

**معييار الحاسبة المصرى**

**رقم (٨) المعدل ٢٠١٥**

**عقود الإنشاء**

معيار المحاسبة المصرى رقم (٨) المعدل ٢٠١٥  
عقود الإنشاء

المحتويات

فقرات

	هدف المعيار
٢-١	نطاق المعيار
٦-٣	تعريفات
١٠-٧	تجميع وفصل عقود الإنشاءات
١٥-١١	إيرادات العقود
٢١-١٦	تكلفة العقود
٣٥-٢٢	الاعتراف بإيراد العقد ومصروفاته
٣٧-٣٦	الاعتراف بالخسائر المتوقعة
٣٨	التغيير فى التقديرات
٤٥-٣٩	الإفصاح
	ملحق

## معيار المحاسبة المصري رقم (٨) المعدل ٢٠١٥ عقود الإنشاء

### هدف المعيار

يهدف هذا المعيار الى شرح المعالجة المحاسبية للإيرادات والتكاليف المتعلقة بعقود الإنشاء. وبسبب طبيعة الأنشطة التي تؤدي في ظل عقود الإنشاء عادة ما يقع تاريخ التعاقد وتاريخ الانتهاء من العمل في فترات مالية مختلفة. لذا فإن الموضوع الأساسي في المحاسبة عن عقود الإنشاء هو توزيع إيرادات وتكاليف العقد على الفترات المحاسبية التي يؤدي خلالها العمل الإنشائي. ويستخدم هذا المعيار شروط الاعتراف الواردة في إطار إعداد وعرض القوائم المالية لتحديد متى يتم الاعتراف بإيرادات العقد كإيرادات ومصروفات العقد كمصروفات في قائمة الدخل. كما يقدم المعيار أيضاً إرشادات عملية عن كيفية تطبيق هذه الشروط.

### نطاق المعيار

- ١ - يطبق هذا المعيار في المحاسبة عن عقود الإنشاء في القوائم المالية للمقاولين.
- ٢ - ملغاة .

### تعريفات

- ٣ - تستخدم المصطلحات التالية في هذا المعيار بالمعنى المذكور قرين كل منها:

**عقد الإنشاء** هو عقد تم إبرامه خصيصاً لإنشاء أصل أو مجموعة من الأصول التي ترتبط ببعضها أو تعتمد على بعضها البعض من ناحية التصميم أو التقنية أو الوظائف أو الغرض أو الاستخدام النهائي لها.

**العقد محدد السعر** هو عقد الإنشاء الذي يوافق فيه المقاول على سعر محدد للعقد ككل أو على سعر محدد لكل عنصر أو لكل مخرج من مخرجات تنفيذ العملية والذي قد يتضمن في بعض مواد الحق في زيادة الأسعار بنسبة معينة.

**عقد بالتكلفة زائد نسبة** هو عقد الإنشاء الذي يقوم بموجبه المقاول باسترداد التكاليف المسموح بها أو المعرفة بالعقد بالإضافة الى نسبة مئوية من التكاليف أو مبلغ أتعاب محدد.

٤ - قد يبرم عقد الإنشاء لإنشاء أصل واحد مثل كوبري أو مبنى أو سد أو خط أنابيب أو طريق أو سفينة أو نفق. كما يمكن أن يكون أيضاً لإنشاء عدد من الأصول المرتبطة ببعضها البعض من ناحية التصميم أو التقنية أو الوظائف أو من ناحية الغرض النهائي منها أو استخدامها ، ومثال ذلك عقود إنشاء محطات تكرير البترول أو إنشاء وحدات المصانع والأجهزة المعقدة.

٥- لأغراض هذا المعيار فإن عقود الإنشاء تتضمن ما يلي :

(أ) عقود تقديم خدمات لها علاقة مباشرة بإنشاء هذا الأصل مثال ذلك خدمات مدير المشروع والمهندس المعماري.

و(ب) عقود هدم وإزالة بعض الأصول وعقود تنظيف البيئة من آثار عمليات هدم هذه الأصول.

٦- تأخذ عقود الإنشاء عدة أشكال. وهى تصنف لأغراض هذا المعيار إما كعقود ذات سعر محدد أو عقود بالتكلفة زائد نسبة أو قد تأخذ بعض العقود ملامح من العقود ذات السعر المحدد والعقود بالتكلفة زائد نسبة، ومثال ذلك العقود بالتكلفة زائد نسبة مع وضع حد أقصى للسعر. وفى هذه الظروف يحتاج المقاول أن يأخذ فى الاعتبار كل الشروط والقواعد الواردة فى الفقرتين "٢٣" ، "٢٤" من هذا المعيار لتحديد متى يعترف بإيراد ومصروفات هذا العقد.

### تجميع وفصل عقود الإنشاء

٧- يتم عادة تطبيق متطلبات هذا المعيار بصفة مستقلة على كل عقد من عقود الإنشاء ، ولكن فى بعض الحالات يقتضى الأمر تطبيق هذا المعيار على أحد مكونات العقد بصفة منفصلة ، أو أن يطبق فى بعض الحالات على مجموعة من العقود مجتمعة وذلك من أجل إظهار الوضع الحقيقي لهذا العقد أو مجموعة العقود هذه.

٨- عندما يتعلق العقد بإنشاء عدد من الأصول يتم معاملة إنشاء كل أصل على أنه عقد إنشاء مستقل عندما:

(أ) يكون هناك عروض منفصلة قد قدمت لكل أصل على حدة.

و (ب) يكون قد تم الاتفاق والتفاوض لكل أصل على حدة وأنه كان من حق كل طرف من أطراف التعاقد (العميل والمقاول) أن يقبل أو يرفض هذا الجزء من العقد المرتبط بكل أصل على حدة.

و (ج) يكون من الممكن تحديد تكلفة وإيراد كل أصل على حدة.

٩- تعامل مجموعة العقود سواء كانت مع عميل واحد أو مع عدد من العملاء على أنها عقد واحد عندما:

(أ) يكون قد تم مناقشة مجموعة العقود وكأنها وحدة واحدة.

و (ب) تكون العقود مرتبطة ومتداخلة وكأنها فى حقيقتها عملية واحدة لها هامش ربح اجمالى.

و (ج) يتم تنفيذ العقود المختلفة فى ذات الوقت (على التوازي) أو فى ترتيب زمني مستمر الواحد تلو الآخر.

١٠- قد يسمح العقد بإنشاء أصل إضافي طبقاً لرغبة العميل ، أو قد يتم تعديل العقد الأصلي ليشتمل إنشاء أصل إضافي ، وتتم معاملة إنشاء الأصل الإضافي كعقد مستقل عندما:

(أ) يختلف الأصل جوهرياً فى التصميم أو التقنية أو الوظائف عن الأصل أو الأصول التى تم إنشائها بموجب العقد الأصلي.

أو (ب) يتم التفاوض بشأن سعر الأصل الجديد بدون الأخذ فى الاعتبار أسعار العقد الأصلي.

#### إيرادات العقود

١١- يتضمن إيراد العقد ما يلي:

(أ) القيمة الأصلية للإيراد المتفق عليه فى العقد.

و(ب) المدفوعات عن التعديلات على الأعمال الواردة فى العقد والمطالبات والحوافز وذلك:

(١) إلى مدى احتمال أن يتحقق إيراد عن هذه الأعمال.

و(٢) إذا كانت هناك إمكانية قياس الإيراد المتعلق بها بدرجة يعتمد عليها.

١٢- يتم قياس إيرادات العقود بالقيمة العادلة للمقابل الذى تم أو سيتم استلامه ، ويتأثر قياس إيرادات العقد بالعديد من عوامل عدم التأكد التى تتوقف على نتائج الأحداث المستقبلية ، ويجب إعادة النظر فى تقديرات هذا الإيراد فى ضوء الأحداث التى تقع وفى ضوء تكشف عوامل عدم التأكد ، ولذلك فإن قيمة الإيرادات من العقد يمكن أن تزيد أو تنقص من فترة إلى أخرى. ومن أمثلة ذلك:

(أ) قد يتفق المقاول والعميل على أوامر التعديل أو المطالبات التى قد تزيد أو تنقص إيرادات العقد فى فترة لاحقة للفترة التى تم فيها الاتفاق على التعاقد الأصلي.

أو (ب) قد تزيد قيمة الإيرادات التى تم الاتفاق عليها فى العقد محدد السعر وذلك نتيجة الزيادة فى التكاليف المنصوص عليها فى العقد.

أو (ج) قد تنخفض قيمة الإيرادات نتيجة للغرامات التى نتجت عن تأخير المقاول فى تنفيذ تعاقد.

أو (د) عندما يكون العقد محدد السعر مرتبطاً بسعر محدد لكل وحدة من وحدات المنتج النهائي ، فى هذه الحالة تزيد إيرادات العقد بزيادة عدد الوحدات.

١٣- التعديل هو أمر يصدره العميل إلى المقاول يتم بموجبه تعديل نطاق العمل ، وقد يؤدي التعديل الى زيادة أو نقص إيراد العقد ومن أمثلة تلك التعديلات تغيير بعض المواصفات الفنية أو إجراء تعديل على مدة سريان العقد ، ولا يتم اعتبار قيمة التعديلات جزءاً من إيرادات العقود إلا عندما:

(أ) يكون هناك احتمال مؤكد بأن العميل سوف يعتمد هذه التعديلات وقيمة الإيرادات المتولدة منها.

و (ب) يمكن قياس قيمة الإيرادات الناتجة عن تنفيذ التعديلات المذكورة بدرجة يعتمد عليها.

١٤- المطالبة هى مبلغ يسعى المقاول لتحصيله من العميل أو من طرف آخر كاسترداد لتكلفة لم تكن تتضمنها قيمة العقد ، وقد تنشأ المطالبة مثلاً من أن يكون العميل قد تسبب فى تأخير العمل أو أن هناك أخطاء فى التصميم أو المواصفات أو وجود خلافات تتعلق ببعض التعديلات ، ويخضع قياس مبلغ الإيراد الناتج عن هذه المطالبات دائماً لدرجة عالية من عدم التأكد ويتوقف غالباً على نتائج المفاوضات. لذا لا يتم اعتبار قيمة المطالبات جزءاً من إيرادات العقود إلا فى حالة:

(أ) وصول المفاوضات مع العميل إلى مرحلة متقدمة تبين أنه من المحتمل أن العميل سوف يقبل سداد هذه المطالبات.

و(ب) أن قيمة المطالبة التى من المنتظر أن يقبلها العميل يمكن قياسها بدرجة يعتمد عليها.

١٥- الحوافز هى مبالغ إضافية تدفع للمقاول نتيجة وصوله إلى معايير أداء معينة أو بما يزيد عنها كحالة أن ينص العقد على استحقاق المقاول لحوافز عند انتهائه المبكر من المقولة ، ويمكن تضمين الحوافز فى إيرادات العقد عندما:

(أ) يكون العقد فى مرحلة متقدمة مما يزيد من التأكد من أن الأداء موضوع هذا الحافز قد وصل إلى المعايير

المحددة أو زاد عنها.

و (ب) أن يمكن قياس قيمة هذه الحوافز بدرجة يعتمد عليها.

## تكلفة العقود

١٦- تتضمن تكلفة العقد ما يلي:

(أ) كافة التكاليف المتعلقة مباشرة بالعقد المحدد.

و(ب) التكاليف المتعلقة بنشاط العقود عامة والتي يمكن تحميلها على العقد.

و(ج) التكاليف الأخرى والتي يمكن تحميلها للعميل طبقاً لنصوص العقد.

١٧- تتضمن التكاليف المتعلقة مباشرة بالعقد المحدد ما يلي:

(أ) تكلفة العاملين بالموقع شاملة تكاليف الإشراف.

و (ب) تكلفة المواد المستخدمة في الإنشاء.

و (ج) إهلاك الأصول الثابتة المستخدمة في العقد.

و (د) تكلفة نقل الأصول الثابتة والمواد من وإلى موقع العقد.

و (هـ) تكلفة استئجار الأصول الثابتة.

و (و) تكلفة التصميمات الهندسية والمعاونة الفنية المتصلة مباشرة بالعقد.

و (ز) التكاليف التقديرية لأعمال الضمان بما في ذلك التكاليف المتوقعة للصيانة خلال فترة الضمان .

و (ح) المطالبات من الأطراف الأخرى.

ويمكن أن تخفض هذه التكاليف بالإيرادات العارضة التي تتحقق والتي لم تحسب

ضمن بنود إيرادات العقد مثل بيع المواد الزائدة والأرباح الناتجة عن بيع الأصول

الثابتة في نهاية عقد المقاول.

١٨- تتضمن التكاليف المتعلقة بنشاط العقود عامة والتي يمكن تحميلها على عقود

محددة ما يلي :

(أ) التأمين.

و (ب) تكاليف التصميمات والمعاونة الفنية والتي لا تتعلق بعقد معين.

و (ج) تكاليف الإنشاء غير المباشرة.

ويتم توزيع هذه التكاليف بطريقة منتظمة ومنطقية بصفة مستمرة على كافة التكاليف التى لها نفس الخصائص، وتتم عملية التحميل فى ضوء المستوى العادي لنشاط الإنشاء، ومن أمثلة تكاليف الإنشاء غير المباشرة تكاليف إعداد وتنفيذ كشوف مرتبات الأفراد العاملين فى المقولة، وتعتبر تكاليف الاقتراض من أمثلة التكاليف المتعلقة بنشاط العقود عامة والتي يمكن تحميلها على عقود بعينها.

١٩- قد تتضمن التكاليف التى يمكن تحميلها للعميل طبقاً لنصوص العقد بعض التكاليف الإدارية العامة أو تكاليف التطوير والتي نص العقد تحديداً على استردادها.

٢٠- يتم استبعاد التكاليف التى لا تتعلق بنشاط العقود أو التى لا يمكن تحميلها على العقد وذلك من تكاليف عقد الإنشاء، وتتضمن هذه تكاليف ما يلي:

(أ) التكاليف الإدارية العامة التى لم يرد نص صريح فى العقد على استردادها.

و(ب) تكاليف البيع.

و(ج) تكاليف البحوث والتطوير والتي لم يرد نص فى العقد على إمكانية استردادها.

و(د) تكاليف الإهلاك للألات والمعدات المعطلة والتي لم تستخدم فى عقد معين.

٢١- تدخل ضمن تكاليف العقد تلك التكاليف المرتبطة به وذلك خلال الفترة من تاريخ تأكد الحصول على التعاقد إلى تاريخ إتمام هذا العقد، ومع هذا فإن التكاليف التى تكبدها المقاول خلال الفترة السابقة لتأكد حصوله على العقد والمتعلقة مباشرة به يتم تضمينها كجزء من تكلفة العقد إذا كان يمكن تحديدها وقياسها بدرجة يمكن الاعتماد عليها، وذلك فى حالة اذا كان من المحتمل الحصول على التعاقد. وعند إثبات التكاليف المتعلقة بالحصول على العقد كمصروف خلال الفترة التى أنفقت خلالها، فإنه لا يجوز تضمين هذه التكاليف ضمن تكاليف العقد عند الحصول عليه فى فترة لاحقة.

#### الاعتراف بإيراد العقد ومصروفاته

٢٢- عندما يكون تقدير الناتج النهائي لعقد الإنشاء قد تم بدرجة يعتمد عليها، فإن إيرادات العقد والتكاليف المتصلة به يمكن إدراجها كإيرادات ومصروفات على الترتيب وذلك فى ضوء مستوى الإتمام الذى وصل إليه نشاط العقد فى نهاية الفترة المالية، وتدرج أية خسارة متوقعة فى عقد الإنشاء كمصروف فوراً طبقاً لما هو وارد فى الفقرة "٣٦" من هذا المعيار.

٢٣- فى حالة التعاقدات ذات السعر المحدد فإن الناتج النهائي لعقد الإنشاء يمكن تقديره بدرجة يعتمد عليها فى حالة توافر كل الشروط التالية:

(أ) عندما يمكن قياس الإيراد الإجمالى للعقد بدرجة يعتمد عليها.

و(ب) عندما يكون من المحتمل أن تتحقق للمنشأة المنافع الاقتصادية المتوقعة من تنفيذ هذا العقد.

و(ج) عندما يمكن قياس كل من التكاليف اللازمة لإتمام العقد ومستوى الإتمام الخاص به فى نهاية الفترة المالية بدرجة يعتمد عليها.

و(د) عندما يمكن تحديد التكلفة المتصلة بالعقد بوضوح ، وكذا قياسها بدرجة يعتمد عليها بحيث يكون من الممكن مقارنة التكاليف الفعلية التى تم إنفاقها مع تلك التى تم تقديرها مسبقاً.

٢٤- فى حالة العقود ذات التكلفة زائد نسبة فإنه يمكن تقدير الناتج النهائي من العقد بدرجة يعتمد عليها عندما تتوافر كل الشروط التالية:

(أ) أنه من المحتمل أن تتحقق للمنشأة المنافع الاقتصادية المتصلة بهذا العقد.

و(ب) أن التكاليف المتعلقة بالعقد سواء كانت قابلة أو غير قابلة للاسترداد يمكن تحديدها وقياسها بدرجة

يعتمد عليها.

٢٥- يطلق على عملية الاعتراف بالإيراد والمصروف باستخدام مستوى إتمام العقد طريقة نسبة الإتمام. وفى ظل هذه الطريقة فإن إيرادات العقد يتم مقابلتها بالتكاليف التى تم إنفاقها فى سبيل الوصول إلى مستوى الإتمام الحالى ، والتى ينتج عنها إظهار الإيرادات والمصروفات والأرباح التى تحققت من هذا الجزء المستكمل من العمل ، وهذه الطريقة تعطى معلومات مفيدة عن مدى نشاط العقد ومستوى الأداء خلال الفترة.

٢٦- فى ظل طريقة نسبة الإتمام يعترف بالإيراد ويدرج ضمن الإيرادات فى الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) عن الفترة التى تم فيها تنفيذ الأعمال ، كما أن تكاليف العقد تدرج عادة كمصروفات فى الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) عن ذات الفترة المحاسبية التى تم خلالها إنجاز هذه الأعمال ، ومع ذلك فإن أية زيادة متوقعة فى إجمالى تكلفة العقد عن إجمالى إيراداته يجب إثباتها فوراً كمصروف طبقاً لما هو وارد فى الفقرة "٣٦" من هذا المعيار.

٢٧- قد يتكبد المقاول تكاليف تتعلق بنشاط مستقبلي للعقد ، ويمكن الاعتراف بهذه التكاليف كأصول عندما يكون من المحتمل تغطية هذه التكلفة ، وتعتبر هذه التكاليف مستحقات على العميل وغالباً يتم تبويبها كأعمال تحت التنفيذ.

٢٨- يمكن تقدير الناتج النهائي لعقد الإنشاء بدرجة يعتمد عليها إذا كان من المحتمل أن تتحقق للمنشأة المنفعة الاقتصادية المتعلقة بتنفيذ العقد، ومع ذلك فإنه فى حالة ظهور شك فى إمكانية تحصيل أية مبالغ سبق إدراجها كإيرادات للعقد فى الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) فإنه يجب إدراج المبلغ المشكوك فى تحصيله كمصروف بدلاً من اعتباره تخفيضاً لقيمة إيرادات العقد.

٢٩- يمكن للمنشأة بصفة عامة أن تعد تقديرات يعتمد عليها إذا كان العقد ينص على الآتى:

(أ) حقوق الأطراف فيما يتعلق بالأصل الذى تم إنشاؤه.

و (ب) المقابل الذى سيتم تبادله.

و (ج) طريقة وشروط السداد.

وغالباً ما يكون من الضروري أن يكون لدى المنشأة نظام داخلي فعال للموازنات التقديرية وإصدار التقارير. وتقوم المنشأة خلال فترة تنفيذ العقد بإعادة النظر فى تقديرات إيرادات ومصروفات العقد وتقوم بتعديلها إذا كان ذلك ضرورياً ، ولكن إجراء مثل هذه التعديلات لا يعنى بالضرورة أن الناتج النهائي للعقد لا يمكن تقديره بدرجة يعتمد عليها.

٣٠- يتم تحديد نسبة إتمام العقد بطرق مختلفة وعلى المنشأة أن تستخدم الطريقة التى يمكن باتباعها قياس كمية ما تم إنجازه من العمل بدرجة يعتمد عليها. وطبقاً لطبيعة العقد فإنه هذه الطرق قد تتضمن:

(أ) نسبة التكلفة المنفقة على العمل المنجز حتى تاريخه إلى إجمالي التكاليف المقدرة للعقد كله.

أو(ب) حصر الأعمال المنفذة.

أو(ج) ما تم إنجازه فعلياً من أعمال العقد .

ولا تعتبر الدفعات الدورية والمقدمات المحصلة من العملاء عادة عن مستوى العمل المنجز .

٣١- عندما يتم تحديد مستوى الإلتزام بالاعتماد على ما تم تحمله من تكاليف العقد حتى تاريخه ، فإن تلك التكاليف يجب ألا تتضمن سوى التكاليف التى تعكس العمل المؤدى فقط وبالتالي فإن بعض التكاليف يجب استبعادها ومثال ذلك:

(أ) التكاليف المتعلقة بأنشطة أو أعمال مستقبلية مثل التشوينات الموجودة فى موقع العملية أو التى خصصت للعملية ولكن لم تتركب أو تستخدم بعد ، إلا إذا كانت هذه التشوينات قد صنعت خصيصاً لهذا العقد.

و(ب) الدفعات المقدمة لمقاولي الباطن .

٣٢- عندما يكون من غير الممكن تقدير الناتج النهائي من عقد الإنشاءات بدرجة يعتمد عليها بتعيين:

(أ) عدم الاعتراف بالإيرادات إلا فى حدود تكاليف العقد التى أنفقت والتى يكون من المتوقع استردادها.

و(ب) إثبات كافة تكاليف العقد كمصروفات فى الفترة التى أنفقت فيها.

ويتم الاعتراف بالخسائر المتوقعة فى عقد المقاوله فوراً كمصروف وذلك طبقاً للفقرة "٣٦" من هذا المعيار.

٣٣- يصعب فى الغالب خلال المراحل الأولى من عقد المقاوله تقدير الناتج النهائي للعقد بدرجة يعتمد عليها. إلا أنه قد يكون من المحتمل أن تتمكن المنشأة من تغطية التكلفة التى أنفقتها ، ومن ثم فإنه فى هذه الحالة لا يعترف بالإيرادات إلا فى حدود ما تم إنفاقه ويكون من المتوقع تغطيته ، وفى الأحوال التى لا يمكن تحديد الناتج النهائي للعقد بدرجة يعتمد عليها فإنه يتعين عدم الاعتراف بتحقيق أية أرباح.

ومع ذلك فإنه حتى لو كان الناتج النهائي من العقد لا يمكن تقديره بدرجات يعتمد عليها ، وأنه من المحتمل زيادة إجمالى تكاليف العقد عن قيمة الإيرادات المتوقعة منه ، فإنه يجب تحميل ذلك الفرق كمصروفات فوراً وذلك تطبيقاً للفقرة "٣٦" من هذا المعيار.

٣٤- تحمل تكاليف العقد التى يكون من غير المحتمل تغطيتها كمصروفات فوراً ، ومن أمثلة الحالات التى قد لا يحتمل تغطية تكاليف العقد فيها والتى يجب حينئذ إثباتها كمصروفات فوراً تلك العقود التى:

(أ) لم تصبح بعد ملزمة بالكامل أى التى يثار تساؤل جاد حول مدى سريانها.

أو (ب) يتوقف استكمالها على حكم قضائي أو موقف قانوني.

أو (ج) المتعلقة بعقارات معرضة للمصادرة أو نزع الملكية.

أو (د) يكون فيها العميل غير قادر على الوفاء بالتزاماته.

أو (هـ) يكون المقاول فيها غير قادر على تنفيذ العقد أو غير قادر على الوفاء بالتزاماته طبقاً للعقد.

٣٥- عند زوال ظروف عدم التأكد التي حالت دون إمكانية التقدير الذي يعتمد عليه للنتائج النهائي للعقد، يتم الاعتراف بتحقيق الإيرادات والمصروفات الخاصة بعقد الإنشاءات حسب ما هو وارد بالفقرة "٢٢" من هذا المعيار وليس طبقاً للفقرة "٣٢" منه.

#### الاعتراف بالخسائر المتوقعة

٣٦- عندما يكون هناك احتمال أن تزيد اجمالى التكلفة المتوقعة للعقد عن اجمالى الإيرادات المتوقعة منه يجب إثبات الخسارة المتوقعة كمصروف فوراً.

٣٧- تحدد قيمة هذه الخسائر بغض النظر عن:

(أ) ما إذا كانت الأعمال قد بدأت فى تنفيذ العقد أم لا .

أو (ب) درجة الإتمام التي بلغها تنفيذ العقد.

أو (ج) قيمة الأرباح المتوقع تحقيقها من عقود أخرى لم تعالج كعقد إنشاءات واحد طبقاً للفقرة "٩" من هذا المعيار.

#### التغيير في التقديرات

٣٨- تطبق طريقة نسبة الإتمام على أساس تجميعي فى كل فترة محاسبية وذلك بالنسبة للتقديرات الجارية لكل من إيرادات العقد وتكلفته ، لذلك فإن التغيير فى التقدير سواء للإيرادات أو التكلفة وكذلك آثار التغيير فى تقدير الناتج النهائي للعقد يجب معالجته على أنه تغيير فى التقدير المحاسبي ( راجع معيار المحاسبة المصري رقم (٥) "السياسات المحاسبية و التغييرات فى التقديرات المحاسبية و الأخطاء" ) وتستخدم التغييرات فى التقدير فى تحديد قيمة الإيرادات والمصروفات التي سيتم الاعتراف بها فى الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) عن الفترة التي حدث فيها التغيير وفى الفترات التالية.

## الإفصاح

٣٩- على المنشأة الإفصاح عما يلى :

(أ) قيمة إيرادات العقود التى تم إدراجها كإيرادات خلال الفترة.

و(ب) الطرق المستخدمة فى تحديد إيرادات العقود التى تم إدراجها ضمن إيرادات الفترة.

و(ج) الطرق المستخدمة فى تحديد مستوى الإتمام للعقود تحت التنفيذ.

٤٠- على المنشأة الإفصاح عما يلى فيما يتعلق بالعقود تحت التنفيذ فى تاريخ نهاية الفترة المالية:

(أ) إجمالى التكاليف المنفقة والأرباح المحققة (ناقصاً الخسائر المحققة) حتى تاريخه.

و(ب) إجمالى الدفعات المقدمة المحصلة.

و(ج) قيمة المبالغ المحتجزة طرف العملاء.

٤١- المبالغ المحتجزة طرف العملاء هي المبالغ التى تحجز من المستخلصات الدورية إلى حين التأكد من سلامة تنفيذ الشروط الواردة فى عقد التنفيذ أو إلى حين إصلاح العيوب ، والمستخلصات الدورية هي المبالغ المطلوبة عما تم من أعمال سواء دفعها العميل أو لم يدفعها بعد ، والدفعات المقدمة هي الدفعات المحصلة بمعرفة المقاول وذلك قبل تنفيذ الأعمال المتعلقة بها.

٤٢- على المنشأة أن تعرض ما يلى :

(أ) إجمالى المبالغ المستحقة على العملاء عن أعمال العقد كأصل ضمن الأصول.

و(ب) إجمالى المبالغ المستحقة للعملاء عن أعمال العقد كالتزام ضمن الالتزامات.

٤٣- تتمثل إجمالى المبالغ المستحقة من العملاء عن أعمال العقد فى صافى :

(أ) التكاليف التى تم إنفاقها مضافاً إليها الأرباح المحققة ، ومخصوصاً منها:

(ب) مجموع الخسائر المحققة وإجمالى المستخلصات الصادرة ،

وذلك لكافة العقود تحت التنفيذ والتى تكون فيها التكاليف المنفقة مضافاً إليها الربح المحقق (ناقصاً الخسائر المحققة) تزيد عن قيمة المستخلصات.

٤٤- تتمثل إجمالى المبالغ المستحقة للعملاء عن أعمال العقد فى صافى:

(أ) التكاليف التى تم إنفاقها مضافاً إليها الأرباح المحققة، ومخصوماً منها:

(ب) مجموع الخسائر المحققة و إجمالى المستخلصات الصادرة ، وذلك لكافة العقود تحت التنفيذ والتى تزيد فيها المستخلصات الصادرة عن التكاليف المنفقة مضافاً إليها الأرباح المحققة (ناقصا الخسائر المحققة).

٤٥- على المنشأة الإفصاح عن أى التزامات محتملة وأى أصول محتملة وذلك طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٢٨) "المخصصات و الأصول و الالتزامات المحتملة" . وقد تنتج الإلتزامات المحتملة والأصول المحتملة عن بنود مثل تكلفة الضمان أو المطالبات أو الغرامات أو الخسائر المحتملة.

## ملحق

### أمثلة توضيحية

يرافق هذا الملحق معيار المحاسبة المصرى رقم (٨) ولكنه لا يمثل جزءاً منه.

#### الإفصاح عن السياسات المحاسبية

فيما يلي أمثلة للإفصاح عن السياسات المحاسبية :

يتم الاعتراف بالإيراد عن عقود الإنشاءات ذات السعر الثابت على أساس طريقة نسبة الإتمام عن طريق قياس نسبة ساعات العمل التى تمت حتى تاريخه إلى إجمالي ساعات العمل المقدرة لكل عقد.

يتم الاعتراف بالإيراد عن العقود التى يتحدد سعرها بالتكلفة زائد نسبة على أساس التكاليف المنفقة خلال الفترة و التى يمكن تغطيتها زائد الأتعاب المكتسبة مقاسة بالنسبة و التناسب للتكلفة التى تم تحملها حتى تاريخه إلى التكاليف التقديرية لإجمالي العقد.

#### تحديد إيراد و مصروفات العقد

فيما يلي مثال لإحدى طرق تحديد مستوى الإتمام فى تنفيذ العقد و الوقت الذى يتم فيه الاعتراف بتحقيق إيرادات و مصروفات العقد ( راجع فقرات من "٢٢" إلى "٣٥" من هذا المعيار )

حصل مقاول إنشاءات على عقد محدد السعر بمبلغ ٩٠٠٠ لبناء كوبرى. وتبلغ القيمة المبدئية للإيرادات المتفق عليها فى العقد مبلغ ٩٠٠٠ وتبلغ القيمة التقديرية لإجمالي تكاليف العقد ٨٠٠٠ ومدة تنفيذ العقد تبلغ ٣ سنوات.

فى نهاية السنة الأولى قدر المقاول أن تكاليف العقد قد زادت لتصبح ٨٠٥٠.

و فى السنة الثانية اعتمد صاحب العمل أوامر تعديل زادت من قيمة التعاقد بمبلغ ٢٠٠ و زادت من تكاليف التعاقد بمبلغ ١٥٠. وفى نهاية السنة الثانية تضمنت التكاليف المنفقة مبلغ ١٠٠ تكلفة للمواد النمطية المخزنة فى المواقع و التى ستستخدم فى السنة الثالثة لإتمام التعاقد.

يحدد المقاول نسبة الإتمام للعقد بطريقة نسبة التكاليف التى أنفقتها حتى تاريخه للأعمال المنفذة للعقد إلى آخر تقدير لإجمالي تكاليف العقد و فيما يلي ملخص للبيانات المالية خلال فترة الإنشاء:

سنة (٣)	سنة (٢)	سنة (١)	
٩٠٠٠	٩٠٠٠	٩٠٠٠	المبلغ الأولي للإيرادات المتفق عليه في العقد
٢٠٠	٢٠٠	-	تعديلات
٩٢٠٠	٩٢٠٠	٩٠٠٠	إجمالي إيرادات العقد
٨٢٠٠	٦١٦٨	٢٠٩٣	تكلفة العقد المنفقة حتى تاريخه
-	٢٠٣٢	٥٩٥٧	التكلفة المقدرة لإتمام العقد
٨٢٠٠	٨٢٠٠	٨٠٥٠	إجمالي تكلفة العقد المقدرة
١٠٠٠	١٠٠٠	٩٥٠	الأرباح المقدرة
%١٠٠	%٧٤	%٢٦	نسبة الإتمام

تحدد نسبة الإتمام للعام (٢) بنسبة ٧٤% بعد استبعاد الـ ١٠٠ قيمة المواد النمطية المخزنة بالمواقع لاستخدامها في العام (٣) من تكلفة العقد المنفقة على الأعمال المنفذة حتى تاريخه .  
تظهر مبالغ الإيراد والمصروفات والأرباح المحققة في قائمة الدخل عن السنوات الثلاث كما يلي :

المحقق في العام الحالي	المحقق في		
	السنوات السابقة	حتى تاريخه	
			السنة (١)
٢٣٤٠	-	٢٣٤٠	الإيرادات (٩٠٠٠ × ٢٦%)
٢٠٩٣	-	٢٠٩٣	المصروفات (٨٠٥٠ × ٢٦%)
٢٤٧	-	٢٤٧	الأرباح
			السنة (٢)
٤٤٦٨	٢٣٤٠	٦٨٠٨	الإيرادات (٩٢٠٠ × ٧٤%)
٣٩٧٥	٢٠٩٣	٦٠٦٨	المصروفات (٨٢٠٠ × ٧٤%)
٤٩٣	٢٤٧	٧٤٠	الأرباح
			السنة (٣)
٢٣٩٢	٦٨٠٨	٩٢٠٠	الإيرادات (٩٢٠٠ × ١٠٠%)
٢١٣٢	٦٠٦٨	٨٢٠٠	المصروفات
٢٦٠	٧٤٠	١٠٠٠	الأرباح

الإفصاحات عن العقد

وصل المقاول إلى نهاية السنة الأولى للعمليات وقد سدد المقاول كل التكاليف التي تحملها نقداً كما حصل كافة المستخلصات و المقدمات نقداً. تضمنت تكاليف العقود (ب، ج، هـ) خامات تم شراؤها إلا أنها لم تستخدم في العقود المنفذة حتى تاريخه . بالنسبة للعقد ب، ج، هـ، سدد العميل دفعات مقدمة عن أعمال لم تتم بعد. يظهر موقف الخمسة عقود تحت التنفيذ في نهاية السنة الأولى كما يلي :

الإجمالي	"هـ"	"د"	"ج"	"ب"	"أ"	
١٣٠٠	٥٥	٢٠٠	٣٨٠	٥٢٠	١٤٥	إيراد العقد المعترف بها طبقاً للفقرة "٢٢"
١٢١٥	٥٥	٢٥٠	٣٥٠	٤٥٠	١١٠	مصرفات العقد المعترف بها طبقاً للفقرة "٢٢"
٧٠	٣٠	٤٠	-	-	-	الخسائر المحتملة و المعترف بها طبقاً للفقرة "٣٦"
١٥	(٣٠)	(٩٠)	٣٠	٧٠	٣٥	الأرباح المعترف بها ناقصاً الخسائر المعترف بها
١٤٢٠	١٠٠	٢٥٠	٤٥٠	٥١٠	١١٠	تكاليف العقد المنفقة خلال الفترة
١٢١٥	٥٥	٢٥٠	٣٥٠	٤٥٠	١١٠	تكاليف العقد المنفقة و المعترف بها كمصرفات العقد خلال الفترة طبقاً للفقرة "٢٢"
٢٠٥	٤٥	-	١٠٠	٦٠	-	تكاليف العقد المتعلقة بالنشاط في المستقبل و المعترف بها كأصول طبقاً للفقرة "٢٧"

الوقائع المصرية - العدد ١٥٨ تابع (أ) في ٩ يوليو سنة ٢٠١٥ ١٩٥

١٣٠٠	٥٥	٢٠٠	٣٨٠	٥٢٠	١٤٥	إيراد العقد (أعلاه)
١٢٣٥	٥٥	١٨٠	٣٨٠	٥٢٠	١٠٠	المستخلصات (فقرة "٤١")
٦٥	-	٢٠	-	-	٤٥	إيراد العقد الذي لم يتم المطالبة به
١٢٥	٢٥	-	٢٠	٨٠	-	مقدمات (فقرة "٤١")

المبالغ التي يجب الإفصاح عنها طبقاً للمعيار هي كما يلي :

جنيه

١٣٠٠	قيمة الإيراد الذي تم الاعتراف به خلال الفترة (فقرة "٣٩" (أ))
١٤٣٥	تكاليف العقود التي تم تحملها و الأرباح المعترف بها ( ناقصاً الخسائر المعترف بها) حتى تاريخه (فقرة "٤٠" (أ))
١٢٥	مقدمات محصلة (فقرة "٤٠" (ب))
٢٢٠	إجمالي القيمة المستحقة من العملاء عن أعمال العقود و المدرجة كأصول طبقاً للفقرة "٤٢" (أ)
(٢٠)	إجمالي القيمة المستحقة للعملاء عن أعمال العقود و المدرجة كالتزامات طبقاً للفقرة "٤٢" (ب)

تم حساب المبالغ الواجب الإفصاح عنها طبقاً لل فقرات "٤٠" (أ) ، "٤٢" (أ) ، "٤٢" (ب) كالاتي	"أ"	"ب"	"ج"	"د"	"هـ"	الإجمالي
تكاليف العقد المنفقة حتى تاريخه	١١٠	٥١٠	٤٥٠	٢٥٠	١٠٠	١٤٢٠
الأرباح المعترف بها ناقصاً الخسائر المعترف بها	٣٥	٧٠	٣٠	(٩٠)	(٣٠)	١٥
المستخلصات	١٤٥	٥٨٠	٤٨٠	١٦٠	٧٠	١٤٣٥
مستحق على العملاء	٤٥	٦٠	١٠٠	-	١٥	٢٢٠
مستحق للعملاء	-	-	-	(٢٠)	-	(٢٠)

المبلغ المفصح عنه طبقاً للفقرة "٤٠" (أ) هو نفس المبلغ عن الفترة الجارية لأن الإفصاح متعلق بالسنة الأولى من التشغيل .