

محاسبة المقاولات

مدخل متكامل

حالات عملية مع مستندات فعلية

–قمنا سابقا بتنزيل ملف pdf خاص بالمحاسبة المالية مع حالات عملية شاملة وفقا للمعايير

وهذا الملف خاص بالمقاولات...وتبعا سيتم تنزيل باقى افرع المحاسبة ان شاء الله

أسأل الله ان يكون عملا خالصا لوجه الله وان يحقق العمل استفادة لكل من يطلع عليه

حسام سعد-بنها ديسمبر ٢٠٢٠

ما سيتم شرحه فى جزء المقاولات:

م	بيان	رقم الصفحة
١	ما يميز نشاط المقاولات	٢
٢	خطوات عمل المقاولات من بداية طرح المناقصة حتى التوصل لنتيجة الاعمال	٢
٣	عناصر نجاح نظام المقاولات	٣
٤	القيود والمعالجات المحاسبية لكل ما يخص المقاولات: - كراسة الشروط والمعاينات والرسوم الهندسية والمقايسة - خطاب الضمان الابتدائى والنهائى وحالاتهم والدفعات المقدمة - المواد (شراء وصرف وارتجاع وتحويلات وتالف طبيعى وغير طبيعى وبيع التالف وبيع مواد زائدة ومواد باقية) بالمستندات - الاجور المباشرة والتأمينات - السلف (العهد) وكيفية تسويتها - شراء الات خصيصا للموقع وبيعها - مصاريف تشغيل الالات، الاهلاكات - الغرامات وكيفية معالجتها والمصروفات الاخرى وفوائد القروض - التكاليف غير المباشرة وتوزيعها - الاعمال الاضافية (غير متفق عليها)	٤
٥	المستخلصات بالمستندات: مستخلصات المقاول العام ومستخلصات مقاولى الباطن	١٠ ١٤
٦	خصم اولوية العطاء وكيفية معالجته	١٦
٧	الاعتراف بالايراد والتوصل للربح فى ضوء رؤية مصلحة الضرائب ومعيار ifrs15 ورؤيتى الخاصة	١٧
٨	تمرين شامل على المقاولات مع توضيح الاثر على قائمة المركز المالى وعمل قائمة تكاليف والتوصل لربح العقد والربح الاجمالى لكل العقود	٢٢

ومن أجل الفهم الافضل فكل ذلك سبق شرحه باستفاضة على

قناة اليوتيوب ((دليلك لفهم المحاسبة))

. ما يميز نشاط المقاولات:

- ١- هو نوع من الاوامر الانتاجية لكنها طويلة الاجل
- ٢- اغلب المصروفات تكون فى الموقع وبالتالي اغلب المصاريف تكون مباشرة
- ٣- العقد هو وحدة التكلفة، فالعقد تحميل كل عقد بما يخصه من مصروفات
- ٤- المدة الطويلة فى تنفيذ المقاوله او العقد تؤدى لمشاكل فى الاعتراف بالايراد والربح وتقييم الاعمال التامة والربح الحقيقى يتحدد عند الانتهاء من تنفيذ العقد، ولكن مصلحة الضرائب تحتاج معرفة الربح السنوى بالاضافة الى ان العدالة تقتضى توزيع الايرادات والمصروفات على مدار عمر تنفيذ العقد
- ٥- يتم شرح المقاولات من خلال وجهة نظر المقاول
- ٦- قد يقوم المقاول بتنفيذ المقاوله لصالح الغير (العميل) (بناء مستشفى لصالح الغير) او لصالحه (استثمار عقارى) (بناء عمارات سكنية ملك للمقاول)

* خطوات عمل المقاولات من بداية طرح المناقصة حتى التوصل لنتيجة الاعمال:

- ١- يتم الحصول على حق تنفيذ المقاوله من خلال اما امر مباشر صادر من العميل للمقاول او من خلال مناقصة يعلن عنها عبر وسائل الاعلام والصحافة
- ٢- شراء كراسة الشروط لمعرفة متطلبات المقاوله وتفصيلها ومساحة الموقع والمواصفات المطلوبة تفصيلا والمواعيد المطلوبة للتسليم...
- ٣- بعد تحليل كراسة الشروط يتم عمل معاينات تفصيلية لدراسة التربة والموقع ومدى بعده او قربه والطرق المؤدية للموقع ومدى توافر مياه وكهرباء بالموقع وفى حالة الموافقة على الدخول فى المناقصة يتم عمل الرسوم الهندسية
- ٤- يتم عمل مقايسة لتحديد التكلفة التقديرية للمشروع (خطوة هامة جدا سنتعرض لها لاحقا تفصيلا)
- ٥- التقدم بالعطاء لجهة الاسناد بعد سداد التامين الابتدائى وانتظار نتيجة فتح المظاريف بناء على العروض المالية والفنية واسم الشركة وسابقة الاعمال والمعدات المستخدمة لكل شركة...
- ٦- هناك حالتين:

أ- عدم رسو العطاء: يتم رد التامين الابتدائى

ب- رسو العطاء: يتم استرداد التامين الابتدائى وسداد التامين النهائى

٧- التعاقد مع جهة الاسناد والعقد يكون فى ضوء كراسة الشروط والعطاء الذى تقدم به المقاول والعقد يتضمن كافة تفاصيل المقاولة: قيمة الاعمال، المواعيد، مواعيد المستخلصات، وتامين ضمان الاعمال وتامين الصيانة، والدفعات المقدمة....

٨- البدء فى التنفيذ وصرف المواد والتعاقد مع مقاولى الباطن.....الخ

٩- متابعة المستخلصات والمبالغ المحصلة من العميل...

١٠- التوصل لربح المقاولة سنويا..

عناصر نجاح نظام المقاولات:

١- **المقاييس:** وهى من اهم الخطوات حيث من خلالها يتحدد الاتى:

أ- التكلفة التقديرية للمشروع التى بناءا عليها يتحدد الدخول فى المناقصة ام لا

ب- بناء على التكلفة التقديرية ونسبة الربح يتم تحديد القيمة التعاقدية (الايراد) المدرد بالعطاء

ج- التكلفة التقديرية تستخدم فى الرقابة على اعمال المشروع حيث يتم مقارنة المنصرف فعلا من المواد مثلا مع المحدد مسبقا من واقع المقاييس..

٢- **العقد:** التحقق من الحفاظ على حقوق المقاول فى العقد ودراسة العقد جيدا تفاديا لاي ثغرات، وان ينص العقد على كيفية التعامل حالة مثلا زيادة اسعار الحديد زيادة غير طبيعية...

٣- **نظام معلومات ادارى فعال** يتضمن معلومات عن كيفية الاستخدام الامثل، فهل الافضل شراء الالات ام تأجيرها؟ تنفيذ الخرسانة ام شرا خرسانة جاهزة، وجود مقاولى باطن من عدمه، معلومات عن الموردين

٤- **دورة مستندية فعالة** (شراء - صرف - ارتجاع...)، وبطاقة صنف لكل المواد المستخدمة (جرد مستمر) وبطاقات لقياس الوقت لكل عامل، وبطاقات لساعات تشغيل الالات بالموقع

٥- **نظام فعال للسلف** والرقابة عليها وتسويتها

٦- **نظام عادل لتوزيع** التكاليف غير المباشرة على مختلف العقود

• القيود والمعالجات المحاسبية لكل ما يخص المقاولات:

من د/ مصروفات عمومية (كراسة شروط) الى د/ النقدية	اولا: شراء كراسة الشروط:
ب- رسو العطاء: من د/ العقد رقم (..) الى د/ مصروفات عمومية	ثم هناك حالتين: أ- عدم رسو العطاء: (تقل المصروفات في د/ أ.خ) من د/ أ.خ الى د/ مصروفات عمومية
من د/ مصروفات عمومية (....) الى د/ النقدية	ثانيا: مصاريف المعاينة واجراء المقايسة والرسوم الخاصة بالعقد مباشرة:
ب- رسو العطاء: من د/ العقد رقم (..) الى د/ مصروفات عمومية	ثم هناك حالتين: أ- عدم رسو العطاء: (تقل المصروفات في د/ أ.خ) من د/ أ.خ الى د/ مصروفات عمومية

لاحظ: مصاريف المعاينة والمقايسة غير المباشرة توزع في نهاية الفترة على كافة العقود باسناد عادل

شكل المقايسة في صورتها الاجمالية لاجد المباني: (بافتراض نسبة الربح ١٠%)

البند	التكلفة التقديرية	الربح المطلوب	قيمة الاعمال
حفر ونقل اترية	٩٠٠٠	٩٠٠	٩٠٩٠٠
ردم	٥٠٠٠	٥٠٠	٥٥٠٠
خرسانة عادية	١٥٠٠٠	١٥٠٠٠	١٦٥٠٠٠
خرسانة مسلحة	٤٠٠٠٠	٤٠٠٠٠	٤٤٠٠٠٠
مباني	٢٠٠٠٠	٢٠٠٠٠	٢٢٠٠٠٠
كهرباء وسباكة ونجارة	٢٠٠٠٠	٢٠٠٠٠	٢٢٠٠٠٠
تشطيبات	٤٠٠٠٠	٤٠٠٠٠	٤٤٠٠٠٠
مصروفات اخرى	١٠٠٠٠	١٠٠٠٠	١١٠٠٠٠
نصيب العقد من ت غير مباشرة	٨٠٠٠	٨٠٠٠	٨٨٠٠٠
الاجمالي			١٧٧٩٤٠٠

قيمة التامين الابتدائي = ١٠ مليون × ١٠% = ١٠٠ الف القيمة المغطاة = ١٠٠ الف × ٢٠% = ٢٠ الف العمولة = ١٠٠ الف × ٥٠% = ٥٠٠ ج اذن القيد كالتالي: من مذكورين ١٠٠٠٠٠ د/ خطاب ضمان ابتدائي ٩٠٠ د/ مصاريف وعمولة خطاب الضمان (٤٠٠ + ٥٠٠) الى مذكورين ٢٠٩٠٠ د/ البنك (الغطاء + المصاريف + العمولة) ٨٠٠٠٠ د/ بنوك خطابات ضمان (الجزء الغير مغطى)	ثالثا: خطابات الضمان: من الممكن ان يدفع التامين بشيك لكن عادة يكون بخطاب ضمان * خطاب الضمان الابتدائي وهو يكون لضمان جدية الدخول في المناقصة وعدم التراجع.. حيث يتم فتح خطاب ضمان من قبل المقاول لدى البنك ولصالح المستفيد (العميل) ومن الممكن ان يكون الغطاء مغطى بالكامل او مغطى جزئيا مقابل تسهيلات او ضمانات مثال للتوضيح: قامت احدى الشركات بطرح مناقصة وقدرت قيمة العقد ب ١٠ مليون ج والتامين الابتدائي ١% وقام المقاول بفتح خطاب ضمان لدى البنك مغطى جزئيا ب ٢٠% ويتقاضى البنك عمولة ٥ من الالف كل ٣ شهور ومصاريف فتح خطاب الضمان ٤٠٠ ج
--	---

ثم هناك ٣ حالات	
<p>من مذكورين ٢٠٠٠٠ د/البنك ٨٠٠٠٠ د/بنوك خطابات ضمان ١٠٠٠٠٠ الى د/خطاب ضمان ابتدائي</p>	<p>١- عدم رسو العطاء : يتم رد التامين للمقاول (عكس قيد خطاب الضمان) وال ٩٠٠ ج المصاريف والعمولة تقفل كمصروف فترى ف د/ أ . خ</p>
<p>أ- نفس القيد السابق ب- مثل قيد التامين الابتدائي ولكن نسبة التامين تكون اكبر ج- من د/ العقد رقم (..) الى د/مصاريف وعمولات خطاب الضمان</p>	<p>٢- رسو العطاء لصالح المقاول: (٣ قيود) أ- يتم كذلك رد التامين الابتدائي للمقاول ب- ثم عمل تامين نهائى لضمان تنفيذ الاعمال بالمواصفات والمواعيد المحددة ويتم استرداد هذا التامين حالة الالتزام ج- يتم اقفال مصاريف وعمولات خطاب الضمان الابتدائي والنهائى فى د/ العقد</p>
<p>من مذكورين ٥٠٠٠ د/البنك ١٥٠٠٠ د/ أ . خ (خسارة دخول المناقصة) ٨٠٠٠٠ د/بنوك خطابات ضمان ١٠٠٠٠٠ الى د/خطاب ضمان ابتدائي</p>	<p>٣- رسو العطاء وتراجع المقاول عن التنفيذ: ويافتراض فى المثال السابق ان كراسة الشروط تضمنت قيام من يرسى عليه العطاء بسداد مبلغ ١٥ الف اذا تراجع: فى هذه الحالة يقوم البنك بسداد ١٥ الف للمستفيد وال ٥٠٠٠ الباقية من العطاء النقدي ترد للمقاول، وكذلك تقفل ٩٠٠ فى د/ أ . خ</p>
<p>لاحظ: هناك خطابات ضمان اخرى مقابل الدفعات المقدمة، وكذا مقابل الصيانة (بعد تمام التنفيذ لضمان عدم وجود عيوب او ثغران ربما تظهر بعد التنفيذ النهائى) وكذا خطاب ضمان مقابل الالات المعارة من العميل الى المقاول لضمان تسليم تلك الالات للعميل بحالتها..</p>	
<p>من د/ البنك الى د/ العملاء - دفعات مقدمة</p>	<p>رابعا: الدفعات المقدمة: حيث قيام العميل بمنح المقاول نسبة من قيمة العقد كدفعات مقدمة لمساعدته فى تنفيذ التعاقد ويتم تسوية تلك الدفعات المقدمة عند المستخلص</p>
<p>من د/العقد رقم (..) الى الى د/ النقدية او الموردين</p>	<p>خامسا: المواد المباشرة (جرد مستمر) ١- شراء مواد خصيصا للعقد: تذهب مباشرة للموقع</p>
<p>من د/ المخزون الى د/ النقدية او الموردين</p>	<p>٢- شراء مواد بمخازن الشركة: أ- الشراء ب- صرف المواد من المخازن للعقد:</p>
<p>من د/العقد رقم (..) الى الى د/ المخزون</p>	<p>مثال: فى احدى شركات المقاولات تم شراء ١٠ طن حديد بسعر الطن ١٠ الاف ج وضريبة قيمة مضافة ١٤% نقدا لاحظ: تم اضافة ضريبة القيمة المضافة للتكلفة لان شركات المقاولات يفرض عليها ضريبة جدول ولا يسنح بخصم ضريبة المدخلات وبالتالي ضريبة القيمة المضافة عند الشراء تحمل على التكلفة</p>
<p>من د/المخزون الى د/ العقد رقم (..) الى الى د/النقدية</p>	<p>٣- ارتجاع مواد للمخزن سبق صرفها للعقد:</p>
<p>الى مذكورين ١٢٠٠٠ د/العقد رقم (١١١) ٢٠٠٠ د/ أ . خ</p>	<p>٤- بيع المواد المنصرفة للعقد الزائدة عن الحد: يتم تخفيض د/ العقد بتكلفة المواد التى تم بيعها والفرق بين التكلفة وسعر البيع يذهب ل د/ أ . خ مثال: تم بيع مواد كانت منصرفة للعقد رقم (١١١)</p>

	تكلفتها ١٢٠٠٠ بمبلغ ١٤٠٠٠ نقدا
من د/العقد (المحول اليه) الى د/العقد (المحول منه)	٥- التحويلات للمواد بين العقود:
٦- التالف والفاقد الطبيعي وغير الطبيعي	
ثانيا: غير الطبيعي أ- الاثبات: من د/خسائر التالف او الفاقد غير الطبيعي الى د/العقد رقم (..) ب- تحميل الخسارة حسب المتسبب: من د/شركة التامين (حالة التامين) من د/ارصدة مدينة اخرى باسم امين المخزن او الحارس من د/أ. خ (تحميلها كمصروف فترى فى دفاتر الشركة) الى د/ خسائر التالف او الفاقد غير الطبيعي وحالة بيع التالف غير الطبيعي فان ثمن البيع يدرج ب د/أ.خ	اولا: الطبيعي: يتم تضمينه ضمن التكلفة باعتباره طبيعي ولا تجرى اى قيود ويتم تجاهله حالة بيع التالف الطبيعي: نخفض تكلفة العقد به من د/ النقدية الى د/العقد رقم (..)
من د/ المخزون الى د/العقد رقم (..)	٧- المواد المتبقية اخر الفترة: حيث يتم جرد المواد فى نهاية الفترة وتسعير المواد باحدى الطرق واعادة تلك المواد للمخازن واجراء القيد التالى
اذن تكلفة المواد فى النهاية المستخدمة للعقد وتحمل للعقد = مواد مشتراة للعقد + مواد منصرفة من المخازن للعقد - المرتجعات + مواد محولة للعقد - مواد محولة لعقود اخرى - تالف غير طبيعي - قيمة بيعية للتالف الطبيعي - مواد متبقية اخر الفترة - ت بيع مواد زائدة عن الحد	

شكل بعض المستندات

١- اذن صرف مواد من المخزن للعقد:

إذن صرف مواد رقم	تاريخ					
رقم العقد	إدارة أو قسم الطالب					
رقم بطاقة المقايسة	إلى مخزن					
يرجى صرف الكميات التالية :						
رقم الصنف	بيان	الوحدة	الكمية	تكلفة	القيمة	ملاحظات
				الوحدة		

٢- اذن ارتجاع مواد للمخزن:

إذن ارتجاع مواد رقم

تاريخ

رقم العقد

يرجى استلام الأصناف التالية :

إلى مخزن

رقم لصنف	بيان الصنف	الوحدة	الكمية	تكلفة الوحدة	القيمة	ملاحظات

٣- اشعار تحويل مواد من عقد لعقد:

إشعار تحويل رقم

تاريخ

رقم العقد المحول منه

رقم العقد المحول إليه

رقم لصنف	بيان الصنف	الوحدة	الكمية المحوّلة	سعر الوحدة	القيمة	ملاحظات

٢- تحميل العقد بالاجور المباشرة:

من د/ العقد رقم (..)
الى د/ مصروف الاجور

٣- سداد الاستقطاعات:

من مذكورين
د/ هيئة تامينات اجتماعية (حصّة الشركة+العامل)
د/ مصلحة الضرائب
د/ نوادي ونقابات واشتراكات....
د/ النفقة
الى د/ البنك

سادسا: الاجور المباشرة

حيث يتم تسجيل ساعات العمل المباشرة المستخدمة في العقد لكل عامل في بطاقة تسجيل الوقت وكذا تسجيل اجمالي الاجر والاستقطاعات في كشف الاجور وتكون القيود كالتالي:

١- قيد استحقاق الاجور:

من د/ مصروف الاجور
اجور نقدية
مكافآت
مزايّا عينية
تامينات اجتماعية (حصّة الشركة)
الى مذكورين
د/ هيئة تامينات اجتماعية (حصّة الشركة+العامل)
د/ مصلحة الضرائب
د/ سلف عاملين
د/ جزاءات
د/ نوادي ونقابات واشتراكات....
د/ النفقة
د/ البنك (المستحق) (الصافي)

شكل بعض المستندات

١ - بطاقة تسجيل الوقت:

شركة							
كشف تسجيل وقت العاملين							
عن الاسبوع من إلى							
رقم العقد	رقم الترميم	رقم كسب الأمد	الاشهر	الثلاثاء	الأربعاء	الخميس	الجمعة
ملاحظات	إجمالي المدد	إجمالي المدد	إجمالي المدد	إجمالي المدد	إجمالي المدد	إجمالي المدد	إجمالي المدد

٢ - كشف الاجور:

قائمة الاجور والمهاليا							
عن الفترة من إلى							
رقم القائمة :							
رقم العقد	رقم اسم العامل	الوظيفة	بنود المستحقات	إجمالي المستحق	بنود الاستقطاعات	إجمالي الاستقطاعات	صافى المستحقات
التوقيع	التوقيع	التوقيع	التوقيع	التوقيع	التوقيع	التوقيع	التوقيع

سابقا: السلف:

حيث يتم اعطاء محاسب الموقع سلفة اسبوعيا مثلا يقوم بالصرف منها سواء على الاجور اليومية او الاكراميات او الضيافة او استخدام وسائل نقل او اكراميات... وفي نهاية الاسبوع يتم **تسوية** السلفة من خلال مستندات الصرف، و**تحميل العقد** بالمصروفات، ثم اعطائه سلفة جديدة وهكذا

١- صرف السلفة للموظف:

من د/ارصدة مدينة (سلف باسم الموظف حازم امام) الى د/ النقدية

٢- تسوية السلفة:

من د/المصروفات (.....) الى د/ارصدة مدينة (سلف باسم حازم امام) (والفرق اما يدفع او يسلم للموظف نقدا)

٣- تحميل العقد بالمصروفات:

من د/العقد رقم (...) الى د/ المصروفات (....)

ثامنا: شراء الات خصيصا للموقع:

١- عند شراء الات يكون القيد: (ت الات تشمل اى مصروفات تم صرفها لتصبح الالة جاهزة للتشغيل)

من د/ الات للعقد رقم .. الى د/ النقدية او أ.دفع

<p>من د/ المصروفات (...) الى د/ النقدية ثم تحميل العقد بالمصروفات: من د/ العقد رقم (...) الى د/ المصروفات (...)</p>	<p>٢- مصاريف تشغيل الآلات (صيانة/وقود...): هناك قيدان:</p>
<p>من مذكورين ٧٠٠٠٠ د/ النقدية ٤٠٠٠٠ د/ مجمع الاهلاك الى مذكورين ١٠٠٠٠٠ د/ الآلات للعقد رقم (...) ١٠٠٠٠ د/ ارباح راسمالية</p>	<p>٣- عند بيع تلك الآلات: بافتراض هناك الآلات تم شرائها خصيصا للعقد بمبلغ ١٠٠ الف وبلغ مجمع الاهلاك الخاص بها ٤٠ الف وتم بيعها بمبلغ ٧٠ الف نقدا. ويرى البعض تغطية الارباح الراسمالية لحساب العقد (لتخفيض التكاليف) ولا اتفق مع هذا الرأي فالأفضل تقفل في د/ أ.خ للشركة ككل حيث ان قرار الشراء والبيع للآلات هو قرار اداري..</p>
<p>من د/ مصاريف تشغيل الآلات الى د/ النقدية</p>	<p>تاسعا: مصاريف تشغيل الآلات والاهلاك: ١- مصاريف التشغيل:</p>
<p>من د/العقد رقم (...) الى د/ مصاريف تشغيل الآلات</p>	<p>٢- تحميل العقد بالمصروفات المباشرة التي تخص العقد: اما المصروفات غير المباشرة يتم توزيعها على كافة العقود باسناد عادل</p>
<p>قيود الاهلاك: من د/ مصروف الاهلاك الى د/ مجمع الاهلاك ثم من د/ العقد رقم (...) الى د/ مصروف الاهلاك (الاهلاك الذي يخص العقد)</p>	<p>الاهلاك: هناك عدة طرق شائعة ومنها: ١- طريقة اعادة التقدير: وتستخدم اذا كانت الآلة تستخدم لفترة طويلة في العقد ٢- طريقة وحدات الانتاج: وتستخدم حالة تواجد الآلة واستخدامها لاكثر من عقد</p>
<p>الحل ١- الاهلاك = ١٠٠ الف - ٨٠ الف = ٢٠ الف ٢- معدل الاهلاك = (التكلفة-الخردة)/اجمالي ساعات التشغيل المقدره = (٣٣٠٠٠٠ - ٣٠٠٠٠) / (١٨٠٠٠ / ١٦.٦٧) ج لكل ساعة اذن ما يخص العقد من الاهلاك = معدل الاهلاك × ساعات التشغيل للعقد = ١٦.٦٧ × ١٥٠٠ ساعة = ٢٥٠٠٠ ج ان الاهلاك للعقد رقم (١١١) = ٢٠ الف + ٢٥ الف = ٤٥ الف</p>	<p>مثل على الاهلاك: لاحدى شركات المقاوله توافر الآتى بخصوص العقد رقم (١١١) لعام ٢٠١٩: ١- هناك الآلة بلغت تكلفتها في ١/١/٢٠١٠ مبلغ ١٠٠ الف ج وتم تقدير تكلفتها اخر العام ب ٨٠ الف ٢- هناك الآلة بلغت تكلفتها ٣٣٠ الف والخردة ٣٠ الف وقدرت ساعات تشغيلها طوال عمرها الانتاجي ب ١٨ الف ساعة، وبلغت عدد ساعات تشغيلها للعقد لهذا العام ١٥٠٠ ساعة. المطلوب مبلغ الاهلاك الذي يتم تحميله للعقد للعام</p>
<p>اولا الفوائد: هناك حالتان: ١- لو القرض خاص بعقد معين اذن ممكن تحميل الفوائد على العقد ٢- لو القرض خاص بالشركة ككل فمن الافضل تحميله ل أ.خ ثانيا الغرامات: من الافضل تحميلها ل أ.خ لان المتسبب فيها عادة قرارات ادارية او عدم ادارة الموارد بكفاءة.. وكذا حتى تظهر الغرامات بشكل مستقل ولا يتم اخفائها داخل مصاريف العقد..</p>	<p>عاشرا: فوائد القروض والغرامات: وقد تنتج الغرامات نتيجة التأخر في التنفيذ، او اشغال الطريق بالتشوينات مما يسبب قيام العميل بسداد مخالفات وهناك رأيان اما تحميل تلك المصروفات للعقد او تحميلها كمصروف فترى ف د/ أ.خ</p>
<p>يتم سدادها ثم تحميلها للعقد مباشرة</p>	<p>١١- معالجه المصروفات الاخرى: (حراسة / نظافة/ اكراميات....)</p>

<p>بلغت اجور المشرفين ٦٠٠ الف وبلغ اجمالي ساعات العمل المباشرة بالموافق للعام ٧٠٠ الف ساعة وبلغت ساعات العمل المباشرة للعقد رقم (١١١) للعام ١٥٠ الف ساعة. المطلوب تحديد نصيب العقد من اجور المشرفين الحل: معدل التحميل = ٦٠٠ الف ج/٧٠٠ الف ساعة = ٠.٨٥٧ ج لكل ساعة اذن نصيب العقد = ١٥٠ الف × ٠.٨٥٧ = ١٢٨٥٧١ ج</p>	<p>١٢-المصرفوات غير المباشرة: وهي التي تخص اكثر من عقد مثل اجور المديرين والمشرفين والادوات الكتابية والتأمين.... سبق وان شرحنا كيفية توزيع تلك المصرفوات غير المباشرة على العقود باساس عادل ويمكن توضيح ذلك بالمثال التالي:</p>
<p>الافضل في تلك الحالة فتح حساب عقد جديد منفصل طالما اعمال اضافية جوهرية</p>	<p>١٢- اعمال اضافيه غير متفق عليها بالعقد</p>

المستخلصات

وهي نوعان:

اولا-المستخلص بين المقاول والعميل لاعتماد الايرادات

ثانيا-المستخلص بين المقاول ومقاولي الباطن لاعتماد مصرفوات مقاولي الباطن

اولا-المستخلص بين المقاول والعميل لاعتماد الايرادات

-وهي تعتبر بمثابة **الفاتورة** التي يتم بناءا عليها حساب الايراد الخاص بالعقد

-من يعد المستخلص المقاول **ويعتمدها استشاري** العميل المعين من قبله.. ولا يتم صرف مستحقات المقاول قبل اعتماد الاستشاري..

- **يتضمن** المستخلص الكميات التي تم تنفيذها وقيمتها (وفقا للتعاقد) وكذا نسبة التنفيذ..

-يتم اعداد المستخلص بشكل **تراكمي** حيث يتضمن الاعمال السابقة والحالية لنصل لجملة ما تم حتى تاريخه وعند اجراء القيد وتحديد المستحقات يتم **طرح** الاعمال السابقة..

-**ضريبة القيمة المضافة تبلغ ٥%** (ضريبة جدول) في المقاولات (توريد وتركيب) بدون خصم ضريبة المدخلات (لو توريد فقط او تركيب فقط تكون الضريبة ١٤% وتخصم ضريبة المدخلات)

وإذا كان قيمة المستخلص شامل ضريبة القيمة المضافة يتعين فصلها اولا لحساب باقى الاستقطاعات على قيمة المستخلص بدون ضريبة كالتالى: القيمة شاملة الضريبة × (١٠٠/١٠٥)

حيث القيمة قبل الضريبة ١٠٠%

والقيمة شاملة الضريبة ١٠٥%

وهذه الضريبة **يدفعها** المقاول ولكن من يتحمل **عنها** المستهلك النهائي وهو العميل حيث يعلى بها المديونية المستحقة للمقاول

- يتضمن المستخلص **فروق الاسعار** (حسب التعاقد) اذا كان زيادة غير عادية فى بعض الاسعار كالحديد والاسمنت فيقوم العميل بزيادة القيمة التعاقدية بناءا على تلك الزيادة غير العادية..

-يتضمن المستخلص **التشويينات الجوهريّة** (حيث يصرف للمقاول نسبة ولتكن ٧٥% من الخامات كالحديد والاسمنت التي قام المقاول بشرائها والتي لم تدخل ضمن قيمة الاعمال بالمستخلص) مع مراعاة ان يتم فصلها عن قيمة الاعمال التي تمت لانها لا تحسب عليها الاستقطاعات
-يتضمن المستخلص عدد من **الاستقطاعات** التي تخصم من المقاول:

وفيما يلي الاستقطاعات:

١- التامينات الاجتماعية لصالح العمالة الغير مؤمن عليها:

فور التعاقد يجب على المقاول التوجه لمكتب التامينات التابع له المقاولة، ويدرج بيانات التعاقد، ومع كل مستخلص يقوم المقاول بالتوجه للتامينات ويتم سداد قيمة التامينات (وهي نسب مختلفة تبعا لكل نشاط في العملية ومتاحة بجدول رقم ٨ طبقا لقرار وزارة التضامن الاجتماعي المصرية رقم ٣١٠ لعام ٢٠١٧) ويحصل على شهادة يتوجه بها للعميل حتى يتم الصرف،(من الممكن اذا لم يسدد المقاول التامينات يقوم العميل بخصمها في المستخلص)

وهذه التامينات **لا يحق للمقاول استردادها** وانما هي حق للعمالة كتعويض لهم حالة المرض او العجز او الوفاة واصابة العمل...، لذا هذه التامينات تعتبر ضمن تكاليف عقد المقاولة..

لاحظ: اذا اثبت المقاول ان جميع العمالة مؤمن عليها يحق له تقديم **اعتراض** بعدم سداد التامينات الاجتماعية على المستخلص.. ويتم قبوله اذا كان سليم والعمالة تتناسب مع حجم وقيمة الاعمال..

٢- **ضريبة الخصم والاضافة ١%**: ويتم تسوية تلك الضريبة في نهاية السنة عند اعداد الاقرار الضريبي للمقاول

٣- **الدفعات المقدمة:** عادة يحصل المقاول على دفعة مقدمة قبل التنفيذ لشراء الخامات والصرف على المقاولة، ويتم تسوية تلك الدفعات المقدمة مع اول مستخلص او توزيعها على كافة المستخلصات..

٤- **تأمين اعمال:** عادة يكون ٥%: وهو مبلغ يتم خصمه من مستحقات المقاول كضمانة لتنفيذ باقى اعمال المقاولة ويسترده المقاول عند المستخلص الختامى او حسب شروط التعاقد..

٥- قد يخصم من مستحقات المقاول **غرامات تاخير** نظير التأخر في التسليم او بسبب وجود مخالفات قام بدفعها العميل نتيجة التشوين بالطريق او ما دفعه العميل لتنظيف المكان من اعمال المقاول...

٦- يخصم من المستخلص **فواتير المياه والكهرباء** التي سدها العميل نظير استخدام المقاول **(وتحمل ضمن مصروفات العقد)**

٧- **يخصم الدمغات** وهي عديدة: كدمغة اتحاد التشييد (تدفع مرة واحدة عند التعاقد للعقود التي تزيد عن ٢٠٠ الف) والدمغة الهندسية ودمغة التطبيقيين والدمغة العادية والدمغة الاضافية وهي = الدمغة العادية×٣ (لو المقاول دفع الدمغات فلا تظهر ضمن قيد المستخلص واذا لم يدفعها يحق للعميل خصمها من مستحقات المقاول وقيام العميل بتوريدها لجهاتها)

(وتحمل ضمن مصروفات العقد كافة الدمغات)

حالة عملية لفهم المستخلص:

قامت شركة العمران والتشييد باسناد اعمال بناء مستشفى لشركة السوهاجي للمقاولات والانشاءات بقيمة تعاقدية ١٠ مليون ج وقد تم سداد دفعة مقدمة ١٠% و التالي بيان بالمستخلص الجارى المعتمد من الاستشارى رقم ١:

الجهة: شركة العمران والتشييد مستخلص جارى رقم (١) عن الفترة من ٢٠١٩/٤/١ حتى ٢٠١٩/٦/٣٠

مقاوله شركة : السوهاجي للمقاولات والانشاءات امر اسناد رقم ٢١٤ / ٢٠١٩

بيان اعمال	عدد	كميات			نسبة الاعتماد %	فئة بالجنيه	اجمالي الاعمال حتى الان	قيمة اعمال سابقة	قيمة اعمال حالية
		سابقة	حالية	اجمالي					
١ حفر ونقل اترية	م ^٣	-	١٠٠٠	١٠٠٠	١٠	١٠٠٠٠	-	١٠٠٠٠	
٢ ابر ماصة للمياه الجوفية	م ^٣	-	٣٠٠	٣٠٠	١٢	٣٦٠٠	-	٣٦٠٠	
٣ خرسانة عادية وخلافه	م ^٣	-	٢٤٠	٢٤٠	٨٠	١٥٣٦٠٠	-	١٥٣٦٠٠	
الاجمالي								١٦٧٢٠٠	
ض جدول ٥%						٨٣٦٠		٨٣٦٠	
استقطاعات:									
غرامات اشغال طريق						٥٠٠٠		٥٠٠٠	
دفعة مقدمة ١٠%						١٦٧٢٠		١٦٧٢٠	
ض خصم وازافة ١%						١٦٧٢		١٦٧٢	
تامين اعمال ٥%						٨٣٦٠		٨٣٦٠	

الاستشارى

الادارة المالية

الادارة الهندسية

المقاول

ويكون قيد اليومية للمستخلص كالتالى:

من مذكورين

١٤٣٨٠٨ د/ العملاء (شركة العمران والتشييد)

١٦٧٢٠ د/ عملاء دفعات مقدمة

١٦٧٢ د/ ضريبة الخصم والاضافة

٨٣٦٠ د/ تامين اعمال

٥٠٠٠ د/ م غرامات اشغال طريق

الى مذكورين

١٦٧٢٠٠ د/ ايرادات عن اعمال معتمدة

٨٣٦٠ د/ ضريبة القيمة المضافة

وعند استلام المقاول شيك بمستحقاقه يكون القيد:

١٤٣٨٠٨ من د/ البنك

الى د/ العملاء (شركة العمران والتشييد) ١٤٣٨٠٨

الجهة: شركة العمران والتشييد مستخلص جارى رقم (٢) عن الفترة من ٢٠١٩/٧/١ حتى ٢٠١٩/٩/٣٠

مقاوله شركة : السوهاجى للمقاولات والانشاءات امر اسناد رقم ٢١٤ / ٢٠١٩

بيان اعمال	كميات	نسبة الاعتماد %	فئة بالجنيه	اجمالى الاعمال حتى الان	قيمة اعمال سابقة	قيمة اعمال حالية	م	
							سابقة	حالية
١ حفر ونقل اترية	١٠٠٠	١٠٠	١٠	١٠٠٠٠	١٠٠٠٠	-	٣	٣
٢ ابر ماصة للمياه الجوفية	٣٠٠	١٠٠	١٢	٣٦٠٠	٣٦٠٠	-	٣	٣
٣ خرسانة عادية وخلافه	٢٤٠	١٠٠	٨٠٠	٢٤٠٠٠٠	١٥٣٦٠٠	٨٦٤٠٠	٣	٣
٤ خرسانة مسلحة	-	٦٠	١٨٠٠	٤٣٢٠٠٠	-	٤٣٢٠٠٠	٣	٣
الاجمالى				٦٨٥٦٠٠	١٦٧٢٠٠	٥١٨٤٠٠		
مقابل تشوينات حديد	-	٧٥	١٠٠٠٠	١٦٥٠٠٠	-	١٦٥٠٠٠	ظن	ظن
ض جدول ٥%				٣٤٢٨٠	٨٣٦٠	٢٥٩٢٠		
استقطاعات:								
دفعه مقدمه ١٠%				٦٨٥٦٠	١٦٧٢٠	٥١٨٤٠		
ض خصم واطافه ١%				٦٨٥٦	١٦٧٢	٥١٨٤		
تامين اعمال ٥%				٣٤٢٨٠	٨٣٦٠	٢٥٩٢٠		

الاستشارى

الادارة المالية

الادارة الهندسية

المقاول

ويكون قيد اليومية كالتالى:

من مذكورين

٦٢٦٣٧٦ د/العملاء (شركة العمران والتشييد)

٥١٨٤٠ د/عملاء دفعات مقدمه

٥١٨٤ د/ ضريبة الخصم والاطافه

٢٥٩٢٠ د/ تامين اعمال

الى مذكورين

٥١٨٤٠٠ د/ايرادات عن اعمال معتمده

٢٥٩٢٠ د/ ضريبة القيمة المضافة

١٦٥٠٠٠ د/ عملاء تشوينات

وعند استلام المقاول شيك بمستحقاته يكون القيد:

٦٢٦٣٧٦ من د/ البنك

٦٢٦٣٧٦ الى د/ العملاء (شركة العمران والتشييد)

ثانيا-المستخلص بين المقاول ومقاولى الباطن لاعتماد مصروفات مقاولى الباطن

*سبب اللجوء لمقاولى الباطن:

- عدم توافر الخبرات المطلوبة
- الاحتياج لالات دقيقة تستخدم فى حالات قليلة بما يؤدى لشراء تلك الالات لتكلفة اقتصادية كبيرة لن تستغل
- التخصص يؤدى الى زيادة الكفاءة والجودة المطلوبة

* قد يكون مقاول الباطن مقاول توريد عمالة فقط (مصنعية) او توريد وتركيب

- * لا علاقة للعميل بالاتفاق بين المقاول العام ومقاول الباطن حيث يتعامل العميل مع المقاول العام فقط
- * يقوم باعداد المستخلص مقاول الباطن ويراجعه ويعتمده المقاول العام

ضريبة القيمة المضافة (ضريبة الجدول ٥%) :

اذا قام مقاول الباطن بسداد ضريبة القيمة المضافة (حيث تتضخم مستحقاته طرف المقاول العام بقيمة تلك الضريبة) ففى هذه الحالة يحق للمقاول العام ان يخصم تلك الضريبة المسددة من الضريبة المستحق التى يوردها للمصلحة وذلك **بشروط:**

- ان يكون مقاول الباطن مسجل فى المصلحة
- ان يكون عقد مقاول الباطن توريد وتركيب معا
- الا تزيد الضريبة المسددة قبل مقاول الباطن عن الضريبة الاصلية عن المستخلص
- **يتشابه الامر مع مستخلص الايرادات فى:** ضريبة الخصم والاضافة وتامين ضمان الاعمال والدفعات المقدمة
- لاحظ ان ما انجزه مقاول الباطن يدرج كذلك ضمن مستخلص الايرادات مع العميل لانه كما ذكرنا العلاقة تكون بين العميل والمقاول العام عن جملة الاعمال

حالة عملية لفهم المستخلص لمقاولى الباطن:

قامت شركة السوهاجى للمقاولات باسناد اعمال التثقيب للمستشفى لاحد مقاولى الباطن (شركة شيكا للتشطيبات) بقيمة تعاقدية مليون ج وقد تم سداد دفعة مقدمة ١٠% والتالى بيان بالمستخلص الاول المعتمد من الشركة:

الجهة: شركة السوهاجى للمقاولات مستخلص جارى رقم (١) عن الفترة من ٢٠٢٠/٤/١ حتى ٢٠٢٠/٤/٣٠
مقاوله شركة من الباطن: شيكا للتشطيبات امر اسناد رقم ٢١٤ / ٢٠١٩

بيان اعمال	رقم	كميات			نسبة الاعتماد %	فئة بالجنيه	اجمالى الاعمال حتى الان	قيمة اعمال سابقة	قيمة اعمال حالية
		سابقة	حالية	اجمالى					
١ السيراميك	م ²	-	٢٠٠٠	٢٠٠٠	١٠٠	٢٠٠٠٠٠	-	٢٠٠٠٠٠	
٢ ابواب وشبابيك	عدد	-	٧٠	٧٠	٥٠	٣٥٠٠٠	-	٣٥٠٠٠	
٣ دهانات	م ²	-	١٨٠٠	١٨٠٠	٣٠	١١٨٨٠	-	١١٨٨٠	
الاجمالى								٢٤٦٨٨٠	
استقطاعات:									
						١٦٧٢٠		٢٤٦٨٨	
								٢٤٦٨	
						٨٣٦٠		١٢٣٤٤	

مدير الشركة

الادارة المالية

الادارة الهندسية

مقاول الباطن

ويكون قيد اليومية كالتالى:

٢٤٦٨٨٠ من د/ اعمال مقاولى الباطن

الى مذكورين

٢٤٦٨٨ د/مقاولى باطن دفعات مقدمة

٢٤٦٨ د/ ضرائب خصم وازضافة

١٢٣٤٤ د/ تامين اعمال مقاولى الباطن

٢٠٧٣٨٠ د/ مقاولى الباطن

وعند تسليم شيك لمقاول الباطن بمستحقاقته يكون القيد:

٢٠٧٣٨٠ من د/مقاولى الباطن

الى د/ البنك

تحميل حساب العقد بتكلفة مقاولى الباطن:

٢٤٦٨٨٠ من د/العقد رقم (...)

٢٤٦٨٨٠ الى د/اعمال مقاولى الباطن

• ما هو خصم اولوية العطاء:

-من المعلوم ان ليس كل ما يتفق عليه فى التعاقد يتم تنفيذه، فائثناء التنفيذ هناك بنود تلغى، او يستحدث بنود جديدة...

-او زيادة الكميات ومسموح بزيادة الكميات بنسبة ٢٥%

-اما خصم اولوية العطاء يتم من خلال:

عند المستخلص الختامى يتم مقارنة اجمالى قيمة الاعمال التى تمت من قبل المقاول مع نفس تلك القيم للعطاء رقم ٢ الذى لم ترسى عليه المناقصة، فان ظل المقاول محتفظ باقل قيمة فلا يتم اى شئ فهذا هو الاصل، ولكن ان اصبح اجمالى قيمة اعمال المقاول مثلا ١٠ مليون والعطاء رقم ٢ كان ٩ مليون ونصف فهنا يجب الخصم من المقاول ٥٠٠ الف ويقوم المقاول بتخفيض الايراد بقيمتهم..

اسم سعد / قناة ديليك لفهم المحاسبة

الاعتراف بالايراد والربح من خلال قانون الضرائب ومعيار المحاسبة ifrs 15

سيتم تناول التالي:

- قيود الاقفال للتوصل لنتائج الاعمال واعداد قائمة نتائج الاعمال والاثر على قائمة المركز المالي
- الاعتراف بالايراد والربح من خلال قانون الضرائب رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥
- الاعتراف بالايراد من خلال معيار المحاسبة الدولي ifrs15
- مشكلة المقاولات** ان المقاوله او العقد عادة يتم ويكتمل بعد أكثر من سنة، وهنا يثار التساؤل هل نعترف بالايراد بعد اتمام العقد ومعرفة كافة ما تم انفاقه على العقد ام سنويا؟
- قبل الاجابة على هذا التساؤل بديهى ان العقود التى تتم خلال **اقل من سنة** لا تسبب اى مشكلة خاصة بالاعتراف بالايراد وايجاد الربح.. ولكن حديثنا الان منصب على العقود التى تحتاج اكثر من عام...
- قبل التعرف على رؤية قانون الضرائب والمعيار الدولي المتعلق بالايراد، **دعنا نتعرف على قيود الاقفال الخاصة بالايرادات والمصروفات للتوصل لنتيجة الاعمال:**

اولا: اليرادات: فى الفيديو السابق توصلنا لقيود اثبات اليراد بالمستخلص رقم ١ كالتالى:

من مذكورين

١٤٣٨٠٨ د/ العملاء (شركة العمران والتشييد)

١٦٧٢٠ د/ عملاء دفعات مقدمة

١٦٧٢ د/ ضريبة الخصم والاضافة

٨٣٦٠ د/ تأمين اعمال

٥٠٠٠ د/ م غرامات اشغال طريق

الى مذكورين

١٦٧٢٠٠ د/ ايرادات عن اعمال معتمدة

٨٣٦٠ د/ ضريبة القيمة المضافة

ويتم اثبات باقى قيود اثبات اليراد بالمستخلصات خلال العام بنفس الطريقة

واخر السنة يجرى قيد الاقفال التالى: (بافتراض ان هذا المستخلص الذى يخص العام للتبسيط)

١٦٧٢٠٠ من د/ ايرادات عن اعمال معتمدة

١٦٧٢٠٠ الى د/ ملخص الدخل او أ.خ

لاحظ في بعض الاحيان **تحتجز** شركة المقاولات من الربح **احتياطي طوارئ** لمواجهة المخاطر المستقبلية لتنفيذ العقد (ويقل نسبة هذا الاحتياطي المستقطع من الربح كلما وصل العقد لمراحل متقدمة من التنفيذ..)
ويكون القيد كالتالي بافتراض ان احتياطي الطوارئ ١٠%:

١٦٧٢٠٠ من د/ ايرادات عن اعمال معتمدة

الى مذكورين

١٥٠٤٨٠ د/ ملخص الدخل او أ.خ (قائمة دخل)

١٦٧٢٠ د/ احتياطي طوارئ (قائمة مركز مالي- حقوق ملكية)

والبعض يزيد نسبة احتياطي الطوارئ بنسبة المبالغ التي لم تحصل من العميل عن المستخلص، ولا اتفق مع هذا الرأي حيث الافضل اتباع اساس **الاستحقاق**..

ثانيا : المصروفات:

قيد اقفال د/ العقد اخر العام: (قيدان) (بافتراض ان ما تم تحميله للعقد من تكاليف مباشرة وغير مباشرة مبلغ ٢٠٠ الف والمعتمد منها بالمستخلص نسبته ٦٠%

من مذكورين

١٢٠٠٠٠ د/تكلفة اعمال معتمدة ٢٠٠٠٠٠ × ٦٠%

٨٠٠٠٠ د/ تكلفة اعمال غير معتمدة (تحت التنفيذ) **(قائمة مركز مالي-اصول)**

٢٠٠٠٠٠ الى د/ العقد

ثم اجراء القيد التالي لاقفال ت الاعمال المعتمدة:

١٢٠٠٠٠ من د/ملخص الدخل

١٢٠٠٠٠ الى د/تكلفة اعمال معتمدة

ويافتراض ان المصروفات الاخرى والادارية والتمويلية والغرامات بلغت ٢٠ الف

فتكون قائمة نتائج الاعمال كالتالي:

١٦٧٢٠٠	ايرادات اعمال معتمدة
(١٢٠٠٠٠)	يطرح تكلفة اعمال معتمدة
٤٧٢٠٠	= مجمل الربح
(٢٠٠٠٠)	يطرح م اخرى وادارية وتمويلية
٢٧٢٠٠	= صافي الربح قبل الضرائب

ويكون التأثير على قائمة المركز المالي كالتالي:

٨٠٠٠٠	الاصول: اعمال غير معتمدة
١٦٧٢٠	الالتزامات وحقوق الملكية: احتياطي طوارئ

*ينبغي ان أشير ان ما يعيب هذه الطريقة ان الإيراد يتركز في السنوات الاخيرة او السنة الاخيرة حيث ان هناك مصروفات يتم انفاقها ولا يقابلها ايراد لعدم اعتماد تلك المصروفات في المستخلص.. وفي السنة الاخيرة يكون تم الاعتراف واعتماد كافة المصروفات

*البعض يعترف بالربح بطريقة العقود المكتملة اى عدم الاعتراف بالربح الا عند اكتمال تنفيذ العقد في السنة الاخيرة.. وهذه الطريقة غير مقبولة لا محاسبيا (حيث تتعارض مع مبدأ مقابلة المصاريف بالإيراد) وغير مقبولة ضريبيا حيث ان مصلحة الضرائب لن تنتظر للسنة الاخيرة للحصول على الضرائب السيادية للدولة.. لذا ظهرت طريقة نسبة الاتمام حيث يتم التوصل للربح على ثلاث مراحل كالتالى:

- ١- ايجاد الربح الاجمالي لكل السنوات = القيمة الاجمالية للعقد - اجمالى التكلفة التقديرية لكل سنوات العقد
- ٢- ايجاد الربح حتى تاريخه وذلك بضرب الربح الاجمالي (خطوة ١) فى نسبة الاتمام
- ٣- ايجاد ربح العام و = الربح حتى تاريخه (خطوة ٢) - ربح الاعوام السابقة ولايجاد نسبة الاتمام لها شكلين:

- ١- نسبة الاتمام حسب التكاليف = التكلفة الفعلية حتى تاريخه / اجمالى التكاليف المقدرة
- ٢- نسبة الاتمام حسب القيمة = قيمة ايراد المستخلص حتى تاريخه / القيمة الاجمالية للتعاقد ويمكن توضيح ذلك بالمثال التالى:

تعاقدت احدى شركات المقاولات عام ٢٠١٩ لانشاء احد المباني على ٣ سنوات بقيمة تعاقدية بلغت ٢٨ مليون ج وبلغت التكلفة الفعلية لعام ٢٠١٩ مبلغ ٧ مليون والتكلفة التقديرية لاتمام العقد قدرت ب ١٥ مليون، والمعتمد من الإيراد فى المستخلص للعام الاول بلغ ٨ مليون.

المطلوب الربح المعترف به لعام ٢٠١٩ بطريقة نسبة الاتمام حسب التكلفة وحسب الإيراد

الحل

- ١- اجمالى التكلفة المقدرة للعقد = ت فعلية + ت مقدرة لاكمال العقد
$$= 7 + 15 = 22 \text{ مليون}$$
- ٢- اجمالى الربح (ل ٣ سنوات) = اجمالى القيمة التعاقدية - اجمالى التكلفة المقدرة
$$= 28 - 22 = 6 \text{ مليون}$$

نسبة الاتمام حسب التكلفة = $22/7 = 31.818\%$

نسبة الاتمام حسب القيمة = $28/8 = 28.57\%$

ان الربح ل ٢٠١٩ وفق لنسبة الاتمام حسب التكلفة = $31.818\% \times 6 = 1909.090$

وفق نسبة الاتمام حسب القيمة = $28.57\% \times 6 = 1714.285$

ستلاحظ ان الاعتراف بالربح فى الطريقة الثانية أقل وهذا يرجع الى ان المستخلص لا يعترف بكامل المصروفات وبالتالي يعترف بايرادات اقل...

لذا تنتهج مصلحة الضرائب المصرية (قانون الضرائب ٩١ ل ٢٠٠٥) طريقة نسبة الاتمام حسب التكلفة ولتوضيح ذلك بشكل اكبر... نتابع المثال التالى الهام:

تعاقدت شركة مقاولات مع احدى الجهات على انشاء مستشفى ويبدأ التنفيذ من عام ٢٠١٧ حتى ٢٠١٩ والقيمة التعاقدية الاجمالية المبدئية بلغت ٤٠ مليون وقد قدرت التكاليف لاتمام العقد بمبلغ ٣٢ مليون ونص التعاقد على انه حال زيادة اسعار الحديد فان القيمة التعاقدية تزيد بنسبة الربع من زيادة اسعار الحديد، وكانت البيانات كالتالى:

- ١- اسعار الحديد زادت ٢٠% لعام ٢٠١٨ وزادت ٢٥% عام ٢٠١٩
 - ٢- بلغت التكاليف الفعلية (بعد زيادات اسعار الحديد) ١٠ مليون، ١٢ مليون، ١٤ مليون على التوالي
 - ٣- التكاليف المقدرة لاتمام العقد ٢٢ مليون، ١٣ مليون
- المطلوب تحديد الربح الضريبي لشركة المقاولات وفقاً للقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥**

الحل

اولا تعديل القيمة التعاقدية:

$$\text{تعديلات } ٢٠١٨ = ٤٠ \text{ مليون} \times ٢٠\% \times ٢٥\% (\text{الربع}) = ٢ \text{ مليون}$$

$$\text{تعديلات } ٢٠١٩ = ٤٠ \text{ مليون} \times ٢٥\% \times ٢٥\% (\text{الربع}) = ٢.٥ \text{ مليون}$$

٢٠١٩	٢٠١٨	٢٠١٧	
٤٠	٤٠	٤٠	القيمة التعاقدية المبدئية
٢.٥	٢	-	+ التعديلات
٤٢.٥	٤٢	٤٠	اجمالي القيمة التعاقدية (١)
١٤	١٢	١٠	التكلفة الفعلية للعام
٢٢	١٠	-	+ ت سنوات سابقة
٣٦	٢٢	١٠	اجمالي ت فعلية حتى تاريخه (٢)
-	١٣	٢٢	+ت مقدرة لاكمال العقد
٣٦	٣٥	٣٢	= اجمالي التكلفة المقدرة للعقد (٣)
٦.٥	٧	٨	اجمالي الارباح المقدرة لكل السنوات (٤) = ٣-١
١٠٠% دائما	٦٢.٨%	٣١.٢٥%	نسبة الاتمام (٥) = (٣/٢)
٦.٥	٤.٤	٢.٥	الربح حتى تاريخه (٤×٥)
٢.١ = ٤.٤ - ٦.٥	١.٩ = ٢.٥ - ٤.٤	٢.٥	ربح كل عام على حدى (الربح الضريبي)

لاحظ مجموع ارباح الثلاث سنوات لابد ان يساوى ٦.٥ وهو الربح الاجمالي الذى تم حسابه اخر عام بعد انتهاء العقد..

*رؤية معيار ifrs15 فى الاعتراف بالربح:

المعيار لم يأتى بنصوص **مستقلة خاصة بالمقاوالات صريحة** (سابقا كان هناك معيار اسمه عقود الانشاءات والان تم دمجها مع معيار الايراد)

ولكن بقراءة المعيار بتانى فان المعيار حدد طريقتين للاعتراف بالايراد فى هذا السياق:

١- **طريقة المخرجات (حصر الاعمال المنفذة) :** حيث يتم حصر الاعمال المنفذة بمعرفة الادارات المختلفة وتحديد نسبتها من اجمالى الاعمال وتكون تلك هى نسبة الايراد المعترف به وهى تشبه طريقة اعتماد المستخلص وكذا طريقة نسبة الاتمام تبعا لقيمة الاعمال..

٢- **طريقة المدخلات (التكلفة المتكبدة حتى تاريخه):** وهى نفس طريقة قانون الضرائب السابق شرحها، ولكن اشترط المعيار لتطبيقها ان يكون هناك تقديرات يعتمد عليها الى حد بعيد للتكلفة، وكذا وجود توقع كافي بان تلك التكاليف المتكبدة ستؤدى الى تحقق الايراد فى نهاية المطاف..

تمرين شامل:

توافرت البيانات التالية لاحدى شركات المقاولات عن عام ٢٠١٩ للعقد رقم (٢١):

- ١- تكلفة اعمال غير معتمدة (تحت التنفيذ) فى ٢٠١٨/١٢/٣١ بلغت ٣٠٠ الف جنيه
- ٢- ت الخامات فى ٢٠١٨/١٢/٣١ بلغت ١٥٠ الف وتم شراء خامات تكلفتها ٢ مليون وضريبة القيمة المضافة ٢٨٠ الف وهناك تالف طبيعى ب ١٠٠٠٠ وتم بيعه ب ٢٠٠٠ وهناك تالف غير طبيعى ب ١٧ الف تم بيعه ب ٥٠٠٠ وفاقد غير طبيعى ب ٢٠ الف تم تحميله للحارس وهناك تحويلات من العقد رقم (٢٣) ب ٣٠ الف وبلغت ت الخامات اخر العام ١٢١ الف
- ٣- بلغت اجمالى الاجور المباشرة المدفوعة ١٦٠٠٠٠٠ والاجور المستحقة ١٠٠ الف
- ٤- بلغت ت الالات الموجودة بالموقع اول العام ٦٠٠ الف وقدرت تكلفتها اخر العام ب ٥٥٠ الف
- ٥- تستهلك اخشاب الخرسانة بمعدل ١٠% سنويا قسط ثابت وبلغت ت شرائها ٥٠ الف ومجمع اهلاؤها ١٠ الاف.
- ٦- بلغت المصروفات الاخرى ٣٠٠ الف ٧- نصيب العقد من ت غير مباشرة ٧٠٠ الف
- ٧- ما يخص مستخلصات الايرادات (٦ مليون ايرادات، ٣٠٠ الف قيمة مضافة، ١٠ الاف غرامات، ٣٠٠ الف تامين اعمال، ٦٠ الف ضريبة خصم واطافة، ٦٠٠ الف دفعات مقدمة) والمحصل من العميل ٥ مليون ورصيد د/عملاء دفعات مقدمة كان مليون جنيه
- ٨- ما يخص مستخلصات مقاولى الباطن (مليون ج مصروفات مقاولى الباطن، ٥٠ الف تامين اعمال، ١٠٠ الف دفعات مقدمة، ١٠ الاف ض خصم واطافة، كهرباء ومياه ١٠ الاف) والمسدد لمقاولى الباطن بلغ ٨٠٠ الف وكان رصيد مقاولى باطن دفعات مقدمة ١٠٠ الف
- ٩- بلغت نسبة الاعمال المعتمدة ٧٠% من اجمالى ت العقد

المطلوب:

١- تصوير حساب العقد ٢- اعداد قائمة تكاليف العقد

٣- اعداد قائمة نتائج الاعمال للعقد ٤- توضيح التأثير على قائمة المركز المالى

٥- اعداد قائمة الدخل للشركة ككل اذا توافرت البيانات التالية عن باقى العقود كالتالى:

بيان	عقد رقم ٢٣	عقد رقم ٢٤
ايرادات	٤ مليون	٤ مليون
ت اعمال معتمدة	٨٠٠ الف	٣ مليون

١٠٠ الف ايرادات اخرى للشركة (ضمنها مبيعات التالف)

٣٥٠ الف فوائد دائنة، ٥٠ الف فوائد مدينة، ٢٢٠ الف

مصروفات اخرى (بينها الغرامات والتالف غير طبيعى)

وضريبة الدخل ٢٥%

الحل

تمهيد للحل:

١- مواد مباشرة للفترة = ١٥٠ الف (اول) + ٢ مليون (شراء) + ٢٨٠ الف (ض قيمة مضافة لانها لن تخصم فتضاف للتكلفة) - ٢٠٠٠ (مبيعات تالف طبيعي) - ١٧ الف (تالف غير طبيعي) - ٢٠ الف (فاقد غير طبيعي) + ٣٠ الف (تحويلات من عقد اخر) - ١٢١ الف (خامات متبقاة اخر) = ٢٣٠٠٠٠٠

٢- الاجور المباشرة = ١٦٠٠ الف + ١٠٠ الف (اساس استحقاق) = ١٧٠٠ الف

٣- اهلاك الات = ٦٠٠ الف - ٥٥٠ الف = ٥٠ الف

اهلاك الاخشاب = ٥٠٠٠٠ × ١٠% = ٥٠ الف

اذن اجمالي الاهلاك للعقد = ٥٠ الف + ٥٠ الف = ١٠٠ الف

٤- مستخلصات الإيرادات:

٥٣٣٠٠٠٠ د/ العملاء (متمم)

٦٠٠٠٠٠ د/ عملاء دفعات مقدمة (تخفيض للالتزام)

٦٠٠٠٠ د/ ضريبة الخصم والاضافة (اصل)

٣٠٠٠٠٠ د/ تأمين اعمال (اصل)

١٠٠٠٠ د/ م غرامات (مصرف)

الى مذكورين

٦٠٠٠٠٠ د/ إيرادات عن اعمال معتمدة

٣٠٠٠٠٠ د/ ضريبة القيمة المضافة (التزام)

اذن مبلغ العملاء المستحق ٥٣٣٠٠٠٠ والمحصل ٥ مليون اذن الفرق ٣٣٠ الف (ضمن الاصول بقائمة المركز المالي)

ورصيد د/ عملاء دفعات مقدمة كان مليون ج وتم تخفيضه بمستخلصات العام ب ٦٠٠ الف اذن الرصيد اخر السنة يكون ٤٠٠ الف (ضمن الالتزامات بقائمة المركز المالي)

٥- مستخلص مقاولي الباطن:

١٠٠٠٠٠٠ من د/ اعمال مقاولي الباطن

الى مذكورين

١٠٠٠٠٠ د/ مقاولي باطن دفعات مقدمة (تخفيض لاصل)

١٠٠٠٠ د/ ضرائب خصم واطافة (التزام)

٥٠٠٠٠ د/ تأمين اعمال مقاولي الباطن (التزام)

١٠٠٠٠ د/ م كهرباء ومياه (اقفال)

٨٣٠٠٠٠ د/ مقاولي الباطن (متمم)

اذن **مقاوّل الباطن يستحق** ٨٣٠ الف وقد حصل على ٨٠٠ الف اذن يستحق له ٣٠ الف (تظهر ضمن الالتزامات بقائمة المركز المالي)

ورصيد **مقاوّل الباطن دفعات مقدّمة** كان ١٠٠ الف وتم تخفيضه هذا العام ب ١٠٠ الف اذن رصيده صفر

اذن د/العقد رقم (٢١)

الرصيد	٦٣٥٥٠٠٠	د/ت اعمال غير معتمدة اول	٣٠٠٠٠٠٠
		د/ مواد مباشرة	٢٣٠٠٠٠٠
		د/اجور مباشرة	١٧٠٠٠٠٠
		د/م اهلاكات	٥٥٠٠٠
		د/مصروفات اخرى	٣٠٠٠٠٠٠
		د/مقاوّل الباطن	١٠٠٠٠٠٠
		د/مصروفات غير مباشرة	٧٠٠٠٠٠٠
	٦٣٥٥٠٠٠		٦٣٥٥٠٠٠
ت اعمال معتمدة (٧٠%)	٤٤٤٨٥٠٠	رصيد منقول (اجمالي ت العقد)	٦٣٥٥٠٠٠
ت اعمال غير معتمدة اخر (٣٠%)	١٩٠٦٥٠٠		

قائمة تكاليف العقد رقم (٢١)

مواد مباشرة	٢٣٠٠٠٠٠
اجور مباشرة	١٧٠٠٠٠٠
م مباشرة (٥٥ الف + ٣٠٠ الف + مليون)	١٣٥٥٠٠٠
= التكلفة الاولية	٥٣٥٥٠٠٠
+ت غير مباشرة (نظرية كلية)	٧٠٠٠٠٠٠
= اجمالي تكاليف العقد خلال الفترة	٦٠٥٥٠٠٠
+ت اعمال غير معتمدة اول	٣٠٠٠٠٠٠
-ت اعمال غير معتمدة اخر	(١٩٠٦٥٠٠)
= ت الاعمال المعتمدة للعقد	٤٤٤٨٥٠٠

قائمة نتائج الاعمال للعقد رقم (٢١)

ايرادات اعمال معتمدة	٦٠٠٠٠٠٠
-مصروفات اعمال معتمدة	٤٤٤٨٥٠٠
= مجمّل الربح	١٥٥١٥٠٠
-مصروفات اخرى (غرامات وتالف غير طبيعي)	(٢٧٠٠٠)
+ايرادات اخرى (مبيعات تالف غير طبيعي)	٥٠٠٠
= ربح العقد	١٥٢٩٥٠٠

الاثـر على قائمة المركز المالى للعقد رقم (٢١) اخر العام

الاصول:	
<u>اصول ثابتة:</u>	
الات	٥٥٠٠٠٠
اخشاب	٥٠٠٠٠
-مجمع الاهلاك	(١٥٠٠٠)
<u>اصول متداولة:</u>	
خامات اخر	١٢١٠٠٠
اعمال غير معتمدة	١٩٠٦٥٠٠
عملاء	٣٣٠٠٠٠
تامين اعمال	٣٠٠٠٠٠
ض خصم وازافة	٦٠٠٠٠٠
ارصدة مدينة باسم الحارس	٢٠٠٠٠٠
.....	
<u>الالتزامات:</u>	
اجور مستحقة	١٠٠٠٠٠٠
عملاء دفعات مقدمة	٤٠٠٠٠٠٠
ض قيمة مضافة	٣٠٠٠٠٠٠
ض خصم وازافة	١٠٠٠٠٠
تامين اعمال (مقاولى الباطن)	٥٠٠٠٠٠
مقاولى الباطن (موردين)	٣٠٠٠٠٠
.....	

قائمة الدخل للشركة ككل

ايرادات العقود (٦+١+٤) مليون		١١٠٠٠٠٠٠
-ت العقود (٤٤٤٨٥٠٠+٣+٨٠٠٠٠٠٠٠ مليون)		(٨٢٤٨٥٠٠)
= مجمل الربح		٢٧٥١٥٠٠
+قوائد دائنة	٣٥٠٠٠٠	
-قوائد مدينة	(٤٥٠٠٠٠)	
= صافى تكلفة التمويل		(١٠٠٠٠٠٠)
+ايرادات اخرى		١٠٠٠٠٠٠
-مصروفات اخرى		(٢٢٠٠٠٠٠)
=صافى الربح قبل الضرائب		٢٧٢٩٥٠٠
- ضريبة الدخل		(٦٨٢٣٧٥)
= صافى الربح بعد الضرائب		٢٠٤٧١٢٥

حسام سعد

مع خالص محبتى وتقديرى