

## معوقات تدقيق نشاط شركات المقاولات في ضوء نهضة البناء والإعمار

### في العراق

م. مجيد عبد زيد حمد/ كلية الإدارة والاقتصاد/ جامعة القادسية

#### المستخلص:

يهدف البحث الى التعرف على الجوانب النظرية والتطبيقات العملية لتنفيذ أعمال المقاولات وذلك من وجهة نظر المقاول مع أخذ نموذج (شركة برج الإعمار للمقاولات). كذلك مدى تأثير القوانين والتعليمات الخاصة بأعمال المقاولات والالتزام بها من قبل الشركة فضلاً عن الاطلاع على الاسس المعتمدة للنظم المحاسبية في حسابات المقاولات وأعتقاد أساس العقد الكامل بالنسبة للمقاولات المسعرة وكذلك أساس (الكلفة + هامش الربح).

حيث تم ملاحظة ان الشركة تعتمد غلق حسابات بعض المقاولات التي يتم إنجازها ١٠٠% من الناحية الفعلية. وكذلك تعتمد اسلوب غلق المصاريف والإيرادات سنوياً للتعهدات المنفذة وفق (الكلفة + هامش الربح) دون النظر إلى نسبة الانجاز الفعلي في بعض الأحيان. ومن خلال الزيارات الميدانية لأحد نماذج المقاولات تحت التنفيذ وفي أثناء المناقشة والاستفسار مع المشرفين على التنفيذ تم التوصل إلى أهمية برنامج تقدم العمل وهو يمثل أساس المتابعة الميدانية الذي يعتمد عليه في رفع تقارير نسبة الانجاز الفعلي للإدارات العليا.

إن الهدف من التعرف على كيفية إعداد برنامج تقدم العمل والتعرف على النسب والأرقام المعيارية المخططة للتنفيذ التي تعتبر الأساس في المقارنة بين المخطط وقياس نسبة الأنجاز الفعلي هو محاولة إعطاء دور ميداني للجهات التدقيقية في كيفية الدخول بعمق الى البيانات وتحليلها واستحصاها أدلة إثبات إضافية تعزز من قيمة البيانات أو المبالغ المصروفة قياساً بالتنفيذ الفعلي، وكذلك لغرض إمكانية تكيف برنامج التدقيق مع برنامج تنفيذ المقاول.

#### المقدمة:

يمثل قطاع التشييد أحد القطاعات الاقتصادية الأساسية في بناء البنية الارتكازية للاقتصاد بشكل عام، وللمقاولات الانشائية أهمية خاصة لما يخصص لها من مبالغ كبيرة في الموازنة السنوية على ضوء نهضة الاعمار التي تشهدها عموم المحافظات في الوقت الحاضر ولغرض إحكام السيطرة على هذا النشاط يتطلب وجود نظام محاسبي ورقابي لعناصر الكلفة الحقيقية للمقاولات المنجزة ولطرفي المقاوله على حد سواء.

إن القوانين والتعليمات والتوجيهات لها الأثر المهم في تنظيم العلاقة بين شركة المقاوله والجهة المستفيدة. حيث يتناول هذا البحث من وجهة نظر الشركة او المقاول :-

#### ١- أسلوب البحث:

تم اعتماد اسلوبين في هذا البحث هما:

أ- الجانب النظري من خلال استعراض الجوانب النظرية (المحاسبية والادارية والقانونية) لأهمية ذلك لتحديد اجراءات مراقب الحسابات في نشاط المقاولات.

ب- الجانب التطبيقي من خلال قيام الباحث بزيارات ميدانية الى شركة برج الاعمار للمقاولات العامة المحدودة والقيام بعدة زيارات موقعية لأحد المشاريع التي تنفذ فعلاً خلال فترة البحث.

#### ٢- مشكلة البحث:

تتميز عقود المقاولات للمشاريع الانشائية بخصوصيتها الناتجة من كثرة القوانين والتعليمات والتوجيهات التي تحكم نشاط المقاولات الانشائية وذلك أدى الى إنعكاسات في المشاكل والمحددات الادارية المالية على تدقيق هذا النشاط وبالتالي عدم اعطاء دور ميداني

للجهات التدقيقية في الحصول على ادلة الاثبات وذلك عدم اكتمال كافة البيانات الضرورية والمستندات اللازمة التي تؤيد انجاز الاعمال التي تحول دون غلق حسابات المقاول وحسب ما ورد في القاعدة المحاسبية (الصادرة من مجلس المعايير المحاسبية في العراق) رقم (١). وكذلك تجاوز الكلفة الكلية للمشروع بسبب التغير في مستوى الاسعار ووجود اعمال اضافية جديدة او عدم الدقة في تحديد كميات المقاوله والتأخير في تنفيذ المشروع لأسباب تتعلق بإمكانية شركة المقاولات او الجهة المستفيدة ومن الناحية الفنية والمالية وعدم الدقة في اعداد المنهاج الزمني لتنفيذ المقاوله.

وان المقاولات المنفذة على اساس (الكلفة + هامش الربح) قد تحقق خسارة في بعض الاحيان نتيجة عدم اقتناع الجهة المستفيدة بالكلفة المقدمة من قبل الشركة.

### ٣- فرضية البحث:

يقوم البحث على فرضية اساسية (عدم وجود مشكلة يواجهها المدقق في النظم المحاسبية المعتمدة في مجال تدقيق المقاولات الانشائية عند قيامه بإجراءاته التدقيقية المتعارف عليها).

### ٤- هدف البحث:

ان الهدف من اجراء هذا البحث هو التعرف على انعكاس المشاكل او المحددات على تدقيق نشاط المقاولات كما مبين في مشكلة البحث المذكورة آنفاً. وكذلك على مدى تطبيق القوانين والتعليمات في الواقع الفعلي وعلاقة نسبة الانجاز الفني مع الانجاز المالي الفعلي، وانعكاس ذلك على الاوليات المرافقة مع القيود وسندات الصرف وعمق وصحة وشرعية هذه الاوليات.

### ٥- التطبيق العملي:

تم اختيار أحد المشاريع التي تنفذ خلال فترة البحث (تصميم وتنفيذ التقاطع الجسر في قضاء الرميثة) مع التركيز على مراحل تقدم العمل والتقارير الفنية وكيفية اعدادها واختيار شركة برج الاعمار للمقاولات العامة المحدودة المنفذة للعمل واستعراض جوانب من المعالجات المحاسبية والتسويات الجردية من واقع سجلات الشركة.

### ٦- مستويات البحث:

تم تقسيم البحث على (٤) فقرات رئيسية:-

أولاً: القوانين والتعليمات والشروط الخاصة بتنفيذ اعمال المقاولات.

ثانياً: اسس النظام المحاسبي لعقود الانشاءات.

ثالثاً: متابعة تنفيذ المقاوله ودور الجهات التدقيقية في الرقابة عليها.

رابعاً: الدراسة التطبيقية في شركة برج الاعمار للمقاولات العامة المحدودة/ المثنى.

وفي نهاية هذا البحث تم التوصل الى مجموعة من الاستنتاجات والتوصيات.

### أولاً: القوانين والتعليمات والشروط الخاصة بتنفيذ أعمال المقاولات

تم انشطة تدقيق شركات المقاولات في ظل بيئة قانونية متباينة وبالتالي لا بد من التعرف على الجوانب القانونية لاعمال المقاولات فالقانون بمعناه العام هو عبارة عن مجموعة قواعد ملزمة تحكم العلاقات في المجتمع وتتميز بكونها ملزمة واجبة الاحترام، وللقانون مصدران رئيسيان هما التشريع والعرف (صالح، بغداد، ٢٠٠٥). والقانون هو مجموعة قواعد ولهذه القواعد مصادر مفسرة للقاعدة القانونية التي لها خصائص يمكن تحديدها بأنها (قاعدة سلوك وقاعدة اجتماعية وقاعدة عامة مجردة وقاعدة ملزمة) حيث تقسم القاعدة القانونية الى قواعد القانون العام وقواعد القانون الخاص وعلى ضوء ذلك برز القانون المدني والتعليمات وتنفيذ متابعة المشاريع والشروط العامة لأعمال المقاولات.

### ١- القانون المدني:

هو الشريعة العامة للقانون الخاص حيث يواجه حالات بين الاشخاص على اختلاف تكوينها سواء اشخاص معنويين او طبيعيين وكذلك على اختلاف الانتماءات المهنية بعكس فروع

القانون الخاص الاخرى. حيث تختص تلك الفروع بفئات معينة من المجتمع مثل (قانون الشركات يحكم الشركات).

وقد تناول الباب الثالث من القانون المدني. العقود الواردة على العمل بصورة عامة وقد تم بحث عقد المقاولة والاستصناع والتزامات المقاول ورب العمل في الفصل الاول منه (القانون المدني العراقي رقم ٤٠)، حيث تم تعريف عقد المقاولة والاستصناع بموجب المادتين (٨٦٤ ، ٨٦٥) من القانون المدني (عقد بين طرفين يتعهد احدهما ان يصنع شيئاً او يؤدي عملاً لقاء أجر يتعهد به الطرف الاخر بدفعه، ويصبح عقد المقاولة استصناعاً إذا تعهد المقاول لرب العمل ان يقدم العمل والمادة معاً).

وقد اوضحت المواد القانونية في الفصل الاول التزامات وحقوق المقاول والتزامات وحقوق رب العمل والمقاول الثانوي وانتهاء المقاولة.

## ٢- تعليمات وتنفيذ ومتابعة المشاريع

يسترشد بهذه التعليمات في تنفيذ المقاولات وقد قسمت هذه التعليمات بحيث تغطي نشاط مقاولات المشاريع من المراحل التي تسبق التنفيذ من حيث دراسة الجدوى الاقتصادية واختيار الاستشاريين واساليب التنفيذ واجراءات تنفيذ المشروع واستلام وفتح العطاءات وتحليلها واحالتها والتأمينات والاستقطاعات النقدية وقواعد الدفع والتسليف والاعمال الاضافية وحتى نهاية المشروع واستلامه. (تعليمات شروط المقاولات لأعمال الهندسية، بغداد، ٢٠٠٨)

## ٣- الشروط العامة لأعمال المقاولات:

تم وضع هذه الشروط العامة لأعمال المقاولات (الهندسية المدنية والميكانيكية والكهربائية والكيميائية) لغرض الاسترشاد بها والرجوع اليها في حالة حدوث أي خلافات قد تحصل بين الشركة (المقاول) ورب العمل وقد اوضحت هذه الشروط مجموعة من التعاريف والالتزامات العامة وكذلك واجبات وصلاحيات رب العمل والمهندس وممثل المهندس وواجبات والتزامات المقاول وكذلك الشروط المالية، والاستلام الأولي والصيانة والاستلام النهائي والاحكام والقوانين الخاصة بتسوية النزاعات ان حصلت (شروط المقاولات لأعمال الهندسية وتعليمات تنفيذ العقود الحكومية رقم ١ لسنة ٢٠٠٨).

## ثانياً: أسس النظام المحاسبي لعقود الانشاءات

لايد من استعراض القواعد والاسس المعتمدة في النظم المحاسبية لمعالجة تكاليف وايرادات عقود والانشاءات وهي:

### ١- المعالجة المحاسبية لعقود الانشاءات

اوضحت القاعدة رقم (١١) من قواعد المحاسبة الدولية انواع عقود الإنشاءات والمعالجة المحاسبية للتكاليف والاييرادات الخاصة بها (شركة سابا، بغداد، ٢٠٠٣).

وفي ضوء هذه القاعدة أصدر مجلس المعايير والقواعد المحاسبية في العراق معياراً لقياس نتيجة النشاط لعقود الانشاء قاعدة محاسبية رقم (١) ونبين اهم ما جاء فيها:

اعتماد طريقة نسبة الانجاز أو طريقة العقد المنجز وفقاً للشروط والضوابط ولكل منها (القاعدة المحاسبية رقم (١)، مجلس المعايير والقواعد المحاسبية في العراق، ديوان الرقابة المالية).

#### أ- طريقة نسبة الانجاز

تعتمد هذه الطريقة بعد التأكد من تحقق الآتي:

١- امكانية التقدير المناسب للإيرادات الإجمالية لكل مرحلة من مراحل العمل المنجز.

٢- امكانية التقدير المناسب للتكاليف الإجمالية لكل مرحلة من مراحل العمل المنجز.

٣- استقرار مستويات الأسعار وانخفاض المخاطر.

وتعتمد الضوابط الرئيسية التالية عند اعتماد الطريقة اعلاه:

١- تقاس الإيرادات المتحققة وفقاً للعمل المنجز من واقع الذرعات المعترف بها من قبل رب العمل في نهاية كل فترة محاسبية.

٢- تحدد التكاليف المباشرة وغير المباشرة لكل عقد في نهاية الفترة من واقع السجلات المحاسبية.

#### ب- طريقة العقد المنجز

تعتمد هذه الطريقة في حالة :

١- صعوبة تقدير التكاليف والإيرادات للعقد بالشكل الذي يمكن الاعتماد عليه.

٢- وجود تغيرات سريعة في مستويات الأسعار.

ويتم اعتماد الضوابط التالية عند استخدامها:

١- ان اساس الاعتراف بالإيرادات بموجب هذه الطريقة يكون عندما ينتهي انجاز العقد, أو اذا انتهى الجزء الاساسي ولم يبق لإنجازه إلا أعمالاً بسيطة.

٢- تجمع التكاليف والدفعات على الانجاز خلال العقد دون ان يعترف بالإيرادات إلا بعد انجاز العقد بصورة شبه كلية ومن ثم لا بد من الثبات في استخدام الطريقة نفسها في العقود المماثلة وأخذ تخصيصات للخسائر المتوقعة للمرحلة المنجزة من العقد أو الأعمال التي ستجوز مستقبلاً, وكذلك أخذ تخصيص للمصاريف المحتملة لفترة الصيانة وكذلك الأقسام في البيانات والحسابات الختامية عما يأتي عن قيمة الاعمال تحت التنفيذ والمبالغ المقبوضة والمستحقة عن ذرعات العمل والسلف والتأمينات والتغير في السياسة المحاسبية المستخدمة وتحديد قيمة الآثار الناجمة عن التغير وأسبابه.

#### ٢- الكشوفات التي تعتمد في إظهار المشروعات تحت التنفيذ والتعهدات في سير العمل

##### أ- كشف المشروعات تحت التنفيذ

ويتضمن هذا الكشف كل حساب (١٢) وفقاً لدليل النظام المحاسبي الموحد ويشمل هذا الحساب كافة الاستثمارات التي تهدف الى خلق طاقة انتاجية أو إنشاء أي موجود ولم تتكامل بعد أو ما زالت في طور التكوين, ويحمل هذا الحساب كل ماينفق على الموجود من ثمن شراء وتكاليف صنع ونفقات تركيب ودفعات مقدمة والاعتمادات المستندية وكل مايدفع للمتعهدين وعند اكتمال انشاء الموجود يغلق حساب الموجودات المقابل له, وكما موضح في النموذج رقم (١) (تعليمات النظام المحاسبي الموحد, بغداد, ١٩٨٥).

##### نموذج رقم (١)

كشف المشروعات تحت التنفيذ كما في ١٢/٣١ / ٢٠٠٠

رقم الدليل المحاسبي	اسم الحساب	مشروع(١)	مشروع(٢)	مشروع(٣)	إلخ	المجموع
١٢١	أراضي	xx	xx	xx	...	xxx
١٢٢	مباني ومنشآت طرق	xx	xx	xx	...	xxx
١٢٣	آلات ومعدات	xx	xx	xx	...	xxx
١٢٤	وسائل نقل وانتقال	xx	xx	xx	...	xxx
١٢٥	عدد وقوالب	xx	xx	xx	...	xxx
١٢٦	أثاث وأجهزة مكتب	xx	xx	xx	...	xxx
١٢٧	نباتات وحيوانات	xx	xx	xx	...	xxx
١٢٨	نفقات إيرادية موجلة	xx	xx	xx	...	xxx
١٢٩	إنفاق استثماري	xx	xx	xx	...	xxx
	المجموع	xx	xx	xx	...	xxx

#### ب- كشف التعهدات في سير العمل:

تظهر التعهدات في سير العمل ضمن كشف المخزون حساب (١٣) وفقاً للنظام المحاسبي الموحد ويشمل هذا الحساب كلفة الأموال المادية المتداولة والتي تقتنيها الوحدة سواء خزنت في مخازن الوحدة أم لدى الغير وسواء كانت مشتراة أم بضاعة منتجة من قبل الوحدة, كما أنها تشمل الاعتمادات المستندية الممنوحة لشراء المستلزمات السلعية بأنواعها ومخزن البضائع المشتراة لغرض البيع. ويحلل الحساب الى:-

- مخزن الخامات والمواد الأولية.
- مخزن الوقود والزيوت.
- مخزن الأدوات الاحتياطية.
- مخزن مواد التعبئة والتغليف.
- مخزن المتنوعات.
- مخزن الانتاج ويحلل الى:
- أ- مخزن الانتاج التام.
- ب- مخزن الانتاج غير التام والأعمال تحت التنفيذ.
- مخزن البضائع بغرض البيع.
- اعتمادات مستندية لشراء مواد.
- مخزن المواد الأخرى.

وما يهمننا هو كشف التعهدات في سير العمل ضمن حساب مخزن الإنتاج غير التام والأعمال تحت التنفيذ والذي يتضمن إيرادات ذرعات العمل المنجز والتكاليف المتحققة على التعهدات وإضافة الإيرادات العرضية الناتجة من التعهدات, وبعد ذلك يستخرج الناتج وينقل الى الميزانية العمومية (تعليمات النظام المحاسبي الموحد, بغداد, ١٩٨٥).

نموذج رقم (٢).

كشف خلاصة التعهدات في سير العمل كما في ١٢/٣١ / ٢٠٠

المجموع (دينار)	السنة السابقة (دينار)	السنة الحالية (دينار)	البيان
			إيرادا ذرعات عمل منجز
xxx	xx	xx	تعهد رقم .....
xxx	xx	xx	تعهد رقم .....
xxx	xx	xx	تعهد رقم .....
			التكاليف المتحققة على التعهدات
xxx	xx	xx	تعهد رقم .....
xxx	xx	xx	تعهد رقم .....
xxx	xx	xx	تعهد رقم .....
xxx	xx	xx	المجموع
xxx	xx	xx	زيادة (نقصان) إيرادات الذرعات المنجزة عن تكاليف التعهدات
xxx	xx	xx	<u>يضاف</u> الإيرادات العرضية
xxx	xx	xx	المجموع المنقول الى الميزانية العامة

ثالثاً: متابعة تنفيذ المقاول ودور الجهات التدقيقية في مهمة الرقابة عليها

١- المتابعة الميدانية (إعداد برنامج تقدم العمل)

ألزمت الشروط العامة لأعمال الهندسية المدنية في المادتين (١٤) و (١٥) المقاول بضرورة تقديم منهاج العمل الذي يوضح ترتيب المراحل والأسلوب الذي سوف يتبعه في التنفيذ وكذلك تهيئة كادر الإدارة والأشراف الضرورية أثناء تنفيذ الأعمال والفترة اللاحقة التي قد يراها المهندس ضرورية لإتمام الالتزامات بموجب المقاول, وان المتابعة تتطلب إعداد برنامج تقديم عمل المشروع الرئيسي (حسب طريقة مخطط الأعمدة) حيث يتم إعداد البرنامج للعمل وفق ما يأتي:

أ- فقرات العمل

إذا كانت فقرات العمل متسلسلة في جدول الكميات فتوضع كما هي أما إذا كانت فقراته غير متسلسلة ومتداخلة فيتم وضع فقرات العمل حسب تسلسل برنامج تقدم العمل وليس (حسب جدول الكميات المرافق مع العقد)

#### ب- الكمية ووحدة القياس

يتم ادراج ارقام الكميات حسب برنامج تقدم العمل وفي ضوء الكميات المتفق عليها بموجب العقد ويتم وضع وحدة القياس أمام الكميات مثل متر طول (م ط) أو متر مربع (م ٢) أو قد تكون الكمية جملة (بدون وحدة قياس).

#### ج- الكمية المعيارية المخططة للتنفيذ

يتم تحديد الكمية المعيارية المخططة للتنفيذ لكل فقرة من فقرات العمل بحسب ( برنامج تقدم العمل) بحيث يكون مجموع الأهمية المعيارية لمجموع كل الفقرات مساوياً الى ١٠٠% ويكون توزيع الكميات المعيارية بحسب الأهمية.

#### د- تسعيرة فقرات العمل

يتم درج كل فقرة من فقرات برنامج تقدم العمل وحسب تسلسلها أو إذا كان جدول الكميات المسعر منظم حسب تسلسل فقرات العمل ايضاً تدرج بالتسلسل ويثبت المبلغ الأجمالي بضرب (الكمية × السعر) بحيث يكون المجموع الكلي للفقرات يساوي مبلغ العقد أو الإحالة.

#### هـ- المعيارية المالية

تثبت الأهمية المعيارية المالية لكل فقرة من فقرات العقد على ان تسعيرة كل فقرة هي اسعار مخططة ويتم استخراجها بالشكل الآتي:

الدرجة أو الأهمية المعيارية المالية = سعر فقرة العمل / مبلغ العقد

#### و- التقسيم البياني

يتم تقسيم الحقول البيانية حسب مدة المقابلة وكذلك يعتمد على نوع التقارير المطلوبة من قبل رب العمل ( تقارير يومية أو أسبوعية أو شهرية... الخ) فتقسم الخطوط البيانية على حقول رئيسية بحسب الفقرات الزمنية. وفي ضوء برنامج تقدم العمل يتم اعداد التقارير الفنية عن نسبة الانجاز والمقارنة بين الكميات المخططة المنفذة فعلياً وتحدد الانحرافات الموجبة والانحرافات السالبة وأسبابها. وتحدد المدة لكل تقرير حسب الأتفاق ونوع التقارير الملائمة لمراحل العمل والجهات المعنية بدراسته ويتم تنظيم التقرير وفق المعلومات التالية :

#### أ- فقرات العمل

يتم ادراج فقرات العمل التي تمت المباشرة فيها مع توضيح بسيط لنوع فقرة العمل ورقم وتسلسل الفقرة حسب جدول الكميات المعتمد أو حسب جدول برنامج تقدم العمل.

#### ب- المعيارية التنفيذية

يتم تثبيت الأرقام المعيارية التنفيذية للفقرة وهي الأساس الذي يعتمد عليه في القياس.

#### ج- المخطط الأسبوعي

يتم تحديد رقم المخطط الأسبوعي لكل فقرة من الفقرات من خلال تطبيق هذه المعادلة:

المعيارية التنفيذية لكل فقرة × مدة الفقرة بالأيام = المعيارية اليومية

المعيارية اليومية × عدد الأيام المطلوبة مثلاً (أسبوع) = المعيارية الأسبوعي أو المخطط

الأسبوعي

#### د- المخطط التراكمي

يتم درج مجموعة الأرقام المعيارية المخططة الواجبة التنفيذ من بداية الفترة ولغاية تاريخ اعداد التقرير أي المجموع التراكمي للأعمال أو الفقرات المخططة، ويتم استخراجها بالطريقة نفسها المذكورة آنفاً.

#### هـ- الفعلي الأسبوعي

يتم تحديد العمل الفعلي من قبل المهندس المقيم ممثل رب العمل والمقاول على أساس الذرعة الفعلية لكمية العمل المنفذ.

#### و- الفعلي التراكمي

يمثل هذا الحقل مجموع درجات العمل الفعلي من بداية الفترة ولغاية تأريخ اعداد التقرير.

#### ز- النتائج والانحرافات

تتم المقارنة بين مجموع حقل المخطط الأسبوعي التراكمي وبين حقل الفعلي التراكمي لغرض معرفة أسباب الانحراف أو الانحرافات بين المخطط الفعلي وكذلك لمقارنة نسبة الانجاز الفعلي مع نسبة الانجاز المالي الفعلي. ويتم تغير برنامج تقدم العمل في ضوء المتغيرات التي تحصل ولم تكن في الحسبان أثناء التنفيذ الفعلي حيث تحدث انحرافات داخل البرنامج أي انحرافات مرحلية فيتم تعديل البرنامج مع مراعاة القيود الأساسية للعمل ( المدة، مدة المقولة) و (الكلفة الكلية والنوعية) ولا يمكن تجاوزها عند تغير أو تعديل برنامج العمل.

والتعديل يحصل في الدرجة المعيارية التنفيذية حيث يتم تعديلها بما يتناسب والواقع الفعلي للتنفيذ، لأنها الأساس في المقارنة بين التنفيذ المخطط والفعلي، وتعدل الدرجة بحيث تكون أقرب ما يمكن الى الواقع لتقليل الانحرافات.

#### ٢- استخدام النظام المحاسبي في عملية المتابعة (لدى شركة المقاولات)

تستخدم المنشآت الاقتصادية الحكومية والقطاع الخاص النظام المحاسبي الموحد وكذلك شركات المقاولات لإظهار المركز المالي للوحدة الاقتصادية، وكذلك للمرونة التي يتضمنها هذا النظام من حيث انواع الحسابات المستخدمة.

وسوف يتم استعراض متابعة حساب إيرادات الاعمال المنجزة في ضوء النظام المحاسبي الموحد من وجهة نظر شركة المقاولات وتشمل:- (تعليمات النظام المحاسبي الموحد، بغداد، ١٩٨٥)

#### أ- الدفعة المقدمة

تتضمن صيغة التعاقد في كثير من الأحيان بأن يدفع رب العمل الى المقاول دفعة مقدمة تستقطع بأقساط من استحقاقات المقاول لقيام العمل المنجز من خلال جعل حساب البنك أو الصندوق مديناً (١٨١، ١٨٣) وسلف مستلمة مقدماً دائناً (٢٦٤١).

#### ب- سلف الذرعات المنجزة

يتم إجراء قيد استحقاق الذي بموجبه تثبت الاستقطاعات في حساباتها الخاصة ويسجل صافي الاستحقاق بجعل حساب العملاء (١٦١) وتأمينات لدى الغير (١٦٦١) والسلف المستلمة مقدماً (٢٦٤١) مديناً وإيرادات الذرعة المنجزة (٤١٣١) دائناً.

وفي حالة وجود قيمة مواد مطروحة في موقع العمل تضاف الى قيمة العمل المنجز وعند استلام المبلغ يكون حساب البنك او الصندوق مديناً وحساب العملاء دائناً.

ويتم تكرار هذه المعالجات في كل ذرعة عمل منجز مع مراعاة الاستقطاعات النقدية وتسديدات السلف او الدفعات المقدمة وصافي الاستحقاق المستلم.

#### ج- التسويات الجردية في نهاية الفترة المالية

في نهاية الفترة المالية يتم استبعاد الإيرادات للمقاولات التي لم يتم انجازها حيث يتم عكس إيراداتها وتحويلها الى حساب المطلوبات وفي حالة انجاز العمل (المقولة) يتم غلق الإيرادات للعمل المنجز في حساب النشاط الجاري. وهناك مبدأ محاسبي هو مقارنة الإيرادات بالمصروفات لكل فترة مالية لغرض الوصول الى نتيجة النشاط وبما أن النظام المحاسبي اعتمد أسلوباً معيناً في غلق إيرادات الأعمال المنجزة لا بد أن تقابل ذلك أسلوباً مماثلاً في غلق المقولة، حيث يتم اعداد دراسة جردية بتكاليف المقولة أو المقاولات. وأن تكاليف المقاولات التي لم تنجز بعد يتم تسويتها بتحويلها الى حساب اعمال تحت التنفيذ ح/١٣٦٢. أما تكاليف المقاولات التي وصلت نسبة الإنجاز ١٠٠% فإن تكاليفها تعتبر مصروفاً نهائياً ضمن حساب الاستخدامات

وتغلق من حساب النتيجة (حساب النشاط الجاري). وتكاليف المقاولات التي لم تأخذ عليها سلف ذرعات منجزة في نهاية الفترة المالية فيتم أظهارها بتحميلها على حساب اعمال تحت التنفيذ (١٣٦٢).

ويتم استرداد التأمينات عند انتهاء التزامات المقاول اتجاه رب العمل و صدور شهادة الاستلام الأولي والنهائي بموجب وصل قبض ويكون الصندوق او البنك مديناً وتأمينات لدى الغير دائناً.

### ٣- دور الجهات التدقيقية في مهمة الرقابة

يعتمد مراقب الحسابات على البيانات والمعلومات المقدمة من قبل رب العمل والمقصود هنا المقاول (أو شركة المقاولات). ومن استعراض ماتقدم حول متابعة تنفيذ المقاول من قبل المقاول وحسب برنامج تقدم العمل واستخدام النظام المحاسبي. ولغرض تسليط الضوء على دور مراقب الحسابات وإبداء رأيه المهني... الخ لا بد من التعرف على الضوابط التي يستند إليها في عملية التدقيق ونطاق الفحص وكيفية الحصول على أدلة الإثبات الكافية التي تعزز الثقة في القوائم المالية التي تمت مراجعتها ومن الضوابط التي يستند عليها مراقب الحسابات في أعداد تقرير المراجعة.

#### أ- الإفصاح

ايضاح كافة الحقائق والبيانات المهمة والطرق والسياسات المحاسبية العامة والخاصة بكل فقرة والتي تساعد في فهم البيانات المالية وتحليل مكوناتها وفقاً لأغراض الجهات المستفيدة بما يضمن عدم حصول تظليل يؤدي الى الحاق ضرر مادي بها (Thomas & Hinky, 2003, 51).

ومن المتطلبات الخاصة بالإفصاح عن العقود:-

- قيمة المقاولات تحت التنفيذ.

- ارصدة العملاء والمستحقات النقدية والمحجوزة على العقود تحت التنفيذ.

- قيمة ارصدة العملاء في ظل العقود ذات التكلفة زائداً المبلغ أو النسبة الاضافية والتي لم تضاف على ارصدة المقاولات تحت التنفيذ.

- إذا استخدمت الشركة كلاً من طريقتي نسبة الاتمام والعقود التامة في آن واحد فيجب الإفصاح عن قيمة المقاولات تحت التنفيذ الناتجة عن تطبيق كل طريقة منفصلة عن تلك الناتجة من تطبيق الطريقة الاخرى.

#### ب- الثبات

الاستقرار في استخدام القواعد والسياسات المحاسبية لأن تغيرها بين فترة وأخرى يؤدي الى احداث تغيرات دفترية في نتائج القياس قد تقود الى التظليل والأضرار بمصالح الجهات المنتفعة من القوائم المالية (Haried, 1999, 115).

#### ج- دراسة نظام الرقابة الداخلية

يقوم مراقب الحسابات بدراسة وتقويم نظام الرقابة الداخلية الى المدى الذي يمكنه من تحديد درجة اعتماده على هذا في ابداء الرأي بالبيانات المالية وانعكاسات نتائج الدراسة في تحديد طبيعة ومدى توقيت إجراءات التدقيق الجوهرية ومن ثم تتم المراجعة التحليلية من خلال تحليل انتقادي للأدلة المستخدمة في تلخيص العمليات المختلفة والتقرير عنها في القوائم المالية، وعليه فإن اختبارات أو إجراءات التدقيق الجوهرية تتكون من نوعين:

- تدقيق وفحص تفصيلي للعمليات والأرصدة وهي التي تنفذ عادة من خلال تنفيذ برنامج التدقيق بخصوص كل فقرة من المعاملات أو الأرصدة من خلال الفحص المستندي بشكل رئيسي، فضلاً عن مطابقة السجلات والتحقق من جمعها والترحيل والتدوير للأرصدة في بداية ونهاية الفترة المحاسبية، الخ.

- تحليل النسب والاتجاهات الهامة في فقرات والأرصدة الظاهرة في البيانات المالية والوصول الى القناعة وتحققها من خلال اختبار العلاقات بين فقرات البيانات المالية أو بينها وبين مايقابلها

أو للوقوف على أسباب مقنعة لأية علاقة أو تغيرات شاذة بالإضافة الى مقارنة البيانات المالية مع المؤشرات والبيانات المالية ذات العلاقة بها.

من أهم الفقرات الممكنة في المراجعة التحليلية لعقود المقاولات ما يأتي:

**أولاً:** مقارنة الفقرات الموجودة في حساب الأرباح والخسائر مع مايقابلها في السنة السابقة والتحقق من اسباب أية تغيرات جوهرية أو مادية.

**ثانياً:** دراسة مدى تناسب التغير الحاصل في فقرات المصاريف المتغيرة (المواد والأجور ... الخ) مع التغير الحاصل في إيرادات المقاول أو مستوى النشاط في حالة حدوث متغيرات مهمة في أسعار كلفة المقاول أو في الضرائب والرسوم الكمركية، فيمكن أحلال كمية الأعمال المنجزة بدلاً من قيمتها النقدية والتحقق من اسباب الانحرافات غير المناسبة.

**ثالثاً:** مقارنة نسبة أجمالي الربح إلى كلفة المقاول مع السنة السابقة والحصول على اسباب مقنعة عن أسباب أية تغيرات مهمة فيه وماهي الأسباب المحتملة مثل تغير أسعار فقرات المقاول، انخفاض في الكلف الخاصة بالمقاول مع ثبات اسعار المقارنة، إلغاء بعض الضرائب والرسوم، وجود دفعات أو ذرعات لأعمال منجزة صورية ... الخ.

**رابعاً:** التحري عن اية فقرات جديدة ذات طبيعة غير متكررة في حساب كلفة المقاول ذات مبالغ مهمة ومعرفة اسباب ظهورها.

**خامساً:** مقارنة نسبة المخزون الى كلفة المقاول مع السنة السابقة والتحري عن اسباب أية اختلافات مادية محتملة.

**سادساً:** المقارنة بين تحليلات كل فقرة رئيسية في الميزانية مع تحليلاتها للسنة السابقة والتحري عن اسباب حصول أية تغيرات مهمة.

**سابعاً:** مقارنة نسبة العملاء إلى قيمة أعمال المقاولات بسير الإنجاز مع السنة السابقة والتحري عن اسباب الاختلافات المهمة وماهي الاحتمالات مثل اعتماد سياسة ائتمانية جديدة في تحصيل المستحقات، ضعف في إجراءات المطالبة بقيمة الأعمال المنجزة.

**ثامناً:** مقارنة نسبة رصيد الدائنين التجاريين إلى المشتريات في السنة السابقة والتحري عن أسباب أية اختلافات مهمة وماهي الاحتمالات، مثلاً تغير سياسات الأئتمان الممنوحة من المجهزين وهل الشركة تمر بضائقة مالية، شحة بالسيولة، أو احتمال وجود قيود وهمية لتضخيم المشتريات والخزين.

**تاسعاً:** المقارنة بين نسب تخصيصات الديون المشكوك فيها لهذه السنة مع السنة السابقة والوقوف على الأسباب الجوهرية لأية اختلافات (ضعف الكفاءة المالية وعدم القدرة على التسديد من قبل الجهة المستفيدة، ضعف كفاءة قسم الأئتمان في أستحصال الديون وعدم أخذ الضمانات الكافية عند التعاقد... الخ).

**عاشراً:** التحري عن مصادر المعلومات غير المالية ومحاولة ربطها بالفقرات المتعلقة بها في القوائم المالية، مثال ذلك الاطلاع على سجل الدعاوي القضائية ومحاولة ربطها مع الفقرات المتعلقة بها للوقوف على مدى صحة وتوافق البيانات معها.

**أحد عشر:** دراسة الضمانات المالية المقدمة لتنفيذ المقاول وتحديد انواعها وأسس إعادتها وربطها بالمقاولات المنجزة وملاحظة أية اختلافات جوهرية ومعرفة أسبابها عند انخفاض أو زيادة رصيدها.

**اثني عشر:** التحقق من صحة ارصدة الضمانات وخاصة خطابات الضمان المقدمة وتجديدها ضمن فترة تنفيذ المقاول ومقدار مبلغها مع نسب الأنجاز وصحة احتساب فوائدها المتحققة عليها.

**ثلاثة عشر:** دراسة ارصدة المقاولين الثانويين، ذرعات الأعمال المنجزة من قبلهم ومدى تعبيرها عن العلاقة المالية السليمة من حيث نسبة المقاولات الثانوية الى مبلغ المقاول الرئيسي وهل ان تكليف المقاول الثانوي جاء متزامناً مع برنامج تنفيذ المقاول وبما يؤدي الى سرعة انجاز العمل وبدون معوقات أو مشاكل على صعيد التنفيذ الفعلي للمقاول.

أربعة عشر: دراسة حالات سحب العمل من المقاول وأسبابها من قبل رب العمل وماهي الأسباب التي أدت إلى ذلك ومن ثم يستند مراقب الحسابات الى معايير التدقيق العامة ومعايير الفحص الميداني ومعايير إعداد تقارير التدقيق ألا أنه يكون امام وضع خاص عند تدقيق شركات المقاولات يتطلب منه ان يكون على درجة من الاطلاع الفني في هذا المجال ويمكن التأكيد على المعايير الآتية:

#### أ- معيار الممارسة والخبرة

أن يكون مراقب الحسابات ذا ممارسة وخبرة في مجال تدقيق المقاولات لفترة زمنية وأن يكون قدر الإمكان متخصصاً او ملماً بهذا النشاط من حيث إطلاعه على ماتفرض القوانين والقواعد والتعليمات والأعراف التي تصدرها الجمعيات والنقابات المهنية ذات الصلة مثل نقابة المهندسين ونقابة المحاسبين واتحاد المقاولين العراقيين ... الخ.

#### ب- التخطيط السليم للعمل

يجب تنفيذ عمل المراجعة على وفق خطة محددة مسبقاً وتحدد عدد المساعدين ومؤهلاتهم العلمية وخبرتهم لإناطة الاعمال بهم والإشراف عليهم ومتابعة تقدمهم في أداء المهام المكلفين بها.

#### ج- معيار التأكد من الالتزام بالقوانين والتعليمات النافذة

عند قيام مراقب الحسابات بمهام التدقيق وما نحن بصددده هو شركات المقاولات، فإن من مسؤولياته الاطلاع على محاضر مجلس الادارة وقراراته وفحص القرارات ذات التأثير المالي والتحقق من مدى مطابقتها للقوانين المعمول بها والنظام الداخلي لها.

#### د- معيار التحقق من نتائج تنفيذ البرامج والخطط الموضوعية

من خلال وضع برنامج تدقيق الموازنات التخطيطية يتم الإطلاع على كافة أنواع الموازنات التخطيطية المستخدمة في المنشأة أو الشركة وكذلك الإطلاع على أساليب إعدادها ودراسة هذه الأساليب ومقارنتها مع المتطلبات اللازمة لإعدادها، والتأكد من صحة الاحتساب للأرقام المخططة من حيث العمليات الحسابية (الجمع أو الضرب، الخ) والإطلاع على نسب التنفيذ الفعلي قياساً بما هو مخطط وتحديد الانحرافات الإيجابية والسلبية وأسبابها.

ويرى الباحث ان يتم اعتماد برامج من قبل الاستشاريين والفنيين ذوي الاختصاص بما يتناسب وطبيعة الاعمال والتصاميم المعدة مسبقاً لغرض وضع جدول زمني لتنفيذ الاعمال وفق برنامج يوضح تقدم العمل والمقارنة بين الفعلي والمنجز والمخطط وان تكون هنالك برامج للاعمال البسيطة والمشاريع القصيرة والطويلة المدى وللأعمال المتشابهة لغرض تحديد الوقت اللازم والاقصر لانجاز المشروع وان يكون مراقب الحسابات والجهات التدقيقية ذات العلاقة لهم خبرة في مجال تدقيق المقاولات وان يكونوا ملمين بهذا النشاط لغرض الوقوف على اسباب الانحرافات ومعالجتها من قبل الشركة ورب العمل وبالتالي تجاوز المخالفات الكبيرة التي تحصل في المشاريع المنفذة حالياً على مستوى الوقت او الكفاءة.

#### رابعاً: الدراسة التطبيقية لدى الشركة (شركة برج الأعمار للمقاولات العامة المحدودة/المتنى)

##### ١- نبذة تعريفية بالشركة (شركة برج الأعمار للمقاولات العامة المحدودة)

تأسست الشركة بموجب شهادة التأسيس المرقمة م.ش - ١٠٦٢٤ في ١١/٢/٢٠٠٣ والصادرة من دائرة تسجيل الشركات في محافظة المتنى وتهدف الشركة الى تنمية الاقتصاد الوطني واستثمار رؤوس الاموال ودعم حملة الأعمار بهدف دعم حملة البناء والأعمار التي تشهدها البلاد بعد عام ٢٠٠٣ من خلال نشاط المقاولات الذي تقوم به الشركة. وقد باشرت الشركة اعمالها والدخول بالتزامات تعاقدية مع مختلف الجهات الحكومية والقطاع الخاص ونفذت الشركة مشاريع عدة متنوعة، وللشركة على مدى الأعوام المنصرمة سجل حافل من الانجازات وفيما يلي جزء من الاعمال التي قامت بها الشركة خلال الفترة:

أ- تصميم وتنفيذ جسر الرميثة الجنوبي بمبلغ ٩٥٠٠٠٠٠٠٠٠ دينار.



إلى الجهات المعنية وخاصة قسم المالية لأغراض احتساب الأندثرات السنوية أو بيع الموجودات أو شطبها.

#### و- شعبة الحسابات العامة

تقوم الشعبة بتسجيل جميع القيود الواردة إليها من الأقسام والشعب بعد المصادقة عليها من قبل قسم الرقابة الداخلية وحسب الصلاحيات المالية.

#### ز- شعبة الحسابات المخزنية

وتقوم الحسابات المخزنية بمتابعة حركة المواد وعمل القيود الخاصة بالمواد المستلمة والمصروفة وعمل قيود الاستحقاق الخاصة بالمشتريات ومطابقة أرصدة المواد المخزنية في الجرد السنوي.

#### ٢- المعالجة المحاسبية والتسويات الجردية لحساب الشركة

لتوحيد المعالجات المحاسبية لحساب المقاولات أهمية كبيرة في الأبتعاد عن كل السلبيات والمخالفات الناتجة عن اختلاف الطرق المحاسبية وذلك ليس لخدمة التخطيط الاقتصادي فحسب، بل لخدمة المنشآت أو الشركة العامة في مجال المقاولات بحيث تتمكن هذه الجهات من إجراء المقارنات لنتائج أعمالها وبيان النواحي الأيجابية والسلبية وكيفية السيطرة عليها مستقبلاً.

وسوف نتناول عرض الأعمال بسير الإنجاز وحساب الدائنين وكيفية معالجتها في سجلات الشركة حيث ان المعالجة المحاسبية لحساب إيرادات المقاولات تشمل

#### أ- الدفعات المقدمة

تتضمن بعض عقود المقاولات شرطاً بأن يدفع رب العمل دفعة مقدمة الى المقاول تستقطع بأقساط من استحقاقات المقاول عن قيام العمل المنجز حيث يكون الصندوق او البنك مديناً وسلف مستلمة مقدماً دائماً.

#### ب- دفعات الأعمال المنجزة (الذرات)

يتم إجراء قيد استحقاق لتثبيت صافي الاستحقاق في حساب العملاء وكذلك الاستقطاعات لحساباتها الخاصة، ومن ثم ينظم قيد بصافي الدفعة.

#### ج- التسويات الجردية في نهاية السنة المالية لحساب المقاولات

اعتمدت شركة برج الأعمار للمقاولات أسلوب العقد الكامل (المنجز) في المقاولات المسعرة في اغلب الأعمال المحالة عليها أي يتم غلق حسابات المقاولات عندما تكون نسبة الانجاز ١٠٠% وذلك لبيان ومعرفة ربحية وخسارة كل مقاول من المقاولات وبالتالي معرفة ربحية وخسارة الشركة بشكل إجمالي واستخدمت طريقة (الكلفة + هامش الربح) في عدد محدود من الأعمال.

وعادة يتم تنظيم عقود المقاولات الإنشائية بطرق عدة وهناك نوعان أساسيان تستخدمهما الشركة وهما:

#### أ- التسويات الجردية لنظام السلف المسعرة (عقود السعر الثابت)

١- التعهدات التي لم يتم إنجازها في نهاية السنة المالية تعالج من خلال ان تكون إيرادات الاعمال المنجزة (٤١٣١) مديناً والذرات المنجزة (٢٦٤٢) دائناً.

٢- لغرض مقابلة تكاليف التعهدات بالإيرادات فتكون اعمال تحت التنفيذ (١٣٦٢) مديناً وحساب تغيير مخزون انتاج غير تام (٤١٣٢) دائناً.

٣- ويتم عكس القيود في بداية السنة المالية لغرض إضافة الإيرادات والتكاليف على التعهدات بسير الإنجاز لحين إنجازها ١٠٠%.

٤- عند إنجاز المقاوله ١٠٠% فإن تكاليف السنوات السابقة التي تم تدويرها على شكل رصيد ضمن حساب أعمال تحت التنفيذ ح/ ١٣٦٢ فإنه يتم غلقها في حسابات النتيجة (حساب النشاط

الجاري).

أما تكاليف السنة الحالية فتعتبر جزء من مصروفات المنشأة خلال السنة وتغلق ضمن قيد الاستخدامات في نهاية السنة في ١٢/٣١

٥- يتم تحميل المقاوله المنجزة ١٠٠% بموجب طريقة العقد الكامل جزء من مصاريف المقر (مقر الشركة) وحسب المعادلة التالية:

(مصاريف المقر ÷ إجمالي مصاريف الشركة) × (المبالغ المصروفة على المقاوله) = المبلغ الواجب تحميله على المقاوله.

#### ب- التسويات الجردية لنظام الكلفة + هامش الربح

إن الإيرادات المتحققة من المقاوله بموجب عقد الكلفة + هامش الربح يتم غلقها في حساب النشاط الجاري وكذلك المصاريف المستنفذة على المقاوله فيتم غلقها أيضاً في حساب النشاط الجاري.

وكما لاحظنا في سجلات الشركة يتم غلق الإيرادات والمصاريف سنوياً دون النظر الى نسبة الانجاز الفعلي والمالي للمقاوله.

#### د- استرداد التأمينات

عند إنجاز المقاوله وانتهاء التزامات الشركة اتجاه رب العمل وأستلام التأمينات المستقطعة قيمته تنظيم وصل قبض بالمبلغ المقبوض فعلاً من خلال اظهار حساب الصندوق او البنك مديناً والتأمينات لدى الغير دائناً.

أما بخصوص مبلغ الغرامات التأخيرية التي يتم أستقطاعها من أستحقاقات المقاوله فيتم تسجيل الغرامات التأخيرية على حساب التأمينات وتعتبر التأمينات لصالح الشركة لحين البت بها وفي حالة عدم منح الشركة مدة اضافية تعتبر مصروف نهائي على الشركة.

أما في حالة احتساب أو منح مدة إضافية فتضاف الأمانات إلى حساب الإيرادات للشركة (حساب المقاوله).

#### ٣- أستعراض نماذج للمشاكل المالية من واقع السجلات

سوف نستعرض بعض الأمثلة العلمية من واقع سجلات الشركة التي توضح بعض المشاكل وآثارها وأخذ الملاحظات بشأنها عند تدقيق حسابات الشركة.

#### أ- المثال الأول

زيادة كلفة المشروع عن الكلفة المتفق عليها بموجب العقد الأصلي، وأن سبب الزيادة ليس بسبب تغير حجم الأعمال أو المواصفات الفنية وإنما يرجع الى تضخم الأسعار على المواد الإنشائية في ٢٠٠٧ و ٢٠٠٨ بسبب تعدد المشاريع خلال تلك الفترة.

#### ب- المثال الثاني

غلق حسابات بعض المقاولات دون النظر الى نسبة الإنجاز وفق طريقة العقد الكامل وذلك بسبب توقف العمل لأسباب خارج عن أرادة طرفي المقاوله ودون تصفية أمانات الصيانة.

#### ج- المثال الثالث

هناك مشاريع منفذة على أساس الكلفة + هامش الربح ولكن تحقق الخسارة.

#### د- المثال الرابع

هناك أختلاف بين نسبة الإنجاز المالي ونسب الإنجاز الفني لبعض المشاريع وتأخير تنظيم محاضر الاستلام النهائي لبعض المقاولات الثانوية.

أ- المثال الأول: عن زيادة كلفة المشروع عن المبلغ المتفق عليه بموجب عقد الأتفاق الأولي.

#### المثال الأول :-

اسم المشروع/ مشروع انشاء قاعة رياضية متعددة الأغراض في محافظة البصرة.

رب العمل/ مجلس الأعمار في محافظة البصرة.

المقاول/ شركة برج الأعمار للمقاولات.

كلفة المشروع/ ٢٩١١٠٠٠٠٠٠٠٠٠ دينار.

تاريخ المشروع / ٢٠٠٧/٨/١ .

تاريخ الانجاز المتوقع / ٢٠٠٨/٤/٣٠ .

### كلفة المشروع

تم تعديل مبلغ العقد بموجب ملحق عقد في ٢٠٠٨/٣/١ مع بقاء المواصفات الفنية للأعمال المتبقية فقط بأضافة مبلغ قدره ٩٣٠٠٠٠٠٠٠٠ تسعمائة وثلاثون مليون دينار، أي أن الشركة كانت تعمل للفترة من ٢٠٠٧/٨/١ ولغاية ٢٠٠٨/٣/١ على أساس مبلغ العقد الأصلي قبل التعديل بموجب ملحق العقد . حيث تم الاتفاق بين رب العمل والمقاول على التعديل نتيجة تغيير الأسعار وبالتالي تلافي الشركة خسارة محققة .

**المثال الثاني:-** غلق حسابات بعض المقاولات دون النظر إلى نسبة الأنجاز وفق طريقة العقد الكامل.

اسم المشروع/ مد أنبوب دكتايل السماوة – الرميثة /المرحلة الثانية .

رب العمل/ مجلس الأعمار في محافظة المثنى.

المقاول/ شركة برج الاعمار للمقاولات.

تاريخ المباشرة/ ٢٠٠٨/١٢/١٥ .

تاريخ الانجاز/ ٢٠٠٩/١٢/١٥ .

تم تنفيذ المرحلة الأولى من المشروع بشكل كامل، أما المرحلة الثانية لم يتم تنفيذها بشكل كامل، حيث توقف العمل عام ٢٠٠٩، لأسباب خارجة عن إرادة المقاول ورب العمل وذلك لوجود فقرات استيرادية غير واضحة في العقد بين الطرفين ولوحظ تدوير حساب مشروع مد أنبوب الدكتايل (ضمن حساب مشاريع في سير العمل) وقد دور الرصيد للسنة القادمة (٢٠١٠) وتم غلق حساب المشروع أي غلق الإيرادات والمصاريف في حساب نتيجة النشاط وأعتبر العمل منجز (ولكن العمل غير منجز من الناحية الفعلية) ولم يتم تصفية أمانات الصيانة لدى رب العمل (مجلس أعمار محافظة المثنى).

**المثال الثالث:-** مقاولات منفذة على أساس الكلفة + هامش ربح تحقق خسارة.

١- لوحظ وجود عدد من المقاولات حققت عجزاً في نشاط السنة موضوع البحث خلافاً لطبيعة أسلوب تنفيذ العمل في تلك المشاريع وبالتالي حققت عجزاً على مستوى حسابات الشركة مقداره (٢٨٠) مليون دينار للسنة المنتهية في ٢٠٠٨/١٢/٣١ وأسباب العجز منها:

أ- عدم قبول بعض المصاريف وتخفيض القسم الآخر من قبل رب العمل لعدم موافقتهم على صرفها والأمثلة كثيرة منها تخفيض مبالغ أستئجار آليات والمعدات ووسائل النقل وأجور نقل المواد الأولية (سمنت وحصو ورمل ... الخ).

وقد بلغ إجمالي المبالغ المصروفة والمرفوضة خلال سنة ٢٠٠٨ مدار البحث مبلغاً قدره (٢٣٥) مليون دينار.

٢- في عام ٢٠٠٨ أظهرت البيانات المالية للمقاولات المنفذة بأسلوب (كلفة + هامش الربح) عدم تطابق المبالغ المطالب بها مع المبالغ المصادق عليها وذلك لعدة أسباب منها:

أ- عدم موافقة رب العمل على بعض المصاريف.

ب- عدم الألتزام بالعقد المبرم من قبل رب العمل وتخفيض نسب الأرباح خلافاً للعقد.

ج- تخفيض بعض المصاريف بالرغم من قبول نوع المصروف.

وبالرغم من معرفة الأسباب الرئيسية إلا أنه لم تحدد مسؤولية لجان التنفيذ عن المصاريف غير المقبولة وكذلك لم تحدد مسؤولية رب العمل بشكل واضح عن عدم موافقته على بعض المصاريف فالمفروض إعداد كشف تحليلي مع توضيح الاسباب هل الاسباب ذات شكلية قانونية أم هناك أسباب جوهرية ذات أخطاء فنية أو إدارية أو سوء تصرف لغرض تحميل كل جهة مسؤوليتها.

- أما المشاريع التي حققت أرباحاً خلاًفاً لنسب الأرباح المثبتة بموجب العقد البالغة ١٥% لم تتوصل إلى الأسباب الواضحة لمعرفة تحقق هذه النسب من الأرباح خلاًفاً للنسبة المثبتة في العقد والبالغة ١٥% لعدم وجود تحليل الكلفة وبعد مناقشة المشرفين على التنفيذ تم التعرف على بعض الأسباب منها:

- أ- عدم تسعير الأعمال الواجب تنفيذها قبل المباشرة بالعمل.
  - ب- تسعير الأعمال المنجزة خلال التنفيذ وبأسعار السوق التجارية.
  - د- المثال الرابع: اختلاف بين نسبة الانجاز المالي ونسبة الانجاز الفعلي لبعض المشاريع وتأخر في تنظيم محاضر الاستلام النهائي.
- لوحظ من خلال بحثنا لغرض معرفة كيفية متابعة المقاولات ومعرفة نسبة إنجازها المالي والفعلي وجود انخفاض في نسب الانجاز المالي مقارنة بنسبة الانجاز الفعلي وكذلك نسبة الانجاز الفعلي مع نسبة الإنجاز الزمني.
- وأسباب هذا التفاوت كثيرة منها:
- ١- تأخر مجلس الإعمار في المحافظات عن الدفع.
  - ٢- تأخر المستفيد من العمل في تشكيل لجنة الاستلام النهائي وتصفية مستحقات الشركة.
  - ٣- عدم توفر المواد الأولية في الوقت المناسب حسب برنامج تقدم العمل.
  - ٤- وجود معوقات في موقع العمل لم تأخذ بنظر الاهتمام عند وضع برنامج تقدم العمل.
- كذلك ومن خلال ملاحظة الاستلام الأولي والنهائي للمقاولات المنجزة نراها متكاملة إلا أن الملاحظ هناك أجزاء من المقولة تعطى إلى مقاولين ثانويين لإنجاز أجزاء محددة من الأعمال. حيث لوحظ تأخر في تنظيم الاستلام الأولي عن تاريخ الانجاز التعاقدية للمقاولات الثانوية. كذلك وجود عدد من المقاولات المنجزة من السنوات السابقة إلا أن ذرعتها لم تقدم إلى أرباب العمل لغاية إعداد هذا البحث ولم تعرف الأسباب بشكل واضح عن سبب تأخر تقديم الذرعات النهائية لأرباب العمل وصرف مستحقات المقاول.

## الاستنتاجات والتوصيات

### الاستنتاجات

- ١- على الرغم من كثرة القوانين والتعليمات المالية والإدارية والشروط العامة للأعمال الهندسية ومن خلال البحث فيها وملائمة كل ما ذكر للواقع الفعلي إلا أننا نجد بعض المشاكل الناجمة عن مخالفة جانب معين مثل مخالفة القاعدة المحاسبية رقم (١) في غلق حسابات بعض المقاولات التي لم تنجز بشكل كامل في حساب النشاط الجاري للشركة.
- ٢- اعتماد نسبة الإنجاز المالي في غلق حسابات المقاولات لدى الشركة/المقاول دون الاعتماد على نسبة الإنجاز الفعلي وتأخر صدور شهادة الاستلام النهائي من قبل رب العمل.
- ٣- الاعتماد على تقرير المهندس في تقدير قيمة الأعمال في نهاية السنة المالية للأعمال المنجزة والتي لم يتم استلام أي إيراد عنها دون المقارنة بين كلفة الأعمال المنجزة بموجب السجلات وبين تقرير المهندس، وهذا يخالف القاعدة المحاسبية رقم (١) في اعتماد الكلفة في التقدير.
- ٤- عدم وجود تنسيق بين الجانب المالي والجانب الفعلي في كيفية تقييم الأعمال بسير الإنجاز في نهاية السنة المالية.
- ٥- إن طريقة الكلفة + هامش الربح المعتمدة في بعض المقاولات من قبل الشركة، مشاكلها هو أن الشركة لا تنظر إلى الكلفة على اعتبار أن الربح مضمون. فضلاً عن أنه يتم استئجار الآليات والمكان ولا يتم استخدام الآليات الخاصة بالشركة.
- ٦- عدم مراعاة الظروف الحالية للبلاد عند التزام المقاول بتنفيذ مقولة ذات مدة طويلة نسبياً وبالتالي تحميله كافة الأضرار المادية الناجمة عن ذلك.

٧- من خلال الزيارات الميدانية لاحظنا تشتت حفظ المعلومات والبيانات الخاصة بالمقاولات للمشاريع الكبرى المنفذة في السنوات السابقة وعدم حفظها لدى جهة محددة منذ البداية أو المراحل الأولى لتنفيذها لذلك يصعب تجميع المعلومات والحصول على معلومات متكاملة لأغراض الدراسة أو الرجوع إليها من قبل الجهة المعينة نفسها.

### التوصيات

- ١- ضرورة توضيح نسبة الإنجاز الكمي الفعلي في الكشوفات التحليلية للمقاولات بسير الإنجاز لغرض أعطاء البيانات المالية أهمية من حيث الدقة الكافية (أي أن الكلف المصروفة والإيرادات المستحقة هناك مايقابلها موجودات بسير الإنجاز نسبتها كذا).
- ٢- على رب العمل تقديم برنامج عمل في ضوء الدراسة الفنية والاقتصادية للمشروع لان انجاز العمل وفق المواصفات وضمن الكلفة والمدة الزمنية تهم الجهة المستفيدة أيضاً على الرغم من تأكيد التعليمات على قيام المقاول بتقديم برنامج عمل رئيسي وفرعي يوضح أعمال ومراحل العمل. كذلك للاستفادة من المقارنة بين البرنامجين ومتابعة الانحرافات وأسبابها ومعالجة المشاكل الميدانية بسرعة وكفاءة.
- ٣- يتم وضع جدول رئيسي لكل مقولة يوضح فيه إجمالي الكميات القياسية (المعيارية) الواجب استخدامها من مواد أولية وأجهزة ومعدات وقوة العمل... الخ) وحسب وحدة القياس الملائمة.
- ٤- استخدام الأساليب الفنية الحديثة المتطورة لحفظ المعلومات الفنية والاقتصادية ليكون هناك بنك للمعلومات، واستخدام الحاسبات وربطها مع بعضها بشبكة موحدة بين مركز التخطيط الرئيسي والشركات المتخصصة في مجال التشييد والبناء وتنسيق المعلومات وتحديثها لأغراض تراكم الخبرة والتطوير على مستوى الشركات في عموم العراق.
- ٥- وضع معدلات قياسية لإرتفاع وانكماش الأسعار يتم تحديدها بشكل مركزي من قبل الجهات العليا التخطيطية في البلاد لغرض استبعاد تأثير ذلك عند احتساب قيمة الأعمال المنجزة ولغرض معرفة كفاءة الإنجاز بالإضافة الى امكانية استخدام هذه الأرقام القياسية في تعويض المقاولين عما يصيبهم من أضرار نتيجة ذلك وتعديل القوانين والتعليمات بهذا الاتجاه.
- ٦- التأكيد على مراعاة القاعدة المحاسبية رقم (١) لكل أنواع عقود الإنشاء سواء كانت مقاولات مسعرة أو على أساس كلفة + هامش الربح عند استخدام طريقة العقد الكامل.
- ٨- تقدير قيمة الأعمال المنجزة في نهاية السنة المالية والتي لم يتم استلام إيراد عنها ويجب اعتماد الكلفة بموجب السجلات المالية ومقارنة ذلك مع تقرير المهندس في تقييم الأعمال المنجزة في نهاية السنة.

### المصادر

#### المصادر العربية

١. إسماعيل، إسماعيل خليل، حول بعض المفاهيم الأساسية والأطر التنظيمية لعملية متابعة تنفيذ الخطط الاقتصادية - بغداد - مجلة البحوث الاقتصادية والإدارية، ٢٠٠١ - العدد (٢) المجلد التاسع.
٢. تعليمات النظام المحاسبي الموحد - بغداد - لسنة ١٩٨٥.
٣. شركة سابا، قواعد المحاسبة الدولية قاعدة رقم (١١)، بغداد، ٢٠٠٣.
٤. شروط المقولة لأعمال الهندسة الكهربائية والميكانيكية والكيميائية - بغداد - ٢٠٠٨.
٥. شروط المقولة لأعمال الهندسة المدنية بقسميها الأول والثاني / ٢٠٠٨.
٦. الصائغ، حنا رزوقي، المحاسبة الحكومية الإدارية المالية، بغداد لسنة ١٩٨٩.
٧. صالح، باسم محمد، القانون التجاري، بغداد لسنة ٢٠٠٥.

٨. عبدالرحيم, علي, والعدالي, يوسف, والعظمة, محمد, أساسيات التكاليف والمحاسبية الإدارية – الكويت لسنة ٢٠٠٠.
٩. العزاوي, محمد عبد الوهاب, أساليب بحوث العملية في تخطيط الإنتاج في المنشآت الصناعية, بغداد, الجامعة المستنصرية, ١٩٩١.
١٠. القاعدة المحاسبية رقم (١) لمجلس المعايير والقواعد المحاسبية في العراق لسنة ١٩٨٩ – ديوان الرقابة المالية.
١١. قانون (تنفيذ مشاريع التنمية الكبرى) المعدل لسنة ٢٠٠٨.
١٢. القانون المدني العراقي رقم (٤٠) لسنة ١٩٥١.
١٣. الكرباسي, علي محمد ابراهيم, موسوعة التشريعات العقارية, بغداد, ١٩٩٦.
١٤. كريم, عزيز نوري, تخطيط الكلفة كطريقة للسيطرة على التكاليف في مشاريع البناء, بغداد, المؤسسة العامة للمباني, بحث مقدم الى المؤتمر العلمي, ٢٠٠٤.
١٥. كريم, عزيز نوري, وعبودي عبد الأحد, والخضار, محمد أمين, وسعيد, عماد حمدون, وكريكور, أفيد يسيان, دليل المهندس المقيم في الإشراف على التشييد, بغداد, وزارة الإسكان, ١٩٩٧.
١٦. نور, أحمد, مراجعة الحسابات, مصر الإسكندرية لسنة ٢٠٠٤.

#### المصادر الأجنبية

- Haried, A, L. Advanced Accounting, New York, 1994).
- Mautz, R.K "Fundamentals of Auditing" New York: John Willey, in 1999.
- Simunic, D., The pricing of Audit services, Journal of Accounting Research (Spring, 1980).
- Thomas & Hinky, The Auditing between the theory and application, London, 2003.