

مؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية: مادة تدريبية للمعيار الدولي
لإعداد التقارير المالية للمنشآت صغيرة ومتوسطة الحجم

الوحدة ٢٣ – الإيراد



مؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية: مادة تدريبية للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم

بما فيها النص الكامل للقسم ٢٣ "الإيراد" من المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية في ٩ يوليو ٢٠٠٩، مع توضيحات مفصلة وأسئلة تقييم ذاتي ودراسات حالة.

مؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية

شارع ٣٠ كانون

لندن EC4M 6XH

المملكة المتحدة.

هاتف: ٢٠ ٧٢٤٦ ٦٤١٠ (٠) ٤٤+

فاكس: ٢٠ ٧٢٤٦ ٦٤١١ (٠) ٤٤+

البريد الإلكتروني info@ifrs.org

هاتف الإصدارات: ٢٠ ٧٣٣٢ ٢٧٣٠ (٠) ٤٤+

فاكس الإصدارات: ٢٠ ٧٣٣٢ ٢٧٤٩ (٠) ٤٤+

البريد الإلكتروني publications@ifrs.org

الموقع الإلكتروني www.ifrs.org

المجمع العربي للمحاسبين القانونيين (ASCA)

ص.ب: ٩٢٢١٠٤، عمان ١١١٩٢

هاتف: ٥١٠٠٩٠٠ ٦-٩٦٢+

فاكس: ٥١٠٠٩٠١ ٦-٩٦٢+

عمان-المملكة الأردنية الهاشمية

بريد إلكتروني: asca.jordan@tagi.com

موقع: www.ascasociety.org

This training material has been prepared by IFRS Foundation education staff. It has not been approved by the International Accounting Standards Board (IASB). The training material is designed to assist those training others to implement and consistently apply the IFRS for SMEs. For more information about the IFRS education initiative visit

<http://www.ifrs.org/Use+around+the+world/Education/Education.htm> .

IFRS Foundation®

30 Cannon Street | London EC4M 6XH | United Kingdom

Telephone: +44 (0)20 7246 6410 | Fax: +44 (0)20 7246 6411

Email: info@ifrs.org Web: www.ifrs.org

Copyright © 2010 IFRS Foundation®

Right of use

Although the IFRS Foundation encourages you to use this training material, as a whole or in part, for educational purposes, you must do so in accordance with the copyright terms below.

Please note that the use of this module of training material is not subject to the payment of a fee.

Copyright notice

All rights, including copyright, in the content of this module of training material are owned or controlled by the IFRS Foundation.

Unless you are reproducing the training module in whole or in part to be used in a stand-alone document, you must not use or reproduce, or allow anyone else to use or reproduce, any trademarks that appear on or in the training material. For the avoidance of any doubt, you must not use or reproduce any trade mark that appears on or in the training material if you are using all or part of the training materials to incorporate into your own documentation. These trademarks include, but are not limited to, the IFRS Foundation and IASB names and logos.

When you copy any extract, in whole or in part, from a module of the IFRS Foundation training material, you must ensure that your documentation includes a copyright acknowledgement that the IFRS Foundation is the source of your training material. You must ensure that any extract you are copying from the IFRS Foundation training material is reproduced accurately and is not used in a misleading context. Any other proposed use of the IFRS Foundation training materials will require a license in writing.

Please address publication and copyright matters to:

IFRS Foundation Publications Department

30 Cannon Street London EC4M 6XH United Kingdom

Telephone: +44 (0)20 7332 2730 Fax: +44 (0)20 7332 2749

Email: publications@ifrs.org Web: www.ifrs.org

The IFRS Foundation, the authors and the publishers do not accept responsibility for loss caused to any person who acts or refrains from acting in reliance on the material in this publication, whether such loss is caused by negligence or otherwise.

The Arabic translation of the Training Material for the IFRS® for SMEs contained in this publication has not been approved by a review committee appointed by the IFRS Foundation. The Arabic translation is copyright of the IFRS Foundation.



The IFRS Foundation logo, the IASB logo, the IFRS for SMEs logo, the 'Hexagon Device', 'IFRS Foundation', 'eIFRS', 'IAS', 'IASB', 'IASB Foundation', 'IASCF', 'IFRS for SMEs', 'IASs', 'IFRS', 'IFRSs', 'International Accounting Standards' and 'International Financial Reporting Standards' are

مؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية: مادة تدريبية للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم

بما فيها النص الكامل للقسم ٢٣ "الإيراد" من المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية في ٩ يوليو ٢٠٠٩، مع توضيحات مفصلة وأسئلة تقييم ذاتي ودراسات حالة.

مؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية

شارع ٣٠ كانون

لندن EC4M 6XH

المملكة المتحدة.

هاتف: ٢٠ ٧٢٤٦ ٦٤١٠ (٠) ٤٤+

فاكس: ٢٠ ٧٢٤٦ ٦٤١١ (٠) ٤٤+

البريد الإلكتروني info@ifrs.org

هاتف الإصدارات: ٢٠ ٧٣٣٢ ٢٧٣٠ (٠) ٤٤+

فاكس الإصدارات: ٢٠ ٧٣٣٢ ٢٧٤٩ (٠) ٤٤+

البريد الإلكتروني publications@ifrs.org

الموقع الإلكتروني www.ifrs.org

تم إعداد المادة التدريبية من قبل موظفي التعليم في مؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. ولم يوافق عليها مجلس معايير المحاسبة المالية. وتم تصميم المادة التدريبية لمساعدة من يدربون غيرهم على تنفيذ وتطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية المنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم بشكل متناسق. وللمزيد من المعلومات حول مبادرة التعليم بشأن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، يرجى زيارة الموقع الإلكتروني

<http://www.ifrs.org/Use+around+the+world/Education/Education.htm>

مؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية

شارع ٣٠ كانون، لندن EC4M 6XH، المملكة المتحدة.

هاتف: ٢٠ ٧٢٤٦ ٦٤١١ (٠) +٤٤، فاكس: ٢٠ ٧٢٤٦ ٦٤١١ (٠) +٤٤

بريد الكتروني info@ifrs.org، الموقع الإلكتروني www.ifrs.org

حق الانتفاع

بالرغم من أن مؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية تشجع استخدام هذه المادة التدريبية، بأكملها أو استخدام أجزاء، للغايات التعليمية، فيجب القيام بذلك وفقاً لشروط حقوق التأليف الواردة أدناه. نرجو أن نلاحظ أن استخدام هذه الوحدة من مادة التدريب لا يخضع لدفع أي رسوم.

حقوق التأليف

جميع الحقوق، بما فيها حقوق التأليف، الواردة في محتوى هذه الوحدة من المادة التدريبية مملوكة لمؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

ما لم تتم إعادة إنتاج الوحدة التدريبية بشكل جزئي أو كامل ليتم استخدامها في وثيقة مستقلة، فلا يجوز استخدام أو إعادة إنتاج أية علامات تجارية تظهر على المادة التدريبية أو فيها. ولتجنب أية شكوك، يجب عدم استخدام أو إعادة إنتاج أية علامات تجارية تظهر على المادة التدريبية أو فيها في حال استخدام كامل المادة التدريبية أو جزء منها لإدراجها في وثيقة أخرى. وتشمل هذه العلامات التجارية، على سبيل المثال لا الحصر، أسماء وشعارات مؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ومجلس معايير المحاسبة الدولية.

وعند نسخ أي مستخلص، بشكل كامل أو جزئي، من وحدة من مواد تدريب مؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، فينبغي ضمان شمول المستندات لإقرار حقوق تأليف بأن مؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية هو مصدر المادة التدريبية. وينبغي ضمان إعادة أي مستخلص يتم نسخه من مواد تدريب مؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية بشكل دقيق ولا يستخدم في سياق مضلل. وينبغي الحصول على ترخيص خطي لأي استخدام آخر مقترح للمواد التدريبية لمؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

يرجى إرسال المسائل المتعلقة بالإصدارات وحقوق التأليف على العنوان التالي :

دائرة إصدارات مؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية

شارع ٣٠ كانون، لندن EC4M 6XH، المملكة المتحدة

هاتف: ٢٠ ٧٣٣٢ ٢٧٤٩ (٠) +٤٤، فاكس: ٢٠ ٧٣٣٢ ٢٧٤٩ (٠) +٤٤

البريد الإلكتروني publications@ifrs.org

الموقع الإلكتروني www.ifrs.org

لا تتحمل كل من مؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية و المؤلف و الناشر مسؤولية أي خسارة تلحق بأي شخص يقوم أو يمتنع عن القيام بالاعتماد على المادة الواردة في هذا الإصدار سواء أكانت هذه الخسارة ناتجة عن إهمال أو غير ذلك.

لم توافق لجنة المراجعة التي عينتها مؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على الترجمة العربية لمادة التدريب لمؤسسة المعايير الدولية للشركات الصغيرة و متوسطة الحجم الواردة في هذا الإصدار.



: "IASC Foundation"، "eIFRS"، "IAS"، "IASB"، "IASC Foundation"، "IASCF"، "IFRS for SMEs"، "IASs"، "IFRIC"، "IFRS"، "IFRSs"، "International Accounting Standards"، "International Financial Reporting Standards"، هي علامات تجارية تخص مؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

المحتويات

١	المقدمة
١	أهداف التعلم
٢	المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمنشآت صغيرة ومتوسطة الحجم
٢	مقدمة إلى المتطلبات
٥	المتطلبات والأمثلة
٥	نطاق القسم
٦	قياس الإيرادات
١٣	تحديد معاملة الإيرادات
١٦	بيع البضائع
٢١	تقديم الخدمات
٢٥	عقود الإنشاءات
٣٤	طريقة نسبة الإنجاز
٤٣	الفائدة ورسوم الانتفاع وأرباح الأسهم
٤٥	الإفصاحات
٥٠	ملحق - أمثلة عن الإعراف بالإيرادات بموجب المبادئ في القسم ٢٣
٥٠	بيع السلع
٥٣	تقديم الخدمات
٥٤	رسوم الإمتياز
٥٥	الفائدة ورسوم الانتفاع وأرباح الأسهم
٥٧	تقديرات هامة وآراء أخرى
٥٧	الإعراف
٥٨	القياس
٥٩	المقارنة مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الكاملة
٦٠	إختبار المعرفة
٦٦	تطبيق المعرفة
٦٦	دراسة الحالة ١
٦٧	إجابة على دراسة الحالة ١
٧٠	دراسة الحالة ٢
٧١	إجابة على دراسة الحالة ٢

تم إعداد المادة التدريبية من قبل موظفي التعليم في مؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. ولم يوافق عليها مجلس معايير المحاسبة المالية. وتم تحديد المتطلبات التي تنطبق على المنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم الصادر من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولي في يوليو ٢٠٠٩.

المقدمة

تركز هذه الوحدة على محاسبة وإعداد التقارير للإيرادات وفقاً للقسم ٢٣ "الإيرادات" الواردة في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم تساعد هذه الوحدة المتعلم على التعرف على الموضوع وتُرشد من خلال النص الرسمي، وتُطور فهمه للمتطلبات من خلال استخدام الأمثلة وتُشير كذلك إلى الأحكام الهامة اللازمة في محاسبة الإيرادات. وعلاوة على ذلك، تشتمل الوحدة على أسئلة مُعدة تهدف لاختبار معرفة المتعلم للمتطلبات ودراسات الحالات لتطوير قدرته على حساب الإيرادات وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم.

أهداف التعلم

عند الانتهاء بنجاح من هذه الوحدة، ينبغي معرفة المتطلبات العامة لإعداد التقارير المالية للإيراد وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم. علاوة على ذلك، وخلال السير في دراسات الحالة التي تحاكي جوانب التطبيق العملي لتلك المعرفة، ينبغي أن تكون قد عززت من الكفاءة في حساب الإيراد وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم. وينبغي على وجه التحديد، أن تمتلك القدرة من سياق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم على التالي:

- تحديد الإيراد عندما ينتج الإيرادات من المعاملات والأحداث المحددة التي تؤهل للاعتراف بالبيانات المالية وفقاً للقسم ٢٣.
- قياس الإيراد الناتجة عن بيع البضائع وتقديم الخدمات وتبادل البضائع أو الخدمات والاستخدام من خلال غيرها من الفائدة أو رسوم الانتفاع أو أرباح الأسهم العائدة على أصول المنشأة.
- حساب الإيرادات والتكاليف المرتبطة بعقود الإنشاء.
- العرض والإفصاح عن عقود الإيرادات والإنشاءات في البيانات المالية
- البرهنة على فهم الأحكام الهامة المطلوبة في محاسبة عقود الإيرادات والإنشاءات

المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم

تهدف المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم إلى تطبيقها على البيانات المالية للأغراض العامة للمنشآت غير الخاضعة للمساءلة العامة (انظر القسم ١ "المنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم").

وتشمل المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم متطلبات إلزامية ومواد أخرى (غير إلزامية) تم نشرها معها:

وتشمل المواد غير الإلزامية:

- تمهيدا يوفر مقدمة عامة إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم ويوضح غايتها وتنظيمها وصلاحياتها.
- إرشادات التنفيذ التي تشمل بيانات مالية توضيحية وقائمة تحقق للإفصاح.
- أساس الاستنتاجات الذي يلخص الاعتبارات الرئيسية لمجلس معايير المحاسبة الدولية في الوصول إلى استنتاجاته في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم.
- الآراء المعارضة لعضو مجلس معايير المحاسبة الدولية الذي لم يوافق على نشر المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم.

تعتبر قائمة المصطلحات في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم جزء من المتطلبات الإلزامية.

يوجد ملحقات في القسم ٢١ "المخصصات والبنود المحتملة" والقسم ٢٢ "الالتزامات وحقوق الملكية" والقسم ٢٣ "الإيراد" من المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم. وتعتبر هذه الملحقات إرشادات غير إلزامية.

مقدمة إلى المتطلبات

تهدف البيانات المالية للأغراض العامة للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم إلى توفير معلومات حول المركز المالي والأداء والتدفقات النقدية في المركز المالي للمنشأة تعتبر مفيدة لمجموعة كبيرة من المستخدمين ممن ليسوا في وضع يسمح لهم بطلب تقارير مصممة حسب احتياجاتهم المعلوماتية المحددة في اتخاذ القرارات الاقتصادية. ويهدف القسم ٢٣ لتحديد متطلبات إعداد التقارير المالية للحصول على عقود الإيرادات والإنشاءات.

يُشكل الإيراد التدفق الإجمالي للمنافع الاقتصادية في الفترة الناجمة عن سياق الأنشطة العادية للمنشأة عندما تنتج تلك التدفقات زيادة في رأس مال المنشأة وغيرها من الزيادات المتعلقة بمساهمات المشاركين في رأس المال. لا يُعتبر تبادل البضائع أو الخدمات ذات طبيعة وقيمة مماثلة على أنها مُعاملة تُولد إيراد. ومع ذلك، تُعتبر التبادلات للبنود المُختلفة على أنها إيرادات مُتولدة.

تُحدد القضية الرئيسية في محاسبة الإيرادات عند الاعتراف بالإيرادات. يتم الاعتراف بالإيراد عندما يكون من المحتمل أن المنافع الاقتصادية المستقبلية تتدفق إلى المنشأة حيث يمكن قياس تلك الفوائد بموثوقية. ويُحدد القسم ٢٣ الظروف التي تُلقي فيها تلك المعايير، وبالتالي، يتم الاعتراف بالإيراد. وتقدم كذلك الإرشادات العملية بشأن تطبيق تلك المعايير للحصول على الإيرادات الناتجة عن بيع البضائع وتقديم الخدمات وعقود

الإنشاءات التي تكون فيها المنشأة الطرف المتعاقد والمستخدم من قبل الغير للفائدة أو رسوم الانتفاع أو أرباح الأسهم العائدة على أصول المنشأة.

المبادئ العامة لقياس الإيرادات

ينبغي قياس الإيرادات عند القيمة العادلة للعوض المقبوض. تُؤخذ بالاعتبار القيمة العادلة للعوض المقبوض أو المستحق مبلغ أي خصم تجاري وخصومات تسوية فورية والخصومات على الكميات المسموح به من قبل المنشأة.

عندما يُوجَل تدفق النقد أو النقد المُعادَل وتشكّل الترتيبات أثر مُعاملة تمويل فتُعد قيمة التعويض القيمة الحالية لجميع المقبوضات المستقبلية المُحددة باستخدام سعر الفائدة الضمني. تنشأ مُعاملة التمويل عندما تُقدم المنشأة، على سبيل المثال، ائتمان بدون فائدة للمشتري أو تُقبل سند قبض بمعدل فائدة أقل من أسعار السوق من المشتري كتعويض عن بيع البضائع. يتم الاعتراف بالفائدة باستخدام طريقة الفائدة الفعالة.

المبادئ العامة للاعتراف بالإيرادات

تُدمج وسائل الاعتراف في بند يستوفي تعريف الإيرادات في بيان الدخل الشامل (أو بيان الدخل عندما يتم اعتماد طريقة البيانين) عندما تقابل المعايير التالية:

- من المحتمل أن تتدفق أي منفعة اقتصادية مستقبلية مرتبطة ببند الإيرادات إلى المنشأة،
 - يمكن قياس مبلغ الإيرادات بموثوقية.
- تُقدم المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم إرشادات للاعتراف بالفئات المُحددة التالية للإيرادات:

بيع البضائع

ينبغي الاعتراف بالإيرادات الناتجة عن بيع البضائع، عندما يتم التحقق بالإضافة إلى المبادئ العامة للاعتراف للإيرادات (أنظر أعلاه)، جميع المعايير التالية:

- تحويل البائع المخاطر ومكافئات الملكية الهامة للبضائع إلى المشتري؛
- عدم احتفاظ البائع بالمشاركة الإدارية المستمرة لدرجة الارتباط بصورة عامّة بالمالكين ولا الرقابة الفعلية على البضائع المباعة؛
- التكاليف المتكبدة أو التي يتم تكبدها فيما يتعلق بالمعاملة التي يمكن قياسها بشكل صحيح.

تقديم الخدمات

يتم الاعتراف بالإيرادات الناتجة عن تقديم الخدمات إستناداً إلى مرحلة إنجاز المعاملة في نهاية فترة إعداد التقارير (طريقة نسبة الإنجاز) شريطة استيفاء المعيارين التاليين بالإضافة إلى المبادئ العامة للاعتراف بالإيرادات:

- إمكانية قياس مرحلة الإنجاز للمعاملة عند نهاية فترة إعداد التقارير بشكل موثوق؛
 - إمكانية قياس التكاليف المتكبدة فيما يخص المعاملة وتكاليف إنجازها بموثوقية.
- عندما تتضمن نتيجة المعاملة تقديم خدمات لا يمكن تقديرها بموثوقية، فينبغي الاعتراف بالإيراد فقط بمقدار النفقات المعترف بها والقابلة للاسترداد.

عقود الإنشاء

مثل الإيرادات من الخدمات (انظر أعلاه)، عندما يمكن تقدير نتائج عقد الإنشاء بموثوقية، ويتم الاعتراف بالإيرادات العقود استناداً لمرحلة الإنجاز لنشاط العقد في نهاية فترة إعداد التقارير (عادة ما يشار إليها بطريقة نسبة الإنجاز).

الفائدة ورسوم الانتفاع وأرباح الأسهم

للفوائد ورسوم الانتفاع وأرباح الأسهم، شريطة استيفاء المبادئ العامة للاعتراف بالإيرادات كما ينبغي الاعتراف بالإيرادات على النحو التالي:

- الفائدة: استخدام طريقة الفائدة الفعالة.
- رسوم الانتفاع: على أساس الاستحقاق وفقاً لمضمون الاتفاقية ذات الصلة.
- أرباح الأسهم عند إقرار حق المساهم لاستلام الدفعة.

تحديد المعاملة

وعادة ما تطبق معايير الاعتراف بجميع المعاملات كل على حدة. ومع ذلك، من الضروري في بعض الظروف تطبيق معايير الاعتراف بالمكونات القابلة للتحديد بشكل منفصل للمعاملة الواحدة من أجل عكس مضمون المعاملة. على سبيل المثال، عندما يشتمل سعر بيع منتج مبلغ قابل للتحديد لخدمة لاحقة، يؤجل هذا المبلغ ويعترف به كإيرادات على مدى فترة تنفيذ الخدمة. وأحياناً ما يتم الإشارة إلى تلك المبيعات على أنها مبيعات عناصر متعددة. وبالعكس، تطبق منشأة معايير الاعتراف بمعاملتين أو أكثر معاً عندما ترتبط بطريقة لا يمكن فهم التأثير التجاري دون الرجوع إلى مجموعة المعاملات بالكامل. وتتماشى المتطلبات لتحديد المعاملة مع مفهوم المحاسبة للمعاملات وفقاً للواقع الاقتصادي بدلاً من الشكل القانوني (أنظر الفقرة ٢-٨).

المتطلبات والأمثلة

تم تحديد محتويات القسم ٢٣ "الإيرادات" من المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم فيما يلي وتظليلها باللون الرمادي. وتعتبر قائمة المصطلحات في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم جزء من المتطلبات. وتكون في المرة الأولى التي تظهر فيها في القسم ٢٣ بخط غامق. ولم يتم تظليل الملاحظات والأمثلة التي تم إدراجها من قبل موظفي التعليم في مؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. وتم عرض الملاحظات الأخرى لموظفي التعليم في مؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية بين أقواس بخط غامق ومائل. ولا تشكل الإضافات التي قام بها الموظفون جزء من المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم ولم تتم الموافقة عليها من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية.

نطاق القسم

٢٣-١ ينبغي تطبيق هذا القسم في محاسبة الإيرادات الناتجة من المعاملات والأحداث التالية:

- (أ) بيع البضائع (إما المنتجة من خلال المنشأة لأغراض البيع أو التي يتم شراؤها لأغراض إعادة البيع).
- (ب) تقديم الخدمات
- (ج) عقود الإنشاء التي تكون فيها المنشأة الطرف المتعاقد.
- (د) استخدام الفائدة أو رسوم الانتفاع أو أرباح الأسهم العائدة على أصول المنشأة من قبل الغير

الملاحظات

يُشكل الدخل زيادات في المنافع الاقتصادية في فترة إعداد التقارير على شكل تدفقات أو تحسينات للأصول أو تخفيضات في الالتزامات الناتجة عن زيادات في حقوق الملكية غير تلك المتعلقة بمساهمات المشاركين في حقوق الملكية. ويشتمل الدخل على كل من الإيرادات والأرباح.

تُشكل الإيرادات التدفق الإجمالي للمنافع الاقتصادية في الفترة الناجمة عن سياق الأنشطة العادية للمنشأة عندما تنتج تلك التدفقات زيادة في رأس مال المنشأة وغيرها من الزيادات المتعلقة بمساهمات المشاركين في حقوق الملكية.

الإيرادات هو الدخل الناتج في سياق الأنشطة العادية للمنشأة ويرجع إلى تشكيلة من أسماء مختلفة بما فيها المبيعات والرسوم والفوائد وأرباح الأسهم ورسوم الانتفاع والإيجار. تعتبر الأرباح بنود أخرى التي تلبي تعريف الدخل ولكنها لا تعتبر إيرادات (أنظر الفقرة ٢-٢٥ (ب)). يُقدم المثال ١ التالي إرشادات مفيدة لتمييز الإيرادات من الأرباح.

ينبغي عدم تصنيف العوائد من عمليات التصرف بالممتلكات والمنشآت والمعدات على أنها إيرادات (أنظر الفقرة ١٧-٢٨). يتم الإبلاغ عن بيع الممتلكات والمنشآت والمعدات بالصافي في بيان الدخل الشامل (أي الربح أو الخسارة عند التصرف). ولا يتم الإبلاغ عن الربح أو الخسارة في الإيرادات. من المهم لمستخدمي البيانات المالية ملاحظة تلك الأرباح منفصلة من الإيرادات الناتجة من بيع بضائع المنشأة عند تقييم الأداء المالي للمنشأة في

الماضي والمستقبل. ويعزو ذلك أن الإيرادات من بيع البضائع عادة ما تتكرر على أساس مستمر في مبالغ مقارنة، في حين أن التصرف ببند الممتلكات والمنشآت والمعدات عادة ما يؤدي إلى دخل واحدة غير متكرر.

مثال - الإيرادات

المثال ١ تتوفر مجموعة من متاجر بيع الدرجات الهوائية تحتفظ بالدرجات الهوائية لفترة قصيرة من الزمن ولغرض البيع.

تستخدم الدرجات الهوائية المتاحة للتأجير لمدة عامين أو ثلاثة أعوام ومن ثم تباع من قبل المتاجر كنماذج مستعملة.

تبيع جميع المتاجر كلا النوعين من الدرجات الهوائية الجديدة والمستعملة منها.

فتتوفر لدى المتاجر ثلاثة مصادر من الإيرادات: (١) بيع الدرجات الهوائية الحديثة، (٢) بيع الدرجات الهوائية المستعملة، (٣) تأجير الدرجات الهوائية.

لا يعتبر بيع الدرجات الهوائية المستعملة تصرفاً بالممتلكات والمنشآت والمعدات حتى لو تم الاحتفاظ بها للاستخدام من قبل المتاجر لعدد من السنوات في أعمال التأجير الخاصة بها. تقوم متاجر الدرجات الهوائية بأعمال بيع الدرجات الهوائية الجديدة والمستعملة. وبالتالي يعتبر بيع الدرجات الهوائية المستعملة جزءاً من النشاطات العادية المتكررة للمتجر ويتم تمثيل تلك المبيعات على أنها إيراد.

٢-٢٣ يتم التعامل مع الإيراد أو دخل آخر ناتج عن بعض المعاملات والأحداث مع أقسام أخرى من المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية:

- (أ) إتفاقيات الإيجار (انظر القسم ٢٠ "عقود الإيجار").
- (ب) أرباح الأسهم ودخل آخر ينشأ عن الاستثمارات التي تتم محاسبتها باستخدام طريقة حقوق الملكية (انظر القسم ١٤ "الاستثمارات في الشركات الزميلة" والقسم ١٥ "الاستثمارات في المشاريع المشتركة").
- (ج) التغيرات في القيمة العادلة للأصول المالية والالتزامات المالية أو التصرف بهم (انظر القسم ١١ "الأدوات المالية الأساسية" والقسم ١٢ "قضايا الأدوات المالية الأخرى").
- (د) التغيرات في القيمة العادلة للعقار الاستثماري (انظر القسم ١٦ "العقار الاستثماري").
- (هـ) الاعتراف الأولي والتغيرات في القيمة العادلة للأصول البيولوجية ذات العلاقة بالنشاط الزراعي (انظر القسم ٣٤ "الأنشطة المتخصصة").
- (و) الاعتراف الأولي بالإنتاج الزراعي (انظر القسم ٣٤).

قياس الإيرادات

٢٣-٣ ينبغي على المنشأة قياس الإيرادات بالقيمة العادلة للمبلغ المقبوض أو مستحق القبض. تأخذ القيمة العادلة للمبلغ المقبوض أو مستحق القبض بالاعتبار قيمة أي خصومات تجارية

وخصومات السداد المعجل وخصومات الكميات التي تسمح بها المنشأة

ملاحظات

تُعد القيمة العادلة القيمة المبلغ الذي يمكن استبدال الأصل فيه أو تسوية الالتزام أو أداة حقوق الملكية يمكن تبادلها بين الأطراف الراغبة ذات المعرفة في معاملة على أساس تجاري.

أمثلة - قياس الإيرادات

مثال ٢ تباع شركة مُصنعة أحد منتجاتها مقابل ٥٠٠ وحدة عملة^(١) لكل وحدة. ومع ذلك، تمنح الشركة المصنعة نسبة خصم ٢٠% لعملائها على الطلبات التي تصل إلى ١٠٠ وحدة أو أكثر. ويشتري العميل ١٠٠ وحدة في طلب واحد.

ويتعين على الشركة المصنعة قياس الإيراد من بيع البضائع بمبلغ ٤٠٠.٠٠٠ وحدة عملة، أي ١٠٠ وحدة × (٥٠٠ وحدة عملة مطروح منه ١٠٠ وحدة عملة (أي ٢٠% × ٥٠٠ وحدة عملة) كخصم على الكميات).

مثال ٣ تباع شركة مُصنعة أحد منتجاتها مقابل ٥٠٠ وحدة عملة لكل وحدة. ومع ذلك، تمنح الشركة المصنعة نسبة خصم ٢٠% لعملائها على الطلبات التي تصل إلى ١٠٠ وحدة أو أكثر. وعلاوة على ذلك، عندما يشتري العميل ١.٠٠٠ وحدة أو أكثر في فترة إعداد تقرير مالي سنوي واحد، ويكافئ بائع التجزئة العميل خصماً إضافياً على الكمية بنسبة ١٠% من سعر القائمة لجميع الوحدات التي يمتلكها العميل في تلك السنة المالية.

يشتري عميل ١٠٠ وحدة من المنتجات شهرياً لفترة إعداد تقارير مالية سنوية واحدة. يتعين على الشركة المصنعة قياس الإيرادات الإجمالية من بيع البضائع إلى العميل في تلك الفترة السنوية بقيمة ٤٢٠.٠٠٠ وحدة عملة، أي ١.٢٠٠ وحدة × (٥٠٠ وحدة عملة سعر قائمة مطروح منه ١٥٠ وحدة عملة (أي ٣٠% × ٥٠٠ وحدة عملة) كخصم على الكميات).

والخصم التجاري غير مُعد كمعاملة تمويلية ومن غير المرجح أن تكون القيمة الزمنية للمال جوهرياً. وبالتالي ينبغي على الشركة المصنعة الاعتراف بالإيراد عند المبلغ المدفوع صافي منها إجمالي الخصم على الكميات (أي بدون خصم).

مثال ٤ تباع الشركة المصنعة أحد منتجاتها مقابل ٥٠٠ وحدة عملة لكل وحدة على الحساب. ولتشجيع عملية السداد المبكر، يكافئ بائع التجزئة عملائه بنسبة خصم ١٠% على السداد المبكر شريطة أن يُسدد العميل خلال ٣٠ يوماً من بيع البضائع. وتصل فترات الدين العادية ٦٠ يوماً.

يدفع العميل ١ ما قيمته ٤٠٠.٥٠٠ وحدة عملة خلال ٣٠ يوماً من تاريخ الشراء لسداد المبلغ مستحق الدفع على ٩٠ وحدة تم شراؤها من المنشأة.

يدفع العميل ٢ ما قيمته ٤٥٠.٠٠٠ وحدة عملة خلال ٦٠ يوماً بعد تاريخ الشراء، لسداد المبلغ مستحق الدفع على ٩٠ وحدة تم شراؤها من المنشأة.

^١ في هذا المثال، وفي كافة الأمثلة في هذه الوحدة، يتم تسمية المبالغ النقدية بمصطلح "وحدات عملة (وحدة عملة)".

يتعين على بائع التجزئة قياس الإيراد من بيع البضائع للعميل ١ بقيمة تبلغ ٤٠٠.٥٠٠ وحدة عملة (أي ٩٠ وحدة × (سعر القائمة ٥٠٠ وحدة عملة مطروحا منها ١٠% × ٥٠٠ وحدة عملة كخصم على السداد المبكر)) كما ويتعين عليه قياس الإيرادات من بيع البضائع للعميل ٢ بقيمة تبلغ ٤٥٠.٠٠٠ وحدة عملة (أي ٩٠ وحدة × ٥٠٠ وحدة عملة على سعر القائمة).

مثال ٥

يبيع بائع تجزئة أحد منتجاته مقابل ٥٠٠ وحدة عملة لكل وحدة. ويُبذل بائع التجزئة في أحد المناسبات ١٠ وحدات من المنتج على أنها دفعة مقابل تقديم خدمات محاسبية تصل ١٠ ساعات عمل من شريك في شركة محاسبية دولية. وتكون هذه الخدمات المحاسبية التي تم الحصول عليها متاحة لعملاء الشركة المحاسبية بقيمة ٥٠٠ وحدة عملة عن كل ساعة.

يتعين على بائع التجزئة قياس الإيراد من بيع البضائع بقيمة ٥٠٠.٠٠٠ وحدة عملة (أي ١٠ ساعات عمل × ٥٠٠ وحدة عملة عن كل ساعة (أنظر أيضا الفقرتين ٢٣-٦ و ٢٣-٧)).

٢٣-٤ ينبغي على المنشأة أن لا تشمل في الإيرادات سوى التدفقات الإجمالية للمنافع الاقتصادية المقبوضة ومستحقة القبض من قبل المنشأة على حسابها الخاص. وينبغي على المنشأة استثناء جميع المبالغ التي تم تجميعها نيابة عن أطراف ثالثة مثل ضرائب المبيعات والبضائع وضرائب الخدمات وضرائب القيم المضافة من الإيرادات. وفي علاقة وكالة، ينبغي على المنشأة أن لا تشمل في إيراداتها سوى قيمة عمولتها. ولا تعد القيم التي تم تجميعها نيابة عن الأصل إيرادات للمنشأة.

ملاحظات

في علاقة وكالة، تشتمل التدفقات الإجمالية للمنافع الاقتصادية على المبالغ التي تم تجميعها نيابة عن الأصل. ومع ذلك، لا يتم تضمين سوى جزء من التدفق الإجمالي الذي يعتبر عمولة للوكالة في إيرادات الوكيل.

يعتمد تحديد ما إذا كانت المنشأة تؤدي دور الأصل أو الوكيل على الحقائق والظروف كما ويتطلب إصدار أحكاما. تؤدي المنشأة دور الأصل عندما تتعرض لمخاطر وعوائد هامة مرتبطة ببيع البضائع أو تقديم الخدمات.

وتشمل الخصائص التي تشير منفردة أو مجتمعة إلى أن المنشأة تؤدي دور الأصل على ما يلي:

(أ) تتحمل المنشأة المسؤولية الأساسية المتعلقة بتقديم البضائع أو الخدمات إلى العميل أو لتلبية الطلب، على سبيل المثال بأن تكون مسؤولة عن قبول المنتجات أو الخدمات التي تم طلبها أو شراؤها من قبل العميل؛

(ب) تتحمل المنشأة خطر المخزون قبل أو بعد طلب العميل؛ عند الشحن أو الإرجاع؛

(ج) يكون للمنشأة حرية التصرف في وضع الأسعار، إما بشكل مباشر أو غير مباشر، على سبيل المثال من خلال تقديم بضائع أو خدمات إضافية؛

(د) تتحمل المنشأة الخطر المتعلق بدين العميل.

تؤدي المنشأة دور الوكيل عندما لا تتعرض إلى مخاطر وعوائد هامة فيما يتعلق ببيع البضائع أو تقديم الخدمات. وتكون الخاصية الوحيدة التي تشير إلى أن المنشأة تؤدي دور

الوكيل هي أن أرباح المنشأة محددة مسبقاً، تكون إما رسوم ثابتة لكل معاملة أو نسبة محددة من المبلغ المستحق من العميل.

أمثلة - معاملات مع أطراف ثالثة

مثال ٦ يبيع شركة مصنعة بضائع لعملائها عن طريق وسيط. يحتفظ الوسيط بالبضائع برسم البيع من الشركة المصنعة. يمكن أن يعيد الوسيط أي بضاعة لم يتم بيعها إلى الشركة المصنعة. تعطي الشركة المصنعة توجيهات للوسيط ببيع البضائع بما قيمته ١٠٠ وحدة عملة لكل وحدة. يقتطع الوسيط عمولة ثابتة بقيمة ١٠% لكل وحدة مبيعة كما وينقل الرصيد (٩٠ وحدة عملة) إلى الشركة المصنعة. وفي حال كان هناك عيب في البضائع، يتعين على العملاء إرجاع البضائع إلى الشركة المصنعة لإصلاحها أو استبدالها.

تؤدي الشركة المصنعة دور الأصيل للبيع إلى العملاء كما ويتعرض بشكل كبير إلى مخاطر وعوائد تتعلق ببيع البضائع (على سبيل المثال، تقادم المخزون، إرجاع بضائع معيبة، تحديد سعر المبيعات، الخ). ويتعين على الشركة المصنعة قياس الإيراد من بيع البضائع بما قيمته ١٠٠ وحدة عملة لكل وحدة من البضائع المباعة من قبل وكيله (الوسيط). كما ينبغي على الشركة المصنعة الاعتراف بإيراد البيع في التاريخ الذي يتم بيعها فيه إلى العملاء من قبل الوسيط ويكون هذا عند نقل العوائد والمخاطر. يتعين على الشركة المصنعة أيضاً الاعتراف بمخصص الكفالة (الالتزام) للحق المحدود بالإرجاع (انظر الفقرة ٢١ "المخصصات والبنود المحتملة").

يعمل الوسيط دور وكيل للشركة المصنعة. وينبغي عليه بالتالي قياس الإيراد من مخصصات الخدمات (عمولات المبيعات) بما قيمته ١٠ وحدة عملة لكل وحدة من البضائع المباعة. يتعين على الشركة المصنعة الاعتراف بالمصروف المقابل على أنها عمولة مدفوعة.

المثال ٧ تباع الشركة المصنعة بضائع إلى وسيط مقابل ٩٠ وحدة عملة. فيشتري الوسيط البضائع بهدف إعادة بيعها للآخرين. لا أحد يمتلك حق إرجاع أي وحدات معيبة إلى الشركة المصنعة سوى الوسيط. ويسعى الوسيط لتحقيق هامش ربح قيمته ١٠ وحدة عملة على مبيعاته وبالتالي يبيع البضائع بما قيمته ١٠٠ وحدة عملة للعملاء. في حال كانت البضائع معيبة، يتعين على العملاء إرجاع البضائع إلى الوسيط لتصليحها أو استبدالها.

يتعين على الشركة المصنعة قياس الإيراد من مبيعات البضائع بتكلفة ٩٠ وحدة عملة لكل وحدة من البضائع المحولة إلى الوسيط. كما يتعين أيضاً على الشركة المصنعة الاعتراف بمخصص الكفالة (الالتزام) للحق المحدود بالإرجاع (أنظر القسم ٢١ المخصصات والبنود المحتملة).

يعمل الوسيط دور الأصيل للبيع إلى العملاء كما يتعرض إلى مخاطر وعوائد هامة تتعلق ببيع البضائع (على سبيل المثال، تقادم المخزون، إرجاع البضائع المعيبة، تحديد سعر المبيعات الخ). يتعين على الوسيط قياس الإيراد من بيع البضائع بقيمة ١٠٠ وحدة عملة لكل وحدة من البضائع المباعة إلى العملاء. وفيما يخص كل وحدة مبيعة، يتعين على الوسيط الاعتراف بمصروف تبلغ قيمته ٩٠ وحدة عملة لتكلفة البضائع المباعة.

المثال ٨ يبيع بائع تجزئة بضائع مقابل ١٠٠ وحدة عملة لكل وحدة، بما في ذلك ضريبة مبيعات (على سبيل المثال، ضريبة القيمة المضافة) بقيمة ١٠ وحدة عملة التي يتم تحصيلها بالنيابة عن الحكومة الوطنية.

يتعين على بائع التجزئة قياس الإيراد بقيمة ٩٠ وحدة عملة لكل وحدة مبيعة (أي ١٠٠ وحدة عملة كسعر قائمة مطروحا منها ١٠ وحدة عملة تم تحصيلها نيابة عن الحكومة). يعمل بائع التجزئة دور الوكيل في تحصيل ضريبة القيمة المضافة نيابة عن الحكومة وبالتالي لا تشمل ضريبة القيمة المضافة في الإيراد.

مثال ٩ يبيع أحد بائعي التبغ سجائر مقابل ١٠ وحدة عملة لكل وحدة، بما في ذلك ٤ وحدة عملة كضريبة التبغ الذي تم تحصيله بالنيابة عن الحكومة الوطنية. يتم دفع ضريبة التبغ إلى الحكومة في نهاية الشهر الذي يلي الشهر الذي تم بيع السجائر فيه. ومع ذلك في حال تخلف العميل، يُخول لبائع التبغ بالمطالبة بضريبة التبغ من الحكومة.

يتعين على بائع التبغ قياس الإيراد بقيمة ٦ وحدة عملة لكل وحدة مبيعة (أي ١٠ وحدة عملة كسعر قائمة مطروحا منها ٤ وحدة عملة تم تحصيلها بالنيابة عن الحكومة).

المثال ١٠ الحقائق هي نفس المذكورة في المثال ٩. ولكن يعتمد رسم التبغ الذي قيمته ٤ وحدة عملة على عدد السجائر التي ينتجها بائع التبغ في الشهر (أي يكون الرسم مستحق الدفع من قبل بائع التبغ بغض النظر عما إذا تم بيع السجائر). علاوة على ذلك، عندما يقصر العميل، لا يمكن لبائع التبغ المطالبة برسم التبغ من الحكومة.

يتعين على بائع التبغ قياس الإيراد بقيمة ١٠ وحدة عملة لكل وحدة مبيعة كما ويتعين عليه الاعتراف بالضريبة في ربح أو خسارة الفترة التي يتم فيها إنتاج السيجار. وفي هذا المثال، يعتبر رسوم التبغ ضريبة إنتاج.

الدفعات المؤجلة

٢٣-٥ عندما يتم تأجيل تدفق النقد أو النقد المعادل، وعندما يشكل الترتيب في الواقع اتفاق تمويلي، تكون القيمة العادلة للاعتبار مبلغ القيمة الحالية لجميع المقبوضات المستقبلية المحددة باستخدام سعر الفائدة الضمني. تنشأ معاملة تمويلية عندما، على سبيل المثال، تقدم المنشأة دين بدون فائدة إلى المشتري أو سند قبض بسعر فائدة أقل من سعر السوق من المشتري على أنه مبلغ عوض لبيع البضائع. يكون سعر الفائدة الضمني أكثر قابلية للتحديد بشكل واضح من أي من النقاط التالية:

- (أ) السعر السائد لأداة مماثلة لجهة مُصدرة بتصنيف ائتمان مماثل، أو
- (ب) سعر الفائدة الذي يخصم القيمة الاسمية للأداة إلى سعر البيع النقدي الحالي للبضائع أو الخدمات.

ينبغي على المنشأة الاعتراف بالفرق بين القيمة الحالية لجميع المقبوضات المستقبلية والقيمة الاسمية لمبلغ العوض على أنه إيراد فائدة وفقا للفقرتين ٢٣-٢٨ و ٢٣-٢٩ والقسم ١١.

الملاحظات

تُعد القيمة الحالية التقدير الحالي للقيمة المخصومة الحالية لصافي التدفقات النقدية المستقبلية في سياق الأعمال العادي.

وفي حال تم تحديد سعر الفائدة الضمني على أنه سعر الفائدة الذي يخصم القيمة الاسمية للأداة إلى سعر المبيعات النقدي الحالي للبضائع أو الخدمات (أي الفقرة المحددة بشكل أكثر وضوحاً ٢٣-٥ (ب))، ينبغي تقييم سعر الفائدة الناتج للمعقولة. في حال ظهر أن السعر منخفض بشكل غير عادي (مع الأخذ بالاعتبار على سبيل المثال القيمة الزمنية للمال ودرجة الملاعة للمشتري)، سيعني هذا بالتالي أن سعر المبيعات النقدي الحالي لم يُحدد بشكل مناسب لذلك العميل).

أمثلة - الدفعات المؤجلة

المثال ١١ تباع منشأة بضائع وفقاً للشروط التي تسمح للعميل بدفع العوض بالتقسيط. تعترف المنشأة بإيراد يعادل القيمة العادلة لمبلغ العوض مستحق القبض، عند تاريخ البيع. تكون القيمة العادلة لمبلغ العوض مستحق القبض القيمة الحالية بالأقساط. ويُحدد بخضم الأقساط مستحقة القبض بسعر الفائدة الضمني. يعترف البائع بعنصر الفائدة على أنه إيراد فائدة باستخدام طريقة الفائدة الفعالة.

المثال ١٢ باعت منشأة في اليوم الأول من فترة إعداد التقارير المالية الخاصة بها مخزوناً مقابل ٢.٠٠٠.٠٠٠ وحدة عملة عن طريق دين بدون فائدة مدتها سنتين عندما بلغ سعر المبيعات النقدي الحالي للبضائع ١.٦٥٢.٨٩٣ وحدة عملة.

بما أن هنالك فرق تبلغ قيمته ٣٤٧.١٠٧ وحدة عملة بين السعر النقدي ١.٦٥٢.٨٩٣ وحدة عملة والمبلغ المستحق وفقاً لترتيبات الدين بدون فائدة مدته سنتين، وتعتبر الترتيبات في الواقع معاملة تمويلية كذلك بيع للبضائع. وعلى فرض أن سعر الخصم الضمني معقول (مع الأخذ بالاعتبار على سبيل المثال القيمة الزمنية للمال والوضع الائتماني للعميل)، يتعين على المنشأة الاعتراف بالإيراد من بيع البضائع في أول يوم من فترة إعداد التقارير المالية الخاصة بها بقيمة تبلغ ١.٦٥٢.٨٩٣ وحدة عملة. وعلاوة على ذلك، يتعين على المنشأة الاعتراف بإيراد الفائدة الذي يبلغ ١٦٥.٢٨٩ وحدة عملة و١٨١.٨١٨ وحدة عملة على التوالي في فترة إعداد التقارير السنوية الحالية والفترة التالية المحسوبة باستخدام طريقة الفائدة الفعالة كما هو موضح أدناه.

باستخدام جداول بيانات أو حاسبة مالية، يتم حساب سعر الفائدة الضمني بما نسبته ١٠٪ سنوياً (أي المعدل الذي يخصم القيمة الاسمية (٢.٠٠٠.٠٠٠ وحدة عملة) مستحقة الدفع خلال عامين إلى سعر المبيعات النقدي الحالي للبضائع (١.٦٥٢.٨٩٣ وحدة عملة)).

يبلغ الإيراد الناتج عن بيع البضائع سعر البيع النقدي الحالي ١.٦٥٢.٨٩٣ وحدة عملة (أي القيمة الحالية للدفعة المستقبلية).

ويبلغ إيراد الفائدة لسنة البيع ما قيمته ١٦٥.٢٨٩ وحدة عملة - إحتساب: ١.٦٥٢.٨٩٣ وحدة عملة كقيمة حالية × ١٠٪ (سعر الفائدة الضمني).

ويبلغ إيراد الفائدة للسنة التالية ما قيمته ١٨١.٨١٨ وحدة عملة - إحتساب: (١.٦٥٢.٨٩٣ وحدة عملة على أنها قيمة حالية + ١٦٥.٢٨٩ وحدة عملة على أنها فائدة متكبدة) × ١٠٪ - سعر الفائدة الضمني.

المثال ١٣ باعت منشأة في اليوم الأول من فترة إعداد التقارير السنوية الخاصة بها مخزون مقابل ٢.٠٠٠.٠٠٠ وحدة عملة بالدين بدون فائدة مدتها سنتين. وأتاحت المنشأة ومنافسيتها بشكل عام للعملاء بالدفع المؤجل دون فائدة وبالتالي لا يكون هنالك معاملات نقدية جديدة

يمكن للمنشأة من خلالها القيام بتقدير موثوق لسعر المبيعات النقدي. وتقدر المنشأة أنه يمكن للعميل الحصول على تمويل من مصادر أخرى بسعر فائدة يبلغ ١٠% سنوياً.

يتعين على المنشأة الاعتراف بالإيراد من بيع ما قيمته ١.٦٥٢.٨٩٣ وحدة عملة من البضائع في أول يوم من فترة إعداد التقارير السنوية الخاصة بها. وعلاوة على ذلك، يتعين على المنشأة الاعتراف بإيراد فائدة يبلغ ١٦٥.٢٨٩ وحدة عملة و ١٨١.٨١٨ وحدة عملة على التوالي في فترة إعداد التقارير السنوية الحالية والفترة التي تليها.

وتصل سعر الفائدة الضمني ١٠% سنوياً (أي السعر السائد لأداة مماثلة للجهة المُصدرة لتصنيف إئتماني مماثل).

يتم قياس الإيراد الناتج عن بيع البضائع بالقيمة الحالية لجميع المقبوضات المستقبلية المحددة باستخدام سعر الفائدة الضمني (١٠%)، أي ٢.٠٠٠.٠٠٠ وحدة عملة كدفعة مستقبلية $1 \times (1.1)^2 = 1.٦٥٢.٨٩٣$ وحدة عملة.

ويصل إيراد الفائدة لسنة البيع ١٦٥.٢٨٩ وحدة عملة - الحساب: ١.٦٥٢.٨٩٣ وحدة عملة كقيمة حالية $\times ١٠\%$ (سعر الفائدة الضمني).

ويصل إيراد الفائدة للسنة التالية ١٨١.٨١٨ وحدة عملة - الحساب: (١.٦٥٢.٨٩٣ وحدة عملة كقيمة حالية $+ ١٦٥.٢٨٩$ وحدة عملة كفائدة متكبدة) $\times ١٠\%$ - سعر الفائدة الضمني.

عمليات تبادل البضائع والخدمات

- ٢٣-٦ ينبغي على المنشأة الاعتراف بالإيرادات على النحو الآتي:
- (أ) عندما يتم تبادل البضائع والخدمات لها طبيعة أو قيمة مماثلة، أو
- (ب) عندما يتم تبادل البضائع أو الخدمات ببضائع أو خدمات غير مماثلة ولكن تقتقر المعاملة للجوهر التجاري.

الملاحظات

من الأمثلة الشائعة على البضائع التي يتم تبادلها أو إستبدالها ببضائع ذات قيمة وطبيعة مماثلة للسلع مثل النفط أو الحليب، والتي يبدلها أو يستبدلها الموردون بمخزون في مواقع مختلفة لتلبية الطلب على أساس زمني في موقع محدد.

- ٢٣-٧ ينبغي على المنشأة الاعتراف بالإيراد عندما يتم بيع البضائع أو عندما يتم تبديل الخدمات ببضائع أو خدمات غير مماثلة في معاملة لها جوهر تجاري. وفي تلك الحالة، ينبغي على المنشأة قياس المعاملة على النحو الآتي:
- (أ) القيمة العادلة للبضائع أو الخدمات التي تم الحصول عليها وتعديلها بقيمة أي نقد أو نقد معادل منقول؛ أو
- (ب) في حال لم يتمكن من قياس القيمة المنصوص عليها في النقطة (أ) بشكل موثوق، فبالناتالي تُقاس بالقيمة العادلة للبضائع أو الخدمات المطروحة المعدلة بقيمة أي نقد أو نقد معادل منقول؛ أو
- (ج) في حال لم يتمكن من قياس القيمة العادلة للأصل المقبوض أو الأصل المطروح بشكل موثوق، فبالناتالي تُقاس بالمبلغ المُسجل للأصل المطروح والمعدل بقيمة أي نقد أو نقد معادل منقول

مثال - الإيراد من تبادل البضائع والخدمات

المثال ١٤ في ١ يناير ٢٠×١، حصل أحد تجار الذهب الذي اشترى مؤخراً طائرة خاصة نفائثة، على حق بالهبوط في مطار محلي وذلك مقابل ١٠٠ أونصة من الذهب عندما كانت تتم المتاجرة بالذهب مقابل ١.٠٠٠ وحدة عملة لكل أونصة.

يُعد استبدال الذهب بحق الهبوط تبادلًا لبضائع غير مماثلة. يتعين على بائع الذهب قياس الإيراد من بيع البضائع (الذهب) بما قيمته ١.٠٠٠.٠٠٠ وحدة عملة (أي تعتبر هذه القيمة هي القيمة العادلة لحق الهبوط (المبلغ) المقبوضة - انظر المثال ٢٣-٣). وفي هذه الحالة، تكون القيمة العادلة للمبلغ المقبوض في معاملة التبادل قابلة للقياس بطريقة أسهل من خلال الرجوع للقيمة العادلة للذهب - السلع المتداولة في السوق النشط.

الحساب: ١٠٠ أونصة من الذهب $\times$ ١.٠٠٠ وحدة عملة لكل أونصة = ١٠٠.٠٠٠ وحدة عملة.

أمثلة - لا تفيد إيرادات من تبادل البضائع والخدمات

مثال ١٥ في ١ يناير ٢٠×١، وبهدف تلبية طلبية عاجلة لعميل، حصل البائع (خ) الذي يبيع الوقود بالتجزئة على ١٨٠.٠٠٠ لتر من وقود السيارات في المدينة (أ) من البائع (ذ) الذي يبيع الوقود بالتجزئة وذلك مقابل ١٨٠.٠٠٠ لتر من وقود السيارات في المدينة (ب). تكون تكلفة وقود السيارات ١ وحدة عملة لكل لتر.

لا يعترف بائع الوقود بالتجزئة (خ) بالإيراد الناتج عن تبادل وقود السيارات مع بائع الوقود بالتجزئة (ذ) - يعتبر هذا تبادلًا لبضائع أو خدمات مماثلة.

سيُعترف بائع الوقود بالتجزئة (خ) بالإيراد عندما يبيع الوقود الذي حصل عليه في معاملة التبادل إلى عملائه.

مثال ١٦ تمتلك منشأة عاملة في مجال صناعة الاتصالات السلكية واللاسلكية شبكة تنقل الإشارات الرقمية. حيث تشمل الشبكة على كابلات ألياف بصرية. فعادة ما تبرم المنشأة عقود خدمة تبادل الساعات مع أطراف ثالثة تمتلك شبكات مماثلة في مواقع أخرى. وبموجب أحد تلك العقود، يتطلب على المنشأة تسليم السعة في شبكتها بقيمة ١ مليون وحدة عملة لفترة ١٠ سنوات إلى الطرف الثالث الذي يعمل في نفس مجال العمل، وذلك بدل استخدام السعة المقدمة في شبكة ذلك الطرف الثالث.

وبناء على الحقائق، يظهر أنه يتم تبادل السعة في الشبكة بالسعة في شبكة أخرى ذات الطبيعة والقيمة نفسها. وبالتالي لا ينبغي على المنشأة والطرف الثالث الاعتراف بأي إيراد (أو تكلفة مرتبطة) لخدمات النقل المقدمة (أي للسعة المقدمة (التي تم الحصول عليها)).

تحديد معاملة الإيراد

٢٣-٨ عادة ما تطبق المنشأة معيار الاعتراف بالإيراد الوارد في هذا القسم وذلك بشكل منفصل لكل معاملة. ومع ذلك، تطبق المنشأة معيار الاعتراف على العناصر القابلة للتحديد بشكل منفصل للمعاملة الواحدة عندما تقتضي الضرورة لعكس جوهر المعاملة. على سبيل المثال، تطبق المنشأة معيار الإعراف إلى عناصر قابلة للتحديد منفصلة للمعاملة الواحدة

عند سعر البيع للمنتج المشتمة على مبلغ قابل للتحديد لتقديم خدمات لاحقة. وبخالف ذلك، تطبق المنشأة معيار الاعتراف بمعاملتين أو أكثر في وقت واحد عندما تكون المعاملات مرتبطة بطريقة لا يمكن من خلالها فهم التأثير التجاري بدون الإشارة إلى مجموعة المعاملات بشكل كامل. على سبيل المثال، تطبق المنشأة معيار الاعتراف بمعاملتين أو أكثر في وقت واحد عند بيع البضائع وفي الوقت نفسه، تبرم اتفاقية منفصلة لإعادة شراء البضائع في تاريخ لاحق، مما يلغي التأثير الجوهرى للمعاملة. [إرجع إلى: ملحق القسم ٢٣، المثال ٨].

أمثلة - تحديد معاملة الإيراد

مثال ١٧ تقوم أحد وكالات السيارات ببيع سيارات جديدة إلى العملاء. علاوة على ذلك، وكعرض لفترة محدودة دون دفع أي تكاليف إضافية، يتعهد البائع بصيانة السيارة لمدة ثلاث سنوات من تاريخ الشراء. وعادة ما تقييد وكالة السيارات رسوم إضافية على خدمات الصيانة ويكون من الممكن للعميل شراء كل من السيارة وخدمات الصيانة على حدة. أبرمت وكالة السيارات بيعاً له عنصرين محددين منفصلين. وتقوم وكالة السيارات في كل معاملة بما يلي:

- * ببيع سلعة - سيارة جديدة؛
 - * بالتعهد بتقديم خدمات الصيانة لثلاث سنوات.
- يتعين على وكالة السيارات تخصيص القيمة العادلة للمبلغ المقبوض (المبلغ المقبوض من العميل) إلى عناصر معاملة محددة بشكل منفصل. وبما أنه يتم بيع العنصرين بشكل منفصل، فمن الممكن تخصيص المبلغ على أساس الحصص أو النسب عند القيمة العادلة للعناصر المنفردة عندما يتم بيعهم بشكل منفصل.
- وعلاوة على ذلك، يتعين عليها تطبيق معيار الاعتراف بعناصر المعاملة المحددة بشكل منفصل (لبيع السيارة انظر الفقرات ٢٣-١٠ إلى ٢٣-١٣ ولخدمات الصيانة أنظر الفقرات ٢٣-١٤ إلى ٢٣-١٦).

مثال ١٨ أبرمت شركة أمن وحماية عقداً مع عميل لتزويده بنظام أجهزة إنذار (بما في ذلك التركيب) لخدمته فترة ثلاث سنوات من تاريخ التركيب ولتقديم استجابة مدعمة للعميل عندما يُطلق جرس الإنذار. ويكون العميل ملزماً تعاقدياً بدفع ما قيمته ٢٠٠.٠٠٠ وحدة عملة لشركة الأمن والحماية بعد مضي ثلاث سنوات على تركيب جهاز الإنذار ضد السرقة، "بدون فائدة".

تركب شركة الأمن والحماية جهاز إنذار ضد السرقة التي تقوم ببيعه. وأبدلاً لا تركب أجهزة إنذار يتم بيعها من قبل الغير.

أبرمت شركة الأمن والحماية معاملة بيع ذو عناصر متعددة. ولمعاملة البيع عناصر متعددة وهي على النحو التالي:

- * بيع بضاعة، بما في ذلك التركيب - نظام جهاز الإنذار؛
- * تقديم خدمات صيانة أجهزة الإنذار؛
- * تقديم خدمات الاستجابة المدعمة؛
- * عنصر التمويل المتعلق بالدفع لمعاملة البيع وتقديم الخدمات المتعلقة بنظام جهاز الإنذار ولخدمات الاستجابة المدعمة والمقدمة إلى العميل (انظر الفقرة ٢٣-٥).

يتعين على شركة الأمن والحماية تخصيص القيمة العادلة للمبلغ مستحق القبض من العميل إلى عناصر المعاملة المحددة بشكل منفصل. علاوة على ذلك، يتعين عليها تطبيق معيار الاعتراف على عناصر المعاملة المحددة بشكل منفصل (لبيع البضاعة انظر الفقرات ٣٢-١٠ إلى ٢٣-١٣، لتقديم الخدمات أنظر الفقرات ٢٣-١٤ إلى ٢٣-١٦ ولمعاملة التمويل انظر الفقرات ٢٣-٢٨ إلى ٢٣-٢٩ (أ)).

في هذه الحالة، لا يعامل التركيب على أنه عنصر منفصل عن المعاملة، وذلك لأن العميل لن يشتري النظام بدون تركيبه ولا تقدم المنشأة خدمات التركيب إن لم تبيع النظام، عندما يكون التركيب مصادف لبيع البضائع فيعترف بأي رسوم متعلقة بالتركيب عندما تباع البضاعة (انظر إلى ملحق القسم ٢٣، المثالين ٢ و ١٤)، وعادة ما يعترف البائع بالإيراد الناتج من بيع البضائع عندما يقبل المشتري بتوصيل البضاعة، وعندما يتم التركيب والفحص كما معتاد عندما يتم نقل المخاطر الهامة وعوائد ملكية البضائع (انظر إلى القسم ٢٣-١٠)

مثال ١٩

تبيع شركة تصنيع يخوت فخمة يختاً إلى بنك بسعر ١.٠٠٠.٠٠٠ وحدة عملة، وتبرم بنفس الوقت إتفاقية لإعادة شراء نفس اليخت من البنك بسعر ١.٠٨٠.٠٠٠ وحدة عملة بعد سنة واحدة.

وكانت القيمة العادلة لليخت عند إبرام المعاملة ٢.٠٠٠.٠٠٠ وحدة عملة، ويقدر معدل الاقتراض المتزايد للشركة المصنعة بما يقارب ٨% في السنة.

لا يمتلك البنك حق بيع اليخت.

ينبغي ألا تعترف الشركة المصنعة بالعائد من بيع اليخت. ويُعد جوهر كلا المعاملتين المأخوذتين بالإجمال إقتراض الشركة المصنعة بمبلغ ١.٠٠٠.٠٠٠ وحدة عمل من البنك وتعمل الشركة المصنعة لليخت التأمين على القرض (أصل مخزون). ووفقاً لذلك، ينبغي للشركة المصنعة الإعتراف بمبلغ ١.٠٠٠.٠٠٠ وحدة عملة المقبوضة من البنك على أنه إلتزام مضمون وينبغي أن يبقى اليخت في مخازن الشركة المصنعة.

ينبغي الإعتراف بمبلغ ٨٠٠.٠٠٠ وحدة عملة (الفائض من سعر إعادة الشراء ١.٠٨٠.٠٠٠ وحدة عملة على سعر البيع ١.٠٠٠.٠٠٠ وحدة عملة) وفقاً للقسم ١١ "الأدوات المالية الأساسية" على أنها تكاليف تمويلية على مدى فترة القرض على طريقة الفائدة الفعالة.

مثال ٢٠

المعطيات هي نفس المذكورة في المثال ١٩، إلا أنه وفي هذا المثال، تمتلك الشركة المصنعة خيار (غير ملزم) لإعادة شراء اليخت من البنك بسعر ١.٠٨٠.٠٠٠ وحدة عملة بعد سنة واحدة من البيع.

لأن القيمة العادلة لليخت أعلى بكثير من سعر الممارسة لخيار إعادة شراء اليخت، فمن غير المرجح أن تسمح الشركة المصنعة بإسقاط حق الإختيار. وبالتالي، يُعد جوهر كلا المعاملتين المأخوذتين بالإجمال إقتراض الشركة المصنعة بمبلغ ١.٠٠٠.٠٠٠ وحدة عمل من البنك وتعمل الشركة المصنعة لليخت التأمين على القرض (أصل مخزون). ووفقاً لذلك، ينبغي للشركة المصنعة الإعتراف بمبلغ ١.٠٠٠.٠٠٠ وحدة عملة المقبوضة من البنك على أنه إلتزام مضمون وينبغي إبقاء اليخت في مخازن الشركة المصنعة.

ينبغي الاعتراف بمبلغ ٨٠٠.٠٠٠ وحدة عملة (الفائض من سعر إعادة الشراء ١.٠٠٨.٠٠٠ وحدة عملة على سعر البيع ١.٠٠٠.٠٠٠ وحدة عملة) وفقاً للقسم ١١ "الأدوات المالية الأساسية" على أنها تكاليف تمويلية على مدى فترة القرض بطريقة الفائدة الفعالة.

٢٣-٩

في بعض الأحيان، وكجزء من معاملة المبيعات، تمنح الشركة لعملائها مكافأة الولاء التي بموجبها يُعوض العميل في المستقبل ببضائع أو خدمات مجانية أو بأسعار مخفضة. وفي هذه الحالة ووفقاً للفقرة ٢٣-٨، ينبغي أن تحسب المنشأة رصيد المكافآت على أنها عنصر قابل للتحديد بشكل منفصل عن معاملة المبيعات الابتدائية. ويجب أن تخصص المنشأة القيمة العادلة للمبلغ المقبوض فيما يتعلق بالبيع المبدئي بين رصيد المكافآت والمكونات الأخرى للبيع. وينبغي قياس مبلغ عوض المكافأة المخصص لرصيد المكافآت استناداً إلى قيمهم العادلة، أي المبلغ الذي من الممكن أن يباع فيه رصيد المكافآت بشكل منفصل.

[أنظر: ملحق القسم ٢٣، المثال ١٣]

أمثلة - مكافآت ولاء العميل

مثال ٢١

يدير بائع بقالة بالتجزئة برنامج ولاء للعملاء. فيمنح فيها البرنامج لنقاط الولاء لأعضاء البرنامج عند إنفاقهم مبلغ محدد على سلع البقالة. ويستطيع أعضاء البرنامج تعويض النقاط بشراء سلع أخرى في المستقبل. ولا تكون لهذه النقاط تاريخ لإنتهاء مفعولها. وعن طريق توفير أرصدة المكافآت لعملائها، يبرم بائع البقالة بالتجزئة مبيعات متعددة العناصر.

ينبغي على متجر البقالة بالتجزئة حساب رصيد المكافآت على أنها مكون محدد بشكل منفصل لمعاملة البيع في تلك الممنوحة (البيع المبدئي) وينبغي تخصيص القيمة العادلة لمبلغ العوض المقبوض أو المستحقة الدفع فيما يتعلق بالبيع المبدئي بين رصيد المكافآت والبضائع المزودة للعميل عند البيع المبدئي. يجب أن يقاس مبلغ العوض المخصص لرصيد المكافآت بالرجوع إلى قيمتها العادلة (أي المبلغ الذي من الممكن أن يباع فيه رصيد المكافأة بشكل منفصل).

وطبقاً لمتطلبات الفقرات ٢٣-١٠ إلى ٢٣-١٣ يجب أن يعترف متجر البقالة بالتجزئة بمبلغ العوض المخصص لرصيد المكافآت على أنه إيراد عندما يسترد رصيد المكافآت وعندما تفي بالتزاماتها لتزويد المكافآت. ويجب أن يستند مبلغ الإيراد المعترف به على عدد رصيد المكافآت التي تم استردادها بمقابل المكافآت وبالنسبة إلى العدد الإجمالي المتوقع أن يسترد.

بيع البضائع

ملاحظات

تكون القضية الأساسية عند محاسبة الإيراد من بيع البضائع هي تحديد الوقت الذي ينبغي الاعتراف بالإيراد فيه. وتحدد الفقرة ٢٣-١٠ الشروط المحددة التي يتعين تليبيتها من أجل الاعتراف بالإيراد من بيع البضائع. كما وتقدم الفقرات ٢٣-١١ إلى ٢٣-١٣ دليل الإرشادات الإلزامية المتعلقة بتطبيق الشروط المحددة.

وقد يعمل القانون في بلدان مختلفة على تلبية معيار الاعتراف الوارد في الفقرة ٢٣-١٠ في أوقات مختلفة وبالتالي يمكن أن يختلف توقيت الاعتراف بالإيراد من بلد لآخر. ولكن، هذا لا يعني أنه يتم تطبيق معايير الاعتراف بالإيرادات المختلفة في البلدان المختلفة. وعلى وجه التحديد، قد يحدد القانون هذه النقطة في الوقت الذي تنقل فيه المنشأة المخاطر ومكافآت الملكية الهامة. وعلى سبيل المثال، في بعض نطاقات الاختصاص للمبيعات عبر البريد، يتوجب على البائع إعطاء العملاء فترة سماح والتي يحصلون من خلالها على حق غير مشروط بإلغاء العقد (على سبيل المثال، تنتهي فترة السماح عند البيع عن طريق البريد والبالغة سبعة أيام عمل بعد اليوم الذي تستلم فيه البضائع). وبالتالي، يتطلب قراءة الأمثلة في هذه الوحدة في سياق القوانين المتعلقة ببيع البضائع في البلد التي تتم فيه المعاملة.

٢٣-١٠	ينبغي على المنشأة الاعتراف بالإيراد من بيع البضائع عندما يتم تلبية جميع الشروط الآتية:
(أ)	تتقل المنشأة جميع المخاطر ومكافآت الملكية الهامة للبضائع إلى المشتري. [إرجع: الفقرة ٢٣-١١ إلى ٢٣-١٣].
(ب)	لا تحتفظ المنشأة بالمشاركة الإدارية المستمرة بالدرجة التي تكون عادة مرتبطة بالملكية أو بالرقابة الفعالة على البضائع المباعة.
(ج)	يمكن قياس قيمة الإيراد بشكل موثوق.
(د)	من المحتمل أن تتدفق المنافع الاقتصادية المرتبطة بالمعاملة إلى المنشأة.
(و)	إمكانية قياس التكاليف المتكبدة أو التي ستُكبدها فيما يتعلق بالمعاملة بشكل موثوق.
	[أنظر: ملحق القسم ٢٣، الأمثلة ١ و ٦ و ٧]

ملاحظات

يُعترف بالإيراد فقط عندما يكون من المرجح أن تتدفق المنافع الاقتصادية المتعلقة بالمعاملة إلى المنشأة (انظر الفقرة ٢٣-١٠ (د)). وفي بعض الحالات، قد لا يكون هذا محتمل حتى يتم قبض مبلغ التعويض أو حتى يتم زوال الشك. فعلى سبيل المثال، قد يكون من غير المؤكد أن تمنح سلطة حكومية أجنبية الإذن بتحويل مبلغ العوض من بيع ما في بلد أجنبي. عندما ينشأ عدم الثقة حول قابلية تحصيل المبلغ المعترف به مسبقاً على أنه إيراد، والمحتمل الإقرار بالمبلغ غير القابل للتحصيل أو المبلغ فيما يتعلق بإسترجاع المبالغ المتوقفة على أنها مصاريف بدلاً من تعديل مبلغ الإيراد الأساسي المعترف به. يُحدد القسم ١١ "الأدوات المالية الأساسية" المتطلبات المتعلقة بانخفاض قيمة الأدوات المالية التي تُقاس بالتكلفة أو التكلفة المطفأة.

أمثلة - الإيراد من بيع البضائع

مثال ٢٢ تُصنع منشأة معدات حسب الطلب (أي مُصنعة خصيصاً) للصناعات البلاستيكية (للعلماء). تُصنع المعدات على أجزاء. ويعمل على تجميع وتركيب الأجزاء في مصانع العميل. وينتقل سند الملكية القانونية عندما يوافق العميل إكمال عملية التوصيل والتركيب والفحص. ويدفع العميل مبلغ المعدات فور الإقرار بالاستلام. وتقدم المنشأة لعملائها كفالة قياسية لمدة سنتين مقابل عيوب التصنيع.

في هذا المثال، يفحص العميل المعدات ويُقر بالاستلام.

تعترف المنشأة بالإيراد عندما يُقر العميل بالاستلام (أي بعد الفحص)، وعندما تنتقل مخاطر ومكافآت الملكية وتتم تلبية العوامل الأخرى المذكورة في الفقرة ٢٣-١٠.

ملاحظة: تعترف المنشأة المخصص (الالتزام) فيما يتعلق بكفالتها وفقاً للقسم ٢١ "المخصصات والبنود المحتملة".

مثال ٢٣

الحقائق هي نفس الحقائق المذكورة في المثال ٢٢.

يكتشف العميل بعد مضي سنة من البيع وجود عيب تصنيعي في المعدات المملوكة من المنشأة. وتلتزم المنشأة وفقاً للكفالة بالتزامها التعاقدية باستبدال الجزء المعيب من معدات العميل.

لا يُعدل الإيراد بالنسبة للنفقات المدفوعة للوفاء بالتزامات الكفالة. ويتم محاسبة التزام الكفالة وفقاً للقسم ٢١ "المخصصات والبنود المحتملة".

مثال ٢٤

الحقائق هي نفس المذكورة في المثال ٢٢، ولكن العميل غير راضٍ عن تركيب ووفقاً لذلك لم يقبل الاستلام.

لا يمكن للمنشأة الاعتراف بالإيراد لعدم انتقال المخاطر وعوائد الملكية إلى العميل (أي لم تتم تلبية العوامل الواردة في الفقرة ٢٣-١٠). وتبقى المعدات في مخزون المنشأة (أصل)، ومن الممكن تقييمها لانخفاض القيمة وفقاً للفقرتين ٢٧-٢ و ٢٧-٣.

ملاحظة: لم يكن هنالك بيع لغاية هذا الوقت وبالتالي لن تعترف المنشأة بمخصص الكفالة (الالتزام) ما لم يكن لديها عقد مثقل بالالتزامات.

مثال ٢٥

الحقائق هي نفس المذكورة في المثال ٢٢. ولكن كان البيع، في هذا المثال ضمن فترات الائتمان العادية والبالغة ٦٠ يوماً.

عندما أقر العميل بالإستلام كان في وضع مالي سليم. ولكن دُمرت أعمال العميل، بعد شهر من الاستلام، بفعل كارثة طبيعية وتوقع المنشأة أن تحصل على نسبة ٢٠% فحسب من سعر البيع عند تصفية العميل.

تعترف المنشأة بالإيراد (والذمم التجارية المدينة) عندما يقر العميل بالإستلام (أي بعد الفحص) وعندما نقل المخاطر ومكافآت الملكية وتلبية العوامل الأخرى المذكورة في الفقرة ٢٣-١٠.

يتم فحص الذمم المدينة التجارية لانخفاض القيمة وفقاً للقسم ١١ "الأدوات المالية الأساسية" (انظر الفقرات ١١-٢١ إلى ١١-٢٥). ولا يتأثر الإيراد بانخفاض القيمة.

٢٣-١١

يتطلب التقييم المتعلق بالوقت الذي تم فيه حولت المنشأة مخاطر وعوائد الملكية للمشتري فحص ظروف المعاملة. وفي أغلب الحالات، يتزامن نقل مخاطر وعوائد الملكية مع تحويل سند الملكية القانونية أو إجراء الحيابة للمشتري. وتجري هذه هي الحالة لمعظم مبيعات التجزئة. وفي حالات أخرى، تحدث عملية نقل مخاطر وعوائد الملكية في وقت مختلف عن وقت نقل سند الملكية القانونية أو إجراء الحيابة. [ارجع: ملحق القسم ٢٣، الأمثلة من ٥ إلى ٨ و ١٠].

- ٢٣-١٢ لا تعترف المنشأة بالإيراد إن احتفظت بمخاطر الملكية الهامة. وفيما يلي أمثلة على الحالات التي قد تحتفظ المنشأة فيها بمخاطر وعوائد الملكية:
- (أ) عندما تحتفظ منشأة بالتزام متعلق بأداء غير مرض وغير مغطى بالكفالات العادية.
- (ب) عندما يتوقف قبض الإيراد من بيع معين على بيع المشتري للبضائع. [ارجع: ملحق القسم ٢٣، مثال ٩].
- (ج) عندما تُسحق البضائع الخاضعة للتركيب، ويُعد التركيب أهم جزء في العقد الذي لم يكتمل بعد. [ارجع: ملحق القسم ٢٣، مثال ٢].
- (هـ) عندما يحق للمشتري أن يلغي الشراء لسبب محدد في عقد البيع أو وفقاً لحرية التصرف الوحيدة للمشتري بدون أي سبب، وعندما تكون المنشأة غير متأكدة من إمكانية الإرجاع. [ارجع: ملحق القسم ٢٣، مثال ٣].

مثال - إحتفاظ البائع بمخاطر الملكية الهامة

- مثال ٢٦ تقبل منشأة ما طلباً من عميل لتصنيع منتج لم يسبق صناعته (على سبيل المثال، مركبة فضائية تفوق بشكل ملحوظ التقنية الحالية). وتضمن المنشأة مستوى معين من الأداء للمنتج (على سبيل المثال، تمتلك المركبة الفضائية القدرة على الهبوط على كوكب المريخ والعودة إلى الأرض). ولن يكون معروفاً ما إذا سيتم تحقيق ضمان مستوى الأداء إلا بعد تشغيل المنتج على النحو المعد من قبل العميل (أي بعد عودة السفينة الفضائية من رحلتها الأولى من المريخ). فيتوجب على المنشأة إعادة مبلغ ثمن الشراء إلى عميلها إن لم تتم المركبة الفضائية رحلتها الأولى بنجاح. وينتقل سند الملكية القانونية عند الاستلام. ونظراً للشكوك المتعلقة حول ما إذا بإمكانية المنتج إحراز مستوى ضمان الأداء، فلا تنتقل مخاطر ومكافآت الملكية حتى تكتمل الرحلة الأولى بنجاح (أي تحتفظ المنشأة بمخاطر الملكية الهامة بما أن هناك احتمال كبير بعدم تحقق مستوى ضمان الأداء).

- ٢٣-١٣ إن كانت المنشأة تحتفظ فقط بمخاطرة ملكية غير هامة، فتُعد المعاملة معاملة بيع وتعترف المنشأة بالإيراد. فعلى سبيل المثال، يعترف البائع بالإيراد عندما يحتفظ بسند الملكية القانونية للبضائع وحدها وذلك للحفاظ على قابلية تحصيل المبلغ المستحق. وعلى نحو مماثل، تعترف المنشأة بالإيراد عندما تقدم إمكانية العميل من إسترجاع المبلغ في حال وجد العميل أن البضائع ذات عيب أو لم يكن راضياً لأي سبب آخر، ويمكن للمنشأة تقدير العوائد بشكل موثوق. وفي مثل تلك الحالات، تعترف المنشأة بمخصص للعوائد وفقاً للقسم ٢١ "المخصصات والبنود المحتملة".

أمثلة - لا يحتفظ البائع بمخاطر الملكية الهامة

- مثال ٢٧ تباع شركة تصنيع عشرة آلات بيع ذاتية لمدينة ملاهي على الحساب. وتُستحق الدفعة في غضون ثلاثة أشهر من الاستلام. أما بالنسبة لجميع المبيعات عن طريق الدين، تكتب

الشركة المصنعة بنداً في العقد ينص على عدم إنتقال سند الملكية القانونية إلا عند قبض المبلغ وليس عند إستلام المنتج.

قد يشير الإحتفاظ بسند الملكية إلى عدم إنتقال مخاطر ومكافآت الملكية إلى المشتري، مع أنه لا يتوجب نقل سند الملكية شرطاً للاعتراف بالإيراد. وذلك شريطة تلبية معيار الاعتراف بالإيراد الوارد في الفقرة ٢٣-١٠ وعدم وجود أي سبب يدفع للاعتقاد بأنه لن تتمكن مدينة الملاهي من الدفع، ويمكن الاعتراف بالإيراد شريطة إحتفاظ الشركة المصنعة بالحقوق الوحيدة بالإضافة إلى سند الملكية والذين يخولان الشركة المصنعة بإعادة حيازة آلات البيع الذاتية في حال لم تدفع مدينة الملاهي. وبعبارة أخرى، تنتقل مخاطر ومكافآت الملكية من الشركة المصنعة إلى مدينة الملاهي عند استلام آلات البيع الذاتية. ويُعد الإحتفاظ بسند الملكية القانونية المؤقت في هذه الحالة غير هام.

مثال ٢٨

يمنح بائع تجزئة عملاته حق الإرجاع لمدى الحياة على مبيعات المصاييح. ويمكن للعملاء إرجاع مصاييحهم لأي سبب كان وبأي وقت، وذلك بإظهار إيصال ساري المفعول وبالتالي يستردون أموالهم. وتظهر البيانات التاريخية المناسبة إرجاع ما يقارب نسبة ١% من المبيعات. ويتطلب على بائع التجزئة لدوام معدل الإرجاع هذا في المستقبل.

لا يحتفظ بائع التجزئة إلا بالمستوى غير الهام والقابل للقياس لمخاطر ومكافآت الملكية. وينبغي الاعتراف بالإيراد عند البيع شريطة إستيفاء معايير الاعتراف الأخرى الواردة في الفقرة ٢٣-١٠. وهناك إحصائية أن تؤثر العوائد على قياس مبلغ الإيراد المراد الإيعتراف به لكل عملية بيع مصباح (أي في هذا المثال يتعين تسجيل العائد عند نسبة ٩٩% من سعر البيع النقدي).

ملاحظات: إن تبين في فترة إعداد تقارير لاحقة، أن العوائد الفعلية أكبر أو أقل من نسبة ١% (التقدير الأصلي) يتم حساب مراجعة التقدير بأثر مستقبلي (أي تغيير في التقدير وفقاً للوحدة ١٠ "السياسات والتقديرات والأخطاء المحاسبية").

تقديم الخدمات

ملاحظات

تعد القضية الأساسية في محاسبة الإيراد المكتسب من تقديم الخدمات تحديد وقت الاعتراف بالإيراد. تُحدد الفقرة ٢٣-١٤ الشروط التي يتعين تليتها للاعتراف بالإيراد المكتسب من تقديم الخدمات باستخدام طريقة نسبة الإنجاز عند إمكانية تقدير نتائج المعاملة بشكل موثوق. وتقدم الفقرات ٢٣-١٥ و ٢٣-٢١ إلى ٢٣-٢٧ دليل الإرشادات الإلزامي المتعلق بتطبيق طريقة نسبة الإنجاز. وكما تُحدد الفقرة ٢٣-١٦ كيفية الاعتراف بالإيراد المكتسب من تقديم الخدمات عندما لا يمكن تقدير نتائج المعاملة بشكل موثوق.

٢٣-١٤

عند إمكانية تقدير نتائج المعاملة المشتملة على تقديم الخدمات بشكل موثوق، ينبغي على المنشأة الاعتراف بالإيراد المصاحب للمعاملة بالإستناد على مرحلة إنجاز المعاملة في نهاية فترة إعداد التقارير (والتي يُشار إليها أحياناً بطريقة نسبة الإنجاز). ويمكن تقدير نتائج المعاملة بشكل موثوق عند تحقق جميع الشروط الآتية:

(أ) إمكانية قياس قيمة الإيراد بشكل موثوق.

- (ب) احتمالية تدفق المنافع الاقتصادية المرتبطة بالمعاملة إلى المنشأة.
- (ج) إمكانية قياس مرحلة إنجاز المعاملة بشكل موثوق في نهاية فترة إعداد التقارير.
- (د) إمكانية قياس التكاليف المتكبدة للمعاملة وتكاليف إنجازها بشكل موثوق.
- تُقدم الفقرات ٢٣-٢١ إلى ٢٣-٢٧ دليل الإرشادات المتعلق بتطبيق طريقة نسبة الإنجاز.
- [إرجع: ملحق الوحدة ٢٣، الفقرة ٢٣-١١ والأمثلة من ١٤ إلى ٢٠].

ملاحظات

يُعترف بالإيراد فقط عندما يكون من المرجح تدفق المنافع الاقتصادية المرتبطة بالمعاملة إلى المنشأة (أنظر الفقرة ٢٣-١٤ (ب)). ولكن عندما يكون هنالك تشكيك فيما يتعلق بقابلية تحصيل مبلغ متضمن مسبقاً في الإيراد، يُعترف بالمبلغ غير القابل للتحصيل أو المبلغ الذي لم يعد هنالك إمكانية لاسترجاعه على أنه مصروف بدلاً من الاعتراف به على أنه تعديل على مبلغ الإيراد المعترف بها أساساً.

للمنشأة القدرة بشكل عام على جعل التقديرات بشكل موثوق بعد الموافقة على النقاط الآتية:

- (أ) لكل طرف حقوق قابلة للإنفاذ فيما يتعلق بالخدمة التي يقدمها كل طرف ويتلقاها؛
- (ب) مبلغ العوض المراد مبادلتها؛
- (ج) طريقة وشروط التسوية.

ويُعد من الضروري أيضاً للمنشأة أن تخصص موازنة مالية داخلية فعالة ونظام لإعداد التقارير. وينقح مدققي المنشأة عندما تقتضي الضرورة تقديرات الإيراد طالما تقدم الخدمة. ولا تشير بالضرورة أن مثل تلك النتائج أنه لا يمكن تقدير نتائج المعاملة بشكل موثوق.

أمثلة - تقديم الخدمات

مثال ٢٩

يبرم مهندس مُعايرة الأجهزة عقداً لمعايرة آلة مصنع على فترات كل ستة أشهر على مدى فترة عامين على أن ينتهي العقد في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٢.

دفع المصنع في ١ يناير ٢٠٠١ مبلغ ١٠,٠٠٠ وحدة عملة إلى مهندس مُعايرة الأجهزة. وتبلغ تكلفة كل معايرة يقوم بها مهندس معايرة الأجهزة بمبلغ ١,٠٠٠ وحدة عملة تقريباً.

يتعين على مهندس مُعايرة الأجهزة الاعتراف بالإيراد البالغ ٢,٥٠٠ وحدة عملة الناتجة عن توفير خدمات المعايرة عندما يؤدي خدمات المعايرة في كل من يونيو ٢٠٠١ وديسمبر ٢٠٠١ ويونيو ٢٠٠٢ وديسمبر ٢٠٠٢. تؤدي خدمات المعايرة بعدد من الأعمال المحددة مسبقاً (أربع عمليات مُعايرة للأجهزة) وفي أوقات محددة (على فترات لكل ستة أشهر من ١ يناير ٢٠٠١). وبالتالي يعترف مهندس المُعايرة بشكل مبدئي بالمبلغ المقبوض في ١ يناير ٢٠٠١ (١٠,٠٠٠ وحدة عملة) على أنه التزام.

مثال ٣٠

تقدم منشأة ما خدمات صيانة إلى طرف ثالث بموجب عقد بسعر ثابت بقيمة ١٠,٠٠٠ وحدة عملة. قدرت المؤسسة بشكل مبدئي تكاليفها الكلية وفقاً للعقد بما قيمته ٦٠,٠٠٠ وحدة عملة. وتكبدت المنشأة في نهاية فترة إعداد التقارير (٢٠×١) مبلغ ٥٠,٠٠٠ وحدة عملة وتتوقع أن تتكبد تكاليف إضافية بقيمة ١٥,٠٠٠ وحدة عملة لإنهاء خدمات الصيانة.

تحدد المؤسسة مرحلة إتمام العقد بالاستناد إلى نسبة التكاليف المتكبدة بسبب العمل المنجز حتى تاريخه إلى التكاليف الإجمالية المقدرة (أنظر الفقرة ٢٢-٢٣ (أ)).

وفي نهاية عام ٢٠×١، يكون العقد مُنجزاً بنسبة ٧٦,٩٢٣٪ - حساب: ٥٠,٠٠٠ وحدة عملة ÷ ٦٥,٠٠٠ كتكاليف متكبدة ÷ ٦٥,٠٠٠ كتكاليف إجمالية مقدرة للعقد. وتبعاً لذلك، يتعين على المنشأة في ٢٠×١ الاعتراف بإيراد بمبلغ ٧٦,٩٢٣ وحدة عملة - حساب: ٧٦,٩٢٣٪ × ١٠٠,٠٠٠ وحدة عملة كإيراد إجمالي متوقع. وعلاوة على ذلك، يتعين على المنشأة الاعتراف بتكاليف قيمتها ٥٠,٠٠٠ وحدة عملة.

٢٣-١٥

عندما تنفيذ الخدمات من خلال عدد غير محدد من الأعمال على مدى فترة زمنية محددة، تعترف المنشأة بالإيراد على أساس القسط الثابت على مدى الفترة المحددة في ما لم يكن هناك دليل على وجود طرق أخرى تمثل مرحلة الإنجاز بطريقة أفضل. عندما يكون العمل المحدد أكثر أهمية من أي عمل آخر، فتؤجل المنشأة الاعتراف بالإيراد إلى أن يتم تنفيذ عمل المهمة.

أمثلة - خدمات منقذة في عدد غير محدد من الأعمال

مثال ٣١

أبرمت شركة أمن وحماية عقوداً تقدم بموجبها استجابات مسلحة لأصحاب المنازل عند إطلاق أجهزة الإنذار الخاصة بهم، وتكون نهاية عقد شركة الأمن والحماية في ٣٠ يونيو. دفع أحد أصحاب المنازل مبلغ ١٠,٠٠٠ وحدة عملة لشركة الأمن والحماية في ١ يناير ٢٠×١. وبمقابل رسوم ثابتة، تلزم شركة الأمن والحماية بموجب العقد على تقديم خدماتها الخاصة بالاستجابة المسلحة لصاحب المنزل لمدة سنتين.

يتعين على شركة الأمن والحماية الاعتراف بالإيراد المكتسب من مخصص خدمة الاستجابة المسلحة على أساس القسط الثابت في حساب الاستهلاك على مدى العامين (أي ٤١٧ وحدة عملة شهرياً = ١٠,٠٠٠ وحدة عملة كإيراد ÷ ٢٤ شهراً). وتجري الاستجابات فقط عند إطلاق أجهزة الإنذار خلال مدة العقد البالغة عامين. ولا يمكن تحديد أوقات تلك الأحداث وتكرارها.

وبالتالي، يتم الاعتراف بالإيراد على النحو الآتي:

السنة المنتهية في يونيو ٢٠×١: ١٠,٠٠٠ وحدة عملة × ٦ ÷ ٢٤ شهراً = ٢,٥٠٠ وحدة عملة.

السنة المنتهية في يونيو ٢٠×٢: ١٠,٠٠٠ وحدة عملة × ١٢ ÷ ٢٤ شهراً = ٥,٠٠٠ وحدة عملة.

السنة المنتهية في يونيو ٢٠٠٣: ١٠,٠٠٠ وحدة عملة $\times 6 \div 24$ شهراً = ٢,٥٠٠ وحدة عملة.

مثال ٣٢

الحقائق هي نفس المذكورة في المثال ٢٩.

أبرم مهندس مُعايرة أجهزة عقداً لمعايرة آلة مصنع على فترات كل ستة أشهر على مدى عامين وتنتهي فترة العقد في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٢.

دفعت الشركة المُصنعة في ١ يناير ٢٠٠١ مبلغ ١٠,٠٠٠ وحدة عملة إلى مهندس مُعايرة الأجهزة. وتبلغ تكلفة كل معايرة يقوم بها المهندس ما قيمته ١,٠٠٠ وحدة عملة تقريباً.

تُنفذ خدمات معايرة الأجهزة من خلال عدد من الأعمال المحددة مسبقاً (أربع معايرات) وفي أوقات محددة (فترة من ستة أشهر ابتداء من ١ يناير ٢٠٠١)، أي لا تُطبق المتطلبات الواردة في الفقرة ٢٣-١٥ على هذه المعاملة.

مثال ٣٣

أبرم أحد تجار السيارات عقداً لصيانة سيارة عميل جديدة لمدة ثلاث سنوات.

دفع العميل في ١ يناير ٢٠٠١ ما قيمته ١٠,٠٠٠ وحدة عملة للتاجر. أظهرت التجارب أنها تتراوح تكاليف التاجر لصيانة السيارات الجديدة من النوع الذي يملكه العميل بمعدل من ١,٠٠٠ وحدة عملة في السنة الأولى من الملكية و ١,٠٠٠ وحدة عملة في السنة الثانية و ٣,٠٠٠ وحدة عملة في السنة الثالثة.

يتعين على الميكانيكي الاعتراف بالإيراد المكتسب من تقديم خدمات صيانة السيارات إلى العميل على النحو التالي: ٢,٠٠٠ وحدة عملة في ٢٠٠١ و ٢,٠٠٠ وحدة عملة في ٢٠٠٢ و ٦,٠٠٠ وحدة عملة في ٢٠٠٣. ومع أن تقديم خدمات الصيانة يتم من خلال عدد غير محدد من الأعمال على مدى فترة زمنية محددة، وتعمل الخبرة على تقديم دليل على أنه يتم تنفيذ ٢٠% من العمل في كل من العام ١ و ٢ وأنه في العام ٣ يتم تنفيذ نسبة ٦٠%. وتمثل هذه النسبة مرحلة إنجاز المهمة بصورة أفضل، كما أنها تعكس توقعات لهامش ربح إجمالي ثابت على مدى مدة العقد.

المثال ٣٤

تتنافس شركتي أبحاث علمية (أ و ب) لتطوير مركب لصناعة الأدوية. ووفقاً للترتيبات التعاقدية، تحاول كل منهما لتطوير المركب بنفس الوقت وتدفع الشركة المُصنعة ١,٠٠٠,٠٠٠ وحدة عملة إلى أول شركة فيهما تعمل على تقديم المركب النهائي. الذي يفي بالموصفات المحددة مسبقاً بينما لا تحصل شركة الأبحاث الثانية على أي مقابل.

عندما تقبل الشركة الدوائية المُصنعة بالمركب المطور من قبل الشركة أ، تتخلى الشركة ب عن أعمال التطوير قيد الإنجاز.

يُعتبر قيام شركة الأبحاث العلمية بإخضاع المركب حسب المواصفات المحددة مسبقاً عملاً خاصاً وأهم من أي عمل آخر. وعليه تؤجل شركتنا البحوث الاعتراف بالإيراد حتى تقبل الشركة الدوائية المُصنعة بالمركب.

يعترف بمبلغ ١,٠٠٠,٠٠٠ وحدة عملة كإيراد حال قبول الشركة الدوائية المُصنعة بمركب الشركة أ.

لا تسجل الشركة ب أي إيراد ———— ولن يتدفق أي منافع إقتصادية إلى الشركة ب نتيجة للخدمات المقدمة إلى الشركة الدوائية المصنعة.

١٦-٢٣

عندما لا يمكن تقدير نتائج المعاملة بما فيها تقديم الخدمات بشكل موثوق، فينبغي على المنشأة أن تعترف بالإيراد إلى حد النفقات المعترف بها والقابلة للاسترداد.

ملاحظات

غالباً، ما يصعب تقدير النتائج بشكل موثوق في المراحل الأولى من أي معاملة، ومع ذلك قد يكون من الممكن للمنشأة أن تسترد تكاليف المعاملة المتكبدة لذلك يتم الاعتراف بالإيراد فقط إلى حد التكاليف المتكبدة والتي يُتوقع أن تكون قابلة للاسترداد لكن لا يتم الاعتراف بأي ربح لأنه لا يمكن تقدير نتائج المعاملة بشكل موثوق.

أمثلة - لا يمكن تقدير نتائج أي معاملة خدمات بشكل موثوق.

مثال ٣٥

تعاقبت شركة محاماة لتمثيل مجموعة من موظفين سابقين مقابل دعوى جماعية ضد شركة تعدين وستتقاضى شركة التعدين رسوم الخدمات القانونية المقدمة البالغة ٢٠% من مجموع التعويضات التي منحتها المحكمة (أو أي تسوية خارج المحكمة). لكن لا تحصل شركة المحاماة على أي مقابل إذا فشلت الدعوى.

عندما لا يمكن تقدير نتيجة الدعوى بشكل موثوق فإنه لا يمكن لشركة المحاماة أن تعترف بأي إيراد — قد لا تكون النفقات المعترف بها قابلة للاسترداد.

عندما يمكن تقدير نتيجة الدعوى بشكل موثوق فينبغي على شركة المحاماة أن تعترف بالإيراد بناء على طريقة نسبة الإنجاز.

مثال ٣٦

الحقائق هي نفسها المذكورة في المثال ٣٥. ولكن في هذا المثال تعوض شركة المحاماة بغض النظر عن نتيجة الدعوى على أساس الوقت المستنفذ في الدفاع عن القضية (أي عدد الساعات المستنفذة $\times 100$ وحدة عملة لكل ساعة). حيث تستغرق شركة المحاماة في فترة إعداد التقارير ١٢٠ ساعة على الدعوى.

في هذا المثال، لا تعتمد نتائج المعاملة على نتيجة الدعوى (أي يدفع العميل بغض النظر عن نتيجة الدعوى).

ينبغي على شركة المحاماة الاعتراف بالإيراد بناء على ساعات العمل الفعلية (أي ١٢٠ ساعة × ١٠٠ وحدة عملة لكل ساعة = ١٢.٠٠٠ وحدة عملة).

مثال ٣٧ تتنافس شركتي استشارات (أ و ب) على مساعدة شركة ألعاب في محاولتها للحصول على رخصة كازينو التي ستمنحها للحكومة (س) في عملية تقديم عطاءات تنافسية. ووفقاً مع الاتفاقيات التعاقدية تقوم كل من أ و ب بإعداد عطاء مستقل لشركة الألعاب لتتظر فيها. وتقوم شركة الألعاب باختيار أحد العطاءين المطورين من قبل كل من أ و ب والمقدمة على أنها عطاء تنافسي.

تستلم شركة الاستشارات التي يتم اختيارها ليتهايم تقديمه من قبل شركة الألعاب إلى حكومة (س) رسوماً على خدماتها بناء على معدل الساعات المحددة مسبقاً بينما لا تحصل شركة الاستشارات التي لا تُقدّم العرض على أي مقابل.

تقدّم شركات الاستشارات عادة فاتورة لعميلها مشتملة على الأجر بالساعة والواجب دفعه بصرف النظر عما إذا كانوا يعمل العملاء حسب توجيهاتهم.

تختار شركة الألعاب اقتراح شركة (أ) وتقدمه للحكومة (س) على أنها مناقصتها للحصول على رخصة كازينو.

فعندما تختار شركة الألعاب عرض العطاء ولا تتمكن من التقدير بشكل موثوق، فلا تعترف شركات الاستشارات بأي إيراد - ويتم الاعتراف بالنفقات على أنها غير قابلة للاسترداد.

ولكن عندما يكون من الممكن تقدير نتائج العرض المختار بشكل موثوق، فينبغي على شركة الاستشارات التي من المتوقع قبول عرض عطاءها أن تعترف بالإيراد بناء على طريقة نسبة الإنجاز. وتستمر شركة الاستشارات الأخرى بتأجيل الاعتراف بالإيراد.

وفي هذه الحالة يمكن تقدير نتائج المعاملة بشكل موثوق كافي عندما تعلن شركة الألعاب عن عرض العطاء الذي اختارته (أي عندما تختار شركة الألعاب اقتراح الشركة (أ)).

عقود الإنشاءات

ملاحظات

يُعتبر عقد الإنشاء عقد تفاوض على وجه التحديد لتشديد أصل أو مجموعة أصول التي ترتبط ارتباطاً وثيقاً أو بشكل مترابط من حيث تصميمها أو تقنياتها ووظيفتها أو غرضها النهائي أو استخدامها. وعادة ما تكون عقود الإنشاء لفترة أكبر من عام واحد. ومع ذلك، فمن الممكن لبعض العقود التي تستمر لفترة تقل عن عام واحد أن تعمل على تضمينها في التعريف.

يُحدد قسم محاسبة عقود الإنشاءات هذا في البيانات المالية للمقاولين. وبالإضافة إلى ذلك، تُغطي متطلبات في هذا القسم المعالجة المحاسبية للإيراد والتكاليف المرتبطة بعقود الإنشاء.

بسبب طبيعة النشاط المتعهد به في عقود الإنشاء يكون تاريخ بدء نشاط العقد المبرم وتاريخ إنجاز النشاط ضمن فترات محاسبية مختلفة. ومع ذلك، فإن القضية الرئيسية فيما يخص المحاسبة لعقود الإنشاء هي تخصيص إيراد العقد وتكاليفه للفترات المحاسبية التي يتم تنفيذ العمل الإنشائي. وعلى وجه الخصوص، يمكن تحديد متى يمكن تقدير نتائج العقد بشكل موثوق (انظر الفقرة ٢٣-١٧) وتحديد مرحلة إنجاز نشاط العقد.

تقدم الفقرات ٢٣-١٨ إلى ٢٣-٢٠ دليل إرشادات حول تجزئة العقود إلى عدد من العقود الإنشاءات ودمج العقود لتشكل عقد إنشائي واحد.

تقدم الفقرات ٢٣-٢١ إلى ٢٣-٢٧ دليل إرشادات من أجل تطبيق طريقة نسبة الإنجاز في المحاسبة لعقد إنشاء في البيانات المالية للمقاول. وإن إذا وقع العقد بأكمله ضمن فترة محاسبية واحدة فلن تحتاج المنشأة لتخصيص الإيراد والتكاليف لفترات محاسبية مختلفة. حيث يبدأ العقد وينتهي في الفترة نفسها، ويتم الاعتراف بجميع الإيرادات والتكاليف في الفترة المحاسبية المذكورة (أنظر مثال ٣٨).

وفيجد دليل الإرشادات المقدمة للاعتراف بالإيراد من تقديم الخدمات (مثال، الفقرة ٢٣-١٤) في محاسبة عقود الإنشاءات).

الإيضاح

لا يفي العقد بين المورد والعميل لإنتاج كمية من البضائع على مدى فترة زمنية بتعريف عقد الإنشاء.

على سبيل المثال، لا يعتبر عقد طويل الأجل بين مصنع وبائع جملة الذي يزود المصنع بائع الجملة بكمية ١٠.٠٠٠ غلاية على مدى فترة العقد وفقا لمواصفات بائع الجملة المحددة مسبقاً عقد إنشاء. بل يعتبر ببساطة عقد لإنتاج بضائع فقط.

لا يمكن اعتبار العقد عقد إنشاء لبناء مجموعة أصول منذ أنه ليس هنالك علاقة مترابطة بشكل وثيق أو مترابطة من حيث تصميمها أو تقنياتها ووظيفتها أو غرض استخدامها النهائي.

كما لا يمكن اعتبار تصنيع وبيع الغلاية الواحدة بمثابة عقد إنشاء فردي لعدم توفر تفاوض هام ومحدد لإنشائها لأن مبيعات المورد لكمية ١٠.٠٠٠ غلاية إلى بائع الجملة. وبالإضافة إلى ذلك، قد يندرج إنتاج وتوصيل غلاية واحدة بشكل عام ضمن فترة محاسبية واحدة.

٢٣-١٧ عندما يمكن تقدير نتائج عقد الإنشاء بشكل موثوق ، حينها ينبغي على المنشأة الاعتراف بإيراد العقد وتكاليفه المرتبطة بعقد الإنشاء على أنها إيراد ونفقات على التوالي بالإستناد إلى مرحلة إنجاز نشاط العقد في نهاية فترة إعداد التقارير (غالباً ما يُشار إليها بطريقة نسبة الإنجاز). كما ويتطلب تقدير النتائج بشكل موثوق إلى تقديرات مرحلة الإنجاز والتكاليف المستقبلية وتحصيل الفواتير بشكل موثوق. حيث تقدم الفقرات ٢٣-٢١ إلى ٢٣-٢٧ دليل إرشادات لتطبيق طريقة نسبة الإنجاز.

[إرجع: إلى الفقرة ٢٣-٢٥ (لا يمكن تقدير نتائج العقد بشكل موثوق)]

[إرجع: إلى الفقرة ٢٣-٢٦ (من المحتمل أن تتجاوز التكاليف الإجمالية للعقد إجمالي الإيرادات للعقد)]

ملاحظات

إيراد العقد

يشتمل إيراد العقد على المبلغ الأولي للإيراد المتفق عليه في العقد بالإضافة إلى تغييرات في أعمال ومطالبات والدفعات المحفزة للعقد لدرجة أنهم قد ينتجوا في الإيراد ولديهم القدرة على أن تكون قابلة للقياس بشكل موثوق. ومن المحتمل أن ينتج العقد عن:

- * تغيير عندما يكون من المحتمل أن يوافق العميل عليه.
 - * مطالبة عندما تصل المفاوضات إلى مرحلة متقدمة بحيث يكون من المحتمل للعميل أن يقبل بها.
 - * دفعة محفزة عندما يكون العقد متقدماً بشكل كافٍ ليكون من المحتمل استيفاء أو تجاوز معايير الأداء المحددة.
- يُعد التغيير تعليمات من العميل لإحداث تغيير في نطاق العمل الذي يتم أدائه بموجب العقد. ومن أمثلة هذه التغييرات تلك التغييرات في مواصفات أو تصميم الأصل وتلك التغييرات في مدة العقد.

تُعد المطالبة المبلغ الذي يسعى المقاول لجمعه من العميل أو طرف آخر كتعويض عن التكاليف التي لا يشملها السعر المنصوص عليه في العقد. وقد تنشأ المطالبة على سبيل المثال، من تأخير ناتج عن العميل والأخطاء في المواصفات أو التصميم والتغييرات المتنازع عليها في أعمال العقد.

وتُعد الدفعات التحفيزية مبالغ إضافية تُدفع للمقاول إذا تم استيفاء معايير الأداء المحددة أو تجاوزها. وعلى سبيل المثال، قد يسمح العقد بدفعة محفزة عند استكمال العقد في وقت مبكر. كما يشمل إيراد العقد على الدفعات المحفزة عندما يكون العقد في حالة متقدمة بشكل كافٍ ليكون من المحتمل استيفاء أو تجاوز معايير الأداء المحددة وقياس مبلغ الدفعة المحفزة بشكل موثوق.

تكاليف العقد

تتضمن تكاليف العقد تكاليف متعلقة بشكل مباشر بالعقد المحدد وتكاليف تعزى إلى نشاط العقد بشكل عام ويمكن تخصيصها للعقد وللتكاليف الأخرى كذلك التي يمكن تحميلها بشكل خاص للعميل بموجب شروط العقد.

وفيما يلي التكاليف المتعلقة بشكل مباشر بعقد مُحدد:

- (أ) تكاليف موقع العمل بما في ذلك الإشراف على الموقع؛
- (ب) تكاليف المواد المستخدمة في الإنشاء؛
- (ج) استهلاك الآلات والمعدات المستخدمة في العقد؛
- (د) تكاليف نقل الآلات والمعدات والمواد من وإلى الموقع المنصوص عليه في العقد؛
- (هـ) تكاليف استئجار الآلات والمعدات؛
- (و) تكاليف التصميم والمساعدة التقنية المتعلقة بشكل مباشر في العقد؛
- (ز) التكاليف المقدرة لتصويب وضمان العمل بما في ذلك تكاليف الضمانة المتوقعة؛
- (ح) مطالبات من الأطراف الثالثة؛

من الممكن أن تُنسب بعض التكاليف إلى نشاط العقد بشكل عام (على سبيل المثال، المصاريف غير المباشرة للإنشاء) ومن الممكن تخصيصها لعقود محددة.

وتُستبعد التكاليف التي لا يمكن نسبها لنشاط العقد أو التي لا يمكن تخصيصها لعقد من تكاليف عقد الإنشاء. وتشمل هذه التكاليف على الآتي:

- (أ) تكاليف الإدارة العامة التي لم يتم تحديد تعويضها في العقد؛

(ب) تكاليف البيع؛

(ج) تكاليف البحث والتطوير التي لم يتم تحديد تعويضها في العقد؛

(د) استهلاك الآلات المعطلة والمعدات غير المستخدمة بعقد مُحدد؛

وعادة ما تحتاج تقديرات تكاليف العقد وإيراداته إلى المراجعة بسبب أحداث تحدث أو الشكوك التي يتم حلها (أنظر الفقرة ٢٣-٢١). ولا تشير الحاجة لتلك المراجعات بالضرورة إلى أنه لا يمكن تقدير ناتج العقد بشكل موثوق. ويتم حساب التغييرات في تقديرات المحاسبة وفقاً للوحدة ١٠ "سياسات المحاسبة وتقديراتها وأخطائها"

[الأمثلة موضحة أدناه في الفقرة ٢٣-١٧. وتوضح تلك الضرورات المرحلة الأساسية من حسابات الإنجاز ضمن الأمثلة. وتقدم الفقرات ٢٣-٢١ إلى ٢٣-٢٧ دليل إرشادات لتطبيق طريقة نسبة الإنجاز وينبغي عمل المرجع لتلك الفقرات والأمثلة المتعلقة في تلك المادة التدريبية لفهم الحسابات المتعلقة].

أمثلة - عقود الإنشاء

مثال ٣٨

بموجب عقد الإنشاء، يتفق المتعاقد على سعر ثابت للعقد بقيمة ٢.٠٠٠ وحدة عملة لتجديد مطبخ شقة سكنية. وتبلغ قيمة التقدير الأولي للمقاول تكاليف العقد المتفق عليه في تاريخ ١ شباط ٢٠×١ مبلغ ١.٢٠٠ وحدة عملة.

وينتهي عقد الشركة في ٣١ ديسمبر من السنة، ويتم دفع سعر العقد للمتعاقد عند إنجاز أعمال التجديد.

ويتم الإنتهاء من أعمال التجديد في ٣١ يوليو ٢٠×١ بتكلفة ١.٢٥٠ وحدة عملة (أي، تُعادل التكاليف الفعلية المتكبدة بموجب العقد في ٣١ يوليو ٢٠×١ مبلغ ١.٢٥٠ وحدة عملة).

مع أنه يلاقي هذا العقد تعريف عقد الإنشاء، إلا أنه يندرج الإنشاء في فترة محاسبية واحدة (على افتراض أن المنشأة لا تقوم بإعداد البيانات المالية المؤقتة). ومع ذلك، لا داعي لتخصيص إيرادات العقد وتكاليفه لفترات محاسبية مختلفة إذ إن تُعادل مرحلة إنجاز العمل في بداية الفترة المحاسبية نسبة ٠% وتكون في نهايتها بنسبة ١٠٠%.

وتُسجل عوائد العقد البالغة ٢.٠٠٠ وحدة عملة وتكاليف العقد البالغة ١.٢٥٠ وحدة عملة في ٢٠×١.

مثال ٣٩:

الحقائق مماثلة لتلك الواردة في المثال ٣٨. مع ذلك، في هذا المثال، ينتهي عقد المقاول في ٣٠ يونيو من السنة.

في ٣٠ يونيو ٢٠×١، تبلغ قيمة تكاليف العقد المتكبدة عن العمل المنجز حتى تاريخه ٨٠٠ وحدة عملة، ويقدر المقاول تكاليف إنجاز العقد بقيمة ٤٠٠ وحدة عملة (أي تكون التكاليف الإجمالية للعقد ١.٢٠٠ وحدة عملة).

يحدد المقاول مرحلة إنجاز العقد عن طريق احتساب نسبة تكاليف العقد المتكبدة عن العمل المنجز حتى تاريخه إلى أحدث التكاليف الإجمالية المقدرة للعقد (انظر الفقرة ٢٣.٢٢).

نظراً لأندراج الإنشاء تحت فترتين حسابيتين، ينبغي إجراء حسابات مرحلة الإنجاز من أجل تخصيص عوائد العقد بين الفترتين.

ويقوم المقاول بحساب مرحلة الإنجاز على النحو التالي:

مرحلة الإنجاز = التكاليف المتكبدة ذات الصلة بالعمل المنجز حتى تاريخه ÷ التكاليف الإجمالية المقدرة.

مرحلة الإنجاز في ٣٠ يونيو ٢٠×١ = ٦٦.٦٧ % (أي ٨٠٠ وحدة عملة ÷ ١.٢٠٠ وحدة عملة = ٦٦.٦٧ %). يجب على المقاول الاعتراف في السنة المنتهية في ٣٠ يونيو ٢٠×١ بإيرادات هذا العقد البالغة ١.٣٣٣ وحدة عملة (= ٢.٠٠٠ وحدة عملة × ٦٦.٦٧ %) وتكاليف العقد البالغة ٨٠٠ وحدة عملة. ويجب على المقاول الاعتراف في السنة المنتهية في ٣٠ يونيو ٢٠×٢ بإيرادات هذا العقد البالغة ٦٦٧ وحدة عملة (أي ٢.٠٠٠ وحدة عملة مطروحاً منها ١.٣٣٣ وحدة عملة تم الاعتراف بها في فترات سابقة) وتكاليف العقد البالغة ٤٥٠ وحدة عملة (أي ١.٢٥٠ وحدة عملة مطروحاً منها ٨٠٠ وحدة عملة تم الاعتراف بها في فترات سابقة).

مثال ٤٠: بموجب عقد الإنشاء، يتفق المقاول على استلام عائد ثابت بنسبة ٤٠ % على التكاليف المباشرة للعقد من العميل. ويبلغ تقدير المقاول الأولي لتكاليف العقد في تاريخ قبول العقد الموافق ١ يناير ٢٠×١ ما قيمته ٢.٠٠٠ وحدة عملة (تعد جميعها تكاليف مباشرة). لذلك، يبلغ الإيراد المتوقع بموجب العقد ما قيمته ٢.٨٠٠ وحدة عملة. ويتوقع أن يدوم العقد مدة سنتين. ينتهي عقد المقاول في ٣١ ديسمبر من السنة. وفي ٣١ ديسمبر ٢٠×١، تبلغ تكاليف العقد المتكبدة ما قيمته ١.٠٤٥ وحدة عملة، ويتوقع المقاول أن تبلغ تكاليف العقد الإجمالية ما قيمته ١.٩٠٠ وحدة عملة (تعد جميعها تكاليف مباشرة).

في ٣١ ديسمبر ٢٠×٢، تبلغ التكاليف الفعلية ما قيمته ٢.٠٠٠ وحدة عملة. مع ذلك، تبلغ القيمة التي تلبي المعايير الواردة في العقد باعتبارها تكاليف مباشرة عند تحديد العائد الثابت البالغ ٤٠ % ١.٨٠٠ وحدة عملة فقط. ويحدد المقاول مرحلة إنجاز العقد عن طريق احتساب نسبة تكاليف العقد المتكبدة عن العمل المنجز حتى تاريخه إلى أحدث التكاليف الإجمالية المقدرة للعقد.

مرحلة الإنجاز في ٣١ ديسمبر ٢٠×١ = ٥٥ % (أي ١.٠٤٥ وحدة عملة ÷ ١.٩٠٠ وحدة عملة = ٥٥ %). يجب على المقاول الاعتراف في السنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠×١ بإيراد هذا العقد البالغ ١.٤٦٣ وحدة عملة (أي ١.٩٠٠ وحدة عملة × (١٠٠ % + ٤٠ %) ÷ ٥٥ %) وتكاليف العقد البالغة ١.٠٤٥ وحدة عملة. اقتطاع بسيط لقياس الإيراد في عقد مبني على التكلفة مضافاً إليه رسم معين - إضافة الهامش المتفق عليه إلى التكاليف المحددة (أي في هذا المثال، ١.٠٤٥ وحدة عملة + ٤٠ % × ١.٠٤٥ وحدة عملة = ١.٤٦٣ وحدة عملة).

يجب على المقاول الاعتراف في السنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠×٢ بإيراد هذا العقد البالغ ١.٠٥٧ وحدة عملة (أي ١.٨٠٠ وحدة عملة × (١٠٠ % + ٤٠ %) مطروحاً منها ١.٤٦٣ وحدة عملة) وتكاليف العقد البالغة ٩٥٥ وحدة عملة (أي ٢.٠٠٠ وحدة عملة مطروحاً منها ١.٠٤٥ وحدة عملة). اقتطاع بسيط - ١.٨٠٠ وحدة عملة + ٤٠ % × ١.٨٠٠ وحدة عملة مطروحاً منها ١.٤٦٣ وحدة عملة تم الاعتراف بها في ٢٠×١ = ١.٠٥٧ وحدة عملة.

مثال ٤١: يبرم المقاول عقد إنشاء في ١ يناير ٢٠×١. ويتفق المقاول على سعر عقد ثابت بقيمة ٩.٠٠٠ وحدة عملة لبناء جسر. يبلغ تقدير المقاول الأولي لتكاليف العقد ما قيمته ٨.٠٠٠ وحدة عملة. ويتوقع المقاول مدة بناء الجسر ثلاث سنوات.

ينتهي عقد المقاول في ٣١ ديسمبر من السنة.

بحلول نهاية السنة الأولى من العقد (٣١ ديسمبر ٢٠×١)، يكون تقدير المقاول لتكاليف العقد الإجمالية قد ازداد إلى ٨.٠٥٠ وحدة عملة.

في ٢٠×٢، يتفق المقاول والعميل على تغيير ينتج عنه زيادة في إيراد العقد بقيمة ٢٠٠ وحدة عملة وتكاليف عقد إضافية مقدرة تبلغ ١٥٠ وحدة عملة. وفي نهاية ٢٠×٢، تشمل التكاليف المتكبدة ١٠٠ وحدة عملة مدفوعة مقابل المواد المعيارية المخزنة في الموقع من أجل استخدامها في ٢٠×٣ لاستكمال المشروع.

يحدد المقاول مرحلة إنجاز العقد عن طريق احتساب نسبة تكاليف العقد المتكبدة عن العمل المنجز حتى تاريخه إلى أحدث التكاليف الإجمالية المقدرة للعقد. فيما يلي تلخيص للبيانات المالية خلال فترة الإنشاء:

٢٠×١	٢٠×٢	٢٠×٣	
وحدة عملة	وحدة عملة	وحدة عملة	
٩.٠٠٠	٩.٠٠٠	٩.٠٠٠	مبلغ الإيراد الأولي المتفق عليه في العقد
	٢٠٠	٢٠٠	التغيير
٩.٠٠٠	٩.٢٠٠	٩.٢٠٠	إجمالي الإيراد
٢.٠٩٣	٦.١٦٨	٨.٢٠٠	التكاليف المتكبدة حتى تاريخه
٥.٩٥٧	٢.٠٣٢	—	تكاليف الإنجاز المقدرة
٨.٠٥٠	٨.٢٠٠	٨.٢٠٠	التكاليف الإجمالية المقدرة

يقوم المقاول بحساب مرحلة الإنجاز على النحو التالي:

٢٠×١	٢٠×٢	٢٠×٣	
وحدة عملة	وحدة عملة	وحدة عملة	
٢.٠٩٣	٦.٠٦٨ ^(١)	٨.٢٠٠	التكاليف المتكبدة ذات الصلة بالعمل المنجز حتى تاريخه
٢٦% (ج)	٧٤% (ب)	١٠٠%	مرحلة الإنجاز

(١) تكاليف متكبدة بقيمة ٦.١٦٨ وحدة عملة مطروحاً منها ١٠٠ وحدة عملة ذات صلة بعام ٢٠×٣ = ٦.٠٦٨ وحدة عملة.

(ب) تكاليف العقد بقيمة ٦.٠٦٨ وحدة عملة ÷ تكاليف العقد الإجمالية المقدرة بقيمة ٨.٢٠٠ وحدة عملة = إنجاز بنسبة ٧٤%.

(ج) ٢.٠٩٣ وحدة عملة تكاليف العقد ÷ تكاليف العقد الإجمالية المقدرة بقيمة ٨.٠٥٠ وحدة عملة = إنجاز بنسبة ٢٦%.

يتم الاعتراف بالإيراد والمصاريف في الربح أو الخسارة على النحو التالي:

حتى تاريخه	تم الاعتراف بها في سنوات سابقة	تم الاعتراف بها في السنة الحالية
وحدة عملة	وحدة عملة	وحدة عملة
٢٠×١		
الإيراد (٢٦% من ٩.٠٠٠ وحدة عملة)	٢.٣٤٠	٢.٣٤٠
المصاريف (٢٦% من ٨.٠٥٠ وحدة عملة)	٢.٠٣٩	٢.٠٣٩
الربح	٢٤٧	٢٤٧
٢٠×٢		
الإيراد (٧٤% من ٩.٢٠٠ وحدة عملة)	٦.٨٠٨	٢.٣٤٠
المصاريف (٧٤% من ٨.٢٠٠ وحدة عملة)	٦.٠٦٨	٢.٠٩٣
الربح	٧٤٠	٢٤٧
٢٠×٣		
الإيراد (١٠٠% من ٩.٢٠٠ وحدة عملة)	٩.٢٠٠	٦.٨٠٨
المصاريف	٨.٢٠٠	٦.٠٦٨
الربح	١.٠٠٠	٧٤٠

٢٣.١٨ يتم تطبيق شروط هذا القسم عادة بصورة منفصلة لكل عقد إنشاء. مع ذلك، في بعض الظروف، من الضروري تطبيق هذا القسم على العناصر القابلة للتحديد بصورة منفصلة للعقد الواحد [ارجع إلى الفقرة ٢٣.١٩] أو على مجموعة من العقود [ارجع إلى الفقرة ٢٣.٢٠] من أجل عكس جوهر العقد أو مجموعة العقود.

ملاحظات

تهدف المتطلبات الواردة في الفقرات ٢٣.١٨-٢٣.٢٠ فيما يتعلق بالجمع بين العقود وتجزئتها إلى عكس جوهر الترتيب فضلاً عن شكله القانوني أو التعاقدية. فعند استيفاء المعايير الواردة في الفقرة ٢٣.١٩، يصبح فصل العقد الواحد مطلوباً (ليس خياراً). وبصورة مشابهة، يكون الجمع بين العقود مطلوباً عند استيفاء المعايير الواردة في الفقرة ٢٣.٢٠.

وفي بعض الأحيان، يكون من الضروري تجزئة العقد الواحد إلى عناصره القابلة للتحديد بصورة منفصلة وتطبيق المتطلبات الواردة في هذا القسم على كل عنصر من هذه العناصر على حدة. وبصورة عكسية، قد تكون هناك حالات ينبغي التعامل فيها مع مجموعة العقود على أنها عقد واحد، لأنها تمثل عقداً واحداً من حيث الجوهر. ومن أجل تقييم ما إذا أردنا الجمع بين العقود أو الفصل فيما بينها، ينبغي على المؤسسة تقييم فيما إذا تم التفاوض في العقد (أو عنصر من عناصر العقد) على نحو مستقل عن العقود الأخرى (أو العناصر) ذات الصلة، أو تم نقاش جميع العقود (أو العناصر) معاً كحزمة واحدة. ومن أجل إجراء هذا التقييم، ينبغي تطبيق المعايير الواردة في الفقرات ٢٣.١٩ و ٢٣.٢٠.

ومن المهم جمع العقود أو الفصل فيما بينها على نحو ملائم نظراً لتأثير الجمع أو الفصل الهام على تخصيص الإيراد والربح بين الفترات المحاسبية.

٢٣.١٩ عندما يغطي العقد عدداً من الأصول، ينبغي التعامل مع إنشاء كل أصل منها على أنه عقد إنشاء منفصل عند:

- (أ) تقديم اقتراحات منفصلة لكل أصل؛ و
- (ب) خضوع كل أصل للنقاش المنفصل، مع قدرة المقاول والعميل على قبول أو رفض ذلك الجزء من العقد ذو الصلة بكل أصل؛ و
- (ج) إمكانية تحديد تكاليف كل أصل وإيراداته.

مثال - عقود الإنشاء التي تغطي مجموعة من الأصول

مثال ٤٣: منحة سلطة النقل المنشأة عقد بقيمة ٥.٠٠٠.٠٠٠ وحدة عملة (سعر ثابت) لإنشاء طريق مساحته ١.٠٠٠ كم و بناء ملعب رياضي. وقامت المنشأة بتقديم عطاءات منفصلة لإنشاء الطريق و الملعب. وتم اخذ العطاءات بعين الاعتبار في عمليات المزايدة التنافسية المنفصلة. يجب التعامل مع إنشاء الأصول على أنها عقود إنشاء منفصلة نظراً لاستيفاء المعايير الواردة في الفقرة ٢٣.١٩:

- (أ) قدمت مقترحات منفصلة فيما يتعلق بالطريق والملعب؛ و
- (ب) خضع الطريق والملعب إلى مفاوضات منفصلة وتمكنت كل من المنشأة وسلطة النقل من قبول عطاء واحد ورفض الآخر - و يكون الأمر موضحاً من خلال العطاءات المنفصلة الممنوحة بشكل مستقل عن كل منها؛ و
- (ج) ينبغي على المنشأة أن تكون قادرة على فصل التكاليف من أجل تحضير العطاءات المنفصلة، وبالتالي، تتمكن من تحديد تكاليف وعوائد كل أصل. حيث يكون السعر الثابت للعقد بقيمة ٥.٠٠٠.٠٠٠ وحدة عملة هو مجموع تلك الأسعار.

٢٣.٢٠ ينبغي التعامل مع مجموعة العقود سواء كانت مبرمة مع مستهلك واحد أو أكثر على أنها عقد إنشاء واحد عندما:

- (أ) يتم التفاوض على مجموعة من العقود على أنها حزمة واحدة؛ و
- (ب) تكون العقود مترابطة بشكل وثيق وتكون من حيث التأثير جزء من مشروع واحد مع هامش الربح الكلي؛ و
- (ج) تنفذ العقود في الوقت ذاته أو بتسلسل مستمر.

أمثلة - مجموعة عقود التشغيل

مثال ٤٣: تعاقدت المنشأة على تصميم و إنشاء سكة حديد على امتداد خمس مزارع أخشاب وربطها بنظام سكة الحديد الوطنية القريبة (المشروع). وتهدف مواصفات التصميم إلى تحسين فعالية نقل

الأخشاب من أراضي المزارعين إلى نظام سكة الحديد الوطنية. وقد يختلف طول الطريق على أراضي المزارعين وليس من الضروري أن يكون متناسقاً مع مزارع المزارعين.

من أجل ضمان المشروع، تفاوضت المنشأة مع المزارعين بشكل جماعي. مع ذلك، وعندما وافق المزارعون على التعاقد مع المنشأة من أجل تعهد المشروع، تم إبرام عقود منفصلة مع المزارعين يكون فيها كل مزارع ملزماً بشكل تعاقدي على دفع ما قيمته ١٠٠.٠٠٠ وحدة عملة للمنشأة مقابل تصميم وإنشاء الجزء المراد إنشاؤه على أرضه.

ينبغي على المنشأة معاملة مجموعة العقود المبرمة مع المزارعين الخمس على أنها عقد إنشاء واحد:

(أ) تم التفاوض على مجموعة العقود الخمسة على أنها حزمة واحدة من أجل تصميم وإنشاء سكة الحديد التي تمتد بفعالية من مزارع المزارعين الخمسة؛ و

(ب) ترتبط العقود بشكل وثيق وتكون من حيث التأثير جزء من مشروع واحد مع هامش الربح الكلي - يتم تصميم وإنشاء سكة الحديد بفعالية تامة عبر مزارع المزارعين الخمسة. ولا تتصل التكاليف المتكبدة بالمبلغ المطلوب من كل مزارع والبالغ ١٠٠.٠٠٠ وحدة عملة (كلفة ثابتة)؛ و

(ج) تنفذ العقود في الوقت ذاته أو بتسلسل مستمر - من الضروري تصميم إنشاء سكة الحديد التي تمتد عبر أراضي المزارعين الخمسة في الوقت ذاته أو بتسلسل مستمر.

مثال ٤٤: منحت سلطة النقل المنشأة عقداً بسعر ثابت قدره ٥.٠٠٠.٠٠٠ وحدة عملة لإنشاء طريق طوله ١.٠٠٠ كيلومتر بالإضافة إلى إنشاء جسر على امتداد ذلك الطريق. وبناء على طلب سلطة النقل، قدمت المنشأة عطاء واحد لإنشاء الطريق والجسر. ونظرت سلطة النقل في العطاءات التي وردت في عملية تقديم عطاءات تنافسية واحدة ومنحت المنشأة مشروع إنشاء الطريق والجسر.

لا يمكن التعامل مع إنشاء الطريق والجسر على أنها عقود إنشاء منفصلة نظراً لعدم استيفاء المعايير الواردة في الفقرة ٢٣.١٩، ولم تقدم أي اقتراحات منفصلة لإنشاء الطريق والجسر. علاوة على ذلك، اعتبرت عطاءات إنشاء الطريق والجسر على أنها مشروع واحد. ولم يخضع إنشاء الطريق والجسر إلى مفاوضات منفصلة ولم تكن كل من المنشأة وسلطة النقل قادرة على قبول أو رفض العطاء لجزء واحد (الطريق أو الجسر) دون الآخر.

علاوة على ذلك، يجب التعامل مع إنشاء الطريق والجسر على أنه عقد واحد نظراً لاستيفاء المعايير الواردة في الفقرة ٢٣.٢٠ لجمع العقود الفردية:

(أ) يتم التفاوض على العنصرين (أي إنشاء الطريق وإنشاء الجسر) كحزمة واحدة؛ و

(ب) يترابط العنصران ترابطاً وثيقاً لأن التفاوض عليهما يتم معاً، ويتم بناء الجسر على امتداد الطريق، ولا يتم منح المقاول عنصر واحد دون الآخر؛ و

(ج) من المتوقع تنفيذ العقود في وقت واحد أو في تسلسل مستمر، حيث لا يمكن استخدام الجسر بشكل كامل من دون الطريق والعكس. وبما أن الجسر جزء من الطريق، لا يمكن إكمال الطريق من دون إكمال الجسر. لذلك، ورغم اعتبار هذه الأصول اتفاقيات تعاقدية منفصلة إلا أن دمجها أمر ضروري.

طريقة نسبة الإنجاز

٢٣.٢١ تُستخدم هذه الطريقة للاعتراف بالإيراد من تقديم الخدمات (انظر الفقرات ٢٣.١٤ - ٢٣.١٦) ومن عقود الإنشاء (انظر الفقرات ٢٣.١٧ - ٢٣.٢٠). وينبغي على المنشأة مراجعة وتقييم تقديرات الإيرادات والتكاليف عند الضرورة مع استمرار نقل الخدمات وعقد الإنشاء.

ملاحظات

يتأثر قياس الإيراد والتكاليف بعدة شكوك تعتمد على ناتج الأحداث المستقبلية. على وجه الخصوص وبموجب عقد الإنشاء، تحتاج إيرادات العقد وتكاليفه إلى تقييم بسبب تغير الأحداث والشكوك. على سبيل المثال، يمكن أن يزداد إيراد العقد أو يقل من فترة إلى أخرى إذا وافق كل من المقاول والعميل على التغييرات أو المطالبات أو كنتيجة للعقوبات الناتجة عن التأخير الذي يسببه المقاول في استكمال العقد. وبصورة مشابهة، يمكن أن تزداد التكاليف المتنبأ بها أو تقل نظراً لتغير الظروف، وليس من الضروري أن تشير هذه الحاجة إلى التقييم إلى عدم إمكانية تقدير ناتج العقد بشكل موثوق.

وفي نهاية كل فترة إعداد تقارير، ينبغي على المنشأة مراجعة تقديراتها لإيراد وتكاليف العقد وتقييمها إذا تغيرت. وتطبق طريقة نسبة الإنجاز على أساس تراكمي، وبالتالي، يتم التعامل مع عملية التقييم على أنها تغييرات في التقديرات، الأمر الذي يدل على عدم تعديل الفترات السابقة (انظر القسم ١٠ السياسات المحاسبية: "التقديرات والأخطاء").

تستخدم التقديرات المنقحة عند تحديد نسبة الإنجاز ونسبة الإيراد والمصاريف التي ينبغي الاعتراف بها في الربح أو الخسارة خلال فترة التغيرات والفترات المستقبلية. على سبيل المثال، عند تقييم إيراد وتكاليف العقد في مشروع مدته أربع سنوات خلال السنة الثانية للمشروع، لا يتم إجراء أي تعديلات على الإيراد أو المصاريف المعترف بها في السنة الأولى للمشروع. ويجب أن تنعكس التغييرات خلال فترة السنة الثانية والثالثة والرابعة.

٢٣.٢٢ ينبغي على المنشأة تحديد مرحلة إنجاز المعاملة أو العقد باستخدام أكثر طرق القياس الموثوق بها في قياس أداء العمل. وتتضمن تلك الطرق:

(أ) نسبة التكاليف المتكبدة مقابل أداء العمل لغاية تاريخ تحمل التكاليف الإجمالية المقدرة. ولا تتضمن التكاليف المتكبدة مقابل أداء العمل التكاليف العائدة على الأنشطة المستقبلية كتكاليف المواد أو الدفعات

المسبقة.

(ب) تقارير أداء العمل.

(ج) إنجاز النسبة المادية لمعاملات الخدمة أو عقد العمل.

لا تعكس الدفعات قيد الإنجاز والدفعات المسبقة من الزبائن في الغالب أداء العمل.

ملاحظات

تأخذ الأمثلة المذكورة أعلاه بعين الاعتبار التأثير على الربح أو الخسارة في العقود الإنشائية. وتعتبر هذه الملاحظة التأثير على بيان المركز المالي (الميزانية العمومية).

يظهر المبلغ الإجمالي المستحق من العملاء لكل عقد قيد الإنشاء في تاريخ إعداد التقرير كأصل في بيان المركز المالي للمبلغ الصافي على النحو التالي:

(أ) مجموع التكاليف المتكبدة على العقد مضاف إليها الأرباح المتراكمة المعترف بها (أو مطروح منها الخسائر المتراكمة المعترف بها)، مطروح منها

(ب) المستخلصات حسب سير العمل (أي المبالغ الفعلية لفواتير العملاء للأعمال المنجزة في العقد سواء تم دفعها أو لم يتم دفعها من قبل العميل).

يتم الإفصاح عن إجمالي المبالغ المستحقة من العملاء بمعزل عن المخزون التي يطبقها البند ١٣. في حال تجاوزت المستخلصات مجموع التكاليف المتكبدة مضاف إليها الربح المتراكم المعترف به (أو مطروح منها الخسارة المتراكمة المعترف بها)، يكون الرصيد رصيد ائتمان صافي، ولذلك، يظهر الأمر كالتزام في بيان العرض المالي يعرف بمجموع المبالغ المستحقة من الزبائن. ولا ينبغي معادلة هذا الرصيد السلبي مع الأرصدة الإيجابية في العقود الأخرى.

لا يحدد هذا القسم تصنيفات الأصول أو الالتزامات للمبالغ المستحقة من أو للزبائن. وتضاف أي مستخلصات لم يتم دفعها من قبل العميل في تاريخ إعداد التقرير في الذمم التجارية المدينة (منفصلة عن المبالغ المستحقة من أو للعميل).

أمثلة - مرحلة إنجاز العمل

مثال ٤٥: يملك مقاول الإنشاءات عقد بسعر محدد يصل إلى ١٠٠.٠٠٠ وحدة عملة من أجل إنشاء بناية (المشروع).

يصل تقدير المقاول للتكاليف التعاقدية إلى ٦٠.٠٠٠ وحدة عملة. حيث يتطلب إنشاء البناية مدة سنتين.

في نهاية السنة الأولى للمشروع (٣١ ديسمبر ٢٠١٠):

- تقدر تكاليف المقاول المتكبدة بقيمة ٢٠.٠٠٠ وحدة عملة، بما فيها ٢.٠٠٠ وحدة عملة مخصصة للاسمت المحتفظ به خارج الموقع.
- أثبت تقرير مستقل إنجاز ٢٨% من العمل التعاقدية.
- تم تنظيف الموقع (منصوص عليه في العقد ليشكل ١٠% من المشروع الكلي)، وتمديد الأساسات (منصوص عليه في العقد ليشكل نسبة ٥% من المشروع الكلي)، ونصب جدران البناية (منصوص عليه ليشكل نسبة ١٤% من المشروع الكلي).

يحدد المقاول قياس مرحلة إنجاز عقد الإنشاء بشكل موثوق بالرجوع إلى نسبة التكاليف المتكبدة للعمل المنجز حتى تاريخه ومقارنتها بالتكاليف الإجمالية المقدرة. ٢

٢ وضح كل من الأمثلة ٤٦ و ٤٧ طرق تحديد مرحلة الإنجاز الأخرى. وينبغي على المنشأة استخدام أكثر طرق قياس العمل المنجز الموثوق بها (انظر الفقرة ٢٣.٢٢).

في ٣١ ديسمبر ٢٠×١، تصل نسبة مرحلة إنجاز العقد إلى ٣٠% - الحساب: (تكاليف متراكمة بقيمة ٢٠.٠٠٠ وحدة عملة مطروحا منها تكاليف تتعلق بنشاطات مستقبلية بقيمة ٢.٠٠٠ وحدة عملة) ÷ مجموع تكاليف العقد المقدرة بقيمة ٦٠.٠٠٠ وحدة عملة = ٣٠%.

مثال ٤٦: الحقائق مماثلة لتلك الواردة في المثال ٤٥، مع ذلك، في هذا المثال، يحدد المقاول قياس مرحلة إنجاز عقد الإنشاء بشكل موثوق من خلال مراجعة التقارير المستقلة الخاصة بالعمل المنجز.

تصل مرحلة إنجاز العقد إلى ٢٨% في ٣١ ديسمبر ٢٠×١ - يتم تحديدها من قبل ماسحين مستقلين.

مثال ٤٧: الحقائق مماثلة لتلك الواردة في المثال أعلاه، مع ذلك، في هذا المثال، يحدد المقاول قياس مرحلة إنجاز عقد الإنشاء بشكل موثوق من خلال الرجوع إلى إنجاز النسبة المادية لعمل العقد.

في ٣١ ديسمبر ٢٠×١، تصل مرحلة الانتهاء من العقد إلى ٢٩% - الحساب: ١٠% (تنظيف الموقع) + ٥% (وضع الأساس) + ١٤% (بناء الجدران).

٢٣.٢٣ ينبغي على المنشأة الاعتراف بالتكاليف المتصلة بالنشاطات المستقبلية في المعاملة أو العقد، كتكاليف المواد أو المصاريف المدفوعة مقدماً، كأصل في حال إمكانية استرداد هذه المصاريف.

ملاحظات

عندما يحدد المقاول مرحلة الانتهاء من العقد من خلال حساب نسبة التكاليف التي تكبدها العقد لإنجاز العمل حتى تاريخه إلى أحدث تقديرات التكاليف الإجمالية للعقد، تعد كافة تكاليف العقد في الفترة المتكبدة مصاريف، ما لم ترتبط هذه التكاليف بالنشاطات المستقبلية للعقد، (مثل المواد الخام التي تم شراؤها للاستخدام المستقبلي، أو المبالغ المدفوعة مسبقاً للمقاولين الفرعيين من أجل العمل الواجب إنجازه بموجب العقد الفرعي). ويمكن تسجيل هذه التكاليف المتعلقة بالنشاطات المستقبلية كأصل منفصل (مثل المواد الخام) في بيان المركز المالي، شريطة احتمالية استردادها بموجب العقد.

ومن الأمثلة على الظروف التي يكون فيها استرداد تكاليف العقد المتكبدة أمر غير محتمل مع الحاجة إلى الاعتراف بتكاليف العقد كمصروف فوري:

- (أ) عقود غير قابلة للتنفيذ بصورة كاملة (أي أن هناك تساؤلات في مدى صلاحيتها)؛ أو
- (ب) الإنجاز الخاضع لنتائج الدعاوى المتعلقة أو التشريعية؛ أو
- (ج) العقود المتعلقة بالملوكات التي من الممكن أن تخضع للمحاكمة أو المصادرة؛ أو
- (د) العقود التي يكون فيها العميل غير قادر على الوفاء بالتزاماته؛ أو
- (هـ) العقود التي يكون فيها المقاول غير قادر على إنجاز العقد أو الوفاء بالتزاماته بموجب العقد.

أمثلة - الاعتراف بتكاليف عقد الإنشاء

مثال ٤٨: يملك مقاول الإنشاءات عقد بسعر محدد يصل إلى ١٠٠٠٠٠٠ وحدة عملة من أجل إنشاء بناية (المشروع).

يصل تقدير المقاول الأولي لإجمالي تكاليف العقد إلى ٦٠٠٠٠٠ وحدة عملة. حيث يتطلب إنشاء البناية مدة سنتين.

في نهاية السنة الأولى للمشروع (٣١ ديسمبر ٢٠×١)، تقدر تكاليف المقاول المتكبدة بقيمة ٢٠٠٠٠٠ وحدة عملة، بما فيها ٢٠٠٠٠ وحدة عملة مخصصة للاسمنت المحتفظ به خارج الموقع. ويكون تقدير المنشأة لإجمالي تكاليف العقد هي ذاتها.

يحدد المقاول قياس مرحلة إنجاز عقد الإنشاء بشكل موثوق بالرجوع إلى نسبة التكاليف المتكبدة للعمل المنجز حتى تاريخه ومقارنتها بالتكاليف الإجمالية المقدرة.

في ٣١ ديسمبر ٢٠×١، يكتمل العقد بنسبة ٣٠% - الحساب: (تكاليف متراكمة بقيمة ٢٠٠٠٠٠ وحدة عملة مطروحا منها تكاليف تتعلق بنشاطات مستقبلية بقيمة ٢٠٠٠٠ وحدة عملة) ÷ مجموع تكاليف العقد المقدرة بقيمة ٦٠٠٠٠٠ وحدة عملة = ٣٠%.

في ٢٠×١، ينبغي على المقاول الاعتراف بإيرادات ومصاريف بقيمة ٣٠٠٠٠٠ وحدة عملة على التوالي (أي ٣٠% × إجمالي إيرادات العقد المتوقعة بقيمة ١٠٠٠٠٠٠ وحدة عملة)، و ١٨٠٠٠٠ وحدة عملة (أي ٢٠٠٠٠٠ وحدة عملة مطروح منها ٢٠٠٠٠ وحدة عملة). الأمر الذي يشير إلى أن قيمة الربح في ٢٠×١ هي ١٢٠٠٠٠ وحدة عملة (أي إيرادات العقد بقيمة ٣٠٠٠٠٠ مطروح منها نفقات العقد بقيمة ١٨٠٠٠٠ وحدة عملة).

يتم إدراج ٢٠٠٠ وحدة عملة من الاسمنت المحتفظ به خارج الموقع في بيان المركز المالي كأصل (مخزون). ومع افتراض عدم وجود مستخلصات في التقدم المحرز، يتم إدراج ٣٠٠٠٠٠ وحدة عملة في المبلغ الإجمالي المستحق من عملاء عقد العمل لهذا العقد المحدد على النحو التالي:

(أ) مجموع التكاليف المتكبدة بالإضافة إلى الأرباح المتراكمة المعترف بها (أي ١٨٠٠٠٠ وحدة عملة (باستثناء مخزون الاسمنت) + ١٢٠٠٠٠ وحدة عملة، مطروح منها

(ب) المستخلصات حسب سير العمل (صفر)

مثال ٤٩: الحقائق مماثلة لتلك الواردة في المثال ٤٨. مع ذلك، في هذا المثال، يحدد المقاول مرحلة الانتهاء من عقد الإنشاء بالرجوع إلى التقارير المستقلة الخاصة بالعمل المنجز. وفي نهاية ٢٠×١، تم المصادقة على إنجاز المشروع بنسبة ٢٨%.

في ٢٠×١، ينبغي على المقاول الاعتراف بـ ٢٨٠٠٠٠ وحدة عملة (أي ٢٨% × ١٠٠٠٠٠٠ وحدة عملة من إجمالي الإيرادات المتوقعة للعقد). ومن طرق حساب تكاليف العقد، الاعتراف بها

كمصروف في الربح أو الخسارة في الفترات المحاسبية التي تم فيها إنجاز العمل.^٣ وباستخدام هذا الأسلوب، يعترف المقاول في ٢٠×١ بمصاريف تبلغ قيمتها ١٨.٠٠٠ وحدة عملة في الربح أو الخسارة (أي ٢٠.٠٠٠ وحدة عملة مطروح منها ٢.٠٠٠ وحدة عملة من مخزون الاسمنت). وهذا يعني بأن قيمة الربح في ٢٠×١ هي ١٠.٠٠٠ وحدة عملة (أي إيرادات العقد بقيمة ٢٨.٠٠٠ وحدة عملة مطروح منها مصاريف العقد بقيمة ١٨.٠٠٠ وحدة عملة). ومع افتراض عدم وجود مستخلصات في التقدم المحرز، يتم إدراج ٢٨.٠٠٠ وحدة عملة في المبلغ الإجمالي المستحق من عملاء عقد العمل لهذا العقد المحدد على النحو التالي:

(أ) مجموع التكاليف المتكبدة بالإضافة إلى الأرباح المتراكمة المعترف بها (أي ١٨.٠٠٠

وحدة عملة + ١٠.٠٠٠ وحدة عملة)، مطروح منها

(ب) المستخلصات حسب سير العمل (صفر)

مثال ٥٠: الحقائق مماثلة لتلك الواردة في المثال ٤٨ مع ذلك، في هذا المثال، يحدد المقاول مرحلة انتهاء عقد الإنشاء بالرجوع إلى تقارير مستقلة خاصة بالعمل المنجز. وفي نهاية ٢٠×١، تم المصادقة على إنجاز المشروع بنسبة ٣٢%. كما تم تقديم مستخلصات التقدم المحرز في هذا المثال بقيمة ٣٠.٠٠٠ وحدة عملة في نهاية ٢٠×١، ودفع العميل ٢٠.٠٠٠ وحدة عملة من قيمة هذه المستخلصات.

في ٢٠×١، ينبغي على المقاول الاعتراف بإيرادات ومصاريف بقيمة ٣٢.٠٠٠ وحدة عملة على التوالي (أي ٣٢% × إجمالي إيرادات العقد المتوقعة بقيمة ١٠٠.٠٠٠ وحدة عملة)، و ١٨.٠٠٠ وحدة عملة (أي ٢٠.٠٠٠ وحدة عملة مطروح منها مخزون الاسمنت بقيمة ٢.٠٠٠ وحدة عملة). الأمر الذي يشير إلى أن قيمة الربح في ٢٠×١ هي ١٤.٠٠٠ وحدة عملة (أي إيرادات العقد بقيمة ٣٢.٠٠٠ مطروح منها ١٨.٠٠٠ وحدة عملة).

يتم إدراج ٢٠٠٠ وحدة عملة من الاسمنت المحتفظ به خارج الموقع في بيان المركز المالي كأصل (مخزون). ويحدد المبلغ الإجمالي المستحق من عملاء عقد العمل لهذا العقد بقيمة ٢.٠٠٠ وحدة عملة على النحو التالي:

(أ) مجموع التكاليف المتكبدة بالإضافة إلى الأرباح المتراكمة المعترف بها (أي ١٨.٠٠٠ وحدة

عملة + ١٤.٠٠٠ وحدة عملة)، مطروح منها

(ب) المستخلصات حسب سير العمل (٣٠.٠٠٠ وحدة عملة).

تظهر ١٠.٠٠٠ وحدة عملة في الذمم التجارية المدينة (أصول منفصلة) للمستخلصات المقدمة التي لم تحسم بعد من قبل العميل (أي ٣٠.٠٠٠ وحدة عملة مطروح منها ٢٠.٠٠٠ وحدة عملة مستلمة من العميل).

٢٣.٢٤ على المنشأة الاعتراف فوراً بالتكاليف غير محتملة الاسترداد على أنها مصاريف.

^٣ تتطابق الطريقة المستخدمة في هذا المثال (وفي كل الأمثلة الأخرى الواردة في هذه الوحدة التي تم فيها تحديد مرحلة الإنجاز من خلال طرق أخرى غير الرجوع إلى نسبة التكاليف المتكبدة للعمل المنجز حتى تاريخه إلى إجمالي التكاليف المقدرة) مع متطلبات الفقرة ٢٦ من معيار المحاسبة الدولي ١١ "عقود الإنشاء" من المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الكاملة كما هو صادر في ٩ يوليو ٢٠٠٩.

٢٣.٢٥ عندما لا تقدر نتائج عقد الإنشاء بشكل موثوق:

(أ) على المنشأة الاعتراف بالإيرادات إلى حد تكاليف العقد المتكبدة فقط التي من المحتمل أن تكون غير قابلة للاسترداد؛

(ب) على المنشأة الاعتراف بتكاليف العقد كمصاريف في الفترة التي تم تكبدها.

مثال - عدم القدرة على تقدير النتائج بشكل موثوق

مثال ٥١: يملك مقاول عقد بسعر ثابت لـ ١.٠٠٠.٠٠٠ وحدة عملة من أجل إنشاء بناية بتصميم لم يسبق إنشاءه واستخدام أدوات لم يسبق استخدامها في إنشاء بناية (المشروع).

بدأ المقاول بالبناء في ٢٠×١، ويتوقع أن تستغرق فترة البناء خمس سنوات. في ٢٠×١، تكبد المقاول تكاليف عقد المشروع بقيمة ٥.٠٠٠ وحدة عملة. في نهاية ٢٠×١، لم يستطع المقاول تقدير مخرجات العقد بشكل موثوق كفاية من أجل تقدير نسبة إنجاز المشروع (بسبب الشكوك الناجمة عن التصميم الجديد والمواد الجديدة، لا تستطيع المنشأة تقدير مجموع تكاليف العقد المتوقعة بشكل موثوق كفاية). ومن المرجح إلى حد كبير استلام السعر التعاقدي من العميل. وفي نهاية ٢٠×١، ينبغي على المقاول الاعتراف بالإيراد فقط إلى حد تكاليف العقد المتكبدة والقابلة للاسترداد (أي إيراد عقد بقيمة ٥.٠٠٠ وحدة عملة ومصاريف بقيمة ٥.٠٠٠ وحدة عملة).

٢٣.٢٦ عند وجود احتمال تجاوز مجموع تكاليف العقد مجموع تكاليف الإيراد في عقد الإنشاء، يجب الاعتراف فوراً بالخسارة المتوقعة كمصاريف، مع توفير مخصص مطابق للعقد المتقل بالالتزامات (انظر القسم ٢١).

مثال - الخسارة المتوقعة في عقد الإنشاء

مثال ٥٢: يملك مقاول عقد بسعر ثابت بقيمة ١.٠٠٠.٠٠٠ وحدة عملة من أجل إنشاء بناية (المشروع). وبلغت التكاليف الإجمالية للعقد وفقاً لتقدير المقاول الأولي ما قيمته ٦٠٠.٠٠٠ وحدة عملة.

تكبد المقاول في نهاية السنة الأولى للمشروع (٢٠×١) ما قيمته ٩٠٠.٠٠٠ وحدة عملة. ومن المتوقع أن يتكبد خسائر أخرى بقيمة ٣٠٠.٠٠٠ وحدة عملة لإنجاز المشروع.

يحدد المقاول مرحلة الانتهاء من عقد الإنشاء بالرجوع إلى نسبة التكاليف المترتبة على العمل المنجز حتى تاريخه ومقارنتها بالتكاليف الإجمالية المقدرة.

في نهاية ٢٠×١، تكون نسبة إنجاز المشروع هي ٧٥% - الحساب: تكاليف متكبدة بقيمة ٩٠٠.٠٠٠ وحدة عملة ÷ إجمالي تكاليف العقد بقيمة ١٢٠٠.٠٠٠ وحدة عملة. وبناءً على ذلك، على المقاول في ٢٠×١ الاعتراف بإيرادات تصل قيمتها إلى ٧٥٠.٠٠٠ وحدة عملة (أي ٧٥% من إجمالي إيرادات العقد المتوقعة بقيمة ١٠٠٠.٠٠٠ وحدة عملة). علاوة على ذلك، على المقاول الاعتراف بتكاليف العقد التي تبلغ ٩٠٠.٠٠٠ وحدة عملة وغيرها من المصاريف كمخصص للخسائر الإضافية المتوقعة لإكمال العقد بقيمة ٥.٠٠٠ وحدة عملة (أي المبلغ الذي تتجاوز فيه التكاليف المقدرة لإكمال العقد (٣٠٠.٠٠٠ وحدة عملة) الإيرادات المستقبلية المتوقعة للعقد (٢٥٠.٠٠٠ وحدة عملة)).

بكلمات أخرى، يجب حساب مجموع الخسائر المتوقعة في العقد المثقل بالالتزامات (٢٠٠.٠٠٠ وحدة عملة) في ٢٠×١ (أي عندما يصبح العقد عقد مثقل بالالتزامات).

ملاحظة: مع افتراض عدم وجود مستخلصات في التقدم المحرز، يتم إدراج ٣٠٠.٠٠٠ وحدة عملة في المبلغ الإجمالي المستحق من عملاء عقد العمل لهذا العقد (أصل في بيان المركز المالي للمقاول) المحدد على النحو التالي:

- (أ) مجموع التكاليف المتكبدة مطروح منها الأرباح المتراكمة المعترف بها (أي ٩٠٠.٠٠٠ وحدة عملة مطروح منها ٢٠٠.٠٠٠ وحدة عملة)، مطروح منها
- (ب) المستخلصات حسب سير العمل (صفر).

٢٣.٢٧ إذا كان من غير المحتمل تحصيل المبالغ المعترف بها فعلياً كإيرادات في العقد، ينبغي على المنشأة الاعتراف بالمبالغ غير القابلة للتحصيل كمصروف وليس كتعديل لنسبة إيرادات العقد.

مثال - تحصيل المبالغ المعترف بها

مثال ٥٣: أكمل المقاول في ٢٠×١ إنشاء البناية لأحد العملاء، واعترف بالعقد ذات السعر الثابت بقيمة ١٠٠.٠٠٠ وحدة عملة في الإيرادات خلال فترة الإنشاء التي استغرقت سنتين باستخدام طريقة نسبة الإنجاز.

في ٢٠×٢، عندما كان العميل مدينًا للمقاول بقيمة ١٠٠.٠٠٠ وحدة عملة مقابل إنشاء بناية، دمرت موجات التسونامي الأعمال التجارية الخاصة بالعميل. وفي نهاية ٢٠×٢، أبلغ مصفى أعمال العميل دائني العميل أنهم سيحصلون على أرباح تصفية بنسبة ١٠% من المبلغ المستحق لهم من العميل في التسوية الكاملة والنهائية للدين.

اعترف المقاول بقيمة ١٠٠.٠٠٠ وحدة عملة من الإيرادات في فترة الإنشاء التي استغرقت سنتين باستخدام طريقة نسبة الإنجاز. وفي ٢٠×٢، عندما تصبح نسبة تحصيل المبلغ أمر غير محتمل، على المقاول الاعتراف بمصاريف تبلغ قيمتها ٩٠.٠٠٠ وحدة عملة (أي ٩٠% من ١٠٠.٠٠٠ وحدة عملة من الدين). ويجب أن لا تعرض النفقات كانعكاس لإيرادات العقد. وللمزيد من التفاصيل حول انخفاض قيمة الذمم التجارية المدينة، انظر الفقرتين ١١.٢١ و ١١.٢٢.

أمثلة - محاسبة عقود الإنشاء من البداية إلى النهاية

توضح الأمثلة أدناه محاسبة عقد الإنشاء من بدايته حتى نهايته

مثال ٥٤: في ١ يناير ٢٠×١، يبرم المقاول عقد إنشاء بسعر ثابت يبلغ ١٢٠.٠٠٠ وحدة عملة من أجل إنشاء جسر.

تبلغ تكاليف العقد وفقاً لتقديرات المقاول الأولية ٨٠.٠٠٠ وحدة عملة خلال فترة إنشاء تستغرق ثلاث سنوات.

تحدد السنة المنتهية للمقاول في ٣١ ديسمبر.

في ٣١ ديسمبر ٢٠×١، يقدر المقاول التكاليف الإجمالية للعقد بقيمة ٨.٠٠٠ وحدة عملة. مع ذلك، يقدر المقاول زيادة تكاليف العقد لتصل إلى ١٠.٠٠٠ وحدة عملة في نهاية ٢٠×٢ باستثناء التغيرات المذكورة أدناه.

في ٢٠×٢، يتفق كل من العميل والمقاول على التغيرات التي تؤدي إلى زيادة في إيرادات العقد بقيمة ٢٠٠ وحدة عملة وتكاليف عقد إضافية مقدرة بقيمة ١٥٠ وحدة عملة.

تقدر التكاليف الفعلية المتراكمة التي تم تكبدها حتى نهاية ٢٠×١، و٢٠×٢، و٢٠×٣ (نهاية العقد)، بما في ذلك تكاليف التغيرات بقيمة ٣.٠٠٠ وحدة عملة، و٧.١٠٥ وحدة عملة، و١٠.٥٠٠ وحدة عملة على التوالي.

في نهاية ٢٠×١، و٢٠×٢، و٢٠×٣، يدفع العميل مستخلصات سير العمل بقيمة ٥.٠٠٠ وحدة عملة، و٣.٠٠٠ وحدة عملة، و٤.٢٠٠ وحدة عملة على التوالي.

يحدد المقاول مرحلة إنهاء العقد من خلال حساب نسبة تكاليف العقد المتكبدة للعمل المنجز حتى تاريخه مقارنة بأحدث تكاليف العقد الإجمالية المقدرة.

فيما يلي ملخص البيانات المالية خلال فترة الإنشاء:

٢٠×١	٢٠×٢	٢٠×٣	
وحدة عملة	وحدة عملة	وحدة عملة	
١٢.٠٠٠	١٢.٠٠٠	١٢.٠٠٠	مبلغ الإيراد الأولي المتفق عليه في العقد
	٢٠٠	٢٠٠	التغيير
١٢.٠٠٠	١٢.٢٠٠	١٢.٢٠٠	إجمالي الإيراد
٣.٠٠٠	٧.١٠٥	١٠.٥٠٠	التكاليف المتكبدة حتى تاريخه
٥.٠٠٠	٣.٠٤٥	-	تكاليف الإنجاز المقدرة
٨.٠٠٠	١٠.١٥٠	١٠.٥٠٠	التكاليف الإجمالية المقدرة
٤.٠٠٠	٢.٠٥٠	٢.١٥٠	الأرباح الإجمالية المقدرة
			يقوم المقاول بحساب مرحلة الإنجاز على النحو التالي:
٢٠×١	٢٠×٢	٢٠×٣	
وحدة عملة	وحدة عملة	وحدة عملة	
٣.٠٠٠	٧.١٠٥	١٠.٥٠٠	التكاليف المتكبدة ذات الصلة بالعمل
			المنجز حتى تاريخه
٣٧.٥ % ^(ب)	٧٠ % ^(ا)	١٠٠ %	مرحلة الإنجاز

يتم الاعتراف بالإيراد والمصاريف والربح عند تحديد الربح أو الخسارة على النحو التالي:

٢٠×١	٢٠×٢	٢٠×٣	
وحدة عملة	وحدة عملة	وحدة عملة	
٤.٥٠٠ ^(ب)	٤.٠٤٠ ^(د)	٣.٦٦٠ ^(ج)	الإيراد
(٣.٠٠٠) ^(ب)	(٤.١٠٥) ^(د)	(٢.٩٤٥) ^(ج)	المصاريف

الربح (الخسارة)	٧١٥	(٦٥)	١.٥٠٠
(أ) ٧.١٠٥ وحدة عملة ÷ ١٠.١٥٠ وحدة عملة = ٠.٧			
(ب) ٣.٠٠٠ وحدة عملة ÷ ٨.٠٠٠ وحدة عملة = ٠.٣٧٥			
(ج) ١٢.٢٠٠ وحدة عملة مطروح منها (٤.٥٠٠ وحدة عملة + ٤.٠٤٠ وحدة عملة) ٣.٦٦٠ وحدة عملة			
(د) ٧٠% × ١٢.٢٠٠ وحدة عملة مطروح منها ٤.٥٠٠ وحدة عملة = ٤.٠٤٠ وحدة عملة			
(هـ) ٣٧.٥% × ١٢.٠٠٠ وحدة عملة = ٤.٥٠٠ وحدة عملة			
(و) ١٠.٠٥٠ وحدة عملة مطروح منها ٧.١٠٥ وحدة عملة = ٢.٩٤٥ وحدة عملة			
(ز) ٧.١٠٥ وحدة عملة مطروح منها ٣.٠٠٠ وحدة عملة = ٤.١٠٥ وحدة عملة			
يكون الأصل أو (الالتزام) المعروض في بيان المركز المالي للمقاول في نهاية كل سنة على النحو التالي:			
	٢٠×٣	٢٠×٢	٢٠×١
وحدة عملة	وحدة عملة	وحدة عملة	وحدة عملة
إجمالي التكاليف المنكبة حتى تاريخه	١٠.٠٥٠	٧.١٠٥	٣.٠٠٠
الأرباح المتراكمة حتى تاريخه	٢.١٥٠	١.٤٣٥	١.٥٠٠
إجمالي المستخلصات حسب سير العمل	(١٢.٢٠٠)	(٨.٠٠٠)	(٥.٠٠٠)
إجمالي المبلغ المستحق من أو للعميل	٠	٥٤٠	(٥٠٠)
مقابل العمل المنجز			

مثال ٥٥: الحقائق مماثلة لتلك الواردة في المثال ٥٤. مع ذلك، في هذا المثال، يحدد المقاول مرحلة انتهاء عقد الإنشاء بالرجوع إلى التقارير المستقلة الخاصة بالعمل المنجز.

في نهاية ٢٠×١، يتم التصديق على انجاز المشروع بنسبة ٤٠%، وفي نهاية ٢٠×٢، يتم التصديق على انجاز المشروع بنسبة ٦٥%.

مرحلة الإنجاز (كما تم التصديق عليها)	٢٠×٣	٢٠×٢	٢٠×١
وحدة عملة	وحدة عملة	وحدة عملة	وحدة عملة
١٠٠%	٦٥%	٤٠%	
يتم الاعتراف بالإيراد والمصاريف والربح في الربح أو الخسارة على النحو التالي:			
	٢٠×٣	٢٠×٢	٢٠×١
وحدة عملة	وحدة عملة	وحدة عملة	وحدة عملة
الإيراد	٤.٢٧٠ (أ)	٣.١٣٠ (ب)	٤.٨٠٠ (ج)
المصاريف	(٢.٩٤٥) (د)	(٤.١٠٥) (هـ)	(٣.٠٠٠)
الربح (الخسارة)	١.٣٢٥	(٩٧٥)	١.٨٠٠
(أ) ١٢.٢٠٠ وحدة عملة مطروح منها (٤.٨٠٠ وحدة عملة + ٣.١٣٠ وحدة عملة) ٤.٢٧٠ وحدة عملة			
(ب) ٦٥% × ١٢.٢٠٠ وحدة عملة مطروح منها ٤.٨٠٠ وحدة عملة = ٣.١٣٠ وحدة عملة			
(ج) ٤٠% × ١٢.٢٠٠ وحدة عملة = ١.٨٠٠ وحدة عملة			
(د) ١٠.٠٥٠ وحدة عملة مطروح منها (٧.١٠٥) وحدة عملة = ٢.٩٤٥ وحدة عملة			

(٥) ٧.١٠٥ وحدة عملة مطروح منها ٣.٠٠٠ وحدة عملة = ٤.١٠٥ وحدة عملة			
يكون الأصل أو (الالتزام) المعروف في بيان المركز المالي للمقاول في نهاية كل سنة على النحو التالي:			
٢٠×١	٢٠×٢	٢٠×٣	
وحدة عملة	وحدة عملة	وحدة عملة	
٣.٠٠٠	٧.١٠٥	١٠.٠٥٠	إجمالي التكاليف المتكبدة حتى تاريخه
١.٨٠٠	٨٢٥	٢.١٥٠	الأرباح المتراكمة حتى تاريخه
(٥.٠٠٠)	(٨.٠٠٠)	(١٢.٢٠٠)	إجمالي المستخلصات سير العمل حتى تاريخه
(٢٠٠)	(٧٠)	٠	إجمالي المبلغ المستحق من أو للتعديل مقابل العمل المنجز

الفائدة ورسوم الانتفاع وأرباح الأسهم

٢٣.٢٨ ينبغي على المنشأة الاعتراف بالإيراد الناجم عن استخدام الآخرين لفوائد مردود أصول المنشأة ورسوم الانتفاع وأرباح الأسهم وفقاً للأسس الواردة في الفقرة ٢٣.٢٩ في حال:

(أ) احتمالية تدفق المنافع الاقتصادية المقترنة بالمعاملة في المنشأة، و

(ب) إمكانية قياس قيمة الإيراد بشكل موثوق.

٢٣.٢٩ ينبغي على المنشأة الاعتراف بالإيراد وفقاً للأسس التالية:

(أ) ينبغي الاعتراف بالفائدة من خلال استخدام طريقة الفائدة الفعالة كما هو وارد في الفقرات ١١.١٥ - ١١.٢٠.

(ب) ينبغي الاعتراف برسوم الانتفاع على أساس الاستحقاق وفقاً لجوهر الاتفاقية ذات العلاقة.

[ارجع إلى: ملحق القسم ٢٣، المثال ٢٦].

(ج) يجب الاعتراف بأرباح الأسهم عند الإقرار بحق المساهمين في القبض.

أمثلة - الفائدة ورسوم الانتفاع وأرباح الأسهم

المثال ٥٦: انظر الأمثلة ١٢ و ١٣ فيما يتعلق بالسلع المباعة بالتقسيط.

في مثل هذه المعاملات، يخصص الإيراد ما بين الإيراد من بيع السلع وإيراد الفائدة للعنصر المالي.

المثال ٥٧: تستثمر منشأة (مستثمر) ١.٠٠٠.٠٠٠ وحدة عملة في سند صادر عن شركة محلية رئيسية (مصدر). ويقضي عقد السند المصدر في السنة السادسة للقرض دفع ١٣٤.٠١٠ وحدة عملة للمستثمر إيفاء للسند (تسديد) ١.٠٠٠.٠٠٠ وحدة عملة من رأس المال وقسط التأمين بقيمة ٣٤.٠١٠ وحدة عملة). وتبلغ قسيمة السند صفر (أي من دون فائدة).

من الناحية الجوهرية، يكون قسط تأمين الاسترداد هو عائد الفائدة على المستثمر مدة ٦ سنوات مدفوعة بأكملها عند موعد الاستحقاق. ويكون إطفاء قسط تأمين الاسترداد هو الدخل. وعلى المستثمر الاعتراف بدخل فائدة بقيمة ٥.٠٠٠ وحدة عملة في السنة الأولى، و ٥.٢٥٠ وحدة عملة في السنة الثانية، و ٥.٥١٣ وحدة عملة في السنة الثالثة، و ٥.٧٨٨ وحدة عملة في السنة الرابعة، و ٦.٠٧٨ وحدة عملة في السنة الخامسة، و ٦.٣٨١ وحدة عملة في السنة السادسة.

تقضي تكلفة الإطفاء (انظر القسم ١١ "الأدوات المالية الأساسية") الاعتراف باستحقاق قسط التأمين بقيمة ٣٤.٠١٠ وحدة عملة خلال العمر المحدد للسند من خلال استخدام طريقة الفائدة الفعالة.

من خلال استخدام اللوحة الجدولية أو الحاسبة المالية، يكون معدل الفائدة الفعالة للسند ٥.٠٠% سنوياً (أي تكون القيمة الحالية للدفعة الواحدة البالغة ١٣٤.٠١٠ وحدة عملة في نهاية السنوات الستة بنسبة ٥% هي ١٠٠.٠٠٠ وحدة عملة). ويتم إطفاء قسط التأمين بقيمة ٣٤.٠١٠ وحدة عملة على النحو التالي:

إطفاء قسط التأمين (%٥ × الأصل)	الأصل
١٠٠.٠٠٠	
٥.٠٠٠	السنة الأولى
٥.٢٥٠	السنة الثانية
٥.٥١٣	السنة الثالثة
٥.٧٨٨	السنة الرابعة
٦.٠٧٨	السنة الخامسة
٦.٣٨١	السنة السادسة
٣٤.٠١٠	المجموع

مثال ٥٨: تملك المنشأة (أ) ٢% من رأس مال أسهم المنشأة (ب) العادية.

في ١٨ ديسمبر ٢٠×٤، اقترحت إدارة المنشأة (ب) أرباح أسهم بقيمة ١.٠٠٠.٠٠٠ وحدة عملة للسنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠×٤. ولا يحق للمنشأة (أ) قبض أرباح الأسهم البالغة ٢٠.٠٠٠ وحدة عملة إلى أن يوافق المساهمون على ذلك في ٢٨ فبراير ٢٠×٥.

في ٢٨ فبراير ٢٠×٥، تم المصادقة على أرباح الأسهم من قبل مساهمي المنشأة (ب) في الاجتماع العام السنوي. حيث يتم دفع أرباح الأسهم في ٢٠ مايو ٢٠×٥ للمساهمين المسجلين كمالكي أسهم المنشأة (ب) العادية في ٢٨ فبراير ٢٠×٥.

تكون السنة المنتهية لكل من المنشأة (أ) و(ب) في ديسمبر.

في ٣١ ديسمبر ٢٠×٤، ينبغي ألا تعترف المنشأة (أ) بإيراد أرباح الأسهم للأرباح المقترحة في ١٨ ديسمبر ٢٠×٤. ولا يحق للمنشأة (أ) قبض الأرباح البالغة قيمتها ٢٠.٠٠٠ وحدة عملة إلى أن يوافق المساهمون على ذلك في ٢٨ فبراير ٢٠×٥.

مثال ٥٩: الحقائق مماثلة لتلك الواردة في المثال ٥٨ أعلاه باستثناء حقيقة أن السنة المنتهية للمنشأة (أ) تكون في مارس.

في ٣١ مارس ٢٠×٥، ينبغي على المنشأة (أ) الاعتراف بإيراد أرباح الأسهم البالغة ٢٠.٠٠٠ وحدة عملة للأرباح المقترحة في ١٨ ديسمبر ٢٠×٤. ويحق للمنشأة (أ) قبض الأرباح الأخيرة بعد موافقة المساهمون على ذلك في ٢٨ فبراير ٢٠×٥. وعلى المنشأة (أ) الاعتراف بالذمم المدينة لأرباح الأسهم مستحقة الدفع في ٢٠ مايو ٢٠×٥ في بيان المركز المالي الخاص بها.

مثال ٦٠: تنتج شركة لتكنولوجيا المعلومات برمجيات ضريبية. ويشتري العملاء رخصة سنوية تسمح باستخدام البرنامج سنة ضريبية واحدة ومن ثم تجديد الرخصة عند الرغبة.

في حال التجديد، يستلم العميل برنامجاً حديثاً يتم تنقيحه نظراً للتغيرات في التشريعات الضريبية للسلطة الضريبية القادمة. ولا يكون للشركة أي التزامات أخرى بعد بيع الرخصة. ومن دون إجراء التحسينات يكون البرنامج مفيداً مدة سنة ضريبية واحدة نظراً للتغيرات السنوية في التشريعات الضريبية.

نظراً لعدم وجود أي التزامات أخرى للشركة بعد البيع، من الممكن الاعتراف برسوم الرخصة السنوية في الإيراد فوراً بعد بيع الرخصة (حتى في حال كان التاريخ قبل بداية فترة الترخيص) شريطة الإيفاء بالشروط الواردة في الفقرة ٢٣.١٠ فيما يتعلق بالاعتراف بالإيراد الناتج عن بيع السلع.

ملاحظة: في حال تمكن العملاء من تجديد الرخصة ما دون سعر السوق لفترة أخرى أو فترات عدة (أي بسعر أقل من السعر المدفوع في السنة الأولى)، من الممكن أن يتم تأجيل جزء من إيراد السنة الأولى إلى فترة التجديد المتوقعة ما دون أسعار السوق (انظر الفقرة ٢٣.٩).

مثال ٦١: تنتج شركة لتكنولوجيا المعلومات برمجيات ضريبية. ويشترى العملاء رخصة سنوية تسمح باستخدام البرنامج مدة ١٠ سنوات ابتداءً من تاريخ الشراء. ويحق للعميل بموجب الرخصة استلام كافة برامج التحسين المجانية خلال فترة الترخيص. ويتم تحديث البرنامج سنوياً نظراً للتغيرات في التشريعات الضريبية وفي حال أصدرت الشركة نسخة محسنة للبرنامج. كما توفر الشركة الخدمات المجانية للعملاء الذين يواجهون الصعوبات في استخدام البرنامج.

نظراً لالتزامات الشركة المستمرة بعد البيع فيما يتعلق بالتحسينات وتوفير الخدمات، ينبغي توزيع الإيراد خلال فترة الرخصة (١٠ سنوات) من أجل الاعتراف به خلال فترة توفير التحسينات وخدمة الزبائن لأصحاب الرخص.

يعتمد مدى تأجيل الإيراد على شروط الرخصة (مثل كيفية مقارنة أهمية التحسينات والخدمات مع البرنامج الذي يتم توفيره في اليوم الأول من ترتيب الرخصة).

ملاحظة: يعد الترتيب عنصر بيع متعدد- بيع السلع (البرنامج) والخدمات (تحسين الخدمات وخدمات الزبائن). وتوفر الفقرة ٢٣.٨ الإرشادات حول تحديد عناصر المعاملة الواحدة القابلة للتحديد بصورة منفصلة.

الإفصاحات

الإفصاحات العامة عن الإيرادات

٢٣.٣٠ ينبغي على المنشأة الإفصاح عما يلي:

- (أ) السياسات المحاسبية التي يتم تبنيها للاعتراف بالإيراد بما في ذلك الطرق التي تم تبنيها من أجل تحديد مرحلة إنجاز المعاملات المتعلقة بتقديم الخدمات.
- (ب) قيمة كل فئة من فئات الإيراد المعترف بها خلال الفترة التي توضح بصورة منفصلة على الأقل الإيراد الناجم عن:
 - (١) بيع السلع.
 - (٢) تقديم الخدمات.
 - (٣) الفائدة.

- (٤) رسوم الانتفاع.
 (٥) أرباح الأسهم.
 (٦) العمولات.
 (٧) المنح الحكومية.
 (٨) أي نوع آخر من الإيرادات الهامة.

ملاحظات

في حال كانت المنشأة تتبع سياسات مختلفة لأنواع معاملات الإيراد المختلفة، يجب أن تفصح عن السياسة المتبعة في كل نوع جوهري من أنواع المعاملات.

مثال - الإفصاحات العامة

مثال ٦٢: من الممكن أن تقوم المنشأة بتقديم الإفصاحات العامة المتعلقة بالإيراد على النحو التالي:

ملاحظة ١: السياسات المحاسبية

الاعتراف بالإيراد

يتم قياس الإيراد بالقيمة العادلة للتعويض المالي المقبوض أو مستحق للقبض، صافي الخصومات والضرائب المتعلقة بالبيع.

يتم الاعتراف بإيراد بيع الأثاث بعد أن يستلم العميل السلع وبعد إكمال التركيبات ذات العلاقة.

يتم الاعتراف بإيراد عقود تصميم المباني بموجب طريقة نسبة الإنجاز. حيث يتم قياس مرحلة الإنجاز من خلال ساعات العمل المتكبدة حتى تاريخه كنسبة مجموع ساعات العمل المقدرة لكل عقد.

يتم الاعتراف بإيراد عقود الإنشاء بموجب طريقة نسبة الإنجاز. حيث يتم قياس مرحلة الإنجاز من خلال تكاليف العقد المتكبدة حتى تاريخه كنسبة مجموع تكاليف العقد المقدرة لكل عقد.

في حال عدم القدرة على تقدير نتائج عقد الإنشاء بشكل موثوق، يتم الاعتراف بإيراد العقد إلى حد تكاليف العقد المتكبدة والمحتمل استردادها.

في حال احتمالية تجاوز مجموع تكاليف العقد إجمالي إيراد العقد، يتم الاعتراف فوراً بالخسارة المتوقعة كمصروف.

ملاحظة ٥: الإيراد

الإيراد المعترف به خلال السنة:

٢٠×١	٢٠×٢	
وحدة عملة	وحدة عملة	
٥٠٠.٠٠٠	٧٠٠.٠٠٠	بيع الأثاث
٨٠.٠٠٠	١٠٠.٠٠٠	تقديم خدمات تصميم البناية
٢.٩٠٠.٠٠٠	٣.٠٠٠.٠٠٠	عقود الإنشاء
٣.٤٨٠.٠٠٠	٣.٨٠٠.٠٠٠	

يتضمن إيراد عقود الإنشاء ٣٠٠.٠٠٠ وحدة عملة (٢٠×١: صفر وحدة عملة) معترف بها مقابل ١.٠٠٠ ساعة من الخدمات القانونية.

الإفصاحات المتعلقة بإيراد عقود الإنشاء

٢٣.٣١ ينبغي على المنشأة الإفصاح عما يلي:

- (أ) قيمة إيراد العقد المعترف به كإيراد خلال الفترة.
- (ب) الطرق المستخدمة في تحديد إيراد العقد المعترف به خلال الفترة.
- (ج) الطرق المستخدمة في تحديد مرحلة انتهاء العقود قيد الإنجاز.

٢٣.٢٣ ينبغي على المنشأة عرض ما يلي:

- (أ) إجمالي القيمة المستحقة من العملاء مقابل العمل المقاول عليه كأصل.
- (ب) إجمالي القيمة المستحقة من العملاء مقابل العمل المقاول عليه كالتزام.

مثال - الإفصاحات عن عقود الإنشاء

مثال ٦٣: أكمل مقاول السنة الأولى من عملياته، وتم دفع كافة تكاليف العقد المتكبدة نقداً، وتم قبض كافة المستخلصات والسلف نقداً. وتتضمن تكاليف العقد المتكبدة للعقود (ب و ج وه) تكلفة المواد التي تم شراؤها للعقد ولم يتم استخدامها في أداء العقد حتى تاريخه. أما بالنسبة إلى كل من العقود (ب و ج وه)، دفع العملاء للمقاول مقدماً مقابل عمل لم يتم أدائه بعد.

يكون وضع العقود الخمسة قيد الإنجاز في نهاية فترة إعداد التقارير على النحو التالي:

المجموع	هـ	د	ج	ب	أ
وحدة	وحدة	وحدة	وحدة	وحدة	وحدة
عملة	عملة	عملة	عملة	عملة	عملة
١.٣٠٠	٥٥	٢٠٠	٣٨٠	٥٢٠	١٤٥
إيراد العقد المعترف به وفقاً للفقرة ٢٣.١٧					
(١,٢١٥)	(٥٥)	(٢٥٠)	(٣٥٠)	(٤٥٠)	(١١٠)
مصاريف العقد المعترف بها وفقاً للفقرة ٢٣.١٧					
(٧٠)	(٣٠)	(٤٠)	-	-	-
الخسائر المتوقعة المعترف بها وفقاً للفقرة ٢٣.٢٦					
١٥	(٣٠)	(٩٠)	٣٠	٧٠	٣٥
الأرباح المعترف بها مطروح منها الخسائر المعترف بها					
١.٤٢٠	١٠٠	٢٥٠	٤٥٠	٥١٠	١١٠
تكاليف العقد المتكبدة خلال الفترة					
تكاليف العقد المتكبدة المعترف بها كمصاريف عقد خلال الفترة وفقاً للفقرة ٢٣.١٧					
(١,٢١٥)	(٥٥)	(٢٥٠)	(٣٥٠)	(٤٥٠)	(١١٠)

تكاليف العقد المتصلة بالنشاطات المستقبلية المعترف بها كأصل وفقاً للفقرة ٢٣.٢٣					
٢٠٥	٤٥	-	١٠٠	٦٠	-
١.٣٠٠	٥٥	٢٠٠	٣٨٠	٥٢٠	١٤٥
١.٢٣٥	٥٥	١٨٠	٣٨٠	٥٢٠	١٠٠
٦٥	-	٢٠	-	-	٤٥
١٢٥	٢٥	-	٢٠	٨٠	-

ملخص من البيان الموحد للمركز المالي لمجموعة المنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم في ٣١ ديسمبر ٢٠١٠:

٢٠١٠	٢٠١١	ملاحظات
وحدة عملة	وحدة عملة	
-	٤٥	إجمالي القيمة المستحقة من ٤ العملاء مقابل العمل المقاول عليه
	٢٠٥	المصاريف المدفوعة مسبقاً

الالتزامات

-	١٢٥	السلف من العملاء
-	٥٠	إجمالي القيمة المستحقة من ٤ العملاء مقابل العمل المقاول عليه

ملخص من ملاحظات البيانات المالية للسنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠١٠:

ملاحظة ١: السياسات المحاسبية

الإيراد الناجم عن عقود الإنشاء

يتم الاعتراف بإيراد عقود الإنشاء بموجب طريقة نسبة الإنجاز التي يتم قياسها من خلال الرجوع إلى نسبة تكاليف العقد المتكبدة حتى تاريخه ومقارنتها مع تكاليف العقد المقدرة لكل عقد. في حال عدم القدرة على تقدير نتائج عقد الإنشاء بشكل موثوق، يتم الاعتراف بإيراد العقد إلى حد تكاليف العقد المتكبدة والمحتمل استردادها. في حال احتمالية تجاوز مجموع تكاليف العقد إجمالي إيراد العقد، يتم الاعتراف فوراً بالخسارة المتوقعة كمصروف.

ملاحظة ٢: الإيراد

٢٠١٠	٢٠١١	
وحدة عملة	وحدة عملة	
-	١.٣٠٠	يتألف الإيراد من: إيراد العقد

ملخص من ملاحظات البيانات المالية في ٣١ ديسمبر ٢٠٠١:

ملاحظة ٤: القيمة المستحقة من أو للعملاء

٢٠٠١	٢٠٠٠	أصل	التزام
وحدة عملة	وحدة عملة	وحدة عملة	وحدة عملة
١.٢٣٠	-	١.٠٤٥	١٨٥
إجمالي تكاليف العقد المتكبدة والمعترف بها في الأرباح أو الخسائر			
(١.٢٣٥)	-	(١.٠٠٠)	(١٣٥)
مستخلصات سير العمل			
(٥٠)	-	٤٥	(٥٠)
القيمة المستحقة من أو للعملاء			

العمليات الحسابية التي لا تشكل جزءاً من الإفصاحات:

ملاحظة: توضح العمليات الحسابية التالية التقسيمات فقط ولا تشكل جزءاً من الإفصاحات الفعلية في البيانات المالية.

العقد	أ	ب	ج	د	هـ	المجموع
تكاليف العقد المتكبدة	١١٠	٥١٠	٤٥٠	٢٥٠	١٠٠	١.٤٢٠
مطروح منها البنود المعترف بها كأصل منفصل	-	(٦٠)	(١٠٠)	-	(٤٥)	(٢٠٥)
	١١٠	٤٥٠	٣٥٠	٢٥٠	٥٥	١.٢١٥
الأرباح المعترف بها مطروح منها الخسائر المعترف بها	٣٥	٧٠	٣٠	(٩٠)	(٣٠)	١٥
	١٤٥	٥٢٠	٣٨٠	١٦٠	٢٥	١.٢٣٠
مستخلصات سير العمل	(١٠٠)	(٥٢٠)	(٣٨٠)	(١٨٠)	(٥٥)	(١,٢٣٥)
مستحقة من العملاء	٤٥	-	-	-	-	٤٥
مستحقة للعملاء	-	-	-	(٢٠)	(٣٠)	(٥٠)

ملحق القسم ٢٣

أمثلة على الاعتراف بالإيرادات بموجب المبادئ في القسم ٢٣

يعد هذا الملحق مرفقاً بالقسم ٢٣ وليس جزءاً منه، ويوفر الإرشادات من أجل تطبيق متطلبات القسم ٢٣ عند الاعتراف بالإيراد.

١.٢٣ أركز الأمثلة التالية على جوانب محددة للمعاملة ولا تعد نقاشاً شاملاً لكافة العوامل ذات العلاقة التي من الممكن أن تؤثر على الاعتراف بالإيراد. حيث تفترض الأمثلة عادة إمكانية قياس قيمة الإيراد بشكل موثوق، ومن المحتمل تدفق المنافع الاقتصادية في المنشأة وقياس التكاليف المتكبدة أو من الممكن تكبدها بشكل موثوق.

بيع السلع

٢.٢٣ أقد يلزم القانون في مختلف الدول على تلبية معايير الاعتراف الواردة في القسم ٢٣ خلال فترات مختلفة. على وجه الخصوص، قد يحدد القانون الفترة التي تقوم فيها المنشأة بنقل مخاطر ومكافآت الملكية الجوهرية. لذلك، يجب قراءة الأمثلة الواردة في هذا الملحق وفقاً لسياق القوانين المتعلقة ببيع السلع في الدولة التي تتم فيها المعاملة.

مثال ١ "مبيعات الدفع والتسليم اللاحق"، التي يتم فيها تأخير موعد استلام السلع بناءً على طلب المشتري، إلا أن المشتري يحصل على حق الملكية ويقبل الدفع.

٣.٢٣ أيعترف البائع بالإيراد عندما يحصل البائع على حق الملكية، شريطة:

- (أ) احتمالية تسليم السلع؛ و
 - (ب) أن يكون البند موجوداً ومحددًا وجاهزاً للتسليم عند الاعتراف بعملية البيع؛ و
 - (ج) اعتراف المشتري بتعليمات عملية التسليم المؤجلة؛ و
 - (د) تطبيق شروط الدفع المعروفة.
- لا يتم الاعتراف بالإيراد في حال وجود نية لشراء أو تصنيع السلع وقت التسليم.

مثال ٢ السلع المشحونة والخاضعة للشروط: التركيب والتفتيش

٤.٢٣ أيعترف البائع بالإيراد عادة بعد موافقة المشتري على الاستلام وإكمال التركيب والتفتيش. مع ذلك، يتم الاعتراف بالإيراد فوراً بعد موافقة المشتري على الاستلام في الحالات التالية:

- (أ) عندما تكون عملية التركيب بسيطة، كتركيب جهاز استقبال التلفاز الذي تم اختباره في المصنع ويتطلب إفراغ للمحتويات ووصله بالكهرباء والهوائي فقط، أو

(ب) إجراء التفنيش لغايات التحديد الأخير لأسعار العقد فقط، كشحن الحديد الخام أو السكر أو فول الصويا.

مثال ٣ السلع المشحونة والخاضعة للشروط: بعد الموافقة عندما يتفاوض المشتري بشأن الحق المحدود من العائدات

٥.٢٣ في حال وجود شكوك حول إمكانية تحديد العائد، يعترف البائع بالإيراد بعد قبول الشحن رسمياً من قبل المشتري أو بعد تسليم السلع وانقضاء فترة الامتناع.

مثال ٤ السلع المشحونة والخاضعة للشروط: عمليات البيع برسم الأمانة التي يقوم فيها المتسلم (المشتري) ببيع السلع بالنيابة عن الشاحن (البائع).

٦.٢٣ يعترف الشاحن بالإيراد عندما يقوم المتسلم ببيع السلع إلى طرف ثالث.

مثال ٥ السلع المشحونة والخاضعة للشروط: الدفع والتسليم

٧.٢٣ يعترف البائع بالإيراد بعد تسليم السلع واستلام النقد من قبل البائع أو عميله.

مثال ٦ عمليات البيع بالتقسيط التي يتم فيها تسليم السلع فقط بعد أن يدفع المشتري الدفعة الأخيرة في سلسلة من الأقساط

٨.٢٣ يعترف البائع بالإيراد من مثل هذه العمليات بعد تسليم السلع. مع ذلك، عندما تشير التجارب إلى اكتمال معظم هذه العمليات، من الممكن الاعتراف بالإيراد بعد استلام ودیعة جوهرية شريطة أن تكون السلع موجودة ومحددة وجاهزة من أجل تسليمها للمشتري.

مثال ٧ الطلبات عند القبض (أو القبض الجزئي) قبل استلام السلع غير المحتفظ بها حالياً في المخزون. على سبيل المثال، السلع التي لم يتم تصنيعها بعد أو سيتم تسليمها مباشرة إلى المشتري من الطرف الثالث.

٩.٢٣ يعترف البائع بالإيراد بعد تسليم السلع للمشتري.

مثال ٨ اتفاقيات البيع وإعادة الشراء (غير معاملات المبادلة) التي يوافق فيها البائع في الوقت ذاته على إعادة شراء السلع ذاتها في تاريخ لاحق، أو يكون للبائع خيار الشراء (إعادة الشراء)، أو يكون للمشتري خيار البيع من أجل فرض إعادة الشراء من قبل بائع السلع.

١٠.٢٣ بالنسبة إلى اتفاقية البيع وإعادة الشراء في أصل غير الأصل المالي، على البائع تحليل شروط الاتفاقية للتأكد من نقل مخاطر ومكافئات الملكية جوهرياً إلى المشتري. وفي حال تم نقلها، يعترف

البائع بالإيراد. وفي حال احتفاظ البائع بمخاطر ومكافآت الملكية رغم نقل حق الملكية القانونية، تعد المعاملة ترتيباً مالياً ولا تزيد من الإيراد. أما بالنسبة إلى اتفاقية البيع وإعادة الشراء في الأصل المالي، يتم تطبيق مخصصات إلغاء الاعتراف الواردة في القسم ١١.

مثال ٩ عمليات البيع لأطراف وسيطة كالموزعين أو الوكلاء أو غيرهم من أجل إعادة البيع

١١.أ٢٣ يعترف البائع بإيراد مثل هذه العمليات عند نقل مخاطر ومكافآت الملكية. مع ذلك، عندما يلعب المشتري جوهرياً دور الوكيل، تعد عملية البيع بيعاً برسم الأمانة.

مثال ١٠ الاشتراكات في المنشورات وبنود مشابهة

١٢.أ٢٣ عندما تكون البنود ذات العلاقة متشابهة في القيمة في كل فترة، يعترف البائع بالإيراد على أساس القسط الثابت في حساب الاستهلاك خلال الفترة التي يتم فيها إرسال البنود. وعندما تتفاوت البنود في القيمة من فترة إلى أخرى، يعترف البائع بالإيراد على أساس قيمة مبيعات البند المرسل مرتبطة بإجمالي قيمة المبيعات المقدرة لكافة البنود التي يغطيها الاشتراك.

مثال ١١ عمليات البيع بالأقساط التي يتم فيها قبض التعويض المالي في سلسلة من الأقساط

١٣.أ٢٣ يعترف البائع بالإيراد المنسوب إلى سعر البيع من دون الفائدة في تاريخ البيع. ويكون سعر البيع هو القيمة الحالية للتعويض المالي المحدد من خلال خصم الأقساط المقبوضة بسعر الفائدة المحدد. ويعترف البائع بعنصر الفائدة على أنه إيراد من خلال استخدام طريقة الفائدة الفعالة.

مثال ١٢ اتفاقيات إنشاء العقارات

١٤.أ٢٣ ينبغي على المنشأة التي تتولى إنشاء عقار بصورة مباشرة أو من خلال المقاولين الفرعيين وتقوم بإبرام اتفاقية مع مشتري أو أكثر قبل إنجاز الإنشاء محاسبة الاتفاقية على أنها بيع للخدمات من خلال استخدام طريقة نسبة الإنجاز فقط في حال:

(أ) كان المشتري قادراً على تحديد العناصر البنائية الرئيسية لتصميم العقار قبل البدء بعملية الإنشاء أو تحديد التغيرات البنائية الرئيسية عندما يكون الإنشاء قيد الإنجاز (سواء كانت تمارس تلك القدرة أم لا)، أو

(ب) قام المشتري بشراء وتزويد مواد الإنشاء وكانت المنشأة توفر خدمات الإنشاء فقط.

١٥.أ٢٣ في حال كانت المنشأة ملزمة بتوفير الخدمات إلى جانب مواد الإنشاء من أجل الوفاء بالالتزام التعاقدية بتسليم العقار للمشتري، يتم محاسبة الاتفاقية على أنها بيع للسلع. وفي هذه الحالة، لا يحصل المشتري على السيطرة أو مخاطر ومكافآت الملكية للعمل قيد الإنجاز في وضعه الحالي، وإنما تظهر عملية النقل فقط بعد تسليم العقار المنجز إلى المشتري.

مثال ١٣ عمليات البيع مع مكافآت ولاء العميل

١٦.٢٣ تقوم المنشأة ببيع المنتج (أ) بقيمة ١٠٠ وحدة عملة. وينال مشتري المنتج رصيد مكافأة يمكنه من شراء المنتج (ب) بقيمة ١٠ وحدة عملة. حيث أن سعر بيع المنتج (ب) في العادة هو ١٨ وحدة عملة. وتقدر المنشأة أن يستخدم ٤٠% من مشتري المنتج (أ) أرصدة مكافآتهم في شراء المنتج (ب) بقيمة ١٠ وحدة عملة. ويكون سعر بيع المنتج (أ) في العادة بعد الأخذ بعين الاعتبار الخصومات التي يتم توفيرها (إلا أنها غير متوفرة خلال هذا العرض) بقيمة ٩٥ وحدة عملة.

١٧.٢٣ تكون نسبة القيمة العادلة لرصيد المكافأة ٤٠% $\times [١٨ \text{ وحدة عملة} - ١٠ \text{ وحدة عملة}] = ٣.٢٠$ وحدة عملة. وتخصص المنشأة إجمالي الإيراد البالغ قيمته ١٠٠ وحدة عملة ما بين المنتج (أ) ورصيد المكافأة بالرجوع إلى القيم العادلة لـ ٩٥ و ٣.٢٠ وحدة عملة على التوالي. لذلك:

(أ) تكون قيمة إيراد المنتج (أ) هي ١٠٠ وحدة عملة $\times [٩٥ \text{ وحدة عملة} / (٩٥ \text{ وحدة عملة} + ٣.٢٠ \text{ وحدة عملة})] = ٩٦.٧٤$ وحدة عملة

(ب) تكون قيمة إيراد المنتج (ب) هي ١٠٠ وحدة عملة $\times [٣.٢٠ \text{ وحدة عملة} / (٩٥ \text{ وحدة عملة} + ٣.٢٠ \text{ وحدة عملة})] = ٣.٢٦$ وحدة عملة

تقديم الخدمات

مثال ١٤ رسوم التركيب

١٨.٢٣ يعترف البائع برسوم التركيب كإيراد بالرجوع إلى مرحلة إنجاز التركيب ما لم تكن غير ضرورية بالنسبة إلى بيع المنتج. وفي هذه الحالة، يتم الاعتراف بها بعد بيع السلعة.

مثال ١٥ رسوم تقديم الخدمات مشمولة في سعر المنتج

١٩.٢٣ عندما يشتمل سعر بيع المنتج قيمة محددة لتقديم الخدمات اللاحقة (كتقديم الخدمات بعد تقديم الدعم وتحسين المنتج بعد بيع البرنامج)، يؤجل البائع تلك القيمة ويعترف بها كإيراد خلال فترة تقديم الخدمات. وتكون القيمة المؤجلة هي القيمة التي تغطي التكاليف المتوقعة للخدمات بموجب الاتفاقية إلى جانب الربح المعقول من تلك الخدمات.

مثال ١٦ عمولات الإعلان عن السلع

٢٠.٢٣ يتم الاعتراف بعمولات الإعلان عند ظهور الإعلان أمام الجمهور. ويتم الاعتراف بعمولات الإنتاج بالرجوع إلى مرحلة إنجاز المشروع.

مثال ١٧ رسوم وكالة التأمين

٢١.أ٢٣ يتم الاعتراف بعمولات وكالة التأمين المقبوضة أو مستحقة القبض التي لا تلزم الوكالة بتقديم خدمات أخرى على أنها إيراد من قبل الوكالة عند البدء الفعال أو تجديد تاريخ السياسات ذات العلاقة. مع ذلك، في حال كانت هناك احتمالية في أن تكون الوكالة ملزمة بتقديم خدمات أخرى خلال العمر المحدد للسياسة، تقوم الوكالة بتأجيل العمولة أو جزء منها والاعتراف بها كإيراد خلال فترة تطبيق السياسة.

مثال ١٨ رسوم القبول

٢٢.أ٢٣ يعترف البائع بالإيراد من الأداء الفني وحفلات العشاء وغيرها من المناسبات الخاصة عند وقوع الحدث. وعند بيع الاشتراك لعدد من المناسبات، يخصص البائع رسوم كل حدث على الأساس الذي يعكس مدى أداء الخدمات في كل حدث.

مثال ١٩ رسوم التعليم

٢٣.أ٢٣ يعترف البائع بالإيراد خلال فترة التعليم.

مثال ٢٠ رسوم القبول والدخول والعضوية

٢٤.أ٢٣ يعتمد الاعتراف بالإيراد على طبيعة الخدمات التي يتم توفيرها. فإذا كانت الرسوم تسمح بالعضوية فقط وتم دفع كافة الخدمات والمنتجات بصورة منفصلة، أو في حال كان هناك اشتراك سنوي منفصل، يتم الاعتراف بالرسوم كإيراد عند انعدام الشك حول قابلية جمعه. وفي حال منحت الرسوم الأعضاء الحق في الخدمات والإعلام الذي يتم توفيره خلال فترة العضوية، أو شراء السلع أو الخدمات بأسعار أقل من تلك المقدمة لغير الأعضاء، يتم الاعتراف بها على الأساس الذي يعكس توقيت وطبيعة وقيمة المنافع التي يتم توفيرها.

رسوم الامتياز

٢٥.أ٢٣ من الممكن أن تغطي رسوم الامتياز تزويد الخدمات الأولية واللاحقة والمعدات وغيرها من الأصول الملموسة ومعرفة كيفية التنفيذ. وفقاً لذلك، يتم الاعتراف برسوم الامتياز كإيراد على الأساس الذي يعكس الغاية من فرض الرسوم. وتعد الطرق التالية للاعتراف برسوم الامتياز مناسبة.

مثال ٢١ رسوم الامتياز: تزويد المعدات وغيرها من الأصول الملموسة

٢٦.أ٢٣ يعترف مانح الامتياز بالقيمة العادلة للأصول المباعة كإيراد عند تسليم البنود أو نقل حق الملكية.

مثال ٢٢ رسوم الامتياز: تزويد الخدمات الأولية واللاحقة

٢٧.أ٢٣ يعترف مانح الامتياز برسوم توفير الخدمات المستمرة سواء كجزء من الرسوم الأولية أو الرسوم المنفصلة على أنها إيراد عند تقديم الخدمات. وفي حال لم تغطي الرسوم تكاليف الخدمات المستمرة إلى جانب الربح المعقول جزءاً من الرسوم الأولية الكافية من أجل تغطية تكاليف الخدمات المستمرة وتوفير الربح المعقول من تلك الخدمات، يتم تأجيلها والاعتراف بها على أنها إيراد عند تقديم الخدمات.

٢٨.أ٢٣ من الممكن أن توفر اتفاقية الامتياز لمانح الامتياز تزويد المعدات أو المخزون أو غيرها من الأصول الملموسة بسعر أقل من السعر المفروض على الآخرين أو سعر لا يوفر الربح المعقول من تلك المبيعات. وفي هذه الظروف، يتم تأجيل جزء من الرسوم الأولية الكافية لتغطية التكاليف المقدرة التي تتجاوز ذلك السعر وتوفير الربح المعقول من تلك المبيعات والاعتراف به خلال فترة بيع السلع لمانح الامتياز. كما يتم الاعتراف برصيد الرسوم الأولية كإيراد بعد إكمال أداء كافة الخدمات الأولية وغيرها من الالتزامات المطلوبة من مانح الامتياز فعلياً (كالمساعدة في اختيار الموقع وتدريب الموظفين والتمويل والإعلان).

٢٩.أ٢٣ من الممكن أن تعتمد الخدمات الأولية وغيرها من الالتزامات بموجب اتفاقية امتياز منطقة على عدد من المنافذ الفردية في المنطقة. وفي هذه الحالة، يتم الاعتراف بالرسوم المنسوبة إلى الخدمات الأولية كإيراد بالتناسب مع عدد المنافذ التي تم فيها إكمال الخدمات الأولية جوهرياً.

٣٠.أ٢٣ في حال إمكانية جمع الرسوم الأولية خلال فترة التمديد وعدم التأكد من جمعها بالكامل، يتم الاعتراف بالرسوم بعد قبض الأقساط النقدية.

مثال ٢٣ رسوم الامتياز: رسوم الامتياز المستمرة

٣١.أ٢٣ يتم الاعتراف بالرسوم المفروضة على استخدام الحقوق المستمرة الممنوحة من قبل الحكومة أو للخدمات الأخرى التي يتم توفيرها خلال فترة الاتفاقية على أنها إيراد عند توفير الخدمات أو استخدام الحقوق.

مثال ٢٤ رسوم الامتياز: معاملات الوكالة

٣٢.أ٢٣ من الممكن أن تتم المعاملات بين مانح الامتياز وصاحب الامتياز التي يلعب فيها مانح الامتياز جوهرياً دور وكيل صاحب الامتياز. على سبيل المثال، من الممكن أن يطلب مانح الامتياز السلع ويرتب عملية تسليمها إلى صاحب الامتياز من دون ربح. ولا تزيد مثل هذه المعاملات من الإيراد.

مثال ٢٥ الرسوم من تطوير البرنامج المعدل

٣٣.أ٢٣ يعترف مطور البرنامج بالرسوم من تطوير البرنامج المعدل على أنها إيراد بالرجوع إلى مرحلة

إنجاز التطوير بما في ذلك إكمال الخدمات التي يتم توفيرها من أجل دعم خدمات ما بعد التسليم.

الفائدة ورسوم الانتفاع وأرباح الأسهم

مثال ٢٦ رسوم الترخيص والانتفاع

٣٤.أ٢٣ يعترف مانح الرخصة بالرسوم والانتفاع المدفوعة من أجل استخدام أصول المنشأة (كالعلامات التجارية وبراءات الاختراع والبرامج وحقوق التأليف الموسيقية والتسجيلات الأصلية والأفلام السينمائية) وفقاً لجوهر الاتفاقية. ومن الناحية العملية، من الممكن تطبيق طريقة القسط الثابت في حساب الاستهلاك خلال العمر المحدد للاتفاقية، على سبيل المثال، عندما يمتلك صاحب الرخصة الحق في استخدام تكنولوجيا محددة لفترة زمنية محددة.

٣٥.أ٢٣ يعد تحديد الحق في الرسوم الثابتة أو الضمانات غير المستردة بموجب عقد غير قابل للإلغاء الذي يسمح مانح الرخصة باستغلال هذه الحقوق بحرية تامة من دون أن يكون لديه أي التزامات جوهرية عملية بيع. وتشمل الأمثلة اتفاقية الترخيص من أجل استخدام البرنامج في حال لم يكن لمانح الرخصة أي التزامات بعد التسليم. ومن الأمثلة الأخرى، منح حقوق عرض الأفلام السينمائية في الأسواق التي لا يملك فيها مانح الرخصة السيطرة على الموزع ولا يتوقع استلام أي إيرادات أخرى من تذاكر الفيلم. وفي مثل هذه الحالات، يتم الاعتراف بالإيراد وقت عملية البيع.

٣٦.أ٢٣ في بعض الحالات، يكون قبض رسوم الترخيص أو الانتفاع منوطاً بظهور حدث جديد. وفي مثل هذه الحالات، يتم الاعتراف بالإيراد فقط في حال إمكانية قبض الرسوم أو رسوم الانتفاع الذي يعد أمراً اعتيادياً عند ظهور الحدث.

تقديرات هامة وأحكام أخرى

يقتضي تطبيق متطلبات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم على المعاملات والأحداث غالباً إصدار الأحكام. وتعتبر المعلومات حول الأحكام الهامة والمصادر الرئيسية لشكوك التقديرات مفيدة في تقييم مركز المنشأة المالية وأدائها وتدفقاتها النقدية.

ونتيجة لذلك، ووفقاً للفقرة ٨.٦، يجب أن تفصح المنشأة عن الأحكام التي قامت بها الإدارة خلال عملية تطبيق السياسات المحاسبية للمنشأة والتي لها أعظم الأثر على المبالغ المعترف بها في البيانات المالية.

علاوة على ذلك، ووفقاً للفقرة ٨.٧، يجب أن تفصح المنشأة عن المعلومات حول الافتراضات المهمة المتعلقة بالمستقبل والمصادر الرئيسية الأخرى لشكوك التقديرات في تاريخ إعداد التقارير، والتي لها مخاطر هامة لأنها يمكن أن تتسبب بإصدار حكم هام على القيم المسجلة للأصول والالتزامات خلال السنة المالية القادمة.

ونقضي الأقسام الأخرى من المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم الإفصاح عن معلومات حول أحكام وشكوك تقديرات معينة.

الاعتراف

تكون الأحكام الهامة أحياناً ضرورية في تحديد معاملة الإيراد التي يجب فيها تطبيق معيار الاعتراف بالإيراد. على سبيل المثال:

- عند ظهور عناصر البيع المتعددة، يجب تحديد معاملة الإيراد للتمكن من تطبيق معيار الاعتراف بصورة مستقلة على كل عنصر من عناصر البيع المتعددة القابلة للتحديد بصورة منفصلة من أجل عكس جوهر المعاملة (على سبيل المثال، أن تقوم المنشأة جوهرياً ببيع العديد من السلع والخدمات). انظر الأمثلة ١-٣ التي توضح متطلبات الفقرة ٢٣.٨.
- تكون الأحكام الهامة ضرورية أحياناً من أجل تحديد ارتباط معاملة أو أكثر بطريقة لا يمكن فهم تأثير الإعلان فيها من دون الرجوع إلى سلسلة المعاملات ككل (انظر الفقرة ٢٣.٨) سواء كان بيع السلع الخاضع لاتفاقية إعادة شراء هو بيع السلع مع إعادة شراؤها لاحقاً، أو معاملة تمويلية يتم فيها استخدام السلع كضمان إضافي للقرض (انظر ملحق القسم ٢٣، المثال ٨).
- تكون الأحكام الهامة ضرورية أحياناً عندما يغطي عقد الإنشاء عدد من الأصول من أجل تحديد فيما إذا تم التعامل مع كل أصل على أنه عقد إنشاء منفصل (انظر الفقرات ٢٣.١٨ و ٢٣.١٩).
- تكون الأحكام الهامة ضرورية أحياناً من أجل تحديد وجوب معاملة مجموعة العقود المبرمة مع عميل واحد أو عدد من عملاء على أنها عقد إنشاء واحد (انظر الفقرات ٢٣.١٨ و ٢٣.٢٠).
- تكون الأحكام الهامة ضرورية أحياناً من أجل تحديد فيما إذا كانت المنشأة تمثل دور الوكيل أو المدير. على وجه الخصوص، عندما تكون المنشأة عرضة لبعض المخاطر والمكافآت الجوهرية المقترنة ببيع السلع أو تقديم الخدمات (انظر المثال ٢٤ في ملحق القسم ٢٣ والأمثلة ١-٤ التي توضح متطلبات الفقرة ٢٣.٤).
- تكون الأحكام الهامة ضرورية أحياناً من أجل تحديد فيما إذا كانت مبيعات الأصول جزءاً من نشاطات المنشأة الاعتيادية، وبالتالي، تزيد من الإيراد في مقابل أنواع الدخل الأخرى (انظر المثال ١ الذي يوضح متطلبات الفقرة ٢٣.١).

يتم الاعتراف بالإيراد في حال إمكانية تدفق المنافع الاقتصادية المستقبلية في المنشأة وقياسها بشكل موثوق. وفي بعض الحالات، تكون الأحكام الهامة ضرورية في تحديد الوقت الذي يتم فيه تلبية معايير الاعتراف بالإيراد. على سبيل المثال:

- من الممكن أن تكون الأحكام الهامة ضرورية من أجل تحديد إتمام عملية بيع عند نقل بعض مخاطر ومكافآت الملكية إلى العميل. على سبيل المثال، من الممكن أن يتم نقل مخاطر ومكافآت الملكية في وقت مختلف عنه في نقل الحق القانوني أو الملكية. علاوة على ذلك، من الممكن تلبية معايير الاعتراف في فترات مختلفة نظراً لاختلاف القوانين في الدول المختلفة. على وجه الخصوص، قد يحدد القانون الفترة التي تقوم فيها المنشأة بنقل مخاطر ومكافآت الملكية الجوهرية.
- من الممكن أن تكون الأحكام الهامة ضرورية من أجل تحديد احتمالية تدفق المنافع الاقتصادية المقترنة بمعاملات البيع في المنشأة. وفي بعض الحالات، لا يكون أمراً محتملاً إلى أن يتم قبض التعويض المالي أو إزالة أي شكوك. على سبيل المثال، من غير المؤكد أن تمنح سلطة الحكومة الأجنبية الإذن بإلغاء التعويض المالي من عملية بيع في دولة أجنبية. فعند منح الإذن، تزول الشكوك ويتم الاعتراف بالإيراد.
- من الممكن أن تكون الأحكام الهامة ضرورية من أجل تقييم إمكانية تقدير نتائج معاملة مرتبطة بتقديم الخدمات (بما في ذلك خدمات الإنشاء) بشكل موثوق.
- من الممكن أن يكون تطبيق الأحكام الهامة ضرورياً من أجل تحديد فيما إذا كان الاعتراف بإيراد رسوم الانتفاع على أسس نظامية ومعقولة أخرى ملائماً أكثر من تراكم رسوم الانتفاع وفقاً لشروط الاتفاقية ذات العلاقة مع الأخذ بعين الاعتبار جوهر الاتفاقية.

القياس

ينبغي على المنشأة قياس الإيراد بالقيمة العادلة للتعويض المالي المقبوض أو مستحق القبض. وتأخذ القيمة العادلة لذلك التعويض بعين الاعتبار قيمة الخصومات التجارية وخصومات القياس المسموح بها من قبل المنشأة.

في معظم الحالات، هناك صعوبة قليلة في قياس الإيراد - يتخذ التعويض المالي شكل النقد أو النقد المعادل، وتكون قيمة الإيراد هي قيمة النقد أو النقد المعادل المقبوض. مع ذلك، تكون الأحكام الهامة ضرورية في بعض الحالات. على سبيل المثال،

- عندما يتم تأجيل التدفق النقدي أو تدفق النقد المعادل الوارد، يجب خصم التعويض المالي في حال كان تأثير الخصم جوهرياً. ومن الممكن أن يكون تطبيق الأحكام ضرورياً من أجل تحديد سعر الفائدة الضمني.
- عند إتمام معاملات عناصر البيع المتعددة، من الممكن أن يكون تطبيق معايير الاعتراف بصورة منفصلة على كل عنصر من عناصر البيع المتعددة أمراً ضرورياً. وينبغي ممارسة الأحكام في تخصيص القيمة العادلة للتعويض المالي المقبوض أو مستحق القبض لعناصر البيع المتعددة.
- من الممكن أن يكون تطبيق الأحكام ضرورياً عند بيع السلع أو الخدمات المقدمة في مبادلة كلية للسلع المختلفة من أجل تحديد القيمة العادلة للأصول التي تم مبادلتها.
- فيما يتعلق بعقود الخدمات والإنشاء ضمن فترات محاسبية عديدة، يرتبط تحديد التكاليف المستقبلية المتكبدة في المعاملة عادة بتقديرات وأحكام هامة.

مقارنة مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الكاملة

بيع السلع وتقديم الخدمات والفائدة وأرباح الأسهم ورسوم الانتفاع

تتشابه المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الكاملة (انظر معيار المحاسبة الدولي ١٨ "الإيراد" والمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم (انظر القسم ٢٣ "الإيراد") كما هو صادر في ٩ يوليو ٢٠٠٩ في مبادئ محاسبة وإعداد التقارير الخاصة بالإيراد. مع ذلك، تم صياغة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم بلغة بسيطة وتشمل إرشادات أقل حول كيفية تطبيق المبادئ. علاوة على ذلك، تكون متطلبات الإفصاح الواردة في القسم ٢٣ أقل تفصيلاً من تلك المحددة في معيار المحاسبة ١٨.

عقود الإنشاء

تتشابه المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الكاملة (انظر معيار المحاسبة الدولي ١١ "عقود الإنشاء" والمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم (انظر القسم ٢٣ "الإيراد") كما هو صادر في ٩ يوليو ٢٠٠٩ في مبادئ محاسبة وإعداد التقارير الخاصة بعقود الإنشاء. مع ذلك، تم صياغة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم بلغة بسيطة وتشمل إرشادات أقل حول كيفية تطبيق المبادئ. علاوة على ذلك، تكون متطلبات الإفصاح الواردة في القسم ٢٣ أقل تفصيلاً من تلك المحددة في معيار المحاسبة ١١.

اختبار المعرفة

اختبار للمعرفة بمتطلبات محاسبة وإعداد التقارير الخاصة بالإيراد وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم من خلال الإجابة على الأسئلة التالية.

بعد إكمال الاختبار، يرجى التحقق من الإجابات مرة أخرى وفقاً للإجابات الواردة بعد الاختبار.

يرجى افتراض أن كافة المبالغ عبارة عن مبالغ جوهرية.

ضع إشارة على المربع بجانب العبارة الصحيحة

السؤال ١

يتم تطبيق القسم ٢٣ في محاسبة الإيراد الناجم عن بيع السلع وتقديم الخدمات وعقود الإنشاء التي تكون فيها المنشأة هي المقاول واستخدام الآخرين لفوائد مردود أصول المنشأة أو رسوم الانتفاع أو أرباح الأسهم. مع ذلك، لا يطبق القسم ٢٣ على الإيراد الناجم عن:

- ☐ أ- اتفاقيات الإيجار
- ☐ ب- التغيرات في القيمة العادلة للأصول والالتزامات المالية أو التصرف بها.
- ☐ ج- الاعتراف الأولي والتغيرات في القيمة العادلة للأصول البيولوجية المتصلة بالنشاط الزراعي.
- ☐ د- جميع ما ذكر

السؤال ٢

قامت منشأة ببيع سلعة بسعر مسجل (معلن) بقيمة ١.٠٠٠ وحدة عملة وفقاً لشروط الائتمان الاعتيادية (ائتمان من دون فائدة مدة ٣٠ يوماً).

بعد ١٠ أيام من عملية البيع، دفع العميل للمنشأة ٦٩٠ وحدة عملة بأكملها وتسوية أخيرة من الدين الناجم عن بيع السلع. وتعد ٥٠ وحدة عملة مقبوضة من العميل ضريبة المبيعات المجموعة من قبل المنشأة بالنيابة عن الحكومة الوطنية.

ويمكن الاختلاف بين السعر المسجل وقيمة التسوية فيما يلي: السعر المسجل بقيمة ١.٠٠٠ وحدة عملة مطروح منه خصم تجاري بقيمة ٢٠٠ وحدة عملة مطروح منه خصم على الكمية بقيمة ١٠٠ وحدة عملة مطروح منه خصم التسوية الفوري بقيمة ١٠ وحدة عملة.

ما هي القيمة التي ينبغي أن تقوم عندها المنشأة بقياس إيراد بيع السلع:

- ☐ أ- ٦٤٠ وحدة عملة
- ☐ ب- ١.٠٠٠ وحدة عملة
- ☐ ج- ٧٠٠ وحدة عملة
- ☐ د- ٦٩٠ وحدة عملة

السؤال ٣

ترسل منشأة (البائع) فاتورة إلى أحد العملاء بالسلع التي لم يتم تسليمها بعد. وتم تأخير موعد التسليم وفقاً لتعليمات العميل. ويعترف البائع بالإيراد عندما يحصل العميل على حق الملكية، شريطة:

- ☐ أ- احتمالية أن يتم التسليم
- ☐ ب- أن يكون البند وجوداً ومحددًا وجاهزاً للتسليم إلى العميل عند الاعتراف بعملية البيع
- ☐ ج- أن يصادق العميل بشكل خاص على تعليمات تأخير التسليم
- ☐ د- تطبيق شروط الدفع المعروفة
- ☐ هـ- جميع ما ذكر

السؤال ٤

ينبغي على المنشأة:

- ☐ أ- عدم الاعتراف بإيراد بيع السلع عند الاحتفاظ بمخاطر ومكافئات الملكية الجوهرية للسلع المباعة
- ☐ ب- عدم الاعتراف بإيراد تقديم الخدمات باستخدام طريقة نسبة الإنجاز في حال لم تستطع تقدير نتائج المعاملة بشكل موثوق
- ☐ ج- عدم الاعتراف بإيراد عقد الإنشاء باستخدام طريقة نسبة الإنجاز في حال لم تستطع تقدير نتائج العقد بشكل موثوق
- ☐ د- عدم الاعتراف بإيراد أي من النقاط السابقة (أ - ج)

السؤال ٥

يتم تطبيق طريقة نسبة الإنجاز من أجل الاعتراف بالإيراد من:

- ☐ أ- تقديم الخدمات وعقود الإنشاء
- ☐ ب- تقديم الخدمات عند التمكن من تقدير نتائج معاملة الإيراد بشكل موثوق فقط
- ☐ ج- عقود الإنشاء عند التمكن من تقدير نتائج العقد بشكل موثوق فقط
- ☐ د- كل من النقاط (ب) و(ج)

السؤال ٦

في حملة ترويجية، يوافق تاجر المركبات على تقديم الخدمات والصيانة اللازمة للمركبات المباعة خلال فترة الحملة الترويجية مجاناً مدة سنتين من تاريخ البيع. علاوة على ذلك، تتم العمليات الترويجية على أساس انتمان من دون فائدة مدة سنتين.

يبرم تاجر المركبات عملية بيع تتضمن العناصر التالية القابلة للتحديد بصورة منفصلة التي يجب أن تطبق فيها المنشأة معايير الاعتراف بصورة منفصلة:

- ☐ أ- بيع السلع
- ☐ ب- بيع السلع وتقديم خدمات الصيانة
- ☐ ج- بيع السلع وتقديم الخدمات والعنصر التمويلي (الفائدة) المتعلقة بالدفعة المؤجلة لعملية البيع

السؤال ٧

في ١ يناير ٢٠١٠، تكبدت منشأة تكاليف بيع بقيمة ٢٠٠٠٠ وحدة عملة من أجل بيع سلعة بقيمة ٩٥٠٠٠٠ وحدة عملة. ومن شروط اتفاقية البيع أن يدفع العميل سعر البيع بقيمة ٩٥٠٠٠٠ وحدة عملة بالكامل في ٣١ ديسمبر ٢٠١٠.

يكون المعدل العام للائتمان الممنوح للعملاء التجاريين مدة سنة في هذا المجال هو ١٠% سنوياً. وتعد هذه الطريقة الأكثر وضوحاً في تحديد سعر الفائدة المحدد وفقاً للفقرة ٢٣.٥.

ينبغي على المنشأة قياس الإيراد من بيع السلع بقيمة:

أ- ٩٥٠٠٠٠ وحدة عملة

ب- ٨٦.٣٦٤ وحدة عملة

ج- ٩٧.٠٠٠ وحدة عملة

د- ٩٣.٠٠٠ وحدة عملة

السؤال ٨

قام مقاول ببناء منزل بموجب عقد ذات سعر ثابت بقيمة ١.٠٠٠.٠٠٠ وحدة عملة. وتكبد المقاول تكاليف عقد بقيمة ١٠٠.٠٠٠ وحدة عملة و ٨٩٠.٠٠٠ وحدة عملة و ٢٠٠.٠٠٠ وحدة عملة في ٢٠١٠ و ٢٠١١ و ٢٠١٢. وفي نهاية ٢٠١٠، لم يتمكن المقاول من تقدير نتائج المعاملة بشكل موثوق. مع ذلك، من المحتمل استرداد التكاليف المتكبدة في ٢٠١٠. وفي نهاية ٢٠١١، تمكن المقاول من تقدير نتائج العقد بشكل موثوق وتقدير تكاليف إنجاز العقد بقيمة ٢٠٠.٠٠٠ وحدة عملة. وتم إكمال العقد في ٢٠١٢.

يحدد المقاول مرحلة إنجاز عقد الإنشاء بالرجوع إلى نسبة التكاليف المتكبدة للعمل المنجز حتى تاريخه ومقارنتها مع إجمالي التكاليف المقدرة.

في ٢٠١٢، ينبغي على المقاول:

أ- الاعتراف بإيراد العقد البالغ قيمته ٨١٨.١٨٢ وحدة عملة، وتكاليف العقد البالغة قيمتها ٩٠٠.٠٠٠ وحدة عملة

ب- الاعتراف بإيراد العقد البالغ قيمته ٨٠٨.١٨٢ وحدة عملة، وتكاليف العقد البالغة قيمتها ٨٩٠.٠٠٠ وحدة عملة

ج- الاعتراف بإيراد العقد البالغ قيمته ٨٠٨.١٨٢ وحدة عملة، وتكاليف العقد البالغة قيمتها ٩٠٨.١٨٢ وحدة عملة

د- الاعتراف بإيراد العقد البالغ قيمته ٨٠٨.١٨٢ وحدة عملة، وتكاليف العقد البالغة قيمتها ٩٠٠.٠٠٠ وحدة عملة

السؤال ٩

قام مقاول ببناء منزل بموجب عقد ذات سعر ثابت بقيمة ١.٠٠٠.٠٠٠ وحدة عملة. وتكبد المقاول تكاليف عقد بقيمة ٢٠٠.٠٠٠ وحدة عملة و ٤٠٠.٠٠٠ وحدة عملة و ١٠٠.٠٠٠ وحدة عملة في ٢٠×١ و ٢٠×٢ و ٢٠×٣ على التوالي. وفي نهاية ٢٠×١، لم يتمكن المقاول من تقدير نتائج المعاملة بشكل موثوق. مع ذلك، من المحتمل استرداد التكاليف المتكبدة في ٢٠×١. وفي نهاية ٢٠×٢، قدر المقاول (بشكل موثوق بصورة كافية) التكاليف الأخرى من أجل إكمال العقد بقيمة ٤٠٠.٠٠٠ وحدة عملة. وفي نهاية ٢٠×٢، قدر المقاول (بشكل موثوق بصورة كافية) التكاليف المستقبلية من أجل إكمال العقد بقيمة ١٥٠.٠٠٠ وحدة عملة. وتم إكمال العقد في ٢٠×٣.

يحدد المقاول مرحلة إنجاز عقد الإنشاء بالرجوع إلى نسبة التكاليف المتكبدة للعمل المنجز حتى تاريخه ومقارنتها مع إجمالي التكاليف المقدرة.

ينبغي على المقاول الاعتراف بإيراد العقد بقيمة:

أ- ٣٣٣.٣٣٣ وحدة عملة في ٢٠×١، و ٤٦٦.٦٦٧ وحدة عملة في ٢٠×٢، و ٢٠٠.٠٠٠ وحدة عملة في ٢٠×٣.

ب- ١.٠٠٠.٠٠٠ وحدة عملة في ٢٠×١، وصفر وحدة عملة في ٢٠×٢ و ٢٠×٣.

ج- صفر وحدة عملة في ٢٠×١ و ٢٠×٢، و ١.٠٠٠.٠٠٠ وحدة عملة في ٢٠×٣.

د- ٣٣٣.٣٣٣ وحدة عملة في ٢٠×١، و ٣٣٣.٣٣٣ وحدة عملة في ٢٠×٢، و ٣٣٣.٣٣٣ وحدة عملة في ٢٠×٣.

السؤال ١٠

ينبغي الأخذ بعين الاعتبار المعلومات الواردة في المثال ٩. مع ذلك، في هذا المثال، تشتمل تكاليف العقد المتكبدة في نهاية ٢٠×٢ أجور مدفوعة مسبقاً بقيمة ٥٠.٠٠٠ وحدة عملة.

ينبغي أن يعترف المقاول بإيراد العقد بقيمة:

أ- ٣٣٣.٣٣٣ وحدة عملة في ٢٠×١، و ٤٦٦.٦٦٧ وحدة عملة في ٢٠×٢، و ٢٠٠.٠٠٠ وحدة عملة في ٢٠×٣.

ب- ٣٣٣.٣٣٣ وحدة عملة في ٢٠×١، و ٤٠٠.٠٠٠ وحدة عملة في ٢٠×٢ و ٢٦٦.٦٦٧ وحدة عملة في ٢٠×٣.

ج- صفر وحدة عملة في ٢٠×١ و ٢٠×٢، و ١.٠٠٠.٠٠٠ وحدة عملة في ٢٠×٣.

د- ٣٣٣.٣٣٣ وحدة عملة في ٢٠×١، و ٣٣٣.٣٣٣ وحدة عملة في ٢٠×٢، و ٣٣٣.٣٣٣ وحدة عملة في ٢٠×٣.

الإجابات

س١: (د) انظر الفقرة ٢٣.٢

س٢: (أ) انظر الفقرة ٢٣.٣

الحساب: السعر المسجل بقيمة ١.٠٠٠ وحدة عملة مطروح منها خصم تجاري بقيمة ٢٠٠ وحدة عملة مطروح منها خصم على الكمية بقيمة ١٠٠ وحدة عملة مطروح منها خصم التسوية الفورية بقيمة ١٠ وحدة عملة مطروح منها ضريبة المبيعات بقيمة ٥٠ وحدة عملة تم جمعها بالنيابة عن الحكومة = ٦٤٠ وحدة عملة.

س٣: (هـ) انظر الفقرة ٣.أ.٢٣

س٤: (د) انظر الفقرات ٢٣.١٠ (أ) و ٢٣.١٤ و ٢٣.١٦ و ٢٣.١٧ و ٢٣.٢٥

س٥: (د) انظر الفقرات ٢٣.١٤ و ٢٣.١٧

س٦: (ج) انظر الفقرة ٢٣.٨

س٧: (ب) انظر الفقرة ٢٣.٥

الحساب: ٩٥.٠٠٠ وحدة عملة ÷ ١.١ = ٨٦.٣٦٤ وحدة عملة

س٨: (ج) الحساب: الإيراد = تكاليف متكبدة حتى تاريخه بقيمة ٩٠٠.٠٠٠ وحدة عملة ÷ إجمالي تكاليف العقد المقدرة بقيمة ١.١٠٠.٠٠٠ وحدة عملة = ٨١.٨٢% × سعر تعاقدى بقيمة ١.٠٠٠.٠٠٠ وحدة عملة = إيراد العقد بقيمة ٨١٨.١٨٢ وحدة عملة معترف بها حتى نهاية ٢٠×٢.

٨١٨.١٨٢ وحدة عملة مطروح منها إيراد بقيمة ١٠٠.٠٠٠ وحدة عملة معترف بها في ٢٠×١ - محصورة في تكاليف العقد القابلة للاسترداد = ٨٠٨.١٨٢ وحدة عملة معترف بها في ٢٠×٢.

التكاليف = ٨١.٨٢% × إجمالي تكاليف العقد المتوقعة بقيمة ١.١٠٠.٠٠٠ وحدة عملة = تكاليف عقد بقيمة ٩٠٠.٠٠٠ وحدة عملة معترف بها حتى نهاية ٢٠×٢. ٩٠٠.٠٠٠ وحدة عملة مطروح منها تكاليف بقيمة ١٠٠.٠٠٠ وحدة عملة معترف بها في ٢٠×١ = ٨٩٠.٠٠٠ وحدة عملة معترف بها في ٢٠×٢. مع ذلك، من المتوقع أن يتجاوز إجمالي تكاليف العقد مجموع إيراد العقد المتوقع.

لذلك، ينبغي الاعتراف بخسائر إضافية مقارنة بالعقد المتكبد بالالتزامات كنسبة ١٨.١٨% (نسبة النشاط المستقبلي للعقد) × إجمالي تكاليف العقد المتوقعة بقيمة ١٠٠.٠٠٠ وحدة عملة تتجاوز إجمالي إيراد العقد المتوقع = ١٨.١٨٢ وحدة عملة.

المصاريف = ٩٠٨.١٨٢ وحدة عملة (أي ٨٩٠.٠٠٠ وحدة عملة متكبدة حتى تاريخه + ١٨.١٨٢ وحدة عملة مقارنة بالعقد المتكبد بالالتزامات).

س٩: (أ) الحساب:

٢٠×١: تكاليف متكبدة مقابل العمل المنجز حتى تاريخه بقيمة ٢٠٠.٠٠٠ وحدة عملة ÷ إجمالي تكاليف العقد المتوقعة بقيمة ٦٠٠.٠٠٠ وحدة عملة = مرحلة الانجاز بنسبة ٣٣.٣٣%. ٣٣.٣٣% × سعر تعاقدى بقيمة ١.٠٠٠.٠٠٠ وحدة عملة = إيراد العقد المعترف به في ٢٠×١ بقيمة ٣٣٣.٣٣٣ وحدة عملة.

٢٠×٢: تكاليف متكبدة مقابل العمل المنجز حتى تاريخه بقيمة ٦٠٠.٠٠٠ وحدة عملة ÷ إجمالي تكاليف العقد المتوقعة بقيمة ٧٥٠.٠٠٠ وحدة عملة = مرحلة الانجاز بنسبة ٨٠%. ٨٠% × سعر تعاقدى بقيمة ١.٠٠٠.٠٠٠ وحدة عملة (إيراد العقد المعترف به حتى نهاية ٢٠×٢) مطروح منه ٣٣٣.٣٣٣ وحدة عملة (إيراد العقد المعترف به في ٢٠×١) = إيراد العقد المعترف به في ٢٠×٢ بقيمة ٤٦٦.٦٦٧ وحدة عملة.

٢٠×٣: سعر تعاقدى بقيمة ١.٠٠٠.٠٠٠ وحدة عملة طروح منها ٨٠٠.٠٠٠ وحدة عملة (إيراد العقد المعترف به حتى نهاية ٢٠×٢) = إيراد العقد المعترف به في ٢٠×٣ بقيمة ٢٠٠.٠٠٠ وحدة عملة.

س١٠: (ب) الحساب:

٢٠×١: تكاليف متكبدة مقابل العمل المنجز حتى تاريخه بقيمة ٢٠٠.٠٠٠ وحدة عملة ÷ إجمالي تكاليف العقد المتوقعة بقيمة ٦٠٠.٠٠٠ وحدة عملة = مرحلة الانجاز بنسبة ٣٣.٣٣%. ٣٣.٣٣% × سعر تعاقدى بقيمة ١.٠٠٠.٠٠٠ وحدة عملة = إيراد العقد المعترف به في ٢٠×١ بقيمة ٣٣٣.٣٣٣ وحدة عملة.

٢٠×٢: (٦٠٠.٠٠٠ وحدة عملة - دفعة مسبقة بقيمة ٥٠.٠٠٠ وحدة عملة) = تكاليف متكبدة مقابل العمل المنجز حتى تاريخه بقيمة ٥٥٠.٠٠٠ وحدة عملة. ٥٥٠.٠٠٠ وحدة عملة + دفعة مسبقة بقيمة ٥٠.٠٠٠ وحدة عملة + تكاليف العقد المستقبلية المتوقعة بقيمة ١٥٠.٠٠٠ وحدة عملة = إجمالي تكاليف العقد المتوقعة بقيمة ٧٥٠.٠٠٠ وحدة عملة.

تكاليف عقد متكبدة مقابل العمل المنجز حتى تاريخه بقيمة ٥٥٠.٠٠٠ وحدة عملة ÷ إجمالي تكاليف العقد المتوقعة بقيمة ٧٥٠.٠٠٠ وحدة عملة = مرحلة الانجاز بنسبة ٧٣.٣٣%. ٧٣.٣٣% × سعر تعاقدى بقيمة ١.٠٠٠.٠٠٠ وحدة عملة (إيراد العقد المعترف به حتى نهاية ٢٠×٢) مطروح منها ٣٣٣.٣٣٣ وحدة عملة (إيراد العقد المعترف به في ٢٠×١) = إيراد العقد المعترف به في ٢٠×٢ بقيمة ٤٠٠.٠٠٠ وحدة عملة.

٢٠×٣: سعر تعاقدى بقيمة ١.٠٠٠.٠٠٠ وحدة عملة مطروح منها ٧٣٣.٣٣٣ وحدة عملة (إيراد العقد المعترف به حتى نهاية ٢٠×٢) = إيراد العقد المعترف به في ٢٠×٣ بقيمة ٢٦٦.٦٦٧ وحدة عملة.

تطبيق المعرفة

تطبيق المعرفة على متطلبات محاسبة وإعداد التقارير الخاصة بالأحداث بعد نهاية فترة إعداد التقارير وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم من خلال حل دراسة الحالة أدناه. بعد إكمال الاختبار، يرجى التحقق من الإجابات مرة أخرى وفقاً للإجابات الواردة بعد الاختبار.

دراسة الحالة ١

أبرمت المنشأة الصغيرة ومتوسطة الحجم (أ) عقداً مع أحد العملاء من أجل توريد وتركيب آلة في ١ يوليو ٢٠×١ و ١ يناير ٢٠×٢. وبلغت تكلفة الآلة على المنشأة (أ) ٨٠.٠٠٠ وحدة عملة. ومن المحتمل أن يقوم العميل بشراء كل من الآلة وخدمات الصيانة بصورة منفصلة.

يكون العميل ملزماً تعاقدياً بدفع ٢٠٠.٠٠٠ وحدة عملة للمنشأة (أ) في ١ يناير ٢٠×٢.

يكون المعدل العام للانتماء الممنوح للعملاء التجاريين مدة سنة في هذا المجال هو ٥% لفترة ٦ شهور. وتعد هذه الطريقة الأكثر وضوحاً في تحديد سعر الفائدة المحدد وفقاً للفقرة ٢٣.٥. وأظهرت التجارب إمكانية أن تبلغ تكاليف تقديم خدمات الآلة المباعة للعميل من قبل المنشأة (أ) ١٥.٠٠٠ وحدة عملة مقابل أداء الخدمة الأولى و ٢٥.٠٠٠ وحدة عملة مقابل أداء الخدمة الثانية. حيث من الممكن افتراض أن التكاليف الفعلية معادلة للتكاليف المتوقعة. فعندما توفر المنشأة (أ) خدمات الآلة لعملائها في معاملة منفصلة، فإنها تكسب هامشاً بنسبة ٥٠%.

في ١ يناير ٢٠×١، يبلغ سعر البيع النقدي للآلة المباعة إلى العميل ١٢٥.٩٦٤ وحدة عملة.

الجزء أ:

تحديد عناصر المعاملة التي تقوم المنشأة الصغيرة ومتوسطة الحجم (أ) بتطبيق معايير الاعتراف بالإيراد عليها بصورة منفصلة.

الجزء ب:

حساب قيمة الإيراد الذي ينبغي على المنشأة الصغيرة ومتوسطة الحجم (أ) تخصيصه لكل عنصر من عناصر المعاملة.

الجزء ج:

تحضير قيود المحاسبة من أجل تسجيل المعلومات المذكورة أعلاه في السجلات المحاسبية الخاصة بالمنشأة الصغيرة ومتوسطة الحجم (أ) للسنوات المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠×١ و ٢٠×٢.

الجزء د:

إعداد مستخلص يوضح كيفية عرض الإيراد والإفصاح عنه في البيانات المالية للمنشأة الصغيرة ومتوسطة الحجم (أ) للسنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠×٢.

الإجابة على دراسة الحالة ١

الجزء أ:

في ١ يناير ٢٠٠١، أبرمت المنشأة (أ) معاملة واحدة تتضمن ٣ مكونات منفصلة قابلة للتحديد:

- بيع السلعة (الآلة)، و
- تقديم الخدمات (خدمات صيانة الآلة في ١ يوليو ٢٠٠١ و ١ يناير ٢٠٠٢)، و
- توفير التمويل (بيع الآلة وتقديم الخدمات خلال فترة ائتمان ممددة).

الجزء ب:

تقسيم المبالغ مستحقة القبض - الحساب باستخدام لوحة جدولية أو حاسبة مالية:

التاريخ	الرصيد الافتتاحي	الفائدة	السلع	الخدمات	الدفع	الرصيد المغلق
١ يناير ٢٠٠١	-	-	١٢٥.٩٦٤	-	-	١٢٥.٩٦٤
١ يوليو ٢٠٠١	١٢٥.٩٦٤	٦.٢٩٨ ^(١)	-	٢٢.٥٠٠	-	١٥٤.٧٦٢
٣١ ديسمبر ٢٠٠١	١٥٤.٧٦٢	٧.٧٣٨ ^(ب)	-	-	-	١٦٢.٥٠٠
١ يناير ٢٠٠٢	١٦٢.٥٠٠	-	-	٣٧.٥٠٠	(٢٠٠.٠٠٠)	-

$$(أ) \quad ١٢٥.٩٦٤ \times ٥\% = \text{وحدة عملة} = ٦.٢٩٨ \text{ وحدة عملة}$$

$$(ب) \quad ١٥٤.٧٦٢ \times ٥\% = \text{وحدة عملة} = ٧.٧٣٨ \text{ وحدة عملة}$$

ينبغي على المنشأة الصغيرة ومتوسطة الحجم (أ) تخصيص القيمة العادلة للتعويض المالي مستحق القبض من العميل لعناصر المعاملة الثلاثة المحددة بصورة منفصلة. كخطوة أولى، ينبغي أن تستخدم معدل الخصم بنسبة ٥% خلال فترة ٦ شهور من أجل تحديد عنصر إيراد الفائدة. علاوة على ذلك، من طرق تحديد قيمة الإيراد المنسوب إلى خدمات صيانة الآلة استخدام الهامش الذي تطبقه المنشأة على خدمات صيانة الآلة المنفصلة. وفي هذه الحالة، يكون سعر بيع الآلة هو القيمة المتبقية (أي ١٢٥.٩٦٤ وحدة عملة). ويكون أساس التخصيص بين بيع السلع وتقديم الخدمات معقولاً عندما تكون القيمة المتبقية معادلة لسعر البيع النقدي للآلة.

ينبغي على المنشأة الصغيرة ومتوسطة الحجم (أ) تطبيق معايير الاعتراف على عناصر المعاملة المحددة بصورة منفصلة (فيما يتعلق ببيع السلع، انظر الفقرات ٢٣.١٠ - ٢٣.١٣. وفيما يتعلق بتقديم الخدمات، انظر الفقرات ٢٣.١٤ - ٢٣.١٦. وفيما يتعلق بالمعاملات التمويلية، انظر الفقرات ٢٣.٢٨ - ٢٣.٢٩ (أ)).

الجزء ج:

١ يناير ٢٠٠١

منه	الذمم التجارية المدينة	١٢٥.٩٦٤ ^(١) وحدة عملة
له الربح أو الخسارة - الإيراد من بيع السلع		١٢٥.٩٦٤ وحدة عملة
من أجل الاعتراف بالإيراد من بيع الآلة بالتقسيط.		

منه	الربح أو الخسارة - تكاليف البيع	٨٠.٠٠٠ وحدة عملة
له المخزون		٨٠.٠٠٠ وحدة عملة
من أجل الاعتراف بتكاليف السلع المباعة.		
من ١ يناير ٢٠×١ إلى ٣٠ يونيو ٢٠×١		
منه	الذمم التجارية المدينة	٦.٢٩٨ ^(١) وحدة عملة
له الربح أو الخسارة - إيراد الفائدة		٦.٢٩٨ وحدة عملة
من أجل الاعتراف بالإيراد من استخدام الآخرين لفوائد مردود أصل المنشأة (الذمم التجارية المدينة القائمة).		
١ يوليو ٢٠×١		
منه	الذمم التجارية المدينة	٢٢.٥٠٠ ^(١) وحدة عملة
له الربح أو الخسارة - الإيراد من تقديم الخدمات		٢٢.٥٠٠ وحدة عملة
من أجل الاعتراف بالإيراد من تقديم خدمات الصيانة.		
منه	الربح أو الخسارة - تكاليف الخدمات	١٥.٠٠٠ وحدة عملة
له النقد أو المبالغ مستحقة الدفع		١٥.٠٠٠ وحدة عملة
من أجل الاعتراف بتكاليف أداء خدمات الصيانة.		
من ١ يوليو ٢٠×١ إلى ٣١ ديسمبر ٢٠×١		
منه	الذمم التجارية المدينة	٧.٧٣٨ ^(١) وحدة عملة
له الربح أو الخسارة - إيراد الفائدة		٧.٧٣٨ وحدة عملة
من أجل الاعتراف بالإيراد من استخدام الآخرين لفوائد مردود أصل المنشأة (الذمم التجارية المدينة القائمة).		
١ يناير ٢٠×٢		
منه	الذمم التجارية المدينة	٣٧.٥٠٠ ^(١) وحدة عملة
له الربح أو الخسارة - الإيراد من تقديم الخدمات		٣٧.٥٠٠ وحدة عملة
من أجل الاعتراف بالإيراد من تقديم خدمات الصيانة.		
منه	الربح أو الخسارة - تكاليف الخدمات	٢٥.٠٠٠ وحدة عملة
له النقد أو المبالغ مستحقة الدفع		٢٥.٠٠٠ وحدة عملة
من أجل الاعتراف بتكاليف أداء خدمات الصيانة.		

منه	النقد	٢٠٠.٠٠٠ وحدة عملة
له الذمم التجارية المدينة		٢٠٠.٠٠٠ وحدة عملة
من أجل الاعتراف باستلام النقد من العميل.		
(أ) انظر إلى التقسيم في الجزء (ب) أعلاه.		

الجزء د:

المنشأة الصغيرة ومتوسطة الحجم (أ)

ملاحظات البيانات المالية للسنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠×٢

ملاحظة ١ السياسات المحاسبية

الاعتراف بالإيراد

يتم قياس الإيراد بالقيمة العادلة للتعويض المالي المقبوض أو مستحق القبض، صافي الخصومات وضرائب المبيعات. يتم الاعتراف بالإيراد من بيع الآلة عندما يوافق العميل على استلام الآلة وبعد التحقق من تركيبها. يتم الاعتراف بالإيراد من تقديم خدمات صيانة الآلة عند التمكن من قياس النتائج بشكل موثوق من خلال الرجوع إلى مرحلة إنجاز المعاملة باستخدام نسبة التكاليف المتكبدة مقابل العمل المنجز حتى تاريخه بالمقارنة مع إجمالي التكاليف المتوقعة.

يتم الاعتراف بإيراد الفائدة من خلال استخدام طريقة الفائدة الفعالة عندما تكون هناك احتمالية في تدفق المنافع الاقتصادية المقترنة بالمعاملة في المنشأة والتمكن من قياس قيمة الإيراد بشكل موثوق.

ملاحظة ٥ الإيراد

٢٠×٢	٢٠×١
وحدة عملة	وحدة عملة
بيع السلع	١٢٥.٩٦٤
تقديم خدمات صيانة الآلة	٢٢.٥٠٠
الفائدة	٦.٢٩٨
٤٥.٢٣٨	١٥٤.٧٦٢

دراسة الحالة ٢

في ديسمبر ٢٠×١، أبرمت المنشأة الصغيرة ومتوسطة الحجم (ب) عقداً لإنشاء يخت فخم لأحد العملاء بسعر ثابت يبلغ ٢٠٠.٠٠٠.٠٠٠ وحدة عملة. وفقاً لاتفاقية إنشاء اليخت، يكون العميل قادراً على تحديد العناصر البنائية الرئيسية لتصميم اليخت قبل بدء البناء وتحديد التغيرات البنائية الرئيسية خلال عملية إنجاز البناء.

في ٢٠×٣، وافقت المنشأة (ب) على طلب العميل في تغيير العقد. حيث يقضي التغيير المنشأة (ب) إدراج تركيبات إضافية في اليخت مقابل تعويض مالي إضافي بقيمة ٥٠٠.٠٠٠ وحدة عملة.

في ٢٠×٤، زاد سعر المواد المستخدمة في بناء اليخت بصورة جوهرية.

المعلومات المتعلقة بالتكاليف:

(المبالغ بوحدة العملة)	٣١ ديسمبر	٣١ ديسمبر	٣١ ديسمبر	٣١ ديسمبر	٣١ ديسمبر
	٢٠١١	٢٠١٢	٢٠١٣	٢٠١٤	٢٠١٥
التكاليف المتراكمة المتكبدة حتى تاريخه	٥٠.٠٠٠	٢٥٠.٠٠٠	١.٠٠٠.٠٠٠	١.٩٠٠.٠٠٠	٢.٥٥٠.٠٠٠
تكاليف الإنجاز المتوقعة	١.٤٥٠.٠٠٠	١.٣٥٠.٠٠٠	١.٢٠٠.٠٠٠	٧٠٠.٠٠٠	-
إجمالي التكاليف المتوقعة	١.٥٠٠.٠٠٠	١.٦٠٠.٠٠٠	٢.٢٠٠.٠٠٠	٢.٦٠٠.٠٠٠	٢.٥٥٠.٠٠٠

تحدد المنشأة الصغيرة ومتوسطة الحجم (ب) مرحلة إنجاز العقد من خلال حساب نسبة التكاليف المتكبدة مقابل العمل المنجز حتى تاريخه بالمقارنة مع إجمالي أحدث التكاليف المقدرة. مع ذلك، ترسل المنشأة الصغيرة ومتوسطة الحجم (ب) فاتورة إلى العميل بالمبالغ المحددة دورياً من خلال تقارير مستقلة خاصة بمرحلة إنجاز العمل الخاص باليخت. وكانت المبالغ المدفوعة ومستحقة الدفع من قبل العميل على النحو التالي:

(المبالغ بوحدة العملة)	٣١ ديسمبر	٣١ ديسمبر	٣١ ديسمبر	٣١ ديسمبر	٣١ ديسمبر
	٢٠١١	٢٠١٢	٢٠١٣	٢٠١٤	٢٠١٥
مستخلصات سير العمل خلال السنة	٥٥.٠٠٠	٢٤٥.٠٠٠	٩٥٥.٠٠٠	٩٤٥.٠٠٠	٣٠٠.٠٠٠
المبالغ المدفوعة خلال السنة	-	٣٠٠.٠٠٠	٩٥٥.٠٠٠	٥٤٥.٠٠٠	٧٠٠.٠٠٠
المبالغ القائمة في نهاية السنة	٥٥.٠٠٠	-	-	٤٠٠.٠٠٠	-

الجزء أ:

تحضير قيود المحاسبة من أجل تسجيل المعلومات المذكورة أعلاه في السجلات المحاسبية الخاصة بالمنشأة الصغيرة ومتوسطة الحجم (ب) للسنوات المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠١١ - ٢٠١٥.

الجزء ب:

تكون الحقائق مماثلة لتلك الواردة في الجزء أ. مع ذلك، في هذا الجزء، توفر اتفاقية إنشاء اليخت للعميل قدرة محدودة على التأثير في تصميم اليخت (أي اختيار التصميم من مجموعة الخيارات المحددة من قبل مصمم اليخت وتحديد تغييرات بسيطة فقط في التصميم الأساسي، من دون أن يتمكن العميل من تحديد أو تغيير عناصر اليخت البنائية الرئيسية). وفي نطاق هذا الاختصاص، لا يتم نقل حقوق اليخت إلى المشتري إلا من خلال الاتفاقية. وكنتيجة، يتم إكمال الإنشاء سواء تم إبرام الاتفاقية أم لا.

تحضير قيود المحاسبة من أجل تسجيل المعلومات المذكورة أعلاه في السجلات المحاسبية الخاصة بالمنشأة الصغيرة ومتوسطة الحجم (ب) للسنوات المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠١١ - ٢٠١٥.

الإجابة على دراسة الحالة ٢ - الجزء أ

في ٢٠×١

منه	الذمم التجارية المدينة	٥٥.٠٠٠ وحدة عملة
له	حساب العقد - اليخت ^(أ)	٥٥.٠٠٠ وحدة عملة
من أجل الاعتراف بالمبالغ مستحقة القبض مقابل العمل التعاقدى المنجز (كما هو مصادق عليه) في ٢٠×١.		
منه	حساب العقد - اليخت	٥٠.٠٠٠ وحدة عملة
له	النقد	٥٠.٠٠٠ وحدة عملة

٣١ ديسمبر ٢٠×١

منه	الربح أو الخسارة - مصاريف العقد	٥٠.٠٠٠ (ب) وحدة عملة
منه	حساب العقد - اليخت ^(أ)	١٦.٦٦٧ وحدة عملة
له	الربح أو الخسارة - إيراد العقد	٦٦.٦٦٧ (ج) وحدة عملة
من أجل الاعتراف بالإيراد والمصاريف من توفير خدمات الإنشاء في ٢٠×١.		

في ٢٠×٢

منه	الذمم التجارية المدينة	٢٤٥.٠٠٠ وحدة عملة
له	حساب العقد - اليخت ^(أ)	٢٤٥.٠٠٠ وحدة عملة
من أجل الاعتراف بالمبالغ مستحقة القبض مقابل العمل التعاقدى المنجز (كما هو مصادق عليه) في ٢٠×٢.		
منه	النقد	٣٠٠.٠٠٠ وحدة عملة
له	الذمم التجارية المدينة	٣٠٠.٠٠٠ وحدة عملة
من أجل الاعتراف بالمبالغ المقبوضة من العميل في ٢٠×٢.		

منه	حساب العقد - اليخت ^(أ)	٢٠٠.٠٠٠ وحدة عملة
له	النقد	٢٠٠.٠٠٠ وحدة عملة
من أجل الاعتراف بالتكاليف المتكبدة في ٢٠×٢ مقابل العمل التعاقدى.		

٣١ ديسمبر ٢٠×٢

منه	الربح أو الخسارة - مصاريف العقد	٢٠٠.٠٠٠ (د) وحدة عملة
منه	حساب العقد - اليخت ^(أ)	٤٥.٨٣٣ وحدة عملة
له	الربح أو الخسارة - إيراد العقد	٢٤٥.٨٣٣ (هـ) وحدة عملة
من أجل الاعتراف بالإيراد والمصاريف من توفير خدمات الإنشاء في ٢٠×٢.		

في ٢٠×٣

منه	الذمم التجارية المدينة	٩٥٥.٠٠٠ وحدة عملة
له	حساب العقد - اليخت (أ)	٩٥٥.٠٠٠ وحدة عملة
من أجل الاعتراف بالمبالغ مستحقة القبض مقابل العمل التعاقدى المنجز (كما هو مصادق عليه) في ٢٠×٣.		
منه	النقد	٩٥٥.٠٠٠ وحدة عملة
له	الذمم التجارية المدينة	٩٥٥.٠٠٠ وحدة عملة
من أجل الاعتراف بالمبالغ المقبوضة من العميل في ٢٠×٣.		
منه	حساب العقد - اليخت (أ)	٧٥٠.٠٠٠ وحدة عملة
له	النقد	٧٥٠.٠٠٠ وحدة عملة
من أجل الاعتراف بالتكاليف المتكبدة في ٢٠×٣ مقابل العمل التعاقدى.		

٣١ ديسمبر ٢٠×٣

منه	الربح أو الخسارة - مصاريف العقد	٧٥٠.٠٠٠ (ب) وحدة عملة
منه	حساب العقد - اليخت (أ)	٧٣.٨٦٤ وحدة عملة
له	الربح أو الخسارة - إيراد العقد	٨٢٣.٨٦٤ (ج) وحدة عملة
من أجل الاعتراف بالإيراد والمصاريف من توفير خدمات الإنشاء في ٢٠×٣.		

في ٢٠×٤

منه	الذمم التجارية المدينة	٩٤٥.٠٠٠ وحدة عملة
له	حساب العقد - اليخت (أ)	٩٤٥.٠٠٠ وحدة عملة
من أجل الاعتراف بالمبالغ مستحقة القبض مقابل العمل التعاقدى المنجز (كما هو مصادق عليه) في ٢٠×٤.		
منه	النقد	٥٤٥.٠٠٠ وحدة عملة
له	الذمم التجارية المدينة	٥٤٥.٠٠٠ وحدة عملة
من أجل الاعتراف بالمبالغ المقبوضة من العميل في ٢٠×٤.		
منه	حساب العقد - اليخت (أ)	٩٠٠.٠٠٠ وحدة عملة
له	النقد	٩٠٠.٠٠٠ وحدة عملة
من أجل الاعتراف بالتكاليف المتكبدة في ٢٠×٤ مقابل العمل التعاقدى.		

٣١ ديسمبر ٢٠×٤

منه	الربح أو الخسارة - مصاريف العقد	٩٠٠.٠٠٠ (د) وحدة عملة
منه	حساب العقد - اليخت (أ)	٢٠٩.٤٤١ وحدة عملة

٦٩٠.٥٥٩ (ط) وحدة
عملة

له الربح أو الخسارة - إيراد العقد

من أجل الاعتراف بالإيراد والمصاريف من توفير خدمات الإنشاء في ٢٠×٤.

منه الربح أو الخسارة - مخصص الخسارة ٢٦.٩٢٣ (ي) وحدة عملة
المتوقعة

له مخصص الخسارة المتوقعة (التزام) ٢٦.٩٢٣ وحدة عملة

من أجل الاعتراف بالخسارة المتوقعة من توفير خدمات الإنشاء المستقبلية في العقود المثقلة بالالتزامات.

في ٢٠×٥

منه الذمم التجارية المدينة ٣٠٠.٠٠٠ وحدة عملة

له حساب العقد - اليخت (أ) ٣٠٠.٠٠٠ وحدة عملة

من أجل الاعتراف بالمبالغ مستحقة القبض مقابل العمل التعاقدى المنجز (كما هو مصادق عليه) في ٢٠×٥.

منه النقد ٧٠٠.٠٠٠ وحدة عملة

له الذمم التجارية المدينة ٧٠٠.٠٠٠ وحدة عملة

من أجل الاعتراف بالمبالغ المقبوضة من العميل في ٢٠×٥.

منه حساب العقد - اليخت (أ) ٦٥٠.٠٠٠ وحدة عملة

له النقد ٦٥٠.٠٠٠ وحدة عملة

من أجل الاعتراف بالتكاليف المتكبدة في ٢٠×٥ مقابل العمل التعاقدى.

٣١ ديسمبر ٢٠×٥

منه الربح أو الخسارة - مصاريف العقد ٦٥٠.٠٠٠ (ك) وحدة عملة

منه حساب العقد - اليخت (أ) ٢٣.٠٧٧ وحدة عملة

له الربح أو الخسارة - إيراد العقد ٦٧٣.٠٧٧ (ط) وحدة
عملة

من أجل الاعتراف بالإيراد والمصاريف من توفير خدمات الإنشاء في ٢٠×٥.

منه مخصص الخسارة المتوقعة (التزام) ٢٦.٩٢٣ (ي) وحدة عملة

له الربح أو الخسارة - مخصص الخسارة ٢٦.٩٢٣ وحدة عملة
المتوقعة

من أجل الاعتراف بانعكاس مخصص الفترة السابقة للخسارة المتوقعة من توفير خدمات الإنشاء المستقبلية في العقود المثقلة بالالتزامات.

لا تشكل العمليات الحسابية والملاحظات التوضيحية أدناه جزء من الإجابة على دراسة الحالة السابقة:

ملخص الأداء المالي

٢٠×٥	٣١ ديسمبر ٢٠×٤	٣١ ديسمبر ٢٠×٣	٣١ ديسمبر ٢٠×٢	٣١ ديسمبر ٢٠×١	
وحدة عملة	وحدة عملة	وحدة عملة	وحدة عملة	وحدة عملة	الإيراد
٦٧٣.٠٧٧ (ط)	٦٩٠.٥٥٩ (ط)	٨٢٣.٨٦٤ (د)	٢٤٥.٨٣٣ (هـ)	٦٦.٦٦٧ (ج)	
(٦٢٣.٠٧٧) (ك)-(ي)	(٩٢٦.٩٢٣) (ج)+(ي)	(٧٥٠.٠٠٠) (د)	(٢٠٠.٠٠٠) (د)	(٥٠.٠٠٠) (ب)	المصاريف
٥٠.٠٠٠	(٢٣٦.٣٦٤)	٧٣.٨٦٤	٤٥.٨٣٣	١٦.٦٦٧	الربح

ملخص المركز المالي

٢٠×٥	٣١ ديسمبر ٢٠×٤	٣١ ديسمبر ٢٠×٣	٣١ ديسمبر ٢٠×٢	٣١ ديسمبر ٢٠×١	
وحدة عملة	وحدة عملة	وحدة عملة	وحدة عملة	وحدة عملة	التكاليف المتراكمة المتكبدة حتى تاريخه
٢.٥٥٠.٠٠٠	١.٩٠٠.٠٠٠	١.٠٠٠.٠٠٠	٢٥٠.٠٠٠	٥٠.٠٠٠	
(٥٠.٠٠٠)	(١٠٠.٠٠٠)	١٣٦.٣٦٤	٦٢.٥٠٠	١٦.٦٦٧	الربح المتراكم (الخسارة) حتى تاريخه
(٢.٥٠٠.٠٠٠)	(٢.٢٠٠.٠٠٠)	(١.٢٥٥.٠٠٠)	(٣٠٠.٠٠٠)	(٥٥.٠٠٠)	مستخلصات سيرة العمل المتراكمة حتى تاريخه
-	(٤٠٠.٠٠٠)	(١١٨.٦٣٦)	١٢.٥٠٠	١١.٦٦٧	إجمالي المبالغ المستحقة من أو للزبون مقابل العمل التعاقدية ^(١)

(أ)	يتم عرض رصيد هذا الحساب في نهاية فترة إعداد التقارير كمبالغ مستحقة القبض من العميل في حال كان الرصيد مدين (أصل) أو مبالغ مستحقة الدفع للعميل في حال كان الرصيد دائن (التزام).
(ب)	المصاريف التعاقدية في ٢٠×١ = ٥٠.٠٠٠ وحدة عملة (التكاليف المتكبدة في ٢٠×١).
(ج)	إيراد العقد في ٢٠×١ = السعر التعاقدية × نسبة الإنجاز. ٢.٥٥٠.٠٠٠ وحدة عملة (السعر التعاقدية) × [٥٠.٠٠٠ وحدة عملة (التكاليف المتراكمة المتكبدة حتى تاريخه) ÷ ١.٥٠٠.٠٠٠ وحدة عملة (إجمالي التكاليف المتوقعة)] (نسبة الإنجاز) = إيراد العقد بقيمة ٦٦.٦٦٧ وحدة عملة معترف بها في ٢٠×١.
(د)	المصاريف التعاقدية في ٢٠×٢ = ٢٥٠.٠٠٠ وحدة عملة (التكاليف المتراكمة المتكبدة حتى تاريخه) مطروح منها ٥٠.٠٠٠ وحدة عملة (تكاليف متكبدة في ٢٠×١) = ٢٠٠.٠٠٠ وحدة عملة (تكاليف متكبدة في ٢٠×٢).
(هـ)	إيراد العقد في ٢٠×٢ = السعر التعاقدية × نسبة الإنجاز مطروح منها إيراد العقد في ٢٠×١. ٢.٥٥٠.٠٠٠ وحدة عملة (السعر التعاقدية) × [٢٥٠.٠٠٠ وحدة عملة (التكاليف المتراكمة المتكبدة حتى تاريخه) ÷ ١.٦٠٠.٠٠٠ وحدة عملة (إجمالي التكاليف المتوقعة)] (نسبة الإنجاز) مطروح منها ٦٦.٦٦٧ وحدة عملة = ٢٤٥.٨٣٣ وحدة عملة.
(و)	المصاريف التعاقدية في ٢٠×٣ = ١.٠٠٠.٠٠٠ وحدة عملة (التكاليف المتراكمة المتكبدة حتى تاريخه) مطروح منها

	٥٠٠٠٠٠ وحدة عملة (تكاليف متكبدة في ٢٠×١) مطروح منها ٢٠٠٠٠٠٠ وحدة عملة (تكاليف متكبدة في ٢٠×٢) = ٧٥٠٠٠٠٠ وحدة عملة (تكاليف متكبدة في ٢٠×٣).
(ز)	إيراد العقد في ٢٠×٣ = السعر التعاقدي × نسبة الإنجاز مطروح منها إيراد العقد في ٢٠×١ مطروح منها إيراد العقد في ٢٠×٢. ٢٠٠٠٠٠٠ وحدة عملة (السعر التعاقدي) × [١.٠٠٠٠٠٠٠ وحدة عملة (التكاليف المتراكمة المتكبدة حتى تاريخه) ÷ ٢.٢٠٠٠٠٠٠ وحدة عملة (إجمالي التكاليف المتوقعة)] (نسبة الإنجاز) مطروح منها ٦٦٦.٦٦٧ (ج) وحدة عملة = ٢٤٥.٨٣٣ (د) وحدة عملة = ٨٢٣.٨٦٤ وحدة عملة.
(ح)	المصاريف التعاقدية في ٢٠×٤ = ١.٩٠٠٠٠٠٠ وحدة عملة (التكاليف المتراكمة المتكبدة حتى تاريخه) مطروح منها ٥٠٠٠٠٠ وحدة عملة (تكاليف متكبدة في ٢٠×١) مطروح منها ٢٠٠٠٠٠٠ وحدة عملة (تكاليف متكبدة في ٢٠×٢) = ٧٥٠٠٠٠٠ وحدة عملة (تكاليف متكبدة في ٢٠×٣) = ٩٠٠٠٠٠٠ وحدة عملة (تكاليف متكبدة في ٢٠×٤).
(ط)	إيراد العقد في ٢٠×٤ = السعر التعاقدي × نسبة الإنجاز مطروح منها إيراد العقد في ٢٠×١ مطروح منها إيراد العقد في ٢٠×٢ مطروح منها إيراد العقد ٢٠×٣. ٢.٥٠٠٠٠٠٠ وحدة عملة (السعر التعاقدي) × [١.٩٠٠٠٠٠٠ وحدة عملة (التكاليف المتراكمة المتكبدة حتى تاريخه) ÷ ٢.٦٠٠٠٠٠٠ وحدة عملة (إجمالي التكاليف المتوقعة)] (نسبة الإنجاز) مطروح منها ٦٦٦.٦٦٧ (ج) وحدة عملة مطروح منها ٢٤٥.٨٣٣ (د) وحدة عملة مطروح منها ٨٢٣.٨٦٤ (هـ) وحدة عملة = ٦٩٠.٥٥٩.
(ي)	(١٠٠% مطروح منها ٧٣.٠٧٧%) (نسبة الإنجاز المعترف به) = ٢٦.٩٢٣% × ٢٦.٩٢٣% × إجمالي تكاليف العقد المتوقعة بقيمة ٢.٦٠٠٠٠٠٠ وحدة عملة مطروح منها السعر التعاقدي بقيمة ٢.٥٠٠٠٠٠٠ وحدة عملة (بما في ذلك التغيير) = خسارة متوقعة بقيمة ٢٦.٩٢٣ وحدة عملة متصلة بنشاطات العقد المستقبلية المتراكمة في ٢٠×٤.
(ك)	المصاريف التعاقدية في ٢٠×٥ = ٢.٥٥٠٠٠٠٠ وحدة عملة (التكاليف المتراكمة المتكبدة حتى تاريخه) مطروح منها ٥٠٠٠٠٠ وحدة عملة (تكاليف متكبدة في ٢٠×١) مطروح منها ٢٠٠٠٠٠٠ وحدة عملة (تكاليف متكبدة في ٢٠×٢) مطروح منها ٧٥٠٠٠٠٠ وحدة عملة (تكاليف متكبدة في ٢٠×٣) مطروح منها ٩٠٠٠٠٠٠ وحدة عملة (تكاليف متكبدة في ٢٠×٤) = ٦٥٠٠٠٠٠ (تكاليف متكبدة في ٢٠×٥).
(ل)	إيراد العقد في ٢٠×٥ = السعر التعاقدي × نسبة الإنجاز مطروح منها إيراد العقد في ٢٠×١ مطروح منها إيراد العقد في ٢٠×٢ مطروح منها إيراد العقد في ٢٠×٣ مطروح منها إيراد العقد في ٢٠×٤. ٢.٥٥٠٠٠٠٠ وحدة عملة (السعر التعاقدي) × [٢.٥٥٠٠٠٠٠ وحدة عملة (التكاليف المتراكمة المتكبدة حتى تاريخه) ÷ ٢.٥٥٠٠٠٠٠ وحدة عملة (إجمالي التكاليف المتوقعة)] (نسبة الإنجاز) مطروح منها ٦٦٦.٦٦٧ (ج) وحدة عملة مطروح منها ٢٤٥.٨٣٣ (د) وحدة عملة مطروح منها ٨٢٣.٨٦٤ (هـ) وحدة عملة مطروح منها ٦٩٠.٥٥٩ (و) وحدة عملة = ٦٧٣.٠٧٧ وحدة عملة.
(م)	التكاليف المتراكمة المتكبدة حتى تاريخه بقيمة ١.٩٠٠٠٠٠٠ وحدة عملة ÷ إجمالي التكاليف المتوقعة بقيمة ٢.٦٠٠٠٠٠٠ وحدة عملة = إنجاز بنسبة ٧٣.٠٧٧% في ٣١ ديسمبر ٢٠×٤.

الإجابة على دراسة الحالة ٢ - الجزء ب

الملاحظات:

في هذا المثال (الجزء ٢)، تشير شروط الاتفاقية وكافة الحقائق والظروف المحيطة إلى أن الاتفاقية ليست عقد إنشاء، وإنما عقد أجل يمنح المشتري أصلاً بصورة تمنحه الحق في شراء اليخت المنجز واستخدامه وبيعه في تاريخ لاحق مع الالتزام بدفع سعر الشراء وفقاً لشروطه. ورغم قدرة المشتري على نقل فوائده في العقد الآجل إلى طرف آخر، إلا أن المنشأة تحتفظ بالسيطرة ومخاطر ومكافئات الملكية الجوهرية للعمل قيد الإنجاز في وضعه الحالي إلى أن يتم نقل اليخت المنجز. لذلك، ينبغي الاعتراف بالإيراد فقط بعد تلبية المعايير الواردة في الفقرة ٢٣.١٠ (بعد الإنجاز في هذا المثال).

الإجابة:

في ٢٠×١

منه	المخزون	٥٠.٠٠٠ وحدة عملة
له النقد		٦٦.٦٦٧ وحدة عملة
من أجل الاعتراف بالتكاليف المتكبدة في إنشاء المخزون - اليخت		
في ٢٠×٢		
منه	النقد	٣٠٠.٠٠٠ وحدة عملة
له التزام - دفعة مسبقة من العميل		٣٠٠.٠٠٠ وحدة عملة
من أجل الاعتراف بالمبالغ المقبوضة من العميل في ٢٠×٢.		
منه	المخزون - اليخت	٢٠٠.٠٠٠ وحدة عملة
له النقد		٢٠٠.٠٠٠ وحدة عملة
من أجل الاعتراف بالتكاليف المتكبدة في إنشاء المخزون - اليخت		
في ٢٠×٣		
منه	النقد	٩٥٥.٠٠٠ وحدة عملة
له التزام - دفعة مسبقة من العميل		٩٥٥.٠٠٠ وحدة عملة
من أجل الاعتراف بالمبالغ المقبوضة من العميل في ٢٠×٣.		
منه	المخزون - اليخت	٧٥٠.٠٠٠ وحدة عملة
له النقد		٧٥٠.٠٠٠ وحدة عملة
من أجل الاعتراف بالتكاليف المتكبدة في إنشاء المخزون - اليخت		
في ٢٠×٤		
منه	النقد	٥٤٥.٠٠٠ وحدة عملة
له التزام - دفعة مسبقة من العميل		٥٤٥.٠٠٠ وحدة عملة
من أجل الاعتراف بالمبالغ المقبوضة من العميل في ٢٠×٤.		
منه	المخزون - اليخت	٩٠٠.٠٠٠ وحدة عملة
له النقد		٩٠٠.٠٠٠ وحدة عملة
من أجل الاعتراف بالتكاليف المتكبدة في إنشاء المخزون - اليخت		
في ٣١ ديسمبر ٢٠×٤		
منه	الربح أو الخسارة - انخفاض قيمة المخزون	١٠٠.٠٠٠ ^(١) وحدة عملة
له المخزون - اليخت		١٠٠.٠٠٠ وحدة عملة

من أجل الاعتراف بخسائر انخفاض القيمة في العقد المتقل بالالتزامات للبيع الآجل لليخت.

في ٢٠×٥

منه	النقد	٧٠٠.٠٠٠ وحدة عملة
له التزام - دفعة مسبقة من العميل		٧٠٠.٠٠٠ وحدة عملة
من أجل الاعتراف بالمبالغ المقبوضة من العميل في ٢٠×٥.		
منه	المخزون - اليخت	٦٥٠.٠٠٠ وحدة عملة
له النقد		٦٥٠.٠٠٠ وحدة عملة
من أجل الاعتراف بالتكاليف المتكبدة في إنشاء المخزون - اليخت		
منه	المخزون - اليخت	٥٠.٠٠٠ وحدة عملة
له الربح أو الخسارة - انعكاس انخفاض قيمة المخزون في فترة سابقة		٥٠.٠٠٠ وحدة عملة
من أجل الاعتراف بانعكاس انخفاض القيمة في فترة سابقة - اليخت.		
منه	التزام - دفعة مسبقة من العميل	٢.٥٠٠.٠٠٠ (ب) وحدة عملة
له الربح أو الخسارة - الإيراد		٢.٥٠٠.٠٠٠ وحدة عملة
من أجل الاعتراف بالإيراد من بيع اليخت وإطفاء التزام العميل في ٢٠×٥.		
منه	الربح أو الخسارة - تكاليف السلع المباعة	٢.٥٥٠.٠٠٠ وحدة عملة
له المخزون - اليخت		٢.٥٥٠.٠٠٠ وحدة عملة
من أجل إلغاء الاعتراف بالمخزون المباع.		

لا تشكل العمليات الحسابية والملاحظات التوضيحية أدناه جزء من الإجابة على دراسة الحالة السابقة:

- (أ) سعر البيع بقيمة ٢.٥٠٠.٠٠٠ وحدة عملة مطروح منها تكاليف إنجاز متوقعة بقيمة ٧٠٠.٠٠٠ وحدة عملة = سعر بيع بقيمة ١.٨٠٠.٠٠٠ وحدة عملة مطروح منها تكاليف الإنجاز. القيمة المسجلة البالغة ١.٩٠٠.٠٠٠ وحدة عملة مطروح منها سعر البيع بقيمة ١.٨٠٠.٠٠٠ وحدة عملة مطروح منها تكاليف الإنجاز = خسارة بقيمة ١٠٠.٠٠٠ وحدة عملة.
- (ب) السعر التعاقدي الأصلي بقيمة ٢.٠٠٠.٠٠٠ وحدة عملة + تغيير بقيمة ٥٠٠.٠٠٠ وحدة عملة = ٢.٥٠٠.٠٠٠ وحدة عملة.