

## المعيار الدولي لمحاسبة القطاع العام الحادي عشر (يونيو 2001) عقود الإنشاء

### إقرار

تم أخذ هذا المعيار الدولي لمحاسبة القطاع العام أصلاً من معيار المحاسبة الدولي الحادي عشر (المعدل عام 1993) عقود الإنشاء والذي صدر على لجنة معايير المحاسبة الدولية. تم تأسيس مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) ومؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASCF) عام 2001 وذلك ليحلوا محل لجنة معايير المحاسبة الدولية، وقد بقيت معايير المحاسبة الدولية الصادرة عن لجنة معايير المحاسبة الدولية فعالة إلى حين أن يتم تعديلها أو حذفها عن طريق مجلس معايير المحاسبة الدولية. وقد تمت إعادة طباعة معيار المحاسبة الدولي الحادي عشر ضمن هذه النشرة للجنة القطاع العام التابعة للاتحاد الدولي للمحاسبين بعد موافقة مجلس معايير المحاسبة الدولية.

النص المصادق عليه للمعايير هو ذلك المصدر عن طريق مجلس معايير المحاسبة الدولية باللغة الإنجليزية ويمكن الحصول مباشرة على نسخ من قسم النشر بمجلس معايير المحاسبة الدولية الدور السابع 166 شارع فليت، لندن، المملكة المتحدة.

**7<sup>TH</sup> floor, 166 fleet street, London EC4A 2DY, United Kingdom.**

**E-mail: [publications@iasb.org.uk](mailto:publications@iasb.org.uk)**

**Internet : <http://www.iasb.org.uk>**

حقوق الطبع لمسودات الاطلاع للمعايير وغيرها من إصدارات لجنة معايير المحاسبة الدولية ومجلس معايير المحاسبة الدولية محفوظة لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية.

"معيار المحاسبة الدولي، مجلس معايير المحاسبة الدولية، مؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية ومعايير المحاسبة الدولية" هي علامات تجارية لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية ويجب عدم استخدامها بدون موافقة من مؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية.

**المعيار الدولي لمحاسبة القطاع العام  
(يونيو 2001)  
عقود الإنشاء**

**المحتويات**

الفقرات	المحتويات
	هدف المعيار
3-1	نطاق المعيار
11-4	تعريف المصطلحات
10-5	عقود الإنشاء
11	المقاول
15-12	تجميع وتقسيم عقود الإنشاء
22-16	إيرادات العقد
29-23	تكاليف العقود
43-30	الاعتراف بإيراد العقد ومصروفاته
48-44	الاعتراف بالعجز المتوقع
49	التغير في التقديرات
56-50	الإفصاح
58-57	تاريخ بدء التطبيق
	الملحق
	الإفصاح عن السياسات المحاسبية
	تحديد إيرادات ومصروفات العقد
	الإفصاح عن العقد

المقارنة مع معيار المحاسبة الدولي الحادي عشر

## المعيار الدولي لمحاسبة القطاع العام الحادي عشر ( يونيو ) 2001 عقود الإنشاء

المعايير، المكتوبة بأحرف مائلة وبلون داكن، يجب قراءتها في ضوء الفقرات الإيضاحية المكتوبة بالخط العادي في هذا المعيار و كذلك في ضوء " تقديم المعايير الدولية لمحاسبة القطاع العام " . مع عدم ضرورة تطبيق المعايير الدولية لمحاسبة القطاع العام على على البنود قليلة الأهمية النسبية .

### هدف المعيار

يهدف هذا المعيار إلى وصف المعالجة المحاسبية للتكاليف والإيرادات المرتبطة بعقود الإنشاء. وهذا المعيار :

- يحدد الترتيبات التي يجب تصنيفها كعقود إنشاء.
- يقدم الإرشاد عن أنواع عقود الإنشاء التي يمكن أن تنتج في القطاع العام.
- يحدد أسس الاعتراف في تحقيق والإفصاح عن مصاريف العقد وإيرادات العقد إذا كانت ذات علاقة.

بسبب طبيعة النشاط الذي يجري في عقود الإنشاء فإن تاريخ بدء الدخول في نشاط العقد وتاريخ إتمام هذا النشاط عادة ما يتم الإقرار عنها في فترات مختلفة.

وفي كثير من مناطق النفوذ فإن عقود الإنشاء التي يقوم بها مؤسسات القطاع العام لا تحدد مبلغ إيراد العقد. وبدلاً من ذلك فإنه يتم تزويد التمويل اللازم لتدعيم نشاط الإنشاء من خلال تخفيض أو تصنيف مماثل لإيرادات الحكومة العامة أو من خلال مساعدات أو منحة. وفي معظم هذه الحالات فإن القضية الأساسية في المحاسبة عن عقود الإنشاء تتمثلها في تخصيص تكاليف الإنشاء للفترة التي يتم إعداد التقارير عنها والتي يتم تنفيذ عمل الإنشاء والاعتراف بالمصاريف ذات العلاقة فيها.

وفي بعض المناطق النفوذ فإنه يمكن إنشاء عقود الإنشاء التي تدخل إليها مؤسسات القطاع العام مع أساس تجاري أو أساس غير تجاري لاسترجاع التكلفة بشكل كلي أو جزئي. وفي مثل هذه الحالات فإن القضية الأساسية في المحاسبة عن عقود الإنشاء هي تخصيص لكل من إيرادات ومصروفات العقد للفترة التي يتم إعداد التقارير عنها والتي يتم تنفيذ أعمال الإنشاء فيها.

### النطاق

1. **على المقاول الذي يعد ويعرض القوائم المالية على أساس الاستحقاق المحاسبي أن يطبق هذا المعيار في المحاسبة عن عقود الإنشاء.**

2. **ينطبق هذا المعيار على كل مؤسسات القطاع العام غير مؤسسات الأعمال الحكومية.**

3. **على مؤسسات الأعمال الحكومية الالتزام بمعايير المحاسبة الدولية الصادرة عن لجنة المحاسبة الدولية. والدليل رقم (1) "الإقرار المالي بواسطة مؤسسات الأعمال الحكومية". والتابع للجنة القطاع العام يقرر أن معايير المحاسبة الدولية تكون ملائمة لكل مؤسسات الأعمال سواء أكانت خاصة أم عامة. لذلك فإن الدليل رقم (1) يوصي بأن على مؤسسات أن تعرض قوائمها المالية والتي تتفق من كافة النواحي المادية مع المعايير الدولية لمحاسبة القطاع العام.**

### تعريفات

4. **المصطلحات التالية مستخدمة ضمن هذا المعيار بناءً على المعاني المحدودة:**

**عقد إنشاء** عقد تم التفاوض بشأنه بشكل محدد لإنشاء أصل أو مجموعة من الموجودات المترابطة أو المعتمدة على بعضها البعض من حيث التصميم أو التقنية أو الوظيفة أو الغرض أو الاستخدام النهائي.

**المقاول** المؤسسة التي تمارس عمل الإنشاء وفقاً لعقد إنشاء.

**عقد التكلفة أو التكلفة زائداً نسبة معينة** عقد إنشاء يتم بموجبه الدفع للمقاول عن التكاليف المسموح بها أو التكاليف المحددة خلافاً لذلك وفي حالة عقد قائم على أساس تجاري بالإضافة إلى نسبة مئوية من هذه التكاليف أو رسوم ثابتة، ان وجدت .

**العقد ذو السعر الثابت** عقد إنشاء يوافق فيه المقاول على سعر ثابت للعقد أو سعر ثابت لوحدة الإنتاج، ويكون في بعض الأحيان خاضعاً لشروط تصاعد التكلفة.

المصطلحات المحددة في معايير محاسبة القطاع العام الدولية الأخرى مستخدمة في هذا المعيار بنفس المعنى الوارد في تلك المعايير ويتم إعادة ذكرها في فهرس المصطلحات المحددة والذي ينشر بشكل مستقل.

## عقود الإنشاء

5. عقد الإنشاء ( المصطلحات "عقد الإنشاء" و "العقد" يتم استخدامها بالتبادل في بقية هذا المعيار) قد يتم مناقشته كبناء أو تشييد أصل معين كأحد المباني أو الجسور أو السدود أو خط أنابيب أو طريق أو إحدى السفن أو الأنفاق. وقد يتعامل عقد الإنشاء مع بناء العديد من موجودات ذات العلاقة الوطيدة من حيث التصميم أو التقنية أو الوظيفة أو الغرض النهائي أو الاستخدام تتضمن الأمثلة على مثل تلك العقود إنشاء نظم تزويد المياه المتصلة والمصافي أصول البنية التحتية المعقدة.
6. لأغراض هذا المعيار، تتضمن عقود الإنشاء ما يلي:
  - أ. عقود تقديم الخدمات المرتبطة مباشرة بتشبيد الأصل، ومن أمثلة ذلك عقود إدارة المشروع وعمل التصميمات الهندسية له.
  - ب. عقود هدم أو ترميم الموجودات وتهيئة البيئة المحيطة بعد إزالة الموجودات.
7. لأغراض هذا المعيار فإن عقود الإنشاء تتضمن أيضاً كل الترتيبات الملزمة للأطراف والتي قد لا تأخذ شكل العقد الموثق. فمثلاً يمكن لقسمين حكوميين الدخول في ترتيبات رسمية لإنشاء أصل لكن هذه الترتيبات قد لا تكون عقد قانوني لأنه ضمن منطقة النفوذ تلك قد لا تكون هذه الأقسام ذات مؤسسات قانونية مستقلة لها الصلاحية للتعاقد. ولكن إذا كانت الترتيبات تقرر حقوق وواجبات مشابهة على الأطراف المعنية كما لو كانت في شكل عقد فإنها تعامل على أنها عقد مقاوله لأغراض هذا المعيار. وقد تشمل هذه الترتيبات الملزمة (والغير محصورة في) توجيهات وزارية أو قرارات حكومية أو توجيهات قانونية (مثل تشريعات البرلمان) أو مذكرة تفاهم.
8. يتم صياغة عقود الإنشاء بعدة طرق. ولأغراض هذا المعيار، فإنها تصنف إلى عقود محددة السعر وعقود التكلفة مضافاً إليها إليها نسبة أو عمولة. وقد تتضمن بعض عقود الإنشاء خصائص النوعين السابقين معاً، فمثلاً قد تتضمن عقود التكلفة مضافاً إليها نسبة أو عمولة شرط عدم زيادة السعر عن حد أقصى معين. في مثل هذه الحالات يجب على شركة الإنشاء أن تأخذ بعين الاعتبار كل الشروط الواردة بالفقرات 31, 32 عند تحديد توقيت الاعتراف بالإيرادات والمصروفات.
9. تشمل العقود القائمة على التكلفة والتكلفة زائد نسبة كلا من العقود التجارية وغير التجارية. ويحدد العقد التجاري ذلك الإيراد ليغطي تكاليف الإنشاء الخاصة بالمنشأة كما تم الاتفاق عليها ولتوليد هامش مريح يقدم من قبل الأطراف الأخرى للعقد. وقد تدخل مؤسسة القطاع العام في عقد غير تجاري لإنشاء أصل لمؤسسة أخرى في مقابل سداد كامل أو جزئي للتكاليف من تلك المؤسسة أو الأطراف الأخرى. وفي بعض الحالات فإن استعادة التكاليف يمكن أن تشمل دفعات من قبل المؤسسة المستلمة ومنح إنشاء ذات أغراض محددة أو تمويل من أطراف أخرى.
10. في العديد من مناطق النفوذ حيث تنشئ مؤسسة قطاع عام (موجودات) لمؤسسة قطاع عام أخرى فإن تكاليف نشاط الإنشاء الإنشاء لا يتم استعادتها مباشرة من المستلم. وبدلاً من ذلك فإن نشاط الإنشاء يمول بشكل غير مباشر بطريق التخصيص العام أو توجيه آخر لأموال الحكومة العامة للمقاول، أو من المنح ذات الأغراض العامة التي يتم الحصول عليها من وكالات تمويل طرف ثالث أو حكومات أخرى. وتصنف هذه العقود بأنها عقود ذات أسعار ثابتة لأغراض هذا المعيار.

## المقاول

11. المقاول هو مؤسسة تدخل في عقد لإنشاء تركيبات أو بناء مرافق أو إنتاج سلع أو مخزون خدمات طبقاً لمواصفات مؤسسة أخرى. ويشمل مصطلح "المقاول" المقاول العام أو الرئيسي، المقاول من الباطن للمقاول العام أو مدير الإنشاءات.

## تجميع وتقسيم عقود الإنشاء

12. عادة يتم تطبيق متطلبات هذا المعيار بالنسبة لكل عقد مقاوله على حده ومع ذلك فإنه في بعض الحالات قد يكون ضرورياً تطبيق المعيار على أجزاء محددة ومنفصلة من عقد واحد أو على مجموعة عقود سويماً وذلك بالشكل الذي يعكس مضمون العقد العقد أو مجموعة العقود.
13. إذا تضمن أحد العقود تشييد عدد من الموجودات، فإنه يجب معالجة كل أصل باعتباره عقداً مستقلاً في حالة توافر ما يلي:

- أ. إذا تم تقديم عرض منفصل لكل أصل على حده،  
 ب. أن يكون كل أصل على حده محل تفاوض بين المقاول والعميل وأن يكون لكل منهما الحق في قبول أو رفض ذلك الجزء من العقد المتعلق بأي أصل من الموجودات.  
 ج. إمكانية تحديد تكاليف وإيرادات كل أصل على حده.

14. يجب معالجة مجموعة العقود- سواء كانت مع عميل واحد أو أكثر- باعتبارها عقدا واحدا إذا توافرت الشروط الآتية:

- أ. إذا تم التفاوض على مجموعة العقود كوحدة واحدة.  
 ب. إذا كانت هناك علاقة مترابطة واضحة بين العقود بحيث تكون في الواقع مشروع واحد له هامش ربح إجمالي، و.  
 ج. أن يتم تنفيذ العقود في وقت واحد أو في تعاقب مستمر.  
 15. قد يعطي العقد الزبون إذا شاء الخيار في تشييد أصل إضافي. أو قد يتم تعديل العقد ليشمل تشييد أصل إضافي. في هذه الحالة يجب معالجة تشييد الأصل الإضافي باعتباره عقدا منفصلا إذا توافر أحد الشروط الآتية:

- أ. اختلاف الأصل الإضافي اختلافا جوهريا في التصميم أو التقنية أو الوظيفة عن الأصل أو الموجودات التي ينص عليها العقد الأصلي.  
 ب. إذا تم التفاوض على سعر الأصل الإضافي دون النظر إلى قيمة العقد الأصلي.

#### إيراد العقد

16. يجب أن يشمل إيراد العقد على:

- أ. القيمة الأصلية للإيراد التي تم الاتفاق عليها عند التعاقد.  
 ب. أية تعديلات في الأعمال المتعاقد عليها أو مطالبات أو حوافز إلى الحد الذي:  
 1. يحتمل وجود درجة معقولة من التأكد بأن ينتج عن ذلك إيرادات.

2. يمكن قياس تلك القيم بطريقة موثوق بها.

17. يتم قياس إيراد العقد على أساس القيمة العادلة للمقابل الذي تم استلامه (أو القابل للاستلام). وتتأثر عملية قياس إيراد العقد الأولية والمستمر، بمجموعة من عوامل عدم التأكد. والتي تعتمد على نتائج الأحداث المستقبلية. لذلك فإن التقديرات تحتاج غالبا إلى إعادة التقدير كلما حدثت الأحداث وتم التأكد من بنود عدم التأكد. وعندما يكون العقد مبنيا على التكلفة أو التكلفة زائد نسبة فإنه قد لا تدرج القيم الأولية للإيراد في العقد. وبدلاً من ذلك تحتاج إلى التقدير على أساس متفق مع بنود وشروط العقد مثل الإشارة إلى التكاليف المتوقعة خلال عمر العقد.

18. إضافة لذلك فقد يزيد أو ينخفض مقدار إيراد العقد من فترة لأخرى فعلى سبيل المثال:

- أ. قد يتفق المقاول والعميل على تعديل العقد، وقد ينتج عن ذلك زيادة أو نقص إيرادات العقد في فترة تالية للفترة التي حدث فيها التعاقد المبدئي.  
 ب. قد يتم زيادة إيراد العقد وذلك في حالة عقود الإنشاء محددة السعر والمتضمنة لشرط زيادة قيمة العقد في حالة زيادة التكاليف.  
 ج. قد يتم تخفيض إيراد العقد بسبب الجزاءات المفروضة نتيجة تأخر المقاول في تنفيذ العقد.

19. التعديل هو أمر من العميل للتغيير في نطاق العمل الذي يجب القيام به بموجب العقد. وقد يؤدي التعديل إلى زيادة أو انخفاض في إيراد العقد. ومن أمثلة تلك التعديلات، التغيير في المواصفات أو تصميم الأصل والتغير في مدة العقد. ويدرج هذا التعديل في إيراد العقد إذا:

- أ. إذا كان من المتوقع قيام العميل بالموافقة على التغييرات وعلى مبلغ الإيراد الناتج عنها.  
 ب. إذا كان مقدار الإيراد يمكن قياسه بطريقة موثوق بها.

20. المطالبات هي المبالغ التي يسعى المقاول لتحصيلها من العميل أو أي طرف آخر وذلك لتعويضه عن تكاليف لم يتضمنها السعر الأساسي للعقد وقد تنتج المطالبات على "سبيل المثال" بسبب تأخر في التنفيذ، حدث بسبب أخطاء العميل، وجود أخطاء

في التصميمات أو المواصفات أو الاختلاف على بعض التعديلات في حجم الأعمال من قياس مبالغ الإيراد الناتجة من المطالبات والتي تخضع إلى درجة عالية من عدم التأكد والتي تتوقف على نتيجة المفاوضات بين المقاول والعميل. لذلك يجب اعتبار تلك المطالبات جزءاً من إيرادات العقد في حالة توافر الشروط الآتية:

- أ. أن تكون المفاوضات بين المقاول والعميل قد وصلت إلى مرحلة متقدمة يمكن معها الحكم بأن العميل سيقبل بالمطالبة.  
ب. يمكن قياس قيمة المطالبة والتي من المحتمل قبولها من العميل بدرجة كبيرة من الموضوعية.

21. تعتبر الحوافز مبالغ إضافية يتم دفعها للمقاول إذا تم إنجاز الأعمال بالمواصفات القياسية المحددة أو بأفضل منها. فعلى سبيل المثال، قد يتضمن العقد حوافز على الإتمام المبكر للأعمال المتفق عليها. وتعتبر الحوافز ضمن إيرادات العقد في حالة:

- أ. وجود تقدم في مستوى إنجاز العقد بحيث يكون من الممكن التنبؤ بان المواصفات القياسية سوف يتم تحقيقها أو تحقيق أفضل منها.  
ب. إن مبلغ الحوافز يمكن قياسها بطريقة يمكن الاعتماد عليها.

22. على المقاولين مراجعة كل المبالغ المتعلقة بعقد المقاوله والتي يتم دفعها بشكل مباشر إلى المقاولين من الباطن بواسطة وكالات تمويل الطرف الثالث وذلك لتحديد ما إذا كان يلبي التعريف ومتطلبات الاعتراف لإيراد المقاول ضمن شروط العقد. فالمبالغ التي تلبي التعريف ومتطلبات الاعتراف للإيراد يجب المحاسبة عنها من قبل المقاول بنفس الطريقة كالإيراد الآخر للعقد. وهذه المبالغ يجب الاعتراف بها أيضاً كتكاليف للعقد (انظر الفقرة 25). وقد تشمل وهيئات التمويل هيئات الدعم الوطنية والوطنية والدولية وبنوك التطوير المتعددة والفردية.

### تكاليف العقد

23. يجب أن تشمل تكاليف العقد على ما يلي:

- أ. التكاليف المتعلقة مباشرة بالعقد.  
ب. التكاليف المتعلقة بنشاط العقود بصفة عامة ويمكن تخصيصها للعقد على أساس منتظم ومنطقي.  
ج. التكاليف الأخرى التي ينص العقد على تحميلها للعميل بشكل محدد.

24. تشمل التكاليف المتعلقة مباشرة بالعقد ما يلي:

- أ. أجور العاملين بالموقع بما في ذلك أجور الإشراف.  
ب. تكلفة المواد الخام المستخدمة في العقد.  
ج. استهلاك المعدات والتجهيزات المستخدمة في العقد.  
د. تكلفة نقل المعدات والتجهيزات والمواد من وإلى موقع العقد.  
هـ. إيجار المعدات والتجهيزات المستخدمة في العقد.  
و. تكاليف التصميم والمساعدة الفنية المتعلقة مباشرة بالعقد.  
ز. التكاليف المقدرة لإصلاح أو تقويم وضمان الأعمال المنفذة بالعقد ويدخل في ذلك التكاليف المتوقعة للكفالة.  
ح. أية مطالبات من أطراف خارجية.

وقد يتم تخفيض تلك التكاليف بأي دخل عرضي لم يتم تضمينه بإيرادات العقد، ومثال ذلك الإيراد الناتج من بيع بعض المواد الزائدة في نهاية العقد

25. على المقاولين مراجعة كل المبالغ المتعلقة بعقد المقاوله والمدفوعة مباشرة من قبل المقاولين من الباطن والتي يتم استردادها من هيئات التمويل الخارجية وذلك لتحديد ما إذا كانت هذه المبالغ تعتبر تكاليف عقد. فالمبالغ التي تلبي التعريف ومتطلبات الاعتراف كتكاليف عقد يجب المحاسبة عنها من خلال المقاول بنفس الطريقة كمصاريف العقد الأخرى. والمبالغ التي تسدد من كل هيئات التمويل الخارجية (الطرف الثالث) والتي تلبي تعريف ومتطلبات الاعتراف كإيراد يجب المحاسبة عنها من خلال المقاول بنفس الطريقة كإيرادات العقد الأخرى (راجع الفقرة 22).

26. تشمل التكاليف المتعلقة بنشاط العقود بصفة عامة والتي يمكن توزيعها على عدد من العقود على:

- أ. التأمين.

ب. تكاليف التصميمات والمساعدات الفنية التي لا تتعلق مباشرة بعقد معين.

ج. التكاليف الإضافية للإنشاءات.

ويتم توزيع هذه التكاليف باستخدام طرق مناسبة ومنطقية ويجب تطبيق تلك الطرق على أساس متسق ومنطقي على كل التكاليف التي لها نفس الخصائص. ويجب أن يتم التحميل على أساس الطاقة العادية للأنشطة الإنسانية. وتشمل التكاليف الإضافية للإنشاءات على بعض البنود مثل تكاليف إعداد وصرف رواتب العاملين بموقع العقد، وقد تشمل التكاليف المتعلقة بالعقد بصفة عامة والتي يمكن توزيعها على عقود محددة تكاليف الاقتراض وذلك في حالة اختيار المقاول المعالجة البديلة المسموح بمعيار محاسبة القطاع العام الدولي الخامس (تكاليف الاقتراض).

27. وتشمل التكاليف الأخرى التي يمكن تحميلها للعميل بشكل محدد طبقاً لشروط العقد التكاليف الإدارية العامة وتكاليف التطوير والتي ينص العقد صراحة على حق المقاول في استردادها.

28. يجب عدم تحميل التكاليف التي لا تتعلق مباشرة بأنشطة العقود أو التي لا يمكن تحميلها على عقد معين على العقد، ومن أمثلة ذلك:

أ. التكاليف الإدارية العامة التي لا ينص العقد على حق المقاول في استردادها.

ب. التكاليف البيعية.

ج. تكاليف البحوث والتطوير والتي لا ينص العقد على حق المقاول في استردادها.

د. الاستهلاك الخاص بتجهيزات وآلات معطلة والتي لا تستعمل في عقد محدد.

29. تشتمل تكاليف العقد على كافة التكاليف التي يمكن تخصيصها للعقد من تاريخ الحصول على العقد حتى تاريخ إتمامه، إتمامه، ومع ذلك فإن التكاليف المتعلقة بعقد معين والتي تحدث في مرحلة التفاوض على العقد يمكن تحميلها على العقد إذا أمكن تحديدها بشكل مستقل وقياسها بطريقة موضوعية وإذا كان هناك درجة معقولة من التأكد بأن المقاول سوف يحصل على العقد. وفي حالة معالجة تكاليف التفاوض كمصروف في الفترة التي حدثت فيها فلا يجوز اعتبار تلك التكاليف ضمن تكاليف العقد في حالة الحصول على العقد في فترة تالية.

### الاعتراف بإيرادات ومصروفات العقد

30. في حالة إمكانية تحديد ناتج العقد بطريقة يمكن الاعتماد عليها، فإنه يمكن تحديد إيرادات ومصروفات العقد المرتبطة بعقد المقاول طبقاً لمستوى إتمام الأنشطة المتعلقة بالعقد في تاريخ الإقرار. وفي حالة توقع حدوث عجز لأحد لأحد العقود التي تنطبق عليها الفقرة 44 فإنه يجب الاعتراف بها مباشرة كمصروف طبقاً للفقرة 44.

31. في حالة العقود محددة السعر، فإنه يمكن القول بأن نتيجة العقد يمكن تحديدها بطريقة يمكن الاعتماد عليها في حالة حالة توافر الشروط الآتية مجتمعة:

أ. إمكانية قياس إيرادات العقد الكلية بطريقة يمكن الاعتماد عليها.

ب. إذا كانت هناك درجة عالية من التأكد بأن المنافع الاقتصادية أو احتمالية الخدمة المرتبطة بالعقد سوف تتدفق إلى المؤسسة (المقاول).

ج. إمكانية قياس التكاليف اللازمة لإتمام العقد وكذلك درجة إتمامه في تاريخ الإقرار بدرجة كافية من الموضوعية.

د. إمكانية قياس وتحديد التكاليف الخاصة بالعقد بطريقة يمكن الاعتماد عليها بحيث يمكن عمل مقارنات بين التكاليف الفعلية للعقد والتكاليف المقدرة مسبقاً.

32. في حالة عقود التكاليف القائمة على التكلفة أو مضافاً إليها نسبة أو عمولة، فإن نتيجة العقد يمكن تحديدها بطريقة موضوعية إذا توافرت الشروط الآتية:

أ. إذا كانت هناك درجة عالية من التأكد بأن المنافع الاقتصادية أو احتمالية الخدمة المرتبطة بالعقد سوف تتدفق إلى المقاول (المؤسسة).

ب. إمكانية تحديد وقياس التكاليف المتعلقة بالعقد سواء كانت قابلة للاسترداد من عدمه بطريقة موضوعية.

33. يشار عادة إلى أساس الاعتراف بالإيرادات طبقاً لمستوى الإتمام بطريقة نسبة الإتمام. وفي ظل طريقة نسبة الإتمام يتم مقابلة إيراد العقد بالتكاليف التي حدثت في سبيل التوصل إلى مستوى إتمام العقد وينتج عن ذلك إظهار إيراد

ومصاريف وفائض/ عجز متعلقة بنسبة الأعمال التي تم إنجازها خلال الفترة. وتقدم هذه الطريقة معلومات تفيد في معرفة مدى التقدم في تنفيذ العقد خلال الفترة.

34. في ظل طريقة نسبة الإتمام يتم الاعتراف بإيراد العقد بقائمة الأداء المالي في الفترات المحاسبية التي ساهمت في إنجاز الأعمال. ويتم عادة الاعتراف بتكاليف العقد كمصروفات بقائمة الأداء المالي وذلك في الفترات المحاسبية التي تم خلالها إنجاز إنجاز الأعمال التي تسببت في حدوث تلك التكاليف. ومع ذلك إذا كان في المراد عند بداية العقد أن يتم استعادة تكاليف العقد كلياً من أطراف عقد المقاول فإنه أي زيادة في مجموع التكاليف اللازمة للعقد على إجمالي إيرادات العقد يجب الاعتراف على الفور بتلك الزيادة كمصروف طبقاً لما جاء بالفقرة (44).

35. قد يتكبد المقاول تكاليف إنشاء تتعلق بأنشطة مستقبلية للعقد. وتعالج تلك التكاليف كأصل طالما أنها قابلة للاسترداد مستقبلاً. وتمثل هذه التكاليف مبالغ متوقع تحصيلها من العميل وتصنف عادة كأعمال تحت التنفيذ.

36. لا يمكن تقدير نتيجة العقد بطريقة موضوعية إلا إذا توافرت درجة عالية من التأكد بأن المنافع المرتبطة بالعقد سوف تؤول إلى المقاول. ورغم ذلك فإنه إذا تبين أن هناك بعض الشكوك حول تحصيل إيرادات سبق الاعتراف بها وظهرت بالفعل بقائمة بقائمة الأداء المالي، فإنه يجب معالجة تلك الإيرادات غير المحصلة أو من غير المحتمل تحصيلها كمصروف وليس كتخفيض لمبلغ إيرادات العقد.

37. تستطيع المنشأة عمل تقديرات موضوعية بعد الموافقة على عقد ينص على:

أ. الحقوق القابلة للتنفيذ لكل طرف فيما يتعلق بالأصل الذي سيتم تشييده.

ب. المقابل محل التبادل.

ج. طريقة وشروط التسوية.

وعادة ما يكون ضرورياً أن يكون لدى المؤسسة نظام داخلي فعال للموازنات والتقارير. إذ تقوم المؤسسة بمراجعة موقف كل عقد وعمل التعديلات المناسبة في التقديرات الخاصة بإيراداته وتكاليفه كلما حدث تقدم في تنفيذه. ويجب ملاحظة أن الحاجة إلى عمل مثل هذه التعديلات لا يعني بالضرورة عدم إمكانية تحديد نتيجة العقد بطريقة موضوعية.

38. يمكن قياس مرحلة التقدم في تنفيذ العقد بطرق متعددة. تستخدم المؤسسة الطريقة التي تقيس بموضوعية الأعمال المنفذة وبحسب طبيعة كل عقد. فإن هذه الطرق تشمل:

أ. نسبة التكاليف الفعلية المتعلقة بالأعمال المنفذة حتى تاريخه إلى مجموع التكاليف المقدرة للعقد. أو

ب. معاينة وتقدير الأعمال التي تم تنفيذها. أو

ج. نسبة الأعمال المادية التي تم إنجازها من العقد.

ويجب ملاحظة أن الدفعات المستلمة من العميل والدفعات المقدمة لا تعكس عادة حجم الأعمال المنفذة.

39. في حالة استخدام نسبة التكاليف الفعلية حتى تاريخه لتحديد نسبة الإتمام فإنه يجب ملاحظة أن تقتصر التكاليف على البنود التي ساهمت فعلاً في إنجاز الأعمال المنفذة. ومن أمثلة تكاليف العقد التي يجب استبعادها:

أ. التكاليف المتعلقة بأنشطة مستقبلية للعقد كتكلفة المواد الخام التي تم إرسالها للموقع ولم تستخدم بعد أو تم وضعها جانباً للاستخدام في العقد ولكن لم تتركب أو تستخدم أو تطبق أثناء تنفيذ العقد، إلا إذا كانت تلك المواد قد صنعت خصيصاً للعقد للعقد.

ب. الدفعات المقدمة لمقاولي الباطن عن أعمال لم تنفذ بعد.

40. في حالة عدم إمكانية تحديد نتيجة العقد بطريقة موضوعية:

أ. يجب الاعتراف بإيرادات في حدود التكاليف الفعلية للعقد والتي من المحتمل استردادها.

ب. يجب الاعتراف بتكاليف العقد كمصروف في الفترة التي تحدث فيها.

ويجب في حالة توقع حدوث خسائر عن العقد أن يتم الاعتراف بتلك الخسائر فوراً كمصروف وذلك طبقاً للفقرة 44.

41. في أغلب الأحوال لا يمكن تحديد نتيجة العقد بموضوعية وذلك خلال المراحل الأولى لتنفيذ العقد، ورغم ذلك فإن المؤسسة قد تكون قادرة على استرداد التكاليف الفعلية للعقد. ولذا فإن الإيرادات الواجب الاعتراف بها يجب أن تكون في حدود التكاليف الفعلية المتوقعة استردادها. وإذا لم يتمكن المشروع من تقدير ناتج العقد بطريقة موضوعية فإنه يجب عدم الاعتراف بأي فائض



أو عجز. وقد يحدث في بعض الأحيان ألا تتمكن المؤسسة من تقدير ناتج العقد ورغم ذلك فقد يكون هناك احتمال بأن تزيد تكاليف العقد عن إيراداته. في مثل هذه الحالات فإنه يجب الاعتراف على الفور بالفرق كمصروف طبقاً لما جاء بالفقرة (44).

42. إذا كان من المحتمل عدم استرداد تكاليف أحد العقود من قبل أطراف العقد، فإنه يجب الاعتراف بها على الفور كمصروف كمصروف ومن أمثلة الحالات التي يكون استرداد تكاليف العقد مشكوك فيه وبالتالي يجب معالجتها على الفور كمصروف تشمل:

- العقود غير الملزمة إلزاماً تاماً، حيث تكون صحة أو شرعية العقد موضع شك كبير.
- العقود التي يتوقف إتمامها على الانتهاء من قضايا مرفوعة أو إصدار تشريعات.
- العقود التي تتعلق بمنتجات من المتوقع مصادرتها للملكية العامة أو إزالتها.
- إذا كان العميل غير قادر على الوفاء بالتزاماته.
- إذا كان المقاول غير قادر على إتمام العقد أو الوفاء بتعهداته طبقاً للعقد.

43. في حالة زوال عوامل عدم التأكد التي تسببت في عدم إمكانية تقدير ناتج أحد العقود بطريقة موضوعية، فإنه يجب الاعتراف بإيرادات ومصروفات العقد طبقاً لما جاء بالفقرة رقم 22 وليس طبقاً بما جاء بالفقرة 40.

### الاعتراف بالعجوزات المتوقعة

44. بالنسبة لعقود الإنشاء والتي يكون محدداً من بداية العقد أن تكاليف العقد التي سيتم استردادها بالكامل من أطراف عقد المقاوله عندما يكون من المحتمل أن تزيد تكاليف العقد الكلية عن إيراداته الكلية فإن العجز المتوقع يجب الاعتراف به كمصروف على الفور.

45. قد تدخل مؤسسات القطاع العام في عقود إنشاء تحدد أن الإيرادات المخصصة لتغطية تكاليف العقد سيتم تقديمها من الأطراف الأخرى للعقد. وقد يحدث هذا على سبيل المثال:

- أقسام الحكومة والهيئات التي تكون معتمدة بشكل كبير على المخصصات أو التوزيعات المشابهة لإيراد الحكومة لتمويل عملياتها والتي لها الصلاحية للتعاقد مع منشأة الأعمال الحكومية أو مؤسسات القطاع الخاص لإنشاء أصول على أساس تجاري أو استرداد كامل للتكاليف. أو
- أقسام الحكومة والهيئات التي تتعامل مع بعضها البعض على أساس مساوي أو تجاري كما هو الحال وفق "المشتري - المزود" أو أي نموذج مشابه للحكومة.

في هذه الحالات يتم الاعتراف الفوري بالعجز المتوقع في عقد المقاوله وفق الفقرة 44.

46. كما تم الإشارة في الفقرة 9 فإنه في بعض الحالات قد تدخل مؤسسات القطاع العام في عقود إنشاء مقابل استرداد أقل من التكلفة الكلية من الأطراف الأخرى للعقد، في مثل هذه الحالات فإن تمويل الزيادة عن ما تم تحديده في عقد المقاوله يقدم من خلال التخصيصات أو التوزيعات الأخرى لأموال الحكومة للمقاول أو من المنح ذات الغرض العام المقدمة من هيئات تمويل خارجية (طرف ثالث) أو من حكومات أخرى. ولا تطبق متطلبات الفقرة 44 في مثل هذه الحالات.

47. عند تحديد مبلغ أي عجز وفق الفقرة 44 فإن الإيرادات الكلية والتكاليف الكلية للعقد قد تشمل على دفعات تتم مباشرة إلى مقاولي الباطن من هيئات تمويل أخرى (طرف ثالث) وفقاً للفقرتين 22 و 25.

48. يتم تحديد مقدار ذلك العجز بغض النظر عما يلي:

- ما إذا كان العمل بالعقد قد بدأ أم لا.
- مرحلة إتمام أنشطة العقد.
- مقايير الفوائض المتوقع تحقيقها من عقود أخرى لم يتم معالجتها كعقد واحد طبقاً لما جاء بالفقرة رقم 14.

### التغيرات في التقديرات

49. يتم تطبيق طريقة نسبة الإتمام على أساس مترام في كل فترة محاسبية وذلك طبقاً للتقديرات الجارية لإيراد العقد وتكاليفه. وعلى ذلك فإن أثر أي تغيير في تقدير إيراد العقد أو تكاليفه أو أي تغيير في تقدير ناتج العقد يتم المحاسبة عليها على أنها تغيير في التقدير المحاسبي (انظر معيار محاسبة القطاع العام الدولي الثالث، صافي الفائض أو العجز للفترة، الأخطاء الجوهرية والتغيرات في السياسات المحاسبية) ويتم استخدام التقديرات الجديدة في حساب الإيرادات والمصروفات المتحققة في قائمة

الأداء المالي والمتعلقة بالفترة التي حدث فيها التغيير وكذلك للفترات اللاحقة.

## الإفصاح

50. يجب على المؤسسة أن تفصح عما يلي:

- أ. مقدار إيرادات العقد التي تم الاعتراف بها كإيرادات في الفترة الحالية.
- ب. الطريقة المستخدمة في تحديد إيرادات العقد المعترف بها خلال الفترة الحالية.
- ج. الطريقة المستخدمة لتحديد مرحلة إتمام العقود تحت التنفيذ.

51. يجب على المؤسسة أن تفصح عما يلي بالنسبة للعقود تحت التنفيذ في تاريخ الإقرار المالي:

- أ. التكاليف الفعلية المجمعة وكذلك الفوائد التي تم الاعتراف بها (مع خصم أية عجوزات) حتى تاريخه.
- ب. المبالغ المقدمة التي تم استلامها على ذمة العقود.
- ج. المبالغ المحتجزة.

52. تمثل المبالغ المحتجزة قيمة الفواتير أو المطالبات المرسلة للعميل والتي لم تسدد بعد، والتي يتوقف سدادها على وفاء المقاول ببعض الشروط الواردة بالعقد أو إصلاح أية عيوب بالعقد. وتمثل المطالبات أو الفواتير المرسلة بمبالغ الفواتير التي أرسلت للعميل عن الأعمال المنفذة من العقد سواء تم سدادها بمعرفة العميل أم لا. وتمثل الدفعات المقدمة المبالغ التي تم استلامها مقدما بمعرفة المقاول قبل إنجاز الأعمال.

53. يجب على المؤسسة الإفصاح عن:

- أ. إجمالي المبالغ التي في ذمة العملاء عن أعمال العقود كموجودات بالميزانية.
- ب. إجمالي المبالغ المستحقة للعملاء عن أعمال العقود كمطلوبات بالميزانية.

54. تتمثل إجمالي المبالغ في ذمة العملاء عن أعمال العقد في صافي المبالغ الآتية:

- أ. التكاليف الفعلية بالإضافة إلى الفوائد المحققة، مخصوما منها.
- ب. مجموع العجوزات المحققة مضافا إليها إجمالي الفواتير المرسلة.

وذلك عن كافة العقود تحت التنفيذ والتي تزيد تكلفتها الفعلية مضافا إليها الفوائد المحققة (مخصوما منها العجوزات المحققة) على الفواتير المرسلة

55. تتمثل إجمالي المبالغ المستحقة للعملاء عن أعمال العقد في صافي المبالغ الآتية:

- أ. التكاليف الفعلية بالإضافة إلى الفوائد المحققة، مخصوما منها.
- ب. مجموع كل من العجوزات المحققة والفواتير المرسلة.

وذلك عن كافة العقود تحت التنفيذ والتي تزيد قيمة الفواتير المرسلة عنها على التكاليف الفعلية مضافا إليها الفوائد المحققة (مخصوما منها العجوزات المحققة).

56. الإرشادات عن الإفصاح عن أية التزامات محتملة و موجودات محتملة يمكن الرجوع إليها في المعيار المحاسبي الدولي السابع و الثلاثون "المخصصات، الالتزامات المحتملة والموجودات المحتملة". وقد تنشأ الالتزامات المحتملة والموجودات المحتملة من بعض البنود كتكاليف الضمان، والمطالبات والجزاءات أو أية خسائر متوقعة.

## تاريخ بدء التطبيق

57. يصبح هذا المعيار ساري المفعول للقوائم المالية السنوية التي تغطي الفترات التي تبدأ في أو بعد 1 يوليو (تموز) 2002. ويشجع التطبيق الأبعد له.

58. عندما تبنى المؤسسة أساس الاستحقاق المحاسبي كما هو معرف في معايير محاسبة القطاع العام الدولية وذلك لأغراض التقارير المالية بتاريخ لاحق لتاريخ بدء التطبيق هذا عندئذ يطبق هذا المعيار على القوائم المالية السنوية للمؤسسة التي تغطي الفترات التي تبدأ في أو بعد تاريخ التنبؤ.

## ملحق

هذا الملحق للشرح فقط ولا يشكل جزءاً من المعايير. ويهدف هذا الملحق إلى شرح تطبيق المعايير للمساعدة في إيضاح معانيها.

### الإفصاح عن السياسات المحاسبية

فيما يلي أمثلة عن الإفصاحات عن السياسات المحاسبية بقسم يدخل في عقود مقولات غير تجارية مع هيئات حكومية أخرى بغرض تغطية التكاليف بشكل كامل أو جزئي من الأطراف الأخرى للعقد.

كما أن هذا القسم مخول بالدخول في عقود مقاولات تجارية مع مؤسسات القطاع الخاص ومؤسسات مشاريع الأعمال الحكومية وأن يدخل في عقود مقاولات على أساس التغطية الكاملة للتكاليف مع مستشفيات أو جامعات خاصة بالولاية.

#### العقود غير التجارية

يتم الاعتراف بتكاليف العقد كمصروف بواسطة طريقة نسبة الإتمام ويتم قياسها بالرجوع إلى نسبة ساعات العمل التي حدثت حتى اليوم إلى إجمالي ساعات العمل المقدرة لكل عقد. في بعض الحالات يتم التعاقد من الباطن مع مقاولين من القطاع الخاص لأنشطة إنشآت محددة ورقابة فنية مقابل أجر ثابت لإتمام العقد.

وعندما يحدث هذا فإنه يتم الاعتراف بتكاليف العقد من الباطن كمصروف بناء على طريقة نسبة الإتمام لكل عقد من الباطن.

يتم الاعتراف بإيرادات العقد من عقود تغطية التكاليف الكلية أو الجزئية والتي يدخل إليها القسم وذلك بالرجوع إلى التكاليف القابلة للتغطية والتي تم تحميلها خلال الفترة وتقاس على أساس نسبة تلك التكاليف العاملة للتغطية والتي تم تحميلها إلى اليوم إلى إجمالي تكاليف العقد المقدرة والقابلة للتغطية.

#### العقود التجارية

يتم الاعتراف بإيرادات من عقود المقاولات ثابتة السعر على أساس طريقة نسبة الإتمام والتي تقاس بالرجوع إلى نسبة ساعات العمل التي حدثت إلى اليوم مقابل إجمالي ساعات العمل المقدرة لكل عقد.

إما إيرادات العقود المبنية على التكلفة زادت نسبة فإنه يتم الاعتراف بها بالرجوع إلى التكاليف القابلة للتغطية والتي حدثت خلال الفترة زائد الأجر المكتسب وذلك بنسبة التكاليف التي حدثت إلى اليوم إلى إجمالي التكاليف المقدرة للعقد.

### تحديد إيرادات ومصروفات العقد

تعالج الأمثلة التالية عقود المقاولات على الأساس التجاري وغير التجاري.

وتوضح الأمثلة طريقة واحدة لتحديد مرحلة الإتمام للعقد وتوقيت الاعتراف بإيرادات ومصروفات العقد ( أنظر الفقرات 30-43 من المعيار ).

#### العقود غير التجارية

حصل قسم الأعمال والخدمات ( مقاول العقد ) على عقد لبناء جسر يقسم الطرق والطرق السريعة. ويتم تمويل قسم الأعمال والخدمات عن طريق التخصيص. يحدد عقد المقاولات متطلبات الإنشاء التي تشمل التكاليف المتوقعة والمواصفات الفنية وتوقيت الإتمام لكنه لا يقدم أي معلومات عن استرجاع أي من تكاليف الإنشاء مباشرة من قسم الطرق والطرق السريعة. ويكون مستند عقد المقاولات أساساً للتخطيط الإداري والمساءلات يشهد على التصميم ومواصفات إنشاء الجسر. وهو يستخدم كمدخلات في تقييم أداء أطراف العقد في تقديم خدمات تم الاتفاق على مواصفاتها الفنية ضمن حدود تكاليف مقدرة. ويستخدم العقد كمدخلات لتقدير تكاليف مستقبلية.

التكلفة الأولية المقدرة للعقد 8,000. وسوف تستغرق ثلاث سنوات لإنشاء الجسر. وافقت هيئة مساعدات على تزويد تمويل قدره 4,000 يمثل نصف تكاليف الإنشاء. وقد تم تحديد ذلك في عقد المقولة.

مع نهاية السنة الأولى ارتفعت التكاليف المقدرة للعقد إلى 8,050.

وافقت هيئة المساعدات لتمويل نصف الزيادة في التكاليف المقدرة.

في السنة الثانية وافقت الحكومة بناء على نصيحة من قسم الطرق والطرق السريعة على تعديل ينتج عنه زيادة في تكاليف العقد بـ 150 وافقت هيئة المساعدات لتمويل 50% من هذا التعديل. في نهاية السنة الثانية شملت التكاليف التي حدثت 100 لمواد النمطية المخزنة في الموقع والتي استخدمت في السنة الثالثة لإتمام المشروع.

يحدد قسم الأعمال والخدمات مرحلة إتمام العقد عن طريق حساب حصة (نسبة) تكاليف العقد التي حدثت عن الأعمال التي أنجزت حتى اليوم قياساً بأخر التقديرات للتكاليف الكلية للعقد.

ملخص للمعلومات المالية خلال فترة الإنشاء كما يلي:

السنة الأولى	السنة الثانية	السنة الثالثة	
4,000	4,000	4,000	المبلغ الأولي للإيراد المتوقع عليه في العقد
-	100	100	التعديل في إيراد العقد
4,000	4,100	4,100	إجمالي إيراد العقد
2,093	6,168	8,200	تكاليف العقد التي حدثت حتى اليوم
5,957	2,032	-	تكاليف العقد حتى الإتمام
%26	%74	%100	مرحلة الإتمام

حددت مرحلة الإتمام للسنة الثانية (74%) باستبعاد 100 من تكاليف العقد التي حدثت حتى اليوم عن المواد النمطية المخزنة في الموقع للاستخدام في السنة الثالثة.

مبالغ إيراد ومصاريف العقد المعترف بها في قائمة الأداء المالي للسنوات الثلاثة كما يلي:

إلى اليوم	مُعترف به في سنوات سابقة	مُعترف به في السنة الحالية	
			السنة الأولى
1,040		1,040	الإيراد (0,26*4,000)
2,093		2,093	المصاريف (0,26*8,050)
			السنة الثانية

1,994	1,040	3,034	الإيراد (0,74 * 4,100)
3,975	2,093	6,068	المصاريف (0,74* 8,200)

## السنة الثالثة

1,066	3,034	4,100	الإيراد ( 1,00* 4,100 )
2,132	6,068	8,200	المصاريف ( 1,00 * 8,200 )

## العقود التجارية

قسم الأعمال والخدمات (المقاول) بينما ممول غالباً بواسطة التخصيصات فإن له الصلاحية ليقوم بأعمال إنشاءات محدودة على أساس تجاري لمؤسسات القطاع الخاص. بتمويل من الوزير فقد دخل القسم في عقد تجاري ثابت السعر بمبلغ 9,000 لبناء جسر.

القيمة الأولية للإيراد المتفق عليه في العقد 9,000. تقديرات المقاول الأولية لتكاليف العقد هي 8,000. يحتاج العقد إلى ثلاث سنوات.

في نهاية السنة الأولى زادت تقديرات القسم لتكاليف العقد إلى 8,050.

في السنة الثانية وافق العميل على تعديل ينتج عنه زيادة في إيراد العقد بمبلغ 2,000 وتكاليف إضافية مقدرة بـ 150. في نهاية السنة الثانية. تضمنت التكاليف التي حدثت 100 للمواد النمطية المخزنة في الموقع والتي سيتم استخدامها في السنة الثالثة لإتمام المشروع.

حدد القسم مرحلة الإتمام للأعمال المنفذة إلى اليوم مقارنة بآخر التقديرات الكلية لتكاليف العقد. ملخص القوائم المالية خلال فترة الإنشاء هي كما يلي:

السنة الأولى	السنة الثانية	السنة الثالثة	
9,000	9,000	9,000	المبلغ الأولي للإيراد المتفق عليه في العقد
-	200	200	التعديل
9,000	9,200	9,200	إجمالي إيراد العقد
2,093	6,068	8,200	تكاليف العقد التي حدثت حتى اليوم
5,957	2,032	-	تكاليف العقد اللازمة للإتمام
8,050	8,200	8,200	إجمالي تكاليف العقد المقدرة
950	1,000	1,000	الفائض المقدر
%26	%74	%100	مرحلة الإتمام

مرحلة الإتمام الثانية (74%) تم تحديدها باستبعاد 100 من تكاليف العقد التي حدثت للأعمال التي أنجزت إلى اليوم عن المواد النمطية المخزنة في الموقع للاستخدام في السنة الثالثة.

مبالغ الإيراد والمصاريف والفائض المعترف به في قائمة الأداء المالي في السنوات الثلاثة كما يلي:

معترف به في السنة الحالية	معترف به في سنوات سابقة	إلى اليوم	
<b>السنة الأولى</b>			
2,340		2,340	الإيراد (9,000 * 0,26)
2,093		2,093	المصاريف (8,050 * 0,26)
<u>247</u>		<u>247</u>	الفائض
<b>السنة الثانية</b>			
4,468	2,340	6,808	الإيراد (9,200 * 0,74)
3,975	2,093	6,068	المصاريف (8,200 * 0,74)
<u>493</u>	<u>247</u>	<u>740</u>	الفائض
<b>السنة الثالثة</b>			
2,392	6,808	9,200	الإيراد (9,200 * 1,00)
2,132	6,068	8,200	المصاريف (8,200 * 1,00)
<u>260</u>	<u>740</u>	<u>1,000</u>	الفائض

### أفصاحات العقد

التخصيصات / العقود الممولة بالمساعدات وعقود التغطية الكاملة للتكاليف

تم إنشاء قسم الأعمال والخدمات حديثاً كمؤسسة لإدارة إنشاء المباني الرئيسية وأعمال الطرق لمؤسسات الحكومة الأخرى. ويتم تمويلها بشكل أساس عن طرق التخصيصات لكن بموافقة الوزير فهذا القسم له صلاحية القيام بمشاريع إنشاءات ممولة بواسطة هيئات تمويل وطنية أو دولية. يمتلك القسم القدرة على الإنشاء ويستطيع إعطاء عقود من الباطن. وبموافقة الوزير يمكن للقسم القيام بأعمال على أساس تجاري لمؤسسات القطاع الخاص ومؤسسات الأعمال الحكومية وعلى أساس التغطية الكاملة للتكاليف لمستشفيات الولاية وللجامعات التي تديرها الولاية.

لقد وصل قسم الأعمال والخدمات نهاية السنة الأولى لعملياته. وكل التكاليف التي حدثت قد تم دفعها نقداً وكل المستحقات أثناء التنفيذ (1) هيئة المساعدات التي فوضت أعمال الإنشاء قد تم استلامها نقداً. لم يتم عمل أي دفعات مقدمة إلى القسم عن أعمال الإنشاء خلال خلال الفترة. تكاليف العقد التي حدثت للعقدين "ب" و "ج" تشمل تكلفة المواد التي تم شرائها للعقد والتي لم يتم استخدامها في أداء العقد حتى اليوم. ولم يتم أخذ أي عقد تجاري خلال العام. (أنظر للأمثلة أدناه على العقود التجارية).

- يمول العقد أ من إيراد التخصيصات العامة. ( لا يشمل العقد أي تعريف لإيراد العقد ).
- العقد ب خاص بقسم التعليم وتمول هيئة المساعدات XX 50% من تكاليف الإنشاءات. ( 50 % من تكاليف العقد يتم سدادها بواسطة أطراف العقد وهي لذلك معرفة ك إيراد عقد ).
- العقد ج ممول كاملاً من قبل الجامعة الوطنية. ( تحدد شروط الاتفاق بأنه يجب سداد كل تكاليف العقد من قبل الجامعة الوطنية من تمويل الجامعة الخاص بالإنشاءات الرئيسية. لذلك فإن إيراد العقد كما هو معرف يساوي تكاليف العقد ).

وضع العقد الثلاثة تحت التشغيل في نهاية السنة الأولى كما يلي :

العقد				
المجموع	C	B	A	
575	350	225	-	إيراد العقد المعترف به حسب الفقرة 30
910	350	450	110	مصروفات العقد المعترف بها حسب للفقرة 30
335	-	225	110	تكاليف العقد الممولة بالتخصيصات
1,070	450	510	110	تكاليف العقد التي حدثت في الفترة - أعترف بها كمصروفات (الفقرة 30)
910	350	450	110	- اعترف بها كأصل (الفقرة 35)
160	100	60	-	إيراد العقد ( أنظر أعلاه)
575	350	225	-	فترة الإنجاز
555	330	225	-	إيراد العقد الغير مفوتر
20	20	-	-	الدفعات المقدمة
-	-	-	-	

المبالغ الواجب الإفصاح عنها طبقاً للمعيار هي كالتالي:

575	إيراد العقد المعترف به كإيراد خلال الفترة (الفقرة 50(أ))
1,070	تكاليف العقد التي حدثت حتى اليوم (الفقرة 51 (أ))
	(لا يوجد فائض معترف به/ عجوزات غير معترف بها)
150	المبلغ الإجمالي المستحق من عملاء العقود لأعمال العقد
	(تم تحديد وفقاً للفقرة 54 وعرض كأصل طبقاً للفقرة 53 (أ))

المبالغ التي يجب الإفصاح عنها طبقاً للفقرة 51 (أ) و 53 (ب) كما يلي (ملاحظة: إيراد العقد هي 50 % من تكاليف العقد):

المجموع	ج	ب	أ	
1,070	450	510	110	تكاليف العقد التي حدثت
555	330	225	0	الإستحقاقات المقدمة

المستحق من هيئة المساعدات والعملاء	-	30	120	150
---------------------------------------	---	----	-----	-----

المبلغ الذي تم الإفصاح عنه طبقاً للفقرة 51 (أ) هو نفسه مبلغ الفترة الحالية لأن الإفصاحات تتعلق بعمليات السنة الأولى.

#### العقود التجارية

تم إنشاء وحدة أعمال الإنشاءات الوطنية ضمن قسم الأعمال والخدمات للقيام بإعمال إنشاء على أساس تجاري لمؤسسات الأعمال الحكومية ومؤسسات القطاع الخاص حسب توجيهات وموافقة الوزير. بلغت الوحدة نهاية عملياتها للسنة الأولى. كل تكاليف العقود التي حدثت تم دفعها نقداً وكل المستحقات المقدمة والدفعات المقدمة تم استلامها نقداً. تشمل تكاليف العقود التي حدثت للعقود ب و ج و هـ تكلفة المواد التي تم شراؤها للعقد لكنه لم يتم استخدامها في أداء العقد لليوم.

قام العملاء بدفع دفعات مقدمة للمقاول للإعمال غير المنفذة بعد وذلك عن العقود ب و ج و هـ.

حالة العقود الخمسة المستمرة في نهاية السنة الأولى كما يلي :

المجموع	العقد					
	هـ	د	ج	ب	أ	
1,300	55	200	380	520	145	إيرادات العقد المعترف به حسب الفقرة 30.
1,215	55	250	350	450	110	مصروفات العقد المعترف بها حسب الفقرة 30.
70	30	40	-	-	-	العجز المتوقع المعترف به حسب الفقرة 44
15	(30)	(90)	30	70	35	إفانض المعترف به ناقصا العجز المعترف به.
1,420	100	250	450	510	110	تكاليف العقد التي حدثت خلال الفترة.
1,215	55	250	350	450	110	تكاليف العقد التي حدثت و تم الاعتراف بها كمصروفات عقد خلال الفترة حسب الفقرة 30.
205	45	-	100	60	-	تكاليف العقد المتعلقة بنشاط بنشاط مستقبلي معترف بها بها كأصل حسب الفقرة 30.
1,300	55	200	380	520	145	إيراد العقد (انظر أعلاه)
1,235	55	180	380	520	100	فترة الإنجاز (فقرة 52)
65	-	20	-	-	45	إيرادات العقد غير المفوترة
125	25	-	20	80	-	دفعات مقدمة (فقرة 52)

المبالغ التي يجب الإفصاح عنها بموجب المعيار هي:



1,300	إيرادات العقد المعترف بها كإيرادات خلال الفترة (فقرة 50 (أ))
1,435	تكاليف العقد التي حدثت المعترف بها كفوائض (ناقصا العجوزات المعترف بها) حتى اليوم (فقرة 51 (ب))
125	دفعات مقدمة مستلمة (فقرة 51 (ب))
220	مبلغ إجمالي مستحق للعملاء كعمل في العقد - اظهر كأصل حسب الفقرة 53 (أ)
(20)	مبلغ إجمالي مستحق للعملاء كعمل في العقد - اظهر كأصل حسب الفقرة 53 (ب)

المجموع	هـ	د	ج	ب	أ	التكاليف التي حدثت في العقد	المبالغ التي يجب الإفصاح عنها بموجب الفقرات
1,420	100	250	450	510	110		51 أ
15	(30)	(90)	30	70	35	الفائض المعترف به ناقصا العجز المعترف به	و 53 أ
1,435	70	160	480	580	145		و 53 ب تم حسابها كالاتي:
1,235	55	180	380	520	100	فترة الإنجاز	
220	15	-	100	60	45	مستحقات من العملاء	
(20)	-	(20)	-	-	-	مستحقات من العملاء	

المبلغ المفصح عنه حسب الفقرة 51 (أ) هو نفس المبلغ في الفترة الحالية لأن الإفصاح يتعلق بأول سنة للعملية.

### مقارنة مع معيار المحاسبة الدولي الحادي عشر

المعيار الدولي لمحاسبة القطاع العام الحادي عشر عقود الإنشاء تم أخذه أساسا من معيار المحاسبة الدولي الحادي عشر عقود الإنشاء. الاختلافات الرئيسية بين المعيارين هي كالتالي:

- تعليق إضافي للموجود في معيار المحاسبة الدولي تم تضمينه في المعيار الدولي لمحاسبة القطاع العام ليوضح إمكانية تطبيق المعيار على مؤسسات القطاع العام.
- المعيار الدولي لمحاسبة القطاع العام الحادي عشر استخدم مصطلحات مختلفة في مواقع محددة، أكثر هذه الأمثلة شيوعاً هي "مؤسسة"، "إيراد"، "قائمة الأداء المالي"، "قائمة المركز المالي" و "صافي الموجودات / حقوق الملكية" في المعيار الدولي لمحاسبة القطاع العام العاشر. يقابلها في المعيار الدولي للمحاسبة الحادي عشر "منشأة"، "دخل"، "قائمة الدخل"، "ميزانية عمومية"، "حقوق الملكية".
- المعيار الدولي لمحاسبة القطاع العام يحتوي على ترتيبات ملحقة و التي لا تتناول شكل العقد القانوني في نطاق المعيار.
- المعيار الدولي لمحاسبة القطاع العام يحتوي على عقود على أساس التكلفة و عقود غير تجارية في نطاق المعيار.
- المعيار الدولي لمحاسبة القطاع العام جعل من الواضح أن متطلبات الاعتراف بالعجز المتوقع للعقد فوراً أصبحت محتملة (ممكنة) أن تكاليف العقد سوف تتجاوز إجمالي إيرادات العقد تطبيق فقط على العقود التي تمت من بداية العقد الذي تكاليفه سوف يتم تغطيتها بالكامل من الأطراف في هذا العقد.

- المعيار الدولي لمحاسبة القطاع العام يتضمن أمثلة إضافية ليوضح تطبيق المعيار علي عقود الإنشاء غير التجارية.