

محاسبة المقاولات



مقدمة

ينقسم عمل شركات المقاولات إلى جزئين:

- الأول: تشغيل للغير

بمعنى قيام شركة المقاولات ببناء منشآت للغير

- الثاني: الاستثمار العقاري

بمعنى قيام شركات المقاولات بالبناء لحسابها وبيع ما تقوم ببناءه

مثل: العمارات السكنية، قرى سياحية، وخلافه

أولاً: التشغيل للغير

أولاً: الأطراف

- شركة المقاولات: ويطلق عليها المقاول العام، وهي الشركة التي أسند إليها تنفيذ المشروع، وهي الجهة الوحيدة المسؤولة أمام العميل، أي المالك.
- مقاول الباطن: وهو أحد الجهات التي يقوم المقاول العام بإسناد بعض الأعمال إليه ليقوم بتنفيذها، ولا يقع عليه أي مسؤولية أمام العميل، حيث أن المسؤول هو المقاول العام.
- العميل: وهو المالك أي الجهة التي أسندت للمقاول العام بتنفيذ المشروع.
- الاستشاري: وهو المراقب على المشروع من حيث التنفيذ، وهو مختار من قبل العميل، وقد يكون هناك أكثر من استشاري في المشروع.

ثانياً: كيفية الدخول في المناقصات

- تقوم شركة المقاولات بشراء كراسة الشروط، بالإضافة إلى المقايضة التثمينية، والتي تعد من قبل استشاري العميل، واللوحات الهندسية.
- كراسة الشروط: وتشمل عقد المقابلة والشروط العامة من حيث مسؤوليات المقاول والتزاماته، التأمينات، البرنامج الزمني، الرسومات، مقاولي الباطن، الضرائب والرسوم، غرامة التأخير، وخلافه.

معالجة قيمة كراسة الشروط

من ح / المصاريف العمومية

كراسة شروط مناقصات

إلى ح / الصندوق أو البنك

وفي حالة إرساء المناقصة على الشركة:

من ح / تكاليف العمليات (عملية

إلى ح / المصاريف العمومية

ثالثاً: عند رسو المشروع على الشركة

- يتم فتح الحسابات الخاصة بالمشروع الجديد.

وأستطيع تلخيص هذه الحسابات كالآتي:

1. حساب تكاليف المشروع
2. حساب العملاء
3. حساب الدفعات المقدمة من العملاء
4. حساب محجوز ضمان العملاء

1- حساب تكاليف المشروع

وهو الحساب الذي يتم تسجيل كافة المصاريف الخاصة بالمشروع به اعتباراً من القيد السابق، وهو قيد تحويل قيمة كراسة الشروط، وما بعده من أي مصاريف.

ويفضل تقسيم حساب تكاليف المشروع إلى أكثر من بند تكلفة حسب الحاجة، مثلاً (المواد، الأجور والرواتب، أعمال مقاولي الباطن، متنوعة وأخرى). وهذا التقسيم اختياري، بمعنى أن يمكن التقسيم بصورة أخرى حسب طبيعة المشروع، وحسب الاتفاق مع الإدارة الهندسية أو الإدارة العامة. ويفيد ذلك في الرقابة على المشروع وبيان الانحرافات التي قد تنشأ بين التكاليف الفعلية والتكاليف التقديرية حسب الجدول الزمني لتنفيذ المشروع كما سيأتي ذكره لاحقاً.

2- حساب العملاء

وهذا الحساب يمثل الذمة المدينة لمالك المشروع، والذي يسجل فيه استحقاق الدفعات المستحقة السداد على مالك المشروع نتيجة إصدار شهادة دفع بكمية أعمال.
كما سيتم التوضيح لاحقاً

3- حساب الدفعات المقدمة من العملاء

وهذا الحساب يتم فيه قيد الدفعة المقدمة التي تم الحصول عليها من العميل عند توقيع العقد، وتكون في الغالب 10 % من قيمة المشروع، وتستهلك هذه الدفعة نفس النسبة من دفعات الإنجاز- كما سيتم بيانه لاحقاً-، وهو أحد حسابات الخصوم «دائن».

4- حساب محجوز ضمان العملاء

وهذا الحساب يتم فيه قيد النسبة المستقطعة التي قام العميل بحجزها من دفعات الإنجاز مقابل ضمان مدة الصيانة التعاقدية للمشروع-إن وجدت حسب العقد-، ويتم استردادها بعد انتهاء فترة الصيانة التعاقدية للمشروع.

كما يمكن صرفها مقابل كفالة بنكية تصدرها الشركة لصالح العميل (مالك المشروع)، وتسمى كفالة محجوز الضمان، وهو أحد حسابات الأصول لأنه حق للشركة. طرف العميل يتم صرفه بعد انقضاء فتره الصيانة، وهو دائما «مدين».

رابعاً: قيام شركة المقاولات (المقاول العام) بالتنفيذ

سنجد أن المصروفات التي سيقوم المقاول العام بصرفها هي عبارة عن: (حساب تكاليف المشروع)

1. مواد
2. أعمال مقاولي الباطن
3. الأجور
4. مصروفات غير مباشرة أخرى

أولاً: المواد

- هنا يقوم المقاول العام بشراء المواد اللازمة بالبناء. ويجب هنا أن نفرق بين هل الشركة تستخدم طريقة الجرد الدوري أم طريقة الجرد المستمر في إثبات قيد الشراء.
- يتم الشراء حسب احتياجات كل موقع حيث تخزين المواد به، ويتم تحرير إذن إضافة مخازن لكل موقع على حدة، ومن الممكن تحويل مواد من موقع لآخر، حيث يتم تحرير إذن صرف مخازن من الموقع المحول منه إلى الموقع المحول إليه، وبالتالي الموقع المحول إليه يحرر إذن إضافة مواد من الموقع المحول منه.
- الدورة المستندية لعملية الشراء تبدأ من طلب الشراء، أمر التوريد، محضر الفحص، إذن الإضافة.

أ- حالة الجرد الدوري

- تثبت المشتريات من المواد كمصروفات، على أن تقفل بالكامل بحساب استغلال العقود والمقاولات بغض النظر عن ما تم صرفه فعلاً للتشغيل، على أن يتم عمل قيد إثبات تشوينات آخر المدة (مخزون آخر المدة) وذلك لتحصيل حساب استغلال العقود والمقاولات بما تم صرفه فعلاً من المواد.
- مثال: في عام 2000 تم شراء 100 طن حديد بمبلغ 120.000 جنيه على الحساب، وبفرض أن عند جرد الحديد وجد أن مخزون (تشوينات) آخر المدة بلغ 70 طن، وبفرض اتباع طريقة الوارد أولاً صادر أولاً لتقييم مخزون آخر المدة:
قيد الشراء

120.000 من ح/ مصروفات العمليات - مون

120.000 إلى ح/ الموردين

- في نهاية السنة المالية يتم إقفال حساب المون بالكامل في حساب استغلال العقود والمقاولات بغض النظر عن ما تم صرفه فعلاً للتشغيل
قيد الإقفال

120.000 من ح/ حساب استغلال العقود والمقاولات

120.000 إلى ح/ مصروفات العمليات - مون

- ولتحميل حساب استغلال العقود والمقاولات بما تم صرفه فعلاً من المواد يتم إثبات تشوينات آخر المدة، حيث يتم جرد المواد لكل المواقع جرد فعلي، ثم يتم تقييمها حسب طريقة التقييم المتبعة (الوارد أولاً صادر أولاً، الوارد أخيراً صادر أولاً، المتوسط المرجح) على أن يتم إقفاله في الميزانية العمومية.

قيد إثبات تشوينات آخر المدة

70 طن $\times 1200 = 84.000$ جنيه

84.000 من ح/تشوينات آخر المدة

84.000 إلى ح/حساب استغلال العقود والمقاولات

مما سبق نجد أن ما تم صرفه من المواد يبلغ $84.000 - 120.000 = 36.000$ جنيه

وهذا ما تم تحميله على حساب استغلال العقود والمقاولات

ب- حالة الجرد المستمر

- تثبت المشتريات من المواد كمخزن (أصل) على أن يتم عمل قيد بالمواد المنصرفة فعلاً من المخازن للتشغيل يتم الوصول إلى قيمة المواد المنصرفة من كارتة الصنف وحسب طريقة التسعير المتبعة (الوارد أولاً صادر أولاً، الوارد أخيراً صادر أولاً، المتوسط المرجح)
- مثال: في عام 2000 تم شراء 100 طن حديد بمبلغ 120.000 جنيه على الحساب ثم تم صرف عدد 30 طن حديد من الموقع للتشغيل، وبفرض اتباع طريقة الوارد أولاً صادر أولاً لتسعير المنصرف من المواد

قيد الشراء

120.000 من ح/مخزن - حديد (مراقبة مخازن - حديد)

120.000 إلى ح/الموردين

- هنا يتم عمل إذن صرف بواسطة أمين المخزن التابع للموقع يرسل صورة منه إلى الإدارة المالية لكي يتم عمل كارتة صنف ليتم تسعييره وعمل قيد بالقيمة المنصرفة

36000 من ح/مصاريف عمليات - حديد

36000 إلى ح/مخزن - حديد (مراقبة مخازن - حديد)

كرتة الصنف

وحدة الصرف : طن							الصنف : حديد		
الرصيد		متوسط مرجح	الصادر		الوارد		رقم المستند	البيان	التاريخ
قيمة	كمية		قيمة	كمية	قيمة	كمية			
120000	100	1200			120000	100	1	حديد قطر 22	2000/5/15
84000	70	1200	36000	30			1		2000/5/20

ملاحظات على كرتة الصنف :-

- 1- الاهتمام بوحدة الصرف بحيث تكون وحدة الإضافة هي نفس وحدة الصرف و تكون وحدة الصرف هي ادني وحدة من الممكن الصرف بها
- 2- خانة الوارد تختص بشراء المواد أو المرتجع منها و خانة الصادر تختص بصرف المواد أو المرتجع منها
- 3- تسجيل الإضافة و الصرف حسب تاريخ الإضافة الفعلي و الصرف الفعلي و لا يتم تأجيلها أو تسجيلها في تاريخ آخر غير التاريخ الفعلي
- 4- إذا تم ارتجاع مواد تم صرفها من قبل للتشغيل فيجب تحرير إذن ارتجاع لتلك المواد لكي تسجل بكرتة الصنف كمرتجع و كذلك بالنسبة للمواد المشتراه
- 5- في حالة صرف الحديد يتم تقدير الكمية المنصرفة هندسيا طبقا لم تم تنفيذه و ذلك لصعوبة وزن الكمية المنصرفة عند الصرف

- ملحوظة هامة: قد يوجد بعض المواد التي يتم شراؤها ويتم صرفها مباشرة وبالتالي من الممكن عدم عمل كارتة صنف لها، وتحمل مباشرة على مصاريف العمليات
- قيد تحويل مواد من موقع إلى موقع آخر
 - من ح / مصروف عمليات موقع (ب)
 - إلى ح / مصروف عمليات موقع (أ)
- حالة ضياع أو سرقة مواد من الموقع
 - من ح / أرباح وخسائر
 - إلى ح / مصروف عمليات - موقع....
- حالة بيع مواد زائدة عن حاجة الموقع (بربح)
 - من ح / الصندوق او الخزينة
 - إلى مذكورين
 - ح / مصروف عمليات موقع...
 - ح / أرباح وخسائر (ربح)

ثانياً: أعمال مقاولي الباطن

- تقوم شركة المقاولات وهي المقاول العام بالاتفاق مع مقاولي باطن لتنفيذ بعض الأعمال، وقد ينقسم عقد مقاول الباطن إلى مقاول باطن مصنعية أي توفير العمالة فقط دون المواد، على أن يقوم المقاول العام بتوفير المواد له. أو قد يكون عقد مقاول الباطن يشمل التوريد والتركيب أي توفير المواد والعمالة، وكل هذا يذكر بالعقد.
- يتم عمل عقد بين المقاول العام ومقاول الباطن يبين به جميع الشروط من خصومات بالعقد مثل خصم ضرائب أو تأمين أعمال أو أي خصومات أخرى، طريقة السداد، المقايضة وفئاتها وكمياتها.

- قد يتم الاتفاق علي سداد دفعة مقدمة للمقاول تصرف بنسبة معينة من قيمة عقد المقاول، وطبقاً للعقد السابق كانت الدفعة بنسبة 20% على أن يتم استهلاك الدفعة المقدمة بنفس النسبة من كل مستخلص مقاول الباطن

$$\text{قيمة الدفعة المقدمة} = 31760 \times 20\% = 6352 \text{ جنيه}$$

- القيد

6352 من ح/ مقاولي باطن دفعة مقدمة

6352 إلى ح/البنك أو أوراق دفع

- ملحوظة: في حالة سداد دفعة مقدمة من المفروض أن يطلب المقاول العام من مقاول الباطن ضمان لهذه الدفعة بان يطلب خطاب ضمان دفعة مقدمة أو شيك بنكي بنفس القيمة من مقاول الباطن (عند استلام خطاب الضمان لا يوجد قيد له).
- بعد ذلك يبدأ مقاول الباطن العمل بالموقع ثم يتم إعداد مستخلص شهري أو نصف شهري حسب الاتفاق حتى يتم محاسبة مقاول الباطن، والمستخلص يعد من قبل مقاول الباطن ويراجع من مهندس الموقع طبقاً لحصر الكميات المنفذة بالفعل بالموقع.

- من المستخلص السابق نجد أن مقاول الباطن قام بتنفيذ أعمال قيمتها 8985 جنيه وهذه القيمة تسجل كمصروفات في دفاتر المقاول العام (شركة المقاولات) بالإضافة إلى الخصومات
- القيد

8985 من </> مصروفات عمليات – أعمال مقاولي باطن إلى مذكورين

89.85 </> ضرائب خصم من المنبع - من الغير

44.925 </> تأمين أعمال مقاولي باطن

1.797 </> مقاولي باطن دفعة مقدمة

66.489 </> مقاولي باطن



الحسابات



- بفرض سداد دفعة من المستحق قدرها 4648.9 بشيك
- القيد

4648.9 من ح/مقاولي باطن

4648.9 إلى ح/البنك

- **ملاحظة:** مستخلص مقاول الباطن يعد بطريقة متلاحقة، أي أن المستخلص يقرأ الكميات من بداية العمل حتى تاريخ إعداد كل مستخلص، وعليه عند إعداد مستخلص رقم 2 سيأخذ الشكل التالي.

شركة المحروسة للإنشاءات المتقدمة
ق.م.م

مستخلص رقم (2) التاريخ : 2000/4/30

اسم مقاول الباطن : الجندي للمقاولات
مأمورية ضرائب :

رقم الملف الضريبي بطاقة ضريبية:

م	البيان	الوحدة	الكمية			النسبة	الجملة
			سابقة	خلال المدة	الإجمالي		
1	بالمتر المكعب حفر مع نقل ناتج الحفر لخارج الموقع	م3	1500	1000	2500	%100	14875
2	بالمتر المكعب صب خرسانة عادية أسفل اللبشة المسل	م3	20	10	30	%100	150
3	مباني نصف طوية مع عمل أكتاف كل 2 متر طولي	م2	0	30	30	%100	135
4	بالمتر المسطح بياض تخشين للمباني قبل طبقة العزل	م2	0	40	40	%100	120
	الإجمالي						15280
	خصم ضرائب 1 %						152.8
	خصم تأمين أعمال 5 %						764
	خصم دفعة مقدمة 20 %						3056
	السابق صرفه						4648.9
	صافي المستحق						6658.3

مدير المشروع

مكتب فني

مدير الموقع

الحسابات

عند إعداد قيد المستخلص رقم 2 يجب أن يتم طرحه من مستخلص رقم 1
ولا يجب إعداده من خانة خلال المدة

- أعمال مقاولي باطن $6295 = 8985 - 15280$
- ضرائب خصم من المنبع $62.95 = 89.85 - 152.8$
- تأمين أعمال مقاولي باطن $314.75 = 449.25 - 764$
- مقاولي باطن دفعة مقدمة $1259 = 1797 - 3056$

• القيد

6295 من </> مصروفات عمليات – أعمال مقاولي باطن إلى مذكورين

62.95 </> ضرائب خصم من المنبع

31.475 </> تأمين أعمال مقاولي باطن

1.259 </> مقاولي باطن دفعة مقدمة

46.583 </> مقاولي باطن

ملاحظات:

- في بعض الأحيان يقوم مقاول الباطن باستخدام مواد من المقاول العام، وذلك في حالة إذا كان عقد مقاول الباطن توريد وتركيب. ففي هذه الحالة يتم خصم قيمة المواد على مقاول الباطن من خلال إذن صرف المخازن. وذلك نظراً لأن فئة مقاول الباطن الظاهرة بالمستخلص تشمل توريد وتركيب. ونظراً لقيام مقاول الباطن باستخدام المواد من المقاول العام فإنها تخصم عليه.

- القيد (جرد مستمر)

من ح/مقاولي باطن

إلى ح/مخزن مواد (مراقبة مخزون مواد)

- القيد (جرد دوري)

من ح/مقاولي باطن

إلى ح/مصاريف عمليات - مون

قد يستخدم مقاول الباطن عمالة من الموقع خاصة بالمقاول العام، وحيث أن المقاول العام هو المسؤول عن سداد أجر هذه العمالة، ففي هذه الحالة يقوم المقاول العام بسداد هذا الأجر بالخصم على مقاول الباطن، ويتم الخصم بإحدى طريقتين:

- أن يتم الخصم علي مقاول الباطن عند سداد الأجور من عهدة الموقع، وبالتالي يكون تسجيل قيد العهدة كالآتي:
- القيد

من ح/مقاولي باطن (بقيمة أجر العامل الذي تم استخدامه)
إلى ح/ العهد

- أن يظهر ذلك الخصم بمستخلص المقاول، وبالتالي لا يتم إجراء قيد بالخصم الظاهر بالمستخلص

أجور عمال اليومية

- يتم صرف أجور عمال المياومة والخاصة بالمقاول العام كل أسبوع أو حسب ما يراه المقاول العام، ويتم الصرف من عهدة الموقع (سيتم شرح عهدة الموقع فيما بعد).
- يجب الحصول على صورة البطاقة الشخصية لعمال اليومية لأنها يتم السؤال عنها من مأمور ضرائب كسب عمل.
- يتم إعداد كشوف عمالة موقع عليها من العامل عندما يتم قبضه عليها وسراكي لكل عامل خلال الأسبوع يتم اعتمادها من مهندس الموقع.

شركة المحروسة للإنشاءات المتقدمة ش.م.م.

كشف عمالة عن الأسبوع من.. إلى..

م	الاسم	المهنة	عدد الأيام	الفئة	الإجمالي	خصومات	الصافي	التوقيع
1	محمد عبد القادر	عامل	5	15	75	-	75	
2	محمد سامي	عامل	6	15	90	-	90	
3	إبراهيم جابر	عامل	6	15	90	-	90	
4	السيد متولي	نجار	5	25	125	-	125	
5	طار السيد	نحات	5	25	125	-	125	
							505	

قيد اليومية

505 من ح/مصروفات عمليات - أجور عمال

505 إلى ح / العهد

- يتم تثبيت يوم من كل أسبوع يتم قبض العمالة فيه عن الأسبوع بالكامل.

الاعتراف بالإيرادات في شركات المقاولات

أولاً: مستخلصات العميل

- بناءً على ما تم تنفيذه من بنود أعمال يتم إعداد مستخلص الإيراد، والذي يتم محاسبة العميل عليه، ويتم إعداد مستخلص الإيراد طبقاً لحصر الكميات، ويرسل لاستشاري المشروع لمراجعة الكميات المدونة به، ثم يرسل بعد ذلك للعميل لمراجعة النواحي المالية.
- يقوم العميل بخصم تأمين ضمان أعمال 5% وبخصم ضرائب أرباح تجارية وصناعية 1% ونسبة الدفعة المقدمة إن وجدت.
- إذا كان حجم العمل بالمستخلص يشمل ضريبة المبيعات هنا يجب فصل الإيراد عن ضريبة المبيعات.
- الإيراد = حجم العمل $\times \frac{100}{102.9}$ وذلك إذا كانت الأعمال أعمال اعتيادية
- ضريبة المبيعات = حجم العمل $\times \frac{2.9}{102.9}$
- يتم إعداد أي مستخلص من بداية العمل حتى تاريخ إعداد المستخلص كما في مستخلصات المقاولين، على أن يتم حاسبة كل مستخلص بالطرح من المستخلص السابق.
- ملحوظة: فئات البنود بمستخلص الإيراد هي الفئات التي ظهرت بالمقايضة التثمينية.

شركة المحروسة للإنشاءات المتقدمة ش.م.م

مستخلص جاري رقم (1) عن المدة من 1/3/2000 إلى 31/3/2000

م	رقم البند	نوع العمل	الكمية بالعقد	الوحدة	الكميات			نسبة الصرف		الفئة	جملة قيمة الأعمال حتى الآن	قيمة ما سبق من أعمال	قيمة أعمال خلال المدة
					سابقة	خلال المدة	إجمالية	سابقة	حالية				
		بالمتر المكعب حفر مع نقل ناتج الحفر لخارج الموقع	2600	م3	0	1500	1500	%0	%100	11	16500.00	0	16500.00
		بالمتر المكعب صب خرسانة عادية أسفل اللبشة المسلحة	30	م3	0	20	20	%0	%60	10	120.00	0	120.00
		الإجمالي									16620.00		16620.00
		تشوينات			0	50	50	0	%60	1200	36000.00		36000.00
		خصم ض1%									166.20		166.20
		خصم تأمين أعمال 5%									831.00		831.00
		خصم دفعة مقدمة 20%									3324.00		3324.00
		المستحق صرفه									48298.80		48298.80

قيد مستخلص الإيراد

مستخلص رقم 1

• الإيراد = $16620 \times 102.9/100 = 16151.6$ جنيه

• ض. مبيعات = $16620 \times 102.9/2.9 = 468.4$ جنيه

من مذكورين

102.9/100

48298.8 > / العملاء (ميزانية)

166.2 > / ضرائب مستقطعة من المنبع (ميزانية)

831 > / تأمين أعمال لدى الغير (ميزانية)

3324 > / عملاء دفعة مقدمة (ميزانية)

إلى مذكورين

468.4 > / مصلحة الضرائب على المبيعات (ميزانية)

16151.6 > / الإيرادات (حساب ختامي)

36000 > / عملاء تشوينات

مستخلص جاري رقم (2) عن المدة من 1/4/2000 إلى 30/4/2000

م	رقم البند	نوع العمل	الكمية بالعقد	الوحدة	الكميات			نسبة الصرف		الفئة	جملة قيمة الأعمال حتى الآن	قيمة ما سبق من أعمال	قيمة أعمال خلال المدة
					سابقة	خلال المدة	إجمالي	سابقة	حالية				
		بالمتر المكعب حفر مع نقل ناتج الحفر لخارج الموقع	2600	م 3	1500	2000	3500	%100	%100	11	38500	16500	22000
		بالمتر المكعب صب خرسانة عادية أسفل اللبشة المسلحة	30	م 3	20	50	70	%60	%100	10	700	120	580
		الإجمالي									39200	16620	22580
		تشوينات			50	20-	30	%60	%60	1200	21600	36000	14400-
		خصم ض1%									392	166.2	225.8
		خصم تأمين أعمال 5%									1960	831	1129
		خصم دفعة مقدمة 20%									7840	3324	4516
		المستحق صرفه									50608	48298.8	2309.2

مستخلص رقم 2

- الإيراد = $(16620 - 39200) = 102.9/100 \times 22580 = 21943.63$ جنيه
- ض. مبيعات = $(16620 - 39200) = 102.9/2.9 \times 22580 = 636.37$ جنيه
- ض. أ.ت. ص = $166.2 - 392 = 225.8$ جنيه
- تأمين أعمال = $831 - 1960 = 1129$ جنيه
- عملاء دفعة مقدمة = $3324 - 7840 = 4516$ جنيه
- عملاء تشوينات = $36000 - 21600 = 14400$ جنيه

من المذكورين

2309.2 > / العملاء

225.8 > / ضرائب مستقطعة من المنبع

1129 > / تأمين أعمال لدى الغير

4516 > / عملاء دفعة مقدمة

14400 > / عملاء تشوينات

إلى المذكورين

636.37 > / مصلحة الضرائب على المبيعات

21943.63 > / الإيرادات

ثانياً: طرق حساب نسبة الإنجاز

في نهاية أي فترة مالية نحسب للمشاريع القائمة نسب إنجازها ونثبت الإيراد الذي يخص الشركة على هذه النسب، ينص المعيار المحاسبي الخاص بعقود الإنشاءات وفقاً لطريقة نسبة الإتمام على أن يتم تحديد نسبة إتمام العقد بطرق مختلفة، وعلى المنشأة أن تستخدم الطريقة التي يمكن أن تقيس كمية ما تم إنجازه من العمل بدرجة موثوق بها، طبقاً لطبيعة العقد.

فإن هذه الطرق قد تتضمن:

أ) نسبة التكلفة المنفقة على العمل المنجز حتى تاريخه إلى إجمالي التكاليف المقدرة للعقد كله

- ويتم تحديد نسبة الإتمام وفقاً لهذا الأسلوب عن طريق تحديد نسبة التكاليف المنفقة على العمل المنجز حتى تاريخ إعداد الحسابات الختامية (التكاليف الفعلية الخاصة بسنة المحاسبة) إلى إجمالي التكاليف المقدرة للعقد كله (التكاليف المعيارية لعقد المقابلة).

نسبة الإتمام =

(التكلفة الفعلية للأعمال المنفذة حتى نهاية الفترة) / (إجمالي التكاليف المقدرة للعقد ككل)

- وتتحدد إيرادات عقد المقايضة التي تدرج ضمن قائمة الدخل وفقاً لنسبة الإتمام، وذلك بصرف النظر عما قد تكون الشركة قد أصدرته من مستخلصات فعلية، حيث تعالج تلك المستخلصات باعتبارها مبالغ مستحقة على العملاء وليس باعتبارها إيرادات مستحقة للشركة. ويتم تحديد إيراد عقد المقايضة الذي يدرج بقائمة الدخل الخاصة بسنة المحاسبة بضرب نسبة الإتمام في إجمالي قيمة عقد المقايضة كما يلي:

$$\text{إيراد الفترة} = (\text{قيمة عقد المقايضة} \times \text{نسبة الإتمام للعام})$$

- يتطلب أن يكون لدى المنشأة نظام فعال للميزانيات التقديرية وإصدار التقارير بما يمكنها من تحديد التكاليف المقدرة للعقد كله .

مثال

- بفرض أن إجمالي التكاليف المقدرة للعقد 1000.000 جنيه وأن قيمة القعد 1500.000 جنيه وكانت التكاليف الفعلية للعام 250000 جنيه

- نسبة الإنجاز = التكلفة الفعلية للعام / إجمالي التكلفة التقديرية

$$25\% = 1000.000 / 250000 =$$

$$375000 = 25\% \times 1500000 = \text{إيرادات الفترة}$$

$$125000 = 250000 - 375000 = \text{إذاً صافي الربح للعام}$$



ب) ما تم إنجازه فعلاً من أعمال العقد «مستخلصات»

- وتطبق هذه الطريقة في حالة المنشآت التي لم يتوافر لديها القدرة على إعداد نظام فعال للميزانيات التقديرية يمكنها من تحديد أو تقدير التكاليف اللازمة لاستكمال العقد.
- وطبقاً لهذا الأسلوب يتم حصر ما تم إنجازه من أعمال عن طريق الإدارة الفنية المختصة وذلك خلال فترات دورية أثناء التنفيذ، وذلك بهدف حصر ما تم إنجازه من بنود الأعمال في نهاية الفترة المحاسبية وتسعيرها وفقاً لفئات الأسعار المتفق عليها في العقد، ويتم حصر الأعمال المنفذة عن طريق مهندس العميل (المهندس الاستشاري) مع مهندس المقاول.



- ويعد هذا الأسلوب من أفضل الأساليب في تحديد نسبة الإتمام، وذلك نظراً لاعتماده على شهادات معتمدة من العميل (شهادة المهندس) محدد بها كمية الأعمال المنفذة حتى تاريخ إعداد القوائم المالية وقيمة تلك الأعمال بدقة، وهو بذلك يعتبر دليل إثبات قوي يمكن من خلاله الوصول إلى الإيرادات (الأعمال) التي تعكس أداء الفترات المحاسبية التي يتم خلالها تنفيذ العقد، بعكس الأسلوب السابق ويتم تحديد نسبة الإتمام وفقاً لهذا الأسلوب بالمعادلة التالية:

نسبة الإتمام = قيمة المستخلصات المعتمدة حتى نهاية الفترة المحاسبية / إجمالي القيمة التعاقدية

- ويتم تحديد إيراد عقد المقاوله الذي يدرج بقائمة الدخل الخاصة بسنة المحاسبة بضرب نسبة الإتمام في إجمالي قيمة عقد المقاوله كما يلي:

إيراد الفترة = قيمة عقد المقاوله × نسبة الإتمام

- ويتحدد ربح المـقـاولة في هذه الطريقة عن طريق الفرق بين قيمة المستخلصات المعتمدة وبين التكاليف المتعلقة بالأعمال الواردة بهذه المستخلصات، مع مراعاة أن الأعمال المنفذة التي صدر عنها مستخلصات معتمدة خلال السنة تعتبر أعمالاً تم تنفيذها يتعين إدراج تكاليفها وإيراداتها ضمن قائمة الدخل بصرف النظر عن نسبة المنفذ مهما قلت قيمتها، وأن الأعمال الجارية تنفيذها ولم يصدر عنها مستخلصات أو شهادات من مهندس العميل تعتبر أعمالاً تحت التنفيذ مهما بلغت نسبة المنفذ منها وتدرج في جانب الأصول ضمن حـ / أعمال تحت التنفيذ وتقوم بسعر التكلفة.

أعمال تحت التنفيذ آخر المدة

هي عبارة عن مصروفات تم إقفالها بالحساب الختامي وتم تحميلها عليه ولم تساهم بعد في توليد إيرادات هذه المصروفات، يتم تخفيض الحساب الختامي بها عن طريق قيد إثبات، وذلك طبقاً لمبدأ مقابلة المصروف بالإيراد هذه المصروفات قد تكون:

- مواد تم صرفها بالفعل أو تم تحميلها على الحساب الختامي ولم تدرج بعد بمستخلص الإيراد
- أجور تم صرفها بالفعل ولم تدرج بعد بمستخلص الإيراد
- القيد: إثبات أعمال تحت التنفيذ آخر المدة
من ح / أعمال تحت التنفيذ آخر المدة
إلى ح / تنفيذ العقود والمقاولات
- أعمال تحت التنفيذ آخر المدة ستكون أعمال تحت التنفيذ أول المدة خلال العام التالي، وسيتم إقفالها بالحساب الختامي في العام التالي.

مثال

- بفرض أن إجمالي التكاليف المقدرة للعقد 1000.000 جنيه وأن قيمة القعد 1500.000 جنيه وكانت التكاليف الفعلية للعام 500.000 جنيه وكانت المستخلصات المعتمدة من العميل قيمتها 450.000 جنيه
- نسبة الإنجاز = المستخلصات / إجمالي قيمة العقد
$$= 1500.000 / 450.000 = 30\%$$
- التكلفة التي سيتم مقابلتها بالإيرادات = $1000.000 \times 30\% = 300.000$
- إذاً صافي الربح للعام = $1500.000 - 450.000 = 300.000$
- أعمال تحت التنفيذ = إجمالي التكاليف الفعلية – تكلفة الإيرادات
$$= 500.000 - 300.000 = 200.000$$

حالة عملية

أبرمت إحدى شركات المقاولات عقد مع أحد العملاء لبناء قرية سياحية قيمته 30 مليون جنيه، وقد قدرت الشركة تكلفة إتمام تنفيذ القرية بمبلغ 25 مليون جنيه، ومدة التنفيذ تبلغ 3 سنوات ابتداء من عام 1995، وذلك بافتراض أن التعاقد لم يتضمن صرف دفعة مقدمة للمقاول. وفي السنة الثانية وافق العميل على إجراء بعض التعديلات في العقد ترتب عليها زيادة قيمة التعاقد بمبلغ 5 مليون، وزيادة تكاليف التعاقد بمبلغ 3 مليون جنيه. وقد بلغت التكاليف الفعلية خلال سنوات العقد كما يلي:

- عام 1995 مبلغ 11 مليون جنيه.
- عام 1996 مبلغ 8 مليون جنيه.
- عام 1997 مبلغ 9 مليون جنيه.

وقد بلغت قيمة المستخلصات المعتمدة من العميل والمنصرفه للشركة خلال تلك السنوات

السنوات	قيمة المستخلصات	قيمة المحصل
95	9 مليون	8 مليون
96	10 مليون	7 مليون
97	16 مليون	10 مليون

وقد حددت الشركة نسبة الإتمام في نهاية كل فترة وفقاً لطريقة نسبة التكاليف المتكبدة حتى تاريخه إلى التكاليف الكلية المقدرة للمعاملة.

الحل

في ضوء البيانات السابقة تجرى القيود التالية في عام 1995 كما يلي:

2- / الأعمال تحت التنفيذ بقيمة المبالغ المنصرفة على عقد المقاوله خلال عام 1995 كما يلي:

- 110.000.00 من > / الأعمال تحت التنفيذ

- إلى مذكورين

- 700.000.0 > / مخازن الخامات

- 300.000.0 > / النقدية فرضاً

- 100.000.0 > / الموردين

2- قيد استحقاق لإثبات قيمة المستخلصات المعتمدة من العميل خلال عام 1995:

- 900.000.0 من </> العملاء
- 900.000.0 </> المطالبات عن عقود المقاولات

3- إثبات الحركة المالية المحصلة من العميل عن قيمة هذه المستخلصات:

- 800.000.0 من </> النقدية
- 800.000.0 </> العملاء



في نهاية العام يتم الآتي:

أ- إقفال ح/ الأعمال تحت التنفيذ بالقيود التالي:

- 11000000 من ح/ مصاريف العمليات (قائمة الدخل)
- 11000000 ح/ الأعمال تحت التنفيذ

ب- إثبات إيراد عقد المقاوله وفقاً للمعادلة التالية:

إجمالي التكاليف الفعلية للعقد حتى تاريخه / إجمالي تكاليف العقد المقدرة للعقد ككل

- السنة الأولى = 11 مليون / 25 مليون = 44%
- السنة الثانية = 19 مليون / 28 مليون = 67.88%
- السنة الثالثة = 28 مليون / 28 مليون = 100%

وتحدد إيرادات عقد المقاوله التي تدرج بقائمة الدخل خلال سنوات العقد كما يلي:

• إيرادات السنة الأولى = 30 مليون $\times$ 44% = 13.20 مليون جنيه

• الإيرادات المحققة حتى نهاية السنة الثانية

= 35 مليون $\times$ 67.88% = 23.76 مليون جنيه

• إيرادات السنة الثانية = 23.76 - 13.20 = 10.56 مليون جنيه

• الإيرادات المحققة حتى نهاية السنة الثالثة

= 35 مليون $\times$ 100% = 35 مليون جنيه

• إيرادات السنة الثالثة = 35 - 23.76 = 11.24 مليون جنيه



ويتم إثبات إيراد عقد المقاوله في قائمه الدخل عن الفتره المنتهيه في 31/12/1995 بالقيد التالي:

• 1320.000.0 من </> مطالبات عن عقود المقاولات

• 1320.000.0 </> إيرادات العمليات

وهكذا تستمر القيود على نفس هذا المنوال خلال سنوات تنفيذ العقد.

ملحوظة

رصيد حساب المطالبات عن عقود المقاولات في نهاية عام 1995 والبالغ قيمته:
420.000 (132.000.00 – 900.000.0) يمثل قيمة أعمال منفذة خلال العام ولم يصدر بها
مستخلص
معتمد من العميل، مع مراعاة أن رصيد هذا الحساب في نهاية فترة التنفيذ يصبح صفر باعتباره
حساب وسيط، كما سبق القول.



حالة عملية

مثال شامل :

- 5/1/2018 بفرض أن الشركة قامت بشراء كراسة الشروط لمشروع 101 بمبلغ 5000 جنيه لعقد مقاوله لإنشاء مبنى بقيمة 10.000.000 جنيه.
- وفي 25/2/2018 تم ارساء العقد على الشركة وكانت تفاصيله كما يلي:-
- يتم تنفيذه في أربعة سنوات وأن الدفعة المقدمة المتفق عليها = 20 % من قيمة العقد وأن المالك سيتم صرف باقي الدفعات بصفة شهرية وحسب نسب الإنجاز وكانت نسبة الإنجاز في السنة الأولى 25 % والثانية 50 % والثالثة 75 % والرابعة 100 % علما بأن هناك بند بالعقد يسمح للمالك بخصم نسبة 10 % من كل دفعة نظير ضمان أعمال الصيانة
- وبفرض أن الشركة تحملت التكاليف التالية في تنفيذ المرحلة الأولى من العقد

أولاً: التكاليف المباشرة على المشروع 101

A. مواد 1100000

B. أجور 200000

C. تحضير الموقع الموقع 100000

D. أعمال صحية 50000

E. أعمال كهربائية 50000

F. مقاول الباطن – تفاصيل عقدة كما يلي

- تم استخراج مستخلص أعمال لمقاول النجارة والحدادة المسلحة بالمقاولة رقم 101 يقدر بـ 50% من قيمة عقد مقاول الباطن التي تبلغ 1000000 جنيه علما بأنهم اتفقوا على خصم 10 % حجوزات حسن تنفيذ تسلم في نهاية الأعمال لمقاول الباطن وصرف دفعه مقدمة لمقاول الباطن 25% من قيمة العقد .

ثانياً : التكاليف الغير مباشرة

• م ح / مصروفات عمومية وإدارية

30.000 ح / الإيجارات الشركة

20.000 ح / رواتب وأجور الإدارة

5.000 ح / مصاريف ماء وكهرباء

2.000 ح / مصاريف هاتف وفاكس

ثالثاً: بفرض أن هناك تكاليف لا يقابلها مستخلصات قدرت بمبلغ 148000 جنيه المطلوب اثبات هذه العمليات في دفاتر المداول العام.

الحل

أولاً – قيود اليومية

1. قيد شراء كراسة الشروط في 5/1/2018

5000 من ح / مصروفات عمومية

5000 إلى ح / البنك

2. قيد تحميل قيمة كراسة الشروط على تكاليف المشروع 101 في 25/2/2018

من ح / مصروفات عمليات - 101

5000 إلى ح / مصروفات عمومية

3. قيمة الدفعة المقدمة من العميل = $10000000 \times 20\% = 1000000$ جنيه وتثبت بال قيد التالي

2000000 من ح/ البنك

2000000 إلى ح/ الدفعات المقدمة من العميل 101

4. قيد اثبات الدفعة المقدمة لمقاول الباطن 101

250000 من ح/ دفعات مقدمة مقاول الباطن 101

250000 إلى ح/ البنك



5. قيد استحقاق دفعه لمقاول الباطن عن المستخلص رقم 1

500000 من ح / مصاريف عمليات رقم 101

325000 إلى ح / ذمم مقاولي الباطن 101

50000 إلى ح / حجوزات مقاولي الباطن 101

125000 إلى ح / دفعات مقدمة مقاول الباطن 101

6. قيد صرف شيك بقيمة 300000 جنيه لمقاول الباطن
300000 من ح / ذمم مقاولي الباطن 101
300000 إلى ح / بنك

7. قيد إثبات التكاليف المباشرة
1200.000 من ح / مصاريف مقابلة رقم 101
100.000 تحضيرات الموقع
50000 أعمال صحية
50000 أعمال كهربائية
200000 أجور عمال
800000 مواد

1200.000 إلى ح / بنك



8.	قيد اثبات التكاليف الغير مباشرة
57000	من ح / مصروفات عمومية وإدارية
30.000	الإيجارات الشركة
20.000	رواتب وأجور الإدارة
5.000	مصاريف ماء وكهرباء
2.000	مصاريف هاتف وفاكس

57.000 إلى ح / بنك.....



9. اثبات مستخلص العميل رقم 1 بنسبة انجاز 25 %
بعد انتهاء السنة الأول يتم إعداد مستخلص بالأعمال المنفذة وتقديمها إلى المالك أو ممثل المالك للاعتماد
وفي مثالنا أن نسبة الإنجاز كانت 25 % ليكون حجم الأعمال المنفذ $250.0000 = 25\% \times 10.000.000$ جنييه
جنييه وهو يمثل إيرادات العقد حتى ذلك التاريخ
يتم خصم نفس النسبة من الدفعة المقدمة كالآتي $500000 = 20\% \times 250.0000$ جنييه
يتم خصم نفس النسبة كمحجوز ضمان كالآتي $250000 = 10\% \times 250.0000$ جنييه
وبذلك تكون الدفعة المستحقة الأولى كالتالي

1750000 من ح / العملاء 101
500000 من ح / الدفعات المقدمة من العملاء 101
250000 من ح / محجوز ضمان لدى العملاء 101

2500000 إلى ح / إيرادات المشاريع - 101

10. بفرض تم تحصيل شيك بقيمة 1000.000 من العميل كدفعة من قيمة المستخلص رقم 1
1000000 من ح/ البنك
1000000 إلى ح/ العملاء - 101

قيد استبعاد 148000 من مصاريف العمليات 101 وتحمله كأعمال تحت التنفيذ

148000 من ح/ أعمال تحت التنفيذ

148000 إلى ح/ مصروفات عمليات 101

شكراً لكم