

القسم رقم ٢٣ "الإيراد"

اعتمدت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين القسم رقم ٢٣ "الإيراد" من المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة والمتوسطة، الصادر عن مجلس المعايير الدولية للمحاسبة، كما صدر من غير أي تعديل.

القسم ٢٣

الإيراد

نطاق هذا القسم

- ١.٢٣ ينطبق هذا القسم على المحاسبة عن الإيراد الناتج عن المعاملات والأحداث الآتية:
- (أ) بيع السلع (سواء كانت هذه السلع أنتجتها المنشأة لغرض البيع أو قامت بشرائها لغرض إعادة البيع)
- (ب) تقديم الخدمات
- (ج) عقود الإنشاء التي تكون فيها المنشأة هي المقاول
- (د) استخدام الغير لأصول المنشأة مما يتولد عنه فوائد أو عوائد لحقوق الملكية الفكرية أو توزيعات أرباح.
- ٢.٢٣ تم التعامل مع الإيراد أو الدخل الآخر الناتج عن بعض المعاملات والأحداث في أقسام أخرى من هذا المعيار:
- (أ) اتفاقيات الإيجار (انظر القسم ٢٠ "عقود الإيجار")
- (ب) توزيعات الأرباح وغيرها من أنواع الدخل الناتجة عن الاستثمارات التي تتم المحاسبة عنها باستخدام طريقة حقوق الملكية (انظر القسم ١٤ "الاستثمارات في المنشآت الزميلة" والقسم ١٥ "الاستثمارات في المشروعات المشتركة").
- (ج) التغيرات في القيمة العادلة للأصول المالية والالتزامات المالية أو استبعادها (انظر القسم ١١ "الأدوات المالية الأساسية" والقسم ١٢ "موضوعات أخرى خاصة بالأدوات المالية")
- (د) التغيرات في القيمة العادلة للعقارات الاستثمارية (انظر القسم ١٦ "العقارات الاستثمارية")
- (هـ) الإثبات الأولي والتغيرات في القيمة العادلة للأصول الحيوية المتعلقة بالنشاط الزراعي (انظر القسم ٣٤ "الأنشطة المتخصصة")
- (و) الإثبات الأولي للمنتجات الزراعية (انظر القسم ٣٤).

قياس الإيراد

- ٣.٢٣ يجب على المنشأة أن تقيس الإيراد بالقيمة العادلة للعرض المُحصّل أو مستحق التحصيل. وتأخذ القيمة العادلة للعرض المُحصّل أو مستحق التحصيل في الحسبان أي حسومات تجارية وحسومات للتسوية السريعة وتخفيضات لاحقة للكميات الكبيرة، تمنحها المنشأة.
- ٤.٢٣ لا يجوز للمنشأة أن تدرج ضمن الإيراد إلا إجمالي التدفقات الداخلة من المنافع الاقتصادية المحصلة أو مستحقة التحصيل لحسابها الخاص. ويجب على المنشأة أن تستبعد من الإيراد كافة المبالغ التي تقوم بتحصيلها لحساب طرف ثالث مثل ضرائب المبيعات وضرائب السلع والخدمات وضرائب القيمة المضافة. ففي علاقة الوكالة، لا يجوز للمنشأة (الوكيل) أن تدرج ضمن إيراداتها إلا مبلغ عمولتها. أمّا المبالغ المحصلة نيابة عن الأصيل فلا تُعد إيراداتاً للمنشأة.

المدفوعات المؤجلة

٥.٢٣ عندما يتم تأجيل التدفق الداخلى من النقد أو معادلات النقد، وكان الترتيب يشكل في جوهره معاملة تمويل، فإن القيمة العادلة للعرض هي القيمة الحالية لكافة المقبوضات المستقبلية والتي يتم تحديدها باستخدام معدل الفائدة الضمني. وتنشأ عملية التمويل، على سبيل المثال، عندما تمنح المنشأة ائتمناً للمشتري بدون فائدة، أو عندما تقبل من المشتري ورقة قبض بمعدل فائدة يقل عن المعدل السوقي كعرض لبيع السلع. ويكون معدل الفائدة الضمني هو المعدل الذي يمكن تحديده بشكل أكثر وضوحاً من بين المعدلين الآتيين:

(أ) المعدل السائد لأداة مماثلة خاصة بمُصدر له تصنيف ائتماني مماثل، أو

(ب) معدل الفائدة الذي تُخصم به القيمة الاسمية للأداة وصولاً إلى سعر البيع النقدي الحالي للسلع أو الخدمات.

ويجب على المنشأة أن تثبت الفرق بين القيمة الحالية لكافة المقبوضات المستقبلية والقيمة الاسمية للعرض على أنه إيراد فائدة وفقاً للفقرتين ٢٨.٢٣ و ٢٩.٢٣ ووفقاً للقسم ١١.

مبادلة السلع والخدمات

٦.٢٣ لا يجوز للمنشأة أن تثبت إيراداً:

(أ) عند مبادلة السلع أو الخدمات بسلع أو خدمات ذات طبيعة وقيمة مماثلة، أو

(ب) عند مبادلة السلع أو الخدمات بسلع أو خدمات غير مماثلة لكن المعاملة تفتقر إلى الجوهر التجاري.

٧.٢٣ يجب على المنشأة أن تثبت إيراداً عند بيع السلع أو مبادلة الخدمات بسلع أو خدمات غير مماثلة في معاملة لها جوهر تجاري. وفي تلك الحالة، يجب على المنشأة أن تقيس المعاملة بما يلي:

(أ) القيمة العادلة للسلع أو الخدمات المستلمة بعد تعديلها حسب مبلغ أي نقد منقول أو معادلات نقد منقولة؛ أو

(ب) القيمة العادلة للسلع أو الخدمات المتخلى عنها بعد تعديلها حسب مبلغ أي نقد منقول أو معادلات نقد منقولة، وذلك عندما لا يمكن قياس المبلغ في البند (أ) أعلاه بطريقة يمكن الاعتماد عليها؛ أو

(ج) المبلغ الدفترى للسلع أو الخدمات المتخلى عنها بعد تعديله حسب مبلغ أي نقد منقول أو معادلات نقد منقولة، وذلك عندما لا يمكن قياس القيمة العادلة للسلع أو الخدمات المستلمة ولا السلع أو الخدمات المتخلى عنها بطريقة يمكن الاعتماد عليها.

تحديد معاملة الإيراد

٨.٢٣ تطبق المنشأة دائماً ضوابط إثبات الإيراد الواردة في هذا القسم لكل معاملة على حدة. ومع ذلك، فإن المنشأة تطبق ضوابط الإثبات على المكونات التي يمكن تحديدها بشكل منفصل للمعاملة الواحدة عندما يكون ذلك ضرورياً لإظهار أثر جوهر المعاملة. فعلى سبيل المثال، تطبق المنشأة ضوابط الإثبات على المكونات التي يمكن تحديدها بشكل منفصل للمعاملة الواحدة عندما يتضمن سعر بيع أحد المنتجات مبلغاً يمكن تحديده لخدمات لاحقة. وعلى العكس من ذلك، فإن المنشأة تطبق ضوابط الإثبات على معاملتين أو أكثر معاً إذا كانت هذه المعاملات مترابطة على نحو يجعل الأثر التجاري لها غير ممكن فهمه دون الرجوع إلى سلسلة المعاملات ككل. فعلى سبيل المثال، تطبق المنشأة ضوابط الإثبات على معاملتين أو أكثر معاً عندما تبيع سلعاً وفي الوقت نفسه تدخل في اتفاقية مستقلة لإعادة شراء السلع في تاريخ لاحق، مما يترتب عليه إلغاء الأثر الأساسي لهذه المعاملة.

٩.٢٣ في بعض الأحيان، وكجزء من معاملة بيع، تمنح المنشأة عميلها مكافآت ولاء يمكن للعميل استبدالها في المستقبل بسلع أو خدمات بدون مقابل أو بأسعار مخفضة. وفي هذه الحالة، ووفقاً للفقرة ٨.٢٣، يجب على المنشأة أن تحاسب عن نقاط المكافآت على أنها مكون يمكن تحديده بشكل منفصل لمعاملة البيع الأولية. ويجب على المنشأة أن تخصص القيمة العادلة للعرض المحصل أو مستحق التحصيل الخاص بالبيع الأولي بين نقاط المكافآت والمكونات الأخرى لمعاملة البيع. ويجب قياس العرض الذي يتم تخصيصه لنقاط المكافآت بالرجوع إلى القيمة العادلة للنقاط، أي المبلغ الذي يمكن به بيع نقاط المكافآت بشكل منفصل.

بيع السلع

- ١٠.٢٣ يجب على المنشأة أن تثبت الإيراد الناتج عن بيع السلع عند استيفاء كل الشروط الآتية:
- (أ) أن تقوم المنشأة بنقل المخاطر والمنافع المهمة المرتبطة بملكية السلع إلى المشتري.
- (ب) ألا تحتفظ المنشأة بحق التدخل الإداري المستمر بالدرجة التي ترتبط عادة بالملكية، ولا بالسيطرة الفعلية على السلع المباعة.
- (ج) أن يمكن قياس مبلغ الإيراد بطريقة يمكن الاعتماد عليها.
- (د) أن يكون من المرجح تدفق المنافع الاقتصادية المرتبطة بالمعاملة إلى المنشأة.
- (هـ) أن يمكن قياس التكاليف المتكبدة أو التي سيتم تكبدها فيما يتعلق بالمعاملة بطريقة يمكن الاعتماد عليها.
- ١١.٢٣ يتطلب تحديد التوقيت الذي قامت فيه المنشأة بنقل المخاطر والمنافع المهمة المرتبطة بالملكية إلى المشتري التحقق من الظروف المحيطة بالمعاملة. وفي أغلب الحالات، يتزامن نقل المخاطر والمنافع المرتبطة بالملكية مع نقل حق الملكية القانوني أو تسليم الحيازة إلى المشتري. وهذا هو الحال في أغلب مبيعات التجزئة. وفي حالات أخرى، يحدث نقل المخاطر والمنافع المرتبطة بالملكية في وقت يختلف عن وقت نقل حق الملكية القانوني أو تسليم الحيازة.
- ١٢.٢٣ لا تثبت المنشأة إيراداً إذا احتفظت بمخاطر ومنافع مهمة مرتبطة بالملكية. ومن أمثلة الحالات التي قد تحتفظ فيها المنشأة بمخاطر ومنافع مهمة مرتبطة بالملكية ما يلي:
- (أ) عندما تكون المنشأة مسؤولة عن الأداء غير المرضي وغير المغطى بالضمانات العادية.
- (ب) عندما يعتمد تحصيل الإيراد الناتج من عملية بيع معينة على بيع المشتري للسلع.
- (ج) عندما يتم شحن السلع بشرط التركيب ويكون التركيب جزءاً مهماً من العقد ولم تقم المنشأة بعد باستكمال التركيب.
- (د) عندما يكون للمشتري الحق في إلغاء الشراء لسبب محدد في عقد البيع، أو وفقاً لقراره الفردي دون إبداء أي أسباب، وتكون المنشأة غير متأكدة من احتمالات رد السلع إليها.
- ١٣.٢٣ إذا احتفظت المنشأة فقط بخطر غير مهم مرتبط بالملكية، فإن المعاملة تُعد معاملة بيع وتثبت المنشأة الإيراد. فعلى سبيل المثال، تقوم المنشأة البائعة بإثبات الإيراد عندما تحتفظ بحق الملكية القانوني الخاص بالسلع فقط لحماية تحصيل المبلغ المستحق. وبالمثل، تثبت المنشأة الإيراد عندما تعرض رد المبلغ إذا وجد العميل السلع معيبة أو لم يكن راضياً لأسباب أخرى، وكانت المنشأة قادرة على تقدير المرتجعات بطريقة يمكن الاعتماد عليها. وفي مثل هذه الحالات، تثب المنشأة مخصصاً للمرتجعات وفقاً للقسم ٢١ "المخصصات والاحتمالات".

تقديم الخدمات

- ١٤.٢٣ عندما يمكن إجراء تقدير يمكن الاعتماد عليه لنتائج معاملة تنطوي على تقديم خدمات، يجب على المنشأة أن تثبت الإيراد المرتبط بالمعاملة بالرجوع إلى المرحلة التي وصل إليها إنجاز المعاملة في نهاية فترة التقرير (يُشار إلى ذلك أحياناً بلفظ طريقة نسبة الإنجاز). ويمكن تقدير ناتج معاملة معينة بطريقة يمكن الاعتماد عليها عندما يتم استيفاء كل الشروط الآتية:
- (أ) يمكن قياس مبلغ الإيراد بطريقة يمكن الاعتماد عليها.
- (ب) من المرجح تدفق المنافع الاقتصادية المرتبطة بالمعاملة إلى المنشأة.
- (ج) يمكن قياس المرحلة التي وصل إليها إنجاز المعاملة في نهاية فترة التقرير بطريقة يمكن الاعتماد عليها.
- (د) يمكن قياس التكاليف المتكبدة في المعاملة والتكاليف اللازمة لإنجاز المعاملة بطريقة يمكن الاعتماد عليها.
- وتقدم الفقرات ٢١.٢٣ - ٢٧.٢٣ إرشادات لتطبيق طريقة نسبة الإنجاز.
- ١٥.٢٣ عندما يتم تأدية الخدمات بتنفيذ عدد غير محدد من الأعمال خلال فترة زمنية محددة، تقوم المنشأة بإثبات الإيراد بطريقة القسط الثابت خلال الفترة المحددة ما لم يتوفر دليل على وجود طريقة أخرى تعبر بصورة أفضل عن مرحلة الإنجاز. وعندما يكون هناك عمل محدد أهم بكثير من أي عمل آخر، فإن المنشأة تؤجل إثبات الإيراد إلى أن يتم تنفيذ العمل الأهم.
- ١٦.٢٣ عندما لا يمكن إجراء تقدير يمكن الاعتماد عليه لنتائج المعاملة التي تنطوي على تقديم الخدمات، يجب على المنشأة أن تثبت الإيراد فقط بقدر المصروفات المثبتة التي يمكن استردادها.

عقود الإنشاء

- ١٧.٢٣ عندما يمكن تقدير ناتج عقد إنشاء بطريقة يمكن الاعتماد عليها، يجب على المنشأة أن تثبت الإيرادات والتكاليف المرتبطة بعقد الإنشاء على أنها إيرادات ومصروفات على الترتيب بالرجوع إلى المرحلة التي وصل إليها إنجاز الأنشطة محل العقد في نهاية فترة التقرير (يُشار إليها غالباً بلفظ طريقة نسبة الإنجاز). ويتطلب التقدير الذي يمكن الاعتماد عليه لنتائج العقد وجود تقديرات يمكن الاعتماد عليها لمرحلة الإنجاز والتكاليف المستقبلية وإمكانية تحصيل المبالغ المفوترة. وتقدم الفقرات ٢١.٢٣ - ٢٧.٢٣ إرشادات لتطبيق طريقة نسبة الإنجاز.
- ١٨.٢٣ يتم تطبيق متطلبات هذا القسم عادةً بشكل منفصل على كل عقد إنشاء على حدة. ومع ذلك، يتطلب الأمر في بعض الحالات تطبيق هذا القسم على المكونات التي يمكن تحديدها بشكل منفصل للعقد الواحد أو لمجموعة من العقود معاً لإظهار أثر جوهر العقد أو مجموعة العقود.
- ١٩.٢٣ عندما يغطي العقد عدداً من الأصول، يجب أن تتم معالجة إنشاء كل أصل على أنها عقد إنشاء منفصل وذلك عندما:
- (أ) تكون هناك عروض منفصلة قد قُدمت لكل أصل على حدة؛
- (ب) يكون قد تم التفاوض على كل أصل على حدة ويكون المقاول والعميل قادرين على قبول أو رفض ذلك الجزء من العقد المرتبط بكل أصل؛
- (ج) يكون من الممكن تحديد تكاليف وإيرادات كل أصل.

- ٢٠.٢٣ يجب أن تُعامل مجموعة العقود، سواءً كانت مع عميل واحد أو مع عدد من العملاء، على أنها عقد إنشاء واحد عندما:
- (أ) يكون قد تم التفاوض على مجموعة العقود على أنها حزمة واحدة؛
- (ب) تكون العقود مترابطة ومتداخلة لدرجة أنها تُعد في حقيقتها جزءاً من مشروع واحد بهامش ربح شامل؛
- (ج) يتم تنفيذ العقود المختلفة بالتزامن مع بعضها أو في تسلسل مستمر واحداً تلو الآخر.

طريقة نسبة الإنجاز

- ٢١.٢٣ تُستخدم هذه الطريقة لإثبات الإيراد الناتج من تقديم الخدمات (انظر الفقرات ١٤.٢٣ - ١٦.٢٣) ومن عقود الإنشاء (انظر الفقرات ١٧.٢٣ - ٢٠.٢٣). ويجب على المنشأة إعادة النظر في تقديرات الإيرادات والتكاليف، وتعديلها عند اللزوم، مع التقدم في تنفيذ المعاملة الخدمية أو عقد الإنشاء.
- ٢٢.٢٣ يجب على المنشأة أن تقوم بتحديد المرحلة التي وصل إليها إنجاز المعاملة أو العقد باستخدام أفضل طريقة يمكن من خلالها قياس ما تم تنفيذه من أعمال بطريقة يمكن الاعتماد عليها. وتشمل الطرق التي يمكن استخدامها:
- (أ) نسبة التكلفة المتكبدة على العمل المنفذ حتى تاريخه إلى إجمالي التكاليف المقدرة. ولا تتضمن التكاليف المتكبدة على العمل المنفذ حتى تاريخه التكاليف المرتبطة بالنشاط المستقبلي، مثل المواد أو المبالغ المدفوعة مقدماً.
- (ب) حصر الأعمال المنفذة.
- (ج) إنجاز جزء مادي من المعاملة الخدمية أو أعمال العقد.
- ولا تعكس عادةً الدفعات المرحلية والدفعات المقدمة التي تم تحصيلها من العملاء مستوى العمل المنفذ.
- ٢٣.٢٣ يجب على المنشأة أن تثبت التكاليف المرتبطة بالنشاط المستقبلي والمتكبدة على المعاملة أو العقد، مثل تكاليف المواد أو المبالغ المدفوعة مقدماً، على أنها أصل إذا كان من المرجح استرداد هذه التكاليف.
- ٢٤.٢٣ يجب على المنشأة أن تثبت فوراً أي تكاليف من غير المرجح استردادها على أنها مصروف.
- ٢٥.٢٣ عندما لا يمكن تقدير ناتج أحد العقود بطريقة يمكن الاعتماد عليها، يجب على المنشأة:
- (أ) إثبات الإيراد فقط في حدود تكاليف العقد التي تم تكبدها والتي من المرجح أن يتم استردادها،
- (ب) إثبات تكاليف العقد على أنها مصروف في الفترة التي تم تكبدها فيها.
- ٢٦.٢٣ إذا كان من المرجح أن يتجاوز إجمالي تكاليف أحد العقود إجمالي إيراداته، فيجب إثبات الخسارة المتوقعة فوراً على أنها مصروف، وفي مقابل ذلك يتم إثبات مخصص خاص بعقد غير مجدٍ (انظر القسم ٢١).
- ٢٧.٢٣ إذا لم يعد من المرجح تحصيل مبلغ تم إثباته بالفعل على أنه إيراد لأحد العقود، فيجب على المنشأة أن تثبت المبلغ غير القابل للتحصيل على أنه مصروف وليس تعديلاً لمبلغ إيراد العقد.

الفوائد وعوائد حقوق الملكية الفكرية وتوزيعات الأرباح

- ٢٨.٢٣ يجب على المنشأة أن تثبت الإيراد الناتج عن استخدام الغير لأصولها مما ينتج عنه فوائد وعوائد لحقوق الملكية الفكرية وتوزيعات أرباح وفقاً للأسس الواردة في الفقرة ٢٣.٢٩، وذلك عندما:
- (أ) يكون من المرجح أن تتدفق إلى المنشأة المنافع الاقتصادية المرتبطة بالمعاملة.
- (ب) يمكن قياس مبلغ الإيراد بطريقة يمكن الاعتماد عليها.
- ٢٩.٢٣ يجب على المنشأة أن تثبت الإيراد وفقاً للأسس الآتية:
- (أ) يجب إثبات الفائدة باستخدام طريقة الفائدة الفعلية الموضحة في الفقرات ١٥.١١ - ٢٠.١١.
- (ب) يجب إثبات عوائد حقوق الملكية الفكرية على أساس الاستحقاق وفقاً لجوهر الاتفاق ذي الصلة.
- (ج) يجب إثبات توزيعات الأرباح عند نشأة الحق للمساهم في استلام المدفوعات.

الإفصاحات

الإفصاحات العامة عن الإيراد

- ٣٠.٢٣ يجب على المنشأة أن تفصح عما يلي:
- (أ) السياسات المحاسبية المتبعة في إثبات الإيراد، بما في ذلك الطرق المستخدمة في تحديد مرحلة الإنجاز للمعاملات التي تنطوي على تقديم خدمات
- (ب) مبلغ كل صنف من أصناف الإيراد الذي تم إثباته خلال الفترة، مع العرض المنفصل للإيراد الناتج مما يلي على الأقل:
- (١) بيع السلع.
 - (٢) تقديم الخدمات.
 - (٣) الفوائد.
 - (٤) عوائد حقوق الملكية الفكرية.
 - (٥) توزيعات الأرباح.
 - (٦) العمولات.
 - (٧) المنح الحكومية.
 - (٨) أي أنواع أخرى مهمة من أنواع الإيراد.

الإفصاحات الخاصة بالإيراد الناتج من عقود الإنشاء

- ٣١.٢٣ يجب على المنشأة أن تفصح عما يلي:
- (أ) مبلغ إيراد العقد الذي تم إثباته على أنه إيراد خلال الفترة.
- (ب) الطرق المستخدمة في تحديد إيراد العقد الذي تم إثباته خلال الفترة.
- (ج) الطرق المستخدمة في تحديد مرحلة الإنجاز للعقود التي قيد التنفيذ.
- ٣٢.٢٣ يجب أن تعرض المنشأة ما يلي:
- (أ) المبلغ الإجمالي المستحق من العملاء مقابل أعمال العقود على أنه أصل.

المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة والمتوسطة
القسم رقم ٢٣ "الإيراد"

(ب) المبلغ الإجمالي المستحق للعملاء مقابل أعمال العقود على أنه التزام.

ملحق القسم ٢٣

أمثلة على إثبات الإيراد طبقاً للمبادئ الواردة في القسم ٢٣

هذا الملحق مرفق بالقسم ٢٣ ولكنه ليس جزءاً منه. وهو يقدم إرشادات لتطبيق متطلبات القسم ٢٣ عند إثبات الإيراد.

١.٢٣ تركب الأمثلة التالية على جوانب معينة للمعاملات ولا تتناول كافة العوامل ذات الصلة التي قد تؤثر على إثبات الإيراد. وبوجه عام تفترض هذه الأمثلة أنه يمكن قياس مبلغ الإيراد بطريقة يمكن الاعتماد عليها، وأنه من المرجح أن تدفق المنافع الاقتصادية للمنشأة، وكذلك يمكن قياس التكاليف المتكبدة أو التي سيتم تكبدها بطريقة يمكن الاعتماد عليها.

بيع السلع

٢.٢٣ قد تكون الأنظمة المطبقة في مختلف الدول سبباً في اختلاف الأوقات التي يتم فيها استيفاء ضوابط الإثبات الواردة في القسم ٢٣. وعلى وجه التحديد، قد يحدد النظام وقت إثبات الإيراد بالنقطة الزمنية التي تقوم عندها المنشأة بنقل المخاطر والمنافع المهمة المرتبطة بالملكية. وبناءً على ذلك، يجب قراءة الأمثلة الواردة في هذا الملحق في ضوء الأنظمة المتعلقة ببيع السلع في الدولة التي حدثت فيها المعاملة.

مثال ١ البيع بنظام "تقديم الفواتير وإرجاء الشحن"، حيث يتم تأجيل التسليم بناءً على طلب المشتري ولكنه يحوز حق الملكية ويوافق على دفع الفواتير المقدمة

٣.٢٣ يثبت البائع الإيراد عندما يحوز المشتري حق الملكية بشرط:

(أ) أن يكون من المرجح حدوث التسليم؛

(ب) أن تكون السلعة متاحة لدى البائع ومحددة وجاهزة لتسليمها للمشتري وقت إثبات البيع؛

(ج) أن يقر المشتري على وجه التحديد بصحة تعليمات تأجيل التسليم؛

(د) أن تكون شروط الدفع العادية مطبقة.

ولا يتم إثبات الإيراد بمجرد توفر النية لاقتناء السلع أو تصنيعها عند حلول وقت التسليم.

مثال ٢ شحن السلع مع خضوعها لشروط: التركيب والفحص

٤.٢٣ يقوم البائع بإثبات الإيراد عادة عندما يقبل المشتري التسليم ويتم الانتهاء من التركيب والفحص. ومع ذلك، يمكن إثبات الإيراد فور موافقة المشتري على التسليم وذلك عندما:

(أ) تكون عملية التركيب بسيطة بطبيعتها، ومثال ذلك تركيب جهاز استقبال تلفزيوني (ريسيفر) تم فحصه في المصنع المنتج له ولا يحتاج إلا إلى إخراجة من العلبة وتوصيله بالطاقة الكهربائية والهوائي، أو

(ب) يكون الغرض الوحيد من الفحص هو التحديد النهائي للأسعار التعاقدية، مثل توريد خام الحديد أو السكر أو فول الصويا.

- مثال ٣ شحن السلع مع خضوعها لشروط: اشتراط الموافقة عندما يكون المشتري قد تفاوض على حق محدود في رد السلع
- ٥.أ٢٣ إذا كانت هناك حالة عدم تأكيد بشأن احتمال رد السلع المبيعة، فإنه يتم إثبات الإيراد عندما يقبل المشتري رسمياً الشحنة أو بعد تسليم السلع وانتهاء الفترة التي يحق له فيها الرفض.
- مثال ٤ شحن السلع مع خضوعها لشروط: مبيعات الأمانة حيث يتعهد المستلم (المشتري) ببيع السلع لحساب المرسل (البائع)
- ٦.أ٢٣ يقوم المرسل بإثبات الإيراد عندما يقوم المستلم ببيع السلع إلى طرف ثالث.
- مثال ٥ شحن السلع مع خضوعها لشروط: مبيعات الدفع عند التسليم
- ٧.أ٢٣ يقوم البائع بإثبات الإيراد عند القيام بالتسليم واستلام البائع أو وكيله للنقد.
- مثال ٦ مبيعات التقسيط المسبق، حيث لا يتم تسليم السلعة المبيعة إلى المشتري إلا عند قيامه بسداد آخر دفعة من سلسلة أقساط
- ٨.أ٢٣ يثبت البائع الإيراد الناتج من هذه المبيعات عند تسليم السلع. ولكن إذا كانت التجربة السابقة تشير إلى اكتمال معظم هذه الصفقات، فيمكن إثبات الإيراد عندما يتم استلام دفعة مهمة بشرط أن تكون البضاعة متاحة لدى البائع ومحددة وجاهزة لتسليمها للمشتري.
- مثال ٧ أوامر الشراء عندما يتم دفع العوض (بالكامل أو جزء منه) قبل التسليم وتكون السلع غير موجودة حالياً بالمخازن، مثلاً لكونها لم تصنع بعد أو لأنها سوف ترسل مباشرة إلى المشتري من طرف ثالث
- ٩.أ٢٣ يثبت البائع الإيراد عندما يتم تسليم السلع للمشتري.
- مثال ٨ اتفاقيات البيع وإعادة الشراء (بخلاف معاملات المبادلة) حيث يتزامن مع البيع موافقة البائع على إعادة شراء نفس السلع في تاريخ لاحق، أو يكون للبائع خيار استدعاء للمطالبة بإعادة الشراء، أو يكون للمشتري خيار بيع لمطالبة البائع بإعادة شراء السلع.
- ١٠.أ٢٣ فيما يخص اتفاقيات البيع ثم إعادة شراء الأصول بخلاف الأصول المالية، يجب أن يقوم البائع بتحليل ودراسة بنود الاتفاق للتأكد مما إذا كانت المخاطر والمنافع المرتبطة بالملكية قد تم نقلها جوهرياً إلى المشتري. وإذا كان الأمر كذلك، فإنه يقوم بإثبات الإيراد. أما إذا تبين أن البائع لا يزال يحتفظ بالمخاطر والمنافع المرتبطة بالملكية، ففي هذه الحالة، وبرغم انتقال حق الملكية القانوني إلى المشتري، فإن المعاملة تعد بمثابة اتفاقية تمويل ولا ينتج عنها إيراد. أما فيما يخص اتفاقيات بيع وإعادة شراء الأصول المالية، فيتم تطبيق شروط إلغاء الإثبات الواردة في القسم ١١.
- مثال ٩ البيع لأطراف وسيطة مثل الموزعين أو الوكلاء أو غيرهم لغرض إعادة البيع

١١.٢٣ يثبت البائع بصفة عامة الإيراد الناتج عن هذه المبيعات عندما يتم نقل المخاطر والمنافع المرتبطة بالملكية. أما إذا كان المشتري يعمل في حقيقة الأمر كوكيل للبائع، فعندئذ يتم معالجة البيع على أنه بيع أمانة.

مثال ١٠ الاشتراكات في المطبوعات وما شابهها

١٢.٢٣ إذا تساوت قيمة البنود موضوع الاشتراك في كل فترة، فإن البائع يثبت الإيراد بطريقة القسط الثابت على مدار الفترة التي يغطيها الاشتراك. أما إذا اختلفت قيمة البنود من فترة إلى أخرى، فإن البائع يثبت الإيراد على أساس القيمة البيعية للبنود المرسله بالنسبة إلى إجمالي القيمة البيعية المقدرة لكل البنود التي يغطيها الاشتراك.

مثال ١١ البيع بالتقسيط حيث يكون العوض مستحق التحصيل على أقساط

١٣.٢٣ يثبت البائع الإيراد المتعلق بسعر البيع، بدون الفوائد، في تاريخ البيع. ويكون سعر البيع هو القيمة الحالية للعوض والتي يتم تحديدها بخصم الأقساط مستحقة التحصيل باستخدام معدل الفائدة الضمني. ويتم إثبات عنصر الفائدة على أنه إيراد باستخدام طريقة الفائدة الفعلية.

مثال ١٢ اتفاقات إنشاء العقارات

١٤.٢٣ يجب على المنشأة التي تعمل في مجال إنشاء العقارات، سواء بشكل مباشر أو من خلال مقاولين من الباطن، والتي تدخل في اتفاق مع واحد أو أكثر من المشتريين قبل انتهاء الإنشاء، أن تحاسب عن هذا الاتفاق على أنه بيع خدمات وذلك باستخدام طريقة نسبة الإنجاز، فقط إذا:

(أ) كان لدى المشتري القدرة على تحديد العناصر الهيكلية الأساسية في تصميم العقار قبل بداية عملية الإنشاء و/أو تحديد التغييرات الهيكلية الأساسية فور البدء في عملية الإنشاء (سواء مارس هذه القدرة أم لا)، أو

(ب) قام المشتري بشراء وتوريد مواد البناء وقامت المنشأة فقط بتقديم خدمات الإنشاء.

١٥.٢٣ إذا كان المطلوب من المنشأة تقديم خدمات الإنشاء بالإضافة إلى مواد البناء وذلك لتنفيذ التزاماتها التعاقدية بتسليم العقار للمشتري، فيجب أن تتم المحاسبة عن هذا الاتفاق على أنه بيع سلع. وفي هذه الحالة، لا يحصل المشتري على السيطرة أو المخاطر والمنافع المهمة المرتبطة بملكية هذا العقار خلال مراحل إنشائه. وبدلاً من ذلك، فإن نقل هذه المخاطر والمنافع لا يتم إلا عند تسليم العقار مكتملاً إلى المشتري.

مثال ١٣ البيع مع منح العملاء مكافآت الولاء

١٦.٢٣ باعت المنشأة المنتج أ بمبلغ ١٠٠ وحدة عملة. ويحصل مشترو المنتج أ على نقاط مكافآت تمكنهم من شراء المنتج ب بسعر ١٠ وحدات عملة. ويبلغ سعر البيع العادي للمنتج ب ١٨ وحدة عملة. وقد قدرت المنشأة أن ٤٠% من مشتري المنتج أ سوف يستخدمون مكافآتهم لشراء المنتج ب بسعر ١٠ وحدات عملة. ويبلغ سعر البيع العادي للمنتج أ، بعد الأخذ في الحسبان الحسومات التي تعطى عادة ولكنها غير موجودة في هذا العرض، ٩٥ وحدة عملة.

١٧.٢٣ القيمة العادلة لنقاط المكافآت ٤٠% × (١٨ وحدة عملة - ١٠ وحدة عملة) = ٣,٢ وحدة عملة. وتقوم المنشأة بتخصيص الإيراد الإجمالي البالغ ١٠٠ وحدة عملة بين المنتج أ نفسه ونقاط المكافآت في ضوء القيم العادلة النسبية لها وهي ٩٥ وحدة عملة و ٣,٢ وحدة عملة على الترتيب. وبناءً عليه فإن:

- (أ) الإيراد الذي يخص المنتج أ = ١٠٠ وحدة عملة × ٩٥ وحدة عملة / (٩٥ وحدة عملة + ٣,٢ وحدة عملة) = ٩٦,٧٤ وحدة عملة
- (ب) الإيراد الذي يخص المنتج ب = ١٠٠ وحدة عملة × ٣,٢ وحدة عملة / (٩٥ وحدة عملة + ٣,٢ وحدة عملة) = ٣,٢٦ وحدة عملة

تقديم الخدمات

مثال ١٤ أتعاب التركيب

- ١٨.أ٢٣ يثبت البائع أتعاب التركيب على أنها إيراد بالرجوع إلى مرحلة إنجاز عملية التركيب، إلا إذا كان التركيب خدمة ثانوية مترتبة على بيع أحد المنتجات، فعندئذٍ يتم إثبات أتعاب التركيب عند بيع السلع.

مثال ١٥ أتعاب الخدمات التي تتضمنها أسعار المنتجات

- ١٩.أ٢٣ عندما يتضمن سعر بيع منتج معين مبلغاً قابلاً للتحديد كمقابل لخدمات لاحقة (مثل خدمة الدعم الفني وتحسين برامج الحاسب الآلي بعد البيع)، فإن البائع يؤجل ذلك المبلغ ويثبتته على أنه إيراد على مدار الفترة التي سيتم خلالها تنفيذ هذه الخدمات. ويكون المبلغ المؤجل هو ذلك المبلغ الذي سيغطي التكاليف المتوقعة لتأدية الخدمات موضوع الاتفاق، بالإضافة إلى ربح معقول عن تلك الخدمات.

مثال ١٦ عمولات الدعاية

- ٢٠.أ٢٣ يتم إثبات عمولات وسائل الإعلام عند ظهور الدعايات المطلوبة للجمهور. ويتم إثبات عمولة الإنتاج بالرجوع إلى مرحلة إنجاز المشروع.

مثال ١٧ عمولات وكالات التأمين

- ٢١.أ٢٣ يثبت الوكيل عمولات وكالات التأمين المحصلة أو مستحقة التحصيل والتي لا تتطلب من الوكيل تأدية خدمات لاحقة على أنها إيراد في تاريخ البداية الفعلية لوثيقة التأمين أو في تاريخ تجديدها. ولكن إذا كان من المرجح أن تتم مطالبة الوكيل بتأدية خدمات لاحقة خلال فترة سريان الوثيقة، ففي هذه الحالة يقوم الوكيل بتأجيل قيمة هذه العمولة، أو جزء منها، ويقوم بإثباتها على أنها إيراد على مدار فترة سريان الوثيقة.

مثال ١٨ رسوم الدخول

- ٢٢.أ٢٣ يثبت البائع الإيراد الناتج عن العروض الفنية أو الحفلات أو الأحداث الخاصة الأخرى عند حدوثها. وعندما يتم بيع اشتراكات لعدد من الأحداث، يقوم البائع بتخصيص رسوم هذه الاشتراكات لكل حدث بطريقة تعكس مدى تأدية الخدمات في كل حدث من هذه الأحداث.

مثال ١٩ رسوم التعليم

- ٢٣.أ٢٣ يثبت البائع الإيراد على مدار فترة الدراسة.

مثال ٢٠ رسوم الالتحاق والدخول والعضوية

٢٤.أ٢٣ يعتمد إثبات الإيراد على طبيعة الخدمات المؤداة. فإذا كانت الرسوم تسمح بالعضوية فقط، ويتم سداد قيمة جميع الخدمات أو المنتجات الأخرى كل على حدة، أو إذا كانت هناك رسوم اشتراك سنوية مستقلة، فإن الرسوم يتم إثباتها على أنها إيراد عندما لا يكون هناك عدم تأكيد كبير في إمكانية تحصيل هذه الرسوم. وإذا كانت الرسوم تمنح المشترك الحق في الحصول على خدمات أو مطبوعات خلال فترة الاشتراك أو الحق في شراء سلع أو خدمات بأسعار أقل من تلك التي يتم البيع بها لغير المشتركين، ففي هذه الحالة يتم إثبات الرسوم على أساس يعكس توقيت وطبيعة وقيمة المنافع المقدمة.

رسوم الامتياز

٢٥.أ٢٣ قد تغطي رسوم الامتياز توريد خدمات ومعدات وأصول ملموسة أخرى، أولية ولاحقة، إلى جانب حقوق المعرفة. وعليه، يتم إثبات رسوم الامتياز على أنها إيراد على أساس يعكس الغرض الذي تم من أجله فرض هذه الرسوم. وتُعد الطرق الآتية مناسبة لإثبات رسوم الامتياز.

مثال ٢١ رسوم الامتياز: توريد المعدات والأصول الملموسة الأخرى

٢٦.أ٢٣ يثبت مانح الامتياز القيمة العادلة للأصول المباعة على أنها إيراد عندما يتم تسليم الأصول أو نقل حق الملكية.

مثال ٢٢ رسوم الامتياز: توريد الخدمات الأولية واللاحقة

٢٧.أ٢٣ يثبت مانح الامتياز الرسوم الخاصة بتقديم الخدمات المستمرة، سواءً كانت جزءاً من الرسوم الأولية أو كانت رسوماً مستقلة، على أنها إيراد وذلك عندما يتم تأدية الخدمات المتعلقة بها. وإذا كانت الرسوم المستقلة لا تغطي تكلفة الخدمات المستمرة إضافة إلى تحقيق ربح معقول، فإنه يتم تأجيل جزء من الرسوم الأولية، يكفي لتغطية تكاليف الخدمات المستمرة وتحقيق ربح معقول من تلك الخدمات، ويتم إثباته على أنه إيراد عندما يتم تأدية الخدمات.

٢٨.أ٢٣ قد تنص اتفاقية الامتياز على قيام مانح الامتياز بتوريد معدات أو مخزون أو أصول ملموسة أخرى بأسعار أقل من تلك التي يتحملها الآخرون أو بأسعار لا تكفي لتحقيق ربح معقول عن تلك المبيعات. وفي هذه الحالات، يتم تأجيل جزء من الرسوم الأولية، يكفي لتغطية التكاليف المقدرة التي تزيد عن ذلك السعر ويكفي كذلك لتحقيق ربح معقول عن تلك المبيعات، ويتم إثباته على مدار الفترة التي غالباً ما تُباع خلالها السلع إلى الحاصل على الامتياز. ويتم إثبات الرصيد المتبقي من الرسوم الأولية على أنه إيراد عندما يتم تأدية كل الخدمات الأولية وكذلك الالتزامات الأخرى المطلوبة من مانح الامتياز بشكل جوهري (مثل المساعدة في اختيار المواقع وتدريب العاملين والتمويل والإعلان).

٢٩.أ٢٣ قد تعتمد الخدمات الأولية والالتزامات الأخرى في اتفاقية الامتياز لمنطقة جغرافية معينة على عدد منافذ البيع الفردية التي تم إنشاؤها في هذه المنطقة. وفي هذه الحالة، يتم إثبات الرسوم المتعلقة بالخدمات الأولية على أنها إيراد بالتناسب مع عدد منافذ البيع التي تكون الخدمات الأولية المتعلقة بها مستكملة بدرجة جوهريّة.

٣٠.أ٢٣ إذا كانت الرسوم الأولية مستحقة التحصيل خلال فترة طويلة وكان هناك عدم تأكيد كبير في إمكانية تحصيل هذه الرسوم بالكامل، فإن هذه الرسوم يتم إثباتها عندما يتم تحصيل الأقساط النقدية منها.

مثال ٢٣ رسوم الامتياز: رسوم الامتياز المستمرة

٣١.أ٢٣ يتم إثبات الرسوم المفروضة مقابل استخدام حقوق مستمرة ممنوحة بموجب الاتفاقية، أو المفروضة مقابل خدمات أخرى يتم تقديمها خلال فترة الاتفاقية، على أنها إيراد وذلك عندما يتم تأدية الخدمات أو استخدام الحقوق.

مثال ٢٤ رسوم الامتياز: معاملات الوكالة

٣٢.أ٢٣ قد تتم معاملات بين مانح الامتياز والحاصل على الامتياز تنطوي في جوهرها على عمل مانح الامتياز بصفته وكيلًا للحاصل على الامتياز. فعلى سبيل المثال، قد يقوم مانح الامتياز بطلب توريدات والترتيب لتسليمها للحاصل على الامتياز دون تحقيق أرباح. ومثل هذه المعاملات لا ينتج عنها إيراد.

مثال ٢٥ الرسوم الخاصة بتطوير برامج الحاسب الآلي المصممة لغرض خاص

٣٣.أ٢٣ يقوم مطور البرامج بإثبات الرسوم المتعلقة بتطوير برامج الحاسب الآلي المصممة لغرض خاص على أنها إيراد بالرجوع إلى المرحلة التي وصل إليها إنجاز عملية التطوير بما في ذلك إنجاز خدمات الدعم المقدمة بعد التسليم.

الفوائد وعوائد حقوق الملكية الفكرية وتوزيعات الأرباح

مثال ٢٦ رسوم التراخيص وعوائد حقوق الملكية الفكرية

٣٤.أ٢٣ يثبت مانح الترخيص الرسوم وعوائد حقوق الملكية الفكرية المدفوعة مقابل استخدام الغير لأصول المنشأة (مثل العلامات التجارية، وبراءات الاختراع، وبرامج الحاسب الآلي، وحقوق التأليف الموسيقية، والنسخ الأصلية للتسجيلات، والأفلام السينمائية) وفقاً لجوهر الاتفاقيات الخاصة بها. ومن الناحية العملية، فإنه يمكن إثباتها بطريقة القسط الثابت على مدار فترة الاتفاقية، على سبيل المثال، عندما يحق للحاصل على الترخيص استخدام تقنية معينة لفترة زمنية محددة.

٣٥.أ٢٣ فيما يخص عمليات التنازل عن الحقوق مقابل رسوم ثابتة أو مقابل ضمانات لا تسترد بموجب عقود غير قابلة للإلغاء تسمح للمرخص له باستخدام تلك الحقوق بحرية دون أن يكون على مانح الترخيص التزامات أخرى واجبة التنفيذ، فإن هذه العمليات تُعد في جوهرها عمليات بيع. ومن أمثلة ذلك اتفاقية الترخيص لاستخدام برامج الحاسب الآلي بحيث لا يكون على مانح الترخيص التزامات أخرى بعد التسليم. ومن بين الأمثلة الأخرى، منح الحقوق لعرض الأفلام السينمائية في الأسواق بحيث لا يكون لمانح الترخيص أية سيطرة على الموزع ولا يتوقع الحصول على أي إيرادات أخرى من حصيلة منفذ التذاكر. وفي مثل هذه الحالات، يتم إثبات الإيراد في وقت البيع.

٣٦.أ٢٣ في بعض الحالات، يتوقف تحصيل رسوم الترخيص أو عوائد حقوق الملكية الفكرية على وقوع أحداث مستقبلية. وفي مثل هذه الحالات، يتم إثبات الإيراد فقط عندما يكون من المرجح أن يتم تحصيل الرسوم أو عوائد حقوق الملكية الفكرية، وهو ما يتم عادةً عند وقوع الحدث.