

الاستحقاق المحاسبي
Accrual Accounting



دليل مفاهيم ومعايير المحاسبة للقطاع العام في المملكة العربية السعودية

معيار المحاسبة للقطاع العام 9 "الإيراد من المعاملات التبادلية"

وزارة المالية
Ministry of Finance



السجل التاريخي لمعيير المحاسبة للقطاع العام

صدر معيير المحاسبة للقطاع العام 9، *الإيراد من المعاملات التبادلية* في 2022م.

دليل مفاهيم ومعايير المحاسبة للقطاع العام في المملكة العربية السعودية
 معيار المحاسبة للقطاع العام 9 "الإيراد من المعاملات التبادلية"
 إصدار 2023م

9

English Version of Copyright Statement	Arabic Version of Copyright Statement
<p>This [Revenue from Exchange Transactions] of the International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB) published by the International Federation of Accountants in [May2022] in the English language, has been translated into Arabic in [February2024], and is reproduced with the permission of IFAC. The process for translating the [Revenue from Exchange Transactions] was considered by IFAC and the translation was conducted in accordance with "Policy Statement—Policy for Translating Publications of the International Federation of Accountants." The approved text of International Public Sector Accounting Standards is that published by IFAC in the English language. IFAC assumes no responsibility for the accuracy and completeness of the translation or for actions that may ensue as a result thereof.</p> <p>English language text of [Revenue from Exchange Transactions] © [2023] by the International Federation of Accountants (IFAC). All rights reserved.</p> <p>Arabic text of [الإيراد من المعاملات التبادلية] © [2023] by the International Federation of Accountants (IFAC). All rights reserved.</p> <p>Original title: [Revenue from Exchange Transactions:] ISBN: [978-1-60815-491-3]</p> <p>"International Federation of Accountants", "International Public Sector Accounting Standards Board", "International Public Sector Accounting Standards", "Recommended Practice Guidelines", "IFAC", "IPSASB", "IPSAS", "RPG" and their respective logos are trademarks or registered trademarks of the International Federation of Accountants (IFAC).</p>	<p>إن هذا المعيار [الإيراد من المعاملات التبادلية] الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSASB) المنشور من قبل الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) في [مايو2022] باللغة الإنجليزية، قد تُرجم إلى اللغة العربية في [فبراير2024]، وأعيد إخراجها بإذن من الاتحاد الدولي للمحاسبين. نظر الاتحاد الدولي للمحاسبين في عملية ترجمة [الإيراد من المعاملات التبادلية] وأجريت الترجمة وفقا لـ "سياسة ترجمة منشورات الاتحاد الدولي للمحاسبين".</p> <p>النص المعتمد لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام هو ذلك المنشور من الاتحاد الدولي للمحاسبين باللغة الإنجليزية. لا يتحمل الاتحاد الدولي للمحاسبين أية مسؤولية عن دقة الترجمة واكتمالها أو عن أي تصرفات قد تترتب عليها.</p> <p>النص الإنجليزي لـ [Revenue From Exchange Transactions] حقوق تأليفه ونشره [2022] للاتحاد الدولي للمحاسبين. جميع الحقوق محفوظة.</p> <p>النص العربي لـ [الإيراد من المعاملات التبادلية] حقوق تأليفه ونشره [السنة] للاتحاد الدولي للمحاسبين. جميع الحقوق محفوظة.</p> <p>العنوان الأصلي: [IPSAS Revenue From Exchange Transactions]</p> <p>ردمك 3-491-60815-1-978</p> <p>إن الأسماء "الاتحاد الدولي للمحاسبين" و"مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام" و"معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام" و"إرشادات الممارسات الموصى بها" والاختصارات "IFAC" و"IPSASB" و"IPSAS" و"RPG" والشعارات الخاصة بكل منها هي علامات تجارية أو علامات تجارية مسجلة للاتحاد الدولي للمحاسبين.</p>

دليل مفاهيم ومعايير المحاسبة للقطاع العام في المملكة العربية السعودية
معيير المحاسبة للقطاع العام 9 "الإيراد من المعاملات التبادلية"
إصدار 2023م

9

الفهرس

الفقرة	الموضوع
	تقديم
	الهدف
10-1	النطاق
11	تعريفات
13-12	الإيراد
17-14	قياس الإيراد
18	تحديد المعاملة
27-19	تقديم الخدمات
32-28	بيع السلع
38-33	الفائدة، ورسوم الامتياز، وتوزيعات الأرباح أو التوزيعات المماثلة
40-39	الإفصاح
42-41	تاريخ السريان
	الدراسة المرفقة بالمعيار

تقديم

ورد معيار المحاسبة للقطاع العام 9 "الإيراد من المعاملات التبادلية" في الفقرات 1-42. وتتساوى جميع الفقرات في قوة النفاذ. ويجب أن يُقرأ معيار المحاسبة للقطاع العام 9 في سياق هدفه، وتقديم دليل مفاهيم ومعايير المحاسبة للقطاع العام، وإطار مفاهيم التقارير المالية ذات الغرض العام لجهات القطاع العام. ويوفر معيار المحاسبة للقطاع العام 3 "السياسات المحاسبية، والتغيرات في التقديرات المحاسبية، والأخطاء" أساساً لاختيار وتطبيق السياسات المحاسبية في حال عدم وجود إرشادات صريحة.

روعي عند إعداد معيار المحاسبة للقطاع العام 9 أن يكون متوافقاً مع معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام 9 (طبعة 2022)، وأُقيمت على تسلسل وأرقام فقرات المعيار كما وردت في معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام وذلك لسهولة المقارنة والتحديث مستقبلاً، وقد تم إيضاح الاختلافات عن معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام في الدراسة المرفقة بالمعيار.

تنطبق معايير المحاسبة للقطاع العام على البنود ذات الأهمية النسبية.

الهدف

يعرف إطار إعداد وعرض القوائم المالية الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية مصطلح "الدخل" بأنه "زيادات في المنافع الاقتصادية خلال الفترة المحاسبية في شكل تدفقات داخلة أو زيادات في الأصول أو انخفاضات في الالتزامات ينتج عنها زيادات في حقوق الملكية، بخلاف تلك الزيادات المتعلقة بمساهمات من أصحاب حقوق الملكية". ويشمل تعريف مجلس معايير المحاسبة الدولية لمصطلح "الدخل" كلاً من الإيراد والمكاسب. ويستخدم هذا المعيار مصطلح "الإيراد" ليشمل كلاً من الإيرادات والمكاسب، بدلاً من مصطلح "الدخل". وقد استثنى من نطاق هذا المعيار بعض البنود المحددة، التي تُثبت على أنها إيرادات والتي تتناولها معايير أخرى، مثل المكاسب الناشئة عن بيع العقارات والآلات والمعدات المُتناولة بالتحديد في المعايير الخاصة بالعقارات والآلات والمعدات ولم تُغطى في هذا المعيار.

ويهدف هذا المعيار إلى بيان المعالجة المحاسبية للإيراد الناشئ عن المعاملات والأحداث التبادلية. وتتمثل المسألة الرئيسية في المحاسبة عن الإيراد في تحديد وقت إثبات الإيراد. ويُثبت الإيراد عندما يكون من المحتمل: (أ) تدفق منافع اقتصادية مستقبلية أو خدمات متوقعة للجهة، و(ب) يمكن قياس تلك المنافع والخدمات بموثوقية¹. ويحدد هذا المعيار الظروف التي يحقق بها هذان الضابطان، ومن ثم يُثبت الإيراد، ويوفر هذا المعيار كذلك إرشادات عملية لتطبيق هذين الضابطين.

النطاق

1. يجب على الجهة التي تُعد وتعرض القوائم المالية بموجب أساس الاستحقاق المحاسبي أن تطبق هذا المعيار في المحاسبة عن الإيراد الناشئ عن المعاملات والأحداث التبادلية التالية:
 - أ. تقديم الخدمات؛ و
 - ب. بيع السلع؛ و
 - ج. استخدام أطراف أخرى لأصول الجهة لينتج عنها فائدة ورسوم امتياز، وتوزيعات أرباح أو توزيعات مماثلة.
2. [حذفت].
3. [حذفت].
4. لا يتناول هذا المعيار الإيراد الناشئ عن المعاملات غير التبادلية.
5. قد تحقق جهات القطاع العام إيرادات من معاملات تبادلية أو معاملات غير تبادلية. والمعاملة التبادلية هي معاملة تقوم فيها الجهة باستلام أصول أو خدمات أو تسوية التزامات وتقديم مباشرة قيمة مساوية تقريباً (بشكل رئيس في صورة نقد أو سلع أو خدمات أو استخدام للأصول) لأطراف أخرى في عملية التبادل. تشمل الأمثلة على المعاملات التبادلية ما يلي:
 - أ. شراء أو بيع السلع أو الخدمات؛ أو
 - ب. استئجار العقارات والآلات والمعدات بأسعار السوق.
6. عند التمييز بين الإيرادات من المعاملات التبادلية والمعاملات غير التبادلية، يجب الأخذ في

¹ المعلومات الموثوقة تكون خالية من الخطأ والتمييز ذي الأهمية النسبية، ويمكن الاعتماد عليها من قبل المستخدمين لتعبير بأمانة عما تصرح أنها تعبر عنه أو ما يمكن أن يتوقع بشكل معقول أنها تعبر عنه. وتناقش الفقرة 6 من أساس الاستنتاجات المرافق لمعيير المحاسبة للقطاع العام 1 المدخل الانتقالي لتوضيح الموثوقية.

دليل مفاهيم ومعايير المحاسبة للقطاع العام في المملكة العربية السعودية
معيير المحاسبة للقطاع العام 9 "الإيراد من المعاملات التبادلية"
إصدار 2023م

9

الحسبان جوهر المعاملة لا شكلها. وتشمل الأمثلة على المعاملات غير التبادلية: الإيراد الناتج عن استخدام السلطات السيادية (على سبيل المثال: الضرائب المباشرة وغير المباشرة والرسوم والغرامات)، والمنح والتبرعات.

7. تقديم الخدمات يتضمن عادة أداء الجهة لمهمة متفق عليها على مدى فترة زمنية متفق عليها. ويجوز تقديم الخدمات خلال فترة واحدة أو على مدى أكثر من فترة. وتشمل الأمثلة على الخدمات التي تقدمها جهات القطاع العام عادةً مقابل استلام الإيراد: توفير المسكن، وإدارة مرافق المياه، وإدارة الطرق ذات رسوم المرور، وإدارة دفعات التحويلات. وتتعلق بعض اتفاقيات تقديم الخدمات مباشرة بعقود الإنشاء، على سبيل المثال تلك المتعلقة بخدمات مديري ومهندسي المشروع. ولا يتناول هذا المعيار الإيراد الناشئ عن هذه الاتفاقيات، ولكن يتم معالجته وفقاً لمتطلبات عقود الإنشاء كما هي محددة في معيار المحاسبة للقطاع العام 11، *عقود الإنشاء*.

8. تشمل السلع (أ) السلع التي تنتجها الجهة لغرض البيع، مثل المطبوعات، و(ب) السلع المشتراة لإعادة البيع، مثل البضاعة أو الأراضي أو العقارات الأخرى المحتفظ بها لإعادة بيعها.

9. يؤدي استخدام آخزين لأصول الجهة إلى نشوء الإيراد في شكل:
أ. فائدة - رسوم استخدام النقد ومعادلات النقد، والمبالغ المستحقة للجهة؛ و
ب. رسوم امتياز - رسوم استخدام أصول الجهة طويلة الأجل، على سبيل المثال براءات الاختراع والعلامات التجارية وحقوق الملكية الفكرية وبرامج الحاسب؛ و
ج. توزيعات أرباح أو التوزيعات المماثلة - توزيعات الفوائد على أصحاب استثمارات في حقوق الملكية بما يتناسب مع حيازتهم من فئة معينة من رأس المال.

10. لا يتناول هذا المعيار الإيرادات الناشئة عن:
أ. اتفاقيات الإيجار (انظر معيار المحاسبة للقطاع العام 13، *عقود الإيجار*)؛ و
ب. توزيعات الأرباح أو التوزيعات المماثلة الناشئة عن الاستثمارات التي تتم المحاسبة عنها بموجب طريقة حقوق الملكية (انظر معيار المحاسبة للقطاع العام 36، *الاستثمارات في الجهات الزميلة والمشاريع المشتركة*)؛ و
ج. المكاسب الناتجة عن بيع العقارات والآلات والمعدات (انظر معيار المحاسبة للقطاع العام 17، *العقارات والآلات والمعدات*)؛ و
د. عقود التأمين الواقعة ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي أو الوطني ذي الصلة الذي يتناول عقود التأمين؛ و
هـ. التغييرات في القيمة العادلة للأصول المالية والالتزامات المالية أو استبعادها (انظر معيار المحاسبة للقطاع العام 41، *الأدوات المالية*)؛ و
و. التغييرات في قيمة الأصول المتداولة الأخرى؛ و
ز. الإثبات الأولي، والتغييرات في القيمة العادلة للأصول البيولوجية المتعلقة بنشاط زراعي (انظر معيار المحاسبة للقطاع العام 27، *الزراعة*)؛ و
ح. الإثبات الأولي للمنتج الزراعي (انظر معيار المحاسبة للقطاع العام 27)؛ و
ط. استخراج خامات المعادن.

تعريفات

11. تستخدم المصطلحات التالية في هذا المعيار بالمعنى المحدد قرين كل منها:

معاملات تبادلية: هي معاملات تقوم فيها الجهة باستلام أصول أو خدمات أو تسوية التزامات وتعطى مباشرة قيمة مساوية تقريباً (بشكل رئيس في صورة نقد أو سلع أو خدمات أو استخدام للأصول) لجهة أخرى مقابلها.

القيمة العادلة: المبلغ الذي كان من الممكن أن تتم به مبادلة أصل أو تسوية التزام بين أطراف مطلعة وراغبة في معاملة تُجرى على أساس التصرف الحر.

معاملات غير تبادلية: المعاملات التي لا تعتبر معاملات تبادلية. في المعاملة غير التبادلية، إما أن تستلم الجهة قيمة من جهة أخرى دون أن تبذل مباشرة قيمة مساوية تقريباً بالمقابل، أو تبذل الجهة قيمة إلى جهة أو جهة أخرى دون الحصول مباشرة على قيمة مساوية تقريباً بالمقابل.

وفي هذا المعيار، تُستخدم المصطلحات المعرّفة في معايير المحاسبة للقطاع العام الأخرى بالمعنى نفسه الذي وردت به في تلك المعايير، كما عُرضت هذه المصطلحات في قائمة المصطلحات المعرفة الواردة في نهاية دليل مفاهيم ومعايير المحاسبة للقطاع العام.

الإيراد

12. إن الإيراد يشمل فقط إجمالي التدفقات الداخلة للمنافع الاقتصادية أو الخدمات المتوقعة التي استلمتها الجهة والمستحقة الاستلام لحسابها الخاص. إن المبالغ التي تجمعها الجهة بصفقتها وكيلاً عن الحكومة أو عن جهة حكومية أخرى أو بالنيابة عن أطراف ثالثة -على سبيل المثال، مدفوعات فواتير الهاتف والكهرباء المحصلة عن طريق مكاتب البريد بالنيابة عن الجهات التي توفر هذه الخدمات - لا تعتبر منافع اقتصادية أو خدمات متوقعة تتدفق إلى الجهة ولا تؤدي إلى زيادة في الأصول أو انخفاض في الالتزامات، ولذلك فهي مستثناة من الإيراد. وبالمثل، في علاقة الوكالة، تشمل إجمالي التدفقات الداخلة للمنافع الاقتصادية أو الخدمات المتوقعة المبالغ المحصلة نيابة عن الأصيل، والتي لا تؤدي إلى زيادات في صافي الأصول/حقوق الملكية في الجهة. ولا تعد المبالغ المحصلة نيابة عن الأصيل إيرادات. وبدلاً من ذلك، فإن الإيراد يتمثل في مبلغ أية عمولة مستلمة أو مستحقة الاستلام مقابل تحصيل أو معالجة إجمالي التدفقات.

13. لا تستوفي التدفقات التمويلية الداخلة - خصوصاً الاقتراض - تعريف الإيراد، وخصوصاً الافتراضات، لأنها (أ) تؤدي إلى تغيير مساوٍ في كل من الأصول والالتزامات، (ب) ليس لها أي أثر في صافي الأصول/حقوق الملكية. وتدرج التدفقات التمويلية الداخلة مباشرة في قائمة المركز المالي وتضاف إلى أرصدة الأصول والالتزامات.

قياس الإيراد

14. يجب قياس الإيراد بالقيمة العادلة للعرض المستلم أو المستحق الاستلام.
15. عادة ما يحدد مبلغ الإيراد الناشئ عن معاملة بالاتفاق بين الجهة ومشتري أو مستخدم الأصل أو الخدمة. ويُقاس الإيراد بالقيمة العادلة للعرض المستلم أو المستحق الاستلام، مع الأخذ في الحسبان مبلغ أي تخفيضات تجارية أو تخفيضات على الكمية تسمح بها الجهة.
16. في أغلب الحالات، يكون العوض على شكل نقد أو معادلات النقد، ومبلغ الإيراد هو مبلغ

النقد أو معادلات النقد المستلم أو المستحق الاستلام. ورغم ذلك، فإنه عندما يُؤجل التدفق الداخل للنقد أو معادلات النقد فإنه قد تكون القيمة العادلة للعرض أقل من القيمة الاسمية للنقد المستلم أو المستحق الاستلام. على سبيل المثال، قد تمنح الجهة للمشتري ائتمانياً دون فائدة أو أن تغبل ورقة قبض من المشتري تحمل سعر فائدة أقل من سعر الفائدة السائد في السوق على أنها عوض لبيع السلع. عندما يمثل الترتيب بشكل فاعل معاملة تمويلية تُحدد القيمة العادلة للعرض من خلال خصم جميع المتحصلات المستقبلية باستخدام سعر فائدة مفترض. يمكن تحديد سعر الفائدة المفترض بشكل واضح من خلال ما يلي:

أ. السعر السائد لأداة مشابهة لجهة مصدرها لها تصنيف ائتماني مماثل؛ أو

ب. سعر فائدة يؤدي استخدامه إلى خفض القيمة الاسمية لأداة الدفع إلى ما يعادل السعر الحالي للمبيعات النقدية للسلع أو الخدمات.

ويُثبت الفرق بين القيمة العادلة والقيمة الاسمية للعرض على أنه إيراد فائدة وفق الفقرتين 33 و34.

17. عند مبادلة أو مقايضة السلع أو الخدمات بسلع أو خدمات مشابهة في طبيعتها وقيمتها، فإن هذه المقايضة لا تعتبر معاملة ينتج عنها إيراد. وغالباً ما تكون الحالة كذلك بالنسبة للسلع مثل الزيت أو الحليب، حيث يقوم الموردون بمقايضة المخزون في مواقع مختلفة تفي لتلبية الطلب في حينه في موقع معين. وعندما تباع السلع أو تقدم الخدمات مقابل سلع أو خدمات غير مشابهة فإن المقايضة تعتبر معاملة تنتج إيراداً. ويقاس الإيراد بالقيمة العادلة للسلع أو الخدمات المستلمة معدلة بقيمة أي نقد أو معادلات نقد تم تحويلها. وعندما لا يمكن قياس القيمة العادلة للسلع أو الخدمات المستلمة بموثوقية فإنه يُقاس الإيراد بالقيمة العادلة للسلع أو الخدمات المقدمة بعد تعديلها بمقدار أي نقد أو معادلات نقد تم تحويلها.

تحديد المعاملة

18. تطبق ضوابط الإثبات في هذا المعيار عادةً بشكل منفصل لكل معاملة على حدة. ورغم ذلك، فإنه في ظروف محددة، يكون من الضروري تطبيق ضوابط الإثبات على الأجزاء القابلة للتحديد بشكل منفصل لعملية واحدة من أجل إظهار جوهر المعاملة. على سبيل المثال، عندما يشتمل سعر المنتج على مبلغ قابل للتحديد مقابل خدمة لاحقة، فإن هذه القيمة تُؤجل وتُثبت على أنها إيراد على مدى فترة تقديم الخدمة. وعلى العكس من ذلك، تطبق ضوابط الإثبات على معاملتين أو أكثر معاً عندما تكون هذه المعاملات مرتبطة بطريقة لا يمكن معها فهم أثرها دون الرجوع إلى سلسلة المعاملات ككل. على سبيل المثال، قد تباع الجهة سلع، وفي الوقت نفسه تدخل في اتفاقية منفصلة لإعادة شراء هذه السلع في تاريخ لاحق، وبذلك تنفي الأثر الجوهري للمعاملة، وفي هذه الحالة، يُمكن معالجة المعاملتين معاً.

تقديم الخدمات

19. عندما يمكن تقدير نتيجة معاملة تتضمن تقديم الخدمات بموثوقية، فإنه يجب إثبات الإيراد الخاص بالمعاملة بالرجوع إلى مرحلة إنجاز المعاملة في تاريخ القوائم المالية. ويمكن تقدير نتيجة المعاملة بموثوقية عند تحقق الشروط التالية:

أ. إمكانية قياس مبلغ الإيراد بموثوقية؛ و

ب. احتمال تدفق منافع اقتصادية أو خدمات متوقعة مرتبطة بالمعاملة إلى الجهة؛ و

- ج. إمكانية قياس مرحلة إنجاز المعاملة في تاريخ القوائم المالية بموثوقية؛ و
د. إمكانية قياس التكاليف المتكبدة للمعاملة وتكاليف إنجاز المعاملة بموثوقية.
20. إثبات الإيراد بالرجوع إلى مرحلة إنجاز المعاملة يشار إليه عادةً بطريقة نسبة الإنجاز. وبموجب هذه الطريقة، يُثبت الإيراد في فترات القوائم المالية التي تُقدّم فيها الخدمات. على سبيل المثال، تقوم الجهة التي تقدم خدمات تقييم العقارات بإثبات الإيراد عند إنجاز التقييمات بشكل فردي، ويوفر إثبات الإيراد على هذا الأساس معلومات مفيدة حول مدى النشاط والأداء الخدمي خلال فترة زمنية. ويتطلب معيار المحاسبة للقطاع العام 11، أيضاً إثبات الإيراد على هذا الأساس. وتتنطبق متطلبات هذا المعيار بشكل عام على إثبات الإيراد والمصرفات المرتبطة بمعاملة تتضمن تقديم خدمات.
21. إن الإيراد يُثبت فقط عندما يكون من المحتمل أن تتدفق منافع اقتصادية أو خدمات متوقعة مرتبطة بالمعاملة إلى الجهة. ورغم ذلك، فعندما يكون هناك عدم تأكد حول قابلية تحصيل مبلغ ضامن في الإيراد، فإن المبلغ غير القابل للتحصيل أو المبلغ الذي أصبح من غير المحتمل استرداده، يُثبت كمصرف بدلاً من تعديل مبلغ الإيراد الذي أثبت مسبقاً.
22. بشكل عام، تستطيع الجهة إجراء تقديرات موثوقة بعد أن تتفق مع الأطراف الأخرى في المعاملة على ما يلي:
أ. الحقوق القابلة للإنفاذ لكل طرف والمتعلقة بالخدمة التي سوف يؤديها أو يحصل عليها كل طرف؛ و
ب. العوض الذي يجب مبادلته؛ و
ج. طريقة وشروط التسوية.
- ومن الضروري أيضاً أن يكون لدى الجهة نظام داخلي فاعل للموازنات وإعداد التقارير المالية. وتقوم الجهة بمراجعة -وتعديل تقديرات الإيراد عند الضرورة -أثناء تقديم الخدمة. ولا تعني الحاجة إلى هذه التعديلات بالضرورة عدم إمكانية تقدير نتيجة المعاملة بموثوقية.
23. قد يتم تحديد مرحلة إنجاز المعاملة بطرق مختلفة. وتستخدم الجهة الطريقة التي تقيس بموثوقية الخدمات المقدّمة. وتبعاً لطبيعة المعاملة، فإنه قد تشتمل تلك الطرق على:
أ. مسح للأعمال المنفذة؛ أو
ب. الخدمات المنفذة حتى تاريخه كنسبة من مجموع الخدمات التي يجب تنفيذها؛ أو
ج. نسبة التكاليف المتكبدة حتى تاريخه إلى مجموع التكاليف المقدرة للمعاملة. تضمّن التكاليف التي تعكس الخدمات المنفذة حتى تاريخه فقط في التكاليف المتكبدة التي تم تحملها حتى تاريخه. تضمّن التكاليف التي تعكس الخدمات التي نُفذت أو التي ستنفذ فقط في مجموع التكلفة المقدرة للمعاملة.
- وغالباً لا تعكس دفعات المستخلصات والدفعات المقدمة المستلمة من العملاء الخدمات المنفذة.
24. للأغراض العملية، عندما تؤدي خدمات من خلال عدد غير محدد من الأعمال على مدى إطار زمني محدد؛ يُثبت الإيراد على أساس القسط الثابت على مدى الإطار الزمني المحدد، إلا إذا كان هناك دليل على أن هناك طريقة أخرى تعبر بشكل أفضل عن مرحلة الإنجاز. وعندما يكون

هناك عمل محدد أكثر أهمية بكثير عن كل عمل من الأعمال الأخرى، يؤجّل إثبات الإيراد إلى أن يُنفذ هذا العمل المهم.

25. عندما لا يمكن تقدير نتيجة معاملة خاصة بتقديم خدمات بموثوقية، فإنه يجب إثبات الإيراد فقط إلى الحد الذي تكون عنده المصروفات المثبتة قابلة للاسترداد.

26. خلال المراحل الأولى للمعاملة، يكون من غير الممكن غالباً تقدير نتيجة المعاملة بموثوقية. مع ذلك، قد يكون من المحتمل أن تسترد الجهة تكاليف المعاملة المتكبّدة. بناءً عليه يُثبت الإيراد فقط إلى الحد الذي تكون عنده التكاليف المتكبّدة من المتوقع أن تكون قابلة للاسترداد. وعندما لا يمكن تقدير نتيجة المعاملة بموثوقية فإنه لا يُثبت أي فائض.

27. عندما (أ) لا يمكن تقدير نتيجة المعاملة بموثوقية، و(ب) يكون من غير المحتمل استرداد التكاليف المتكبّدة، فإنه لا يُثبت الإيراد، وتُثبت التكاليف المتكبّدة كمصروف. عندما تزول الشكوك التي حالت دون تقدير نتيجة العقد بموثوقية، يُثبت الإيراد وفق الفقرة 19 بدلاً من الفقرة 25.

بيع السلع

28. يجب إثبات الإيراد الناتج عن بيع السلع عندما تتحقق جميع الشروط التالية:
- قيام الجهة بتحويل المخاطر والمنافع ذات الأهمية النسبية الخاصة بملكية السلع إلى المشتري؛ و
 - عدم احتفاظ الجهة بارتباط إداري مستمر إلى الدرجة المرتبطة عادةً بالملكية، ولا بسيطرة فاعلة على السلع المباعة؛ و
 - إمكانية قياس مبلغ الإيراد بموثوقية؛ و
 - من المحتمل تدفق منافع اقتصادية أو خدمات متوقعة خاصة بالمعاملة إلى الجهة؛ و
 - إمكانية قياس التكاليف التي تم تكبدها أو التي سيتم تكبدها المتعلقة بالمعاملة بموثوقية.
29. إن تقدير التوقيت الذي حولت به الجهة المخاطر والمنافع الكبيرة من الملكية إلى المشتري يتطلب فحصاً لظروف المعاملة. وفي معظم الحالات، يتزامن تحويل مخاطر وعوائد الملكية مع تحويل الملكية النظامية أو نقل الملكية للمشتري، وهذه هي الحالة بالنسبة لمعظم عمليات البيع. ومع ذلك، فإنه في حالات معينة، يحدث تحويل مخاطر وعوائد الملكية في وقت غير وقت انتقال الملكية النظامية أو نقل الحيازة.
30. إذا احتفظت الجهة بمخاطر ملكية مهمة، عندئذ لا تُعدُّ المعاملة بيعاً، ولا يُثبت الإيراد. ويجوز للجهة أن تحتفظ بمخاطر ملكية كبيرة بعدة طرق. من الأمثلة على الحالات التي قد تحتفظ الجهة بمخاطر وعوائد ملكية مهمة، هي:
- عندما تحتفظ الجهة بواجب مقابل أداء غير مريض لا تغطيه أحكام الضمان العادية؛ و
 - عندما يكون استلام الإيراد الناتج عن عملية بيع معينة معتمداً على حصول المشتري على الإيراد من بيع السلع (على سبيل المثال، عندما توزع جهة نشر حكومية المواد التعليمية على المدارس على أساس البيع أو الرد)؛ و
 - عند شحن السلع على أن تُركَّب، ويمثل التركيب جزءاً مهماً من العقد ولم تقم الجهة بإكماله بعد؛ و
 - عندما يكون للمشتري الحق في إلغاء عملية الشراء لسبب محدد في عقد البيع وتكون الجهة غير متأكدة من احتمال الرد.
31. إذا احتفظت الجهة بمخاطر ملكية غير مهمة، فإن المعاملة تُعدُّ بيعاً ويُثبت الإيراد. على سبيل المثال، قد يحتفظ البائع بالملكية النظامية للسلع فقط لضمان تحصيل المبلغ المستحق. في هذه الحالة، إذا حولت الجهة المخاطر والمنافع المهمة للملكية، تعتبر المعاملة بيعاً ويُثبت الإيراد. ومن الأمثلة الأخرى على احتفاظ جهة بمخاطر ملكية غير مهمة، قد يُعرض رد السلع في حال عدم رضا المشتري. ويُثبت الإيراد في هذه الحالات عند البيع شريطة أن يكون البائع قادراً على تقدير المردودات المستقبلية بموثوقية، وإثبات التزام عن المردودات بناءً على الخبرة السابقة والعوامل الأخرى الملائمة.
32. يُثبت الإيراد فقط عندما يكون من المحتمل أن تتدفق المنافع الاقتصادية أو الخدمات المتوقعة المرتبطة بالمعاملة إلى الجهة. وفي بعض الحالات قد لا يكون هذا محتملاً إلى أن يُسَلَّم العوض أو حتى يُزال عدم التأكد. على سبيل المثال، قد يعتمد الإيراد على قدرة جهة أخرى على توريد سلع كجزء من العقد، وإذا كان هناك عدم تأكد بشأن حدوث ذلك، فإنه قد

يتم تأجيل الإثبات حتى يحدث ذلك. عندما تورّد السلع، يزول عدم التأكد، ويثبت الإيراد. ورغم ذلك، فإنه عندما ينشأ عدم تأكد حول قابلية تحصيل مبلغ أثبت كإيراد، فإنه يُثبت المبلغ غير القابل للتحصيل، أو المبلغ الذي أصبح من غير المحتمل استرداده كمصروف، بدلاً من تعديل مبلغ الإيراد المثبت سابقاً.

الفائدة، ورسوم الامتياز، وتوزيعات الأرباح أو التوزيعات المماثلة

33. يجب إثبات الإيراد الناشئ عن استخدام الآخرين لأصول الجهة التي ينتج عنها فائدة، ورسوم امتياز، وتوزيعات أرباح أو التوزيعات المماثلة باستخدام المعالجات المحاسبية المذكورة في الفقرة 34، عندما:

- أ. يكون من المحتمل تدفق منافع اقتصادية أو خدمات متوقعة مرتبطة بالمعاملة إلى الجهة؛ و
- ب. يمكن قياس مبلغ الإيراد بموثوقية.

34. يجب إثبات الإيراد باستخدام المعالجات المحاسبية التالية:

- أ. يجب إثبات الفائدة على أساس نسبة الوقت مع الأخذ في الحسبان العائد الفعلي على الأصل؛ و
- ب. يجب إثبات رسوم الامتياز عند اكتسابها بموجب جوهر الاتفاقية ذات العلاقة؛ و
- ج. يجب إثبات توزيعات الأرباح أو التوزيعات المماثلة عند ثبوت حق المساهم أو الجهة في استلام المدفوعات.

35. إن العائد الفعلي على الأصل هو سعر الفائدة المطلوب لخصم تدفق المقبوضات النقدية المستقبلية المتوقعة على مدى عمر الأصل لتتساوى مع القيمة الدفترية الأولية للأصل. يشمل إيراد الفائدة مبلغ استنفاد أي خصم أو علاوة أو أي فرق آخر بين القيمة الدفترية الأصلية لورقة دين وقيمتها عند الاستحقاق.

36. عندما تكون فائدة غير مدفوعة قد استُحققت قبل اقتناء استثمار ذي فائدة، فيجب أن يُخصم مبلغ الفائدة المستلم بعد الاقتناء بين الفترة السابقة للاقتناء والفترة اللاحقة للاقتناء، ويثبت فقط الجزء الخاص بالفترة اللاحقة للاقتناء على أنه إيراد. وعندما يتم الإعلان عن توزيعات أسهم أو توزيعات مماثلة على أوراق حقوق الملكية من صافي الفائض الخاص بفترة قبل الاقتناء؛ تُخصم أرباح الأسهم أو التوزيعات المماثلة من تكلفة الأوراق المالية. وإذا كان من الصعب إجراء هذا التوزيع إلا على أساس جزافي، تُثبت توزيعات الأرباح أو التوزيعات المماثلة كإيراد إلا إذا كانت تمثل بوضوح استعادة جزء من تكلفة أوراق حقوق الملكية.

37. تستحق رسوم الامتياز (مثل رسوم امتياز النفط) وفقاً لشروط الاتفاقية ذات العلاقة، وتُثبت عادة على هذا الأساس إلا إذا كان من المناسب بدرجة أكبر - بناءً على جوهر الاتفاقية - إثبات الإيراد على أساس منتظم ومنطقي آخر.

38. يُثبت الإيراد فقط عندما يكون من المحتمل أن تتدفق المنافع الاقتصادية أو الخدمات المتوقعة المرتبطة بالمعاملة إلى الجهة. ومع ذلك، عندما يكون هناك عدم تأكد حول إمكانية تحصيل مبلغ أثبت ضمن الإيراد؛ فإن المبلغ غير القابل للتحصيل أو المبلغ الذي أصبح من غير المحتمل استرداده يُثبت على أنه مصروف بدلاً من تعديل مبلغ الإيراد المثبت مسبقاً.

39. يجب أن تفصح الجهة عما يلي:
- أ. السياسات المحاسبية التي تبنتها لإثبات الإيراد، بما في ذلك الطرق التي تبنتها لتحديد مرحلة إنجاز المعاملات الخاصة بتقديم الخدمات؛ و
- ب. قيمة كل فئة مهمة من الإيراد المثبت خلال الفترة بما في ذلك الإيراد الناشئ عن:
- (1) تقديم الخدمات؛ و
 - (2) بيع السلع؛ و
 - (3) الفائدة؛ و
 - (4) رسوم الامتياز؛ و
 - (5) توزيعات الأرباح أو التوزيعات المماثلة؛ و
- ج. قيمة الإيراد الناشئ عن مبادلات السلع أو الخدمات المضمنة في كل فئة مهمة من الإيراد.
40. توجد الإرشادات المتعلقة بالإفصاح عن أي أصول محتملة أو التزامات محتملة في معيار المحاسبة للقطاع العام 19، المخصصات، والالتزامات المحتملة، والأصول المحتملة. من الممكن أن تنشأ الأصول المحتملة أو الالتزامات المحتملة عن بنود مثل تكلفة ضمان، أو المطالبات، أو الجزاءات، أو الخسائر المحتملة.
- تاريخ السريان
41. يجب أن تطبق الجهة هذا المعيار على القوائم المالية السنوية التي تغطي فترات تبدأ في 31 ديسمبر 2022 أو بعد ذلك التاريخ. ويشجع على التطبيق الأبعد. إذا طبقت الجهة هذا المعيار على فترة تبدأ قبل 31 ديسمبر 2022، يجب أن تفصح عن تلك الحقيقة.
- 41أ. [حذفت هذه الفقرة من معيار المحاسبة للقطاع العام 9].
- 41ب. [حذفت هذه الفقرة من معيار المحاسبة للقطاع العام 9].
- 41ج. [حذفت هذه الفقرة من معيار المحاسبة للقطاع العام 9].
- 41د. [حذفت هذه الفقرة من معيار المحاسبة للقطاع العام 9].
42. عندما تطبق الجهة معايير المحاسبة للقطاع العام المبنية على أساس الاستحقاق، حسبما هي مُعرَّفة في معيار المحاسبة للقطاع العام 33، *تطبيق معايير المحاسبة للقطاع العام المبنية على أساس الاستحقاق لأول مرة*، لأغراض التقرير المالي بعد تاريخ سريان هذا المعيار، فإن هذا المعيار ينطبق على القوائم المالية السنوية للجهة التي تغطي فترات تبدأ في تاريخ تطبيق معايير المحاسبة للقطاع العام أو بعد ذلك التاريخ.

دليل مفاهيم ومعايير المحاسبة للقطاع العام في المملكة العربية السعودية
معياري المحاسبة للقطاع العام 9 "الإيراد من المعاملات التبادلية"
إصدار 2023م

9

، إرشادات التنفيذ

إرشادات التنفيذ

ترافق هذه الإرشادات معيار المحاسبة للقطاع العام 9، لكنها لا تشكل جزءاً منه.

1. تحصل جهات القطاع العام على الإيرادات من المعاملات التبادلية أو غير التبادلية. ويتناول هذا المعيار فقط الإيراد الناشئ عن المعاملات التبادلية. وينشأ إيراد المعاملات التبادلية من: أ. بيع السلع أو تقديم الخدمات إلى أطراف ثالثة؛ و ب. بيع السلع أو تقديم الخدمات إلى جهات حكومية أخرى؛ و ج. استخدام الآخرين لأصول الجهة التي تدر فائدة، ورسوم امتياز، وتوزيعات أرباح أو التوزيعات المماثلة.
2. يمكن أن يتأثر تطبيق ضوابط الإثبات على معاملات معينة بما يلي: أ. النظام في البلدان المختلفة، الذي يمكن أن يحدد النقطة الزمنية التي يجب أن تحول فيها الجهة المخاطر والعوائد المهمة للملكية، ولذلك يجب قراءة الأمثلة في هذا الجزء من الإرشادات العملية في سياق أنظمة البلد الذي تتم فيه المعاملة؛ و ب. طبيعة العلاقة (تعاقدية أو خلاف ذلك) بين الجهة التي تدفع والجهة التي تستلم الإيراد (أي أنه يمكن أن تتفق الجهات على نقطة زمنية محددة تستطيع عندها الجهة المستلمة أن تقوم بإثبات الإيراد).
تقديم الخدمات
<i>توفير المسكن</i> 3. يُثبت دخل الإيجار من تقديم المسكن عند اكتساب الإيراد وفقاً لشروط عقد الإيجار.
<i>النقل المدرسي</i> 4. يُثبت الإيراد من التعرفة التي يتم تقاضيها من الركاب لتقديم النقل المدرسي عند توفير النقل.
<i>إدارة الطرق ذات رسوم المرور</i> 5. يُثبت الإيراد من إدارة الطرق ذات رسوم المرور عند اكتسابها بناءً على استخدام الطرق.
<i>نظر قضايا المحاكم</i> 6. يمكن إثبات الإيراد من إجراءات نظر قضايا المحاكم سواءً بالرجوع إلى مرحلة إنجاز إجراءات النظر أو بناءً على الفترات التي تعقد خلالها المحاكم جلساتها.
<i>إدارة المرافق أو الأصول أو الخدمات</i> 7. يُثبت الإيراد من إدارة المرافق أو الأصول أو الخدمات على مدى فترة العقد عند تقديم الخدمات الإدارية.
<i>البحث العلمي والتقني</i> 8. يُثبت الإيراد المستلم من العملاء من عقود القيام ببحث علمي وتقني بالرجوع إلى مرحلة إنجاز المشاريع الفردية.
<i>رسوم التركيب</i>

إرشادات التنفيذ

9. تُثبت الإيراد الناتج عن رسوم التركيب بالرجوع إلى مرحلة إنجاز التركيب، إلا إذا كانت عرضية بالنسبة لبيع منتج، ففي هذه الحالة تُثبت الرسوم عندما تباع السلع.

تضمنين رسوم الخدمة في سعر المنتج

10. عندما يشتمل سعر بيع منتج على مبلغ قابل للتحديد لخدمة لاحقة (على سبيل المثال، دعم ما بعد البيع وتطوير المنتج عند مبيعات البرامج)، فإن ذلك المبلغ يُؤجل ويثبت كإيراد على مدى الفترة التي تؤدي خلالها الخدمة، والمبلغ المؤجل هو ذلك المبلغ الذي سيغطي التكاليف المتوقعة للخدمات بموجب الاتفاقية، مع عائد معقول على تلك الخدمات.

عمولات وكالات التأمين

11. تُثبت عمولات وكالات التأمين المستلمة أو المستحقة والتي لا تتطلب من الوكيل تقديم المزيد من الخدمات كإيراد من قبل الوكيل في تواريخ سريان أو تجديد الوثائق ذات العلاقة، ورغم ذلك، فعند احتمال الطلب من الوكيل أن يُقدّم المزيد من الخدمات خلال فترة سريان الوثيقة؛ فإن العمولة أو جزءاً منها تُثبت كإيراد على مدى الفترة التي تكون خلالها الوثيقة سارية المفعول.

رسوم الخدمات المالية

12. يعتمد إثبات إيرادات رسوم الخدمات المالية على (أ) الأغراض التي يتم تقدير الرسوم من أجلها و(ب) أساس المحاسبة لأي أداة مالية ذات علاقة. وقد لا يكون لوصف رسوم الخدمات المالية دلالة على طبيعة وجوهر الخدمات المقدمة. ولذلك من الضروري التمييز بين الرسوم التي تعد جزءاً لا يتجزأ من العائد الفعلي للأداة المالية، والرسوم المكتسبة أثناء تقديم الخدمة من تنفيذ عمل مهم.

أ. الرسوم التي تعد جزءاً لا يتجزأ من سعر الفائدة الفعلي للأداة المالية:

تعالج هذه الرسوم عموماً على أنها تعديل لسعر الفائدة الفعلي. ورغم ذلك، فعند قياس الأداة المالية بالقيمة العادلة وإثبات التغيير في القيمة العادلة في الفائض أو العجز، فإن الرسوم تُثبت على أنها إيرادات عند الإثبات الأولي للأداة.

(1) *رسوم الإصدار المتعلقة بإنشاء أو اقتناء أصل مالي، بخلاف الأصل الذي يصنف بموجب معيار المحاسبة للقطاع العام 41 على أنه أصل مالي "بالقيمة العادلة من خلال الفائض والعجز".*

قد تتضمن هذه الرسوم تعويضاً عن أنشطة معينة مثل تقويم الوضع المالي للمقترض، وتقييم وتسجيل الضمانات والضمان الرهني وترتيبات الضمان الأخرى ومفاوضة شروط الأداة وإعداد ومعالجة الوثائق وإقفال المعاملة. وتعد هذه الرسوم جزءاً لا يتجزأ من إنشاء الارتباط المتعلق بالأداة المالية الناتجة بالإضافة إلى تكاليف المعاملة ذات العلاقة (حسبما يرد تعريفها في معيار المحاسبة للقطاع العام 41) وإثباتها كتعديل على سعر الفائدة الفعلي.

(2) *رسوم الارتباط التي تقبضها الجهة لإنشاء قرض عندما يكون ارتباط القرض خارج نطاق معيار المحاسبة للقطاع العام 41.*

إذا كان من المحتمل أن تدخل الجهة في ترتيب إقراض محدد ولم يكن ارتباط القرض ضمن نطاق معيار المحاسبة للقطاع العام 41، يعتبر رسم الارتباط المقبوض تعويضاً عن الارتباط المستمر باقتناء الأداة المالية وتؤجل هذه الرسوم بالإضافة إلى تكاليف المعاملة ذات العلاقة (حسبما يرد تعريفها في معيار المحاسبة للقطاع العام 41) وتُثبت كتعديل

إرشادات التنفيذ

على سعر الفائدة الفعلي. وإذا انتهى أجل الارتباط دون أن تقدم الجهة أي قرض، تُثبّت الرسوم كإيراد عند انتهاء الأجل. ويتم المحاسبة عن ارتباطات القروض التي تندرج ضمن نطاق معيار المحاسبة للقطاع العام 41 كمشتقات وتقاس بالقيمة العادلة.

(3) رسوم إصدار القروض المقبوضة عند إصدار الالتزامات المالية المقاسة بالتكلفة المستندة

تعد هذه الرسوم جزءاً لا يتجزأ من تحقيق الارتباط في الالتزام المالي. عندما لا يصنف الالتزام المالي "بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز"، تُضمّن رسوم إصدار القرض المقبوضة، بالإضافة إلى تكاليف المعاملة المتكبدة ذات العلاقة (حسبما يرد تعريفها في معيار المحاسبة للقطاع العام 41)، في القيمة الدفترية الأولية للالتزام المالي تُثبّت على أنها تعديل على سعر الفائدة الفعلي. وتميز الجهة الرسوم والتكاليف التي تعتبر جزءاً أساسياً من سعر الفائدة الفعلي للالتزام المالي عن رسوم إصدار القرض وتكاليف المعاملة المتعلقة بحق تقديم الخدمات مثل خدمات إدارة الاستثمار.

ب. الرسوم المكتسبة أثناء تقديم الخدمات:

(1) الرسوم المفروضة نظير خدمة القرض

تُثبّت الرسوم التي تُحصّلها الجهة نظير خدمة القرض على أنها إيراد عند تقديم الخدمة.

(2) رسوم الارتباط لإنشاء قرض عندما يكون ارتباط القرض خارج نطاق معيار المحاسبة للقطاع العام 41

إذا كان من غير المحتمل الدخول في ترتيب إقراض محدد وكان ارتباط القرض خارج نطاق معيار المحاسبة للقطاع العام 41 : تُثبّت رسوم الارتباط كإيراد على أساس نسبة الوقت على مدى فترة الارتباط. ويتم المحاسبة عن ارتباطات القروض التي تندرج ضمن نطاق معيار المحاسبة للقطاع العام 41 كمشتقات وتقاس بالقيمة العادلة.

(3) رسوم إدارة الاستثمار:

تُثبّت الرسوم التي تفرض مقابل إدارة الاستثمارات على أنها إيراد عند تقديم الخدمات. وتُثبّت التكاليف الإضافية التي تنسب بشكل مباشر إلى تأمين عقد استثمار على أنها أصل إذا كان من الممكن تحديدها بشكل منفصل وقياسها بموثوقية وإذا كان من المحتمل استردادها. وبحسب معيار المحاسبة للقطاع العام 41، فإن التكلفة الإضافية هي التكلفة التي لم تكن لتتكبدها الجهة في حالة عدم قيامها بتأمين عقد استثمار. ويمثل الأصل حق الجهة التعاقدية في الانتفاع من تقديم خدمات إدارة استثمار. ويكون استنفاده عند إثبات الجهة للإيراد ذي العلاقة. وإذا كان لدى الجهة محفظة عقود لإدارة استثمار، فإنه يمكن تقويم إمكانية استردادها ولكل محفظة.

إرشادات التنفيذ

تتضمن بعض عقود الخدمات المالية إنشاء أداة مالية واحدة أو أكثر وكذلك تقديم خدمات إدارة استثمار. مثال على ذلك، عقد ادخار شهري طويل الأجل يرتبط بإدارة مجموعة من أوراق حقوق الملكية. ويميز مقدم العقد تكاليف المعاملة المتعلقة بإنشاء الأداة المالية عن تكاليف تأمين حق تقديم خدمات إدارة الاستثمار.

ج. الرسوم المكتسبة من تنفيذ عمل مهم:

يتم إثبات الرسوم كإيراد عند إنجاز العمل المهم، كما هو موضح في الأمثلة أدناه:

(1) *عمولة تخصيص أسهم العميل*
تُثبت العمولة على أنها إيراد عند تخصيص الأسهم.

(2) *رسوم الوساطة لترتيب قرض بين مقترض ومستثمر*
تُثبت الرسوم على أنها إيراد عند ترتيب القرض.

(3) *رسوم قرض مشترك*

إن رسوم القرض المشترك تقبضها الجهة التي ترتب لقرض ولا تحتفظ لنفسها بأي جزء من إجمالي القرض (أو تحتفظ بجزء معين يكون بنفس سعر الفائدة الفعلي لمخاطر مماثلة للمشاركين الآخرين) هي عبارة عن تعويض لخدمة ترتيب القرض المشترك. تُثبت هذه الرسوم على أنها إيراد عند إكمال منح القرض المشترك.

رسوم القبول

13. يُثبت الإيراد من الأعمال الفنية والمآدب والأحداث الخاصة الأخرى عند وقوع الحدث. وعند بيع اشتراك في عدد من الأحداث، يُخصّص الرسم لكل حدث على أساس يعكس الحد الذي تُقدّم فيه الخدمات في كل حدث.

رسوم التعليم

14. يُثبت الإيراد على مدى فترة التعليم.

رسوم البدء والدخول والعضوية

15. يعتمد إثبات الإيراد على طبيعة الخدمات المقدمة. إذا كان الرسم يمنح العضوية فقط، ويُسدّد ثمن جميع الخدمات أو المنتجات الأخرى على نحو منفصل، أو إذا كان هناك اشتراك سنوي منفصل فإن الرسم يُثبت على أنه إيراد عند عدم وجود شك مهم متعلق بالتحصيل. وإذا كان الرسم يخول العضو استلام الخدمات أو المنشورات خلال فترة العضوية أو شراء سلع أو خدمات بأسعار أقل من تلك التي تستوفى من غير الأعضاء، فإنها تُثبت على أساس يعكس توقيت وطبيعة وقيمة المنافع المقدمة.

رسوم الامتيازات

16. يمكن أن تشمل رسوم الامتياز توريد الخدمات الأولية واللاحقة والمعدات والأصول الملموسة الأخرى والمعرفة الفنية. وتبعاً لذلك تُثبت رسوم الامتياز على أنها إيراد على أساس يعكس الغرض الذي فرضت الرسوم من أجله. وتعد الأساليب التالية لإثبات رسم الامتياز مناسبة:
أ. **توريد المعدات والأصول الملموسة الأخرى:**

إرشادات التنفيذ

يُثبت المبلغ بناءً على القيمة العادلة للأصول التي بيعت على أنها إيراد عند تسليم البنود أو انتقال الملكية.

ب. توريد الخدمات الأولية واللاذقة:

تُثبت رسوم تقديم الخدمات المستمرة سواءً التي كانت جزءاً من الرسم الأولي أم رسماً منفصلاً على أنها إيراد عند تقديم الخدمات. عندما يكون الرسم المنفصل لا يغطي تكلفة الخدمة المستمرة مع تحقيق عائد معقول يُؤجل جزء من الرسم الأولي يكفي لتغطية تكاليف الخدمات المستمرة ولتوفير عائد معقول على هذه الخدمات، ويُثبت على أنه إيراد عند تقديم الخدمات.

ج. رسوم الامتياز المستمرة:

تُثبت الرسوم المفروضة نظير استخدام الحقوق المستمرة الممنوحة بموجب الاتفاقية أو نظير الخدمات الأخرى المقدمة خلال فترة الاتفاقية على أنها إيراد عند تقديم الخدمات أو استخدام الحقوق.

د. معاملات الوكالة:

من الممكن إتمام المعاملات بين مانح الامتياز والممنوح له الامتياز والتي تجعل من حيث الجوهر مانح الامتياز يتصرف كوكيل عن الممنوح له الامتياز. على سبيل المثال، يمكن أن يطلب مانح الامتياز توريدات ويرتب تسليمها إلى الممنوح له الامتياز دون عائد. لا ينشأ عن هذه المعاملات إيراد.

الرسم من تطوير البرمجيات المصممة حسب الطلب

17. تُثبت الرسوم من تطوير البرمجيات المصممة حسب الطلب على أنها إيراد بالرجوع إلى مرحلة إنجاز التطوير، بما في ذلك إنجاز الخدمات المقدمة عن تقديم خدمات الدعم لما بعد التسليم.

بيع السلع

المبيعات على أساس "تقديم الفواتير وإيقاف الشحن"، والتي يؤجل فيها التسليم بناءً على طلب المشتري، ولكن تنتقل الملكية إلى المشتري ويقبل الفواتير.

18. يتم إثبات الإيراد عندما تنتقل الملكية للمشتري شريطة أن:

- أ. يكون من المحتمل تنفيذ التسليم؛
- ب. يكون البند متوافراً ومحددًا وجاهزاً للتسليم للمشتري في الوقت الذي يُثبت فيه البيع؛
- ج. يقر المشتري تحديداً بتعليمات التسليم المؤجل؛ و
- د. تنطبق الشروط العادية للدفع.

لا يُثبت الإيراد عندما تكون هناك ببساطة نية لاقتناء أو صنع السلع عند وقت التسليم.

19. السلع المشحونة بناءً على شروط

أ. التركيب والاختبار:

يُثبت الإيراد عادةً عندما يقبل المشتري التسليم ويكتمل التركيب والاختبار. ومع ذلك، فإن الإيراد يُثبت عند قبول المشتري للتسليم فوراً عندما:

- (1) تكون عملية التركيب بسيطة في طبيعتها؛ أو
- (2) يُنفذ الاختبار فقط لغايات التحديد النهائي لأسعار العقد.

إرشادات التنفيذ

<p>ب. عند الموافقة عندما يكون المشتري قد تفاوض بشأن حق رد محدود: إذا كان هناك عدم تأكد حول احتمال الرد، يُتَّهت الإيراد عند قبول الشحنة رسمياً من قبل المشتري أو إذا سُلمت السلع وانقضت الفترة الزمنية للرفض.</p> <p>ج. مبيعات الأمانة التي بموجبها يقوم المستلم (المشتري) ببيع السلع بالنيابة عن الشاحن (البائع): يقوم الشاحن بإثبات الإيراد عندما يقوم المستلم ببيع السلع إلى طرف ثالث.</p> <p>د. مبيعات النقد عند التسليم يُتَّهت الإيراد عند التسليم، ويقوم البائع أو وكيله باستلام النقد.</p>
<p>البيع الآجل الذي يتم بموجبه تسليم السلع فقط عندما يسدد المشتري الدفعة الأخيرة ضمن مجموعة متعاقبة من الأقساط.</p> <p>20. يُتَّهت الإيراد من هذه المبيعات عند تسليم السلع. ورغم ذلك، فإنه عندما تدل التجربة على أن أغلب هذه المبيعات المماثلة قد نُفِّذت، فإنه يمكن إثبات الإيراد عند استلام دفعة مهمة شريطة أن تكون السلع متوافرة ومحددة وجاهزة للتسليم للمشتري.</p>
<p>الأوامر عند استلام دفعة (أو دفعة جزئية) قبل تسليم السلع غير الموجودة حالياً في المخزون. على سبيل المثال، السلع التي لا تزال قيد التصنيع أو التي سُنَّسَّم مباشرة إلى العميل من طرف ثالث.</p> <p>21. يُتَّهت الإيراد عند تسليم السلع للمشتري.</p>
<p>اتفاقيات البيع وإعادة الشراء (بخلاف معاملات المقايضة) التي يوافق بموجبها البائع في الوقت نفسه على إعادة شراء السلع ذاتها في تاريخ لاحق، أو عندما يكون لدى البائع حق خيار الشراء لإعادة الشراء أو عندما يكون لدى المشتري حق خيار إعادة ليطلب البائع إعادة شراء السلع.</p> <p>22. يجب تحليل شروط الاتفاقية للتأكد مما إذا قام البائع من حيث الجوهر بتحويل مخاطر وعوائد الملكية إلى المشتري ومن ثم يُتَّهت الإيراد. عندما يحتفظ البائع بمخاطر وعوائد الملكية، حتى لو حُوِّلت الملكية النظامية، فإن المعاملة هي ترتيب تمويلي ولا تؤدي إلى إيراد.</p>
<p>المبيعات إلى أطراف وسيطة مثل الموزعين أو الوكلاء أو غيرهم لغرض إعادة البيع</p> <p>23. يُتَّهت الإيراد من هذه المبيعات بشكل عام عندما تُحوَّل مخاطر وعوائد الملكية. ورغم ذلك، فإن المشتري عندما يتصرف من حيث الجوهر كوكيل فإن البيع يعالج على أنه مبيعات أمانة.</p>
<p>الاشتراك في المنشورات والبنود المماثلة</p> <p>24. عندما تكون البنود المرتبطة ذات قيمة مماثلة في كل فترة زمنية، يُتَّهت الإيراد على أساس القسط الثابت على مدى الفترة التي أرسلت فيها البنود. وعندما تختلف البنود من حيث القيمة من فترة إلى فترة، يُتَّهت الإيراد بناءً على أساس قيمة مبيعات البنود المرسله من مجموع قيمة المبيعات المقدرة لكافة البنود التي يغطيها الاشتراك.</p>
<p>مبيعات التقسيط والتي بموجبها يكون العوض مستحقاً على أقساط</p> <p>25. يُتَّهت الإيراد الذي ينسب إلى سعر المبيعات -باستثناء الفائدة- في تاريخ البيع. وسعر البيع هو القيمة الحالية للعوض والذي يُحدَّد بخضم الأقساط المستحقة باستخدام سعر الفائدة المفترض. يُتَّهت عنصر الفائدة على أنه إيراد عند اكتسابه، على أساس نسبة الوقت الذي يأخذ في الحسبان سعر الفائدة المفترض.</p>
<p>المبيعات العقارية</p> <p>26. يُتَّهت الإيراد عادة عندما ينتقل سند الملكية النظامي إلى اسم المشتري. ورغم ذلك، يمكن في بعض الدول أن يؤول حق الملكية في العقار إلى المشتري قبل انتقال سند الملكية النظامي إلى اسمه، وبالتالي فإنه جرى تحويل مخاطر وعوائد الملكية في تلك المرحلة. في هذه الحالات -شريطة ألا يكون لدى البائع المزيد من الأعمال الجوهرية التي يجب عليه إنجازها بموجب العقد- قد يكون من الملائم إثبات الإيراد. في أي من الحالتين، إذا كان البائع مجبراً على تنفيذ أعمال مهمة بعد انتقال حق الملكية أو سند الملكية النظامي، يُتَّهت</p>

إرشادات التنفيذ

الإيراد عند تنفيذ الأعمال. ومثال ذلك مبنى أو أي مرفق آخر لم يكتمل إنشاؤه.

27. في بعض الحالات من الممكن بيع العقارات مع درجة من الارتباط المستمر من جانب البائع، بحيث لا يقوم بتحويل مخاطر ومنافع الملكية. والأمثلة على ذلك (أ) اتفاقيات البيع وإعادة الشراء التي تتضمن حق خيار إعادة أو حق خيار الشراء و(ب) الاتفاقيات التي يضمن بها البائع إشغال العقارات لفترة محددة أو يضمن عائداً على استثمار المشتري لفترة محددة. وفي هذه الحالات، تحدد طبيعة ومدى الارتباط المستمر للبائع كيفية المحاسبة عن المعاملة؛ إذ من الممكن المحاسبة عنها على أنها بيع أو تمويل أو تأجير أو ترتيب آخر للمشاركة في الأرباح. إذا كانت المحاسبة عنها على أنها بيع فإن الارتباط المستمر للبائع يمكن أن يؤجل إثبات الإيراد.

28. يجب على البائع أن يأخذ في الحسبان كذلك وسائل الدفع ودليل التزام المشتري باكتمال الدفع. على سبيل المثال، عندما لا تقدم إجمالي الدفعات المستلمة -بما في ذلك دفعة المشتري الأولى أو الدفعات المستمرة من قبل المشتري -دليلاً كافياً على التزام المشتري لاكتمال الدفع؛ فإن الإيراد يُثبَّت فقط إلى الحد الذي يستلم به النقد.

الفائدة ورسوم الامتياز وتوزيعات الأرباح والتوزيعات المماثلة:

رسوم الترخيص ورسوم الامتياز

29. تُثبَّت رسوم الترخيص ورسوم الامتياز التي تُسَدَّد لاستخدام أصول الجهة (مثل العلامات التجارية وبراءات الاختراع والبرامج وحقوق التأليف الموسيقية ومنتجاتي الأسطوانات وأفلام الصور المتحركة) عادة وفقاً لجوهر الاتفاقية. ومن الناحية العملية، يمكن أن يكون هذا على أساس القسط الثابت على مدى عمر الاتفاقية، على سبيل المثال، عندما يكون لدى المرخص له الحق باستخدام تقنية معينة لفترة محددة من الوقت.

30. إن التنازل عن الحقوق مقابل رسم ثابت أو كفالة غير مستردة بموجب عقد غير قابل للإلغاء، والذي (أ) يسمح للمرخص له بأن يستغل تلك الحقوق بحرية و(ب) لا يبقى لدى المرخص واجبات لينفذها؛ هو في جوهره، عملية بيع. على سبيل المثال، اتفاقية ترخيص لاستخدام برامج الحاسب الآلي عندما لا يكون لدى المرخص واجبات لاحقة للتسليم. مثال آخر، هو منح الحقوق لعرض فيلم سينمائي في الأسواق حيث لا يكون لدى المرخص سيطرة على الموزع ولا يتوقع أن يستلم المزيد من الإيرادات من شبكات التذاكر في دار السينما، وفي هذه الحالات يُثبَّت الإيراد في وقت البيع.

31. في بعض الحالات يكون استلام رسم ترخيص أو رسم امتياز من عدمه، متوقفاً على وقوع حدث مستقبلي. في هذه الحالات يُثبَّت الإيراد فقط عندما يكون من المحتمل استلام رسم الترخيص أو رسم الامتياز، ويكون ذلك عادة عندما يقع الحدث.

الإثبات والقياس

تحديد ما إذا كانت الجهة تتصرف بصفتها أصيلاً أو وكيلًا.

32. تنص الفقرة 12 على أنه "في علاقة الوكالة، إجمالي التدفقات الداخلة للمنافع الاقتصادية أو الخدمات المتوقعة تشمل المبالغ المحصلة نيابة عن الأصيل، والتي لا تؤدي إلى زيادات في صافي الأصول / حقوق الملكية في الجهة. ولا تعد المبالغ المحصلة نيابة عن الأصيل إيرادات، وبدلاً من ذلك، الإيراد هو مبلغ أيّ عمولة مستلمة أو مستحقة الاستلام مقابل تحصيل أو معالجة إجمالي التدفقات". ويتطلب تحديد ما إذا كانت الجهة تتصرف بصفتها أصيلاً أو وكيلًا، اتخاذ حكم معين وأخذ جميع الحقائق والظروف ذات الصلة في الاعتبار.

33. تتصرف الجهة بصفتها أصيلاً عندما تكون معرضة للمخاطر والعوائد المهمة المرتبطة ببيع السلع أو تقديم الخدمات. وتشمل الخصائص التي تشير على تصرف الجهة بصفتها أصيلاً ما يلي:

أ. تتحمل الجهة المسؤولية الرئيسية المتمثلة في تقديم السلع أو الخدمات إلى العميل أو تنفيذ الطلبية مثلاً من خلال تحمل مسؤولية قبول المنتجات أو الخدمات التي يطلبها أو يشتريها العميل؛ و

ب. تواجه الجهة مخاطر المخزون قبل أو بعد أمر العميل خلال الشحن أو عند الإرجاع؛ و

إرشادات التنفيذ

ج. تتمتع الجهة بحرية وضع الأسعار، سواء بشكل مباشر أو غير مباشر، مثلاً عن طريق تقديم سلع أو تقديم خدمات إضافية؛ و
د. تتحمل الجهة مخاطر ائتمان العميل مقابل المبلغ المستحق من العميل.

34. تتصرف الجهة بصفقتها وكيلًا عندما لا تكون معرضة للمخاطر والعوائد المهمة المرتبطة بعملية بيع السلع أو تقديم الخدمات. إحدى الخصائص التي تشير إلى تصرف الجهة بصفقتها وكيلًا هو أن المبلغ الذي تكتسبه الجهة يكون محددًا مسبقاً، سواءً كان رسماً ثابتاً لكل معاملة أم نسبة معلنة من مبلغ فاتورة العميل.