعر الأولي للصفقة (المادة 77) .
- يمكن أن يدفع التسبيق الجزائي مرة واحدة، كما يمكن أن يدفع في عدة أقساط تنص الصفقة على تعاقبها الزمني (المادة 79) .
- يمكن أصحاب صفقات الأشغال والتزويد باللوازم أن يقبضوا بالإضافة إلى التسبيق الجزائي، تسبيقا على التمويل إذا أثبتوا حيازتهم عقودا أو طلبات مؤكدة للمواد أو المنتجات الضرورية لتنفيذ الصفقة.
- يمكن المصلحة المتعاقدة أن تطلب من المتعامل المتعاقد معها التزاما صريحا بإيداع المواد والمنتجات المعنية في الورشة أو في مكان التسليم خلال اجل يلائم الرزنامة التعاقدية تحت طائلة إرجاع التسبيق (المادة 80).

- لا يمكن أن يتجاوز المبلغ الجامع بين التسبيق الجزافي و التسبيقات على التموين بأي حال من الأحوال نسبة 50 % من المبلغ الإجمالي للصفقة (المادة 82) .
- تتم استعادة التسبيقات الجزافية و التسبيقات على التموين عن طريق اقتطاعات من المبالغ المدفوعة في شكل دفع على الحساب أو تسوية على رصيد الحساب، تقوم به المصلحة المتعاقدة. وتتم استعادة التسبيقات حسب وتيرة تحدد تعاقديا بخصم من المبالغ التي يستحقها حائز الصفقة. ابتداء من دفع أول كشف أو فاتورة. ومهما يكن من أمر، فإنه يجب أن تنتهي تسديد التسبيقات إذا بلغ مجموع المبالغ المدفوعة نسبة 80 % من مبلغ الصفقة. (المادة 83)
- يكون الدفع على الحساب شهريا، غير انه يمكن أن تنص الصفقة على فترة أطول تتلائم مع طبيعة الخدمات (المادة 85) .
- يترتب على تسوية حساب الرصيد النهائي رد اقتطاعات الضمان، وشطب الكفالات التي كونها المتعامل المتعاقد عند الاقتضاء (المادة 87) .
- يتعين على المصلحة المتعاقدة أن تقوم بصرف الدفعات على الحساب أو التسوية النهائية، في اجل لا يمكن أن يتجاوز 30 يوما ابتداء من استلام الكشف أو الفاتورة، غير انه يمكن تحديد اجل أطول لتسوية بعض أنواع الصفقات بقرار من وزير المكلف بالمالية. ولا يمكن أن يتجاوز هذا الأجل شهرين (المادة 89) .
- زيادة على كفالة رد التسبيقات المنصوص عليها يتعين على المتعامل المتعاقد أن يقدم حسب نفس الشروط كفالة حسن التنفيذ الصفقة (المادة 97) .
- يحدد مبلغ الكفالة بنسبة تتراوح بين 5% و 10 % من مبلغ الصفقة حسب طبيعة وأهمية الخدمات الواجب تنفيذها (المادة 100).

نشير إلى أن قانون الصفقات نص على شكل وضعية الأشغال وهي المعمول بها على مستوى شركات المقاولات (الملحق).

الخلاصة:

- من خلال هذا العرض البسيط وقرائنا لكل من النظام المحاسبي المالي وقانون الصفقات الجزائري في الجزء الخاص بالعقود طويلة الأجل وجدنا أنه ولأهمية نشاط المقاولات وتميزه عن بقية الأنشطة الأخرى خصصا له كل من النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية قواعد محاسبية لمعالجة العمليات الخاصة بها:
- أن المعيار المحاسبي الدولي 11 ترك الحرية للمؤسسة في اختيار الأسلوب الأنسب لها لتحديد نسبة الإنجاز.
 - تماشى في الكثير من الجوانب النظام المحاسبي المالي وقانون الصفقات الجزائري مع المعيار المحاسبي الدولي 11 خاصة فيما يخص طريقة نسبة الإنجاز لتحديد النتيجة السنوية للعقود طويلة الأجل، وذلك كلما تمكنت المؤسسة من ذلك.
 - في ظل طريقة نسبة الإنجاز يتم الاعتراف بإيراد العقد بقائمة حساب النتيجة في الفترات المحاسبية التي ساهمت في إنجاز الأعمال، ويتم عادة الاعتراف بتكاليف العقد كأعباء بقائمة حساب النتيجة وذلك في الفترات المحاسبية التي تم خلالها إنجاز الأعمال والتي تسببت في حدوث تلك التكاليف.
 - كلا منهما أي النظام المحاسبي المالي والمعيار المحاسبي 11 أقر بضرورة توزيع إيرادات وتكاليف المشاريع بين فترات الإنجاز، بمعنى كل فترة محاسبية تتحمل تكاليفها و تستفيد من إيراداتها وذلك حسب نسبة الإنجاز.

وبناء عليه يجب القراءة المستمرة لكل من النظام المحاسبي وقانون الصفقات فيما يخص هذا النشاط والذي يتميز كثيرا بحالة عدم التأكد سواء فيما يخص الإيرادات أو التكاليف المستقبلية، وقد أخذ المعيار المحاسبي الدولي طبيعة هذه العقود عكس ما كان معمول به سابقا في الجزائر والذي كان يعمل بالمقابلة المنتهية فقط .

الملاحق:

الملحق رقم (01): شكل لوضعية الأشغال

المقابلة (تسمية وعنوان):

الرقم الجبائي:

رقم السجل التجاري: المؤرخ في

الحساب البنكي رقم: اسم البنك عنوانه

موضوع الصفقة :

رقم الصفقة رقم: المصادق عليها بتاريخ

مبلغ الصفقة (بالأرقام): دج

المبلغ ب د ج	الوضعية بتاريخ
	مبلغ الأشغال المتراكم TTC التسبيقات الجزافية تسبيقات التموين المجموع (1)
	مبلغ الأشغال المتراكم HT TVA (17 %) التسبيقات الجزافية تسبيقات على التموين المجموع (2)
	المبلغ الخام لوضعية الأشغال (3) = (1) - (2)
	تسبيق الجزافي الواجب الدفع تسبيق التموين الواجب الدفع المجموع (4)
	مبلغ الأشغال TTC (5) = (3) - (4) الضمانات 5 % المبلغ الصافي لوضعية الأشغال

يحدد المبلغ الصافي والواجب دفعه في هذه الوضعية بكل الرسوم

بـ:

الهوامش والمراجع المعتمدة:

- ¹ من :
- حسن زكي، محاسبة تكاليف عقود المقاولات في ضوء المعايير المحاسبية الدولية، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، 2000، ص(24، 25).
- سليمان حسن عطية، المحاسبة في شركات المقاولات، دار وائل للنشر والتوزيع، ط1، 2004، ص(09، 10).
- ² هاشم عطية و محمد عبد ربه، المحاسبة عن تكاليف العقود، الدار الجامعية، مصر، ط1، 2000، ص12.
- ³ [http :www.iasplus.com/en/standards/ias11](http://www.iasplus.com/en/standards/ias11)
- ⁴ حسين قاضي و مأمون حمدان، المحاسبة الدولية ومعاييرها، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، 2008، ص 250.
- ⁵ لخضر علاوي، معايير المحاسبة الدولية، الأوراق الزرقاء، الجزائر، 2012، ص(308، 309)
- ⁶ محمد أبو نصار وجمعة حميدات، معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2009، ص (182-184).
- ⁷ لخضر علاوي، معايير المحاسبة الدولية، ص310.
- ⁸ من :
- حسين قاضي و مأمون حمدان، مرجع سابق، ص 251.
- محمد أبو نصار وجمعة حميدات، مرجع سابق، ص(188، 189).
- لخضر علاوي، نظام المحاسبة المالية، الأوراق الزرقاء، الجزائر، 2011، ص 127.
- ⁹ لخضر علاوي، معايير المحاسبة الدولية، مرجع سابق، ص323.
- ¹⁰ لخضر علاوي، معايير المحاسبة الدولية، مرجع سابق، ص316.
- ¹¹ حسين قاضي و مأمون حمدان ، مرجع سابق، ص 252.
- ¹² لخضر علاوي، نظام المحاسبة المالية، الأوراق الزرقاء، الجزائر، 2010 ، ص 128.
- ¹³ من:
- فقرة 39 من المعيار المحاسبي الدولي 11 .
- محمد أبو نصار وجمعة حميدات، مرجع سابق، ص 196.
- ¹⁴ المواد 2 إلى 5، القانون 11/07 المتضمن النظام ، الجريدة الرسمية رقم 74 الصادرة بتاريخ 2007/11/25 .
- ¹⁵ من:
- بورنان ابراهيم ومخلوف الطاهر، ملتقى دولي حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الجديد وآليات تطبيقه في ظل المعايير المحاسبية ias/ifrs، الجزائر، 14/13 أكتوبر 2009.
- المواد (06، 07، 15، 16، 17، 18) المرسوم التنفيذي رقم 08-156، المؤرخ في 26 ماي، الجريدة الرسمية العدد 27 الصادر في 28 ماي 2008.
- عطية عبد الرحمن، محاسبة معمقة وفق scf، ط1، 2011، ص 186.
- Tazdait ali , Maitrise du systeme comptable financier, edition acg , 2009.
- قانون الصفقات الجزائري، 2013 .