

الاستحقاق المحاسبي
Accrual Accounting



دليل مفاهيم ومعايير المحاسبة للقطاع العام في المملكة العربية السعودية

معييار المحاسبة للقطاع العام 11 "عقود الإنشاء"

وزارة المالية
Ministry of Finance



السجل التاريخي لمعيير المحاسبة للقطاع العام

صدر معيير المحاسبة للقطاع العام 11، عقود الإنشاء في 2022م.

دليل مفاهيم ومعايير المحاسبة للقطاع العام في المملكة العربية السعودية
 معيار المحاسبة للقطاع العام 11 "عقود الإنشاء"
 إصدار 2023م

11

English Version of Copyright Statement	Arabic Version of Copyright Statement
<p>This [Construction Contracts] of the International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB) published by the International Federation of Accountants in [May 2022] in the English language, has been translated into Arabic in [February 2024], and is reproduced with the permission of IFAC. The process for translating the [Construction Contracts] was considered by IFAC and the translation was conducted in accordance with "Policy Statement—Policy for Translating Publications of the International Federation of Accountants." The approved text of International Public Sector Accounting Standards is that published by IFAC in the English language. IFAC assumes no responsibility for the accuracy and completeness of the translation or for actions that may ensue as a result thereof.</p> <p>English language text of [Construction Contracts] © [2022] by the International Federation of Accountants (IFAC). All rights reserved.</p> <p>Arabic text of [عقود الإنشاء] © [2023] by the International Federation of Accountants (IFAC). All rights reserved.</p> <p>Original title: [Construction Contracts:] ISBN: [978-1-60815-491-3]</p> <p>“International Federation of Accountants”, “International Public Sector Accounting Standards Board”, “International Public Sector Accounting Standards”, “Recommended Practice Guidelines”, “IFAC”, “IPSASB”, “IPSAS”, “RPG” and their respective logos are trademarks or registered trademarks of the International Federation of Accountants (IFAC).</p>	<p>إن هذا المعيار [عقود الإنشاء] الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSASB) المنشور من قبل الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) في [مايو 2022] باللغة الإنجليزية، قد تُرجم إلى اللغة العربية في [فبراير 2024]، وأُعيد إخراجها بإذن من الاتحاد الدولي للمحاسبين. نظر الاتحاد الدولي للمحاسبين في عملية ترجمة [عقود الإنشاء] وأُجريت الترجمة وفقاً لـ "سياسة ترجمة منشورات الاتحاد الدولي للمحاسبين".</p> <p>النص المعتمد لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام هو ذلك المنشور من الاتحاد الدولي للمحاسبين باللغة الإنجليزية. لا يتحمل الاتحاد الدولي للمحاسبين أية مسؤولية عن دقة الترجمة واكتمالها أو عن أي تصرفات قد تترتب عليها.</p> <p>النص الإنجليزي لـ [Construction Contracts] حقوق تأليفه ونشره [2022] للاتحاد الدولي للمحاسبين. جميع الحقوق محفوظة.</p> <p>النص العربي لـ [عقود الإنشاء] حقوق تأليفه ونشره [2023] للاتحاد الدولي للمحاسبين. جميع الحقوق محفوظة.</p> <p>العنوان الأصلي: [IPSAS Construction Contracts]</p> <p>ردمك 3-491-60815-1-978</p> <p>إن الأسماء "الاتحاد الدولي للمحاسبين" و"مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام" و"معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام" و"إرشادات الممارسات الموصى بها" والاختصارات "IFAC" و"IPSASB" و"IPSAS" و"RPG" والشعارات الخاصة بكل منها هي علامات تجارية أو علامات تجارية مسجلة للاتحاد الدولي للمحاسبين.</p>

دليل مفاهيم ومعايير المحاسبة للقطاع العام في المملكة العربية السعودية
معييار المحاسبة للقطاع العام 11 " عقود الإنشاء"
إصدار 2023م

11

الفهرس

الفقرة	الموضوع
	تقديم
	الهدف
3-1	النطاق
11-4	تعريفات
10-5	عقود الإنشاء
11	المقاول
15-12	تجميع وتجزئة عقود المقاولات
22-16	إيراد العقد
29-23	تكاليف العقد
43-30	إثبات إيراد العقد ومصروفاته
48-44	إثبات العجز المتوقع
49	التغيرات في التقديرات
56-50	الإفصاح
58-57	تاريخ السريان
	الدراسة المرفقة بالمعيار

تقديم

ورد معيار المحاسبة للقطاع العام 11، *عقود الإنشاء* في الفقرات 1-58. وتتساوى جميع الفقرات في قوة النفاذ. ويجب أن يُقرأ معيار المحاسبة للقطاع العام 11 في سياق هدفه، وتقديم *دليل مفاهيم ومعايير المحاسبة للقطاع العام*، وإطار *مفاهيم التقارير المالية ذات الغرض العام لجهات القطاع العام*. ويوفر معيار المحاسبة للقطاع العام 3 *السياسات المحاسبية، والتغيرات في التقديرات المحاسبية، والأخطاء* أساساً لاختيار وتطبيق السياسات المحاسبية في حال عدم وجود إرشادات صريحة.

روعي عند إعداد معيار المحاسبة للقطاع العام 11 أن يكون متوافقاً مع معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام 11 (طبعة 2022)، وأُبقيَّ على تسلسل وأرقام فقرات المعيار كما وردت في معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام وذلك لسهولة المقارنة والتحديث مستقبلاً، وقد تم إيضاح الاختلافات عن معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام في الدراسة المرفقة بالمعيار.

تنطبق معايير المحاسبة للقطاع العام على البنود ذات الأهمية النسبية.

الهدف

هدف هذا المعيار هو تحديد المعالجة المحاسبية للتكاليف والإيرادات المرتبطة بعقود الإنشاء. هذا المعيار:

- يحدد الترتيبات التي تصنف على أنها عقود إنشاء؛
- يقدم إرشادات بشأن أنواع عقود الإنشاء التي من الممكن أن تنشأ في القطاع العام؛ و
- يحدد أساس الإثبات والإفصاح لمصروفات العقد، وإذا كان ذلك مناسباً لإيرادات العقد.

بسبب طبيعة النشاط الذي يُنفَّذ في عقود الإنشاء، فإن التاريخ الذي يبدأ فيه نشاط العقد وتاريخ إنجاز النشاط يقعان عادة في فترتي قوائم مالية مختلفتين. في العديد من الدول، لا يُحدّد مبلغ الإيرادات من العقد في عقود الإنشاء المبرمة من قبل جهات القطاع العام. وإنما يُقدّم التمويل لدعم نشاط الإنشاء من خلال اعتمادات مالية أو تخصيص مماثل لإيرادات الحكومة العامة، أو من صناديق المعونات والمنح. في هذه الحالات، تكون المسألة الرئيسية في المحاسبة عن عقود الإنشاء هي (أ) تخصيص تكاليف الإنشاء على فترات القوائم المالية التي نُفِذت فيها أعمال الإنشاء، و(ب) إثبات المصروفات ذات الصلة. في بعض الدول، قد تؤسس عقود الإنشاء المبرمة من قبل جهات القطاع العام على أساس تجاري، أو على أساس غير تجاري ينطوي على استرداد كلي أو جزئي للتكلفة. في هذه الحالات، تكون المسألة الرئيسية في المحاسبة عن عقود الإنشاء هي تخصيص كل من إيرادات العقد وتكاليفه على فترات القوائم المالية التي نُفِذت فيها أعمال الإنشاء.

النطاق

1. يجب على المقاول الذي يعد ويعرض القوائم المالية بموجب أساس الاستحقاق المحاسبي أن يطبق هذا المعيار في المحاسبة عن عقود الإنشاء.
2. [حذفت].
3. [حذفت].

تعريفات

4. تُستخدم المصطلحات التالية في هذا المعيار وفقاً للمعنى المحدد قرين كل منها:
عقد إنشاء هو عقد، أو ترتيب ملزم مماثل، تم التفاوض بشأنه بالتحديد لإنشاء أصل أو مجموعة من الأصول المترابطة أو المعتمدة على بعضها بشكل وثيق من حيث تصميمها أو تقنياتها أو وظيفتها أو غرضها أو استخدامها النهائي.
المقاول هو الجهة التي تقوم بتنفيذ أعمال الإنشاء بموجب عقد إنشاء.
عقد بالتكلفة مضافاً إليها نسبة أو **العقد على أساس التكلفة** هو عقد الإنشاء الذي يُعوّض فيه المقاول عن التكاليف المسموح بها أو المعرّفة، وفي حالة العقد على أساس تجاري، تضاف نسبة إضافية من هذه التكاليف أو رسم ثابت، إن وجد.
عقد بسعر ثابت هو عقد إنشاء يوافق فيه المقاول على سعر ثابت للعقد أو سعر ثابت لكل وحدة إنتاج، ويكون خاضعاً في بعض الحالات لشروط زيادة التكلفة.
وفي هذا المعيار، تُستخدم المصطلحات المعرّفة في معايير المحاسبة للقطاع العام الأخرى بالمعنى نفسه الذي وردت به في تلك المعايير، كما عُرضت هذه المصطلحات في قائمة

المصطلحات المعرفة الواردة في نهاية دليل أهداف ومفاهيم ومعايير المحاسبة للقطاع العام.

عقود الإنشاء

5. يمكن التفاوض في عقد الإنشاء (المصطلحان "عقد إنشاء" و"عقد" يُستخدمان بشكل متبادل فيما تبقى في هذا المعيار) لإنشاء أصل واحد كجسر أو بناية أو سد أو خط أنابيب أو طريق أو سفينة أو نفق. كما يمكن أن يتناول عقد الإنشاء إنشاء عدد من الأصول التي يرتبط بعضها ببعض بشكل وثيق أو يعتمد بعضها على بعض بشكل متبادل من حيث تصميمها، وتقنياتها، ووظيفتها أو غرضها النهائي أو استخدامها النهائي - تتضمن الأمثلة على تلك العقود تلك المتعلقة بإنشاء شبكات أنابيب توصيل المياه والمصافي وغيرها من أصول البنية التحتية المعقدة.
6. لأغراض هذا المعيار، تتضمن عقود الإنشاء ما يلي:
 - أ. عقود تقديم الخدمات التي تكون مرتبطة مباشرة بإنشاء أصل، على سبيل المثال، عقود خدمات مديري المشاريع والمعماريين؛ و
 - ب. عقود هدم وترميم الأصول، وإعادة البيئية إلى ما كانت عليه سابقاً بعد هدم الأصول.
7. لأغراض هذا المعيار، تتضمن عقود الإنشاء أيضاً جميع الترتيبات الملزمة لأطراف الترتيب، والتي قد لا تكون على شكل عقد موثق. على سبيل المثال، قد تدخل وزارتان في ترتيب رسمي لإنشاء أصل، ولكن قد لا يشكل الترتيب عقداً نظامياً لأنه في الدولة التي توجد بها وزارتان قد لا تكون الوزارات الفردية جهات ذات شخصية اعتبارية منفصلة لها سلطة التعاقد. بالرغم من ذلك، فهو يعد عقد إنشاء لأغراض هذا المعيار شريطة أن يمنح هذا الترتيب حقوقاً وواجبات مماثلة للأطراف كما لو كان على شكل عقد. وقد تتضمن تلك الترتيبات الملزمة (على سبيل المثال وليس الحصر) توجيهاً وزارياً، أو قراراً لمجلس الوزراء، أو توجيهاً تشريعياً (كنظام صادر عن مجلس تشريعي¹) أو مذكرة تفاهم.
8. تصاغ عقود الإنشاء بعدد من الطرق، وهي -لأغراض هذا المعيار- تصنف على أنها عقود بأسعار ثابتة وعقود بالتكلفة مضافاً إليها نسبة أو عقود على أساس التكلفة. وقد تحوي بعض عقود الإنشاء التجارية خصائص كل من عقد بسعر ثابت وعقد التكلفة زائد الربح أو عقد على أساس التكلفة، فعلى سبيل المثال، في حالة عقد بالتكلفة مضافاً إليها نسبة أو العقد على أساس التكلفة مع الاتفاق على حد لأقصى سعر. في هذه الظروف، يحتاج المقاول إلى الأخذ في الاعتبار جميع الشروط في الفقرتين 31 و32 من أجل تحديد متى يتم إثبات إيراد ومصروفات العقد.
9. تشمل العقود بالتكلفة مضافاً إليها نسبة والعقود على أساس التكلفة كلاً من العقود التجارية وغير التجارية. ويحدد العقد التجاري الإيراد الذي سيُجنى من قبل الأطراف الأخرى بالعقد بما يغطي تكاليف الإنشاء المتفق عليها مع المقاول وتوليد هامش ربح. بالرغم من ذلك، قد تدخل أيضاً جهة قطاع عام في عقد غير تجاري لإنشاء أصل في جهة أخرى مقابل تعويض كلي أو جزئي للتكاليف من تلك الجهة أو الجهات الأخرى. في بعض الحالات، قد يشمل استرداد

¹ إن معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام صممت بحيث تخاطب جميع الدول ولا تخاطب دولة واحدة بعينها. وفي المملكة، الشريعة الإسلامية هي المطبقة ولا توجد سلطة تشريعية في الدولة وإنما توجد سلطة تنظيمية، والمقام السامي هو مرجع جميع السلطات في الدولة، وتصدر الأنظمة ويتم تعديلها بموجب مراسيم ملكية.

التكلفة دفعاتٍ من قبل الجهة المستلمة ومنح إنشاء لأغراض محددة أو تمويلًا لأغراض الإنشاء مخصصاً من قبل أطراف أخرى.

10. في العديد من الدول، عندما تبنى جهة قطاع عام أصولاً لجهة قطاع عام أخرى، لا تُسترد تكلفة الإنشاء مباشرة من المستلم. وبدلاً من ذلك، يكون تمويل نشاط الإنشاء بشكل غير مباشر (أ) من خلال طريق الاعتمادات المالية العامة أو تخصيص آخر من أموال الحكومة ذات الأغراض العامة للمقاول، أو (ب) من المنح المخصصة للأغراض العامة من جهات تمويل ليست طرفاً في العقد أو من حكومات أخرى. هذه الحالات تصنف على أنها عقود بأسعار ثابتة لغرض هذا المعيار.

المقاول

11. المقاول هو الجهة التي تدخل في تعاقد لإنشاء مبانٍ أو إنشاء مرافق أو إنتاج سلع أو تقديم خدمات وفق مواصفات جهة أخرى. مصطلح "مقاول" يتضمن المقاول العام أو الرئيس أو مقاول الباطن لمقاول عام أو مدير إنشاء.

تجميع وتجزئة عقود المقاولات

12. تطبق متطلبات هذا المعيار عادة على كل عقد إنشاء على حدة. بالرغم من ذلك، في ظروف معينة، يكون من الضروري تطبيق المعيار على المكونات القابلة للتحديد بشكل منفصل لعقد واحد أو على مجموعة من العقود مجتمعة، وذلك بما يعكس جوهر عقد أو مجموعة من العقود.

13. عندما يغطي عقد ما عدداً من الأصول، يجب معالجة إنشاء كل أصل على أنه عقد إنشاء منفصل عندما:

- أ. تُقدّم عروض منفصلة لكل أصل؛ و
- ب. يخضع كل أصل لمفاوضات منفصلة، وكان لدى المقاول والعميل القدرة على قبول أو رفض ذلك الجزء من العقد المتعلق بكل أصل؛ و
- ج. يمكن تحديد تكاليف وإيرادات كل أصل.

14. يجب معالجة مجموعة من العقود، سواءً مع عميل واحد أم مع عدة عملاء كعقد إنشاء واحد عندما:

- أ. يكون التفاوض على مجموعة العقود على أنها صفقة واحدة؛ و
- ب. تكون العقود مترابطة ترابطاً وثيقاً بحيث تكون في الواقع جزءاً من مشروع واحد مع هامش إجمالي للمشروع، إن وجد؛ و
- ج. تُنفذ العقود بشكل متتابع أو بتسلسل مستمر.

15. قد ينص العقد على إنشاء أصل إضافي وفق خيار العميل أو قد يُعدّل العقد ليشتمل إنشاء أصل إضافي. ويجب معالجة إنشاء الأصل الإضافي كعقد إنشاء منفصل عندما:

- أ. يختلف الأصل بشكل مهم في التصميم أو التقنية أو الوظيفة عن الأصل أو الأصول التي يغطيها العقد الأصلي؛ أو
- ب. يكون التفاوض على سعر الأصل دون النظر إلى سعر العقد الأصلي.

إيراد العقد

16. يجب أن يتضمن إيراد العقد:
- أ. القيمة الأولية للإيراد المتفق عليه في العقد؛ و
 - ب. التغييرات في أعمال العقد والمطالبات ودفوعات التحفيز بالقدر الذي يكون:
 - (1) من المحتمل أن ينتج عنها إيراد؛ و
 - (2) من الممكن قياسها بموثوقية².
17. يكون قياس إيراد العقد بالقيمة العادلة لل عوض المستلم أو المستحق الاستلام، ويتأثر كل من القياس الأولي والمستمر لإيراد العقد بمجموعة مختلفة من حالات عدم التأكد التي تعتمد على نتيجة أحداث مستقبلية. غالباً ما تكون التقديرات بحاجة إلى تعديل عند وقوع أحداث وزوال الشكوك حول حالات عدم التأكد. وعندما يكون العقد عقداً بالتكلفة مضافاً إليها نسبة أو عقد على أساس التكلفة فإنه من الممكن عدم ذكر القيمة الأولية للإيراد في العقد. بدلاً من ذلك قد يتعين تقدير الإيراد على أساس متسق مع الشروط والأحكام للعقد بالرجوع إلى التكاليف المتوقعة خلال فترة العقد.
18. بالإضافة إلى ذلك، قد يزداد مبلغ إيراد العقد أو يقل من فترة عن التي تليها. على سبيل المثال:
- أ. قد يتفق المقاول والعميل على تغييرات أو مطالبات من شأنها أن تزيد أو تقلل من إيراد العقد في فترة تالية للفترة التي جرى فيها الاتفاق الأولي على العقد؛ أو
 - ب. قد يزداد مبلغ الإيراد المتفق عليه في عقد ثابت السعر أو عقد بالتكلفة مضافاً إليها نسبة أو عقد على أساس التكلفة نتيجة لزيادة التكلفة أو لشروط أخرى؛
 - ج. قد تنقص قيمة إيراد العقد نتيجة غرامات ناشئة بسبب تأخر المقاول في إنجاز العقد؛ أو
 - د. عندما يتضمن عقد بسعر ثابت سعراً ثابتاً لكل وحدة من المخرجات، تزداد وتنقص قيمة الإيراد نتيجة لزيادة أو نقص عدد الوحدات.
19. التغيير هو تعليمات من العميل لتغيير في نطاق العمل الذي يجب تنفيذه بموجب العقد. قد يؤدي التغيير إلى زيادة أو نقص في إيراد العقد. من الأمثلة على التغييرات، التغيير في مواصفات أو تصميم الأصل والتغييرات في مدة العقد. يُضمّن التغيير في إيراد العقد عندما:
- أ. يكون من المحتمل أن العميل سيقبل التغيير ومبلغ الإيراد الناشئ من التغيير؛ و
 - ب. يكون من الممكن قياس مبلغ الإيراد بموثوقية.
20. المطالبة هي المبلغ الذي يسعى المقاول لتحصيله من العميل أو من طرف آخر تعويضاً عن التكاليف غير المضمنة في سعر العقد. قد تنشأ المطالبة، على سبيل المثال، من تأخيرات بسبب العميل، أو أخطاء في المواصفات أو التصميم والتغييرات المتنازع عليها في أعمال العقد. يخضع قياس مبالغ الإيراد الناشئة من المطالبة لدرجة عالية من عدم التأكد، ويتوقف غالباً على نتيجة المفاوضات. بناءً على ذلك، تُضمن المطالبات في إيراد العقد المطالبات فقط عندما:
- أ. تكون المفاوضات قد وصلت إلى مرحلة من المتقدم يكون من المحتمل معها أن العميل سيقبل المطالبة؛ و
 - ب. يكون من الممكن قياس المبلغ المحتمل أن العميل سيقبله بموثوقية.

² المعلومات الموثوقة تكون خالية من الخطأ والتحيز ذي الأهمية النسبية، ويمكن الاعتماد عليها من قبل المستخدمين لتعبير بأمانة عما تصرح أنها تعبر عنه أو ما يمكن أن يتوقع بشكل معقول أنها تعبر عنه. وتناقش الفقرة 16 من أساس الاستنتاجات المرافق لمعيار المحاسبة للقطاع العام 1 المدخل الانتقالي لتوضيح الموثوقية.

21. دفعات التحفيز هي مبالغ إضافية تسدد للمقاول إذا تم الوفاء بمعايير أداء محددة أو تجاوزها. على سبيل المثال، قد يسمح العقد بدفعة تحفيز للمقاول لإنجاز العقد في وقت مبكر. تُضمن في إيرادات العقد دفعات التحفيز عندما:
أ. يكون العقد متقدماً بشكل كاف بحيث يكون من المحتمل الوفاء بمعايير الأداء المحددة أو تجاوزها؛ و
ب. يمكن قياس مبلغ دفعة التحفيز بموثوقية.

22. يجب على المقاولين مراجعة جميع المبالغ المتعلقة بعقد الإنشاء والمسددة مباشرة لمقاولي الباطن من قبل جهات تمويل ليست طرفاً في العقد، وذلك لتحديد ما إذا كانت تستوفي تعريف وضوابط إثبات إيرادات المقاول بموجب شروط العقد. يجب على المقاول المحاسبة عن المبالغ التي تستوفي تعريف وضوابط إثبات الإيراد بالطريقة نفسها التي تثبت بها إيرادات العقد الأخرى. يجب أيضاً إثبات هذه المبالغ على أنها تكاليف عقد (انظر الفقرة 25). قد تتضمن وكالات التمويل وكالات المعونة الوطنية والدولية وبنوك التنمية الثنائية والمتعددة الأطراف.

تكاليف العقد

23. يجب أن تشمل تكاليف العقد:
أ. التكاليف التي تتعلق مباشرة بعقد محدد؛ و
ب. التكاليف التي تنسب إلى نشاط العقد بشكل عام، ويمكن تخصيصها على العقد على أساس منتظم ومنطقي؛ و
ج. التكاليف الأخرى والتي يتحملها تحديداً العميل بموجب شروط العقد.
24. تتضمن التكاليف التي ترتبط بشكل مباشر بعقد محدد:
أ. تكاليف الأيدي العاملة في الموقع، بما في ذلك الإشراف على الموقع؛ و
ب. تكاليف المواد المستخدمة في الإنشاء؛ و
ج. استهلاك الآلات والمعدات المستخدمة بموجب العقد؛ و
د. تكاليف نقل الآلات والمعدات والمواد إلى موقع العقد ومنه؛ و
هـ. تكاليف استئجار الآلات والمعدات؛ و
و. تكاليف التصميم والمساعدة الفنية المرتبطة بالعقد بشكل مباشر؛ و
ز. التكاليف المقدرة لتصحيح وضمان العمل، بما في ذلك تكاليف الضمان المتوقعة؛ و
ح. المطالبات من أطراف ثالثة.

قد تخفض هذه التكاليف من خلال أي إيراد عرضي لم يتضمنه إيراد العقد، على سبيل المثال، الإيراد من بيع فائض المواد في نهاية العقد.

25. يجب على المقاولين مراجعة جميع المبالغ المتعلقة بعقد الإنشاء التي تسدد مباشرة من قبل مقاولي الباطن والتي تعوضها جهات تمويل ليست طرفاً في العقد، لتحديد ما إذا كانت مؤهلة لاعتبارها تكاليف للعقد. يجب على المقاول المحاسبة عن المبالغ التي تستوفي تعريف وضوابط إثبات مصروفات العقد بالطريقة نفسها التي يتم بها إثبات مصروفات العقد الأخرى. يجب على المقاول المحاسبة عن المبالغ التي تم تعويضها من قبل جهات تمويل ليست طرفاً في العقد والتي تستوفي تعريف وضوابط إثبات الإيراد بنفس الطريقة التي يتم بها إثبات

- إيرادات العقد الأخرى (انظر الفقرة 22).
26. التكاليف التي قد تنسب إلى نشاط العقود بشكل عام ويمكن تخصيصها على عقود محددة تتضمن:
أ. التأمين؛ و
ب. تكاليف التصميم التي لا ترتبط بشكل مباشر بعقد محدد؛ و
ج. تكاليف الإنشاء الإضافية.
- تخصص هذه التكاليف باستخدام الطرق التي (أ) تكون منتظمة ومنطقية و(ب) تُطبق تطبيقاً متسقاً على جميع التكاليف ذات الخصائص المتشابهة. يكون التخصيص بناءً على المستوى العادي لنشاط الإنشاء. تتضمن تكاليف الإنشاء الإضافية تكاليف إعداد وتجهيز كشف رواتب موظفي الإنشاء. وتتضمن التكاليف التي يمكن أن تعزى إلى نشاط العقد بشكل عام ويمكن تخصيصها على عقود محددة أيضاً تكاليف الاقتراض عندما يطبق المقاول المعالجة البديلة المسموح بها في معيار المحاسبة للقطاع العام 5، *تكاليف الاقتراض*.
27. قد تتضمن التكاليف التي يتحملها تحديداً العميل بموجب شروط العقد بعض التكاليف الإدارية العامة وتكاليف التطوير التي تحدد شروط العقد كيفية استردادها.
28. التكاليف التي لا يمكن أن تنسب إلى نشاط العقد أو لا يمكن تخصيصها للعقد تُستثنى من تكاليف عقد الإنشاء. تتضمن تلك التكاليف:
أ. تكاليف الإدارة الخاصة التي لم يحدد لها تعويض في العقد؛ و
ب. تكاليف البيع؛ و
ج. تكاليف البحث والتطوير التي لم يحدد تعويضها في العقد؛ و
د. استهلاك الآلات والمعدات العاطلة عن العمل التي لم تستخدم في عقد معين.
29. تتضمن تكاليف العقد التكاليف التي تنسب إلى عقد للفترة من تاريخ تأمين العقد حتى إنجاز العقد بشكل نهائي. مع ذلك، فإن التكاليف المرتبطة بالعقد بشكل مباشر والمتكبدة في سبيل تأمين العقد تضمّن كذلك على أنها جزء من تكاليف العقد إذا كان من الممكن تحديدها بشكل منفصل وقياسها بموثوقية وكان من المحتمل الحصول على العقد. عندما تُثبت التكاليف المتكبدة في سبيل تأمين العقد على أنها مصروف في الفترة التي أنفقت فيها، فإنها لا تضمّن في تكاليف العقد عندما يؤكد الحصول على العقد في فترة لاحقة.

إثبات إيرادات العقد ومصروفاته

30. عندما يمكن تقدير نتيجة عقد الإنشاء بموثوقية فإنه يجب إثبات إيرادات العقد وتكاليف العقد المرتبطة بعقد الإنشاء على أنها إيرادات ومصروفات على التوالي بالرجوع إلى مرحلة إنجاز نشاط العقد في تاريخ القوائم المالية. كما يجب فوراً إثبات أي عجز متوقع في عقد الإنشاء الذي تنطبق عليه الفقرة 44 كمصروف وفق الفقرة 44.
31. في حالة عقد بسعر ثابت، يمكن تقدير نتيجة عقد الإنشاء بموثوقية إذا استوفيت جميع الشروط التالية:
أ. يمكن قياس مجموع إيرادات العقد، إن وجد، بموثوقية؛ و
ب. من المحتمل تدفق المنافع الاقتصادية أو الخدمات المتوقعة المرتبطة بالعقد للجهة؛

- ج. يمكن قياس كل من التكاليف المقدرة لاستكمال أعمال العقد حتى الإنجاز ومرحلة إنجاز أعمال العقد في تاريخ القوائم المالية بموثوقية؛ و
- د. يمكن تحديد تكاليف العقد، التي تنسب إلى العقد، بشكل واضح وقياسها بموثوقية، بحيث يمكن مقارنة تكاليف العقد الفعلية المتكبدة بالتقديرات السابقة.
32. في حالة عقد بالتكلفة مضافاً إليها نسبة أو العقد على أساس التكلفة، يمكن تقدير نتيجة عقد الإنشاء بموثوقية إذا استوفى الشرطان التاليان معاً:
- أ. من المحتمل تدفق المنافع الاقتصادية أو الخدمات المتوقعة المتعلقة بالعقد للجهة؛
- ب. أن تكون تكاليف العقد التي تنسب له - سواء كان سيعوّض عنها أم لا - يمكن تحديدها بوضوح وقياسها بموثوقية.
33. يشار إلى إثبات الإيراد والمصروفات بالرجوع إلى مرحلة إنجاز العقد بطريقة نسبة الإنجاز. في هذه الطريقة، يُقَابَل إيراد العقد مع التكاليف المتكبدة للوصول إلى مرحلة الإنجاز، لينتج عنها تقرير الإيراد والمصروفات والفائض/ العجز التي من الممكن أن تعزى إلى النسبة المنجزة من العمل. تقدم هذه الطريقة معلومات مفيدة عن نشاط العقد والأداء خلال الفترة.
34. بموجب طريقة نسبة الإنجاز، يُثبت إيراد العقد كإيرادات في قائمة الأداء المالي في فترات القوائم المالية التي أدّى فيها العمل. تُثبت تكاليف العقد عادةً على أنها مصروفات في قائمة الأداء المالي في فترات القوائم المالية التي نُفِذ فيها العمل ذو العلاقة. مع ذلك، عندما يقصد عند نشأة العقد أن تُسترد تكاليف العقد بشكل كامل من أطراف عقد الإنشاء، يُثبت فوراً أي تجاوز متوقع في إجمالي تكاليف العقد على إجمالي إيرادات العقد على أنه مصروف وفق الفقرة 44.
35. قد يتكبد المكاوَل تكاليف للعقد تتعلق بأنشطة مستقبلية على العقد. وتُثبت تكاليف العقد هذه على أنها أصل شريطة أن يكون من المحتمل أن تُسترد. مثل هذه التكاليف تمثل مبلغاً حل أجل استحقاقه من العميل، وغالباً ما تصنف على أنها أعمال عقود تحت التنفيذ.
36. يمكن تقدير نتيجة عقد الإنشاء بموثوقية فقط عندما يكون من المحتمل تدفق منافع اقتصادية أو خدمات متوقعة مرتبطة بالعقد إلى الجهة. مع ذلك، عندما ينشأ عدم تأكد حول قابلية تحصيل مبلغ مضمن سابقاً في إيراد العقد ومثبت سابقاً في قائمة الأداء المالي، يُثبت المبلغ غير القابل للتحصيل أو المبلغ الذي لم يعد هناك احتمال لاسترداده كمصروف بدلاً من تعديل مبلغ إيراد العقد.
37. تكون الجهة عموماً قادرة على إجراء تقديرات موثوق بها بعد أن تكون قد وافقت على العقد الذي يحدد:
- أ. الحقوق القابلة للإنفاذ لكل طرف فيما يتعلق بالأصل قيد الإنشاء؛ و
- ب. العوض الواجب مبادلته، إن وجد؛ و
- ج. طريقة وشروط التسوية.
- من الضروري عادةً أيضاً أن يكون لدى الجهة نظام داخلي فاعل للموازنات وإعداد التقارير المالية. تقوم الجهة بمراجعة و، وعندما يكون ذلك ضرورياً، تعديل تقديرات التكاليف وإيراد العقد مع تقدم الإنجاز أثناء تقديم الخدمة. لا تعنى الحاجة إلى هذه التعديلات بالضرورة عدم

- إمكانية تقدير نتيجة العقد بموثوقية.
38. يمكن تحديد مرحلة إنجاز العقد بعدة طرق. تستخدم الجهة الطريقة التي تقيس بها الأعمال المنجزة بموثوقية تبعاً لطبيعة العقد، وقد تتضمن الطرق:
- أ. نسبة التكاليف المتكبدة للعمل المنجز حتى تاريخه إلى التكاليف الكلية المقدرة للعقد؛ أو
- ب. استبيانات العمل المنجز؛ أو
- ج. إنجاز نسبة مادية من أعمال العقد.
- لا تعكس غالباً دفعاتُ المستخلصات والدفعات المقدمة المستلمة من العميل الأعمال المنجزة.
39. عندما تُحدّد مرحلة الإنجاز بالرجوع إلى تكاليف العقد المتكبدة حتى تاريخه، فإن تكاليف العقد التي تعكس العمل المنجز هي ما يُضمّن في التكاليف المتكبدة حتى تاريخه فقط. من الأمثلة على تكاليف العقد المستثناة:
- أ. تكاليف العقد المتعلقة بنشاط مستقبلي للعقد، كتكاليف المواد التي نُقلت إلى موقع العقد، أو الموضوعة جانباً لاستخدامها في العقد، ولكن لم تُركب بعد، أو تستخدم أو تطبق خلال تنفيذ العقد، ما لم تكن تلك المواد مصنوعة خصيصاً للعقد؛ و
- ب. الدفعات المقدمة لمقاولي الباطن قبل بدء العمل الذي سيتم إنجازه بموجب عقد الباطن.
40. عندما لا يكون من الممكن تقدير نتيجة عقد الإنشاء بموثوقية:
- أ. يجب إثبات الإيراد فقط إلى حد تكاليف العقد المتكبدة والتي من المحتمل أن تكون قابلة للاسترداد؛ و
- ب. يجب إثبات تكاليف العقد كمصروفات في الفترة المتكبدة فيها تلك التكاليف.
- يجب إثبات العجز المتوقع من عقد الإنشاء الذي تنطبق عليه الفقرة 44 كمصروفات فوراً وفق الفقرة 44.
41. خلال المراحل الأولى من العقد، لا يمكن غالباً تقدير نتيجة العقد على نحو موثوق. مع ذلك، قد أن تسترد الجهة تكاليف العقد المتكبدة. بناء على ذلك، تُثبت إيرادات العقد فقط إلى حد التكاليف المتكبدة والتي من المتوقع أن تكون قابلة للاسترداد. نظراً لعدم إمكانية تقدير نتيجة العقد بموثوقية، لا يُثبت الفائض أو العجز. لكن، رغم عدم التمكن من تقدير نتيجة العقد بموثوقية، قد يكون من المحتمل أن يتجاوز مجموع تكاليف العقد مجموع إيرادات العقد. في هذه الحالات، يُثبت أي تجاوز متوقع في مجموع تكاليف العقد على مجموع إيرادات العقد كمصروف فوراً وفق الفقرة 44.
42. عندما يكون من غير المحتمل عند عدم احتمال التعويض عن تكاليف العقد المفترض استردادها من قبل أطراف العقد، تُثبت تلك التكاليف فوراً كمصروف. من أمثلة الظروف التي يكون فيها عدم استرداد تكاليف العقد المتكبدة محتملاً، والتي قد تتطلب إثبات تكاليف العقد فوراً كمصروف، تلك التي تتضمن العقود:
- أ. التي تكون غير قابلة للإنفاذ بشكل كامل، والتي يكون سريانها موضع شك كبير؛ أو
- ب. التي يكون إنجازها خاضعاً لنتيجة مقاضاة أو تشريع معلق؛ أو
- ج. المتعلقة بالعقارات المحتمل مصادرتها أو نزع ملكيتها؛ أو

د. التي يكون فيها العميل غير قادر على الوفاء بواجباته؛ أو
ه. التي يكون فيها المقاول غير قادر على إكمال العقد أو - بصورة أخرى - غير قادر على الوفاء بواجباته بموجب العقد.

43. عندما تزول حالات عدم التأكد التي حالت دون تقدير نتيجة العقد بموثوقية، يجب إثبات الإيراد والمصروفات المرتبطة بعقد الإنشاء وفق الفقرة 30 بدلاً من الفقرة 40.

إثبات العجز المتوقع

44. بالنسبة لعقود الإنشاء التي يقصد عند نشأة العقد أن تُسترد تكاليف العقد بالكامل من أطراف عقد الإنشاء، عندما يكون من المحتمل أن يتجاوز مجموع تكاليف العقد مجموع إيرادات العقد، يجب إثبات العجز المتوقع على أنه مصروف فوراً.

45. قد تدخل جهات القطاع العام في عقود الإنشاء التي تحدد أن الإيراد الذي يقصد منه تغطية تكاليف الإنشاء سيُوفّر من قبل أطراف أخرى. قد يحدث ذلك، على سبيل المثال، عندما:
أ. يكون لدى الوزارات والجهات الحكومية الأخرى - التي تعتمد بشكل كبير على الاعتمادات المالية أو ما يشابهها من مخصصات مشابهة من إيرادات الحكومة لتمويل عملياتها - سلطة التعاقد مع جهات قطاع عام تجارية أو جهات قطاع خاص لإنشاء أصول على أساس تجاري أو على أساس استرداد التكلفة بشكل كامل؛ أو
ب. تتعامل الوزارات والجهات الحكومية الأخرى مع بعضها البعض على أساس التصرف الحر أو على أساس تجاري على النحو الذي قد يحدث بموجب نموذج "المشتري-المورد" أو نموذج حكومي مشابه.

في هذه الحالات، يُثبت العجز المتوقع من عقد الإنشاء فوراً وفق الفقرة 44.

46. كما ذكر في الفقرة 9، في بعض الحالات قد تدخل جهة قطاع عام في عقد إنشاء مقابل استرداد مبلغ أقل من التكلفة الكاملة من أطراف العقد الأخرى. في هذه الحالات، يُموّل المبلغ الذي يتجاوز المبلغ المحدد في عقد الإنشاء والذي سيُقدّم إلى المقاول من الاعتمادات المالية أو من مخصصات أخرى من أموال الحكومة، أو من المنح ذات الغرض العام من جهات تمويل ليست طرفاً في العقد أو من حكومات أخرى. متطلبات الفقرة 44 لا تنطبق على عقود الإنشاء هذه.

47. لتحديد مبلغ أي عجز بموجب الفقرة 44، قد يتضمن مجموع إيرادات العقد ومجموع تكاليف العقد دفعات تقدّم بشكل مباشر لمقاولي الباطن من قبل جهات تمويل ليست طرفاً في العقد وفق الفقرتين 22 و 25.

48. يُحدّد مبلغ هذا العجز بغض النظر عن:
أ. ما إذا كان العمل قد بدأ في العقد أم لا؛ أو
ب. مرحلة إنجاز نشاط العقد؛ أو
ج. مبلغ الفوائض المتوقع أن ينشأ عن عقود الإنشاء التجارية الأخرى التي لا تعالج على أنها عقد إنشاء واحد وفق الفقرة 14.

التغيرات في التقديرات

49. تُطبّق طريقة نسبة الإنجاز على أساس تراكمي في كل فترة للقوائم المالية إلى التقديرات الحالية لإيراد العقد وتكاليف العقد. على ذلك تتم المحاسبة عن أثر التغير في التقديرات لإيراد

العقد أو تكاليف العقد، أو الأثر من التغيير في تقدير نتيجة العقد كتغير في التقدير المحاسبي (انظر معيار المحاسبة للقطاع العام 3، السياسات المحاسبية، والتغيرات في التقديرات المحاسبية، والأخطاء). تستخدم التقديرات المعدلة في تحديد مبلغ الإيراد والمصروفات المثبتة في قائمة الأداء المالي في الفترة التي حصل فيها التغيير وفي الفترات اللاحقة.

الإفصاح

50. يجب على الجهة الإفصاح عن:
أ. مبلغ إيراد العقد المثبت على أنه إيراد في الفترة؛ و
ب. الطرق المستخدمة في تحديد إيراد العقد المثبت في الفترة؛ و
ج. الطرق المستخدمة في تحديد مرحلة إنجاز العقود تحت التنفيذ.
51. يجب على الجهة الإفصاح عن كل ما يلي للعقود تحت التنفيذ في تاريخ القوائم المالية:
أ. المبلغ الإجمالي للتكاليف المجمعة والفوائض المثبتة (ناقصاً العجوزات المثبتة) حتى تاريخه؛ و
ب. مبلغ الدفعات المقدمة المستلمة؛ و
ج. المبالغ المحتجزة.
52. المبالغ المحتجزة هي مبالغ المستخلصات غير المسددة لحين الوفاء بالشروط المحددة في العقد الخاصة بسداد هذه المبالغ، أو حتى تُصحَّح العيوب. المطالبات عن الأعمال المنفذة هي مبالغ إيراد العقد التي صدر لها فواتير عن الأعمال المنجزة من العقد، سواء سُددت من قبل العميل أم لا. أما الدفعات المقدمة فهي مبالغ إيراد العقد المستلمة من العميل قبل تنفيذ العمل المرتبط به.
53. يجب على الجهة أن تعرض:
أ. المبلغ الإجمالي الذي حل أجل استحقاقه من العملاء عن أعمال العقد على أنه أصل؛ و
ب. المبلغ الإجمالي الذي حل أجل استحقاقه للعملاء عن أعمال العقد على أنه التزام.
54. المبلغ الإجمالي الذي حل أجل استحقاقه من العملاء عن أعمال العقد هو صافي مبلغ:
أ. التكاليف المتكبدة زائداً الفوائض المثبتة؛ ناقصاً
ب. مجموع العجوزات المثبتة والمستخلصات لجميع العقود تحت التنفيذ، والتي تتجاوز فيها التكاليف المتكبدة زائداً الفوائض المثبتة التي ستسترد عن طريق إيراد العقد (ناقصاً العجوزات المثبتة) المستخلصات.
55. المبلغ الإجمالي الذي حل أجل استحقاقه للعملاء عن أعمال العقد هو صافي مبلغ:
أ. التكاليف المتكبدة زائداً الفوائض المثبتة؛ ناقصاً
ب. مجموع العجوزات المثبتة والمستخلصات المقدمة لجميع العقود تحت التنفيذ، والتي تتجاوز فيها المستخلصات التكاليف المتكبدة زائداً الفوائض المثبتة المتوقع استردادها من إيراد العقد (ناقصاً العجوزات المثبتة).
56. توجد الإرشادات المتعلقة بالإفصاح عن الالتزامات المحتملة والأصول المحتملة في معيار المحاسبة للقطاع العام 19، المخصصات، والالتزامات المحتملة، والأصول المحتملة. قد تنشأ الالتزامات المحتملة والأصول المحتملة من بنود مثل تكاليف الضمان، أو المطالبات، أو الجزاءات، أو الخسائر المحتملة.

تاريخ السريان

57. يجب على الجهة أن تطبق هذا المعيار على القوائم المالية السنوية التي تغطي فترات تبدأ في 31 ديسمبر 2022 أو بعد ذلك التاريخ. ويشجع على التطبيق الأبعد. إذا طبقت الجهة هذا المعيار على فترة تبدأ قبل 31 ديسمبر 2022، يجب أن تفصح عن تلك الحقيقة.

57أ. [حذفت هذه الفقرة من معيار المحاسبة للقطاع العام رقم 11].

57ب. [حذفت هذه الفقرة من معيار المحاسبة للقطاع العام رقم 11].

58. عندما تطبق الجهة معايير المحاسبة للقطاع العام المبنية على أساس الاستحقاق، حسبما هي مُعرّفة في معيار المحاسبة للقطاع العام 33، *تطبيق معايير المحاسبة للقطاع العام المبنية على أساس الاستحقاق لأول مرة*، لأغراض التقرير المالي بعد تاريخ سريان هذا المعيار، فإن هذا المعيار ينطبق على القوائم المالية السنوية للجهة التي تغطي فترات تبدأ في تاريخ تطبيق معايير المحاسبة للقطاع العام أو بعد ذلك التاريخ.

دليل مفاهيم ومعايير المحاسبة للقطاع العام في المملكة العربية السعودية
الدراسة المرفقة بمعايير المحاسبة للقطاع العام 11 " عقود الإنشاء"
إصدار 2023م

. إرشادات التنفيذ

إرشادات التنفيذ

ترافق هذه الإرشادات معيار المحاسبة للقطاع العام 11، لكنها لا تشكل جزءاً منه.

الإفصاح عن السياسات المحاسبية

1. فيما يلي أمثلة للإفصاحات الخاصة بالسياسة المحاسبية لجهة حكومية تبرم عقود إنشاء غير تجارية مع جهات حكومية أخرى مقابل استرداد كامل أو جزئي للتكلفة أو بدون استرداد للتكلفة من الأطراف الأخرى في العقد. لدى الوزارة كذلك سلطة إبرام عقود إنشاء تجارية مع جهات القطاع العام التجارية ومنشآت القطاع الخاص، وإبرام عقود إنشاء تنص على استرداد كامل التكلفة مع مستشفيات حكومية وجامعات حكومية معينة.

العقود غير التجارية

2. تُثبت تكاليف العقد كمصرف باستخدام طريقة نسبة الإنجاز، وتقاس التكلفة بالرجوع إلى نسبة ساعات العمل المتكبدة حتى تاريخه إلى مجموع ساعات العمل المقدرة لكل عقد. في بعض الحالات، يتم منح عقود من الباطن لأنشطة إنشاء معينة وإشراف فني مع مقاولين في القطاع الخاص مقابل سعر ثابت "لإنجاز العقد". عندما يحدث هذا الأمر يتم إثبات تكاليف التعاقد من الباطن كمصرف باستخدام طريقة نسبة الإنجاز لكل عقد من الباطن.

3. يُثبت إيرادات التعاقد من عقود الاسترداد الكلي للتكلفة وعقود الاسترداد الجزئي للتكلفة التي تعاقدت عليها الوزارة بالرجوع إلى التكاليف المتكبدة القابلة للاسترداد خلال الفترة، وتقاس بنسبة التكاليف المتكبدة حتى تاريخه إلى مجموع التكاليف المقدرة القابلة للاسترداد من العقد.

العقود التجارية

4. يُثبت إيرادات عقود الإنشاء الثابتة السعر باستخدام طريقة نسبة الإنجاز، وتقاس بالرجوع إلى نسبة ساعات العمل المتكبدة حتى تاريخه إلى مجموع ساعات العمل المقدرة لكل عقد.
5. يُثبت الإيراد من العقود بالتكلفة مضافاً إليها نسبة أو عقود على أساس التكلفة بالرجوع إلى التكاليف المتكبدة القابلة للاسترداد خلال الفترة زائداً الرسوم المكتسبة، وتقاس بنسبة التكاليف المتكبدة حتى تاريخه إلى مجموع التكاليف المقدرة للعقد.

تحديد إيراد ومصروفات العقد

6. تتناول الأمثلة التالية عقد إنشاء غير تجاري وعقد إنشاء تجاري توضح الأمثلة طريقة واحدة لتحديد مرحلة إنجاز العقد ووقت إثبات إيراد ومصروفات العقد (انظر الفقرات 30-43 من هذا المعيار).

العقود غير التجارية

7. لدى وزارة الإسكان والخدمات (مقاول الإنشاء) عقد لإنشاء جسر لوزارة النقل. وتموّل وزارة الإسكان والخدمات من خلال اعتماد مالي مخصص لها في موازنة الحكومة. يحدد عقد الإنشاء متطلبات الإنشاء، بما في ذلك التكاليف المتوقعة، والمواصفات الفنية، وتوقيت الإنجاز، ولكن لا يشترط أي استرداد لتكاليف الإنشاء بشكل مباشر من وزارة النقل. يُعدّ عقد الإنشاء وثيقة أساسية للتخطيط والمساءلة ويصادق على تصميم وجودة إنشاء الجسر. ويستخدم ليكون مدخلاً في تقييم أداء الأطراف المتعاقدة على تقديم الخدمات بالمواصفات التي ووفق عليها ضمن الحدود المقدرة للتكلفة، كما يتم استخدامها أيضاً بوصفها معطيات في توقعات التكلفة المستقبلية.

دليل مفاهيم ومعايير المحاسبة للقطاع العام في المملكة العربية السعودية
الدراسة المرفقة بمعايير المحاسبة للقطاع العام 11 " عقود الإنشاء"
إصدار 2023م

إرشادات التنفيذ

8. بلغ التقدير الأولي لتكاليف العقد 8,000. ويستغرق إنشاء الجسر ثلاث سنوات. وافقت وكالة مساعدات³ على تقديم تمويل مقداره 4,000، أي نصف تكاليف الإنشاء، وهذا محدد في عقد الإنشاء.
9. في نهاية السنة الأولى زاد تقدير تكاليف العقد إلى 8,050. ووافقت وكالة المساعدات على تمويل نصف هذه الزيادة في التكاليف المقدرة.
10. في السنة الثانية، بناءً على توصية وزارة النقل وافقت الحكومة على تغيير ينتج عنه تكاليف عقد إضافية مقدرة بـ 150. وافقت وكالة المساعدات على تمويل 50% من هذا التغيير. في نهاية السنة الثانية، تضمنت التكاليف المتكبدة 100 للمواد القياسية المخزنة في الموقع لتستخدم في السنة الثالثة لإنجاز المشروع.
11. تحدد وزارة الإسكان مرحلة إنجاز العقد وذلك بحساب نسبة تكاليف العقد المتكبدة للعمل المنجز حتى تاريخه إلى مجموع آخر تكاليف مقدرة للعقد.
12. فيما يلي ملخص للبيانات المالية خلال فترة الإنشاء:

السنة 3	السنة 2	السنة 1	
4,000	4,000	4,000	المبلغ الأولي للإيراد المتفق عليه في العقد
100	100	-	التغيير
4,100	4,100	4,000	مجموع إيرادات العقد
8,200	6,168	2,093	تكاليف العقد المتكبدة حتى تاريخه
-	2,032	5,957	تكاليف العقد حتى إنجازه
8,200	8,200	8,050	مجموع تكاليف العقد المقدرة
%100	%74	%26	مرحلة الإنجاز

13. تُحدّد مرحلة الإنجاز للسنة الثانية (74%) باستبعاد مبلغ 100 للمواد القياسية المخزنة في الموقع للاستخدام في السنة الثالثة، من تكاليف العقد المتكبدة للأعمال المنجزة حتى تاريخه.

³ إن معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام صممت بحيث تخاطب جميع الدول ولا تخاطب دولة واحدة بعينها، و الإيراد من وكالات المساعدات /المساعدات الأجنبية لا ينطبق على الجهات الحكومية في المملكة.

دليل مفاهيم ومعايير المحاسبة للقطاع العام في المملكة العربية السعودية
الدراسة المرفقة بمعايير المحاسبة للقطاع العام 11 "عقود الإنشاء"
إصدار 2023م

إرشادات التنفيذ

14. مبالغ إيرادات العقد والمصروفات المثبتة في قائمة الأداء المالي في السنوات الثلاث هي كما يلي:

المثبتة في السنة الحالية	المثبتة في السنوات السابقة	حتى تاريخه	
1,040		1,040	السنة الأولى
2,093		2,093	إيراد (4,000 × .26) مصروفات (8,050 × .26)
1,994	1,040	3,034	السنة الثانية
3,975	2,093	6,068	إيراد (4,100 × .74) مصروفات (8,200 × .74)
1,066	3,034	4,100	السنة الثالثة
2,132	6,068	8,200	إيراد (4,100 × 1.00) مصروفات (8,200 × 1.00)

العقود التجارية

15. رغم أن وزارة الإسكان (المقاول) تُمول بشكل رئيس من خلال اعتماد مالي في موازنة الحكومة، فإن لها السلطة للقيام بأعمال إنشاء محدودة على أساس تجاري لجهات القطاع الخاص. بموجب موافقة من الوزير بصفته صاحب الصلاحية، أبرمت الوزارة عقد تجاري ثابت السعر بـ 9,000 لإنشاء جسر.

16. كان المبلغ الأولي من الإيراد المتفق عليه في العقد هو 9,000، والتقدير الأولي للمقاول لتكاليف العقد هو 8,000 وسيستغرق إنشاء الجسر ثلاث سنوات.

17. عند نهاية السنة الأولى، ارتفع تقدير الوزارة لتكاليف العقد إلى 8,050.

18. في السنة الثانية، وافق العميل على تغيير ينتج عنه زيادة في إيرادات العقد بـ 200 وعلى زيادة تكاليف العقد الإضافية المقدرة بـ 150. في نهاية السنة الثانية، تضمنت التكاليف المتكبدة 100 للمواد القياسية المخزنة في الموقع لتستخدم في السنة الثالثة لإنجاز المشروع.

19. تحدد الوزارة مرحلة إنجاز العقد بحساب نسبة التكاليف المتكبدة للعقد للعمل المنجز حتى تاريخه إلى مجموع آخر تكاليف مقدرة للعقد. وفيما يلي ملخص البيانات المالية خلال فترة الإنشاء:

دليل مفاهيم ومعايير المحاسبة للقطاع العام في المملكة العربية السعودية
الدراسة المرفقة بمعايير المحاسبة للقطاع العام 11 "عقود الإنشاء"
إصدار 2023م

إرشادات التنفيذ

السنة 1	السنة 2	السنة 3	
9,000	9,000	9,000	المبلغ الأولي للإيراد المتفق عليه في العقد
-	200	200	التغيير
9,000	9,200	9,200	مجموع إيرادات العقد
2,093	6,168	8,200	تكاليف العقد المتكبدة حتى تاريخه
5,957	2,032	-	تكاليف العقد حتى إنجازه
8,050	8,200	8,200	مجموع تكاليف العقد المقدرة
950	1,000	1,000	الفائض المقدر
%26	%74	%100	مرحلة الإنجاز

20. تُحدد مرحلة الإنجاز للسنة الثانية (74%) باستثناء مبلغ 100 للمواد القياسية المخزنة في الموقع لاستخدامها في السنة الثالثة، من تكاليف العقد المتكبدة للأعمال المنجزة حتى تاريخه.

21. فيما يلي مبالغ الإيراد والمصروفات والفائض المثبتة في قائمة الأداء المالي في السنوات الثلاث:

السنة الأولى	حتى تاريخه	المثبتة في السنوات السابقة	المثبتة في السنة الحالية
إيراد (9,000 × .26)	2,340		2,340
مصروفات (8,050 × .26)	2,093		2,093
الفائض	247		247
السنة الثانية			
إيراد (9,200 × .74)	6,808	2,340	4,468
مصروفات (8,200 × .74)	6,068	2,093	3,975
الفائض	740	247	493
السنة الثالثة			
إيراد (9,200 × 1.00)	9,200	6,808	2,392
مصروفات (8,200 × 1.00)	8,200	2,068	2,132
الفائض	1,000	740	260

دليل مفاهيم ومعايير المحاسبة للقطاع العام في المملكة العربية السعودية
الدراسة المرفقة بمعايير المحاسبة للقطاع العام 11 "عقود الإنشاء"
إصدار 2023م

إرشادات التنفيذ

الإفصاحات المتعلقة بالعقد

العقود الممولة بالاعتمادات المالية أو بالمساعدات وعقود استرداد التكلفة بالكامل:

22. أنشئت وزارة الإسكان والخدمات حديثاً لتمثّل جهة تدير إنشاء المباني الرئيسية وأشغال الطرق الرئيسية للجهات الحكومية الأخرى. تمول الوزارة بشكل رئيس من الاعتمادات المالية المخصصة لها في موازنة الحكومة، ولكن بموافقة الوزير فإن لها السلطة للقيام بمشروعات إنشاء تمولها وكالات مساعدات وطنية أو دولية. لديها القدرات الخاصة بها في مجال الإنشاء وكذلك تستطيع التعاقد من الباطن. يمكن للوزارة - بموافقة الوزير - أن تقوم بعمل إنشاء على أساس تجاري لجهات القطاع العام التجارية وجهات القطاع الخاص وعلى أساس استرداد كامل لتكلفة المستشفيات الحكومية والجامعات التي تديرها الحكومة.

23. وصلت وزارة الإسكان والخدمات إلى نهاية سنتها الأولى من العمليات، وسُددت كل تكاليف العقد المتكبدة نقداً، كما أن جميع المستخلصات (إلى وكالات المساعدات التي كلفت الوزارة بأعمال الإنشاء) استُلمت نقداً. ولم تُدفع دفعات مقدمة إلى وزارة الإسكان مقابل أعمال الإنشاء خلال الفترة. تتضمن تكاليف العقد المتكبدة للعقدين "ب" و"ج" تكلفة المواد التي اشترت للعقدين ولكن لم تُستخدم في تنفيذ العقدين حتى تاريخه، ولم يُشرع في عقود تجارية خلال السنة. (انظر أدناه الأمثلة على العقود التجارية).

- يُمول العقد "أ" من إيرادات الاعتماد المالي العام (لا يشتمل العقد على "إيراد للعقد" كما سبق تعريفه).
- العقد "ب" هو مع وزارة التعليم ومع وكالة المساعدات ×× التي تمول 50% من تكاليف الإنشاء. (50% من تكلفة العقد سيُعوّض من قبل أطراف العقد ولذلك هي "إيراد العقد" كما تم تعريفه).
- العقد "ج" ممول من الجامعة الوطنية بشكل كلي. (وتتضمن شروط العقد أن جميع تكاليف العقد سوف تُعوّض عن طريق الجامعة الوطنية من صندوق الجامعة للإنشاءات الرئيسية. ولذلك يكون "إيراد العقد" كما تعريفه مساوياً لتكاليف العقد).

24. فيما يلي وضع العقود الثلاثة تحت التنفيذ في نهاية السنة الأولى:

المجموع	عقد ج	عقد ب	عقد أ	
575	350	225	-	إيراد العقد المثبت وفق الفقرة 30
910	350	450	110	مصرفات العقد المثبتة وفق الفقرة 30
335	-	225	110	تكاليف العقد الممولة من الاعتماد المالي

دليل مفاهيم ومعايير المحاسبة للقطاع العام في المملكة العربية السعودية
الدراسة المرفقة بمعايير المحاسبة للقطاع العام 11 "عقود الإنشاء"
إصدار 2023م

إرشادات التنفيذ

1,070	450	510	110	تكاليف العقد المتكبدة في الفترة
910	350	450	110	مثبت كمصروفات (فقرة 30)
160	100	60	-	مثبت كأصل (فقرة 35)
575	350	225	-	إيراد العقد (انظر أعلاه)
555	330	225	-	المستخلصات (فقرة 52)
20	20	-	-	إيراد عقد غير مفوتر
-	-	-	-	الدفعات المقدمة (فقرة 52)

المبالغ التي سيكون الإفصاح عنها وفق المعيار هي كما يلي:

575	إيراد العقد المثبت كإيراد في الفترة (فقرة 50) (أ)
1,070	تكاليف العقد المتكبدة حتى تاريخه (فقرة 51) (أ) (لا يوجد فوائض / ناقصاً العجوزات المثبتة)
150	إجمالي المبلغ الذي حل أجل استحقاقه من العملاء المتعاقد معهم عن أعمال العقد (حددت وفق الفقرة 54 والمعروضة كأصل وفق الفقرة 53 (أ))

المبالغ التي سيكون الإفصاح عنها وفق الفقرتين 51 (أ) و53 (أ) هي كما يلي (ملاحظة: إيراد العقد (ب) هو 50% من تكاليف العقد)

المجموع	ج	ب	أ	
1,070	450	510	110	تكاليف العقد المتكبدة
555	330	225	0	المستخلصات
150	120	30	-	حل أجل استحقاقه من وكالات المساعدات والعملاء

25. المبلغ الذي كان الإفصاح عنه وفق الفقرة 51 (أ) هو المبلغ نفسه للفترة الحالية، وذلك لأن الإفصاحات تتعلق بالسنة الأولى للتشغيل.

دليل مفاهيم ومعايير المحاسبة للقطاع العام في المملكة العربية السعودية
الدراسة المرفقة بمعايير المحاسبة للقطاع العام 11 "عقود الإنشاء"
إصدار 2023م

إرشادات التنفيذ

العقود التجارية:

26. أنشئ قسم أعمال الإنشاءات الوطني ضمن وزارة الإسكان والخدمات ليقوم بأعمال الإنشاء على أساس تجاري لجهات القطاع العام التجارية وجهات القطاع الخاص بناءً على توجيه وموافقة الوزير. وصل القسم إلى نهاية السنة الأولى من التشغيل، وسُددت جميع تكاليف العقد المتكبدة نقداً، كما استُلم جميع المستخلصات والدفعات المقدمة نقداً. وتتضمن تكاليف المتكبدة للعقود ب، ج، هـ تكلفة المواد المشتراة للعقد ولكن لم تستخدم في أداء العقد حتى تاريخه. وبالنسبة للعقود ب، ج، هـ قدم العملاء دفعات مقدمة للمقاول مقابل عمل لم يُنفذ بعد.

27. فيما يلي وضع العقود الخمسة التي هي تحت التنفيذ في نهاية السنة الأولى:

عقد

المجموع	هـ	د	ج	ب	أ	
1,300	55	200	380	520	145	إيراد عقد مثبت وفق فقرة 30
1,215	55	250	350	450	110	مصرفات عقد مثبتة وفق فقرة 30
70	30	40	-	-	-	العجز المتوقع المثبت وفق فقرة 44
15	(30)	(90)	30	70	35	الفوائض المثبتة ناقص العجز المثبت
1,420	100	250	450	510	110	تكاليف العقد المتكبدة خلال السنة
1,215	55	250	350	450	110	تكاليف العقد المتكبدة ومثبتة كمصرفات في الفترة وفق فقرة 30
205	45	-	100	60	-	تكاليف العقد التي ترتبط بنشاط مستقبلي مثبتة كأصل في الفترة وفق فقرة 35
1,300	55	200	380	520	145	إيراد عقد (انظر أعلاه)
1,235	55	180	380	520	100	المستخلصات (فقرة 52)
65	-	20	-	-	45	إيراد عقد غير مفوتر
125	25	-	20	80	-	الدفعات المقدمة (فقرة 52)

المبالغ التي سيكون الإفصاح عنها وفق المعيار هي كما يلي:

1,300	إيراد عقد مثبت كإيراد في الفترة (فقرة 50 (أ))
1,436	تكاليف عقد متكبدة ومثبتة فوائض (ناقصاً عجز مثبت) حتى تاريخه (فقرة 51 (أ))
125	الدفعات المقدمة المستلمة (51 (ب))

دليل مفاهيم ومعايير المحاسبة للقطاع العام في المملكة العربية السعودية
الدراسة المرفقة بمعايير المحاسبة للقطاع العام 11 " عقود الإنشاء"
إصدار 2023م

إرشادات التنفيذ

220	إجمالي المبلغ الذي حل أجل استحقاقه من العملاء عن أعمال العقد - معروضة على أنها أصل وفق فقرة 53 (أ)
(20)	إجمالي المبلغ الذي حل أجل استحقاقه للعملاء عن أعمال العقد وفق فقرة 53 (ب)

المبالغ التي سيكون الإفصاح عنها وفق الفقرات 51 (أ) و53 (أ) و53 (ب) تحسب كما يلي:

المجموع	هـ	د	ج	ب	أ	
1,420	100	250	450	510	110	تكاليف العقد المتكبدة
<u>15</u>	<u>(30)</u>	<u>(90)</u>	<u>30</u>	<u>70</u>	<u>35</u>	الفوائض المثبتة مطروحاً العجوزات المثبتة
1,435	70	160	480	580	145	
1,235	55	180	380	520	100	المستخلصات
220	15	-	100	60	145	حل أجل استحقاقه من العملاء
(20)	-	(20)	-	-	-	حل أجل استحقاقه للعملاء

28. إن المبلغ المفصّل عنه وفق الفقرة 51 (أ) هو المبلغ نفسه للفترة الحالية لأن الإفصاح يتعلق بالسنة الأولى للتشغيل.