

معيـار الحاسبـة المـصري

رقم (١١) المعدل ٢٠١٥

الإيراد

معيار المحاسبة المصرى رقم (١١) المعدل ٢٠١٥
الإيراد

المحتويات

فقرات

	هدف المعيار
٦-١	نطاق المعيار
٨-٧	تعريفات
١٢-٩	قياس الإيراد
١٣	تحديد المعاملة
١٩-١٤	بيع سلع
٢٨-٢٠	تقديم خدمات
٣٤-٢٩	الفوائد والإتاوات وتوزيعات أرباح الأسهم
٣٦-٣٥	الإفصاح
	ملحق (أ) بيع العقارات
	ملحق (ب) أشكال أخرى للإيراد

معيار المحاسبة المصرى رقم (١١) المعدل ٢٠١٥ الإيراد

هدف المعيار

يُعرفُ إطار إعداد وعرض القوائم المالية الدخل بأنه الزيادات فى منافع اقتصادية خلال الفترة المحاسبية وذلك فى صورة تدفقات أو الزيادة فى الأصول ، أو النقص فى التزامات وما ينتج عن ذلك كله من زيادات فى حقوق الملكية بخلاف تلك الزيادات المتعلقة بمساهمات المشاركين فى الملكية. ويشمل الدخل كل من الإيراد والمكاسب.

والإيراد هو دخل ينشأ فى إطار ممارسة المنشأة لأنشطتها المعتادة ويشار إليه بمسميات مختلفة منها المبيعات والأتعاب والفوائد وتوزيعات أرباح الأسهم والإتاوات. ويهدف هذا المعيار إلى شرح المعالجة المحاسبية للإيراد الناتج عن أنواع محددة من المعاملات والأحداث.

ينحصر الموضوع الأساسى فى المحاسبة عن الإيراد فى تحديد توقيت الاعتراف بالإيراد. ويتحقق الإيراد عندما يكون من المرجح^(١) أن تتدفق منافع اقتصادية مستقبلية إلى المنشأة وكان يمكن قياس هذه المنافع بدرجة يعتمد عليها. ويحدد هذا المعيار الحالات التى سوف تتحقق فيها تلك الشروط وبالتالي يعترف فيها بالإيراد ، كما يقدم المعيار أيضاً إرشادات عملية عن كيفية تطبيق هذه الشروط.

نطاق المعيار

١ - يطبق هذا المعيار فى المحاسبة عن الإيراد الناتج عن المعاملات والأحداث التالية:

(أ) بيع سلع

و(ب) تقديم خدمات

و(ج) استخدام الغير لأصول المنشأة التى تُغل عائدات من فوائد أو إتاوات أو توزيعات أرباح أسهم.

٢ - ملغاة.

(١) يستخدم لفظ "مرجح" فى هذا المعيار ومعايير أخرى بما يقابل كلمة "Probable" حيث تعنى أن احتمالات تحقق حدث معين تفوق احتمالات عدم تحققه (أكثر من ٥٠%) وهى بذلك تختلف عن كلمة "Possible" والتي يشار إليها فى معايير المحاسبة المصرية بمعنى "محتمل".

- ٣- تتضمن السلع كلاً من السلع المنتجة بمعرفة المنشأة بغرض البيع وكذلك السلع المشتراة بغرض إعادة بيعها ، مثل البضاعة المشتراة بواسطة تاجر التجزئة أو الأراضى والممتلكات الأخرى المحتفظ بها بغرض إعادة بيعها.
- ٤- عادة ما تتطوى تأدية الخدمات على قيام المنشأة بأداء مهمة متفق عليها تعاقدياً على مدى فترة زمنية متفق عليها. وقد يتم تأدية الخدمات خلال فترة مالية واحدة أو على مدار أكثر من فترة مالية. وترتبط بعض عقود تأدية الخدمات مباشرة بعقود الإنشاء مثل عقود خدمات مديرى المشروعات وخدمات المهندسين الاستشاريين. ولا يتناول هذا المعيار معالجة الإيراد المتولد من هذه العقود بل يتم معالجته طبقاً لمتطلبات عقود الإنشاء الواردة فى معيار المحاسبة المصرى رقم (٨) "عقود الإنشاء".
- ٥- ينشأ عن استخدام الآخرين لأصول منشأة إيراداً بصورة أو بأخرى من الصور التالية:
- (أ) فوائد - وهى مقابل استخدام نقدية أو ما فى حكمها أو مبالغ مستحقة للمنشأة.
- أو(ب) إتاوات - وهى مقابل استخدام أصول طويلة الأجل لمنشأة مثل براءات الاختراع والعلامات التجارية وحقوق الطبع والنشر وبرامج الحاسب الآلى.. الخ.
- أو(ج) توزيعات أرباح الأسهم - هى توزيعات أرباح على حاملى الاستثمارات فى حقوق ملكية منشأة بنسبة ما يمتلكونه فى فئة معينة من فئات رأس المال.
- ٦- لا يتناول هذا المعيار الإيراد الناتج عن:
- (أ) اتفاقيات التأجير التمويلي (راجع معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٠)).
- و(ب) توزيعات الأرباح من الاستثمارات التى يتم المحاسبة عنها بطريقة حقوق الملكية (راجع معيار المحاسبة المصرى رقم (١٨) "الاستثمارات فى شركات شقيقة").
- و(ج) عقود التأمين التى تدخل فى نطاق معيار المحاسبة المصرى رقم (٣٧) "عقود التأمين".
- و(د) التغير فى القيمة العادلة للأصول والالتزامات المالية أو الإيراد الناتج عن التخلص منها (راجع معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٦) "الأدوات المالية الإعتراف والقياس").
- و(هـ) التغير فى قيمة أصول متداولة أخرى.

- و(و) الاعتراف الأولى وكذا التغير فى القيمة العادلة لأصول حيوية متعلقة بالنشاط الزراعي (راجع معيار المحاسبة المصرى رقم (٣٥) "الزراعة").
- و(ز) الاعتراف الأولى بالمنتجات الزراعية (راجع معيار المحاسبة المصرى رقم (٣٥) "الزراعة").
- و(ح) استخراج الخامات المعدنية.

تعريفات

- ٧- تستخدم المصطلحات التالية فى هذا المعيار بالمعنى المذكور قرين كل منها:
- الإيراد:** هو إجمالي التدفق الداخلى من منافع اقتصادية خلال الفترة والناشئ فى سياق الأنشطة المعتادة لمنشأة وذلك عندما تؤدي تلك التدفقات الداخلة إلى زيادات فى حقوق الملكية بخلاف الزيادات المتصلة بالمساهمات التى ترد من المشاركين فى الملكية.
- القيمة العادلة:** هى السعر الذى يتم استلامه من بيع أصل أو دفعه لنقل التزام فى معاملة منظمة بين المشاركين فى السوق فى تاريخ القياس.
- ٨- يتضمن الإيراد ما يدخل لحساب المنشأة فقط من إجمالي تدفقات المنافع الاقتصادية التى تم استلامها وكذا المستحقة لها. أما المبالغ المحصلة لصالح أطراف أخرى مثل ضرائب المبيعات ، والضرائب على السلع والخدمات ، والضرائب على القيمة المضافة فلا تعد من المنافع الاقتصادية التى تتدفق إلى المنشأة ولا يترتب عليها زيادات فى حقوق الملكية لذا تستبعد من الإيراد. وبالمثل يتضمن إجمالي تدفقات المنافع الاقتصادية الداخلة لمنشأة - فى علاقة وكالة - مبالغ محصلة نيابة عن الموكل والتى لا ينشأ عنها زيادات فى حقوق ملكية المنشأة ، وعلى ذلك فإن المبالغ المحصلة نيابة عن الموكل لا تعتبر إيراداً بل يتمثل إيراد المنشأة (الوكيل) فى قيمة العمولة.
- قياس الإيراد**
- ٩- يقاس الإيراد بالقيمة العادلة للمقابل الذى تم استلامه أو لا يزال مستحقاً للمنشأة.
- ١٠- عادة ما يتم تحديد قيمة الإيراد الناتج عن أية معاملة بناء على اتفاق بين المنشأة ومشتري أو مستخدم الأصل موضوع الاتفاق. ويقاس الإيراد بالقيمة العادلة للمقابل المستلم أو الذى لا يزال مستحقاً مع مراعاة استنزال قيمة أية خصومات تجارية أو خصومات كمية تسمح بها المنشأة.

١١- يكون مقابل البيع فى معظم الحالات فى صورة نقدية أو ما فى حكمها ، وتكون قيمة الإيراد هى المبلغ المستلم والمستحق للمنشأة من نقدية أو ما فى حكمها. ومع ذلك فعندما يؤجل تدفق النقدية أو ما فى حكمها الداخلى للمنشأة فإن القيمة العادلة لمقابل البيع قد تقل عن القيمة الاسمية للمبالغ النقدية المستلمة أو التى لا تزال مستحقة. فعلى سبيل المثال - قد تمنح المنشأة ائتمانا بدون فوائد للمشتري أو قد تقبل الحصول على ورقة قبض بفائدة تقل عن معدل الفائدة السارى بالسوق وذلك كمقابل للبضاعة المباعة. وعندما يشكل الاتفاق فى جوهره عملية تمويل فيتم تحديد القيمة العادلة لمقابل البيع وذلك بخصم كافة المتحصلات المستقبلية باستخدام سعر فائدة محسوب. ويعد سعر الفائدة المحسوب هو أحد المعدلين التاليين حسبما يكون أيهما قابلاً للتحديد بصورة أوضح:

(أ) معدل العائد السائد على أداة مماثلة يكون لمصدرها تصنيف ائتماني مماثل.

أو (ب) معدل العائد الذى يخصم القيمة الاسمية لأداة الوفاء للوصول بها للسعر النقدى الجارى لبيع السلع أو الخدمات.

ويدرج الفرق بين القيمة العادلة والقيمة الاسمية للمقابل كإيراد فوائد طبقاً للقرارات "٢٩" و"٣٠" من هذا المعيار وطبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٢٦).

١٢- عندما يتم مبادلة سلع أو خدمات بأخرى ذات طبيعة وقيمة مماثلة فلا تعد هذا المبادلة أو التبادل من المعاملات التى ينتج عنها إيراد. وهذا هو الحال غالباً مع السلع الأساسية مثل الزيوت والألبان عندما يقوم التجار بمبادلة مخزونهم منها بالمواقع المختلفة لتلبية طلب موقع معين وذلك فى التوقيت المناسب. وعندما يتم بيع سلع أو تقديم خدمات فى مقابل سلع أو خدمات غير مماثلة ، فيعتبر ذلك التبادل من المعاملات التى ينتج عنها إيراد. ويقاس الإيراد بالقيمة العادلة للسلع أو الخدمات المستلمة بعد تعديلها بأية مبالغ محولة من النقدية أو ما فى حكمها. وفى حالة عدم قدرة المنشأة على قياس القيمة العادلة للسلع أو الخدمات المستلمة بدرجة يعتمد عليها ، عندئذ يقاس الإيراد بالقيمة العادلة للسلع أو الخدمات المتخلى عنها (المسلمة) بعد تعديلها بأية مبالغ محولة من النقدية أو ما فى حكمها.

تحديد المعاملة

١٣- تقوم المنشأة عادة بتطبيق شروط الاعتراف الواردة بهذا المعيار على كل معاملة على حده. ومع ذلك ففى بعض الحالات يعتبر تطبيق شروط الاعتراف على كل مكون من مكونات المعاملة الواحدة أمراً ضرورياً للمنشأة لى تعكس جوهر المعاملة. وعلى سبيل المثال: عندما يتضمن سعر بيع أحد المنتجات مبلغاً محدداً عن خدمة لاحقة فعندئذ يتم تأجيل ذلك المبلغ ولا يعترف به كإيراد إلا على مدار الفترة التى يتم تقديم الخدمات خلالها. وعلى العكس من ذلك تطبق شروط الاعتراف على إثنين أو أكثر من المعاملات معاً عندما يكون الارتباط بينها على نحو لا يمكن معه تفهم الأثر التجارى لها بدون الرجوع إلى سلسلة المعاملات ككل.

فعلى سبيل المثال: قد تقوم المنشأة ببيع سلع وفى نفس الوقت تدخل فى عقد مستقل يلزمها بإعادة شراء هذه السلع فى تاريخ لاحق ومن ثم يلغى ذلك العقد أثر موضوع المعاملة وفى مثل هذه الحالة يتم التعامل مع هاتين المعاملتين معاً.

بيع سلع

١٤- يتم الاعتراف بالإيراد الناتج عن بيع السلع عند استيفاء كافة الشروط التالية:

- (أ) إذا قامت المنشأة بتحويل المخاطر والمنافع المؤثرة المرتبطة بملكية السلع إلى المشتري.
- (ب) إذا لم تحتفظ المنشأة بالتدخل الإدارى المستمر للدرجة المقترنة عادة بالملكية على السلع المباعة ولا بالسيطرة الفعالة على تلك السلع.
- (ج) عندما يمكن قياس مبلغ الإيراد بدرجة يعتمد عليها.
- (د) عندما يكون تدفق المنافع الاقتصادية المصاحبة للمعاملة إلى المنشأة مرجح الحدوث.
- (هـ) عندما يمكن قياس التكاليف المتعلقة بالمعاملة سواء التى تحملتها أو ستحملها المنشأة بدرجة يعتمد عليها.

١٥- يتطلب تحديد التوقيت الذى قامت فيه المنشأة بنقل المخاطر والمنافع المؤثرة للملكية إلى المشتري فحص الظروف المحيطة بالمعاملة. وفى أغلب الأحيان يتزامن نقل مخاطر ومنافع الملكية مع نقل الملكية القانونية أو نقل حيازة الأصل إلى المشتري ، وينطبق ذلك على أغلب عمليات البيع بالتجزئة. وفى حالات أخرى تنتقل مخاطر ومنافع الملكية فى توقيت يختلف عن التوقيت الذى تنتقل فيه الملكية القانونية أو حيازة الأصل إلى المشتري.

١٦- إذا احتفظت المنشأة بمخاطر مؤثرة للملكية فلا تعد المعاملة عملية بيع وفى هذه الحالة لا يعترف بالإيراد. وقد تحتفظ المنشأة بأحد مخاطر الملكية المؤثرة بأكثر من طريقة ، وتوضح الأمثلة التالية بعض الحالات التى يمكن فيها للمنشأة أن تحتفظ بالمخاطر والمنافع المؤثرة للملكية:

(أ) عندما تحتفظ المنشأة بمسئولية عن الأداء الغير مرضى للسلعة المباعة والذى لا تغطيه الشروط العادية للضمان.

أو (ب) عندما يكون استلام الإيراد الخاص بعملية بيع معينة متوقفاً على تحقق إيراد للمشتري من بيعه للسلع المشتراة.

أو (ج) عندما يقترن شحن السلع بشرط التركيب ويكون التركيب جزءاً مؤثراً بعقد البيع ولم يتم استكماله بمعرفة المنشأة بعد.

أو (د) عندما يكون للمشتري الحق فى التراجع عن الشراء لسبب محدد فى عقد البيع وتكون المنشأة غير متأكدة من احتمال رد البضائع إليها.

١٧- إذا احتفظت المنشأة بأحد مخاطر الملكية غير المؤثرة عندئذ تعد المعاملة بمثابة بيع ويعترف بالإيراد الناتج عنها. وعلى سبيل المثال فقد يحتفظ البائع بحق الملكية القانونى على السلع المباعة وذلك فقط بغرض ضمان تحصيل القيمة المستحقة ، وفى هذه الحالة فإذا قامت المنشأة بنقل مخاطر ومنافع الملكية المؤثرة إلى المشتري فتعد المعاملة بمثابة بيع ويعترف بالإيراد الناتج عنها. وتعد عملية البيع بالتجزئة التى يمنح بموجبها المستهلك الحق فى رد السلع المشتراة فى حالة عدم رضائه عنها مثلاً آخر على احتفاظ المنشأة بأحد المخاطر غير المؤثرة للملكية ، وفى هذه الحالة يتم الاعتراف بالإيراد فى تاريخ البيع بشرط أن يتمكن البائع من تقدير قيمة المردودات المستقبلية بدرجة يعتمد عليها وأن يعترف بقيمة المردودات المقدرة كالتزام بناء على الخبرة السابقة والعوامل الأخرى ذات الصلة.

١٨- يُعترف بالإيراد فقط عندما يكون تدفق المنافع الاقتصادية المرتبطة بالمعاملة إلى المنشأة مرجحاً، وفى بعض الحالات قد لا يتحقق هذا القدر من الاحتمال إلا عندما يتم استلام المقابل أو حينما تزول درجة عدم التأكد. فعلى سبيل المثال: قد لا يكون مؤكداً ما إذا كانت هيئة حكومية أجنبية سوف تمنح تصريحاً للمنشأة بتحويل المقابل الناتج عن البيع فى دولة أجنبية. وعندما يتم الحصول على التصريح المطلوب تزول حالة عدم التأكد ويعترف عندئذ بالإيراد. إلا أنه عندما تنشأ حالة عدم تأكد من إمكانية تحصيل مبلغ أدرج فعلاً ضمن إيرادات المنشأة عندئذ يتم الاعتراف ضمن المصروفات بالمبلغ الغير قابل للتحصيل أو الذى لم يعد استرداده مرجحاً - بدلاً من معالجته كتعديل لقيمة الإيراد الأصيل الذى سبق الاعتراف به.

١٩- يتم الاعتراف بالإيراد والمصروفات المتعلقة بذات المعاملة فى نفس التوقيت ويشار عادة إلى هذه العملية على أنها "مقابلة الإيرادات بالمصروفات". وعادة ما يمكن قياس المصروفات بدرجة يعتمد عليها - بما فى ذلك تكلفة الضمان والتكاليف الأخرى التى ستتحملها المنشأة بعد شحن البضائع - وذلك عندما تستوفى الشروط الأخرى اللازمة للاعتراف بالإيراد. إلا أنه لا يمكن الاعتراف بإيراد إذا لم تكن المنشأة قادرة على قياس المصروفات المرتبطة به بدرجة يعتمد عليها ، وفى مثل هذه الحالات يعترف بأى مقابل تسلمته المنشأة عن بيع السلع كالتزام.

تقديم خدمات

٢٠- عندما تتمكن منشأة من تقدير ناتج معاملة - تنطوى على تقديم خدمات - بدرجة يعتمد عليها فيتعين عليها أن تعترف بالإيراد المرتبط بها وذلك بناء على المدى الذى تم تنفيذه من المعاملة فى نهاية الفترة المالية. ويمكن تقدير نتائج المعاملة بدرجة يُعتمدُ عليها عندما تستوفى الشروط التالية مجتمعة:

(أ) عندما يمكن قياس مبلغ الإيراد بدرجة يُعتمدُ عليها.

و(ب) عندما يكون تدفق المنافع الاقتصادية المتعلقة بالمعاملة إلى المنشأة مرجح الحدوث.

و(ج) عندما يمكن قياس مدى ما تم تنفيذه من المعاملة فى نهاية الفترة المالية بدرجة يعتمد عليها.

و(د) عندما يمكن قياس التكاليف التى ترتبت على المعاملة والتكاليف اللازمة لإتمامها بدرجة يعتمد عليها.

٢١- غالباً ما يشار إلى الاعتراف بالإيراد على أساس المدى الذى تم تنفيذه من المعاملة بطريقة "نسبة الإتمام". وبموجب هذه الطريقة يتم الاعتراف بالإيراد خلال الفترات المحاسبية التى يتم تقديم الخدمة خلالها. ويقدم الاعتراف بالإيراد على هذا الأساس معلومات مفيدة عن مدى ما تم تنفيذه من الخدمة ومستوى الأداء خلال الفترة - علماً بأن معيار المحاسبة المصرى رقم (٨) يتطلب أيضاً الاعتراف بالإيراد على هذا الأساس. وبصفة عامة فإن متطلبات ذلك المعيار تنطبق على الاعتراف بالإيراد والمصروفات المتعلقة بمعاملة تنطوى على تقديم خدمات.

٢٢- يعترف بالإيراد فقط عندما يكون تدفق المنافع الاقتصادية المتعلقة بالمعاملة للمنشأة مرجح الحدوث. إلا أنه عندما تنشأ حالة عدم تأكد من إمكانية تحصيل مبلغ أدرج فعلاً ضمن إيراد المنشأة فإنها تعترف ضمن المصروفات بالمبلغ الغير متوقع تحصيله أو الذى لم يعد استرداده مرجحاً بدلاً من تعديل قيمة الإيراد الأصيل الذى اعترف به فعلاً.

٢٣- وبصفة عامة تستطيع المنشأة أن تصل لتقديرات يعتمد عليها بعد أن تكون قد اتفقت مع الأطراف الأخرى فى المعاملة على الأمور التالية:

(أ) الحقوق الملزمة لكل طرف فيما يتعلق بالخدمات المقرر تأديتها وتلقيها بمعرفة الأطراف المعنية.

و (ب) المقابل الذى سيتم تبادله

و (ج) طريقة وشروط السداد

كما أن وجود نظام داخلى فعال للموازنات والتقارير المالية عادةً ما يعد أمراً ضرورياً للمنشأة. وتقوم المنشأة بمراجعة تقديرات الإيراد وإجراء تعديلات عليها إذا لزم الأمر وذلك أثناء تقديم الخدمة ، علماً بأن حاجة المنشأة لإجراء مثل تلك التعديلات لا يشير بالضرورة إلى عدم قدرتها على تقدير نتائج المعاملة بدرجة يعتمد عليها.

٢٤- يمكن تحديد مستوى إتمام أى معاملة بطرق مختلفة - وتستخدم المنشأة الطريقة التى تقيس بها الخدمات المؤداة بدرجة يعتمد عليها. وتبعاً لطبيعة المعاملة فقد تتضمن طرق القياس ما يلى:

(أ) حصر الأعمال المنفذة.

أو(ب) الخدمات المؤداة حتى تاريخه منسوبةً إلى إجمالى الخدمات المقرر أدائها.

أو(ج) التكاليف المتكبدة التى تتعلق بالخدمات المؤداة حتى تاريخه منسوبةً إلى التكاليف الكلية المقدرة للمعاملة. والتى تشمل التكاليف التى تم تحملها حتى تاريخه بالإضافة إلى التكاليف المقدرة لاستكمال تأدية الخدمة .

و غالباً ما لا تعكس مدفوعات العملاء مقابل تزايد مستوى إتمام الخدمة وكذا الدفعات المقدمة المستلمة منهم الخدمات المؤداة.

٢٥- عندما تؤدي الخدمات فى صورة عدد غير محدد من الأعمال على مدار فترة زمنية محددة - فلأغراض التطبيق العملى - يتم الاعتراف بالإيراد بطريقة القسط الثابت على مدار الفترة المعنية إلا عندما يتوافر دليلاً على أن إحدى الطرق الأخرى تعبر بصورة أفضل عن مستوى الإتمام. وعندما يكون أحد الأعمال هو الأكثر أهميةً بالنسبة لأية أعمالٍ أخرى فإن الاعتراف بالإيراد يجب أن يؤجل إلى أن يتم استكمال العمل ذو الأهمية.

٢٦- إذا لم تتمكن منشأة من تقدير نتائج معاملة - تنطوى على تأدية خدمة - بدرجة يعتمد عليها ، فعليها ألا تعترف بالإيراد إلا فى حدود المبالغ القابلة للاسترداد من المصروفات المعترف بها فقط.

٢٧- غالباً ما لا تستطيع المنشأة تقدير نتائج المعاملة - خلال مراحلها الأولى - بدرجة يعتمد عليها، ومع ذلك فقد يكون من المرجح أن تسترد المنشأة التكاليف التى تحملتها فى المعاملة.

وعلى هذا لا يعترف بالإيراد إلا فى حدود المبالغ المتوقع استردادها من التكاليف التى تحملتها المنشأة فقط. وطالما كانت نتائج المعاملة لا يمكن تقديرها بدرجة يُعتمدُ عليها فلا يعترف بأرباحٍ عنها.

٢٨- عندما يصعب تقدير نتائج المعاملة بدرجة يعتمد عليها ولا يكون استرداد المنشأة للتكاليف التى تحملتها مرجحاً، فلا تعترف بإيراد عن المعاملة وتعترف بالتكاليف التى تحملتها فى المعاملة كمصروف. وإذا لم تعد ظروف عدم التأكد - التى حالت دون إمكانية تقدير نتائج العقد بدرجة يعتمد عليها - قائمة فعندئذ يعترف بالإيراد طبقاً للفقرة "٢٠" بدلاً من الفقرة "٢٦" من هذا المعيار.

الفوائد والإتاوات وتوزيعات أرباح الأسهم

٢٩- يجب أن يعترف بالإيراد الناتج من استخدام الغير لأصول المنشأة التى تغل فوائده وإتاوات وتوزيعات أرباح طبقاً للأسس الواردة بالفقرة "٣٠" وذلك عندما:

(أ) يكون من المرجح أن تتدفق المنافع الاقتصادية المصاحبة للمعاملة إلى المنشأة.

و(ب) يمكن قياس الإيراد بدرجة يعتمد عليها.

٣٠- يعترف بالإيراد وفقاً للأسس التالية:

(أ) يعترف بالفوائد على أساس نسبة زمنية مع الأخذ فى الاعتبار معدل الفائدة الفعلية على النحو المبين بالفقرة "٩" .

و(ب) يعترف بالإتاوات على أساس الاستحقاق طبقاً لجوهر الاتفاق المعنى.

و(ج) يعترف بتوزيعات أرباح الأسهم حينما يثبت حق المساهم فى الحصول على مدفوعات هذه التوزيعات.

٣١- ملغاة.

٣٢- عندما تتراكم فوائد غير مدفوعة خلال الفترة السابقة على اقتناء أحد الاستثمارات التى تدر فائدة ، فإن الفائدة المحصلة بعد تاريخ اقتناء الاستثمار تُوزع على فترات ما قبل وما بعد الاقتناء. ويعترف فقط ضمن الإيراد بذلك الجزء من الفوائد الذى يخص فترة ما بعد الاقتناء. ويتم تخفيض قيمة الاستثمار بقيمة فوائد ما قبل الاقتناء .

٣٣- تستحق الإتاوات طبقاً لشروط الاتفاق المبرم - ويعترف بها عادةً على هذا الأساس إلا إذا كان الاعتراف بها باستخدام أساس آخر منتظم ومنطقى هو الأكثر ملائمة بناءً على جوهر الاتفاق.

٣٤- يتم الاعتراف بالإيراد فقط عندما يكون من المرجح أن تتدفق المنافع الاقتصادية المصاحبة للمعاملة إلى المنشأة. إلا أنه عندما تنشأ حالة عدم تأكد من إمكانية تحصيل مبلغ أدرج فعلاً ضمن إيرادات المنشأة عندئذ يتم الاعتراف ضمن المصروفات بالمبلغ الغير قابل للتحصيل أو الذى لم يعد استرداداه مرجحاً - بدلاً من معالجته كتعديل لقيمة الإيراد الأسمى الذى سبق الاعتراف به.

الإفصاح

٣٥- على المنشأة أن تفصح عن:

(أ) السياسات المحاسبية المتبعة للاعتراف بالإيراد بما فى ذلك الطرق المستخدمة فى تحديد مستوى إتمام المعاملات التى تشتمل على تأدية خدمات.

و(ب) قيمة كل فئة مؤثرة من فئات الإيراد المعترف به خلال الفترة بما فى ذلك
الإيراد الناتج عن:

- بيع سلع

- تقديم خدمات

- فوائد

- إتاوات

- توزيعات أرباح أسهم

و(ج) قيمة الإيرادات الناتجة عن تبادل سلع وخدمات والمدرجة ضمن كل فئة
مؤثرة من فئات الإيراد.

٣٦- تقوم المنشأة بالإفصاح عن الالتزامات المحتملة والأصول المحتملة طبقاً لمعيار
المحاسبة المصرى رقم (٢٨) "المخصصات والالتزامات المحتملة والأصول المحتملة
". وقد تنشأ الالتزامات المحتملة والأصول المحتملة من بنود معينة مثل تكاليف ضمان
ما بعد البيع أو المطالبات أو الغرامات أو الخسائر المحتملة.

ملحق (أ) بيع العقارات

يرافق هذا الملحق معيار المحاسبة المصرى رقم (١١) ويعتبر جزءاً لا يتجزأ منه.

مقدمة

- ١-١ قد تدخل المنشآت التى تعمل فى قطاع النشاط العقارى فى اتفاقيات مع مشتري أو أكثر قبل أن تكتمل الأعمال الإنشائية للعقارات سواء كانت تلك الأعمال تتم مباشرة بمعرفتها أو من خلال مقاولى الباطن . وتأخذ مثل هذه الاتفاقيات أشكال متعددة.
- ٢-٢ على سبيل المثال فقد تبدأ المنشأة القائمة على إنشاء عقار سكنى فى تسويق الوحدات السكنية المنفردة (سواء كانت شقق أو منازل) من واقع المخطط العام للمشروع "off plan" أى أثناء القيام بالأعمال الإنشائية أو حتى قبل أن تبدأ تلك الأعمال. وبناءً على ذلك يقوم كل مشتري بإبرام عقد مع المنشأة لاقتناء وحدة سكنية محددة عندما تكون جاهزة للإشغال. وعادةً ما تكون الدفعات التى يقوم المشتري بسدادها للمنشأة قابلة للاسترداد فقط فى حالة ما إذا أخفقت المنشأة فى تسليم الوحدة التامة وفقاً للشروط التعاقدية. ويدفع المشتري عادةً ما تبقى من ثمن الشراء إلى المنشأة فقط عند استكمال تنفيذ الشروط التعاقدية وحيازة المشتري للوحدة.
- ٣-٣ قد تقوم المنشآت التى تتولى إنشاء عقارات تجارية أو صناعية بإبرام اتفاق مع مشتري وحيد. وقد يتطلب ذلك الاتفاق من المشتري القيام بسداد دفعات تنفيذ أعمال خلال الفترة من تاريخ الاتفاق المبدئى وحتى يتم استكمال تنفيذ الشروط التعاقدية. وقد تتم الأعمال الإنشائية على أرضٍ تعد مملوكةً أو مؤجرةً للمشتري قبل أن تبدأ تلك الأعمال.

نطاق الملحق

- ٤-٤ ينطبق هذا الملحق فى المحاسبة عن الإيراد والمصروفات المرتبطة به بمعرفة المنشآت التى تقوم بإنشاء عقارات بصورة مباشرة أو من خلال مقاولى الباطن.
- ٥-٥ الاتفاقيات التى تدخل فى نطاق هذا الملحق هى اتفاقيات تتعلق بإنشاء عقارات. وبالإضافة إلى إنشاء العقارات فقد تتضمن تلك الاتفاقيات تسليم سلع أو خدمات أخرى.

الموضوعات التى يتناولها الملحق

٦- يتناول هذا الملحق موضوعين:

(١) هل يقع الاتفاق فى نطاق معيار المحاسبة المصرى رقم (٨) أم معيار المحاسبه المصرى رقم (١١)؟

(٢) متى يجب الاعتراف بالايراد من عملية إنشاء العقارات؟

٧-٨ نفترض المناقشة التالية أن المنشأة قد قامت مسبقاً بتحليل العقد الخاص بإنشاء العقار وأية اتفاقيات أخرى مرتبطة به وخلصت إلى أنها لن تحتفظ بالتدخل الإدارى المستمر المصاحب عادةً للملكية أو بالسيطرة الفعالة على العقار المنشأ بالقدر الذى قد يحول دون الاعتراف بجزء من أو بكل مقابل البيع كإيراد. وإذا ما حالت شروط الاتفاق دون الاعتراف بجزء من مقابل البيع كإيراد فإن المناقشة التالية تنطبق فقط على ذلك الجزء من الاتفاق الذى سوف يتم الاعتراف بإيراد عنه.

٨-٨ قد تتعاقد منشأة على تسليم سلع أو خدمات بالإضافة إلى الأعمال الإنشائية لعقار فى اتفاق واحد (عندما يتضمن الاتفاق على سبيل المثال بيع أرض أو تقديم خدمات إدارة أملاك بالإضافة إلى الأعمال الإنشائية). وطبقاً للفقرة "٣" من معيار المحاسبة المصرى رقم (١١) فقد يحتاج الأمر إلى تقسيم مثل هذا الاتفاق إلى مكونات منفصلة قابلة للتمييز بما فى ذلك الجزء الخاص بإنشاء العقار. وفى هذه الحالة يجب توزيع القيمة العادلة لما تم استلامه أو ما لا يزال مستحقاً للمنشأة من إجمالي القيمة التعاقدية على كل مكونٍ من تلك المكونات. وعندما يتم تحديد مكونات منفصلة بالاتفاق تقوم المنشأة بتطبيق الفقرات من "أ-١٠" إلى "أ-١٢" من هذا الملحق على الجزء الخاص بإنشاء العقار بغرض تحديد ما إذا كان ذلك الجزء يقع فى نطاق معيار المحاسبة المصرى رقم (٨) أم معيار المحاسبه المصرى رقم (١١). ويستتبع ذلك تطبيق شروط الفصل الواردة بمعيار المحاسبة المصرى رقم (٨) على أى جزء من الاتفاق خلص على أنه عقد إنشاء.

٩-٨ تشير المناقشة التالية إلى اتفاق خاص بإنشاء عقار إلا أنها تسرى أيضاً على الجزء الخاص بإنشاء عقار محدد ضمن اتفاق يتضمن أجزاء أو مكونات أخرى.

تحديد ما اذا كان الاتفاق يندرج ضمن نطاق معيار المحاسبة المصرى رقم (٨) أو معيار المحاسبة المصرى رقم (١١)

أ-١٠ لتحديد ما إذا كان الاتفاق الخاص بإنشاء عقار يندرج ضمن نطاق معيار المحاسبة المصرى رقم (٨) أو معيار المحاسبة المصرى رقم (١١) فإن ذلك يتوقف على شروط الاتفاق وكافة الحقائق والظروف المحيطة. ويتطلب هذا التحديد نوعاً من التقدير الحكى فيما يتعلق بكل اتفاق.

أ-١١ يُطبّق معيار المحاسبة المصرى رقم (٨) على اتفاقٍ عندما يفى ذلك الاتفاق بتعريف عقد الإنشاء المنصوص عليه بالفقرة رقم "٣" من معيار المحاسبة المصرى رقم (٨): والذي يُعرّفه على أنه "عقد يتم إبرامه خصيصاً بغرض إنشاء أصل أو مجموعة من الأصول... ويفى أى اتفاق لإنشاء عقار بتعريف عقد الإنشاء عندما يكون للمشتري القدرة على تحديد العناصر الهيكلية الرئيسية لتصميم العقار قبل الشروع فى الإنشاءات و/ أو تحديد التغييرات الهيكلية الرئيسية فى أثناء تنفيذ الأعمال الإنشائية (وبغض النظر عن ممارسة تلك القدرة من عدمه). وعندما ينطبق معيار المحاسبة المصرى رقم (٨) على اتفاقٍ فإن عقد الإنشاء يتضمن أيضاً أية عقود أو أجزاء لتقديم خدمات تتصل مباشرةً بإنشاء العقار وذلك وفقاً للفقرة "٥- أ" من معيار المحاسبة المصرى رقم (٨) والفقرة "٤" من معيار المحاسبة المصرى رقم (١١).

أ-١٢ وعلى العكس من ذلك فعندما يعطى عقد إنشاء عقار للمشتري قدرةً محدودة على التأثير على تصميم العقار - مثلما هو الحال عندما يكون لهم الحق فى اختيار أحد التصميمات ولكن من بين عدة خيارات محددة بواسطة المنشأة أو عندما تقتصر قدرتهم على إجراء تعديلات طفيفة على التصميم الأساسى - فعندئذ يعد العقد اتفاقاً لبيع سلع ويقع ضمن نطاق معيار المحاسبة المصرى رقم (١١).

المحاسبة عن الإيراد من إنشاء العقارات

الاتفاق هو عقد إنشاء

أ-١٣ عندما يدخل الاتفاق ضمن نطاق معيار المحاسبة المصرى رقم (٨) ويمكن تقدير ناتجه النهائى بدرجة يعتمد عليها فيجب على المنشأة أن تعترف بالإيراد بناءً على مستوى الإتمام الذى وصل إليه نشاط العقد وفقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٨).

أ-١٤ وقد لا يفى الاتفاق بتعريف عقد الإنشاء وبالتالي يدخل ضمن نطاق معيار المحاسبة المصرى رقم (١١) وفى هذه الحالة يجب على المنشأة أن تحدد ما إذا كان الاتفاق هو لتقديم خدمات أو لبيع سلع.

الاتفاق هو إتفاق لتقديم خدمات

أ-١٥ إذا كان الاتفاق لا يتطلب من المنشأة اقتناء وتوريد مواد الإنشاء فإنه قد يكون مجرد اتفاق لتقديم خدمات وفقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (١١). وفى هذه الحالة فإن معيار المحاسبة المصرى رقم (١١) يتطلب الاعتراف بالإيراد بناءً على مستوى إتمام المعاملة وذلك باستخدام طريقة نسبة الإتمام إذا ما توافرت الشروط الواردة بالفقرة "٢٠" من ذلك المعيار. وتعد متطلبات معيار المحاسبة المصرى رقم (٨) بصفة عامة قابلةً للتطبيق على الاعتراف بالإيراد والمصروفات المرتبطة بمثل هذه المعاملة (فقرة "٢١" من معيار المحاسبة المصرى رقم ١١).

الاتفاق هو إتفاق لبيع سلع

أ-١٦ إذا كان الاتفاق يلزم المنشأة بتقديم خدمات جنباً إلى جنب مع مواد الإنشاء لى تنفذ التزامها التعاقدى بتسليم العقار إلى المشتري عندئذ يعد اتفاقاً لبيع سلع وينطبق عليه شروط الاعتراف بالإيراد المنصوص عليها بالفقرة "١٤" من معيار المحاسبة المصرى رقم (١١).

أ-١٧ قد تنقل المنشأة إلى المشتري السيطرة والمخاطر والمنافع المؤثرة لملكية الأعمال تحت التنفيذ بحالتها الراهنة كلما تقدمت الأعمال الإنشائية. وفى هذه الحالة وعندما تستوفى كافة الشروط الواردة بالفقرة "١٤" من معيار المحاسبة المصرى رقم (١١) بصورة مستمرة مع تطور الأعمال الإنشائية فيجب على المنشأة استخدام طريقة نسبة الإتمام للاعتراف بالإيراد بناءً على مستوى الإتمام. وتتنطبق متطلبات معيار المحاسبة المصرى رقم (٨) بصفة عامة على الاعتراف بالإيراد والمصروفات المرتبطة بمثل تلك المعاملة.

أ-١٨ قد تنقل المنشأة إلى المشتري السيطرة والمخاطر والمنافع المؤثرة لملكية العقار فى مجملها فى توقيت واحد (على سبيل المثال: عند اكتمال الإنشاء أو عند التسليم أو بعد التسليم). وفى هذه الحالة فيجب على المنشأة أن تعترف بالإيراد فقط عندما تستوفى كافة الشروط الواردة بالفقرة رقم "١٤" من معيار المحاسبة المصرى رقم (١١).

أ-١٩ عندما تكون المنشأة ملزمة بإجراء أعمال إضافية على عقار تم تسليمه فعلاً للمشتري - فيجب عليها أن تعترف بالتزام ومصروف وفقاً للفقرة "١٩" من معيار المحاسبة المصرى رقم (١١). ويتم قياس الالتزام وفقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٢٨). وعندما تكون المنشأة ملزمة بتسليم مزيداً من السلع أو الخدمات القابلة للتمييز بصورة منفصلة عن العقار الذى تم تسليمه للمشتري فكان سيتعين عليها تحديد السلع و الخدمات المتبقية كجزء منفصل من معاملة البيع وفقاً للفقرة (٨) من هذا الملحق.

الإفصاحات

أ-٢٠ عندما تعترف منشأة بالإيراد باستخدام طريقة نسبه الإتمام للاتفاقيات التى تستوفى كافة الشروط الواردة بالفقرة "١٤" من معيار المحاسبة المصرى رقم (١١) بصورة مستمرة مع تطور أعمال الإنشاء (راجع فقرة "١٧" من هذا الملحق) فعليها أن تفصح عن:

(١) كيفية قيام المنشأة بتحديد أى من الاتفاقيات تفى بكافة الشروط الواردة بالفقرة "١٤" من معيار المحاسبة المصرى رقم (١١) بصورة مستمرة مع تطور أعمال الإنشاءات.

و(٢) مبلغ الايراد الناشئ خلال الفترة عن مثل هذه الاتفاقيات.

و(٣) الطرق المستخدمة لتحديد مستوى الإتمام للعقود تحت التنفيذ.

أ-٢١ وبالنسبة للاتفاقيات الموضحة بالفقرة "أ-٢٠" والتى تعد تحت التنفيذ فى تاريخ القوائم

المالية فيجب على المنشأة أن تفصح أيضاً عن:

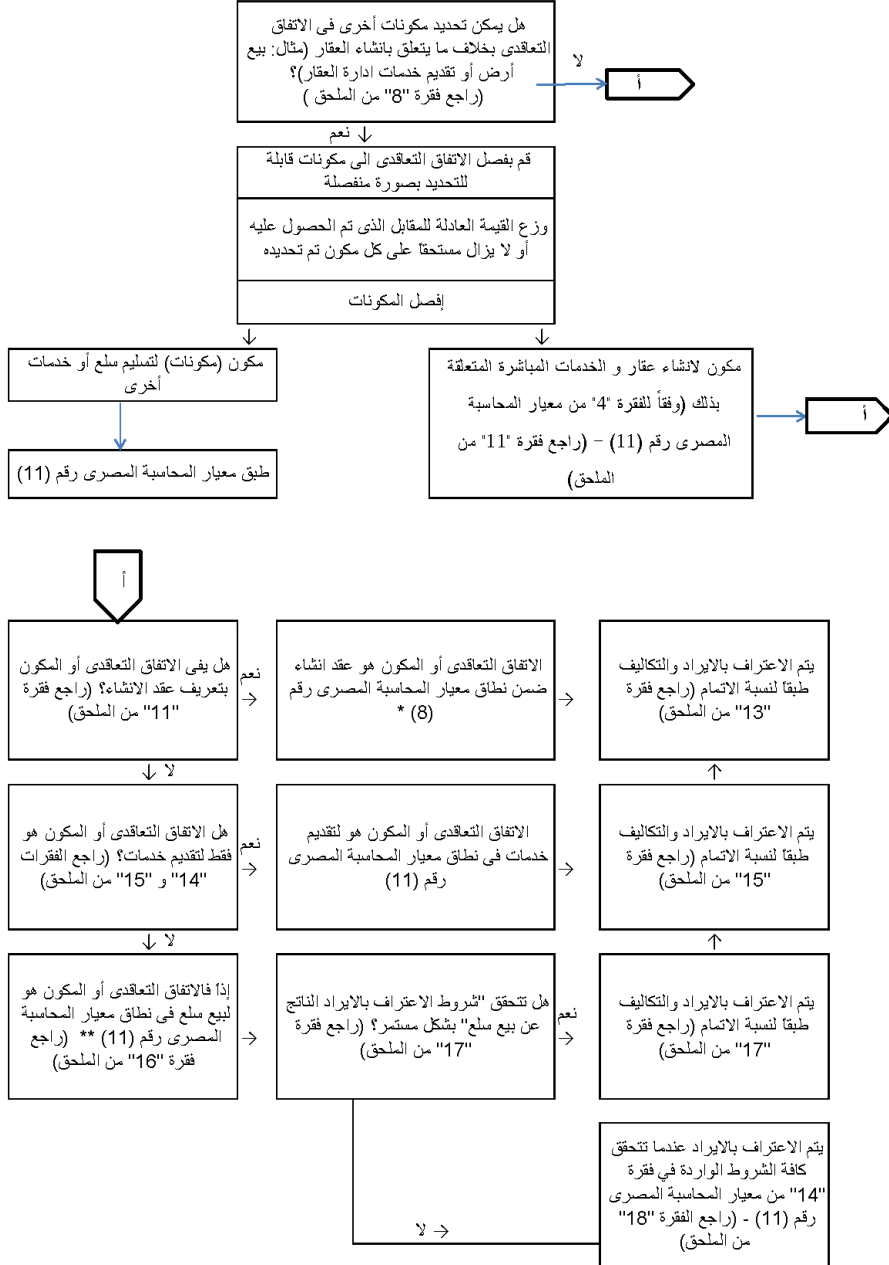
(١) المبلغ الإجمالى للتكاليف المنكبة والأرباح المعترف بها (مخصوصاً منها

الخسائر المعترف بها) حتى تاريخه.

و(٢) مبلغ الدفعات المستلمة.

تحليل لإتفاق وحيد لإنشاء عقار

هذا التحليل مرافق للملحق إلا أنه ليس جزءاً منه



* قد يحتاج الأمر تجزئة عقد الإنشاء وفقاً للفقرة "٨" من معيار المحاسبة المصرى رقم (٨)
** قد يحتاج الأمر فصل الخدمات المرتبطة مباشرة وفقاً للفقرة "١٣" من معيار المحاسبة المصرى رقم (١١)

امثلة توضيحية

ترافق هذه الأمثلة الملحق (أ) ولكنها لا تمثل جزءاً منه

مثال رقم (١)

(أ) تشتري منشأة قطعة أرض بغرض إنشاء مجمع تجارى عليها وتقوم بتصميم مبنى إدارى لتشييده على الأرض وتقدم هذا التصميم للجهات المختصة للحصول على تصريح البناء. تقوم المنشأة بتسويق المبنى الإدارى لمستأجرين محتملين وإبرام عقود إيجار مشروطةً بتوقف تفعيلها على الحصول على تصريح بناء. كما تقوم المنشأة أيضاً بتسويق المبنى الإدارى لمشتريين محتملين وتبرم عقداً مع أحدهم لبيع الأرض وإقامة المبنى الإدارى عليها بشرط الحصول على تصريح البناء. وطبقاً لشروط عقد البيع فلا يمكن للمشتري أن يعيد قطعة الأرض أو المبنى غير المكتمل للمنشأة. وباستلام المنشأة تصريح البناء تصبح جميع هذه العقود غير مشروطة ومن ثم تمنح المنشأة حق استخدام الأرض لكى تتمكن من البدء فى الانشاء.

(ب) فى هذا المثال التوضيحي يجب فصل العقد إلى مكونين اثنين أحدهما عبارة عن بيع الأرض والمكون الآخر لإنشاء المبنى الإدارى. ويعد مكون "بيع الأرض" هو بيعاً لسلع يقع فى نطاق معيار المحاسبة المصرى رقم (١١).

(ج) حيث أن كافة قرارات الإنشاء المؤثرة قد اتخذت بمعرفة المنشأة ووردت ضمن التصميمات المقدمة للجهات المختصة للحصول على تصريح البناء وذلك قبل توقيع المشتري على العقد المشروط فمن المفترض ألا تكون هناك تعديلات جوهرية على التصميم بعد بدء الأعمال الإنشائية ومن ثم فإن مكون إنشاء المبنى الإدارى لا يعد "عقد إنشاء" ويدخل بالتبعية فى نطاق معيار المحاسبة المصرى رقم (١١). إن الحقائق المذكورة أعلاه - بما فى ذلك حقيقة أن أعمال الإنشاء تتم على أرض يمتلكها المشتري قيل أن تبدأ تلك الأعمال وأن المشتري لا يحق له إعادة المبنى الإدارى غير المكتمل للمنشأة - تشير إلى أن المنشأة تُحوّل للمشتري السيطرة وكذا المنافع والمخاطر المؤثرة المرتبطة بملكية الأعمال تحت التنفيذ على حالتها التى تتغير مع تطور الأعمال الإنشائية. لذا ففى حالة استيفاء الشروط الواردة بالفقرة "١٤" من معيار المحاسبة المصرى رقم (١١) بشكلٍ مستمر مع تطور الأعمال الإنشائية تقوم المنشأة بالاعتراف بإيراد إنشاء المبنى الإدارى وفقاً لمستوى الإلتزام باستخدام طريقة نسبه الإلتزام.

- (د) بدلاً من ذلك - إذا فرض أن تشييد المبنى الإدارى قد بدأ قبل أن تبرم المنشأة العقد مع المشتري. وفى تلك الحالة يجب فصل العقد إلى ثلاثة مكونات هي:
- (١) مكون "بيع الأرض".
- و(٢) مكون "المبنى الإدارى المشيد جزئياً".
- و(٣) مكون "الأعمال الإنشائية على المبنى الإدارى".
- وعلى المنشأة تطبيق شروط الاعتراف على كل مكون على حده. وبالتالي فبافتراض ثبات العوامل الأخرى - تقوم المنشأة بالاعتراف بإيراد إنشاء المبنى الإدارى طبقاً لمستوى الإتمام باستخدام طريقة نسبه الإتمام كما هو موضح بالفقرة (ج) أعلاه.
- (هـ) في هذا المثال حددت المنشأة "بيع الأرض" كمكون منفصل عن مكون "الأعمال الإنشائية على العقار". ومع هذا فبناءً على الحقائق والظروف يمكن للمنشأة أن تصل إلى استنتاج مغاير بأن مثل هذا المكون غير قابل للتحديد بصورة منفصلة.

مثال رقم (٢)

- (أ) تقوم منشأة بتطوير عقاراً سكنياً وتبدأ في تسويق الوحدات (الشقق) أثناء مرحلة الإنشاء. ويدخل المشترون في عقد بيع ملزم يعطيهم الحق في الحصول على وحدة محددة عندما تكون جاهزة للسكن. ويقوم كل مشترٍ بسداد مقدم غير قابل للاسترداد إلا لو لم تستطع المنشأة تسليم الوحدة كاملة وفقاً لشروط التعاقد. كما يلزم العقد أيضاً مشتري الوحدات بسداد دفعات أعمال منفذة خلال الفترة ما بين الاتفاق المبدئي واستكمال الاتفاق التعاقدى. ويُدفع الرصيد المتبقي من ثمن الشراء فقط عند استكمال العقد وتمكن المشتريين من حيازة وحداتهم. ويمكن للمشتريين تحديد بعض التعديلات الطفيفة فقط على التصميم الأساسى ولكنهم لا يستطيعون تحديد أو تغيير العناصر الهيكلية الرئيسية لتصميم وحداتهم.
- (ب) في هذا المثال التوضيحي، فإن شروط الاتفاق وجميع الحقائق والظروف المحيطة تشير إلى أن هذا الاتفاق ليس عقد إنشاء بل هو عقد أجل يعطي للمشتري أصلاً يأخذ صورة الحق في اقتناء واستخدام وبيع العقار التام في وقت لاحق، ويرتب على نفس المشتري التزاماً بسداد ثمن الشراء وفقاً لشروط ذلك العقد. وعلى الرغم من أن المشتري قد يكون قادراً على نقل حقه في العقد الأجل إلى طرف آخر إلا أن المنشأة تظل محتفظة بالسيطرة والمخاطر والمنافع المؤثرة للملكية على الأعمال تحت التنفيذ على حالتها حتى تنتقل ملكية العقار المكتمل. ولذلك يتم الاعتراف بالإيراد فقط فى التاريخ الذى تستوفى عنده كافة الشروط الواردة فى الفقرة "١٤" من معيار المحاسبه المصري رقم (١١) (وهو فى مثالنا هذا: عندما يتم الانتهاء من الأعمال الإنشائية).

مثال رقم (٣)

(أ) إن تحديد ما إذا كانت المنشأة لن تحتفظ بتدخل إداري مستمر للدرجة المصاحبة عادةً للملكية أو بسيطرة فعالة على العقار المنشأ إلى الحد الذي يمكن أن يحول دون الاعتراف بجزء من أو بكل مقابل البيع كإيراد" يعتمد على الشروط التعاقدية للاتفاق وكافة الحقائق والظروف المحيطة. ويتطلب مثل هذا التحديد استخدام الحكم التقديرى. ويفترض هذا الملحق أن المنشأة قد توصلت إلى استنتاج بأنه من المناسب أن يتم الاعتراف بالإيراد من الاتفاق التعاقدى، وبنقاش كيفية تحديد النمط المناسب للاعتراف بالإيراد.

(ب) قد تتضمن اتفاقيات تعاقدية لبناء العقارات قدر من التدخل الإداري المستمر من قبل المنشأة القائمة بالبناء إلى الدرجة التي لا تنتقل نتيجة لها السيطرة والمخاطر والمنافع الهامة المتعلقة بالملكية إلى المشتري حتى عند اكتمال البناء وحياسة المشتري للعقار. ومن الأمثلة على ذلك الاتفاقيات التعاقدية التي تضمن فيها المنشأة للمشتري إشغال العقار لفترة محددة، أو تضمن له عائداً على استثماره لفترة محددة. وفي مثل هذه الظروف فقد يؤجل الاعتراف بالإيراد أو يمنع كليةً.

(ج) قد تمنح اتفاقيات تعاقدية لبناء العقارات حقاً للمشتري في تسلّم الإنشاءات تحت التنفيذ (حتى ولو تم تحميله بغرامات) أثناء عملية البناء - مثل السماح له بتكليف منشأة أخرى باستكمال أعمال البناء. وقد تشير هذه الحقيقة - جنباً إلى جنب مع حقائق أخرى - إلى أن المنشأة تُحوّل للمشتري السيطرة على الإنشاءات محل التنفيذ مع تقدم عملية الإنشاء. وسوف يكون للمنشأة التي تتولى بناء العقار الحق في الوصول للأرض والإنشاءات محل التنفيذ حتى تتمكن من تنفيذ التزاماتها التعاقدية لتسليم المشتري عقاراً مكتملاً. فإذا كانت السيطرة على الإنشاءات محل التنفيذ تُقلّ باستمرار للمشتري، فإن حق المنشأة التي تتولى التنفيذ في "الوصول للأرض والإنشاءات محل التنفيذ" كما ورد بالفقرة السابقة لا يعني بالضرورة أن تلك المنشأة تحتفظ بالتدخل الإداري المستمر في العقار المصاحب عادةً للملكية إلى الحد الذي قد يحول دون الاعتراف بجزء من أو بكامل المقابل كإيراد - فقد يكون للمنشأة سيطرة على الأنشطة المتصلة بالوفاء بالتزاماتها التعاقدية ولكنها لا تعد سيطرة على العقار في حد ذاته.

ملحق (ب) أشكال أخرى للإيراد

هذا الملحق يرافق معيار المحاسبة المصرى رقم (١١) ولكنه لا يمثل جزءاً منه. تركز الأمثلة التالية على أوجه معينة من المعاملة وبالتالي فلا تعد دراسةً مستفيضةً لكافة العوامل التى قد تؤثر على الاعتراف بالإيراد. وبصفة عامة نفترض هذه الأمثلة أن قيمة الإيراد يمكن قياسها بدرجة يعتمد عليها ، وأن تدفق المنافع الاقتصادية إلى المنشأة فى المستقبل يعد مرجحاً وأن التكاليف التى تم تكبدها المنشأة أو التى ستكدها يمكن قياسها بدرجة يعتمد عليها.

بيع سلع

ب-١ المبيعات التى تتم بإصدار فواتير بيع مع احتفاظ المنشأة بالسلع بمخازنها بناء على طلب العميل:

وفى هذا النوع من البيوع يتم تأجيل تسليم السلع المبيعة للمشتري بناءً على طلبه ولكنها تنتقل ملكيتها إليه ويقبل الفواتير المصدرة من المنشأة. يتم الاعتراف بالإيراد حينما تنتقل الملكية للمشتري وبشرط:

(أ) أن يكون من المرجح أن يحدث تسليم للسلع.

و(ب) أن تكون السلعة التى بحوزة المنشأة البائعة محددة وجاهزة لتسليمها للمشتري فى التوقيت الذى تم فيه الاعتراف بالبيع.

و(ج) أن تكون هناك تعليمات محددة من المشتري بتأجيل التسليم .

و(د) أن تكون شروط الدفع العادية مطبقة على المعاملة.

ولا يتحقق الإيراد إذا كانت نية المنشأة البائعة ببساطة هى شراء أو تصنيع السلع عند حلول تاريخ التسليم.

ب-٢ شحن السلع مع خضوعها لشروط:

(أ) التركيب والفحص :

يتم عادةً الاعتراف بالإيراد عندما يقبل المشتري التسليم ويتم الانتهاء من التركيب والفحص - ومع ذلك يتم الاعتراف بالإيراد فور قبول المشتري التسليم وذلك إذا توافرت أى من الشروط التالية:

(١) أن تكون عملية التركيب بسيطة بطبيعتها - كما يحدث على سبيل المثال فى حالة تركيب جهاز تليفزيون سبق اختباره بالمصنع ومن ثم فلا يحتاج الأمر إلا لإخراجه من العبوة وتوصيله بالطاقة الكهربائية وبالهوائى (الإيرىال).

أو (٢) أن يتم الفحص فقط بغرض التحديد النهائى للأسعار التعاقدية - كما يحدث على سبيل المثال عند توريد حديد خام أو سكر أو فول الصويا.

(ب) اعتماد السلع عندما يكون للمشتري حق محدود فى رد السلع :

إذا وجدت حالة من عدم اليقين عن احتمال رد السلع - يتم الاعتراف بالإيراد عندما يقبل المشتري رسمياً الشحنة، أو عندما يتسلم السلع وتنتهى الفترة الزمنية التى يحق له خلالها رفضها.

(ج) مبيعات الأمانة: التى يقوم بموجبها المستلم (المشتري) ببيع السلع نيابةً عن المرسل (البائع).

يعترف المرسل فى هذه الحالة بالإيراد عندما يقوم المستلم ببيع السلع إلى طرف ثالث.

(د) المبيعات المقترنة بالدفع عند الاستلام:

يعترف بالإيراد عندما يتم تسليم السلع للمشتري واستلام البائع أو وكيله لقيمتها نقداً.

ب-٣ عقود المبيعات المؤجلة المقترنة بالتقسيط: التى لا يتم بموجبها تسليم السلع المبيعة إلى المشتري إلا عند قيامه بسداد آخر قسط من قيمتها.

يتم الاعتراف بالإيراد الناتج عن مثل هذه المبيعات عند تسليم السلع للمشتري - ومع ذلك فعندما تشير الخبرة السابقة إلى أن معظم هذه المبيعات تتحقق فإنه يمكن الاعتراف بالإيراد عندما تستلم دفعة مؤثرة تحت حساب البيع وبشرط أن تكون السلع بحوزة البائع ومحددة وجاهزة لتسليمها للمشتري.

ب-٤ حالات أوامر التوريد التى تقترن بسداد كلى أو جزئى لقيمتها قبل تسلم المشتري لسلع غير محتفظ بها ضمن مخزون المنشأة البائعة إما - على سبيل المثال - لأنها لا تزال فى طريقها للصنع أو لأنها سوف تسلم مباشرة إلى المشتري من طرف ثالث.

يتم الاعتراف بالإيراد عندما تسليم السلع إلى المشتري.

ب-٥ **اتفاقيات البيع مع إعادة الشراء (بخلاف معاملات المبادلة) حيث يتفق البائع فى نفس توقيت إجراء المعاملة على إعادة شراء نفس السلع فى تاريخ لاحق ، أو عندما يكون لدى البائع خيار لإعادة شراء السلع ، أو يكون لدى المشتري خيار بيع يلزم البائع بإعادة شراء تلك السلع منه.**

بالنسبة إلى اتفاقية البيع مع إعادة الشراء لأصول (بخلاف الأصول المالية) يحتاج الأمر إلى تحليل ودراسة بنود الاتفاقية للتأكد مما إذا كان البائع قد قام - فى حقيقة الأمر - بنقل مخاطر ومنافع الملكية إلى المشتري ومن ثم يتم الاعتراف بالإيراد. أما إذا احتفظ البائع بمخاطر ومنافع الملكية فإن المعاملة تعد بمثابة اتفاقية تمويل لا ينتج عنها إيراد حتى ولو قام البائع بنقل حق الملكية القانونى إلى المشتري بموجب تلك الاتفاقية. وينطبق معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٦) "الأدوات المالية: الاعتراف والقياس" على اتفاقيات بيع وإعادة شراء الأصول المالية.

ب-٦ **المبيعات لأطراف وسيطة مثل الموزعون أو التجار (المتعاملون) أو آخرين لإعادة البيع** يتم بصفة عامة الاعتراف بالإيراد الناتج عن تلك المبيعات عندما تكون مخاطر ومنافع الملكية قد نقلت من البائع لتلك الأطراف ، ومع ذلك فإذا كان المشتري يعمل - فى حقيقة الأمر - كوكيل للبائع عندئذ يتم معالجة معاملة البيع كبضاعة أمانة.

ب-٧ **رسوم الاشتراك فى الإصدارات والنشرات وما شابه**

إذا كانت المواد المعنية التى يغطيها الاشتراك ذات قيم متماثلة فى كل فترة زمنية من الاشتراك عندئذ يتم الاعتراف بالإيراد بطريقة القسط الثابت على مدار الفترة التى يتم فيها إرسال تلك الإصدارات أو النشرات. أما إذا كانت تلك المواد تختلف فى قيمها من فترة لأخرى عندئذ يتم الاعتراف بالإيراد على أساس القيمة البيعية للمادة المرسلة منسوبةً إلى إجمالي قيمة المبيعات المقدره لكل المواد التى يغطيها الاشتراك.

ب-٨ **مبيعات التقسيط التى يستحق فيها المقابل على أقساط**

يتم الاعتراف بالإيراد فى تاريخ البيع وذلك طبقاً لسعر البيع المستثنى منه الفوائد. ويعتبر سعر البيع هو القيمة الحالية للمقابل ويتم تحديدها بخصم الأقساط المستحقة باستخدام بمعدل فائدة محسوب. و يتم الاعتراف بالفوائد كإيراد عندما تستحق باستخدام طريقة معدل الفائدة الفعلى.

ب-٩ مبيعات العقارات:

(راجع ملحق رقم (أ) من هذا المعيار).

تقديم خدمات

ب-١٠ أتعاب التركيب

يتم الاعتراف بأتعاب التركيب كإيراد حسب مستوى إتمام التركيب إلا لو كانت تلك الأتعاب ثانوية بالنسبة لبيع المنتج (أو مكملة لعملية البيع) وفى هذه الحالة يتم الاعتراف بأتعاب التركيب كإيراد عندما يتم بيع السلع.

ب-١١ أتعاب خدمات يتضمنها سعر المنتج

حينما يتضمن سعر بيع منتج قيمة محددة كمقابل لخدمة ذلك المنتج لاحقاً (مثل: خدمات دعم ما بعد البيع وتحسين المنتج المرتبطة ببيع برامج الحاسب الآلى) عندئذ يتم تأجيل هذه القيمة ويعترف بها كإيراد على مدار الفترة التى سيتم تنفيذ الخدمة خلالها. وتكون القيمة المؤجلة هى القيمة التى ستنغى التكاليف المتوقعة لتأدية الخدمات موضوع الاتفاق بالإضافة إلى ربح معقول عن تلك الخدمات.

ب-١٢ عمولات الإعلان

يتم الاعتراف بإيرادات وسائل الإعلام عندما يبث الإعلان للجمهور. يتم الاعتراف بعمولات الانتاج بقدر مستوى إتمام المشروع (عملية الإنتاج المطلوبة).

ب-١٣ عمولات وكلاء التأمين

يعترف الوكيل بالإيراد عن عمولات وكلاء التأمين المستلمة أو المستحقة والتى لا تتطلب منه أن يقوم بتقديم خدمات إضافية وذلك فى التواريخ الفعلية لبدء سريان وثيقة التأمين (البوليصة) أو تجديدها. أما إذا كان من المرجح أن يطلب من الوكيل تأدية خدمات إضافية خلال فترة سريان البوليصة عندئذ تؤجل العمولة أو جزء منها على أن يعترف بها كإيراد على مدار فترة سريان البوليصة.

ب-١٤ أتعاب الخدمات المالية

يتوقف الاعتراف بإيراد عن أتعاب الخدمات المالية على الأغراض التى قدرت تلك الأتعاب من أجلها وكذا على الأساس المستخدم فى المحاسبة عن أى أداة مالية ذات صلة بتلك الأتعاب. وقد لا يشير المسمى المستخدم لوصف أتعاب الخدمات المالية إلى طبيعة و جوهر الخدمات المؤداة - لذا فمن الضرورى الفصل بين كل من الأتعاب التى تمثل جزءاً لا يتجزأ من معدل الفائدة الفعلية للأداة المالية والأتعاب التى تكتسب مع أداء الخدمة والأتعاب التى تكتسب عند تنفيذ عمل رئيسى مؤثر (جوهري) من الأعمال التى تتكون منها الخدمة.

(أ) الأتعاب التى تعد جزءاً لا يتجزأ من معدل الفائدة الفعلية للأداة المالية

بصفة عامة يتم معالجة تلك الأتعاب كتعديل لمعدل الفائدة الفعلية - ومع ذلك فإذا كانت الأداة من الأدوات المالية التى يتم قياسها بالقيمة العادلة مع الاعتراف بالتغير فى القيمة العادلة فى الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) يعترف بالأتعاب كإيراد عندما يتم الاعتراف الأولى بالأداة.

(١) أتعاب ورسوم الإصدار التى تحصل عليها المنشأة عند إصدار أو اقتناء أداة مالية بخلاف تلك التى يتم تبويبها طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٢٦) كـ "أصول مالية بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر".

قد تتضمن تلك الأتعاب أو الرسوم تعويضاً للمنشأة عن أنشطة تقوم بها مثل تقييم الموقف المالى للمقترض ، وتقييم وتسجيل الضمانات والرهونات وترتيبات الإصدار أو الاقتناء الأخرى ، والتفاوض على شروط الأداة المالية ، وإعداد وتجهيز المستندات وإنهاء المعاملة. هذه الأتعاب تعد جزءاً لا يتجزأ من خلق ارتباط للمنشأة بالأداة المالية الناتجة - ويتم تأجيل هذه الأتعاب وما يرتبط بها من تكاليف المعاملة (كما هى معرفة فى معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٦)) ويعترف بهما كتعديل لمعدل الفائدة الفعلية للأداة المالية.

(٢) رسوم وأتعاب الارتباط التى تحصل عليها المنشأة لإصدار قرض عندما يكون الارتباط بمنح القرض خارج نطاق تطبيق معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٦).

إذا كان من المرجح أن تبرم المنشأة اتفاقية إقراض معينة وكان تعهد المنشأة بمنح القرض لا يدخل ضمن نطاق تطبيق معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٦) عندئذ ينظر لرسم الارتباط المستلم باعتباره تعويضاً عن ارتباط المنشأة المستمر باقتناء أداة مالية ، ويتم تأجيله مع ما يرتبط به من تكاليف المعاملة (كما هى معرفة فى معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٦)) ويعترف بهما كتعديل لمعدل الفائدة الفعلية للقرض - فإذا انتهت فترة الارتباط دون أن تقوم المنشأة بإصدار القرض عندئذ يعترف برسم الارتباط كإيراد عند انتهاء فترة الارتباط.

وبالنسبة لارتباطات القروض التى تدخل ضمن نطاق تطبيق معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٦) فيتم المحاسبة عنها كمشتقات مالية وقياسها بالقيمة العادلة.

(٣) أتعاب محصلة عن إصدار التزامات مالية مفاة بالتكلفة المستهلكة

هذه الأتعاب تمثل جزءاً لا يتجزأ من خلق ارتباط للمنشأة بالتزام مالى. وعندما لا يكون الإلتزام المالى ميبوباً " بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر" يتم إدراج أتعاب الإصدار المحصلة وما يرتبط بها من تكاليف المعاملة المنكبدة (كما هى معرفة فى معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٦)) ضمن القيمة الدفترية الأولية للإلتزام المالى ويعترف بهما كتعديل لمعدل الفائدة الفعلى. وتقوم المنشأة بالتفرقة بين الأتعاب والتكاليف التى تمثل جزءاً لا يتجزأ من معدل الفائدة الفعلى للإلتزام المالى وأتعاب الإصدار وتكاليف المعاملة المتعلقة بحق المنشأة فى تقديم خدمات مثل خدمات إدارة الاستثمار.

(ب) الأتعاب المكتسبة بتأدية الخدمات.

(١) الأتعاب المحملة عن خدمة قرض

يعترف بالأتعاب التى تحملها منشأة على عملاتها عن خدمة قرض كإيراد مع تأدية المنشأة للخدمة.

(٢) أتعاب الارتباط عن إصدار قرض عندما يكون الارتباط بمنح القرض خارج نطاق معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٦)

إذا كان من المستبعد أن تبرم المنشأة اتفاقية إقراض معينة وكان تعهد المنشأة بمنح القرض لا يدخل ضمن نطاق تطبيق معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٦) يتم الاعتراف بأتعاب الارتباط كإيراد على أساس التوزيع الزمنى النسبى على مدار فترة الارتباط. وبالنسبة لارتباطات القروض التى تدخل ضمن نطاق تطبيق معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٦) فيتم المحاسبة عنها كمشتقات مالية وقياسها بالقيمة العادلة.

(٣) أتعاب إدارة الاستثمار

يعترف بالأتعاب التى تحملها منشأة على عملاتها نظير إدارتها لاستثماراتهم كإيراد مع تقديم الخدمات.

ويعترف بالتكاليف الحتمية - المرتبطة مباشرة بالسعى للحصول على عقد إدارة استثمار - كأصل إذا كان من الممكن تحديد التكاليف بصورة منفصلة وقياسها بدرجة يعتمد عليها وإذا كان من المرجح أن تتمكن المنشأة من استردادها. وكما هو الحال فى معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٦) فإن التكلفة الحتمية هى تلك التكلفة التى ما كانت المنشأة لتتحملها لو لم تحصل على عقد إدارة الاستثمار.

ويمثل الأصل حق المنشأة التعاقدى فى الاستفادة من تقديم خدمات إدارة الاستثمار ويتم استهلاكه كلما اعترفت المنشأة بالإيراد المرتبط بتلك الخدمات. وإذا كان لدى المنشأة محفظة من عقود إدارة الاستثمار فيمكن لها تقدير مدى إمكانية استرداد التكاليف المرتبطة بالحصول على تلك العقود وذلك على أساس المحفظة ككل.

تتطوى بعض عقود الخدمات المالية على كل من إصدار أداة مالية أو أكثر وكذا تقديم خدمات إدارة استثمار. ومن الأمثلة على ذلك: عقد توفير شهرى طويل الأجل مربوط بإدارة مجموعة من أدوات حقوق الملكية. فى هذه الحالة يقوم مقدم الخدمات بهذا العقد بفصل تكاليف المعاملات المرتبطة بإصدار الأداة المالية عن تكاليف الحصول على حق تقديم خدمات إدارة الاستثمار.

الأتعاب التى تكتسب بتنفيذ عمل رئيسى مؤثر

يتم الاعتراف بالأتعاب كإيراد عند اكتمال تنفيذ ذلك العمل الهام وذلك كما هو الحال فى الأمثلة التالية:

(١) عمولة عن تخصيص أسهم لعميل

يتم الاعتراف بالعمولة كإيراد عندما يتم تخصيص الأسهم للعميل.

(٢) أتعاب الطرح المقترنة بترتيب قرض بين مقترض ومستثمر

يتم الاعتراف بالأتعاب كإيراد عندما يتم ترتيب القرض.

(٣) أتعاب ترويج قرض

إن أتعاب الترويج المستلمة بمعرفة المنشأة التى تتولى ترتيب قرض ولا تحتفظ لنفسها بجزء منه (أو التى تحتفظ لنفسها بجزء منه بنفس معدل الفائدة الفعلى للمخاطر المماثلة شأنها فى ذلك شأن المشاركين الآخرين بالقرض) تعد تعويضاً عن خدمة ترويج القرض. ويعترف بمثل هذه الأتعاب كإيراد عند استكمال ترويج القرض.

ب-١٥ رسوم الدخول

يتم الاعتراف بالإيراد الناتج عن العروض الفنية والحفلات والمناسبات الخاصة الأخرى عند حدوثها. وعندما يباع أحد الاشتراكات الذى يغطى عدد من المناسبات - يتم توزيع الرسوم على كل مناسبة أو حدث بطريقة تعكس مدى ما يتم تقديمه من خدمات فى كل مناسبة أو حدث.

ب-١٦ رسوم التعليم

يتم الاعتراف بالإيراد على مدار فترة الدراسة التى تغطيها الرسوم.

ب-١٧ رسوم القبول والدخول والعضوية

يعتمد الاعتراف بالإيراد على طبيعة الخدمات المؤداة. فإذا كان الرسم يسمح بالعضوية فقط على أن يتم سداد مقابل الخدمات والمنتجات الأخرى بصورة منفصلة ، أو إذا كان هناك رسم اشتراك سنوى مستقل عندئذ يتم الاعتراف بالرسم كإيراد عندما لا يكون هناك شك (عدم يقين) جوهرى فى إمكانية تحصيله. وإذا كان الرسم يتيح للعضو الحصول على خدمات أو نشرات خلال فترة العضوية أو شراء سلع أو خدمات بأسعار تقل عن تلك التى تحمل على غير الأعضاء عندئذ يعترف به كإيراد وفقاً للأساس الذى يعكس طبيعة وتوقيت وقيمة المنافع المقدمة.

ب-١٨ رسوم الامتياز

قد تغطى رسوم الامتياز التوريد الجارى واللاحق لخدمات ومعدات وأصول ملموسة أخرى وكذا حقوق معرفة. وبالتالي يعترف برسوم الامتياز كإيراد وفقاً للأساس الذى يعكس الغرض الذى فرضت الرسوم من أجله.

وتعد الطرق التالية ملائمة للاعتراف برسوم الامتياز:

(أ) توريدات معدات وأصول ملموسة أخرى

يعترف بمبلغ الرسوم كإيراد عندما يتم تسليم الأصول أو ينقل حق الملكية وذلك على أساس القيمة العادلة للأصول المباعة.

(ب) توريد خدمات جارية ولاحقة

يتم الاعتراف برسوم تقديم الخدمات المستمرة كإيراد - سواء كانت جزءاً من الرسم الأولى أو كانت تمثل رسماً مستقلاً - عندما يتم تأدية الخدمات المتعلقة بها. وفى حالة ما إذا كان الرسم المستقل لا يغطى تكلفة الخدمات المستمرة مع تحقيق قدر معقول من الربح عندئذ يؤجل جزء من الرسم الأولى يكفى لتغطية تكلفة الخدمات المستمرة وتحقيق ربح معقول عن هذه الخدمات ويعترف به كإيراد مع تقديم تلك الخدمات.

قد تنص اتفاقية الامتياز على قيام مانح الامتياز بتوريد معدات أو مخزون أو أصول ملموسة أخرى بسعر يقل عن السعر المحمل على آخرين أو بسعر لا يمكنه من تحقيق ربح معقول عن تلك المبيعات. وفى هذه الحالات يتم تأجيل جزء من الرسم الأولى

بما يكفى تغطية التكاليف المقدرة التى تجاوز هذا السعر وتحقيق ربح معقول عن هذه المبيعات ويعترف به كإيراد على مدار الفترة التى من المرجح أن تباع خلالها السلع إلى الجهة التى حصلت على الامتياز. ويتم الاعتراف بالرصيد المتبقى من الرسم الأولى كإيراد عندما يتم الانتهاء إلى حد كبير من تقديم كافة الخدمات الأولية والالتزامات الأخرى المطلوبة من مانح الامتياز (مثل: المساعدة فى اختيار الموقع وتدريب العاملين والتمويل والإعلان).

قد تعتمد الخدمات الأولية والالتزامات الأخرى المقدمة بموجب اتفاقية امتياز لمنطقة معينة على عدد منافذ البيع الفردية المؤسسة فى هذه المنطقة. وفى هذه الحالة فإن الرسوم المتعلقة بالخدمات الأولية يتم الاعتراف بها كإيراد بنسبة عدد المنافذ البيعية التى تعد الخدمات المبدئية المتعلقة بها شبه مستكملة.

وإذا كانت الرسوم الأولية تستحق السداد خلال فترة ممتدة مع وجود شك جوهرى (قدر كبير من عدم اليقين) فى عدم إمكانية تحصيل كامل قيمة هذه الرسوم عندئذ يتم الاعتراف بهذه الرسوم كإيراد مع تحصيل الأقساط النقدية منها.

(ج) رسوم الامتياز المستمرة

يتم الاعتراف كإيراد بالرسوم المفروضة مقابل استخدام حقوق مستمرة ممنوحة بموجب اتفاقية أو مقابل خدمات أخرى مقدمة خلال فترة الاتفاقية وذلك مع تأدية الخدمات أو استخدام الحقوق.

(د) عمليات الوكالة

قد تتم معاملات بين مانح الامتياز والحاصل عليه تتطوى - فى حقيقة الأمر - على قيام مانح الامتياز بالعمل كوكيل لحساب الحاصل على الامتياز. وعلى سبيل المثال: فقد يقوم مانح الامتياز بطلب توريدات واتخاذ الترتيبات اللازمة لتسليمها إلى الحاصل على الامتياز بدون تحقيق أرباح وبالتالي فإن مثل هذه المعاملات لا ينشأ عنها إيراد.

ب-١٩ الرسوم الخاصة بتطوير برامج مفصلة للحاسب الآلى

يتم الاعتراف برسوم تطوير برامج الحاسب الآلى المفصلة حسب احتياجات كل منشأة كإيراد وفقاً لمستوى إتمام عملية التطوير بما فى ذلك استكمال الخدمات المقدمة بنظام "خدمة دعم ما بعد التسليم".

الفوائد والإتاوات وتوزيعات الأرباح

ب-٢٠ رسوم التراخيص والإتاوات

يتم عادةً الاعتراف بالرسوم والإتاوات المدفوعة مقابل استخدام المنشأة (مثل: العلامات التجارية وبراءات الاختراع وبرامج الحاسب الآلى وحقوق طبع الموسيقى والنسخ الأصلية للتسجيلات والأفلام السينمائية) وذلك وفقاً لجوهر الاتفاقيات التى تحكمها. وفى التطبيق العملى فقد يتم الاعتراف بالإيراد بطريقة القسط الثابت على مدار فترة التعاقد - وعلى سبيل المثال: عندما يحق للمرخص له استخدام تكنولوجيا معينة لفترة محددة.

إن عمليات إسناد الحقوق مقابل رسوم ثابتة أو مقابل ضمانات غير قابلة للاسترداد بموجب عقود غير قابلة للإلغاء - التى تسمح للمرخص باستغلال تلك الحقوق بحرية ولا يكون على مانح الترخيص التزامات متبقية واجبة التنفيذ - تعد فى جوهرها بمثابة عملية بيع. ومن أمثلة ذلك: اتفاقية الترخيص لاستخدام برامج الحاسب الآلى عندما لا يكون على مانح الترخيص أى التزامات بعد التسليم. ومن الأمثلة الأخرى: منح حقوق العرض لأحد الأفلام السينمائية فى الأسواق عندما لا يكون لمانح الترخيص أية سيطرة على الموزع ولا يتوقع الحصول على إيرادات من حصيلة منفذ بيع التذاكر. وفى مثل هذه الحالات يتم الاعتراف بالإيراد فى توقيت البيع.

فى بعض الحالات فإن استلام رسوم الترخيص أو الإتاوة يكون معلقاً على وقوع حدث مستقبلى. وفى مثل تلك الحالات يتم الاعتراف بالإيراد فقط عندما يكون من المرجح أن تحصل المنشأة على الرسوم أو الإتاوة ويتزامن ذلك عادة مع وقوع الحدث المنتظر.

الاعتراف والقياس

ب-٢١ تحديد ما إذا كانت المنشأة تتصرف بصفقتها بائعاً (موكل) أو كوكيل

تنص الفقرة "٨" من المعيار على أنه "يتضمن إجمالى تدفقات المنافع الاقتصادية الداخلة لمنشأة - فى علاقة وكالة - مبالغ محصلة نيابة عن الموكل والتى لا ينشأ عنها زيادات فى حقوق ملكية المنشأة، وعلى ذلك فإن المبالغ المحصلة نيابة عن الموكل لا تعتبر إيراداً بل يتمثل إيراد المنشأة (الوكيل) فى قيمة العمولة." ويتطلب تحديد ما إذا كانت المنشأة تتصرف بصفقتها موكل أو وكيل استخدام الحكم التقديرى ومراعاة كافة الحقائق والظروف ذات العلاقة.

تعد المنشأة كموكل عندما تكون عرضة للمخاطر والمنافع المؤثرة المرتبطة ببيع السلع أو تقديم الخدمات. وتتضمن المواصفات التى تشير إلى أن المنشأة تتصرف بصفتها موكلاً ما يلى:

(أ) أن تكون المسئولية الرئيسية لتوريد السلع وتقديم الخدمات للعميل أو تنفيذ أمر التوريد تقع على عاتق المنشأة - كأن تكون مثلاً مسؤولة عن قبول العميل للسلع والخدمات المطلوبة أو المشتراة بمعرفته

و(ب) أن تكون المنشأة معرضة لخطر المخزون قبل أو بعد إصدار العميل لأمر التوريد أو أثناء الشحن أو عند ارتداد السلع

و(ج) أن تكون للمنشأة السلطة المطلقة (الاستقلالية المطلقة) فى تحديد الأسعار سواء بصورة مباشرة أو غير مباشرة - على سبيل المثال عن طريق توريد سلع وخدمات إضافية

و(د) أن تتحمل المنشأة الخطر الائتماني فيما يتعلق بالمبالغ المستحقة على العميل.

تعد المنشأة كوكيل عندما لا تكون عرضة للمخاطر والمنافع المؤثرة المرتبطة ببيع السلع أو تقديم الخدمات. وأحد المواصفات التى تشير إلى أن المنشأة تتصرف بصفتها وكيلاً هو أن يكون المبلغ الذى تكتسبه المنشأة محدد سلفاً ويتمثل إما فى صورة عمولة ثابتة على كل معاملة أو كنسبة منصوص عليها على المبلغ المحمل على العميل.