

معايير المحاسبة الدولية

رقم (8): "السياسات المحاسبية, التغييرات في التقديرات المحاسبية

والأخطاء".

رقم (18): الإيراد.

الدكتور علي يوسف

كلية الاقتصاد – جامعة دمشق

معيار المحاسبة الدولية رقم (8): "السياسات المحاسبية, التغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء"

هدف المعيار:

الهدف من المعيار المحاسبي الدولي رقم "8" هو تعزيز درجة ملائمة وموثوقية البيانات المالية للمنشأة, وإمكانية القابلية للمقارنة مع تلك البيانات خلال الفترات المختلفة ومع بيانات المنشآت الأخرى.

نطاق المعيار:

يطبق هذا المعيار في ثلاثة مجالات:

- 1- عند اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية.
 - 2- عند المحاسبة عن التغييرات في السياسات المحاسبية.
 - 3- عند حدوث تغييرات في التقديرات المحاسبية وتصحيح أخطاء الفترات السابقة.
- أما الآثار الضريبية لتصحيح أخطاء الفترات السابقة وللتسويات الخاصة بتطبيق التغييرات في السياسات المحاسبية فيتم التعرض لها في معيار المحاسبة الدولي رقم "12" ضريبة الدخل.

تعريفات ومصطلحات: تستخدم المصطلحات التالية في هذا المعيار كما يلي:

1 - السياسات المحاسبية:

هي المبادئ والأسس والقواعد والممارسات التي تقوم المنشأة بتطبيقها عند إعداد وتقديم البيانات المالية.

2 - التغيير في التقدير المحاسبي:

هو تعديل القيمة الدفترية لأي أصل أو التزام أو تعديل قيمة الاستهلاك الدوري لأي أصل. ينشأ هذا التعديل عن تقدير الموقف الحالي والمنافع المستقبلية المتوقعة والالتزامات المرتبطة بالأصول والالتزامات. وينشأ التغيير في التقديرات المحاسبية من المعلومات والتطورات الجديدة وبالتالي فلا تعد هذه التغييرات تصحيحاً لأخطاء.

4 - أخطاء الفترات السابقة:

هي حذف أو تحريف في القوائم المالية للمنشأة عن فترة أو فترات سابقة تنشأ نتيجة عدم القدرة على استخدام المعلومات الموثوق بها أو نتيجة سوء استخدام هذه المعلومات، والتي:
أ- كانت متاحة عند الموافقة على إصدار القوائم المالية عن هذه الفترات.

ب- كان من المتوقع على نحو معقول الحصول عليها و أخذها في الاعتبار عند إعداد وعرض هذه القوائم المالية.
وتشمل تلك الأخطاء تأثيرات الأخطاء الحسابية والأخطاء في تطبيق السياسات المحاسبية أو إغفال أو سوء تفسير الحقائق وكذلك الغش والتدليس.

5 – التطبيق بأثر رجعي:

هو تطبيق السياسة المحاسبية الجديدة على المعاملات والأحداث والظروف الأخرى كما لو كانت هذه السياسة مطبقة بصفة مستمرة.

6 – إعادة الإثبات بأثر رجعي:

هو تصحيح إثبات وقياس والإفصاح عن قيم عناصر القوائم المالية كما لو أن خطأ الفترة السابقة لم يحدث أبداً.

7 – تعذر التطبيق:

يعتبر تطبيق أحد المتطلبات غير عملي عندما يتعذر على المنشأة تطبيق هذا الأمر بعد القيام بجهود معقولة في هذا الشأن. ولفترة معينة قد يكون من المتعذر تطبيق التغيير في السياسة المحاسبية بأثر رجعي أو القيام بإعادة الإثبات بأثر رجعي لتصحيح أي خطأ وذلك في أحد الحالات الآتية :

- أ- عدم تحديد تأثيرات التطبيق بأثر رجعي أو إعادة الإثبات بأثر رجعي.
 - ب- إذا تطلب التطبيق أو إعادة الإثبات بأثر رجعي وجود افتراضات عما كانت عليه نية الإدارة في هذه الفترة.
 - ت- إذا تطلب التطبيق أو إعادة الإثبات بأثر رجعي إعداد تقديرات هامة للقيم والمبالغ وكان من المتعذر تمييز المعلومات المتعلقة بهذه التقديرات عن غيرها من المعلومات بصورة موضوعية بحيث:
- تقدم هذه المعلومات أدلة عن الظروف التي كانت قائمة في تاريخ إثبات أو قياس أو الإفصاح عن هذه القيم و المبالغ.
 - كان من الممكن إتاحة هذه المعلومات عند اعتماد إصدار القوائم المالية عن هذه الفترة السابقة.

8 – التطبيق اللاحق:

التطبيق اللاحق للتغيير في السياسة المحاسبية والاعتراف بتأثير التغيير في التقديرات المحاسبية يتمثل على الترتيب فيما يلي:

- أ- تطبيق السياسة المحاسبية الجديدة على المعاملات والأحداث و الظروف الأخرى التي تنشأ بعد تاريخ تغيير السياسة.
- ب- الاعتراف بتأثير التغير في التقدير المحاسبي في الفترات الحالية والمستقبلية المتأثرة بالتغيير.

التفرقة بين السياسات المحاسبية والتقديرات المحاسبية:

يعتبر المعيار أن التغيير في أساس القياس هو تغيير في السياسة المحاسبية وليس تغييراً في التقدير, ومن أمثلة القياس هذه:

1- التكلفة التاريخية.

2- القيمة الحالية القابلة للتحقق.

3- القيمة العادلة.

أما بالنسبة للتغييرات في التقديرات المحاسبية فيعتبر المعيار أن هذه التغييرات ترتبط بحدوث تعديلات في الموقف الحالي والمنافع المستقبلية المتوقعة والالتزامات المرتبطة بالأصول والالتزامات, وينشأ التغيير في التقديرات المحاسبية من المعلومات والتطورات الجديدة و بالتالي فلا تعد هذه التغييرات تصحيحاً لأخطاء.

ويبين المعيار أمثلة عن هذه التغييرات في التقديرات مثل تقديرات الديون المعدومة والعمر الإنتاجي للأصل الثابت أو النمط المتوقع لاستهلاك المنافع المتوقعة من الأصل.

عدم القدرة على التفرقة بين التغييرات في السياسات والتغييرات في التقديرات:

عندما يكون من الصعب التمييز بين تغيير في السياسة المحاسبية وتغيير في التقدير المحاسبي, يتطلب المعيار معاملة التغيير كتغيير في التقدير المحاسبي.

الجزء الأول: السياسات المحاسبية

يمكن تحديد القواعد والأسس التالية بشأن التغييرات في السياسات المحاسبية وفق المعيار المحاسبي الدولي رقم "8":

أولاً: اختيار السياسات المحاسبية:

كما سبق بيانه تعتبر السياسات المحاسبية تلك المبادئ والأسس والقواعد والممارسات التي تقوم المنشأة بتطبيقها عند إعداد وتقديم البيانات المالية. وهنا:

1- تحدد السياسات المحاسبية أو السياسات المطبقة على البنود عن طريق:

أ- تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (نصوص المعايير).

ب- الإرشادات التي تصدر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية، حيث تبين تلك

الإرشادات ما إذا كانت إلزامية أم لا، فالإرشادات التي تشكل جزء أساسي من

معايير المحاسبة الدولية تعتبر إلزامية، أما الإرشادات التي لا تشكل جزء أساسي من

المعايير فلا تعتبر إلزامية.

2- حالة عدم وجود معيار محاسبي دولي أو تفسير للتطبيق: في هذه الحالة على الإدارة أن

تستخدم أحكامها وتقديرها لوضع وتطبيق سياسة محاسبية تؤدي إلى معلومات توصف

بأنها:

أ- ملائمة لاحتياجات مستخدمي القوائم المالية لاتخاذ القرارات الاقتصادية.

ب- موثوقة، وذلك من حيث أن البيانات المالية:

- تمثل الوضع المالي والأداء المالي والتدفقات النقدية بصدق.

- تعكس الجوهر الاقتصادي للمعاملات والأحداث والظروف الأخرى وطبيعة هذه

المعاملات وليس مجرد الشكل القانوني.

- حيادية (خالية من التحيز).

- حكيمة.

- كاملة من كافة جوانبها الهامة.

ويمكن للإدارة أن تطبق سياسة محاسبية من أحدث الإصدارات الصادرة من هيئة مهنية

تصدر معايير محاسبية وتستخدم إطار مماثل عند إصدارها لمعاييرها. وإذا تم حدوث

تعديل في هذا الإصدار واختارت المنشأة تغيير سياستها المحاسبية فإن هذا التغيير يعامل

ويفصح عنه كتغيير طوعي في السياسات المحاسبية.

ثانياً: ثبات السياسات المحاسبية:

تقوم المنشأة باختيار وتطبيق سياستها المحاسبية بثبات وذلك بالنسبة للمعاملات المتماثلة والأحداث والظروف الأخرى ما لم يشترط أي معيار أو تفسير يسمح بتبويب البنود وفقاً لسياسات مختلفة تكون مناسبة. وإذا ما سمح أو تطلب هذا المعيار أو التفسير مثل هذا التبويب يتم اختيار السياسة المحاسبية المناسبة وتطبيقها بثبات على كل مجموعة.

ثالثاً: متى يسمح للمنشأة بالتغيير في السياسات المحاسبية:

يجب أن يكون مستخدمو القوائم المالية قادرين على مقارنة القوائم المالية لعدد من الفترات الزمنية للمنشأة، والتعرف على اتجاهات موقفها المالي وأدائها المالي وتدفقاتها النقدية. ومن ثم يكون من الضروري تطبيق نفس السياسات المحاسبية في هذه الفترات الزمنية المختلفة ما لم يستوفى التغيير في السياسات المحاسبية الاشتراطات والأسس التالية:

- أ- إذا طلب أي معيار أو تفسير إجراء هذا التغيير.
- ب- أو إذا كان مثل هذا التغيير يفضي إلى قوائم مالية تقدم معلومات موثوق بها وأكثر ملائمة عن تأثير المعاملات والأحداث الأخرى على المركز المالي أو الأداء المالي أو التدفقات النقدية للمنشأة.

رابعاً: ما لا يعتبر تغييراً في السياسات المحاسبية:

- لا يعتبر المعيار المحاسبي الدولي رقم "8" ما يلي تغييراً في السياسة المحاسبية:
- أ- تطبيق سياسة محاسبية لمعاملات أو أحداث أو ظروف أخرى تختلف في جوهرها عن تلك المعاملات السابقة.
 - ب- تطبيق سياسة محاسبية جديدة على معاملات أو أحداث أو ظروف أخرى لم تحدث من قبل أو كانت غير ذات أهمية نسبية.

خامساً: تطبيق التغييرات في السياسات المحاسبية:

يتطلب المعيار المحاسبي الدولي رقم "8" تطبيق التغيير في السياسة المحاسبية بأثر رجعي. مع الأخذ بالحسبان ما يلي:

1 – مصادر التغييرات في السياسات المحاسبية:

يحدد المعيار التغييرات في السياسات المحاسبية التي تنشأ من ثلاثة مصادر، وهي:

أ- تغيير في السياسة المحاسبية نتيجة التطبيق الأولي لأي معيار محاسبي دولي أو تفسير، وهنا يجب على المنشأة المحاسبة عن مثل هذه التغييرات طبقاً للأحكام الانتقالية المحددة إن وجدت في هذا المعيار أو ذاك التفسير.

ب- تغيير سياسة محاسبية عند التطبيق الأولي لأي معيار أو تفسير لا يتضمن أحكام انتقالية محددة تطبق على هذا التغيير.

ت- تغيير سياسة محاسبية بشكل طوعي.

وفي الحالتين الأخيرتين من الضروري يطبق التغيير في السياسة المحاسبية بأثر رجعي، أي يطبق على المعاملات والأحداث والظروف الأخرى كما لو كان مطبق دائماً.

ملاحظة: تعتبر الفقرة "20" من المعيار رقم "8" أنه "لأغراض هذا المعيار فإن التطبيق المبكر لمعيار أو تفسير ما لا يعد تغيير طوعي في سياسة محاسبية".

2 – في حالة عدم وجود معيار محاسبي دولي:

حالة عدم وجود معيار محاسبي دولي، ولجوء الإدارة إلى طريقة أخرى محددة بموجب هذا المعيار – كما بينا سابقاً - فإن هذا التغيير يعامل ويفصح عنه كتغيير طوعي في السياسات المحاسبية .

3 – التطبيق بأثر رجعي:

عند تطبيق أي تغيير في السياسة المحاسبية بأثر رجعي طبقاً للفقرات السابقة، تقوم المنشأة بتسوية رصيد أول المدة لأي بند من بنود حقوق الملكية قد تأثر بذلك، وذلك عن أقرب مدة سابقة يتم عرضها، وكذلك مبالغ المقارنة الأخرى المفصح عنها عن كل فترة سابقة يتم عرضها كما لو كانت السياسة المحاسبية يتم تطبيقها بصفة مستمرة. ويبين المعيار أن التعديل الناتج والمتعلق بالفترات السابقة لتلك المعروضة في القوائم المالية سيتم إجراؤه للأرباح المحتجزة، ومع ذلك يشير المعيار إلى إمكانية إجراء التعديل في عنصر آخر من حقوق الملكية كما سنرى لاحقاً.

وعند تطبيق الأثر الرجعي على التغيير في السياسات المحاسبية، يجب إجراء التسويات التالية:

أ- يتم إعادة بيان المعلومات المقارنة عن الفترات السابقة بحيث تعكس التغيير الحاصل في السياسات المحاسبية، ويحسب هذا التغيير كما لو أن السياسة المحاسبية مطبقة بشكل مستمر.

ب- يتم بيان الأثر التراكمي للتغيير صافياً من ضرائب الدخل – إن وجود – كتسوية للرصيد الافتتاحي للأرباح المحتجزة.

ت- أية معلومات تتعلق بالفترات السابقة مثل الملخصات التاريخية للبيانات المالية يعاد بيانها أيضاً.

مثال: التغيير في السياسات المحاسبية:

قامت إحدى الشركات بتغيير سياستها المحاسبية المتعلقة بتسعير المنصرف من المخزون, إذ أن الشركة تتبع طريقة المتوسط المرجح حتى 2010/12/31 وفي عام 2011 تم تغيير هذه الطريقة إلى طريقة الوارد أولاً صادر أولاً, وتم تحديد الأثر على تقييم المخزون كما يلي:

في 2009/12/31 زيادة قدرها 25000 ل.س.

في 2010/12/31 زيادة قدرها 50000 ل.س.

في 2011/12/31 زيادة قدرها 75000 ل.س.

وكانت قائمة الدخل المقارنة قبل التغيير كما يلي:

2011	2010	البيان
3700000	3500000	المبيعات
(1400000)	(1350000)	يطرح: تكلفة المبيعات
2300000	2150000	مجمل الربح
(650000)	(650000)	يطرح: مصاريف إدارية
(450000)	(400000)	يطرح: مصاريف البيع والتوزيع
1200000	1100000	صافي الربح

وكانت بيانات الأرباح المحتجزة كما يلي:

2011	2010	البيان
1280000	180000	رصيد 1/1
2480000	1280000	رصيد 12/31

1 - تكون قائمة الدخل بعد التعديل كما يلي:

2011	2010	البيان
3700000	3500000	المبيعات
(1375000)	(1325000)	يطرح: تكلفة المبيعات

2325000	2175000	مجمّل الربح
(650000)	(650000)	يطرح: مصاريف إدارية
(450000)	(400000)	يطرح: مصاريف البيع والتوزيع
1225000	1125000	صافي الربح

2 - يمكن بيان الأثر قائمة التغيرات في حقوق الملكية في 2011/12/31 من خلال الأرباح المحتجزة كما يلي:

الأثر التراكمي	الأرباح المحتجزة بعد التعديل	الأرباح المحتجزة قبل التعديل	البيان
	180000	180000	رصيد 2010/1/1
	25000		التغيير في سياسة تقييم المخزون
25000	205000	180000	الرصيد كما أعيد بيانه
	1125000	1100000	صافي أرباح عام 2010 كما أعيد بيانه
50000	1330000	1280000	رصيد 2010/12/31
	1225000	1200000	صافي أرباح عام 2011
75000	2555000	2480000	الأرباح المحتجزة في 2011/12/31

الأثر التراكمي في 2010/12/31 هو زيادة في الأرباح المحتجزة بمبلغ 50000 ل.س وفي 2011/12/31 يبلغ 75000 ل.س.

ملاحظة: يعتبر التطبيق المبدئي لأي سياسة لإعادة تقييم الأصول طبقاً لمعيار المحاسبة الدولي رقم "16" الخاص - بالأصول الثابتة وإستهلاكها أو معيار المحاسبة الدولي رقم (38) الخاص بالأصول غير الملموسة تغييراً في السياسة المحاسبية يتم التعامل معه كإعادة تقييم طبقاً لمعايير المحاسبة الدولية رقم "16" و"38" وليس طبقاً لهذا المعيار.

إلا أنه وبغض النظر عن الملاحظة السابقة، يشير المعيار رقم "8" إلى أن التغيير في أساس القياس هو تغيير في السياسة المحاسبية وليس تغييراً في التقدير المحاسبي، وبين لاحقاً - كما سنرى - أنه عندما يصعب التمييز بين التغيير في السياسة المحاسبية والتغيير في التقدير، يعامل التغيير وكأنه تغيير في التقدير المحاسبي.

ومن ناحية أخرى، وبالنسبة لطريقة استهلاك الأصول غير المتداولة فإن المعيار المحاسبي الدولي رقم "16" يعتبر أن تغيير طريقة استهلاك الأصول غير المتداولة يجب أن يرتبط بحدوث

تغير في النمط المتوقع للمنافع المستقبلية المتولدة من الأصل، وهنا يجب التعامل مع التغيير في طريقة الاستهلاك كتغيير في التقدير المحاسبي وليس كتغيير في السياسة المحاسبية.

4 – القيود على التطبيق بأثر رجعي:

إذا لم يكن من الممكن عملياً تحديد الآثار الخاصة بالفترة أو الأثر التراكمي لتغيير السياسات المحاسبية، فهنا لا يطلب المعيار المحاسبي الدولي رقم "8" من المنشأة تطبيق التغيير في السياسة المحاسبية بأثر رجعي كما سبق بيانه في تحديد التعاريف والمصطلحات. ويعد تطبيق متطلب لمعيار أو تفسير ما غير ممكن عندما لا تستطيع المنشأة تطبيقه بعد بذل كل جهد معقول للقيام بذلك، وذلك في الحالات التالية:

1 – إذا كانت آثار التطبيق بأثر رجعي غير قابلة للتحديد.

2 – عند تعذر تحديد الأثر التراكمي في بداية الفترة الحالية والخاص بتطبيق سياسة محاسبية جديدة على جميع الفترات السابقة، فإنه يجب على المنشأة تعديل المعلومات المقارنة لتطبيقها السياسة المحاسبية الجديدة بأثر لاحق في أقرب تاريخ ممكن.

3 – وعندما لا يكون بإمكان المنشأة تطبيق سياسة محاسبية جديدة بأثر رجعي نظراً لعدم استطاعتها تحديد التأثير التراكمي لتطبيق السياسة على جميع الفترات السابقة، في هذه الحالة تقوم المنشأة بتطبيق المعيار بأثر رجعي من بداية أقرب فترة ممكنة. وذل

سادساً: الإفصاح:

1 – تغيير السياسات المحاسبية التالية للتطبيق الأولي لمعيار محاسبي دولي أو لتفسير محدد: عندما يترتب على التطبيق الأولي لأي معيار أو تفسير تأثير على الفترة الحالية أو أي فترة سابقة ويكون من المتعذر تحديد قيمة التسوية أو أن يكون لهذا التطبيق تأثير على الفترات المستقبلية، عندئذ تقوم المنشأة بالإفصاح عما يلي:

- أ- أسم المعيار أو التفسير.
- ب- أن التغيير في السياسة المحاسبية يتم طبقاً للأحكام الانتقالية للمعيار إن أمكن ذلك.
- ت- طبيعة التغيير في السياسة المحاسبية.
- ث- وصف الأحكام الانتقالية إن أمكن ذلك.
- ج- الأحكام الانتقالية التي قد يكون لها تأثير على الفترات المستقبلية إن أمكن ذلك.
- ح- قيمة التعديل بالنسبة للفترة الحالية وكل فترة سابقة تم عرضها - في حدود ما يمكن - وذلك فيما يتعلق بما يلي:

- كل بند بالقوائم المالية تم تأثيره.
 - في حالة سريان معيار المحاسبة الدولي رقم (22) الخاص "بنصيب السهم في الأرباح" على المنشأة، يتم الإفصاح عن قيمة التسويات بالنسبة لنصيب السهم الأساسي في الأرباح و نصيب السهم المخفض للأرباح.
 - خ- قيمة التسوية المرتبطة بالفتريات قبل تلك الفترات التي يتم عرضها إن أمكن ذلك.
 - د- إذا تعذر التطبيق بأثر رجعي يتم الإفصاح عن الظروف التي أدت إلى وجود هذا الظرف أو الحالة مع بيان كيفية و توقيت تطبيق التغيير في السياسة المحاسبية .
- ولا تحتاج القوائم المالية عن الفترات اللاحقة إلى تكرار هذه الإفصاحات.

2 – التغييرات الطوعية في السياسات المحاسبية:

عندما يكون للتغيير الطوعي في السياسة المحاسبية تأثير على الفترة الحالية أو أي فترة سابقة، أو إذ كان هذا التأثير موجود مع تعذر تحديد قيمة التسوية، أو في حالة أن يكون لهذا التغيير تأثير على الفترات المستقبلية، عندئذ تقوم المنشأة بالإفصاح عما يلي:

- أ- طبيعة التغيير في السياسة المحاسبية.
- ب- الأسباب التي تفسر أن تطبيق السياسة المحاسبية الجديدة يقدم معلومات أكثر مصداقية و موضوعية.
- ت- بالنسبة للفترة الحالية و أي فترة سابقة يتم عرضها وفي حدود الممكن ، يتم الإفصاح عن قيمة التعديل بالنسبة لما يلي:

- كل بند بالقوائم المالية تم تأثيره.
- في حالة سريان معيار المحاسبة الدولي رقم (33) على المنشأة ، يتم الإفصاح عن نصيب السهم الأساسي و المخفض في الأرباح.
- ث- مقدار التعديل المرتبطة بالفترة السابقة على الفترات التي يتم عرضها في حدود ما يمكن.
- ج- في حالة تعذر التطبيق بأثر رجعي بالنسبة لفترة سابقة محددة، أو بالنسبة لفترات سابقة على الفترات التي يتم عرضها، يتم الإفصاح عن الظروف التي أدت إلى ذلك وبيان كيفية و توقيت تطبيق التغيير في السياسة المحاسبية، ولا تحتاج القوائم المالية عن الفترات اللاحقة إلى تكرار هذه الإفصاحات.

3 – التأثير المستقبلي لمعيار أو لتفسير جديد:

في حالة عدم قيام المنشأة بتطبيق معيار أو تفسير جديد قد صدر ولم تدخل حيز التنفيذ بعد، تقوم المنشأة بالإفصاح عما يلي:

- هذه الحقيقة.

- المعلومات المعروفة أو التي يمكن تقديرها بشكل معقول المرتبطة بتقدير التأثير المحتمل لتطبيق المعيار أو التفسير الجديد على القوائم المالية للمنشأة في فترة التطبيق الأولى.
- ووفقاً لذلك على المنشأة أن تدرس الإفصاح عن:
- أ- اسم المعيار أو التفسير الجديد.
 - ب- طبيعة التغيير الوشيك في السياسة المحاسبية .
 - ت- التاريخ المطلوب فيه تطبيق المعيار أو التفسير.
 - ث- التغيير الذي تقوم فيه المنشأة بالتخطيط لتطبيق المعيار أو التفسير بشكل مبدئي.
- ج- إما:
- مناقشة تأثير هذا التطبيق المبدئي للمعيار أو التفسير المتوقع على القوائم المالية للمنشأة.
 - أو إذا كان هذا التأثير غير معروف أو غير قابل للتقدير بشكل معقول يتم الإفصاح بما يفيد ذلك.

الجزء الثاني: التغييرات في التقديرات المحاسبية

يتطلب إعداد القوائم المالية استخدام العديد من التقديرات, وتعتبر هذه التقديرات ضرورية نتيجة لظروف عدم التأكد التي تنصف بها أنشطة المنشأة, إذ لا يمكن قياس العديد من البنود في القوائم المالية بدقة ولكن يمكن فقط تقديرها, ويعد استخدام التقديرات المعقولة جزءاً أساسياً في إعداد القوائم المالية ولا يؤدي إلى المساس بمصداقيتها.

وتنطوي عملية التقدير على أحكام تتم بناءً على آخر معلومات متاحة و موثوق بها، فعلى سبيل المثال قد يطلب تقديرات تتعلق بما يلي:

1. الديون المشكوك فيها.
2. تقادم المخزون.
3. القيمة العادلة للأصول والالتزامات المالية .
4. العمر الإنتاجي المقدر أو النمط المتوقع لاستهلاك المنافع الاقتصادية المستقبلية للأصول القابلة للاستهلاك.
5. الالتزامات بموجب ضمانات (الكفالات).

وسيلزم إجراء تغيير في التقديرات إذا حدثت تغييرات في الظروف التي على أساسها أعدت تلك التقديرات, أو كنتيجة لمعلومات جديدة أو مزيد من الخبرات, ووفقاً للمعيار المحاسبي الدولي رقم "8" فإنه لا ترتبط عملية مراجعة التقديرات بالفترات السابقة، كما أنها لا تعد تصحيحاً لأي خطأ. وبالتالي فإن المعيار – كما سنلاحظ أدناه – يتطلب معالجة التغيير في التقديرات المحاسبية في الفترات الجارية والمستقبلية المتأثرة بتغيير التقديرات.

الاعتراف بالتغيير في التقديرات المحاسبية:

يتم الاعتراف بتأثير التغيير في التقديرات المحاسبية كما يلي:

- 1 – يعترف بتأثير التغييرات في التقديرات المحاسبية بأثر لاحق (مستقبلاً) وذلك بإدراجه في الأرباح والخسائر :

أ- في فترة التغيير إذا كان التغيير يؤثر على الفترة فقط.

ب- أو في فترة التغيير أو الفترات المستقبلية إذا كان التغيير يؤثر على كليهما.

2 - عندما يترتب على تغيير التقديرات المحاسبية تعديل في الأصول أو الالتزامات أو حقوق الملكية يكون من الواجب الاعتراف بهذا التغيير بتعديل القيم الدفترية للأصول أو الالتزامات أو حقوق الملكية في فترة التغيير.

الاعتراف المستقبلي أو اللاحق لتأثير التغيير في التقديرات المحاسبية:

يقصد بالاعتراف اللاحق لتأثير التغيير في التقدير المحاسبي أن يطبق هذا التغيير على المعاملات والأحداث والظروف الأخرى من تاريخ تغيير هذه التقديرات. وقد يؤثر التغيير في التقديرات المحاسبية فقط على أرباح أو خسائر الفترة الحالية أو على كل من أرباح أو خسائر الفترة الحالية والفترات المستقبلية، مثلاً يؤثر التغيير في تقدير قيمة الديون المشكوك فيها فقط على أرباح أو خسائر الفترة الحالية، وبالتالي يتم الاعتراف به في الفترة الحالية، إلا أن التغيير في العمر الإنتاجي المقدر أو النمط المتوقع لاستهلاك المنافع الاقتصادية المستقبلية للأصل القابل للاستهلاك يؤثر على مصروف الاستهلاك للفترة الحالية ولكل فترة مستقبلية أثناء العمر الإنتاجي المتبقي للأصل. وفي كلا الحالتين يتم الاعتراف بتأثير التغيير الخاص بالفترة الحالية كإيراد أو مصروف في الفترة الحالية، ويتم الاعتراف بالتأثير (إن وجد) على الفترات المستقبلية كإيراد أو مصروف في هذه الفترات المستقبلية.

التمييز بين التغيير في السياسة المحاسبية والتغيير في التقديرات:

يعد التغيير في أساس القياس المطبق تغيير في السياسة المحاسبية وليس تغيير في التقدير المحاسبي، وفي حالة صعوبة تمييز التغيير في السياسة المحاسبية عن التغيير في التقديرات المحاسبية يعامل التغيير كتغيير في التقديرات المحاسبية.

الإفصاح

تقوم المنشأة بالإفصاح عن طبيعة وقيمة التغيير في التقدير المحاسبي الذي يكون له تأثير في الفترة الحالية أو الذي يكون له تأثير متوقع في الفترات المستقبلية، وذلك في ما عدا إذا كان من المتعذر تقدير هذا التأثير على الفترات المستقبلية.

وفي حالة عدم الإفصاح عن قيمة التأثير في الفترة الحالية نظراً لتعذر التقدير، تقوم المنشأة بالإفصاح عن هذه الحقيقة.

مثال (1): تغيير التقديرات المحاسبية:

اشترت إحدى المنشآت آلة بمبلغ 1200000 ل.س في 2004/1/1 يقدر عمرها الإنتاجي بـ 8 سنوات وتستهلك بموجب القسط الثابت، وتقوم سياسة الشركة على مراجعة العمر الإنتاجي للأصول الثابتة في بداية الربع الأخير من عمرها.

وفي 2010/1/1 وبناء على تقرير الخبراء المعينين قدر عمرها المتبقي بـ 4 سنوات. وفقاً للمعيار المحاسبي الدولي يعتبر مراجعة العمر الإنتاجي للأصل الثابت تغيير في التقدير المحاسبي، ويتم معالجته كما يلي:

1 – مصاريف الاستهلاك السنوية قبل التغيير:

$$= 1200000 \div 8 \text{ سنوات} = 150000 \text{ ل.س.}$$

2 – مصروف الاستهلاك السنوي المعدل:

$$= [1200000 - (6 \times 150000) \div 4 \text{ سنوات}] = 75000 \text{ ل.س.}$$

3 – الأثر على قائمة الدخل = في 2010/12/31:

$$= 75000 \text{ ل.س.} - 150000 \text{ ل.س.} = [75000 - 150000] \text{ ل.س.}$$

مثال (2): تغيير التقديرات المحاسبية:

اشترت إحدى المنشآت آلة في 2005/1/1 بمبلغ 1600000 ل.س، وقدر عمرها الإنتاجي بـ 10 سنوات وقيمة النفاية بمبلغ 100000 ل.س. وقررت الشركة استهلاك الآلة بموجب القسط الثابت.

في 2011/1/1 قررت الشركة مراجعة العمر الإنتاجي للآلة وعمرها المتبقي، وتبين بنتيجة ذلك أن العمر المتبقي للآلة يبلغ 8 سنوات وقيمة النفاية المتوقعة 75000 ل.س. يتم حساب الاستهلاك السنوي المعدل على أساس المعادلة التالية:

$\frac{\text{صافي القيمة الدفترية في 2008/1/1} - \text{القيمة المتبقية المعدلة}}{\text{العمر الإنتاجي المتبقي}} = \text{الاستهلاك السنوي المعدل}$

مجمع الاستهلاك حتى 2010/12/31 = $5 \times [10 \div (100000 - 1600000)] = 750000$ ل.س.

صافي القيمة الدفترية في 2011/1/1 = $1600000 - 750000 = 850000$ ل.س.

مصروف الاستهلاك السنوي المعدل = $8 \div [75000 - 850000] = 96875$ ل.س.

الجزء الثالث: الأخطاء

مضمون الأخطاء التي تدخل في المعيار المحاسبي الدولي رقم "8":

قد تنشأ الأخطاء في الاعتراف بعناصر القوائم المالية، أو في عرضها أو الإفصاح عنها، ولا تعتبر القوائم المالية ملتزمة بما جاء في معايير المحاسبة الدولية إذا كانت تتضمن أخطاء متعمدة (سواء كانت هامة وجوهرية أو غير هامة) من أجل التأثير على عرض المركز المالي للمنشأة ونتائج أعمالها وتدقيقاتها النقدية.

ويتم التمييز بين الأخطاء التي تكتشف في الفترة التي تحدث فيها، وتلك التي تكتشف في فترات لاحقة، فالأخطاء التي تكتشف في نفس فترة حدوثها يتم تصحيحها قبل اعتماد إصدار القوائم المالية، إلا أن الأخطاء الهامة قد لا تكتشف أحياناً حتى الفترة التالية، ويتم تصحيح أخطاء الفترات السابقة ضمن معلومات المقارنة الواردة في القوائم المالية عن الفترة اللاحقة.

تصحيح الأخطاء:

حدد المعيار المحاسبي الدولي رقم "8" أنه يجب تصحيح الأخطاء الهامة التي تكتشف في الفترة الحالية وتتعلق بفترات سابقة بأثر رجعي في أول قوائم مالية تعتمد للإصدار بعد اكتشافها وذلك من خلال ما يلي:

1. إعادة إثبات مبالغ المقارنة عن الفترة أو الفترات السابقة المعروضة التي حدث بها الخطأ.

2. إذا كان الخطأ حدث قبل أقرب فترة سابقة معروضة، يتم تعديل الأرصدة الافتتاحية للأصول والالتزامات وحقوق الملكية.

ومن ناحية أخرى، تختلف عملية تصحيح الأخطاء عن عملية التغييرات في التقديرات المحاسبية، حيث أن التقديرات المحاسبية بطبيعتها هي تقديرات تقريبية قد تحتاج مراجعة في حالة ظهور معلومات إضافية، فعلى سبيل المثال لا تعتبر الأرباح أو الخسائر الناشئة عن أحداث محتملة بمثابة تصحيح للأخطاء.

تعذر البيان بأثر رجعي:

كما هو الحال للتعذر التطبيق بأثر رجعي للتغيير في السياسات المحاسبية، فإن إعادة البيان بأثر رجعي لتصحيح الأخطاء المادية المتعلقة بفترات سابقة لا يكون مطلوب إذا لم يكن من الممكن أو من غير العملي تحديد التأثيرات المحددة للفترة أو تعذر تحديد الأثر التراكمي للخطأ. وذلك كما سبق بيانه في مناقشة المصطلحات والتعاريف في المقدمة.

الإفصاح عن أخطاء الفترات السابقة.

يجب على المنشأة الإفصاح عن ما يلي :

1. طبيعة خطأ الفترة السابقة.
2. قيمة الخطأ عن كل فترة سابقة يتم عرضها إن أمكن ذلك وذلك بالنسبة لما يلي:
 - أ- كل بند بالقوائم المالية تم تأثيره.
 - ب- في حالة سريان معيار المحاسبة الدولي رقم (22) على المنشأة ، يتم الإفصاح عن قيمة الخطأ بالنسبة لنصيب السهم الأساسي أو المخفض في الأرباح.
 3. قيمة التصحيح في بداية أقرب فترة سابقة يتم عرضها.
 4. إذا كان من المتعذر إعادة الإثبات بأثر رجعي عن فترة سابقة معينة, يتم الإفصاح عن الظروف التي أدت إلى وجود هذا الظرف وبيان كيفية و توقيت تصحيح هذا الخطأ. ولا تحتاج القوائم المالية عن الفترات اللاحقة إلى تكرار هذه الإفصاحات.

مثال: على تصحيح الأخطاء:

تبين لدى إحدى الشركات في عام 2011 أن الشركة أغفلت في عام 2010 إثبات القيد المحاسبي المتعلق بمصروف استنفاد براءة الاختراع والبالغ 50000 ل.س, حيث تظهر بيانات قائمة الدخل عن العاميين للشركة كما يلي:

البيان	2010	2011
مجل الربح	5000000	5500000
يطرح:		
مصاريف عامة وإدارية	(800000)	(800000)
مصاريف البيع والتوزيع	(200000)	(250000)
استنفاد براء اختراع	صفر	(50000)
= صافي الربح قبل الضرائب	4000000	4400000
يطرح الضرائب (بفرض 25%)	(1000000)	(1100000)
= صافي الربح	3000000	3300000

وكانت قائمة الأرباح المحتجزة قبل تصحيح الأخطاء كما يلي:

البيان	2010	2011
الأرباح المحتجزة في بداية العام	300000	3300000
الأرباح المحتجزة في نهاية العام	3300000	6600000

وتطبيقاً للمعيار المحاسبي الدولي رقم "8"، وعرض البيانات المالية وفق المعيار تكون قائمة الدخل وقائمة التغيرات في حقوق الملكية، كما يلي:

2011	2010	البيان
5500000	5000000	مجل الربح
		يطرح:
(1100000)	(1050000)	مصاريف عامة وإدارية ومصاريف البيع والتوزيع
4400000	3950000	= صافي الربح قبل الضرائب
(1100000)	(987500)	يطرح الضرائب (بفرض 25%)
3300000	2962500	= صافي الربح

قائمة التغيرات في حقوق الملكية (بيان الأرباح المحتجزة فقط):

2011	2010	البيان
3300000	300000	الأرباح المحتجزة في بداية العام
(37500)		تصحيح الخطأ (صافي الربح بمقدار 37500 ل.س)
3262500	300000	الأرباح المحتجزة في بداية العام كما تم إعادة عرضها
3300000	2962500	صافي الربح عن العام
6562500	3262500	الأرباح المحتجزة في نهاية العام

وفقاً للمعيار المحاسبي الدولي رقم "8":

1 - يجب الإبلاغ عن مقدار تصحيح الخطأ المتعلق بفترات سابقة من خلال تعديل الرصيد الافتتاحي للأرباح المحتجزة، ويجب إعادة عرض المعلومات المقارنة إذا كان من المتعذر القيام بذلك، حيث تم ما يلي:

أ- تم تعديل الأرباح المحتجزة في بداية العام بقيمة 37500 ل.س والتي تعبر عن خطأ قيمته 50000 ل.س وصافي تأثير الضريبة 12500 ل.س.
ب- تم إعادة عرض المبالغ المقارنة في قائمة الدخل كما يلي:

1000000	مصاريف عادة وإدارة وبيع وتوزيع قبل التصحيح
50000	مقدار التصحيح
1050000	مصاريف التشغيل بعد التصحيح
1000000	ضرائب الدخل قبل التصحيح
(12500)	تأثير ضرائب الدخل
987500	الضرائب بعد التصحيح

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.
- 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 يكون هناك توقعاً كافياً بأن هناك منافع اقتصادية مستقبلية سوف تتدفق إلى المنشأة، 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:

- أ- بيع سلع
- ب- تقديم خدمات.
- ت- استخدام الغير لأصول المنشأة مما يتولد عنها فائدة أو أتاوات أو أرباح أسهم.

تتضمن السلع كلاً من:

- أ- السلع المنتجة بمعرفة المنشأة بغرض البيع.
- ب- السلع المشتراة بغرض إعادة بيعها، مثل البضاعة المشتراة بواسطة تاجر التجزئة.

ت- الأراضي والممتلكات الأخرى المحتفظ بها بغرض إعادة بيعها.

تتمثل تأدية الخدمات في:

أ- قيام المنشأة بتنفيذ عمل متفق عليه بموجب عقد خلال فترة زمنية متفق عليها، وقد يتم تأدية الخدمة خلال فترة مالية واحدة أو أكثر.

ب- 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:

أ- فائدة: مقابل استخدام النقدية أو ما في حكم النقدية أو المبالغ المستحقة للمنشأة.

ب- الأتاوات: وهي رسوم مقابل استخدام الأصول طويلة الأجل الخاصة بالمنشأة مثل براءات الاختراع والعلامات التجارية وحقوق الطبع والنشر وبرامج الحاسوب ... الخ.

ت- أرباح الأسهم: توزيعات الأرباح عن المساهمة في منشأة أخرى.

لا يتناول هذا المعيار الإيرادات الناتجة عن:

أ- اتفاقيات عقود الإيجار.

ب- توزيعات الأرباح الناتجة عن الاستثمارات التي يتم المحاسبة عنها بطريقة حقوق الملكية (أنظر معيار المحاسبة الدولي رقم (28): المحاسبة عن الاستثمارات في شركات زميلة).

ت- عقود التأمين (معيار التقرير المالي رقم 4).

ث- التغييرات في القيمة العادلة للأصول والالتزامات المالية أو التخلص منها (حيث يتم تطبيق معيار المحاسبة الدولي رقم (39) الأدوات المالية الاعتراف والقياس).

ج- التغييرات في قيم الأصول المتداولة الأخرى.

ح- الاعتراف المبدئي بالمنتجات الزراعية (أنظر معيار المحاسبة الدولي رقم 41).

خ- 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.

يتضمن الإيراد قيمة إجمالي التدفق الداخل من المنافع الاقتصادية التي استلمت فعلاً والمستحقة، أما المبالغ المحصلة لحساب الغير مثل ضرائب المبيعات والضرائب على السلع والخدمات فلا تعتبر إيرادات، وكذلك الحال في عمليات الوكالة فإن إجمالي التدفق الداخل للمنشأة من المنافع الاقتصادية يتضمن المبالغ المحصلة لحساب الموكل والتي لا ينتج عنها زيادة في حقوق الملكية للمنشأة، وبناء عليه فإن هذه المبالغ المحصلة بالنيابة عن الموكل لا تدرج ضمن إيراد المنشأة، حيث يتمثل إيراد المنشأة في قيمة العمولة فقط.

قياس الإيراد

القاعدة العامة التي يقرها 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 خصم تجاري أو خصم كمية تسمح به المنشأة.

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 من المشتري 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 مستنبطة، ويكون معدل الفائدة المستنبطة هو المعدل الأكثر قابلية للتحديد من:

أ- معدل الفائدة السائد على الأدوات المالية المشابهة للمصدر من نفس المستوى الائتماني.

ب- 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:

أ- إذا كانت السلع والخدمات المتبادلة متمثلة 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.

ب- 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 5000000 ل.س فسوف يحصلون على خصم بأثر رجعي نسبته 5%, علماً أن السنة المالية تنتهي في 12/31, وقد بلغت المبيعات إلى العملاء 4000000 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 8000000 ل.س (4000000 ل.س \times 6/12), ولذلك يجب أن تستحق المنشأة حسم بأثر رجعي بنسبة 5% على مبلغ 4000000 ل.س وأن تعترف بإيرادات قدرها 380000 ل.س.

مثال (2) البيع مع فترة ائتمان:

تبيع 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 (700000 – 625000 ل.س) ليصبح 625000 ل.س.
ويتم الاعتراف بالفرق بين القيمة الاسمية 700000 ل.س والقيمة المخصومة كدخل فائدة خلال فترة التمويل البالغة 8 شهور.

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 $(12/6) \times 8\% \times 95000$	3800
إجمالي إيراد المبيعات والفوائد	98800

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

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.

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 الجوهري للمعاملة، وفي هذه الحالة يتم دراسة وتسجيل المعاملتين معاً.

مثال:

تبيع 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 ستتحملها المنشأة فيما يتعلق بالمعاملة بشكل دقيق.

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.

2 - إذا احتفظت المنشأة بمخاطر أساسية للملكية فلا تعتبر المعاملة عملية بيع، وبالتالي لا يعترف بالإيراد، إذ قد تحتفظ المنشأة بأحد المخاطر الأساسية للملكية بطرق متعددة، 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 استكماله بمعرفة المنشأة.

ث- عندما يكون للمشتري الحق في إلغاء عملية الشراء لسبب محدد في عقد البيع ولا تكون المنشأة متأكدة من احتمالات رد البضائع إليها.

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.

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، وكان عندما 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.

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.

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 إلى ح/ المبيعات	1250000
---------	---------------------------------	---------

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 تم جامعة دمشق برد الحواسيب تقوم الشركة (أ) في 2011/9/22 بإثبات الإيراد كما يلي:

1250000	من ح/ المدينين إلى ح/ المبيعات	1250000
---------	-----------------------------------	---------

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.

وتتشابه 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.

لأغراض التطبيق العملي، عندما يتم إنجاز الخدمات عن طريق تنفيذ عدد غير محدد من الأعمال خلال فترة محددة من الوقت، يجب الاعتراف بالإيراد بطريقة القسط الثابت خلال الفترة المعنية، ما لم يوجد دليل بأن هناك طريقة أخرى تعبر بصورة أفضل عن مستوى الإتمام، وعندما يكون عملاً معيناً أكثر أهمية من الأعمال الأخرى، فإنه يجب تأجيل الاعتراف بالإيراد إلى أن يتم استكمال هذا العمل الهام .

ويشترط المعيار للاعتراف بإيراد الخدمات كما هو الحال فيما سبق أن يكون من المحتمل حدوث تدفق للمنافع الاقتصادية المتعلقة بالمعاملة إلى المنشأة. 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 وتسلم من قبل الأطراف.
- 2 – المقابل الذي سيتم تبادله.
- 3 – طريقة وشروط السداد.

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.

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:

أ- 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.

ب- 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.

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.

ويجب 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.

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.

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.

يعترف بالإيراد فقط عندما يكون من المحتمل تدفق المنافع الاقتصادية المستقبلية المرتبطة بالعملية إلى المنشأة, وإذا كان هناك شك أو عدم تأكيد حول قابلية مبلغ للتحويل تم إدراجه فعلاً بالإيراد, يجب إدراج ذلك المبلغ غير القابل للتحويل أو الذي أصبح تحصيله محل شك كبير ضمن المصروفات وعدم استبعاده من قيمة الإيرادات.

مثال (1):

اشترت إحدى المنشآت 200 سند (قيمة السندات الاسمية 1000 ل.س) في 2011/1/1, والسندات مصدرة بنفس التاريخ لمدة 5 سنوات, تستحق فائدة نصف سنوية تدفع في 1/1 و 7/1 من كل عام, وتحمل السندات معدل فائدة اسمياً 12%, علماً أن معدل الفائدة الفعال 16%.
علماً أن سعر شراء السندات (قيمتها الحالية) بلغ 173160 ل.س.

173160	من ح/ الاستثمارات – محتفظ بها حتى الاستحقاق إلى ح/ النقدية في المصرف شراء استثمارات محتفظ بها حتى الاستحقاق	173160
--------	---	--------

نلاحظ أن ح/ الاستثمارات مدين بتكلفة السندات مع عدم فصل مبلغ الخصم البالغ 26840 ل.س (200000 ل.س – 173160 ل.س), على الرغم من الخصم قد يسجل في قيد مقابل

منفصل, إلا أنه في الممارسة العملية من الشائع تسجيل تكلفة الأصول عند الاعتراف بها وفق القيد السابق.

ويتم استهلاك الخصم مما يؤدي إلى زيادة مقدار إيرادات الفوائد, ويمكن بيان جدول استهلاك الخصم عن السنة الأولى كما يلي:

التاريخ	الفائدة المستلمة %6	إيرادات الفوائد % 8	استهلاك الخصم	التكلفة المعدلة
2011/1/1				173160
2011/7/1	12000	13853	1853	175013
2012/1/1	12000	14001	2001	177014

في 2011/7/1 يتم إثبات إيراد الفوائد كما يلي:

من مذكورين ح/ النقدية في المصرف ح/ الاستثمارات- محتفظ بها حتى الاستحقاق إلى ح/ إيرادات الفوائد إثبات إيرادات الفوائد	12000 1853 13853
--	------------------------

وفي 2011/12/31 يتم إثبات الفوائد المستحقة والمستنفذ من الخصم كما يلي:

من مذكورين ح/ إيراد فوائد مستحق القبض ح/ الاستثمارات- محتفظ بها حتى الاستحقاق إلى ح/ إيرادات الفوائد إثبات إيرادات الفوائد	12000 2001 14001
--	------------------------

ويتم إقفال إيراد الفوائد عن عام 2011 في ح/ ملخص الدخل كما يلي:

من ح/ إيراد الفوائد على السندات إلى ح/ ملخص الدخل إقفال إيراد الفوائد	27854 27854
---	----------------

الإفصاح: يجب أن تفصح المنشأة عن ما يلي:

1 - السياسات المحاسبية المتبعة للاعتراف بالإيراد بما يتضمن الطريقة المستخدمة لتحديد مستوى الإتمام للعمليات التي تشمل تأدية خدمات.

2 - توزيع الإيراد المعترف به خلال الفترة على العناصر الأساسية المكونة له بما يتضمن

الإيراد الناتج عن ما يلي:

- أ- بيع سلع
- ب- تأدية خدمات.
- ت- الفائدة.
- ث- الإتاوات.
- ج- أرباح الأرباح.

3 -قيمة الإيرادات الناتجة عن تبادل السلع والخدمات والمدرجة ضمن كل مجموعة من مجموعات الإيراد الهامة.

يجب على المنشأة الإفصاح عن الأرباح و الخسائر المحتملة وفق معيار المحاسبة الدولي رقم "37".