دورة محاسبة المقاولات

الإطار التطبيقي للمحاسبة عن عمليات العقود طويلة الأجل

الأستاذ

عـــلاء ريـــاض



EMIL : alaa_reyad2000@yahoo.com

المحاسبة عن العقود طويلة الأجل

فهرست المحتويات *رقم الصفحة*

ـ تقـــديم عام .	٣
المبحث الأول : خصائص نظام تكاليف العقود :	٤
المبحث الثانى : إجراءات تنفيذ العقد :	٦
المبحث الثالث : المحاسبة عن تكاليف العقد :	١٠
ـ أولاً : المحاسبة عن عنصر المواد :	١١
ـ ثانياً : المحاسبة عن عنصر العمل :	١٤
ـ ثالثاً : المحاسبة عن تكلفة الخدمات :	١٥
ـ رابعاً : الأعباء الإضافية :	١٨
ـ خامساً : مصاريف دراسة العطاءات وفوائد البنوك :	١٩
ـ سادساً : تكاليف العقود الفرعية :	١٩
ـ سابعاً : الغرامات و الجزاءات :	٢٠
المبحث الرابع : إجراءات سداد قيمة العقد :	٢١
المبحث الخامس : خطوات قياس نتائج العقود :	٢٤
ـ اظهار نتائج العقود بالميزانية :	٢٧
مثال :	٢٨
حالة تطبيقية عامة :	٣١
ملاحظات عامة :	٣٨
مثال تطبيقاً على معيار رقم ٨ الخاص بالإنشاءات :	٤٢
خطابات الضمان :	٤٣

والحمد لله الذى بنعمته تتم الصالحات



بسم الله الرحمن الرحيم

تقـــديم عام

تعتبر عملية المحاسبة عن العقود طويلة الأجل " المشروعات الإنشائية كالمبانى و الطرق والرى والكبارى والسدود والجسور وخلافة " من الموضوعات الهامة فى علم المحاسبة والتى تستخدم نظام تكاليف الأوامر الإنتاجية ٠ والفرق بين نظام تكاليف الاوامر الانتاجية من الناحية التطبيقية فى المنشآت الصناعية عنة فى قطاع المقاولات يرجع الى ضخامة قيمتها ، وقلة عددها ، وكل عملية تتم فى موقع خاص خارج المنشأة ، ولهذا يتبع فى مثل هذه المشروعات نظام خاص لمحاسبة التكاليف يطلق علية تكاليف العقود والمقاولات ٠

ولقد خططت لهذه الدراسة بحيث تقع فى خمس مباحث على النحو التالى :

المبحث الأول : ويتعلق ببيان الخصائص المميزة لنظام العقود وأنواع المنشآت التى تتعامل على أساسة٠

المبحث الثانى : ويتعلق بدراسة الإجراءات التنفيذية للعقود و المقاولات ٠

المبحث الثالث : ويتعلق بدراسة عناصر تكاليف العقد ٠

المبحث الرابع : ويتعلق بمناقشة إجراءات سداد قيمة العقد ٠

المبحث الرابع : ويتعلق بدراسة خطوات قياس نتيجة العقد من أرباح وخسائر٠

ولقد ساعدنى فى إعداد هذه الدراسة خبرتى العملية كمحاسب متخصص فى هذه الموضوعات فكنت أعمل محاسب موقع ثم رئيس حسابات لإحدى شركات المقاولات ٠ كما ساهمت فى وضع العديد من البرامج التدريبية للمحاسبين والخاصة بهذه الموضوعات ، كما قمت بتدريس موضوعاتها فى العديد من المراكز التدريبية الخاصة و ٠

كما أدعو الله سبحانه وتعالى أن يكون فى هذه الدراسة الخير والنفع للمعنيين بمحاسبة تكاليف العقود و المقاولات ٠

ربنا تقبل منا إنك أنت السميع العليم ، اللهم أجعل عملنا هذا صالحاً ولوجهك الكريم خالصاً .

والحمد لله الذى بنعمته تتم الصالحات

القاهرة فى : رمضان ١٤٣٢هـ

أغسطس ٢٠١١م

أستاذ / عـلاء ريـاض

أستاذ المحاسبة

بالمجموعة الاستشارية للمحاسبة و المراجعة

إدارة التكاليف و الموازنة و المتابعة

بمجموعة شركات أيكوباك و إيجيراب وكوباك

دراسات عليا فى محاسبة التكاليف

دراسات عليا فى إدارة الأعمال

محكم دولى – خبير منازعات الإستثمار

عضو بمركز العدالة للتحكيم والاستشارات القانونية

عضو بجمعية الضرائب المصرية

مدرب محترف معتمد

للاتصال :

محمول : ٠١٠٠ / ٥٤٤٦٨٣٨

إيميـــل : alaa_reyad2000@yahoo.com

المبحث الأول

خصائص نظام تكاليف العقود

تعتبر تكاليف العقود أحد أنظمة تكاليف الأوامر ، حيث أنها تعتمد على طلبات العملاء والتى يتم بموجبها عقد إتفاقات بين المنشأة و العملاء ٠

ويتم تحديد قيمة العقد على أساس المواصفات التى يطلبها العميل ورغم أن التشابة كبير بين نظام الأوامر الإنتاجية وبين نظام العقود والمقاولات إلا أن هناك خصائص مميزة لنظام العقود نوجزها فى الآتى :

١. يتم إبرام عقد المقاولة فى أغلب الأحيان عن طريق المناقصات نظراً لضخامة قيمة المقاولة ، وهذا يستتبع أن تتقدم شركات المقاولات بعطاءات مدروسة دراسة وافية لجذب مثل هذه العقود ، وذلك على عكس الأمر الإنتاجى الذى يتم التعاقد علية فى أغلب الأحيان عن طريق العلاقة المباشرة بين العميل و المنشأة ٠

٢. حيث أن تنفيذ العقد يتطلب فترة طويلة من الزمن تزيد فى أغلب الأحيان عن الفترة المحاسبية للمنشأة لذلك فإن منشآت المقاولات تحتاج إلى وضع نظام معين بالإتفاق مع العملاء لتحديد طريقة سداد قيمة العقد ، إذ أنه من غير المنطقى أن تنتظر المنشأة إلى نهاية فترة العقد لتتم المحاسبة عن قيمتة مع العملاء ٠

٣. فى معظم الأحيان يتم تنفيذ عقد المقاولة فى موقعة خارج حدود المنشأة التى تتولى التنفيذ ، الأمر الذى يؤدى إلى إعتبار معظم تكاليف العقد تكاليف مباشرة وذلك على عكس الأوامر الإنتاجية التى تتم داخل المنشأة ٠

٤. يرتبط بضخامة قيمة العقد وتشعب عملياتة الإنتاجية ظهور أسلوب المشاركة فى التنفيذ حيث تلجأ معظم شركات المقاولات إلى إسناد تنفيذ بعض أجزاء المقاولة إلى جهات أخرى فرعية يطلق عليها مقاولى الباطن ٠

٥. يرتبط بضخامة المقاولة وطول فترة التنفيذ أن يتم وضع إجراءات تفصيلية للمراحل المختلفة لتسليم العقد مع بيان الجزاءات المترتبة على الإخلال بمواعيد التسليم الامر الذى تنشأ معة عناصر تكاليف جديدة مثل الغرامات والجزاءات ، تختلف معالجتها محاسبياً عن عناصر التكلفة الأخرى ٠

وعلى الرغم من أن المبادئ المحاسبية المطبقة فى كل من نظامى الأوامر الإنتاجية والعقود تعتبر واحدة ، إلا أن نظام تكاليف العقود يتسم بالبساطة وعدم التعقيد ، إذ يكون من السهل ربط عناصر التكاليف بكل عقد على حدة فى يسر وسهولة ، ومن أمثلة المنشآت التى تتعامل بنظام العقود ما يلى :

أ- شركات المقاولات المدنية مثل شركات المبانى والكبارى ، والطرق ، والمطارات ، وأرصفة الموانئ

ب- شركات صناعة السفن ٠

ت- الشركات الهندسية مثل شركات إنشاء القناطر والخزانات وغيرها ٠

المبحث الثانى

إجراءات تنفيذ العقد

أوضحنا أنه نظراً لكبر حجم العقود فإن التعاقد يتم فى أغلب الأحوال عن طريق المناقصة ٠

وفى حالة إرساء العطاء على أحدى شركات المقاولات فإن هناك مجموعة من الإجراءات يتم القيام بها تتلخص فى الآتى :

١. تقوم شركة المقاولات بسداد تأمين يمثل نسبة من العقد { خاصة إذا كانت عقود حكومية } علاوة على خطاب ضمان من أحد البنوك ٠

٢. يتم التوقيع على عقد المقاولة بحيث يوضح الأمور التالية :

أ- القيمة الإجمالية للعقد ٠

ب- تاريخ بداية تنفيذ العقد وتاريخ التسليم ٠

ت- تحديد قيمة الدفعة الأولى ، وتمثل فى العادة المبلغ المقدم الذى يدفعة العميل ، وقد جرى العرف على أن يمثل نسبة معينة من قيمة التشوينات التى تتم فى موقع العقد ٠

ث- تحديد مواعيد سداد الدفعات التالية على أساس شهادات المهندسين ، مع تحديد نسبة السداد إذ يتم فى العادة سداد نسبة من قيمة العمل المعتمد ، ويحتجز العميل جزء من هذه القيمة لدية مقابل أحد أمرين ، أولهما يتمثل فى استرداد العميل لما سبق سداده كدفعة أولى والثانى كإحتياطى لمقابلة الأعمال غير المطابقة للمواصفات والتى لم تكتشف عند التسليم ٠

ج- تحديد موعد سداد الدفعة الأخيرة وكذلك قيمة التأمين وذلك بعد إنتهاء العمل ، وذلك للتأكد من سلامة ومطابقة العمل المنفذ مع المواصفات ٠

ح- تحديد قيمة غرامات التأخير فى مراحل تنفيذ العقد ٠

وتستخدم شركات المقاولات مجموعة من السجلات والدفاتر تتلخص فى الآتى :

١. دفتر العقود وملف العقود ٠
٢. ملف قوائم مناقصات تحديد قيمة العقد ٠
٣. ملخص العمليات تحت التنفيذ ٠
٤. قوائم تكاليف العمليات ٠
٥. قوائم حصر التكاليف الأسبوعية ٠

ونوضح فيما يلى طبيعة كل من هذه السجلات والدفاتر والغرض منها :

١. <u>دفتر العقود وملف العقود :</u>

وهو دفتر بيانى يسجل فية ملخص العقد ، ورقمة ، وفقاً لتسلسل العقود المبرمة ٠

أما ملف العقود فيحتفظ فية بالعقود الأصلية الموقع عليها ، وأى مكاتبات متعلقة بالعقد ، ويتم الأحتفاظ بهذة الدفاتر والملفات لدى شخص مسئول بالمنشأة ٠

٢. ملف المناقصات :

ويحتوى على قوائم مناقصات (شكل رقم ١) تمثل كل قائمة تفصيل لقيمة العقد وتكلفة العمليات الخاصة بكل عقد ، وفقاً للمواصفات الموضوعة ٠ وفى حالة إتمام الإتفاق ترفع قوائم تحديد قيمة العقد المتفق علية إلى ملف العقود تحت التنفيذ ٠

قائمة مناقصات { شكل رقم ١ }

وصف العملية	الكمية	التكلفة		سعر المناقصة		ملاحظات
		الوحدة	الإجمالى	الوحدة	الإجمالى	
الإجمالى						

٣. ملخص العمليات تحت التنفيذ :

ويشبة هذا الملخص بطاقة سير الإنتاج المستخدمة فى نظام الأوامر الإنتاجية ٠

ويتم فى هذا الملخص (شكل رقم ٢) تحديد مراحل تنفيذ العمليات على مدة العقد المتفق عليها ، حتى لا تتعرض المنشأة للجزاءات ٠

ويستخدم هذا الملخص أيضاً لتحديد كمية المواد والأدوات اللازم توافرها فى موقع العمليات عند التنفيذ ، حتى تتحاشى وضع المواد المختلفة لمدة طويلة فى العراء مما يعرضها للتلف أو السرقة ، وحتى تتفادى المنشأة تجميد جزء كبير من رأس المال العامل فى المواد والأدوات المختلفة قبل الحاجة إليها ٠

ويعتبر ملخص العمليات من أهم قوائم الدفاتر التنظيمية ، ويتم وضع ملخص العمليات عادة فى لوحة بإدارة التنفيذ بالمنشأة ٠ كما توضع صورة منه فى الإدارة الفرعية بالموقع نفسة حيث يتم عن طريق هذا الملخص تحديد الاحتياجات الأسبوعية فى ضوء العمليات المطلوب تنفيذها فى الأسبوع الثانى

سواء من المواد أو العمال ، وبناء على ذلك تصدر قائمة المواد المطلوبة وتسلم للإدارة الفرعية أو المحازن لإعداد الكميات المطلوبة ٠

كما يتم إعداد قائمة بعدد العمال وفئاتهم وتسلم إلى رئيس العمال لاخطار العدد اللازم منهم ٠

ملخص العمليات { شكل رقم ٢ }

ملخص العمليات

رقم العقــد : ..... تاريخ بدء العمـــــــــل :..... / .... / ...٢٠

إسم العميل : ..... تاريخ التسليم المتفق علية : .... / ..... / ...٢٠

وصف العملية	المواد اللازمة	العمالة اللازمة	الأسبوع		ملاحظات
			من	إلى	
الإجمالى					

المبحث الثالث

المحاسبة عن تكاليف العقد

إن تنفيذ العقود طويلة الأجل شأنها شأن أى عملية إنتاجية يتطلب تنفيذها إستخدام عناصر إنتاج يلزم تحديدها والمحاسبة عن تكلفتها تمهيداً لتحديد تكلفة أى عقد فى أى مرحلة من مراحل تنفيذة ٠

ويمكن القول بأن تكاليف أى عقد لا تخرج عن كونها العناصر الرئيسية الثلاثة من مواد و أجور و مصروفات ٠

وتتميز العقود طويلة الأجل بضخامة قيمتها الأمر الذى يدعو بعض شركات المقاولات إلى إشراك منشآت تنفيذية أخرى لتنفيذ بعض الأعمال التخصصية الفرعية واللازمة للعملية الإنتاجية على عقد معين وهو ما يطلق علية مقاولى الباطن ٠

لذلك سنقوم فى هذا المبحث بمناقشة كيفية المحاسبة عن العناصر الرئيسية الثلاثة من مواد واجور ومصروفات علاوة على مناقشة طريقة المحاسبة عن الاعمال التنفيذية التى تتم عن طريق مقاولى الباطن ٠

أولاً : المحاسبة عن تكلفة عنصر المواد :

نظراً للطبيعة الخاصة التى تتميز بها المواد المستخدمة فى عمليات الإنشاءات ، فإن معظم تلك المواد يتم شراؤها خصيصاً لكل عقد على حده ، ومن ثم يتم ارسالها مباشرة إلى موقع العقد ، ويقتصر شراء المواد لتموين المخازن على عدد قليل من الاصناف الاخرى اللازمة للعمليات الانتاجية سواء العقود المختلفة أو العمليات الخاصة بالورش التابعة لشركات المقاولات ٠

لذلك نجد أنه من الضرورى لضبط حركة المواد فى نظام العقود أن يراعى ما يلى :

١. بالنسبة لشراء المواد :

يتم إمساك يومية مشتريات بشكل يسمح بالتعرف على كمية المواد المشتراة خصيصاً لكل عقد علاوة على المواد المشتراة لتموين المخازن (شكل رقم ٣) ٠

ويتم إثبات عمليات شراء المواد بالقيد التالى :

X من حـ / المخزون السلعى

مخزن الخامات والمواد

X من حـ / عقد رقم ــــــــــــ

X من حـ / عقد رقم ــــــــــــ

X الى حـ / الموردين

مع ذكر أسم المورد

ويتم إثبات المواد المرسلة إلى المخازن فى دفتر استاذ المخازن بالطريقة المعروفة بحيث يسجل كل صنف فى الصفحة الخاصة به ليتم الصرف منها بالطرق العادية والتى توضحها الخطوة التالية أما المواد المرسلة إلى العقود مباشرة فتثبت فى بطاقة العقد ٠

يومية مواد منصرفة { شكل رقم ٣ }

التاريخ	رقم الفاتورة	إسم المورد	خامات المخازن			خامات العقود				إجمالى
			كمية	سعر	قيمة	رقم العقد	كمية	سعر	قيمة	
الاجمالى العام										

٢. بالنسبة للمواد المنصرفة من المخازن :

تصرف المواد من المخازن بناء على أذونات صرف يصدرها المشرفون على كل عقد وذلك من واقع الكميات المحددة فى ملخص العمليات السابق الاشارة إلية ويتم تسعير المواد المنصرفة بإحدى طرق التسعير المعروفة مع مراعاة تحميل العقود بقيمة الكميات التى تتلف فى المخازن لأسباب طبيعية عن طريق تضخيم السعر ٠

مثال :

تم تخزين كمية ١٠٠ طن أسمنت قيمتها ٥٠.٠٠٠ جنية مصرى وبالتالى فإن التكلفة الفعلية للطن تكون ٥٠٠ جنية مصرى ٠

حدث تلف طبيعى فى حدود ٥% من كمية المواد فإن السعر الواجب تحميلة لكل طن من الكميات الجيدة والمرسلة لمواقع العمل يصبح ١٠٠ طن x ٥% = ٥ طن

اذن الكمية السليمة = ١٠٠ - ٥ = ٩٥ طن وبما ان قيمة المخزن ٥٠.٠٠٠

اذن الطن = ٥٠.٠٠٠ / ٩٥ طن = ٥٢٦ جنية مصرى ٠

هذه المعالجة تتم فى حالة التلف الطبيعى للمخزون ٠

ماذا نفعل لو كان التلف ناتج لاسباب غير طبيعية :

فى حالة التلف غير الطبيعى فإنه لا يجوز تضخيم السعر وترحل خسارة المواد التالفة إلى حساب الأرباح و الخسائر ٠

وتثبت المواد المنصرفة من المخازن الى العقود المختلفة وفقاً للقيد التالى :

X من حـ / أرباح وخسائر { بقيمة الجزء التالف }

X من حـ / عقد رقم ـــــــــــــ { بقيمة الجزء السليم }

X من حـ / عقد رقم ـــــــــــــ { بقيمة الجزء السليم }

X الى حـ / المخزون السلعى

مخزن الخامات والمواد

٣. بالنسبة للمواد المحولة أو المرتجعة للمخازن :

يحدث فى بعض الحالات ان تكون هناك مغالاة فى تقدير المواد اللازمة لتنفيذ عملية معينة وبالتالى زيادة فى كمية المواد المرسلة لموقع العمل وفى مثل هذه الحالات يتم رد المواد مرة أخرى إلى مخازن الشركة بموجب إذن رتجاع يتم بمقتضاة القيد بالإضافة فى دفتر المخازن وبالخصم فى بطاقة العقد ٠

X من حـ / المخزون السلعى

مخزن الخامات والمواد

X إلى حـ / عقد رقم ـــــــــــــ

X إلى حـ / عقد رقم ـــــــــــــ

وفى حالة بعد موقع العمل عن مخازن الشركة قد يكون من المفضل تحويل الكميات الزائدة إلى مواقع عمل أخرى قريبة من ذلك الموقع ، تفادياً لتكلفة نقل المواد ، ويتم عمل مذكرة تحويل يوقع عليها من المشرفين على العمليتين ويتم بموجبها القيد بالخصم من حساب العقد المحول منة ، وبالإضافة فى حساب العقد المحول إلية ٠

X من حـ / عقد رقم ـــــــــــــ المحول إلية

X إلى حـ / عقد رقم ـــــــــــــ المحول منه

٤. بالنسبة للمواد المباعة و التالفة :

قد يحدث فى بعض الأحيان أن يتم بيع بعض المواد المتبقية فى موقع عقد معين ، وفى هذه الحالة يتم ترحيل قيمة المواد المباعة إلى حساب العقد بأنه تقيد فى الجانب الدائن منه ٠

X من حـ / الخزينة

X إلى حـ / عقد رقم ـــــــــــــ

وقد يحدث أيضاً أن تتلف بعض المواد المرسلة الى موقع العقد ، وقد يرجع سبب التلف لظروف عادية طبيعية مثل { تلف بعض كميات الأسمنت نتيجة للرطوبة فتصبح غير صالحة للاستخدام } هنا لا نعد اى قيود لاثبات التلف حيث يتحمل العقد بإجمالى قيمة الخامات شامل قيمة التلف الطبيعى ، أو لأسباب غير طبيعية ، فى هذه الحالة لابد من ان تقيد قيمة هذه المواد بالخصم من حساب العقد ٠

وفى حالة ما إذا كان للمواد التالفة قيمة بيعية فإن القيمة البيعية للمواد التالفة لاسباب طبيعية تخصم من قيمة العقد ، أما القيمة البيعية للمواد التالفة لاسباب غير طبيعية فترحل الى حساب الارباح و الخسائر حيث سبق ترحيل قيمتها كخسارة إلى هذا الحساب من قبل ٠

ثانياً : المحاسبة عن تكلفة عنصر العمل :

فى نظام تكاليف العقود نجد أن كل عقد يمثل وحدة متميزة وقائمة بذاتها ويتم العمل لتنفيذ كل عقد فى موقعة ، لذلك فإنه يصبح من السهل حصر أجور العمال المشتغلون فى المواقع المختلفة ، وتخصيص هذه الأجور لحسابات العقود الخاصة بها ، وعلى ذلك تصبح أجور العمال المشتغلون فى موقع العقد أجور مباشرة بغض النظر عن طبيعة هذا العمل ، فأجور المشرفين مثلاً كانت تعتبر ضمن الأجور غير المباشرة فى نظام الأوامر الإنتاجية داخل المصنع ، إلا أنها تعتبر مباشرة فى نظام العقود نظراً لكبر حجم وحدة التكلفة إذا أنه – وكما سبقت الإشارة عند مناقشة إختيار وحدة التكلفة – كلما كانت وحدة التكلفة كبيرة كلما أمكن إلصاق عناصر التكاليف بها بطريق مباشر وهذا ما يحدث فعلاً فى نظام العقود إذ تنقلب معظم عناصر التكاليف التى كانت تعامل على أنها غير مباشرة إلى عناصر مباشرة فيما عدا القدر اليسير منها والذى قد يتعلق بأكثر من عقد ، كأن يكون هناك مجموعة من الورش الخاصة بتنفيذ عمليات معينة لجميع العقود وكذلك عمال المخازن العامة ، وسائقى السيارات وغيرهم ممن يقومون بخدمة أكثر من عقد واحد فى نفس الوقت ٠

ويتم إعداد قوائم الأجور الخاصة بكل عقد على حدة ، ويفضل أن يتم تقسيم هذه القوائم حسب الصناعات أو الحرف المختلفة التى يزاولها العمال حتى يمكن تحديد الأجور الخاصة بكل عملية من عمليات العقد ومقارنتها بما سبق تحديدة فى قائمة المناقصات المشار اليها سابقاً ٠

وإذا تعذر أعداد قوائم أجور خاصة بكل عقد فإنه يمكن تسطير دفتر الأجور بحيث يسمح بمعرفة الأجور المدفوعة عن كل عقد ، ويتم ذلك بأن يقسم الدفتر إلى خانات بعدد العقود تحت التنفيذ إذا كان عددها قليل نسبياً ، أما إذا كان عدد العقود كبير بحيث يصبح من الصعب تقسيم الدفتر إلى خانات فإنه يكتفى بعمل ملخصات للأجور المباشرة سظهر فيها نصيب كل عقد على حدة ، ويتم إثبات القيود الخاصة بأجور العقد كما يلى :

١. قيد اثبات استحقاق قيد الأجر :

X من حـ / العقد رقم ــــــــــــــ

X إلى حـ / الأجور

٢. قيد أثبات سداد الأجور :

X من حـ / الأجور

X إلى حـ / الصندوق

ثالثاً : المحاسبة عن تكلفة الخدمات :

تتخذ الخدمات فى نظام المقاولات شأنها شأن أى نشاط أحد شكلين فهى إما :

أولاً : أن تكون نقدية وتصبح بالتالى مباشرة على العملية التى أنفقت المصروفات من أجلها ، ويلاحظ فى هذه الحالة أنه يلزم تحميل العقد بقيمة هذه المصروفات الخاصة به سواء تم دفعها أم لا ، على أن تتم التسويات المالية فى سجلات المصروفات المالية وليس فى حساب العقد وذلك بالقيود التالية ٠

١. قيد اثبات تحميل المصروف :

X من حـ / العقد رقم ــــــــــــــ

X إلى حـ /المصروفات المستحقة

٢. قيد أثبات سداد المصروف :

X من حـ / المصروفات المستحقة

X إلى حـ / الصندوق

ثانياً : الشكل الثانى الذى تكون علية خدمات العقود هو المتعلق بإستفادة العقد من الآلات الموجودة لدى الشركة والتى كان يعتبر عنصر استهلاكها فى الأنظمة الأخرى خدمات غير مباشرة ٠

أما فى حالة العقود فينقلب هذا العنصر إلى عنصر تكلفة مباشر وتوضح فيما يلى طرق إحتساب الإهلاك فى نظام المقاولات تمهيداً لتحميل العقد بنصيبة من هذا العنصر ٠

ففى معظم عقود المقاولات نجد أن الآلات تمثل جزء كبير من مستلزمات التشغيل ، وهذه الآلات أما أن تكون موجودة فى مخازن المنشأة وتسحب للإستخدام فى مواقع العمل ثم تعاد مرة أخرى إلى المخازن ٠

وأما أن يتم شراؤها خصيصاً لتنفيذ عقد معين ثم تباع بعد انتهاء العمل أو تحفظ فى المخازن ، وتتميز طرق إحتساب الإهلاك فى نظام العقود بطبيعة خاصة تختلف عن حالة المصانع وتوجد لذلك طريقين :

١. طريقة إعادة التقدير ٠

٢. طريقة معدل الإهلاك ٠

(١) – طريقة إعادة التقدير :

تتبع هذه الطريقة فى حالة العقود التى يتطلب تنفيذها إستخدام آلات لمدة طويلة قد تهلك خلالها ، ولذلك فإن قيمة الآلات المستخدمة فى هذه العقود تعد مصروفاً مباشراً يخص هذه العقود وترحل إلى حساباتها

وبمقتضى هذه الطريقة فإن حساب العقد يحمل بالقيمة الدفترية للآلات التى تسحب من المخازن وتنقل إلى مكان العمل ، وتستخرج هذه القيمة الدفترية من بطاقات الآلات ، أما إذا كانت الآلات مشتراة خصيصاً لهذا العقد ، فإن حساب العقد يحمل بثمن تكلفة هذه الآلات ٠

وعند إنتهاء العمل تباع الآلات المستغنى عنها كمخلفات ويجعل حساب العقد دائناً بالمتحصلات ٠

أما إذا ظلت الآلات صالحة للاستخدام وتم الاحتفاظ بها ، فيجب أن يعاد تقدير قيمتها وأن ترد إلى المخازن ويجعل حساب العقد دائناً بهذه القيمة التقديرية وحساب الآلات مديناً ٠

وعلى ذلك فإن الفرق بين القيمة الأصلية للآلات التى جعل العقد مديناً بها وبين قيمتها التقديرية أو ثمن البيع الذى جعل حساب العقد دائناً به فى نهاية الفترة يمثل قيمة الاستهلاك أو النقص الذى طرأ على هذه الآلات والواجب تحميلها على حساب العقد ٠

مثال :

تم ارسال الآت قيمتها ٥٠٠٠ جنية إلى عقد معين وظلت تستخدم حتى نهاية العقد حيث بلغت قيمتها فى نهاية العقد ٥٠٠ جنية وتصبح القيود كالتالى :

١. عند إرسال الآلات :

٥٠٠٠ من حـ / العقد رقم ــــــــــــــ

٥٠٠٠ إلى حـ / الآلات

٢. فى نهاية العقد :

٥٠٠ من حـ / الآلات

٥٠٠ إلى حـ / العقد رقم ــــــــــــــ

وهذه القيود من شأنها دمج قيمة الآلات خلال فترة التشغيل ضمن تكلفة الأعمال تحت التنفيذ ٠

وفى حالة العقود التى يمتد العمل بها لعدة سنوات فإن الأمر يستلزم إعادة تقدير الآلات والأدوات الموجودة فى نهاية كل سنة مالية حتى يمكن تحميل العقد بقيمة الإهلاك عن السنة المالية ليتسنى لنا اعداد الحسابات الختامية ، وفى هذه الحالة يجعل حساب العقد دائناً بالقيمة المقدرة لهذه الآلات فى نهاية السنة وتظهر هذه القيمة كرصيد للحساب يرحل إلى السنة التالية ٠

مثال :

بتاريخ ١٥ / ٠٣ / ٢٠١١ بدأت إحدى شركات المقاولات فى تنفيذ العقد رقم { ١٠١ } وأنة تم شراء الآت خصيصاً لهذا العقد تقدر قيمتها بـ ٣٨٠٠٠ جنية وأنه فى ٣٠ / ٠٦ / ٢٠١١ وهو تاريخ إنهاء السنة المالية كان مجموع ما صرف على العقد من مواد و أجور وخدمات أخرى يقدر بـ ١٥٠٠٠ جنية وأنه تم تقدير قيمة الآلات بقيمة ٣٦٠٠٠ جنية ٠

فإن حساب العقد يظهر فى هذه الحالة { حالة اعادة تقدير الآلات } على النحو التالى :

إلى مذكورين	٣٦٠٠٠ رصيد الآت آخر المدة
X حـ / المواد	٧٠٠٠ رصيد الأعمال تحت التنفيذ
X حـ / الأجور	
X حـ / المصروفات	
١٥٠٠٠	
٣٨٠٠٠ حـ / الآلات	
٥٣٠٠٠	٥٣٠٠٠
١٧٠٠٠ أعمال تحت التنفيذ	
٣٦٠٠٠ آلات	

ويلاحظ أن الحساب :

١. جعل مديناً بقيمة الآلات عند شراؤها وقدرها ٣٨٠٠٠ جنية ٠
٢. جعل دائناً بالقيمة الدفترية للآلات فى نهاية الفترة المحاسبية وقدرها ٣٦٠٠٠ جنية ٠
٣. صافى ما حمل به الحساب من قيمة الآلات نتيجة لذلك هو مبلغ ٢٠٠٠ جنية وبالتالى فإن قيمة الأعمال تحت التنفيذ فى نهاية الفترة قد شملت ضمن عناصرها مبلغ ٢٠٠٠ جنية مقابل إهلاك الآلات ٠

ويتم اثبات قيمة الإهلاك بالقيود المحاسبية التالية :

أ- عند إرسال الآلات :

٣٨٠٠٠ من حـ / العقد رقم ــــــــــــ

٣٨٠٠٠ إلى حـ / الآلات

ب- فى نهاية المدة :

٣٦٠٠٠ من حـ / الآلات

٣٦٠٠٠ إلى حـ / العقد رقم ــــــــــــ

ت- وبالتالى تظهر الآلات الموجودة فى موقع العقد ضمن الآلات المملوكة للشركة مع الإشارة أنها موجودة بمواقع العمل ٠

وفى بداية الفترة التالية يعاد تحميل العقد بقيمة الآلات بالقيد التالى :

٣٦٠٠٠ من حـ / العقد رقم ـــــــــــــ

٣٦٠٠٠ إلى حـ / الآلات

(١) – طريقة معدل الإهلاك :

وتتبع هذه الطريقة فى حالة العقود التى تتطلب تشغيل الآلات لمدة قصيرة قد تكون أياماً معينة فقط ، وبمقتضى هذه الطريقة يحسب معدل إهلاك لكل آلة على أساس اليوم أو الساعة ، ويجعل حساب كل عقد مديناً بقيمة إهلاك الآلات ، تبعاً لعدد الأيام أو الساعات التى أستخدمت فيها الآلات ٠

ويستخرج معدل إهلاك الآلة عن الساعة بأن يطرح من ثمنها الأصلى القيمة المقدرة لها كنفاية فى نهاية المدة ويضاف إلية القيمة المقدرة للاصلاح والصيانة ثم يقسم المجموع على عدد ساعات العمر الإنتاجى المقدر للآلة ٠

ويكون القيد الخاص بتحميل الإهلاك فى اليومية كما يلى :

X من حـ / العقد رقم ـــــــــــــ

X الى حـ / مخصص الإهلاك

وذلك بقيمة عبئ الإهلاك المحدد وفقاً لمدى الاستفادة من الآلات المستخدمة ٠

ويلاحظ أنه قد يستلزم نقل الآلات إلى موقع العمل دفع أجور نقل ، وفى مثل هذه الحالة تعتبر أجور النقل الخاصة بالآلات ضمن المصروفات المباشرة على العقد كما تعامل بالمثل أجور عمال تشغيل هذه الآلات وتكاليف القوى المحركة اللازمة لتشغيل الآلات ٠

رابعاً : الأعباء الإضافية :

على الرغم من القول بأن معظم بنود التكلفة تصبح مباشرة فى حالة العقود إلا أن هناك أيضاً بنود غير مباشرة يتم إنفاقها فى شركات المقاولات دون أن ترتبط بعقد معين وهذا لا يعنى القول بأنه من الضرورى تطبيق نظرية الأعباء الإضافية فى كل الظروف ، فالأصل فى حساب الأعباء الإضافية على الأمر الإنتاجى أن مدة هذا الأمر قصيرة ولا تتماشى مع الفترة المحاسبية ، وبالتالى يصبح المطلوب هو إحتساب تكلفة الأمر فور الإنتهاء منه ٠

وبديهى أن هذه الظروف ليست متوفرة فى عقد المقاولة ، فكما سبق الاشارة فأن معظم بنود التكاليف غير المباشرة تصبح مباشرة فى نظام العقود ٠

ومن ناحية أحرى نجد أن الفترة اللازمة لتنفيذ العقد قد تزيد عن الفترة المحاسبية نفسها ، وبالتالى لا يوجد ما يبرر تحديد معدل عبئ إضافى يتحمل به العقد مقدماً ، إذ من المتوقع أن تمر فترات محاسبية كاملة والعقد مازال تحت التشغيل ٠

وبذلك يمكن استخراج نصيب العقد من التكاليف الغير مباشرة التى حدثت فعلاً عن كل فترة محاسبية ٠

ومن أمثلة هذه المصروفات غير المباشرة { مصروفات المخازن و الورش والمكتب الفنى وادارة العقود واستهلاك سيارات النقل وخلافة } ٠

وتختلف طريقة معالجة المصروفات غير المباشرة باختلاف قيمة تلك المصروفات وباختلاف المشروعات ، فقد تكتفى بعض المشروعات بأن تظهر حسابات العقود مجمل الربح او الخسارة دون تحميل المصروفات غير المباشرة تفاديا لمشاكل هذا التوزيع على ان ترحل قيمتها إلى حساب الارباح و الخسائر العام ، بينما تقوم مشروعات اخرى بدمج العناصر غير المباشرة للوظائف المختلفة سواء الانتاجية أو التسويقية أو الادارية وتوزيعها على العقود على اساس نسبة مئوية من بنود التكلفة المباشرة ٠

كما تتبع بعض المنشآت طريقة معدل التحميل على اساس زمنى إذ يتم تقسيم البنود غير المباشرة على عدد ساعات التشغيل الفعلية لجميع العمال ثم يتم تحميل كل عقد وفقاً لساعات التشغيل الخاصة به ٠

وفى بعض الحالات التى يتم فيها انشاء ورش صغيرة للمساعدة فى اعمال التنفيذ مثل { ورش النجارة او الحدادة أو السباكة أو الكهرباء } فإنة يلزم فى هذه الحالة تحديد معدل تحميل تكاليف كل ورشة يتحمل بمقتضاة كل عقد بتكلفة الخدمات التى استفادها من الورش المختلفة ٠

وعموما فإنه يمكن القول أن معالجة التكاليف غير المباشرة يرتبط اساساً بطبيعة كل شركة وظروف تنفيذ العقود الخاصة بها فقد يحيط ببعض العقود ظروف خاصة تجعل من الصعب توزيع المصروفات غير المباشرة بطريقة من الطرق المعروفة ، فقد تتفاوت مثلا بعض العقود تفاوتا كبيرا فى بعدها عن المركز الرئيسى للشركة ، وبالتالى يتفاوت نصيب كل عقد من نفقات الاشراف و الإدارة ٠

<u>خامساً : مصروفات دراسة العطاءات وفوائد البنوك :</u>

مصروفات دراسة العطاءات والفوائد البنكية تعالج كما يلى :

- فى حالة إتمام التعاقد وحصول الشركة على المناقصة يتم إضافة هذه المصاريف إلى حساب العقد ٠
- فى حالة عدم الاتمام وعدم حصول الشركة على المناقصة فإن هذه المصروفات تمثل خسائر ترحل الى حـ / الأرباح والخسائر ٠

<u>سادساً : تكاليف العقود الفرعية :</u>

يتطلب تنفيذ المقاولات إجراء عمليات فرعية قد لا تدخل ضمن التخصص العام لشركة المقاولات كتركيب المصاعد أو الواجهات الألومنيوم أو الزجاج أو أعمال الرخام وخلافة ٠

وفى مثل هذه الحالة تلجأ شركات المقاولات إلى منشآت متخصصة يعهد إليها القيام بمثل هذه العمليات الفرعية ويطلق على هذه العمليات " العقود الفرعية أو العقود من الباطن " ٠

يتم اثبات ما تم من المقاولات من الباطن بالقيد التالى :

٢٠٠٠ من حـ / العقد رقم ــــــــــــــ

٢٠٠٠ إلى حـ / مقاولى الباطن { مقاولة نجارة }

على ان تثبت المبالغ المسددة لمقاول الباطن بالقيد :

٥٠٠٠ من حـ / مقاول الباطن { مقاولة نجارة }

٥٠٠٠ إلى حـ / الصندوق

وبناء على هذا القيد نجد ان حساب مقاول الباطن يظل مديناً بقيمة الأعمال غير المنفذة بينما لم يحمل حساب العقد إلا بقيمة ما نفذ فقط من العملية ٠

سابعاً : الغرامات والجزاءات :

من المتبع فى نظام تكاليف العقود ان يتم الاتفاق بين العميل وشركة المقاولات على ان تلتزم الشركة بدفع غرامات تأخير فى حالة الإخلال بمواعيد التسليم ، كما قد يحدث أن تتعرض الشركة عند تنفيذ عقد معين إلى جزاءات نتيجة مخالفة التعليمات الحكومية ٠

ونرى ان مثل هذه الجزاءات و الغرامات لا تمثل تكلفة للعقود وتعامل كأعباء مالية فى حساب الأرباح والخسائر العام دون تحميلها على حسابات العقود ٠

المبحث الرابع

إجراءات سداد قيمة العقد

جرى العرف على أن تتسلم شركة المقاولات من فترة لاخرى مبالغ من العميل تتحدد على أساس قيمة الجزء الذى تم تنفيذة من المقاولة ٠ وقد جرت العادة أن يقوم مندوبون فنيون من طرف العميل بمعاينة الأجزاء أو العمليات التى تتم وفحصها ، ومطابقتها على المواصفات المتفق عليها ويتم استلامها مقابل شهادة من هؤلاء الفنيون تدل على تمام العمل وفقاً للشروط ، موضحاً بها حجم العمل التام والقيمة المقدرة لة فى ضوء القيمة الإجمالية للمقاولة ٠

وبمجرد صدور هذه الشهادة يحق للشركة أن تطالب العميل بقيمتها إلا أنه قد جرى العرف كما سبقت الإشارة أن يحتجز العميل جزء من قيمة الشهادة لمقابلة المبالغ السابق سدادها كدفعة اولى وكذلك كتأمين احتياطى لمقابلة ما يكتشف من عيوب خفية فى العمل المنتهى ويتم اثبات المبالغ المسددة من العميل الى الشركة بإحدى الطرق التالية :

١. الطريقة الأولى :

مثال : صدرت شهادة المهندس بقيمة ٥٠.٠٠٠ جم وأن العميل قام بسداد نسبة ٩٠% من الشهادة وفقاً لعقد الاتفاق ٠

المعالجة المحاسبية تكون كما يلى :

اثبات قيمة العمل المعتمد طبقاً لشهادة المهندس :

٥٠٠٠٠ من حـ / صاحب العمل { شركة ـــــــ }

٥٠٠٠٠ إلى حـ / العقد رقم ـــــــــــ

اثبات المبالغ المدفوعة من صاحب العمل :

٤٥٠٠٠ من حـ / الخزينة

٤٥٠٠٠ إلى حـ / صاحب العمل { شركة ـــــــ }

وبالتالى يظهر حساب صاحب العمل على النحو التالى :

حـ / صاحب العمل

٥٠٠٠٠ الى حـ / العقد	٤٥٠٠٠ من حـ / الخزينة
٥٠٠٠ رصيد	

ويلاحظ على هذه الطريقة أن حساب صاحب العمل يظل مديناً وهذا على خلاف الواقع اذ انه بموجب الاتفاق بين الشركة والعميل لا يمكن القول بان العميل لم يوف التزامة قبل الشركة ، فالمبالغ المحجوزة لدى العميل لا تمثل دين بالمعنى المعروف ، حيث لا يحق للشركة أن تطالب بة العميل الا بعد انتهاء المقاولة والتاكد من سلامة العمل المنفذ ، وهذا ما تعالجة الطريقة الثانية ٠

٢. الطريقة الثانية :

مثال : صدرت شهادة المهندس بقيمة ٥٠.٠٠٠ جم وأن العميل قام بسداد نسبة ٩٠% من الشهادة وفقاً لعقد الاتفاق ٠

المعالجة المحاسبية تكون كما يلى :

اثبات قيمة العمل المعتمد طبقاً لشهادة المهندس :

من مذكورين

٤٥٠٠٠ من حـ / صاحب العمل { شركة ـــــــ }

٥٠٠٠ من حـ / مبالغ محتجزة

٥٠٠٠٠ إلى حـ / العقد رقم ـــــــــــ

اثبات المبالغ المدفوعة من صاحب العمل :

٤٥٠٠٠ من حـ / الخزينة

٤٥٠٠٠ إلى حـ / صاحب العمل { شركة ـــــــ }

وبالتالى يظهر حساب صاحب العمل على النحو التالى :

حـ / صاحب العمل

٤٥٠٠٠ الى حـ / العقد	٤٥٠٠٠ من حـ / الخزينة

حـ / مبالغ محتجزة

٥٠٠٠ الى حـ / العقد	

أما إذا قام العميل بسداد مبلغ ٣٥٠٠٠ جم فقط ففى هذه الحالة يظهر حسابة على النحو التالى :

حـ / صاحب العمل

٤٥٠٠٠ الى حـ / العقد	٣٥٠٠٠ من حـ / الخزينة
	١٠٠٠٠ رصيد

مبلغ الـ ١٠٠٠٠ جم تظهر تحت بند مدينين ٠

ومبلغ الـ ٥٠٠٠ جم المبلغ المحتجز يظهر تحت بند تأمينات لدى الغير ٠

المبحث الخامس

خطوات قياس نتائج العقود

ان استخراج نتائج اى عملية يتطلب المقارنة بين تكاليف تلك العملية وبين قيمة البيع أو القيمة التعاقدية لها ، إلا أن طبيعة العقود وما تستلزمة من فترات طويلة لإتمامها تؤدى إلى بعض الصعوبات فى تحديد نتيجة هذه العقود ٠ فليس هناك صعوبة فيما يتعلق بالعقود المنتهية حيث تتم المقارنه بين تكلفتها وبين القيمة التعاقدية لهذة العقود واستخراج نتيجة العقد من ربح أو خسارة ، ثم ترحيل هذه القيمة إلى حساب الارباح و الخسائر العام للشركة ٠

إلا أن الصعوبة قد تظهر فيما يتعلق بالعقود غير المنتهية ، فقد نجد فى نهاية السنة المالية مجموعة من العقود التى مازالت فى مراحل التنفيذ ومن البديهى ان تكلف العقود غير التامة وتقدر بما استنفذتة من العناصر المختلفة حتى تاريخ انتهاء السنة المالية شأنها فى ذلك شأن الأوامر الإنتاجية تحت التشغيل ، إلا أن الأمر مختلف بالنسبة للعقود إذ ان النتائج النهائية للعقود لا يمكن معرفتها إلا بعد إنتهاء تنفيذها وليس من المعقول أن تظل شركات المقاولات تعمل دون اظهار نتائج سنوية الامر الذى يتعارض مع الواقع اذ ان اصحاب شركات المقاولات لا يستطيعون الانتظار لسنوات طويلة للحصول على الارباح ، علاوة على ما تحتمة قوانين الضرائب من ضرورة اظهار نتائج سنوية ٠ لتتمكن من فرض الضريبة المناسبة ، ورغم ان العقود تحت التنفيذ أو غير التامة تتشابة فى تكلفتها مع الأوامر الانتاجية الا انه لضخامة حجمها لا يمكن اعتبارها فى نفس درجة الانتاج تحت التشغيل ، فقد جرى العرف أن يتم تقسيم هذه العمليات تحت التنفيذ إلى جزئين :

<u>الاول :</u> يشمل العمليات المعتمدة بشهادة المهندس ٠يتم معاملتة معاملة الانتاج التام والذى يمكن ان يتم احتساب الربح بالنسبة له ٠

<u>والثانى :</u> يشمل العمليات غير المعتمدة وهذا الجزء هو ما ينطبق علية صفة الانتاج تحت التشغيل ٠

<u>يجب مراعة مجموعة العوامل الاتية عند احتساب ارباح الاعمال غير التامة والمعتمدة بشهادات المهندس :</u>

١. الجزء الذى يتم تقدير أرباح له لابد وان يمثل نسبة معقولة من المقاولة ٠
٢. الربح يحتسب فقط عن الاجزاء المعتمدة أما الأجزاء غير المعتمدة فلا يجوز احتساب أرباح عنها وبالتالى تتم المقارنة بين شهادة المهندس وبين تكلفة الجزء المعتمد بعد استبعاد تكلفة الجزء غير المعتمد من تكلفة الاعمال التامة فمثلاً :

نفترض أنه فى نهاية السنة المالية لاحدى شركات المقاولات كانت تكلفة الأعمال التامة ٧٥٠٠٠ جنية من قيمة عقد معين وأن نسبة هذا الجزء تسمح بحساب أرباح عنه ، وقد تم اعتماد جزء من هذه الاعمال التامة تكلفتها ٥٩٠٠٠ جنية بشهادة المهندس البالغ قيمتها ٨٠٠٠٠ جنية ٠

المطلوب : حساب الربح فى هذه الحالة ؟

الحل :

قيمة شهادة المهندس		٨٠٠٠٠
جملة الاعمال التامة	٧٥٠٠٠	
أعمال غير معتمدة	١٦٠٠٠	
تكلفة الاعمال المعتمدة		٥٩٠٠٠
الأرباح المحققة		٢١٠٠٠

٣. جرى العرف على ضرورة احتجاز جزء من الارباح المحققة عن الاجزاء المعتمدة فى شكل احتياطى لمقابلة أخطار ارتفاع أسعار عناصر التكلفة بالنسبة للاجزاء المتبقية بخلاف ما هو مقدر لها وقد جرت العادة على ان يحتجز ما يعادل ثلث ارباح الاجزاء المعتمدة فى شكل احتياطى وبناء على ذلك ففى المثال السابق تكون الارباح الواجب ترحيلها الى حساب ارباح وخسائر الشركة من حساب العقد هى :

الربح المحقق = ٨٠٠٠٠ ــ ٥٩٠٠٠ = ٢١٠٠٠ جنية

الربح المرحل الى ارباح وخسائر الشركة = ٢١٠٠٠ x ٣/٢ = ١٤٠٠٠ جم

ويرحل مبلغ ٧٠٠٠ جنية الى حساب احتياطى أعمال تحت التنفيذ ٠

مثال :

اذا فرض ان القيمة التعاقدية لاحد العقود هى ١٥٠٠٠ جنية وان تكاليف الاعمال التامة لهذا العقد كانت ٨٠٠٠ جنية عند انتهاء السنة المالية وقد تم اعتماد جزء تكلفتة ٧٥٠٠ جنية مقابل شهادة مهندس قيمتها ١٢٥٠٠ جنية وقد اوضح المختصون ان تكلفة الجزء الباقى من العقد تستغرق شهرين وتتكلف ٢٠٠٠ جنية فيتم تحديد ارباح العقد الواجب ترحيلها الى حساب الارباح و الخسائر على النحو التالى بفرض ان نسبة السداد المتفق عليها هى ٩٠% ٠

تكلفة العقد كلة = ٨٠٠٠ + ٢٠٠٠ = ١٠٠٠٠ جنية

الارباح المتوقعة للعقد كلة = ١٥٠٠٠ ــ ١٠٠٠٠ = ٥٠٠٠ جنية

الارباح المحققة فعلا =

$$\text{أرباح العقد كلة} \times \frac{\text{شهادة المهندس}}{\text{قيمة العقد كلة}} \times \text{نسبة السداد}$$

$$٥٠٠٠ \times \frac{١٢٥٠٠}{١٥٠٠٠} \times ٩٠\% = ٣٧٥٠$$

أو بطريقة أخرى :

تكلفة الاجزاء التامة

أرباح العقد كلة x _____ x نسبة السداد

تكلفة العقد كلة

٨٠٠٠

٥٠٠٠ x _____ x ٩٠% = ٣٦٠٠ جنية

١٠٠٠٠

<u>إظهار نتائج العقود بالميزانية :</u>

١. <u>فيما يتعلق بالاعمال التامة :</u> نجد ان الجزء المعتمد بشهادة المهندس يعتبر فى حكم المبيعات وبالتالى لا يعتبر ملكاً للمنشأة ويقابلة ما تم سدادة نقداً من العملاء أو الحساب المدين للعميل ، أما الأجزاء غير المعتمدة فهى التى تظهر فى جانب الاصول بالميزانية باعتبار انها ما زالت مملوكة للشركة ٠

٢. <u>بالنسبة لحساب مقاولى الباطن :</u> نجد ان ظهور هذه الحسابات فى ميزانية الشركة مرتبط فقط بقيمة المبالغ المدفوعة مقدماً أو المستحقة لهم ٠

٣. <u>حساب الارباح المحتجزة :</u> يظهر فى جانب الخصوم ممثلاً لحساب الارباح المحتجزة بالمنشأة لمقابلة طوارئ الاعمال غير التامة ٠

٤. <u>التامينات لدى الغير :</u> وتمثل قيمة المبالغ التى تحتجز طرف العميل وكذلك قيمة التامينات المبدئية للمناقصات ويظهر رصيدها فى جانب الاصول ٠

٥. <u>حساب المدينين :</u> ويمثل المبالغ التى لم يسددها العملاء بخلاف المبالغ المحتجزة كتأمين لديهم ويظهر رصيدها فى جانب الاصول ٠

٦. <u>تأمين للغير :</u> وتمثل قيمة التأمينات التى تحصل عليها المنشأة من مقاولى الباطن ويظهر رصيدها فى جانب الخصوم ٠

٧. <u>حساب الآلات :</u> فى حالة ارسال الآلات لمواقع العمل واحتساب قيمة الاهلاك فقط ضمن تكاليف العقد فان رصيد الآلات يعتبر ضمن اصول المنشأة ويظهر بالميزانية فى جانب الاصول ضمن حساب الآت المنشأة ٠ أما فى الحالات التى تعتبر فيها الآلات ضمن مكونات العقد فلا تظهر الآلات تحت بند مستقل وتظهر تحت بند الاعمال تحت التنفيذ ٠

٨. <u>فيما يتعلق بالمواد الخام :</u> فإنه ايضا يتم اظهار المواد المتبقية بمواقع العمل آخر الفترة ضمن اصول الميزانية ، علاوة على اظهار المواد الموجودة بالمخازن ٠

مثــال :

أُسند العقد رقم { ٦ } لشركة النور للمقاولات والتي بدأت في تنفيذه في ٠١ /٠١ / ١٩٩٩ ولقد استخرجت البيانات التالية من دفاتر الشركة في ٣١ / ١٢ / ١٩٩٩ :

١. مواد مشتراة لحساب العقد بمبلغ ٢٠٠٠٠٠ جنية ، ومواد منصرفة من المخازن للعقد ١٧٥٠٠٠ جنية ، ومواد متبقية بالموقع في نهاية السنة ٤٧٥٠٠ جنية ، ومواد محولة لعقود أخري ٢٥٠٠٠ جنية ، ومواد مباعة تكلفتها ١٥٠٠ جنية وبيعت بمبلغ ٢٥٠٠ جنية ، ومواد تالفة ومخلفات تكلفتها ٣٠٠٠ جنية بيعت بمبلغ ١٠٠٠ جنية ٠

٢. أجور ومرتبات مسددة ١٢٥٠٠٠ جنية ومستحقة ٢٥٠٠٠ جنية ٠

٣. ألآت مرسلة للموقع في ٠١ / ٠١ /١٩٩٩ ٤٠٠٠٠٠ جنية (معدل الإهلاك السنوي ٢٠ %

٤. بلغت المصروفات الإدارية المتصلة بالمقاولة ١٥٠٠٠ جنية منها ٥٠٠٠ جنية مدفوعة مقدما وتعويضات وغرامات ١٥٠٠٠ جنية ٠

٥. ألآت مشتراة لحساب العقد قيمتها ٢٠٠٠٠٠ جنية قدرت في نهاية السنة بمبلغ ١٨٠٠٠٠ جنية وبلغت قيمة مقاولات الباطن ٥٠٠٠٠ جنية سدد منها ٤٥٠٠٠ جنية ٠

٦. بلغت تكلفة الأعمال التامة غير المعتمدة ٦٠٠٠٠ جنية ٠

٧. بلغت قيمة شهادة المهندس ٧٥٠٠٠٠ جنية سدد منها صاحب العمل ٨٠% ٠

٨. إن الأرباح المحسوبة للعقد تقدر بنسبة ٧٠% من الأرباح المحققة ٠

المطلوب :

١. تصوير حـ / العقد رقم { ٦ } ٠

٢. تحديد أرباح العقد رقم { ٦ } وتصوير حـ / أرباح وخسائر ٠

٣. بيان أثر تنفيذ العقد على الميزانية في ٣١ / ١٢ / ١٩٩٩ ٠

الحـــــــل :

منـــــه | حـ / العقد رقم { ٦ } | لـــــه

٢٠٠٠٠٠	إلى حـ / البنك	٢٥٠٠٠	من حـ / مراقبة مواد محولة
١٧٥٠٠٠	إلى حـ / مراقبة مخازن المواد	١٥٠٠	من حـ / مواد مباعة بالتكلفة
١٥٠٠٠٠	إلى حـ / مراقبة الأجور	١٠٠٠	من حـ / البنك " قيمة المواد التالفة المباعة
١٠٠٠٠	إلى حـ / مراقبة مصروفات	٤٧٥٠٠	"
٢٠٠٠٠٠	إلى حـ / الآلات	١٨٠٠٠٠	من حـ / مواد متبقية آخر المدة
٨٠٠٠٠	إلى حـ / إهلاك الآلات	٥٥٠٠٠٠	من حـ / الآلات " آخر المدة "
٥٠٠٠٠	إلى حـ / مقاولي الباطن	٦٠٠٠٠	من حـ / تكلفة أعمال تامة معتمدة
٨٦٥٠٠٠		٨٦٥٠٠٠	"متمم"
			رصيد " أعمال تامة غير معتمدة "

منـــــه | حـ / تكلفة أعمال تامة معتمده | لـــــه

٥٥٠٠٠٠	إلى حـ / العقد رقم { ٦ }		من مذكورين
١٤٠٠٠٠	إلى حـ / أرباح وخسائر	٦٠٠٠٠٠	حـ / صاحب العمل
٦٠٠٠٠	إلى حـ / أرباح محتجزة	١٥٠٠٠٠	حـ / مبالغ محتجزة
٧٥٠٠٠٠		٧٥٠٠٠٠	

منـــــه | حـ / أرباح وخسائر | لـــــه

١٥٠٠٠	إلى حـ / غرامات وتعويضات	١٤٠٠٠٠	من حـ / تكلفة الأعمال التامة
١٢٦٠٠٠	صافي الربح	١٠٠٠	المعتمدة
١٤١٠٠٠		١٤١٠٠٠	من حـ / أرباح بيع المواد

منـــــه | حـ / صاحب العمل | لـــــه

٦٠٠٠٠٠	من حـ / تكلفة أعمال تامة معتمدة	٦٠٠٠٠٠	من حـ / البنك
٦٠٠٠٠٠		٦٠٠٠٠٠	

أصول | أثر العمليات السابقة على الميزانية في ٣١ / ١٢ / ١٩٩٩ | خصوم

٦٠٠٠٠٠	آلات	١٢٦٠٠٠	صافي الربح
{١٠٠٠٠٠}	يخصم : إهلاك	٢٥٠٠٠	أجور مستحقة
٥٠٠٠٠٠		٥٠٠٠	مقاولي الباطن
١٥٠٠٠٠	مبالغ محتجزة	٤٠٠٠٠	أرباح محتجزة
٥٠٠٠	مصروفات مقدمة		
٤٧٥٠٠	مواد متبقية		
٦٠٠٠٠	أعمال تامة غير معتمدة		

ملاحظات :

١. تم تحميل حـ / العقد بكامل تكلفة الآلات المشتراة خصيصا له في الجانب المدين وتحميله بالقيمة المقدرة في نهاية السنة في الجانب الدائن ، وبالتالي فإن الفرق بين القيمتين يمثل قيمة إهلاك هذه الآلات ٠

٢. أما بخصوص الآلات المرسلة للعقد فقد حسب إهلاكها حسب النسبة المقررة وهي ٢٠ %

٣. حسبت الأجور الخاصة بالعقد بجمع الأجور المسددة + الأجور المستحقة ، أما المصروفات فقد حسبت بطرح قيمة المصروفات المقدمة من مصروفات العقد ٠

٤. لم يحمل العقد بقيمة الغرامات والتعويضات بل حملت على حساب الأرباح والخسائر حيث أنها تكلفة لا يستلزمها العقد ٠

٥. وزعت أرباح العقد المحققة وقدرها ٢٠٠٠٠٠ جنية بنسبة ٧٠% أرباح مرحلة لحساب أرباح وخسائر ، ٣٠% أرباح محتجزة كاحتياطي ٠

حالة تطبيقية عامة

قامت شركة النيل العامة للطرق والكباري بالتعاقد في أول عام ١٩٨٠ على تنفيذ ثلاث عمليات وقد كان العقد رقم { س } خاصاً بإنشاء كوبري ، بينما كان العقد رقم { ص } خاصاً ببناء وحدات سكنية شعبية ، وكان العقد رقم { ع } خاصا بشق طريق جديد ٠

والمطلوب : حساب تكاليف تنفيذ العقد رقم { ص } فقط والخاص بإنشاء وحدات المساكن الشعبية ٠

وتبلغ القيمة التعاقدية لهذا العقد ١٥٠٠٠٠٠ جنية ٠

وكانت البيانات عن النشاط والتكاليف خلال سنتي التنفيذ كما يلي :

أولا : بيانات عن حركة عنصر تكلفة الخامات : {المبالغ بالجنية المصري}

بيـــــــــــان	١٩٨٠	١٩٨١
تكلفة خامات مشتراة للعملية وأرسلت لمخزنها الفرعي	٤٠٠٠٠٠	٣٠٠٠٠٠
تكلفة خامات منصرفة للعملية من مخازن الشركة	٢٠٠٠٠	١٠٠٠٠
تكلفة خامات محولة من العملية إلى المقاولة رقم { س }	٣٠٠٠٠	١٥٠٠٠
تكلفة خامات محولة من العملية إلى المقاولة رقم { ع }	٣٠٠٠	٢٠٠٠
تكلفة خامات محولة إلى العملية من المقاولة رقم { ع }	١٨٠٠٠	ـ
تكلفة خامات ردت للموردين من الكميات المشتراة للعملية	١٠٠٠٠	ـ
تكلفة خامات مباعة للغير { تحقق منها خسارة ٥٠٠ جنية }	ـ	٤٠٠٠
رصيد الخامات الفعلي في آخر كل فترة	٤٠٠٠٠	٣٠٠٠٠
تكلفة خامات تالفة ومفقودة أظهرها الجرد الختامي لمخزن المقاولة { منها ٢٥% في الحدود المسموح بها }	٢٠٠٠	٤٠٠٠
خامات مرتجعة لمخزن الشركة	٩٠٠٠	٥٠٠٠

ثانياً : بيانات عنصر الأجور المباشرة: {المبالغ بالجنية المصري}

بيـــــــــــان	١٩٨٠	١٩٨١
صافي الأجور المدفوعة إلى العمال والمهندسين والفنيين وغيرهم من طاقم العمل المخصص للمقاولة	١٤٠٠٠٠	٩٠٠٠٠
أجور مستحقة فى نهاية الفترة	١٠٠٠٠	٥٠٠٠
جملة الاستقطاعات من الأجور	١٥٠٠٠	١٢٠٠٠

ثالثاً : بيانات عن تكاليف مراكز الخدمات الإنتاجية { ٦ }:

{ أ }- مركز التخزين (١/٦) :

بلغت تكلفة الخامات المنصرفة خلال عامي ١٩٨٠ ، ١٩٨١ لكل من العمليات تحت التنفيذ ما يلي :

{المبالغ بالجنية المصري}

بيـــــــــــان	١٩٨٠	١٩٨١
العملية رقم " س "	٦٠٠٠٠	٥٠٠٠٠
العملية رقم " ص "	٢٠٠٠٠	١٠٠٠٠
العملية رقم " ع "	٧٠٠٠٠	٦٠٠٠٠

وقد بلغت تكاليف التخزين العام عن كل سنة ما يلي :

إيجار المخزن الرئيسي	٥٠٠٠
التأمين على المخازن	٣٠٠٠
مرتبات أمناء المخازن	٢٠٠٠
تكاليف تخزين متنوعة	٥٠٠٠

أما تكاليف المخزن الفرعي في موقع العمل بالمقاولة رقم { ص } فتبلغ ١٥٠٠ جنية سنوياً ٠

{ ب }- مركز الصيانة (٢/٦) :

وقد بلغت جملة تكاليفه ٦٠٠٠ جنيهاً عن تأدية ساعات صيانة مجموعها ٣٢٠٠ ساعة في كل سنه منها ٢٠٠ ساعة لخدمة معدات ورشة الصيانة ذاتها بينما توزع باقي مدة العمل كما يلي :

١٠٠٠ ساعة صيانة لسيارات النقل ٠

٥٠٠ ساعة صيانة للحفارات و المدقات ٠

٥٠٠ ساعة صيانة للخلاطات ٠

١٠٠٠ ساعة صيانة لمولدات الطاقة (منها ٢٠٠ ساعة حصل عليها المواد الخاص بالمقاولة بالمقاولة رقم { ص }) ٠

{ جـ }- مركز النقل (٣/٦) :

وقد بلغت تكاليف تشغيل أسطول سيارات النقل بالشركة (بخلاف نصيبها من خدمات مركز الصيانة) ما يلي:

{المبالغ بالجنية المصري}

بيـــــــــــــان	١٩٨٠	١٩٨١
إهلاك سيارات	٢٠٠٠٠	٢٠٠٠٠
أجور السائقين ومساعديهم	١٥٠٠٠	٢٠٠٠٠
وقود وتكاليف متنوعة	٥٢٥٠	١٤٠٠٠

وقد قام أسطول الشركة بنقل الكميات الآتية لكل من المقاولات المذكورة خلال سنتي التنفيذ :

{الكميات بالطن}

بيـــــــــــــان	١٩٨٠	١٩٨١
العملية رقم { س }	١٠٠٠	٣٠٠٠
العملية رقم { ص }	٢٠٠٠٠	٣٠٠٠٠
العملية رقم { ع }	٣٠٠٠	٤٠٠٠

وبلغ متوسط المسافة ما يلي : { المسافة بالكيلو متر }

بلغ متوسط المسافة بالنسبة للمقاولة { س }	٢٠
بلغ متوسط المسافة بالنسبة للمقاولة { ص }	١٠
بلغ متوسط المسافة بالنسبة للمقاولة { ع }	٥

{ د }- مركز تكاليف مجموعة الآلات الخدمية (٤/٦)

(١/٤/٦) الحفارات أو المدقات : " ويتم استهلاكها بطريقة القسط السنوي الثابت بمعدل ٢٠% سنويا وذلك حتى آخر عام ١٩٨٠ حيث قررت الإدارة رفع المعدل إلى ٢٥% سنوياً ابتداء من عام ١٩٨١ وذلك من التكلفة التاريخية البالغة ١٥٠٠٠٠ جنيهاً " ٠

وقد بلغت التكاليف الأخرى لتشغيل هذه الآلات (بخلاف الإهلاك وبخلاف نصيب هذه الآلات من خدمات مركز الصيانة) ما يلى :

{المبالغ بالجنية المصري}

بيـــــــــــــان	١٩٨٠	١٩٨١
أجور العمال والفنيين القائمين على تشغيل هذه الآلات	٣٠٠٠	٤٠٠٠
تكلفة وقود وقطع غيار وتكاليف أخري	٦٠٠٠	٧٠٠٠

بلغت أيام التشغيل بين المقاولات على مدار السنة كما يلى :

{الأرقام بالأيام}

بيـــــــــــــان	١٩٨٠	١٩٨١
العملية رقم { س }	٥٠	—
العملية رقم { ص }	١٥٠	—
العملية رقم { ع }	١٠٠	٣٠٠

(٢/٤/٦) آلات تصنيع البلاط : " اشتريت هذه الآلات ابتداء من أول عام ١٩٨١ بمبلغ ٤٠٠٠٠ جنيهاً ٠ كما بلغت الضريبة الجمركية المستحقة عليها ١٥٠٠٠ جنيهاً ويبلغ عمرها الإنتاجي خمس سنوات تباع في نهايته بمبلغ ٥٠٠٠ جنيهاً ، وقد بلغت تكلفة تشغيلها في عام ١٩٨١ (بخلاف الإهلاك الذي يحسب بطريقة القسط الثابت وبخلاف استفادتها من خدمات مركز الصيانة) ٤٠٠٠ جنيهاً وقد بلغت مده تشغيلها أيام السنة كلها استفادت بها بالكامل العملية رقم { ص } ٠

(٣/٤/٦) آلات الخلط : " بلغت جملة تكاليف تشغيلها (بدون استفادتها من مركز الصيانة) ٢٠٠٠٠ جنيهاً وكان توزيع أيام تشغيلها بين العمليات الثلاثة كما يلي :

{الأرقام بالأيام}

بيـــــــــــــان	١٩٨٠	١٩٨١
العملية رقم { س }	١٥٠	٥٠
العملية رقم { ص }	١٠٠	١٥٠
العملية رقم { ع }	٥٠	١٠٠

رابعاً : بيانات عن عناصر التكاليف الأخرى للمقاولة { ص }:

١. بلغت تكلفة تشغيل المولد الداخلي الخاص بالمقاولة { ص } مبلغ ٢١٠٠ جنيهاً (بدون الصيانة) علماً بأن الشركة قد أشترت مولداً أخر لاستخدامه في ذات المقاولة بمبلغ ٦٠٠٠ جنيهاً واضطرت لبيعة بمبلغ ٤٠٠٠ جنيهاً لعدم كفاءته وذلك في عام ١٩٨٠ ٠
٢. بلغت مصاريف دراسة العطاء التي تحملتها الشركة في عام ١٩٨٠ مبلغ ١٠٠٠٠٠ جنيهاً منها ٢٠٠٠٠ جنيهاً خاصة بالعملية رقم { ص } ، و ٧٠٠٠٠ جنيهاً للعمليتين الأخيرتين أما باقى المبلغ فيخص عمليات لم توفق الشركة فى الفوز بها ٠
٣. كانت تقديرات النقص فى القدرة الإنتاجية للشدات الخشبية والسقالات المعدنية والعدد المستخدمة في المقاولة رقم { ص } ما يلى :

{المبالغ بالجنية المصري}

بيـــــــــــــان	١٩٨٠	١٩٨١
التقدير فى أول الفترة	٢٠٠٠٠	١٥٠٠٠
التقدير فى آخر الفترة	١٥٠٠٠	٩٠٠٠

٤. أسندت عملية البياض فى عام ١٩٨٠ إلى مقاولين من الباطن نظير ٥٠٠٠٠ جنيهاً ٠ وبعد استلام العمل من مقاول الباطن تبين وجود أجزاء تحتاج لعمليات إعادة تشغيل تكلفت ٣٠٠٠ جنيهاً تحمل منها مقاول الباطن ١٠٠٠ جنيهاً فقط ٠
٥. هناك غرامات إشغال طريق خاصة بالمقاولة رقم { ص } قيمتها ١٠٠٠٠ جنيهاً كما أن هناك أيضاً غرامات تأخير عن هذه المقاولة بلغت ٥٠٠٠ جنيهاً ٠
٦. بلغت تكاليف مراكز الخدمات الإدارية و التمويلية رقم { ٨ } مبلغ ٨٠٠٠٠ جنيهاً لعام ١٩٨٠ ومبلغ ١٠٠٠٠٠ جنيهاً لعام ١٩٨١ ٠

خامساً : بيانات أخرى:

١. بلغت نسبة المنفذ من المقاولة رقم { ص } في ٣١ / ١٢ / ١٩٨٠ إلى جملة أعمال المقاولة ما يعادل ٧٠% منها ٠ ويقضي نظام العمل في شركة النيل العامة للطرق والكبارى بحساب أرباح عن الأعمال التامة المعتمدة إذا تجاوزت ٥٠% من الأعمال الكلية للمقاولة ٠
٢. لم يعتمد مهندس صاحب العمل أعمالا تكلفتها ١٢٥٠٠ جنيهاً فى عام ١٩٨٠ بينما اعتمدت بالكامل فى عام ١٩٨١ ٠
٣. بلغت قيمة شهادة المهندس فى عام ١٩٨٠ مبلغ ٨٠٠٠٠٠ جنيهاً بينما بلغت نسبة المسدد من صاحب العمل ٩٠% فقط من قيمة المستخلص ، وفى عام ١٩٨١ كان المستخلص ممثلا لباقى قيمة العقد بالكامل ٠
٤. قررت الإدارة حجز الاحتياطيات الآتية من الأرباح المحققة :
أ- ثلث الأرباح المحققة فى عام ١٩٨٠ لمواجهه أيه طوارئ أو التزامات عن الأعمال التي لم تنفذ من المقاولة حتى نهاية العام ٠
ب- نسبة من باقى الأرباح بعد الاحتياطى السابق (أى من ثلثى الأرباح) تعادل نسبة ما احتجزه صاحب العمل ولم يسدده من قيمة المستخلص المقدم له من الشركة عن الأعمال التى اعتمدها خلال عام ١٩٨٠ ٠
ت- نسبة ٢% من إجمالى تكاليف المقاولة وتحجز بعد تمام المقاولة بالكامل لمواجهه أيه طوارئ أو التزامات خلال فترة الضمان ٠

المطلوب :

١) إعداد تقرير لتكاليف المقاولة رقم { ص } عن كل من عام ١٩٨٠ ، ١٩٨١ ؟
٢) حساب الربح في نهاية كل فترة وتحديد الجزء المحتجز والجزء القابل للتوزيع طبقاً للقواعد الموضحة من قبل ؟
٣) بيان معالجة البنود الأخرى التى لا تعتبر من وجهه نظرك من ضمن بنود تكاليف المقاولة المذكورة ؟

الحـــــــل

إرشادات الحل :

١) يعد تقرير التكاليف للمقاولة المطلوبة في نهاية كل فترة يتضمن عناصر التكاليف الإنتاجية المتعلقة بهذه المقاولة من مواد مباشرة وأجور مباشرة ومصروفات مباشرة بالإضافة إلى مقابل استفادة العملية من خدمات مراكز الخدمات الإنتاجية (٦) ٠

٢) يلزم ملاحظة أن تكلفة التلف والفقد المسموح به فى المخزن الفرعى بالموقع تعتبر ضمن تكاليف هذا المركز أما ما زاد عن الحد المسموح به فهو خسارة يتحمل بها حـ / الأرباح والخسائر العام للشركة ٠

٣) تحسب الأجور عن كل فترة مالية كما يلى :

أولاً : فى عام ١٩٨٠ :

الأجور المدفوعة	١٤٠٠٠٠ جنيهاً ٠
+ مستحق عن الفترة	١٠٠٠٠ جنيهاً ٠
+ الاستقطاعات	١٥٠٠٠ جنيهاً ٠
إذن الأجور لعام ١٩٨٠ =	١٦٥٠٠٠ جنيهاً ٠

ثانياً : فى عام ١٩٨١ :

الأجور المدفوعة	٩٠٠٠٠ جنيهاً ٠
ـ منها لحساب عام ١٩٨٠	{ ١٠٠٠٠ } جنيهاً ٠
+ الاستقطاعات	١٢٠٠٠ جنيهاً ٠
+ المستحق عن الفترة الحالية	٥٠٠٠ جنيهاً ٠
إذن الأجور لعام ١٩٨١ =	٩٧٠٠٠ جنيهاً ٠

٤) توزع جملة تكلفة التخزين العام { ١٥٠٠٠جنيهاً سنوياً } بين المقاولات الثلاثة حسب تكلفة كمية الخامات المنصرفة للمقاولة في كل سنة على حده ٠
كما تحمل المقاولة { ص } بتكاليف مخزنها الخاص { ١٥٠٠ جنيهاً سنوياً } مضافاً لها أيضاً مقابل التلف والعجز المسموح به فى كل سنة كما ذكرنا ٠

٥) توزع تكاليف مركز الصيانة { ٢/٦ } بين المراكز المستفيدة حسب الاستفادة الفعلية مع إهمال الاستفادة الذاتية لمركز الصيانة نفسه ٠

٦) توزع تكاليف النقل { ٣/٦ } بين العمليات الثلاثة حسب الوزن الكيلو متري للخامات المنقولة لكل عملية كما يلى :

فى عام ١٩٨٠ مثلاً :

جملة تكاليف النقل = ٢٠٠٠٠ جنيهاً إهلاك + ١٥٠٠٠ جنيهاً أجور + ٥٢٥٠ جنيهاً وقود + ١٠٠٠ جنيهاً صيانة = ٤١٢٥٠ جنيهاً ٠

الأوزان الكيلومترية فى عام ١٩٨٠ { المنقولة سواء من المخزن العام للشركة أو من جهات أخرى) هى كما يلى :

العملية { س }	= ١٠٠٠ طن × ٢٠ كيلو متر = ٢٠٠٠٠ طن / كم ٠
العملية { ص }	= ٢٠٠٠ طن × ١٠ كيلو متر = ٢٠٠٠٠ طن / كم ٠
العملية { ع }	= ٣٠٠٠ طن × ٥ كيلو متر = ١٥٠٠٠ طن / كم ٠
الإجمالى	= ٥٥٠٠٠ طن / كم ٠

إذن تكلفة وحدة الخدمة = ٤١٢٥٠جنيهاً ÷ ٥٥٠٠٠ طن / كم = ٧٥ قرشاً / طن كيلو متري ٠

٧) توزع تكاليف كل مجموعة من مجموعات الآلات الخدمية بين العمليات الثلاثة حسب الاستفادة الفعلية لكل منها مع مراعاة ضم عنصر الإهلاك وعنصر الصيانة لتكاليف

التشغيل العادية وملاحظة أنه بالنسبة إلى آلات الخلط والمولدات الكهربائية الخاصة بالمقاولة ، فإن تكاليف تشغيلها تتضمن إهلاكها ٠

٨) الخسارة المحققة من بيع المولد نتيجة خطأ قرار الشراء هى خسارة عامة لا تتحمل بها المقاولة إنما تدرج فى حساب الأرباح والخسائر العام لشركة المقاولات ٠

٩) تحمل كل مقاولة بما يخصها من مصاريف دراسة العطاء أما المصروفات الخاصة بمقاولات لم ترس على الشركة فهى خسارة عامة فى حساب الأرباح والخسائر العام للشركة ٠

١٠) صافى خسارة إعادة التشغيل في جزء من المقاولة من الباطن خلال عام ١٩٨٠ والتى بلغت ٢٠٠٠ جنيهاً { ٣٠٠٠ جنيهاً تكاليف إعادة التشغيل – ١٠٠٠ جنيهاً تحملها مقاول الباطن} تعتبر عبئاً على حساب الأرباح والخسائر وليس على المقاولة { ص } ٠

١١) الغرامات أياً كان نوعها هى خسارة عامة وليست تكاليف تحمل على أى مقاولة ٠

١٢) الربح أو الخسارة المحققة من بيع خامات تدرج فى حساب الأرباح والخسائر العام للشركة ٠

قائمة تكاليف المقاولة { ص } عن سنة ١٩٨٠

{ المبالغ بالجنية المصرى }

١- تكاليف مباشرة على المقاولة :		
أ- تكلفة الخامات المستخدمة	٣٤٤٠٠٠	
ب- الأجور المباشرة	١٦٥٠٠٠	
ت- مصروفات دراسة العطاء	٢٠٠٠٠	
ث- تكاليف المقاولات من الباطن	٥٠٠٠٠	
ج- تكاليف التخزين الفرعى بالموقع	٢٠٠٠	
ح- إهلاك الشدات والسقالات وغيرها	٥٠٠٠	
خ- تكاليف تشغيل المولدات بالموقع	٢١٠٠	
		٥٨٨١٠٠
٢- نصيب المقاولة من تكاليف مراكز الخدمات الإنتاجية :		
١/٦- من تكاليف التخزين	٢٠٠٠	
٢/٦- من تكاليف الصيانة	٤٠٠	
٣/٦- من تكاليف النقل	١٥٠٠٠	
١/٤/٦- من تكلفة تشغيل الحفارات والمدقات	٢٠٠٠٠	
٢/٤/٦- من تكلفة تشغيل آلات صنع البلاط	—	
٣/٤/٦- من تكلفة تشغيل الخلاطات	٧٠٠٠	
		٤٤٤٠٠
تكلفة الأعمال التامة في ٣١ / ١٢ / ١٩٨٠		٦٣٢٥٠٠
تطرح تكلفة الأعمال التامة غير المعتمدة آخر السنة		(١٢٥٠٠)
إذن تكلفة الأعمال التامة المعتمدة خلال السنة		٦٢٠٠٠٠

ملحوظة : "تكلفة الخامات المستخدمة = ٤٠٠٠٠٠ + ٢٠٠٠٠ – ٣٠٠٠٠ – ٣٠٠٠ + ١٨٠٠٠ - ١٠٠٠٠ - ٤٠٠٠٠ – ٢٠٠٠ – ٩٠٠٠ = ٣٤٤٠٠٠ جنيهاً .

حساب أرباح المقاولة عن عام ١٩٨٠ :

{ المبالغ بالجنية المصرى }

قيمة المستخلص عن العام	٨٠٠٠٠٠	
(-) تكلفة أعمال تامة معتمدة	٦٢٠٠٠٠	
الأرباح المحققة للمقاولة عن العام		١٨٠٠٠٠
(-) تخصم الاحتياطيات المحتجزة		
أ- الثلث	٦٠٠٠٠	
ب- ما يعادل غير المسدد من العميل (١٠% من باقى الأرباح ١٢٠٠٠٠ جنيهاً)	١٢٠٠٠	
جملة الاحتياطيات المحتجزة		٧٢٠٠٠
أرباح المقاولة المرحلة إلى حساب الأرباح العام للشركة		١٠٨٠٠٠

قائمة تكاليف المقاولة { ص } عن سنة ١٩٨١

{ المبالغ بالجنية المصرى }

١- تكاليف مباشرة على المقاولة :		
أ- تكلفة الخامات المستخدمة	٢٥٥٠٠٠	
ب- الأجور المباشرة	٩٧٠٠٠	
ت- مصروفات دراسة العطاء	—	
ث- تكاليف المقاولات من الباطن	—	
ج- تكاليف التخزين الفرعى بالموقع	٢٥٠٠	
ح- إهلاك الشدات والسقالات وغيرها	٦٠٠٠	
خ- تكاليف تشغيل المولدات بالموقع	٢١٠٠	
		٣٦٢٦٠٠
٢- نصيب المقاولة من تكاليف مراكز الخدمات الإنتاجية :		
١/٦- من تكاليف التخزين	١٢٠٠	
٢/٦- من تكاليف الصيانة	٤٠٠	
٣/٦- من تكاليف النقل	١٥٠٠٠	
١/٤/٦- من تكلفة تشغيل الحفارات والمدقات	—	
٢/٤/٦- من تكلفة تشغيل آلات صنع البلاط	١٤٠٠٠	
٣/٤/٦- من تكلفة تشغيل الخلاطات	١٠٥٠٠	
		٤١١٠٠
تكلفة الأعمال التامة في ٣١ / ١٢ / ١٩٨٠		٤٠٣٧٠٠
تطرح تكلفة الأعمال التامة غير المعتمدة آخر السنة		—
إذن تكلفة الأعمال التامة المعتمدة خلال السنة		٤٣٩٧٥٠

حساب أرباح المقاولة عن عام ١٩٨١ :

{ المبالغ بالجنية المصرى }

قيمة المستخلص عن العام	٧٠٠٠٠٠	
(-) تكلفة أعمال تامة معتمدة	٤٣٩٧٥٠	
الأرباح المحققة للمقاولة عن العام		٢٦٠٢٥٠
(-) تخصم الاحتياطيات الآتية من الأرباح		
احتياطى فترة الضمان ويعادل ٢% من إجمالى تكاليف المقاولة		
تكاليف المقاولة فى عام ١٩٨٠ = ٦٢٠٠٠٠ جنيهاً		
تكاليف المقاولة فى عام ١٩٨١ = ٤٣٩٧٥٠ جنيهاً		
إذن إجمالى تكاليف المقاولـــة = ١٠٥٩٧٥٠ جنيهاً		
إذن احتياطى فترة الضمان = ١٠٥٩٧٥٠ × ٢%		(٢١١٩٥)
(+) احتياطيات محتجزة من العام السابق(ترد للأرباح حيث تمت المقاولة)		٧٢٠٠٠
= أرباح المقاولة المرحلة إلى حساب الأرباح العام للشركة عن ١٩٨١		٣١١٠٥٥

ملاحظات هامة :

١. **التكاليف** : يتم اثبات تكاليف العقد الخاصة بالفترة فى قائمة الدخل مباشرة على اساس الاستحقاق سواء تم سدادها ام لا مع الاخذ فى الاعتبار ان التكاليف التى تحملتها المنشأة وتتعلق بنشاط مستقبلى يجب الاعتراف بها كأصول وتعتبر هذه التكاليف مستحقات على العميل وغالباً يتم تبويبها كأعمال تحت التنفيذ .

وفيما يلى قيود اليومية :

منه	له	بيـــــــــــان
Xx		من حـ / تكاليف العقود
	xx	الى حـ / النقدية / الموردين / الدائنون
		عند الانفاق / أو استحقاق المصروف بكامل القيمة
Xx		من حـ / اعمال تحت التنفيذ
	xx	الى حـ / تكاليف العقد
		يتم فى نهاية الفترة تحديد التكاليف التى تخص فترات مستقبلية ويتم اعداد هذا القيد
		من حـ / تكاليف العقود
		الى حـ / اعمال تحت التنفيذ
		فى اول الفترة التالية يتم تحميل الاعمال تحت التنفيذ على التكاليف

٢. الفواتير الصادرة للعملاء والتحصيلات من العملاء :

منه	له	بيـــــــــــــــان
Xx		من حـ / العملاء
	xx	الى حـ / اعمال تحت التنفيذ
		عند إصدار الفواتير
Xx		من حـ / النقدية / الصندوق / الخزينة
	xx	الى حـ / اعمال تحت التنفيذ
		عند التحصيل

٣. **الإيرادات :**

يتم اثبات ايرادات العقود طبقاً لنسبة إتمام تنفيذ العقد ويتم احتسابها كالتالى :

إجمالى التكاليف حتى تاريخ القوائم المالية

نسبة الاتمام = ـــ x ١٠٠

إجمالى التكاليف حتى تاريخ القوائم المالية + التكاليف التقديرية اللازمة لاتمام تنفيذ العقد

ايرادات العقد = الايراد الإجمالى للعقد x نسبة الإتمام

ايرادات الفترة = ايرادات العقد – الايراد المعترف به فى فترات سابقة

منه	له	بيـــــــــــــــان
Xx		من حـ / اعمال تحت التنفيذ
	xx	الى حـ / الايرادات { ايرادات المقاولة }
		قيد اثبات الايراد

الارباح المحققة فعلا =

شهادة المهندس

أرباح العقد كلة x ـــــــــــــــــــــــــــــ x نسبة السداد

قيمة العقد كلة

أو بطريقة أخرى :

تكلفة الاجزاء التامة

أرباح العقد كلة x ـــــــــــــــــــــــــــــ x نسبة السداد

تكلفة العقد كلة

مثال :

تم توقيع عقد انشاء بمبلغ ٥٠٠.٠٠٠ جم مصرى وسيتم تنفيذة خلال ٣ فترات مالية والتالى بيانات كل فترة :

البيان	الفترة الأولى	الفترة الثانية	الفترة الثالثة
التكاليف الخاصة بالفترة	٥٠.٠٠٠	٣٢٠.٠٠٠	٣٥.٠٠٠
التكاليف التقديرية لاتمام العقد فى نهاية الفترة	٤٠٠.٠٠٠	٣٠.٠٠٠	ـــــ
الفواتير الصادرة خلال الفترة	٢٠٠.٠٠٠	٢٠٠.٠٠٠	١٠٠.٠٠٠
المتحصلات خلال الفترة	٧٥.٠٠٠	٢٧٥.٠٠٠	١٥٠.٠٠٠

وقد توافرت البيانات التالية :

أولاً : تتضمن تكاليف الفترة الثانية مبلغ ١٠.٠٠٠ جم خاصة بأعمال مستقبلية ٠

ثانياً : لم يكن فى الامكان تقدير الناتج النهائى للعقد بصورة موثوق فيها فى الفترة الأولى ولكن كان ذلك ممكناً فى الفترة الثانية ٠

المطلوب :

قيود اليومية لإثبات ما سبق ؟

الحل : **أولاً : الفترة الأولى :**

منه	له	بيـــــــــــــان
٥٠.٠٠٠	٥٠.٠٠٠	من حـ / تكاليف العقود الى حـ / النقدية / الموردين / الدائنون اثبات تكاليف العقد عن الفترة الأولى
٢٠٠.٠٠٠	٢٠٠.٠٠٠	من حـ / العملاء الى حـ / اعمال تحت التنفيذ اثبات قيمة الفواتير الصادرة خلال الفترة الأولى
٧٥.٠٠٠	٧٥.٠٠٠	من حـ / النقدية / الصندوق / الخزينة الى حـ / العملاء اثبات التحصيلات خلال الفترة الأولى
٥٠.٠٠٠	٥٠.٠٠٠	من حـ / اعمال تحت التنفيذ الى حـ / ايرادات العقود اثبات ايرادات الفترة الأولى { لم يتم استخدام نسبة الاتمام لعدم امكانية تقدير الناتج النهائى للعقد بصورة موثوق بها وبالتالى اثبات الايرادات فى حدود التكاليف }

ثانياً : الفترة الثانية :

منه	له	بيـــــــــــــان
٣٢٠.٠٠٠		من حـ / تكاليف العقود
	٣٢٠.٠٠٠	الى حـ / النقدية / الموردين / الدائنون
		اثبات تكاليف العقد عن الفترة الثانية
١٠.٠٠٠		من حـ / اعمال تحت التنفيذ
	١٠.٠٠٠	الى حـ / تكاليف العقد
		اثبات تكاليف الفترات المستقبلية
٢٠٠.٠٠٠		من حـ / العملاء
	٢٠٠.٠٠٠	الى حـ / اعمال تحت التنفيذ
		اثبات قيمة الفواتير الصادرة خلال الفترة الثانية
٢٧٥.٠٠٠		من حـ / النقدية / الصندوق / الخزينة
	٢٧٥.٠٠٠	الى حـ / العملاء
		اثبات التحصيلات خلال الفترة الثانية
٤٠٠.٠٠٠		من حـ / اعمال تحت التنفيذ
	٤٠٠.٠٠٠	الى حـ / ايرادات العقود
		اثبات ايرادات الفترة الثانية

حساب نسبة الاتمام :

$$\text{نسبة الاتمام} = \frac{\text{إجمالى التكاليف حتى نهاية الفترة الثانية}}{\text{إجمالى التكاليف حتى نهاية الفترة الثانية + التكاليف التقديرية اللازمة لاتمام تنفيذ العقد}} \times ١٠٠$$

$$\text{نسبة الاتمام} = \frac{\{ ٣٢٠.٠٠٠ + ٥٠.٠٠٠ \} - ١٠.٠٠٠}{\{ ١٠.٠٠٠ - ٣٢٠.٠٠٠ + ٥٠.٠٠٠ \} + \{ ١٠.٠٠٠ + ٣٠.٠٠٠ \}} \times ١٠٠$$

$$\text{نسبة الاتمام} = \frac{٣٦٠.٠٠٠ \times ١٠٠}{٣٦٠.٠٠٠ + ٤٠.٠٠٠}$$

ايرادات العقد = ٥٠٠.٠٠٠ x ٩٠% = ٤٥٠.٠٠٠ جم

ايرادات الفترة = ٤٥٠.٠٠٠ ـ ٥٠.٠٠٠ = ٤٠٠.٠٠٠ جم

ثالثاً : الفترة الثالثة :

منه	له	بيـــــــــــــان
٤٥.٠٠٠		من حـ / تكاليف العمليات
		الى مذكورين
	١٠.٠٠٠	حـ / أعمال تحت التنفيذ
	٣٥.٠٠٠	حـ / النقدية / الموردين / الدائنون
		اثبات تكاليف العقد عن الفترة الثالثة
١٠٠.٠٠٠		من حـ / العملاء
	١٠٠.٠٠٠	الى حـ / اعمال تحت التنفيذ
		اثبات قيمة الفواتير الصادرة خلال الفترة الثالثة
١٥٠.٠٠٠		من حـ / النقدية / الصندوق / الخزينة
	١٥٠.٠٠٠	الى حـ / العملاء
		اثبات التحصيلات خلال الفترة الثالثة
٥٠.٠٠٠		من حـ / اعمال تحت التنفيذ
	٥٠.٠٠٠	الى حـ / ايرادات العقود
		اثبات ايرادات الفترة الثالثة

حساب نسبة الاتمام :

$$\text{نسبة الاتمام} = \frac{\text{إجمالى التكاليف حتى نهاية الفترة الثالثة}}{\text{إجمالى التكاليف حتى نهاية الفترة الثالثة + التكاليف التقديرية اللازمة لاتمام تنفيذ العقد}} \times ١٠٠$$

$$\text{نسبة الاتمام} = \frac{\{ ٤٥.٠٠٠ + ٣٦٠.٠٠٠ \} \times ١٠٠}{\{ ٤٥.٠٠٠+٣٦٠.٠٠٠ \} + \{ \text{صفر} \}} \times ١٠٠$$

ايرادات العقد = ٥٠٠.٠٠٠ x ١٠٠% = ٥٠٠.٠٠٠ جم

ايرادات الفترة = ٥٠٠.٠٠٠ ــ ٤٥٠.٠٠٠ = ٥٠.٠٠٠ جم

مراجـع البحـــــــــث:

- **د ٠ محمد توفيق بلبع " نظام التكاليف " كلية التجارة ـ جامعة القاهرة ــ ١٩٩٢ ٠**
- **د ٠ خيري عبدا لهادى محسب " ٠**
- **معيار المحاسبة المصرى رقم (٨) والخاص بالانشاءات ٠**

خطابات الضمان

سوف نتناول هذا الموضوع من خلال دراسة الجوانب التالية :

١. مفهوم خطاب الضمان ٠
٢. أنواع خطاب الضمان ٠
٣. الدورة المستندية لخطاب الضمان ٠
٤. الدورة المستندية لعملية انتهاء مدة سريان خطاب الضمان واسترداده ٠
٥. المعالجة المحاسبية لخطاب الضمان ٠

أولاً : مفهوم خطاب الضمان :

تعتبر خطابات الضمان من الخدمات المصرفية الهامة التى تقدمها البنوك التجارية لعملائها ٠ ويتولى تنفيذ هذه الخدمة قسم خطابات الضمان Guarantees Section ٠

وخطاب الضمان هو عبارة عن : " تعهد كتابى يقدمه البنك بناء على طلب عميلة إلى جهة معينة (المستفيد) بأن يدفع نيابة عن عميلة بمجرد مطالبة المستفيد بقيمة الضمان بالكامل أو بجزء منه عند المطالبة خلال مدة سريان الضمان ولنفس الغرض الذى أصدر من أجلة ٠

ويعتبر خطاب الضمان بالنسبة للبنك الذى أصدره إلتزاماً احتمالياً (عرضياً) Contingent Liability تظهر ضمن الحسابات النظامية للبنك ، وتتحول إلى إلتزام فعلى فى حالة عدم وفاء العميل بالالتزامات التى صدر خطاب الضمان من أجلها ٠ وفى هذه الحالة يقوم البنك بالسداد نيابة عن العميل وتسجل هذه القيمة على حساب العميل ويصبح مدينا للبنك بالمبلغ ٠

ويتطلب إصدار خطاب الضمان بحث المركز المالى للعميل مثل أى عملية ائتمانية ، وقد يتطلب أيضاً ضامناً للعميل ، ويقوم البنك بحجز نسبة من قيمة خطاب الضمان المصدر وذلك من حساب العميل كغطاء (تأمين) وتختلف نسبة الغطاء من عميل لآخر طبقاً تبعاً لمركزه المالى ومقدار ثقة البنك فى معاملاته ٠

ويتقاضى البنك عمولة مقابل منح خطاب الضمان للعميل كما يحصل على فائدة على حساب العميل المدين فى حالة قيام البنك بدفع قيمة خطاب الضمان للمستفيد نيابة عن العميل ٠

ويطلب عملاء البنك منه خطابات ضمان عندما يطالبهم أصحاب الأعمال كالشركات الكبرى والوزارات والهيئات الحكومية عند ارتباطهم معهم بعمليات إنشائية أو توريدات ، بدفع جزء من قيمة الغطاء مقدماً على سبيل ضمان جدية العمل ، وبدلاً من تجميد أموال نقدية لدى هذه الجهات يلجأ العملاء إلى البنك بغرض الحصول على خطابات ضمان تضمن التزامهم تجاه هذه الجهات و التى تقبل خطابات الضمان لأنها تحل محل النقود الواجب إيداعها كغطاء أو تأمين بسبب تعهد البنك بضمان عميلة أمامها ٠

وهناك العديد من الحالات التى تستخدم فيها خطابات الضمان من أهما :

١. المناقصات العامة ٠

٢. المزايدات العامة ٠

٣. ضمان كفاءة تنفيذ الأعمال التى التزم العملاء بها ، وضمان سدادهم لكافة التزاماتهم بعد التنفيذ ٠

٤. ضمان لاسترداد البضائع والآلات والمجوهرات التى يخرجها أصحابها بصفة مؤقتة ٠

وتحل خطابات الضمان محل بوالص الشحن فى سحب البضائع من الجمارك قبل تسلم بوالص الشحن وذلك لضمان تقديم البوالص حال وصولها ٠٠٠٠ إلخ ٠

ثانياً : أنواع خطابات الضمان :

هناك أنواع متعددة من خطابات الضمان التى تصدرها البنوك التجارية ، ويمكن تصنيف خطابات الضمان كما يلى :

١. من حيث الغرض الذى تخدمه خطابات الضمان :

- خطابات الضمان الابتدائية (الأولية) ٠
- خطابات الضمان النهائية ٠
- خطابات الضمان مقابل دفعات مقدمة ٠

٢. من حيث شكل الغطاء :

- خطابات ضمان بغطاء نقدى (سواء كان غطاء كامل – أو نسبة مئوية منه) ٠
- خطابات ضمان بغطاء عينى ٠
- خطابات الضمان المكشوفة ٠

٣. من حيث العميل الذى يصدر له خطاب الضمان :

- خطابات ضمان محلية (داخلية) ٠
- خطابات ضمان خارجية ٠

أولاً : خطابات الضمان من حيث الغرض الذى تخدمه :

١. خطابات الضمان الابتدائية (الأولية) :

وهى عبارة عن خطابات الضمان التى تقدم إلى الجهات الحكومية أو الشركات كتأمين مؤقت للدخول (الاشتراك) فى العطاءات ، وتحل محل النقود السائلة ، وذلك لضمان الجدية وسلامة المركز المالى للمشتركين فى العطاءات ٠

٢. خطابات الضمان النهائية :

وهى عبارة عن خطابات الضمان التى يقدمها العميل إلى الجهات الحكومية أو الشركات بعد رسو العطاء علية كتأمين نهائى ، وذلك لضمان التزام العميل بتنفيذ الأعمال الواجب علية القيام بها طبقاً للشروط المتعاقد عليها ٠

٣. خطابات الضمان مقابل دفعات مقدمة :

وهى عبارة عن خطابات الضمان التى تقدمها الشركات المنفذة إلى أصحاب الأعمال كتأمين مقابل حصولهم على دفعات مقدمة تحت الحساب من قيمة العمليات التى يتولون تنفيذها ، وذلك فى بعض العمليات الكبيرة التى يستغرق تنفيذها فترات طويلة مثال ذلك عقود المقاولات ٠

هذا بالإضافة إلى الأنواع الأخرى من خطابات الضمان التى تصدرها البنوك مثل :

- خطابات الضمان الملاحية بغرض تسليم البضائع لحين ورود مستندات الشحن الخاصة بها ٠
- خطابات الضمان الجمركية ٠٠٠٠ إلخ ٠

ثالثاً : من حيث شكل الغطاء :

١. خطابات ضمان بغطاء نقدى :

وهى عبارة عن خطابات الضمان التى يصدرها البنك إلى عملائه مقابل سداد قيمة الضمان بالكامل أو بنسبة مئوية منه نقداً ، أو خصماً من حسابه الجارى ، ويحتفظ البنك بهذا الغطاء فى حساب خاص يسمى احتياطى خطابات الضمان ٠

٢. خطابات ضمان بغطاء عينى :

وهى خطابات الضمان التى يصدرها البنك لعملائه مقابل أموال عينية مثل (الأوراق المالية أو الكمبيالات أو عقارات تكون قيمتها التسليفية معادلة أو أكبر من قيمة الضمان ، ويحتفظ بها البنك طوال فترة سريان الضمان ٠

٣. خطابات الضمان المكشوفة :

وهى خطابات الضمان التى يصدرها البنك لعملائه بدون غطاء ، وتقتصر هذه الحالة على البنوك الكبرى والعملاء ذوى السمعة الجيدة والمركز المالى القوى ٠

ثالثاً : من حيث العميل الذى يصدر له خطاب الضمان :

١. خطابات الضمان المحلية (الداخلية) :

وهى عبارة عن خطابات الضمان التى يصدرها البنك لصالح عملائه داخل الدولة ليقدموها إلى أصحاب الأعمال عن عطاءات محلية ٠

٢. خطابات الضمان الخارجية :

وهى خطابات الضمان التى تصدرها البنوك المحلية لصالح شركات عالمية بالخارج تطلب بواسطة المراسلين فى نفس دولة الشركة العالمية لتقديمها إلى أصحاب الأعمال المحليين عن عطاءات محلية

ثالثاً : الدورة المستندية لخطاب الضمان :

يمكن تقسيم العمليات التى يقوم بها قسم خطابات الضمان من وجهة النظر المحاسبية إلى نوعين هما :

١. عملية إصدار خطاب الضمان ٠
٢. عملية إنهاء خطاب الضمان ٠

وفيما يلى الدورة المستندية والمعالجة المحاسبية لكل نوع من هذه العمليات :

٣ / ١ – الدورة المستندية لإصدار خطابات الضمان :

١. يستوفى العميل نموذج طلب إصدار خطاب الضمان من أصل وصورة يتضمن بيانات عن نوع خطاب الضمان ، وقيمته ، والمستفيد ، والمدة ، ٠٠٠ إلخ ، بالإضافة إلى تعهد من العميل بتحمل آية مسئولية تقع من جراء هذا الضمان ، وتفويض من العميل للبنك بدفع أى مبلغ فى حدود قيمة خطاب الضمان للمستفيد ٠ ويحول الموظف المختص الطلب إلى قسم الحسابات الجارية إذا كان مقدم الطلب عميلاً للبنك للتأكد من صحة توقيعه وكفاية رصيده كغطاء للضمان ، ثم يعاد الطلب إلى قسم خطابات الضمان ٠

٢. يحول قسم خطابات الضمان الطلب إلى قسم الاستعلامات لإجراء الاستعلامات اللازمة عن مركز العميل وعرض النتائج على إدارة البنك للرفض أو الموافقة ، وتحديد قيمة الغطاء مقابل إصدار خطاب الضمان فى حاله الموافقة ، ثم يحول الطلب فى حاله الموافقة إلى قسم خطابات الضمان ٠

٣. يحرر إشعار خصم على حساب العميل طالب خطاب الضمان من أصل وصورة بقيمة التأمين (الغطاء) وعمولة إصدار خطاب الضمان ، يرسل الأصل إلى العميل ، ثم ترسل الصورة إلى قسم الحسابات الجارية للتسجيل ٠ وفى حاله الدفع نقداً يحل إذن توريد النقدية محل إشعار الخصم ٠

٤. يحرر قسم خطابات الضمان خطاب الضمان بالبيانات التى حددها العميل ووافق عليها البنك من أصل وصورة ، يسلم الأصل للعميل وترسل الصورة إلى الوحدة المحاسبية ٠

٥. تقوم الوحدة المحاسبية بالتسجيل فى دفتر اليومية المساعدة لخطابات الضمان والترحيل إلى دفتر الأستاذ المساعد لخطابات الضمان ، وفى نهاية كل يوم تقوم الوحدة المحاسبية بإعداد كشف يومى بخطابات الضمان الصادرة وبعد المراجعة يرسل إلى قسم الحسابات العامة للتسجيل فى دفتر اليومية العامة والترحيل إلى دفتر الأستاذ العام ٠

وبالنسبة لخطابات الضمان الخارجية ، فإن البنك المحلى يصدر خطاب الضمان عند تسلم تعليمات البنك المراسل (بالبريد أو التلكس) طبقاً للصيغة التى يطلبها المراسل ٠ وتخصم العمولة ومصروفات البريد على حساب البنك المراسل طالب إصدار الخطاب ، ولا يخصم البنك الغطاء أو التأمين حيث يعتبر البنك المراسل هو المسئول أمام البنك المحلى عن التأمين ثم تسجل هذه الخطابات بدفاتر قسم خطابات الضمان ، ويمكن أن يخصص لها مجموعة دفترية مستقلة مكونة من دفتر اليومية المساعدة لخطابات الضمان الخارجية ودفتر أستاذ مساعد خطابات الضمان الخارجية ٠

٣ / ٢ – المعالجة المحاسبية لإصدار خطابات الضمان :

أنظر مثال رقم واحد أسفل الشرح ٠

٣ / ٣ – الدورة المستندية لعملية إنتهاء مدة سريان خطاب الضمان واستردادة :

١. يتسلم قسم خطابات الضمان بالبنك إخطاراً من المستفيد إما بتجديد صلاحية الضمان لفترة جديدة أو بإنتهاء العميل من تنفيذ التزاماته أو تقصيره ومطالبة البنك بسداد قيمة الضمان جزئياً أو كلياً ٠

٢. فى الحالة التى يطلب فيها المستفيد تجديد صلاحية الضمان لفترة جديدة يتم التجديد بعد موافقة العميل بموجب خطاب يصدره القسم للمستفيد يوضح فيه بيانات الخطاب المطلوب تجديده ، وموافقة البنك على التجديد ، وتاريخ الانتهاء الجديد لخطاب الضمان ٠٠ إلخ ، ويتقاضى البنك عمولة مقابل ذلك٠

٣. فى حالة وفاء العميل بالتزاماته تجاه المستفيد يعاد خطاب الضمان للبنك ، وتقوم الوحدة المحاسبية بالقسم بتحرير إذن تسوية لقيمة التأمين من أصل وصورتين ، يسلم الأصل للعميل ، وتستخدم الصورة الأولى كإشعار إضافة من قبل الحسابات الجارية بإعادة رصيد التأمين للحساب الجارى الدائن للعميل ، وتستخدم الصورة الثانية للتسجيل فى دفتر اليومية المساعدة لخطابات الضمان والترحيل إلى دفتر الأستاذ المساعد لخطابات الضمان من أجل إلغاء القيود النظامية وإجراء التسويات اللازمة ٠

٤. فى حالة عدم وفاء العميل بالتزاماته تجاة المستفيد جزئياً أو كلياً ومطالبة المستفيد للبنك بسداد قيمة الضمان جزئياً أو كلياً ، يقوم البنك بإخطار العميل بالأمر للتفاوض مع المستفيد من أجل العدول عن المطالبة بقيمة الضمان ، أو تمديد مدة الضمان ، أو سداد قيمة الضمان ، فإذا لم يتفق العميل والمستفيد يتم دفع قيمة الضمان للمستفيد مقابل إعادة خطاب الضمان وتحميل هذه القيمة خصماً من الحساب الجارى الدائن للعميل ٠

٥. تقوم الوحدة المحاسبية بالقسم بإعداد ملخص انتهاء عرض أو مدة سريان خطابات الضمان وبعد المراجعة يسلم القسم الحسابات العامة للتسجيل بدفتر اليومية العامة والترحيل إلى دفتر الأستاذ العام ٠

وبالنسبة لخطابات الضمان الخارجية عند إلغاء الخطاب وإعادته إلى البنك المحلى يتم إبلاغ البنك المراسل بانتهاء صلاحية الضمان وإخلاء مسئولية المراسل ٠

ملحوظة هامة : يمكن تقديم شيكات بدلاً من خطاب الضمان و يجب أن تكون غير مؤرخة و يمكن استخدامه في النواحي القضائية لمدة ستة أشهر من تاريخه و يمكن صرفه في خلال ثلاث سنوات ٠

و في حالة اذا كان مبلغ الشيك المكتوب بالأرقام مختلف من الكتابة بالحروف فإن البنك يأخذ بالكتابة بالحروف ٠

٣ / ٣ – المعالجة المحاسبية لعملية إنتهاء مدة خطاب الضمان واستردادة :

مثال رقم (١) :

قامت احدى شركات المقاولات بعمل تعاقد مع شركة الأمل على بناء مبنى لمشروعها القادم و كان قيمة المبنى ٣٠٠٠٠٠٠.٠٠ جم و كان من شروط التعاقد تقديم خطاب ضمان بقيمة العملية على أن يقدم ٦ خطابات ضمان طبقاً للتدرج في المشروع و كان من المفترض أن يتم الانتهاء من المشروع خلال ٦ شهور و على ضوء ذلك قامت شركة المقاولات بإصدار هذه الخطابات من بنك مصر الدولي – رشدي و كانت عمولة البنك ١% و كان غطاء خطابات الضمان ١٠% و في أواخر العملية قامت شركة المقاولات بالإخلال بشروط التعاقد المبرم بينها و بين شركة الأمل و على ضوء ذلك قامت شركة الأمل بتسييل الخطاب السادس حيث أن شركة المقاولات قد استلمت خمس خطابات ٠

المطلوب : المعالجة المحاسبية في كلاً من الشركتين ؟

م	التسجيل فى دفاترالشركة المصدرة لخطاب الضمان (شركة المقاولات)	التسجيل فى دفاترالشركة المستفيدة من الخطاب	بيـان
١	من مذكورين ٣٠٠.٠٠٠ حـ/ غطاء خطابات الضمان مشروع الأمل ٣٠.٠٠٠ حـ/ م.تمويلية – م.إصدار خطابات ضمان ٣٣٠.٠٠٠ الى حـ/ البنك – مصر الدولى جاري جنية	لا قيود	اصدار خطاب الضمان ٣.٠٠٠.٠٠٠ جم ١٠% غطاء ١% عمولة
٢	٥٠.٠٠٠ من حـ/ البنك – مصر الدولى – جارى جنية ٥٠.٠٠٠ الى حـ/ غطاء خطابات الضمان – شركة الأمل	لا قيود	رد الخطاب الأول
٣	٥٠.٠٠٠ من حـ/ البنك – مصر الدولى – جارى جنية ٥٠.٠٠٠ الى حـ/ غطاء خطابات الضمان – شركة الأمل	لا قيود	رد الخطاب الثانى
٤	٥٠.٠٠٠ من حـ/ البنك – مصر الدولى – جارى جنية ٥٠.٠٠٠ الى حـ/ غطاء خطابات الضمان – شركة الأمل	لا قيود	رد الخطاب الثالث
٥	٥٠.٠٠٠ من حـ/ البنك – مصر الدولى – جارى جنية ٥٠.٠٠٠ الى حـ/ غطاء خطابات الضمان – شركة الأمل	لا قيود	رد الخطاب الرابع
٦	٥٠.٠٠٠ من حـ/ البنك – مصر الدولى – جارى جنية ٥٠.٠٠٠ الى حـ/ غطاء خطابات الضمان – شركة الأمل	لا قيود	رد الخطاب الخامس
٧	٥٠٠.٠٠٠ من حـ / التعويضات – مشروع شركة الأمل الى مذكورين ٤٥٠.٠٠٠ حـ/ البنـك ٥٠.٠٠٠ حـ/ غطاء خطابات الضمان – مشروع شركة الأمل	٥٠٠.٠٠٠ من حـ/ البنـــك ٥٠٠.٠٠٠ الى حـ/ التعويضـــــات – مقاول المبانى	تسييل الخطاب السادس