

المعيار المحاسبي الدولي رقم (18): الإيراد

الدكتور علي يوسف
كلية الاقتصاد – جامعة دمشق

مقدمة وهدف المعيار:

- **1 - يُعرف الدخل وفق إطار إعداد وعرض القوائم المالية بأنه الزيادة في المنافع الاقتصادية خلال الفترة المحاسبية والتي تتمثل في التدفقات الداخلة أو الزيادة في قيم الأصول، أو النقص في الالتزامات التي ينتج عنها زيادة حقوق الملكية بخلاف الزيادة الناتجة عن مساهمات المشاركين في حقوق الملكية. ويشمل مصطلح الدخل كل من الإيرادات والأرباح.**
- **2 - الإيراد هو الدخل الذي ينشأ في نطاق ممارسة المنشأة لأنشطتها العادية** ويشار إليه بمسميات عديدة منها المبيعات والأتعاب والفوائد وأرباح الأسهم والإتاوات.

مقدمة وهدف المعيار:

- 3 - يهدف هذا المعيار إلى شرح المعالجة المحاسبية للإيراد الناتج عن أنواع محددة من المعاملات والأحداث.
- 4 - إن القضية الأساسية في المحاسبة عن الإيراد هو تحديد متى يتحقق الإيراد، **ويتحقق الإيراد عندما:**
 - أ- يكون هناك توقعاً كافياً بأن هناك منافع اقتصادية مستقبلية سوف تتدفق إلى المنشأة.
 - ب- وأنه يمكن قياس قيمة هذه المنافع بطريقة يعتمد عليها.
- ويحدد هذا المعيار الحالات التي تتوافق مع هذه القاعدة وبالتالي يتم إثبات الإيراد المتعلق بها بالدفاتر.

نطاق المعيار:

- يطبق هذا المعيار عند المحاسبة عن الإيراد الناتج عن المعاملات التالية:
- 1- بيع سلع.
- 2 - تقديم خدمات.
- 3 - استخدام الغير لأصول المنشأة مما يتولد عنها فائدة أو أتاوات أو أرباح أسهم.

تتضمن السلع كلاً من:

1. السلع المنتجة بمعرفة المنشأة بغرض البيع.
2. السلع المشتراة بغرض إعادة بيعها، مثل البضاعة المشتراة بواسطة تاجر التجزئة.
3. الأراضي والممتلكات الأخرى المحتفظ بها بغرض إعادة بيعها.

تتمثل تأدية الخدمات في:

- قيام المنشأة بتنفيذ عمل متفق عليه بموجب عقد خلال فترة زمنية متفق عليها، وقد يتم تأدية الخدمة خلال فترة مالية واحدة أو أكثر.
- ترتبط بعض عقود تأدية الخدمات مباشرة بعقود الإنشاءات مثل خدمات مديري المشروعات وخدمات المهندسين الاستشاريين. ولا يتناول هذا المعيار الإيراد الناشئ من هذه العقود (حيث يتم تطبيق معيار المحاسبة الدولي رقم 11: عقود الإنشاءات).

ينتج عن استخدام الآخرين لأصول المنشأة إيراد على شكل:

- **فائدة:** مقابل استخدام:

أ- النقدية أو ما في حكم النقدية.

ب- أو المبالغ المستحقة للمنشأة.

- **الأتاوات:** وهي رسوم مقابل استخدام الغير للأصول طويلة الأجل الخاصة بالمنشأة مثل براءات الاختراع والعلامات التجارية وحقوق الطبع والنشر وبرامج الحاسوب ... الخ.
- **أرباح الأسهم:** توزيعات الأرباح عن المساهمة في منشأة أخرى.

- اتفاقيات عقود الإيجار.
- توزيعات الأرباح الناتجة عن الاستثمارات التي يتم المحاسبة عنها بطريقة حقوق الملكية (أنظر معيار المحاسبة الدولي رقم (28): المحاسبة عن الاستثمارات في شركات زميلة).
- عقود التأمين (معيار التقرير المالي رقم 4).
- التغيرات في القيمة العادلة للأصول والالتزامات المالية أو التخلص منها (حيث يتم تطبيق معيار المحاسبة الدولي رقم (39) الأدوات المالية الاعتراف والقياس).
- التغيرات في قيم الأصول المتداولة الأخرى.
- الاعتراف المبدئي بالمنتجات الزراعية (أنظر معيار المحاسبة الدولي رقم 41).
- استخراجات المناجم الطبيعية.

تعريفات:

- **1 - الإيراد:** هو إجمالي تدفق المنافع الاقتصادية الداخلة للمنشأة خلال الفترة المالية والتي تنشأ من ممارسة المنشأة لأنشطتها العادية وينتج عن تلك التدفقات زيادة في حقوق الملكية بخلاف الزيادات الناتجة عن مساهمات أصحاب حقوق الملكية.
- **2 - القيمة العادلة:** هي المبلغ الذي يمكن أن تتم مبادلة الأصل به أو تسديد الالتزام بين طرفين مطلعين وراغبين في التعامل على أساس تجاري.

- القاعدة العامة التي يقررها المعيار لقياس الإيراد هي أنه:
"يجب قياس الإيراد بالقيمة العادلة للمقابل المقبوض أو المستحق القبض". ويقدم المعيار الإرشادات التالية لقياس الإيراد:

- 1 – تحدد قيمة الإيراد الناتج عن أية معاملة عادة بناء على اتفاق بين المنشأة والمشتري أو مستخدم الأصل موضوع الاتفاق، ويقاس الإيراد بالقيمة العادلة للمقابل المقبوض أو المستحق القبض مع الأخذ في الاعتبار قيمة أي حسم تجاري أو حسم كمية تسمح به المنشأة.

قياس الإيراد

- 2 – إذا كان تدفق النقدية أو ما يعادلها مؤجلاً، في هذه الحالة قد تقل القيمة العادلة للمقابل عن القيمة الاسمية لمبلغ النقدية المستلمة فعلاً أو القابلة للاستلام.
- مثلاً قد تمنح المنشأة ائتماناً للمشتري بدون فائدة، أو قد تقبل منه ورقة قبض تحمل سعر فائدة أقل من سعر السوق كمقابل لبيع البضاعة، **وعندما يتضمن الاتفاق في جوهره عملية تمويل يتم تحديد القيمة العادلة للمقابل من خلال حسم كافة المبالغ التي ستستلم مستقبلاً محسوبة على أساس معدل فائدة مستتبطة.**

قياس الإيراد

- ويكون معدل الفائدة المستنبطة هو المعدل الأكثر قابلية للتحديد من:
- معدل الفائدة السائد على الأدوات المالية المشابهة للمصدر من نفس المستوى الائتماني.
- أو معدل الفائدة الذي يجعل القيمة الحالية للمبلغ الاسمي للأداة مساو لسعر البيع النقدي التجاري للبضائع أو الخدمات.
- ويعترف بالفرق بين القيمة العادلة والقيمة الاسمية للمقابل كإيراد فائدة وفقاً لمتطلبات هذا المعيار.

• 3 - في حالة تبادل السلع والخدمات يتم التمييز بين الحالتين التاليتين:

• إذا كانت السلع والخدمات المتبادلة متماثلة من حيث الطبيعة والقيم, لا يعتبر هذا التبادل معاملة ينتج عنها إيراد، ويتم هذا بالنسبة لسلع مثل النفط والحليب حيث يتبادل الموردون المخزون في مواقع مختلفة لمواجهة الطلب في حينه في مكان محدد.

قياس الإيراد

- إذا كانت السلع والخدمات المتبادلة غير متماثلة، فيعتبر التبادل في هذه الحالة معاملة ينتج عنها إيراد، ويقاس هذا الإيراد بالقيمة العادلة للسلع أو الخدمات المستلمة معدلة بمبالغ النقدية أو ما في حكمها المحولة (في حال وجودها)، وفي حالة عدم إمكانية تحديد القيمة العادلة للسلع أو الخدمات المستلمة بشكل دقيق، يتم قياس الإيراد بالقيمة العادلة للسلع أو الخدمات المقدمة بعد أن يتم تعديلها بأية تحويلات نقدية أو ما في حكمها.

مثال (1) حسم بأثر رجعي:

- هناك ترتيبات بين المنشأة والعملاء تتضمن أنه إذا اشترى العملاء المنتجات خلال فترة مدتها 12 شهر تنتهي في 6/30 بما قيمته 50000000 ل.س فسوف يحصلون على حسم بأثر رجعي نسبته 5%, علماً أن السنة المالية تنتهي في 12/31, وقد بلغت المبيعات إلى العملاء 40000000 ل.س خلال الفترة من 7/1 وحتى 2011/12/31 .
- والسؤال: ما هو مبلغ الإيرادات الذي يجب الاعتراف به من قبل المنشأة:
- الحل:
- على أساس الحساب التناسبي, ستقوم المنشأة بإتمام المبيعات إلى العملاء بمبلغ 80000000 ل.س (40000000 ل.س \times 12/6), ولذلك يجب أن تستحق المنشأة حسم بأثر رجعي بنسبة 5% على مبلغ 40000000 ل.س وأن تعترف بإيرادات قدرها 3800000 ل.س.

مثال (2) البيع مع فترة ائتمان:

- تباع الشركة (أ) بضائع تكلفتها 500000 ل.س إلى الشركة (ب) بمبلغ 700000 ل.س بفترة ائتمان تصل حتى 8 شهور، مع العلم أن سعر البيع النقدي لنفس البضاعة بالنسبة للشركة (أ) يبلغ 650000 ل.س بفترة ائتمان تصل إلى شهر أو بحسم مبلغ 25000 ل.س على الدفع عند التسليم.
- فكيف يجب على الشركة (أ) قياس الدخل من المعاملة.
- في هذه الحالة تمول الشركة (أ) فعلياً الشركة (ب) لمدة 8 شهور، وسعر البيع العادي سيبلغ 625000 ل.س (650000 - 25000 ل.س)، وبناء عليه يجب حسم المبيعات بمبلغ 75000 ل.س (625000 - 700000 ل.س) ليصبح 625000 ل.س.
- ويتم الاعتراف بالفرق بين القيمة الاسمية 700000 ل.س والقيمة المحسومة كدخل فائدة خلال فترة التمويل البالغة 8 شهور.

DSE
Damascus Securities Exchange
بورصة دمشق للأوراق المالية

مثال (3): حالة تأجيل تحصيل مقابل الإيراد:

- بفرض أن إحدى المنشآت باعت بضاعة بمبلغ 100000 ل.س في 2011/5/15 إلى أحد عملائها بحسم تجاري 5% وبفائدة 8% سنوياً, على أن يحصل المقابل المالي في 2011/11/15.
- في هذه الحالة قيمة الإيراد في 2011/5/15 يكون كما يلي:

البيان	ل.س
قيمة إيراد المبيعات قبل الحسم	100000
يطرح: الحسم التجاري 5%	(5000)
إيراد المبيعات بعد الحسم	95000
إيراد الفوائد $95000 \times 8\% \times (6/12)$	3800
إجمالي إيراد المبيعات والفوائد	98800

مثال (3): حالة تأجيل تحصيل مقابل الإيراد:
• ويكون قيد الإثبات المحاسبي

2011/5/15		
من د/ المدينين		98800
إلى مذكورين		
د/ المبيعات	95000	
د/ إيراد الفوائد على المبيعات	3800	

مثال (4) حالة منح الائتمان:

- تقدم إحدى شركات بيع السيارات عروض ترويجية لمبيعاتها من السيارات الحديثة, والعرض الحالي يخص سيارة شام موديل 2011, ووفقاً للعرض المقدم من الشركة إما أن يدفع العميل الذي يشتري السيارة اعتباراً من 2011/1/1 مبلغ 600000 ل.س نقداً, أو يسدد ثمن السيارة على 36 قسط شهري بمبلغ 20000 ل.س شهرياً (ائتمان لمدة 36 شهر بمبلغ إجمالي 720000 ل.س).

• هنا:

- 1 – طالما أن القيمة الإجمالية للسيارة تبلغ 720000 ل.س في حالة التقسيط وقيمتها الحالية 600000 ل.س, فالفرق البالغ 120000 ل.س يمثل معاملة تمويلية دون الإخلال بمعالجة قيمة الإيراد الحالية البالغة 600000 ل.س كمبيعات.

مثال (4) حالة منح الائتمان:

- 1 – يجب الاعتراف بالسعر النقدي البالغ 600000 ل.س في 2011/1/1 كمبيعات:

600000	من ح/ المدينين
600000	إلى ح/ المبيعات

- 2 – أما مبلغ 120000 ل.س فيعتبر إيراد فوائد ويتم الاعتراف به على مدى ثلاث سنوات, 2011, 2012, 2013, حيث يتم الاعتراف بإجمالي الفوائد في 2011/1/1 (تاريخ البيع) كإيراد مقدم كما يلي:

2011/1/1		
من ح/ المدينين	120000	120000
إلى ح/ إيراد فوائد غير مكتسب		

مثال (4) حالة منح الائتمان:

- 3 - في 2011/12/31 يتم إثبات الاعتراف بإيراد فوائد عن سنة كما يلي:

2011/12/31		
من حـ/ إيراد فوائد غر مكتسب	40000	40000
إلى حـ/ إيراد فوائد مكتسب		
بتاريخه		
من حـ/ إيراد فوائد مكتسب	40000	40000
إلى حـ/ ملخص الدخل		

تحديد المعاملات (التعرف على العملية):

- يتم تطبيق قواعد ومعايير الاعتراف المحددة في هذا المعيار لكل عملية أو معاملة بشكل منفصل, مع ذلك قد يتطلب الأمر تطبيقها على جزء من العملية أو على أكثر من عملية معاً حتى يتسنى إظهار جوهر المعاملة. مثلاً:
- 1 – عندما يتضمن سعر بيع منتج ما مبلغاً محدداً كمقابل لخدمات مستقبلية، فإنه يجب تأجيل الاعتراف بالإيراد المتعلق بالخدمات المستقبلية ويعترف به كإيراد خلال الفترة التي تقدم خلالها الخدمة.

تحديد المعاملات (التعرف على العملية):

- 2 - قد يتوجب الأمر تطبيق أساس إثبات المعاملات على عمليتين أو أكثر إذا كانت هذه المعاملات مترابطة معاً بطريقة لا يمكن معها فهم الأثر التجاري بدون الرجوع إلى المجموعة المتكاملة من المعاملات. مثلاً قد تقوم المنشأة ببيع بضائع وفي نفس الوقت تعقد اتفاقاً منفصلاً لإعادة شراء هذه البضائع في تاريخ لاحق مما يترتب عليه إلغاء الأثر الجوهرى للمعاملة، وفي هذه الحالة يتم دراسة وتسجيل المعاملتين معاً.

مثال:

- تباع إحدى الشركات بعض المعدات التي يبلغ سعر بيعها النقدي 200000 ل.س بمبلغ 250000 ل.س مع التزامها بصيانة المعدات لمدة سنة بدون أية تكاليف إضافية.
- في هذه الحالة تعترف الشركة بالإيراد من بيع البضائع بمبلغ 200000 ل.س, ويتم الاعتراف بمبلغ 50000 ل.س خلال سنة كإيراد خدمات.

بيع البضائع:

- يتم الاعتراف بالإيراد الناتج عن بيع بضائع إذا تم الوفاء بجميع الشروط التالية :
- 1. أن تقوم المنشأة بتحويل مخاطر ومنافع ملكية السلع إلى المشتري.
- 2. ألا تحتفظ المنشأة بعلاقة إدارية مستمرة إلى الحد المرتبط عادة بوجود الملكية، ولا بالرقابة الفعالة على السلع المباعة.
- 3. يمكن قياس قيمة الإيراد بشكل دقيق.
- 4. من المحتمل حدوث تدفق المنافع الاقتصادية المصاحبة للمعاملة إلى المنشأة.
- 5. إمكانية قياس التكاليف التي تحملتها أو ستحملها المنشأة فيما يتعلق بالمعاملة بشكل دقيق.

بيع البضائع:

- يتطلب تحديد التوقيت الذي قامت فيه المنشأة بنقل المخاطر والعوائد الأساسية للملكية إلى المشتري دراسة الظروف المحيطة بالمعاملة، مثلاً:
- 1 – في أغلب الأحيان يتزامن نقل مخاطر ومنافع الملكية مع نقل حق الملكية القانوني أو نقل حيازة الأصل إلى المشتري، وذلك كما هو الحال في أغلب عمليات البيع بالتجزئة، وفي حالات أخرى تنتقل مخاطر ومنافع الملكية إلى المشتري في وقت يختلف عن وقت نقل حق الملكية أو نقل حيازة الأصل له.

بيع البضائع:

- 2 – إذا احتفظت المنشأة بمخاطر أساسية للملكية فلا تعتبر المعاملة عملية بيع, وبالتالي لا يعترف بالإيراد, ومن الأمثلة على ذلك:
 - أ- إذا كانت المنشأة تحتفظ بالمسؤولية عن الأداء غير المرضي للأصل المباع والذي لا تغطيه شروط الكفالة العادية.
 - ب- إذا كان تحصيل الإيراد من عملية بيع معينة يتوقف على الإيراد الذي يحققه المشتري من بيعه للبضائع المشتراة.
 - ت- عندما يتم شحن البضائع على أساس استلام بعد التركيب، ويكون التركيب جزء أساسي من العقد لم يتم استكمال معرفته المنشأة.
 - ث- عندما يكون للمشتري الحق في إلغاء عملية الشراء لسبب محدد في عقد البيع ولا تكون المنشأة متأكدة من احتمالات رد البضائع إليها.

بيع البضائع:

- 3 – إذا احتفظت المنشأة بجزء غير هام من مخاطر الملكية, تعتبر المعاملة عملية بيع تامة ويتم الاعتراف بالإيراد المتعلق بها.
- مثلاً, قد يحتفظ البائع بالملكية القانونية للبضائع وذلك فقط بغرض ضمان تحصيل المبلغ المستحق, وفي هذه الحالة إذا كانت المنشأة قد نقلت إلى المشتري المخاطر والمنافع الهامة للملكية فتكون المعاملة عملية بيع ويعترف بالإيراد الخاص بها.
- وكمثال آخر لاحتفاظ المنشأة بجزء غير هام من مخاطر الملكية, عندما يكون من حق العميل الرد إذا لم يقتنع بها, حيث يتم الاعتراف بالإيراد وفق هذه الحالة في تاريخ البيع شريطة أن يتوفر لدى البائع إمكانية تقدير قيمة المردودات المستقبلية بدقة والاعتراف بالالتزام المتعلق بها في ضوء الخبرة السابقة والعوامل ذات العلاقة الأخرى.

بيع البضائع:

4- يشترط للاعتراف بالإيراد فقط وجود احتمال بتدفق المنافع الاقتصادية المرتبطة بالمعاملة إلى المنشأة، وفي بعض الحالات قد يكون ذلك أمراً محتملاً حتى يتم استلام المقابل أو حتى يزول عدم التأكد. مثلاً قد يكون من غير المؤكد أن تمنح سلطة حكومية أجنبية تصريح بتحويل المقابل من عملية بيع في دولة أجنبية، وعندما يتم الحصول على التصريح المطلوب تزول درجة عدم التأكد وبالتالي يتم الاعتراف بالإيراد.

• وإذا توفرت درجة من عدم التأكد من إمكانية تحصيل مبلغ معترف به فعلاً بالإيراد فإن القيمة التي لن يتم تحصيلها أو التي أصبح تحصيلها محل شك كبير يجب الاعتراف بها ضمن المصروفات ولا يتم استبعاد قيمتها من الإيراد السابق الاعتراف به.

بيع البضائع:

- 5 - يجب الاعتراف بالإيرادات والمصروفات المتعلقة بذات المعاملة في نفس الوقت, وعادة ما يطلق على هذا الإجراء "مقابلة الإيرادات بالمصروفات", ويمكن قياس قيمة المصروفات بدقة بما تتضمنه من تكلفة فترة الضمان والتكاليف الأخرى التي يتم تكبدها بعد شحن البضائع وذلك إذا ما توافرت الشروط الأخرى اللازمة للاعتراف بالإيراد، ومن جهة أخرى فإنه لا يمكن الاعتراف بالإيراد إذا لم يتم قياس المصروفات المتعلقة به بشكل دقيق، وفي هذه الحالات يتم إدراج قيمة أي مقابل تم استلامه عن بيع البضائع كالتزام.

مثال (1):

- قامت إحدى الشركات بتصميم آلة معينة لأحد العملاء بمواصفات خاصة بناء على طلبه, حيث لا يمكن استخدام هذه الآلة من قبل أي عميل آخر, ولم يسبق للشركة صممت آلة بهذه المواصفات, ولذلك من المتوقع ظهور أخطاء هامة وجوهرية خلال السنة الأولى من تشغيل الآلة, والشركة ملزمة تعاقدياً بإصلاح هذه الأخطاء بدون تحميل المشتري أية تكاليف إضافية. وفي نهاية السنة المالية للشركة تم تسليم وتركيب الآلة للعميل وكان المبلغ المثبت على الفاتورة 400000 ل.س (بموجب عقد), أما التكاليف التي تكبدتها الشركة حتى ذلك التاريخ فبلغت 85000 ل.س.

مثال (1):

- المطلوب: كيف للشركة التعامل مع هذه المعاملة.
- بما أن الشركة لم تقم مسبقاً بتصنيع هذا النوع من الآلات، وبالتالي هي في وضع لا يمكنها معه قياس التكاليف المتعلقة بتصحيح الأخطاء التي تظهر أثناء التشغيل بموثوقية، وعليه، فإنه لا يمكن قياس تكلفة المعاملة بالنسبة للشركة بموثوقية ولا يجب الاعتراف بأي بيع.

مثال(2): (البيع مع حق التركيب):

- تعاقدت جامعة دمشق في 2011/10/1 مع شركة المعدات الكترونية على شراء 50 حاسب سعر الحاسب الواحد 25000 ل.س وتضمن الاتفاق أن تستلم الجامعة الحواسيب بعد تركيبها وتجريبها حيث تم الانتهاء من التركيب والتجريب في 2011/11/15.

• هنا:

- 1 - في 2011/10/1 لا تعترف شركة المعدات الالكترونية بأي إيراد.
- 2 - في 2011/11/15 تعترف شركة المعدات الالكترونية بإيراد المبيعات.

1250000	من ح/ المصرف
1250000	إلى ح/ المبيعات

مثال (3): المبيعات مع حق الرد:

- في 2011/6/22 باعت المنشأة (أ) 50 حاسب إلى جامعة دمشق سعر الحاسب الواحد 25000 ل.س, وتضمن الاتفاق بين الطرفين على أنه من حق جامعة دمشق رد الحواسيب خلال مهلة ثلاثة أشهر إذا لم تحقق المواصفات التشغيلية المطلوبة.
- هنا إذا انتهت مهلة الرد ولم لم تقم جامعة دمشق برد الحواسيب تقوم الشركة (أ) في 2011/9/22 بإثبات الإيراد كما يلي:

1250000	من حـ/ المدينين
1250000	إلى حـ/ المبيعات

مثال (4): البيع مع تأجيل التسليم:

- بفرض أن إحدى الشركات في 2011/3/14 باعت إلى أحد عملائها 60 طابعة سعر بيع الطابعة الواحدة 5000 ل.س., وتضمن الاتفاق أن يسدد العميل المبلغ على قسطين متساويين الأول في 4/14 والثاني في 5/14 وأن لا يتم التسليم إلا بعد سداد كامل المبلغ.
- في هذه الحالة:
- 1 - في 14/4 يتم إثبات تحصيل القسط الأول كما يلي:

4/14		
من حـ/ الصندوق	150000	150000
إلى حـ/ أقساط محصلة مقدماً		

مثال (4): البيع مع تأجيل التسليم:

- 2 - في 5/14 بتحصيل القسط الأخير وتسليم العميل البضاعة وتنقل الملكية ومن ثم الاعتراف بالإيراد من خلال القيد التالي:

5/14 من حـ/ أقساط محصلة مقدماً إلى حـ/ المبيعات	300000	300000
---	--------	--------

تقديم الخدمات:

- يعترف بالإيراد الخاص بتقديم خدمة عندما **يمكن تقدير نتائجها بدقة كافية** وذلك وفقاً **لمرحلة إنجاز العملية المنفذ حتى تاريخ الميزانية**.
- ويمكن تقدير نتائج تنفيذ عملية معينة بدقة إذا توافرت الشروط التالية مجتمعة:

1. يمكن قياس قيمة الإيراد بدقة.
2. من المحتمل بشكل كبير حدوث تدفق للمنافع الاقتصادية المتعلقة بالمعاملة إلى المنشأة.
3. يمكن قياس درجة إتمام العملية في تاريخ الميزانية بشكل دقيق.
4. يمكن قياس التكاليف التي تم تكبدها في العملية وكذلك التكاليف اللازمة لإتمامها بدقة.

تقديم الخدمات – نسبة الإنجاز:

• تتشابه الطريقة التي يقررها هذا المعيار من ناحية الخدمات مع الطريقة التي يقررها المعيار رقم (11) الخاص بعقود الإنشاءات، حيث يتم الاعتراف بالإيراد على أساس نسبة الإنجاز أو الإتمام في تاريخ الميزانية. ويقر المعيار بوجود أكثر من طريقة لتحديد نسبة الإنجاز أو الإتمام، حيث للمنشأة استخدام الطريقة التي تحدد بدرجة مقبولة الخدمة التي تم تأديتها، واعتماداً على طبيعة الخدمة المؤداة قد تتضمن الطريقة التي يمكن استخدامها ما يلي:

- 1 – حصر الأعمال المنفذة.
- 2 – حساب نسبة الخدمات التي تم أدائها حتى تاريخه إلى إجمالي الخدمات الواجب أدائها.
- 3 – حساب نسبة التكاليف المتكبدة حتى تاريخه إلى التكاليف الكلية المقدرة للمعاملة.

تقديم الخدمات:

- وتكون المنشأة بصفة عامة قادرة على إجراء تقديرات يعتمد عليها إذا اتفقت مع الأطراف الأخرى في المعاملة على الأمور التالية:
- 1 – حقوق كل طرف القابلة للتطبيق بخصوص الخدمات التي ستقدم وتستلم من قبل الأطراف.
- 2 – المقابل الذي سيتم تبادله.
- 3 – طريقة وشروط السداد.

تقديم الخدمات:

- وعادة يكون من الضروري أن يكون لدى المنشأة نظام داخلي فعال لإعداد الموازنات والتقارير المالية، وتقوم المنشأة بمراجعة وتعديل الإيراد المقدر كلما تطلب الأمر ذلك في ضوء ما تم تنفيذه من الخدمة، ولا تعنى الحاجة إلى إجراء التعديل المذكور أنه يمكن اعتبار المنشأة بالضرورة غير قادرة على تقدير نتائج المعاملة على نحو موثوق.

تقديم الخدمات:

• وعندما لا يكون ممكناً تقدير نتائج العملية التي تتضمن تقديم خدمات بشكل موثوق، فإنه يجب الاعتراف بالإيراد فقط في حدود المبلغ الذي يقابل ذلك الجزء من التكاليف المتكبدة والمتوقع استردادها. حيث أنه:

1. خلال المراحل الأولى للمعاملة، غالباً لا يكون ممكناً تقدير نتائج تنفيذ المعاملة بشكل يعتمد عليه، ومع ذلك يكون من المتوقع بشكل كبير حصول المنشأة على الإيراد الذي يغطي تكاليف التنفيذ المتكبدة. لذلك في هذه الحالة يتم الاعتراف بالإيراد في حدود التكاليف المتكبدة والمتوقع تغطيتها فقط، وعندما لا يمكن تقدير نتائج العملية بشكل يعتمد عليه فلا يتم الاعتراف بأية أرباح عن هذه المرحلة.

2. عندما لا يمكن تقدير نتائج تنفيذ العملية بشكل موثوق ويكون من غير المحتمل تغطية تكاليف التنفيذ، فلا يتم الاعتراف بالإيراد الخاص بها ويعترف بتكاليف التنفيذ المتكبدة ضمن المصروفات، وحينما تزول ظروف عدم التأكد التي تمنع تقدير نتائج العملية يتم الاعتراف بالإيراد وفق القواعد المحددة في هذا المعيار.

أمثلة وحالات:

- 1 - رسوم التركيب: يتم الاعتراف بتكاليف التركيب خلال فترة التركيب بالرجوع إلى مرحلة الإنجاز.
- 2 - رسوم الخدمات المشمولة في سعر بيع المنتج: عندما يتضمن سعر بيع المنتج مبلغاً محدداً للخدمات اللاحقة (مثلاً كما هو الحال في دعم وتعزيز مبيعات برامج الحاسب الآلي), فيتم تأجيل الاعتراف بالإيراد من هذه الخدمات حتى يتم تأديتها.
- 3 - عمولات الإعلان: يتم الاعتراف بهذه العمولات عند ظهور الإعلان أمام الجمهور. أما عمولة إنتاج الإعلان فيعترف بها بناء على مرحلة إتمام المشروع.
- 4 - الاشتراكات: يتم الاعتراف عادة بالاشتراكات على أساس القسط الثابت خلال فترة الاشتراك.

أمثلة وحالات:

- 5 - عمولات التأمين: يتم الاعتراف بعمولات وكالة التأمين عند بدء التأمين ما لم يكن من المحتمل أن يضطر الوكيل إلى تقديم خدمات إضافية, وفي هذه الحالة يتم تأجيل جزء من الإيراد لتغطية تكلفة تقديم الخدمة.
- 6 - رسوم التعليم: يتم الاعتراف برسوم التعليم خلال الفترة التي يتم فيها تقديم التعليم.
- 7 - رسوم تطوير برامج الحاسب المعدة حسب الطلب: يعترف بهذه الرسوم كإيراد وفقاً لمرحلة إنجاز هذا المشروع بما يتضمن ذلك خدمات الدعم التي تتم بعد التسليم.

الفائدة والإتاوات وأرباح الأرباح:

- يجب الاعتراف بالإيراد الناتج من استخدام الغير لموارد المنشأة والتي ينتج عنها فوائد وإتاوات وأرباح أسهم إذا توافر الشرطان التاليان :
 - 1 – يكون محتملاً تدفق المنافع الاقتصادية المرتبطة بالمعاملة إلى المنشأة.
 - 2 – يمكن قياس الإيراد بشكل موثوق.

الفائدة والإتاوات وأرباح الأرباح:

- **يجب الاعتراف بالإيراد وفقاً للأسس التالية:**
- **1 – الفوائد:** على أساس نسبة زمنية مع الأخذ بالحسبان معدل الفائدة الفعلي المتحقق كما هو محدد في هذا المعيار.
- **2 – الإتاوات:** على أساس مبدأ الاستحقاق وطبقاً لشروط الاتفاق.
- **3 – أرباح الأسهم:** يتم الاعتراف بها عندما يثبت حق حامل السهم باستلام العوائد.

الفائدة والإتاوات وأرباح الأرباح:

- إذا استحققت فوائد غير مدفوعة قبل امتلاك استثمار ذو فائدة, يجب توزيع الفوائد المستلمة لاحقاً بين فترتين ما قبل الامتلاك وما بعد الامتلاك, ولا يعترف إلا بالجزء المتعلق بالفترة ما بعد الاقتناء.
- وعندما يتم الإعلان عن أرباح أسهم من صافي الربح قبل الاقتناء, فإنه يجب طرح هذه الأرباح من تكلفة الأسهم, وعندما يكون من الصعب إجراء هذا التوزيع إلا على أساس جزافي, فيجب الاعتراف بهذه الأرباح كإيراد.

الفائدة والإتاوات وأرباح الأرباح:

- تستحق الإتاوات طبقاً لشروط الاتفاق الخاص بها, وعادة ما يتم الاعتراف بها وفقاً لهذا الأساس إلا إذا تبين تبعاً لطبيعة المعاملة أنه من المناسب الاعتراف باستخدام أسس أخرى مناسبة ومنطقية.

مثال

- في 2011/1/1 اتفقت إحدى المنشآت الزراعية على منح أحد العملاء حق الانتفاع واستغلال قطعة أرض لمدة 5 سنوات بقيمة إجمالية 1500000 ل.س تسدد على خمسة أقساط متساوية القيمة.
- في 2011/12/31 يتم الاعتراف باستحقاق وتحصيل إيرادات عن السنة الأولى:

300000	300000	من ح/ إيراد مستحق القبض إلى ح/ إيراد إيجار مكتسب
300000	300000	من ح/ الصندوق إلى ح/ إيراد مستحق القبض
300000	300000	من ح/ إيراد إيجار مكتسب إلى ح/ ملخص الدخل

الإفصاح:

• يجب أن تفصح المنشأة عن ما يلي:

- 1 – السياسات المحاسبية المتبعة للاعتراف بالإيراد بما يتضمن الطريقة المستخدمة لتحديد مستوى الإلتزام للعمليات التي تشمل تأدية خدمات.
- 2 – توزيع الإيراد المعترف به خلال الفترة على العناصر الأساسية المكونة له بما يتضمن الإيراد الناتج عن ما يلي:
 - بيع سلع
 - تأدية خدمات.
 - الفائدة.
 - الإتاوات.
 - أرباح الأرباح.
- 3 – قيمة الإيرادات الناتجة عن تبادل السلع والخدمات والمدرجة ضمن كل مجموعة من مجموعات الإيراد الهامة.
- يجب على المنشأة الإفصاح عن الأرباح والخسائر المحتملة وفق معيار المحاسبة الدولي رقم "37"