المعيار المحاسبي الدولي الحادي عشر
(المعدل في عام 1993)

عقود المقاولات

يحل هذا المعيار المحاسبي الدولي المعدل محل المعيار المحاسبي الدولي رقم 11 "المحاسبة عن عقود المقاولات " المعتمد من قبل المجلس في شهر آذار (مارس) 1979. وأصبح نافذ المفعول على البيانات المالية التي تغطي الفترات التي تبدأ في الأول من كانون الثاني (يناير) 1995 أو بعد ذلك التاريخ.

في أيار (مايو) 1999، عدل المعيار المحاسبي الدولي العاشر (المعدل في عام 1999) – الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية العمومية الفقرة 45. النص المعدل يصبح نافذ المفعول عندما يصبح المعيار المحاسبي الدولي العاشر (المعدل في عام 1999) نافذ المفعول للبيانات المالية السنوية التي تغطي الفترات التي تبدأ في الأول من كانون الثاني (يناير) 2000 أو بعد ذلك التاريخ.

المحتويات

المعيار المحاسبي الدولي الحادي عشر (المعدل في عام 1993)

عقود المقاولات

هدف المعيار	الفقرات
نطاق المعيار	1- 2
تعريف المصطلحات	3- 6
تجميع وتقسيم عقود المقاولات	7- 10
إيراد العقد	11- 15
تكاليف العقد	16- 21
الاعتراف بإيراد العقد ومصروفاته	22- 35
الاعتراف بالخسائر المتوقعة	36- 37
التغير في التقديرات	38
الإفصاح	39- 45
تاريخ بدء التطبيق	46
الملحق	
الإفصاح عن السياسات المحاسبية	
تحديد إيرادات ومصروفات العقد	
الإفصاح عن العقود	

المعيار المحاسبي الدولي الحادي عشر

(المعدل عام 1993)

عقود المقاولات

يتكون هذا المعيار من الفقرات المكتوبة بأحرف مائلة وبلون داكن ويجب تطبيق هذا المعيار في ضوء ما جاء من مواد وإرشادات بباقي الفقرات، وكذلك في ضوء ما جاء بالمقدمة الخاصة بالمعايير الدولية. ويجب ملاحظة عدم ضرورة تطبيق المعايير المحاسبية الدولية على البنود قليلة الأهمية (راجع الفقرة رقم 12 من المقدمة).

هدف المعيار

يهدف هذا المعيار إلى توصيف المعالجة المحاسبية المناسبة لإيرادات وتكاليف عقود المقاولات. ونظرا لطبيعة أعمال المقاولات فإن تاريخ بدء تنفيذ العقد وتاريخ إتمامه يقعان عادة في سنوات مالية مختلفة، وعلى ذلك فان النقطة الأساسية في المحاسبة على عقود المقاولات تتمثل في كيفية توزيع إيرادات وتكاليف العقد على السنوات التي تم خلالها إنجاز العقد. ويستخدم هذا المعيار أسس تحقق الإيرادات كما جاءت بالإطار الخاص بإعداد وعرض البيانات المالية لتحديد توقيت الاعتراف بإيرادات ومصروفات العقد بقائمة الدخل. كما يقدم المعيار إرشادات عملية توضح كيفية تطبيق تلك الأسس .

نطاق المعيار

1. يجب تطبيق هذا المعيار عند المحاسبة على عقود المقاولات بالبيانات المالية لشركات المقاولات.

2. يحل هذا المعيار محل المعيار المحاسبي الدولي الحادي عشر (المحاسبة عن عقود المقاولات) والذي اعتمد في عام 1978.

تعريف المصطلحات

3. فيما يلي تعريف المصطلحات المستخدمة في هذا المعيار:

عقد المقاولة : هو عقد يتم التفاوض فيه خصيصا لتشييد أو بناء أصل أو مجموعة من الموجودات ذات العلاقات المترابطة والمتداخلة من حيث التصميم والتكنولوجيا والوظيفة أو الغرض النهائي أو الاستخدام .

عقد محدد السعر : عبارة عن عقد مقاولة يقبل المقاول بموجبه تنفيذ العقد مقابل سعر محدد أو معدل ثابت لكل وحدة م نتج، وفي بعض الأحيان قد يتضمن العقد شرط التعدي ل في ضوء التكلفة الفعلية.

عقد التكاليف مضافا إليها نسبة أو عمولة : عبارة عن عقد مقاولة يستعيد بمقتضاه المقاول التكاليف ا لمسم وح بها أو المحدد ة بالإضافة إلى نسبة من تلك التكاليف أو رسما ثابتا (عمولة ثابتة).

4. قد يتضمن عقد المقاولة بناء أو تشييد أصل معين كأحد المباني أو الجسور ، أو السدود، أو خط أنابيب، أو طريق أو أحد ى السفن أو الإنفاق. وقد يتضمن عقد الم قاولة تشييد عدد من الموجودات ذات العلاقة الوطيد ة من حيث التصميم والتكنولوجيا،أو الوظي فة أو الغرض النهائي أو الاستخدام ، ومن أمثلة ذلك ع قود تشييد المصافي ومعامل التكرير وتزويدها بالمعدات اللازمة.

5. لأغراض هذا المعيار، تتضمن عقود المقاولات ما يلي:

أ. عقود تقديم الخدمات المرتبطة مباشرة بتشييد الأصل ، ومن أمثلة ذلك عقو د إدارة المشروع وعمل التصميمات الهندسية له.

ب. عقود هدم أو ترميم الموجودات وتهيئة البيئة المحيطة بعد إزالة الموجودات.

6. يتم صياغة عقود المقاولات بعدة طرق. ولأغراض هذا المعيار ، فإنها تصنف إلى عقود محددة السعر وعقود التكلفة مضافا إليها نسبة أو عمولة. وقد تتضمن بعض عقود المقاولات خصائص النوعين السابقين معا، فمثلا قد تتضمن عقود التكلفة مضافا إليها نسبة أو عمولة شرط عدم زيادة السعر عن حد أقصى م عين. في مثل هده الحالات يجب على شركة المقاولات أن تأخذ بعين الاعتبار كل الشروط الواردة بالفقرات 23، 24 عند تحديد توقيت الاعتراف بالإيرادات والمصروفات.

تجميع وتقسيم عقود المقاولات

7. عادة يتم تطبيق متطلبات هذا المعيار بالنسبة لكل عقد مقاولة على حده ومع ذلك فانه في بعض الحالات قد يكون ضروريا تطبيق المعيار على أجزاء محددة ومنفصلة من عقد واحد أو على مجموعة عقود سويا وذلك بالشكل الذي يعكس مضمون العقد أو مجموعة العقود.

8. إذا تضمن أحد العقود تشييد عدد من الموجودات، فإنه يجب معالجة كل أصل باعتباره عقدا مستقلا في حالة توافر مايلي:

أ. إذا تم تقديم عرض منفصل لكل أصل على حده،

ب. أن يكون لكل 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.

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

أ. إذا تم التفاوض على مجموعة العقود كوحدة واحدة.

ب. إذا كانت هناك علاقة مترا بطة و اضحة بين العقو د بحيث تكون في الواقع مشروع واحد له ه امش ربح إجمالي.

ج. أن يتم تنفيذ العقود في وقت واحد أوفى تعاقب مستمر.

10. قد يعطي العقد المقاول إذا شاء الخيار في تشييد أصل إضافي. أوقد يتم تعديل العقد ليشمل تشييد أصل إضافي. في هذه الحا لة يجب معالجة تش ييد الأصل الإضافي باعتباره عقدا منفصلا إذا توافر أحد الشروط الآتية:

أ. اختلاف الأصل الإضافي اختلافا جوهريا في التصميم أو التكنولوجيا 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

11. يجب أن يشمل إيراد العقد على:

أ. القيمة الأصلية للإيراد التي تم الاتفاق عليها عند التعاقد.

ب. آية تعديلات في الأعمال المتعاقد عليها أو مطالبات أو حوافز بشرط توافر كلا من:

1 -وجود درجة معقولة من التأكد بأن ينتج عن ذلك إيرادات.

2 -يمكن قياس تلك القيم بموضوعية.

12. يتم قياس إيراد العقد على أساس القيمة العادلة للمقابل الذي تم استلامه (أو القابل للاستلام). وتتأثر عملية قياس إيراد العقد بعوامل عدم التأكد. والتي تعتمد على ناتج مجموعة من الأحداث المستقبلية- فبعض التقديرات غالبا ما تتغير كلما حدثت بعض الأحداث وكلما تكشفت بعض عوامل عدم التأكد وعلى ذلك فان مقدار إيراد العقد يمكن أن يزيد أو ينقص من فترة إلى أخرى، 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 المقاولات 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.

د. في حالة وجود سعر محدد ثابت لكل وحدة منتج (مخرجات) فان إيراد العقد يزداد في حالة زيادة عدد وحدات المخرجات .

13. قد يطلب العميل تغييرات في إطار العمل المتفق على إنجازه بموجب العقد. وقد تؤدي هذه التغييرات إلى زيادة أو تخفيض إيرادات العقد. ومن أمثلة تلك التغييرات تعديل مواصفات أو تصميم الأصل وتعديل مدة العقد. ويتم تعديل إيراد العقد بتلك التغييرات إذا توافرت الشروط الآتية:

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.

14. المطالبات هي المبالغ التي يسعى المقا ول لتحصيلها من العميل أو أ ي طرف آخر و ذلك 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 ' ونظرا لأن مقادير تلك

المطالبات تتوقف على نتيجة المفاوضات بين المقا ول والعميل فانه يجب اعتبار تلك المطالبات جزءا 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 بدرجة كبيرة من الموضوعية.

15. تعتبر الحوافز مبالغ إضافية يتم دفعها للمقا ول 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 إيراد 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. أن المبالغ المتوقع أن يوافق عليها العميل يمكن قياسها بطريقة موضوعية.

تكاليف العقد

16. يجب أن تشمل تكاليف العقد على ما يلي:

أ. التكاليف المتعلقة مباشرة بالعقد.

ب. التكاليف المتعلقة بنشاط العقود بصرفة عامة ويمكن تخصيصها للعقد.

ج. التكاليف الأخرى التي ينص العقد على تحميلها للعميل.

17. 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.

ه. 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 ب إيرادات العقد، ومثال ذلك الدخل الناتج من بيع بعض المواد الزائدة والتخلص من المعدات والتجهيزات في نهاية العقد.

18. 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 الإنشائية. 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 بها بالمعيار المحاسبي الدولي رقم 23(تكاليف الاقتراض).

19. من أمثله التكاليف الأخرى التي يمكن تحميلها للعميل طبقا لشروط العقد التكاليف الإدارية العامة وتكاليف التطوير والتي ينص العقد صراحة على حق المقاول في استردادها.

20. 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 بعدد وآلات عاطلة والتي لا تستعمل في عقد محدد.

21. تشمل تكاليف العقد على كافة التكاليف التي يمكن تخصيصها للعقد من تاريخ الحصول على العقد حتى تاريخ 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.

تحقق إيراد ومصروفات العقد

22. في حالة إمكانية تحديد ناتج العقد بطريقة موضوعية، فأنه يمكن تحديد إيرادات ومصروفات العقد عن الفترة المالية طبقا لمستوى إتمام الأنشطة المتعلقة بالعقد في تاريخ الميزانية. وفي حالة توقع حدوث خسائر لأحد العقود، فإن هذه الخسائر يجب الاعتراف بها فورا طبقا لما جاء بالفقرة36.

23. في حالة العقود محدد ة السعر، فإنه يمكن القول بأن نتيجة العقد يمكن تحديدها بطريقة موضوعية في حالة توافر الشروط الآتية مجتمعة:

أ. إمكانية قياس إيرادات العقد بطريقة موضوعية.

ب. إذا كانت هناك درجة عالية من التأكد بأن المنافع الاقتصادية المرتبطة بالعقد ,سوف تؤول إلى المقاول.

ج. إمكانية قياس التكاليف اللازمة لإتمام العقد وكذلك درجة إتمامه في تاريخ إعداد قائمة المركز المالي ، بدرجة كافية من الموضوعية.

د. إمكانية قياس وتحديد التكاليف الخاصة بالعقد بطريقة موضوعية بحيث يمكن عمل مقارنات بين التكاليف الفعلية للعقد والتكاليف المقررة مسبقا.

24. في حالة عقود التكاليف مضافا إليها نسبة أو عمولة، فان نتيجة العقد يمكن تحديدها بطريقة موضوعية إذا توافرت الشروط الآتية:

أ. إذا كانت هناك درجة عالية من التأكد بأن المنافع الاقتصادية المرتبطة بالعقد سوف تؤول إلى المقاول.

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

25. يشار عادة إلى أساس الاعتراف بالإيرادات طبقا 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 ومصروف وربح متعلقة بنسبة الأعمال

التي تم إنجازها خلال الفترة. وتقدم هذه الطريقة معلومات تفيد في معرفة مدى التقدم في تنفيذ العقد خلال الفترة.

26. في ظل طريقة نسبة الإتمام يتم الاعتراف بإيراد العقد بقائمة الدخل في الفترات المحاسبية التي ساهمت في إنجاز الأعمال. ويتم عادة الاعتراف بتكاليف العقد كمصروفات بقائمة الدخل وذلك في الفترات المحاسبية التي تم خلالها إنجاز الأعمال التي تسببت في حدوث تلك التكاليف. ومع ذلك فانه إذا كان من المتوقع زيادة مجموع التكاليف اللازمة للعقد على إجمالي إيراد العقد فانه يجب الاعتراف على الفور بتلك الزيادة كمصروف طبقا لما جاء بالفقرة 36.

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

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

29. 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 ضروريا أن يكون لدى المنشأة نظام داخلي فعال للموازنات والتقارير. إذ تقوم المنشأة 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.

30. يمكن قياس مرحلة التقدم في تنفيذ العقد بطرق متعددة. ويجب على المنشأة أن تستخدم الطريقة التي تقيس بموضوعية الأعمال المنفذة حسب طبيعة كل عقد. ومن بين تلك الطرق:

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

ب. معاينة وتقدير الأعمال التي تم تنفيذها.

ج. نسبة الأعمال المادية التي تم إنجازها من العقد.

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

31. في حالة استخدام نسبة التكاليف الفعلية حتى تاريخه لتحديد نسبة الإتمام فانه يجب ملاحظة أن تقتصر التكاليف على البنود التي ساهمت فعلا 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، إلا إذا كانت تلك المواد قد صنعت خصيصا للعقد.

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

32. 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 فورا كمصروف وذلك طبقا للفقرة 36.

33. في أغلب الأحوال لا يمكن تحديد نتيجة العقد بموضوعية وذلك خلال المراحل الأولى لتنفيذ العقد، ورغم ذلك فإن المنشأة قد تكون قادرة على استرداد التكاليف الفعلية للعقد. ولذا فان الإيرادات الواجب الاعتراف بها يجب أن تكون في حدود المبالغ المتوقع استردادها. وإذا لم يتمكن المشروع من تقدير ناتج العقد بطريقة موضوعية فانه يجب عدم الاعتراف بأية أرباح. وقد يحدث في بعض الأحيان ألا تتمكن المنشأة من تقدير ناتج أحد العقود ورغم ذلك فقد يكون هناك احتمال بأن تزيد تكاليف أحد العقود عن إيراداته. في مثل هذه الحالات فانه يجب الاعتراف على الفور بالفرق كمصروف طبقا لما جاء بالفقرة 36.

34. إذا كان من المحتمل عدم استرداد تكاليف أحد العقود، فانه يجب الاعتراف بها على الفور كمصروف ومن أمثلة الحالات التي يكون استرداد تكاليف العقد مشكوك فيه وبالتالي يجب معالجتها على الفور كمصروف هي ما يلي:

أ. العقود غير الملزمة إلزاما تاما، حيث تكون صحة أو شرعية العقد موضع شك كبير.

ب. العقود التي يتوقف إتمامها على الانتهاء من قضايا مرفوعة أو إصدار تشريعات.

ج. العقود التي تتعلق بممتلكات من المتوقع مصادرتها للملكية العامة أو إزالتها.

د. إذا كان العميل غير قادر على الوفاء بالتزاماته.

ه. إذا كان المقاول غير قادر على إتمام العقد أو الوفاء بتعهداته طبقا للعقد.

35. في حالة زوال عوامل عدم التأكد التي تسببت في عدم إمكانية تقدير ناتج أحد العقود بطريقة موضوعية، فإنه يجب الاعتراف بإيرادات ومصروفات العقد طبقا لما جاء بالفقرة رقم 22 وليس طبقا بما جاء بالفقرة 32.

الاعتراف بالخسائر المتوقعة

36. في حالة ما إذا كان من المتوقع زيادة مجموع تكاليف العقد عن إيراداته، فانه يجب الاعتراف على الفور بالخسائر المتوقعة كمصروف.

37. يتم تحديد مقدار تلك الخسائر بغض النظر عما يلي:

أ. ما إذا كان العمل بالعقد قد بدأ أم لا.

ب. مرحلة إتمام أنشطة العقد .

ج. مقادير الأرباح المتوقع تحقيقها من عقود أخرى لم يتم معالجتها كعقد واحد طبقا لما جاء بالفقرة رقم 9.

التغيرات في التقديرات

38. يتم تطبيق طريقة نسبة الإتمام على أساس متراكم في كل فترة محاسبية وذلك طبقا 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 تغير في التقدير المحاسبي (انظر المعيار المحاسبي الدولي رقم 8، صافي الربح أو الخسائر للفترة، الأخطاء الجوهرية والتغيرات المحاسبية) ويتم استخدام التقديرات الجديدة في حساب الإيرادات والمصروفات المتعلقة بالفترة التي حدث فيها التغيير وكذلك للفترات اللاحقة.

الإفصاح

39. يجب على المنشأة 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.

40. يجب على المشروع أن يفصح عما يلي بالنسبة للعقود تحت التنفيذ في تاريخ إعداد الميزانية:

أ. التكاليف الفعلية المجمعة وكذلك الأرباح التي تم الاعتراف بها (مع خصم أية خسائر) حتى تاريخه.

ب. المبالغ المقدمة التي تم استلامها على ذمة العقود.

ج. المبالغ المحتجزة.

41. 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 مبالغ 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.

42. يجب على المنشأة الإفصاح عن:

أ. إجمالي المبالغ التي في ذمة العملاء عن أعمال العقود كموجودات بالميزانية.

ب. إجمالي المبالغ المستحقة للعملاء عن أعمال العقود كمطلوبات بالميزانية.

43. تتمثل إجمالي المبالغ في ذمة العملاء عن أعمال العقد في صافى المبالغ الآتية:

أ. التكاليف الفعلية بالإضافة إلى الأرباح المحققة ، مخصوما منها:

ب. مجموع الخسرائر المحققة مضافا إليها إجمالي الفواتير المرسلة.

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

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

أ. التكاليف الفعلية بالإضافة إلى الأرباح المحققة، مخصوما منها:

ب. مجموع كل من الخسرائر المحققة والفواتير المرسلة.

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

45. يجب على المنشأة أن تفصح عن أية التزامات محتملة و موجودات محتملة طبقا لما جاء بالمعيار المحاسبي الدولي رقم السابع و الثلاثون " المخصصات، الالتزامات المحتملة والموجودات المحتملة". وقد تنشأ الالتزامات المحتملة والموجودات المحتملة من بعض البنود كتكاليف الضمان، والمطالبات والجزاءات أو أية خسرائر متوقعة.

تاريخ بدء التطبيق

46. يعتبر هذا المعيار واجب التطبيق بالنسبة للبيانات المالية التي تغطى الفترات المالية التي تبدأ في الأول من كانون الأول (يناير) 1995 أو بعد ذلك التاريخ.

ملحق

لا يعتبر هذا الملحق جزءا من المعيار، ويهدف بصفة أساسية إلى توضيح كيفية تطبيق المعيار وللمساعدة على تفهم معانيه.

الإفصاح عن السياسات المحاسبية

فيما يلي بعض الأمثلة على كيفية الإفصاح عن السياسات المحاسبية:

يتم الاعتراف بإيرادات عقود المقاولات محددة السعر باستخدام طريقة نسبة الإتمام ، ويتم قياس نسبة الإتمام على أساس نسبة عدد ساعات العمل البشرى الفعلية إلى إجمالي عدد ساعات العمل البشري المقدرة لكل عقد.

يتم الاعتراف بإيرادات عقود مقاولات التكلفة مضافا إليها نسبة أو عمولة محددة على أساس التكاليف الفعلية خلال الفترة القابلة للاسترداد مضافا إليها العمولة المكتسبة والتي يتم قياسها على أساس نسبة التكاليف الفعلية حتى تاريخه إلى مجموع التكاليف المقدرة للعقد.

تحديد إيرادات ومصروفات العقد

يوضح المثال التالي إحدى طرق تحديد مستوى إتمام العقد وتوقيت الاعتراف بإيراد ومصروفات العقد (أنظر الفقرات 22 إلى35 من المعيار).

حصلت إحدى شركات المقاولات على عقد مقاولة قيمته 9000 لبناء أحد الجسور، ولقد قدرت الشركة تكاليف تنفيذ العقد بمبلغ 8000، كما قدرت المدة اللازمة لتنفيذ العقد بثلاث سنوات.

وفي نهاية السنة الأولى تبين أن مجموع التكاليف اللازمة لإتمام العقد 8,050.

وفي السنة الثانية تم الاتفاق مع العميل على تعديل بعض الأعمال نظير زيادة قيمة العقد بمبلغ 200، ولقد قدرت تكاليف ذلك التعديل بمبلغ 150. في نهاية السنة الثانية تبين أن التكاليف الفعلية تشمل مواد خام بمبلغ 100 مشونة بموقع العقد سوف يتم استخدامها في العام الثالث لإتمام العقد.

ويحدد المقاول مستوى الإتمام على أساس نسبة التكاليف الفعلية للأعمال المنجزة إلى مجموع التكاليف اللازمة للعقد . . . وفيما يلي بيان بالمعلومات المالية المتعلقة بالعقد خلال سنوات تنفيذه:

	السنة 1	السنة 2	السنة 3
إيراد العقد المبدئي	9,000	9,000	9,000
تعديلات	—	200	200
إجمالي إيراد العقد	9,000	9,200	9,200
التكاليف الفعلية حتى تاريخه	2093	6168	8200
التكاليف المقدرة للإتمام	5957	2032	—
إجمالي التكاليف المقدرة للعقد	8050	8200	8200
الربح المقدر	950	1000	1000
نسبة الإتمام	%26	%74	%100

يتم تحديد نسبة الإنجاز للسنة الثانية (74%) باستبعاد مبلغ 100 من تكاليف العقود الفعلية للعمل المنجز لتاريخه والذي يمثل تكاليف مواد مخزنة في الموقع للاستخدام في السنة الثالثة.

وفيما يلي بيان بالإيرادات والمصروفات والأرباح المحققة كما تظهر بقائمة الدخل خلال السنوات الثلاث:

	حتى تاريخه	محقق في فترات سابقة	محقق في الفترة الحالية
السنة 1			
الإيرادات (9,000*26%)	2,340		2,340
المصروفات(8,050*26%)	2,093		2,093
الربح	247		247
السنة 2			
الإيرادات (9,200*74%)	6,808	2,340	4,468
المصروفات(8,200*74%)	6,068	2,093	3,975
الربح	740	247	493
السنة 3			
الإيرادات (9,200*100%)	9,200	6,808	2,392
المصروفات	8,200	6,068	2,132
الربح	1,000	740	260

الإفصاح عن العقود

بفرض أنه في نهاية السنة الأولى التي بدأت شركة المقاولات فيها نشاطها تبين أن كافة التكاليف التي حدثت قد سددت بالكامل وأن كل الفواتير التي تم إرسالها للعميل قد حصلت بالكامل وأن الدفعات المقدمة المتفق عليها قد حصلت أيضا". وأن التكاليف الفعلية للعقود ب، ح، د، تتضمن تكلفة مواد خام تم شرائها لتلك العقود ولم تستخدم بعد. كما أنه تم تحصيل دفعات نقدية مقدمة عن أعمال لم يتم تنفيذها بعد للعقود ب، ح، د....

ويتلخص موقف العقود تحت التنفيذ وعددها 5 عقود في نهاية السنة الأولى كما يلي:

	العقود					
	أ	ب	ج	د	ه	الإجمالي
إيرادات العقد المحققة طبقا للفقرة 22	145	520	380	200	55	1,300
مصروفات العقد المحققة طبقا للفقرة 22	110	450	350	250	55	1,215
الخسارة المتوقعة طبقا للفقرة 36	-	-	-	40	30	70
الأرباح المحققة مخصوما منها الخسائر المحققة	35	70	30	(90)	(30)	15
التكاليف الفعلية خلال الفترة	110	510	450	250	100	1,420
التكاليف التي تم الاعتراف بها كمصروف طبقا للفقرة 22	110	450	350	250	55	1,215
التكاليف التي تتعلق بأنشطة مستقبلية وتعتبر موجودات طبقا للفقرة 27	-	60	100	-	45	205
إيرادات العقد (انظر الجزء العلوي)	145	520	380	200	55	1,300
الفواتير المرسلة (فقرة 41)	100	520	380	180	55	1,235
إيرادات لم يرسل عنها فواتير بعد	45	-	-	20	-	65
دفعات مقدمة (فقرة 41)	-	80	20	-	25	125

فيما يلي المبالغ التي يجب الإفصاح عنها طبقا للمعيار:

إيرادات العقود المحققة خلال الفترة (فقرة 39أ)	1300
تكلفة العقود والأرباح المحققة (مخصوما منها الخسائر المحققة) حتى تاريخه (فقرة 40أ)	1435
دفعات مقدمة (فقرة 40 ب)	125
إجمالي المبالغ في ذمة العملاء عن العقود والتي تظهر كأصل طبقا للفقرة 142	220
إجمالي المبالغ المستحقة للعملاء عن عقود والتي تظهر كمطلوبات طبقا للفقرة 42ب	(20)

المبالغ التي يجب الإفصاح عنها طبقا للفقرات 40أ، 42أ، 42ب يتم حسابها كالآتي:

	أ	ب	ج	د	ه -	الإجمالي
التكاليف الفعلية للعقد	110	510	450	250	100	1,420
الربح المحقق مخصوما منه الخسارة المحققة	35	70	30	(90)	(30)	15
	145	580	480	160	70	1,435
الفواتير المرسلة	100	520	380	180	55	1,235
مبالغ في ذمة العملاء	45	60	100	-	15	220
مبالغ مستحقة للعملاء	-	-	-	(20)	-	(20)

وتتساوى المقادير التي يتم الإفصاح عنها طبقا لمقتضيات الفقرة 40أ مع المقادير المتعلقة بالفترة الحالية وذلك بسبب أن الإفصاح يتم عن السنة الأولى لأعمال شركة المقاولات.