

03 - يهدف هذا المعيار إلى تحديد كيفية تطبيق مقاييس المداخليل وفق طريقة النسبة المئوية لتقدم الأشغال في إطار عقود البناء.

مجال التطبيق

04 - يطبق هذا المعيار على التقيد المحاسبي في القوائم المالية لصاحب عقود البناء كما تحددها الفقرة 05 التالية.

مفاهيم

05 - للمصطلحات الآتي ذكرها في هذا المعيار الدلالات التالية :

عقد البناء هو عقد موضوعه انجاز مواد أو مجموعة مواد مترابطة في تصورها وتكنولوجياها وغايتها.

عقد تقديري هو عقد يقبل فيه صاحب المشروع عقدا بثمن محدد أو بمكافأة بنسبة محددة بوحدة انتاج، مشفوعا في بعض الأحوال ببند مراجعة للأخذ بعين الاعتبار آثار تغيرات أسعار المواد الأولية المستعملة أو تكلفة اليد العاملة.

عقد حصري هو عقد يتم بموجبه خلاص صاحب المشروع حسب النفقات المقبولة أو المطابقة لاية قاعدة أخرى لتحديدتها ويتحصل بالإضافة إلى ذلك على نسبة ماثوية من هذه النفقات أو على مكافأة قارة.

المطالبة تعني المبالغ التي يطالب بها صاحب المشروع الحريف قصد الأخذ بعين الإعتبار المصاريف والتكاليف التي تسببت فيها الأشغال والتي لم ينص العقد على تسديدها.

الحجز بعنوان الضمان يعني المبالغ التي يحجزها الحريف كضمان لتنفيذ بعض الأشغال أو كضمان لحسن انجاز المواد أو الخدمات.

الهامش التقديري للعقد هو الفارق بين مجموع المداخليل ومجموع التكاليف المحتملة بعنوان العقد.

تحديد التكاليف

06 - تشمل التكاليف المتعلقة بعقد بناء تكلفة المواد المستهلكة والحصّة المستحقة من التكاليف المباشرة وغير المباشرة التي يمكن أن تتعلق بهذا العقد والمحتملة بداية من تاريخ امضائه إلى حد إنجازه بصفة نهائية.

07 - لا يمكن إدراج التكاليف المتعهد بها قبل إمضاء عقد البناء ضمن التكاليف المتعلقة بهذا العقد. إلا أن التكاليف المخصصة للحصول على إمضاء العقد يمكن أن تدرج فيه عند توفّر الشرطين التاليين :

أ - تحدد التكاليف بكيفية منفصلة ويمكن أن تقاس بأمانة.

ب - يكون إبرام العقد شبه ثابت .

عندما تسجل التكاليف المخصصة للحصول على إمضاء عقد في شكل أعباء خلال سنة محاسبية لا يمكن أن تدرج في عقد خلال سنة محاسبية لاحقة بتعلة أن العقد قد أبرم خلال هذه السنة المحاسبية.

08 - تحدد تكاليف المواد المستهلكة وحصّة التكاليف المباشرة وغير المباشرة المتعلقة بعقد بناء طبقا لقواعد تحديد تكاليف الاقتناء والانتاج المفصلة في معيار المحاسبة المتعلق بالمخزونات وتضم خاصة ما يلي :

أ - نفقات اليد العاملة للحضيرة بما في ذلك مراقبة الحضيرة

ب - تكلفة المواد المستعملة في البناء

ج - إستهلاك المعدات المستعملة في البناء

د - تكاليف وصول المعدات الضرورية للحضيرة وسحبها

هـ - تكاليف تأجير التجهيزات

و - تكاليف التصور والاستشارة الفنية المباشرة بالعقد

ز - التكاليف المقدرة للتعديل وللأشغال المنجزة بعنوان الضمان بما في ذلك الأعباء المتوقعة بعنوان بنود الضمان

ح - المطالبة المتأتمية من الغير

ط - تكاليف التأمين

ي - تكاليف التصور والاستشارة الفنية غير المباشرة بعقد معين

ك - المصاريف العامة للانتاج .

معيار المحاسبة المتعلق بعقود البناء (م م 09)

الهدف

01 - تتعلق عقود البناء عموما بإنشاء المباني والسدود والجسور، والسفن أو بأعمال أخرى. إن طبيعة هذه العقود وأهميتها تجعلان هذه الأعمال تمتد في غالب الأحوال على فترة تتجاوز السنة المحاسبية، ولهذا السبب تنفذ هذه الأعمال جزئيا عند ختم سنة محاسبية أو أكثر

02 - ينص معيار المحاسبة المتعلق بالمداخليل على استعمال الطريقة المسماة بطريقة النسبة الماثوية لتقدم الأشغال وذلك لتقييد المداخليل الناجمة عن إسداء خدمات تم تنفيذها جزئيا عند تاريخ ختم السنة المحاسبية.

تعيين الاصناف الثلاثة الأخيرة للتكلفة بواسطة طرق منهجية ومعقولة تطبق بطريقة متجانسة على مجموع التكاليف ذات الخصائص المماثلة.

ويمكن أن يخفض من التكاليف المذكورة أعلاه مبلغ المواد التابع غير المدرجة في إيرادات العقد، مثل المدخول الناجم عن التقويت في تجهيز المعدات عند نهاية العقد.

09 - عندما يقترض صاحب المشروع لتمويل إنتاج مواد وخدمات منصوص عليها في عقود البناء فإن الأعباء المالية التي نجمت عن هذه القروض يمكن أن تدمج في تكاليف هذه العقود طبقا لمعيار المحاسبة المتعلق بأعباء القروض.

ينبغي أن يوافق مبلغ الأعباء المالية التي يمكن أن تدرج في تكاليف عقد بناء مبلغ أعباء القروض المحتملة فعليا خلال سنة محاسبية وي طرح منه مبلغ مداخل التوظيف المؤقت لهذا القرض.

ينبغي أن يبدأ دمج الأعباء المالية في تكاليف عقد بناء مع انطلاق الأنشطة الأولية الضرورية للمشروع في الأشغال. ويجب أن يتوقف هذا الدمج عند إنهاء الأنشطة الأولية الضرورية لتسليم المادة موضوع العقد.

ويجب أن يتجسم كل وقف لتنفيذ الأشغال لمدة طويلة نسبيا في إيقاف دمج الأعباء المالية في التكاليف المتعلقة بهذا العقد.

قياس المداخل

10 - يجب أن تقاس المداخل المتأتية من عقود البناء بالقيمة المستحقة للمقابل الذي تم الحصول عليه أو الذي سيقع الحصول عليه ويندرج ضمنه عموما:

أ - سعر البيع الأساسي أو المبلغ الأصلي للإيرادات المتفق في شأنها في العقد

ب - المراجعة التعاقدية للأسعار أو ضمان الخطر الاقتصادي الخاص بالعقد

ج - تتمات الثمن المتأتبة إثر التغييرات في شروط تنفيذ الأشغال والتي وافق عليها الحريف

د - المطالبة المقدمة بصفة صالحة إلى الحريف طبقا للأحكام التعاقدية والتي وافق عليها الحريف.

تسجيل المداخل

11 - عندما يمكن تقدير نتيجة عقد بناء بأمانة فإن المداخل المتعلقة بالعقد ينبغي تقييدها محاسبيا بقدر تنفيذ الأشغال بالقياس مع درجه تقدم الأشغال عند تاريخ ختم القوائم المالية.

يمكن أن تقدر النتيجة المتأتبة من عقد بناء بأمانة عندما تكون الشروط المذكورة في الفقرة 12 مستوفاة بالنسبة إلى العقود التقديرية والشروط المذكورة في الفقرة 13 مستوفاة بالنسبة إلى العقود الحصرية.

12 - في حالة عقد تقديري، فإنه يمكن تقدير نتيجة العقد بأمانة عندما تستوفي الشروط التالية:

أ - يمكن تقييم مجموع المداخل المتعلقة بالعقد بأمانة

ب - تكون تغطية المداخل متأكدة كما ينبغي

ج - يمكن تقسيم تكاليف إنجاز العقد ودرجة تقدم العقد في تاريخ الختم بأمانة

د - يمكن تحديد التكاليف المرتبطة بالعقد بأمانة بشكل يمكن من المقارنة بين التكاليف الفعلية المتحصلة بعنوان العقد والتقديرية الأولية.

13 - في حالة عقد حصري، فإنه يمكن تقدير نتيجة هذا العقد بأمانة عندما تستوفي الشروط التالية:

أ - تكون تغطية المداخل متأكدة كما ينبغي

ب - يمكن أن تحدد التكاليف بوضوح وأن تُقيّم بأمانة التكاليف المرتبطة بالعقد، سواء كانت قابلة للسداد على نحو مخصوص أم لا.

14 - وحتى يتسنى تقدير النتيجة المتأتبة من عقد البناء بأمانة، فإنه على صاحب المشروع:

أ - القيام بجرد للمواد والأشغال الجارية في تاريخ الختم

ب - الحصول على موافقة الحريف على مجمل الأشغال المنجزة والإيرادات غير المنصوص عليها في العقد

ج - حيازة نظام محاسبة تصرف يمكن من متابعة ملاءمة للتكاليف وثنم التكلفة.

ويقوم صاحب المشروع بمراجعة إيراداته التقديرية والأعباء المتعلقة بالعقد بحسب تقدم تنفيذ الأشغال.

و يمكن أن يخفض مبلغ إيرادات العقد بسبب تطبيق خطأيا منجزة عن تأخير في إنجاز العقد من قبل صاحب المشروع.

15 - وينبغي تحديد درجة تقدم الأشغال بتطبيق طريقة مناسبة وقارة وقابلة للتثبث تمكن من قياس الأشغال المنجزة بأمانة. ومن بين الطرق التي يمكن أن تستعملها المؤسسة يمكن ذكر:

أ - العلاقة الموجودة بين التكاليف المخصصة إلى التاريخ المحدد والمبلغ الجملي للتكاليف المقدرة لانجاز العقد

ب - الفحوص الفنية لتقييم الأشغال المنجزة

ج - إنهاء قسط من الأشغال المدرجة في العقد.

لا يمكن أن تمثل الدفعات الجزئية وقائمتا المصاريف التسبيقات والأقساط التي يدفعها الحريف في حد ذاتها مراجع لقياس درجة تقدم الأشغال.

16 - عندما تحدد درجة تقدم الأشغال بالرجوع إلى التكاليف المخصصة بعنوان العقد إلى التاريخ المحدد بالنسبة إلى التكلفة الجمالية المقدرة فإن التكاليف المتعلقة بالأشغال المنجزة، تدرج وحدها ضمن التكاليف المخصصة إلى ذلك التاريخ.

و يمكن استثناء أمثلة تكاليف العقد التالية:

أ - تكاليف العقد المتصلة بنشاط مستقبلي بعنوان العقد، مثل تكاليف المواد المسلمة بالحضيرة، أو الموضوعة جانيا لتستعمل بعنوان العقد بدون أن تتركب بعد أو تستهلك أو تستخدم طوال مدة تنفيذ العقد، إلا إذا كانت هذه المواد قد صنعت خصيصا لهذا العقد

ب - الدفعات لفائدة المناولين بعنوان أقساط على أشغال المناولة التي يجب تنفيذها.

17 - عندما لا يمكن تقدير نتيجة عقد طويل الأجل بأمانة لا ينبغي تسجيل المداخل إلا في حدود التكاليف المقيدة محاسبيا والقابلة للاسترداد.

18 - وكقاعدة عامة، فإنه يصعب غالبا تقدير نتيجة عقد بناء بصفة آمنة، عندما لم يبلغ تقدم إنجاز العقد درجة كافية. ولا تسجل المداخل في الحالة التي تعتبر فيها التكاليف المحتملة قابلة للاسترداد إلا في حدود المستحق ولا يتم تسجيل أي نتيجة.

19 - وعندما يتم القضاء على الشكوك التي منعت من تقدير نتيجة عقد بناء بأمانة بسبب وقائع لاحقة فإنه ينبغي تقييد المداخل المتعلقة بالعقد طبقا للفقرة 11 أعلاه.

20 - لا يمكن تقدير نتيجة عقد بناء بأمانة إلا إذا كانت تغطية المداخل المتأتبة من عقد البناء متأكدة كما ينبغي.

إلا أنه عند ظهور احتمال حول قابلية تغطية مبلغ أدرج سلفا في إيرادات العقد وتم تسجيله في قائمة النتائج فإن المبلغ غير القابل للتغطية أو المبلغ الذي لم تعد قابلية تغطيته محتملة يسجل في شكل أعباء وليس باعتباره تعديلا لمبلغ الإيرادات المتعلقة بالعقد.

تحديد النتيجة التقديرية

21 - ينبغي أن تحتسب النتيجة التقديرية. في كل عقد. إلا أنه في بعض الظروف الخاصة المنصوص عليها في الفقرات 22 و 23 و 24 لاحقا، فقد يبدو مناسباً لصاحب المشروع أن يقسم العقد إلى مجموعات صغرى أو على عكس ذلك يجمع العديد من العقود لتحديد النتيجة التقديرية. وعلى صاحب المشروع أن يقوم بتجميع وتقسيم العقود قبل إجراء التقييدات المحاسبية المتعلقة بهذه العقود.

22 - وعندما يتعلق العقد بالعديد من المواد فإن إنجاز كل واحد منها ينبغي معالجته باعتباره عقد بناء منفصل عندما:

أ - تقدم اقتراحات أو عروض في خصوص كل مادة على نحو منفصل

ب - تكون كل مادة موضوع مفاوضة منفصلة وكانت لكل من صاحب المشروع والحريف الامكانية الفنية والتجارية لقبول أو رفض قسم العقد المتعلق بكل مادة

ج - يمكن تحديد الإيرادات والتكاليف المتعلقة بكل مادة كل على حدة.

23 - ينبغي اعتبار مجموعة العقود المبرمة مع حريف أو حرفاء مختلفين كأنها عقد واحد وكأنها العقد نفسه عندما :

- أ - يكون التفاوض في شأن هذه العقود وامضاً لها قد حصل وكأنها عقد واحد وكأنها العقد نفسه وفي ظروف اقتصادية متماثلة
- ب - توجد صلة اقتصادية متينة بين مختلف العقود التي تمثل جزءاً من مشروع وحيد يكون هامش ربحه اجمالياً
- ج - تكون المدة الفاصلة بين ابرام مختلف العقود وجيزة على نحو يكون فيه تنفيذها في أن واحد أو تباعاً بدون انقطاع.

24 - يمكن أن ينص عقد ما على انجاز مادة تكميلية باختيار الحريف أو يمكن أن ينقح هذا العقد لادراج انجاز مادة تكميلية، وينبغي أن يماثل انجاز مادة تكميلية عقد بناء منفصل عندما :

- أ - تكون المادة المعنية ذات تصور منفصل وقائم على تكنولوجيا أو له وظيفة تختلف جوهرياً عن المادة أو المواد المستهدفة في العقد الأصلي
- ب - تقع المفاوضة في ثمن المادة بمعزل عن الثمن المحدد في العقد الأصلي.

تسجيل الخسائر المنتظرة

25 - عندما يكون من المحتمل أن تسجل النتيجة التقديرية لعقد ما خسارة يجب إدراج الخسارة المنتظرة في الأعباء .

26 - يحدد مبلغ الخسارة الموافقة ويسجل بمعزل عن :

- أ - انطلاق الأشغال أو عدمه
- ب - مرحلة تقدم الأشغال
- ج - مبلغ المكاسب المنتظرة من عقود أخرى منفصلة .

انعكاس تغيرات التقدير

27 - بحكم الشكوك التي قد تبرز خلال تنفيذ عقد بخصوص مبلغ الأعباء والداخليل يمكن إرجاء التقديرات التي قام بها صاحب المشروع من سنة محاسبية إلى أخرى. وبالفعل فإن التقديرات تتم على أساس آخر المعلومات المتوفرة التي يمكن لوفائق لاحقة أن تعدل أو تشكك في مبلغ الداخليل واحتساب الهامش التقديري في شأن عقد .

28 - ينبغي اقرار انعكاس تغير في التقديرات المحاسبية طبقاً لمعيار المحاسبة المتعلق بالتعديلات المحاسبية في تحديد النتيجة بعنوان :

- أ - السنة المحاسبية التي جرى خلالها التعديل إذا كان هذا التعديل لا يؤثر إلا في هذه السنة
- ب - السنة المحاسبية أو السنوات المحاسبية اللاحقة إذا كانت هذه الأخيرة معنية .

المعلومات المطلوبة

29 - على المؤسسة أن توفر في القوائم المالية :

- أ - الطرق المستعملة لتحديد درجة تقدم العقود الجارية
- ب - الطرق المستعملة لتقييم الخسائر المنتظرة والتكاليف المباشرة وغير المباشرة المتعلقة بالعقود
- ج - عمليات التجميع وعمليات تقسيم العقود لتحديد النتيجة التقديرية والأسباب المؤدية لذلك .

تاريخ التطبيق

30 - يطبق هذا المعيار على القوائم المالية المتعلقة بالسنوات المحاسبية المفتوحة ابتداء من غرة جانفي 1997.