

## المعيار المحاسبي المصري رقم (١١)

### الإيراد

الهدف من المعيار

نطاق المعيار

تعريفات

قياس الإيراد

الإفصاح

### الهدف من المعيار

هو شرح المعالجة المحاسبية للإيراد الناشئ عن أنواع معينة من المعاملات والأحداث، وتحديد توقيت الاعتراف بالإيراد.

### نطاق المعيار

يتعلق هذا المعيار بالمحاسبة عن الإيراد الناتج عن المعاملات التالية :

- \* بيع السلع.
- \* تقديم الخدمات.
- \* استخدام الغير لأصول المنشأة التي تغل عائد من فوائد أو إتوات أو توزيعات أرباح أسهم.

الإيرادات التي لا يشملها هذا المعيار نظراً لخضوعها لمعالجات محاسبية طبقاً لمعايير أخرى:

- \* الإيرادات الناشئة عن اتفاقيات التأجير معيار المحاسبي المصري رقم ٢٠
- \* توزيعات الارباح المتعلقة بالاستثمارات التي تم المحاسبة عنها بطريقة حقوق الملكية معيار المحاسبي المصري رقم ١٨
- \* الإيرادات الناشئة عن عقود التأمين (في شركات التأمين) معيار المحاسبي المصري رقم ٣٧
- \* الإيرادات الناشئة عن التغير في القيمة العادلة للأصول والالتزامات المالية معيار المحاسبي المصري رقم ٢٦
- \* هالتغيرات في قيم الاصول المتداولة الأخرى معيار المحاسبي المصري رقم ٢٦
- \* الاعتراف الأولي وكذا التغير في القيمة العادلة لأصول حيوية متعلقة بالنشاط الزراعي معيار المحاسبي المصري رقم ٣٥
- \* إستخراج الخامات المعدنية معيار المحاسبي المصري رقم ٣٦

### تعريفات

**الإيراد:** هو إجمالي التدفق الداخل من منافع إقتصادية خلال الفترة الناشئ في سياق الأنشطة المعتادة للمنشأة وذلك عندما تؤدي تلك

التدفقات الداخلة إلى زيادة في حقوق الملكية بخلاف الزيادة المتصلة بالمساهمات من الملاك

**القيمة العادلة:** هي السعر الذي يتم إستلامه من بيع أصل أو دفعة لنقل إلزام في معاملة منتظمة بين المشاركين في السوق في تاريخ القياس.

## قياس الإيراد

يقاس الإيراد بالقيمة العادلة للمقابل الذى تم استلامه أو لا يزال مستحقاً للمنشأة.

\* ويتم تحديد قيمة الإيراد عن أي معاملة بناء على إ اتفاق بين المنشأة ومشتري أو مستخدم للأصل موضوع الاتفاق، ويقاس الإيراد بالقيمة العادلة للمقابل المستلم أو الذى لا يزال مستحقاً مع مراعاة إستنزال أية خصومات تجارية أو خصومات كمية تسمح بها المنشأة.

\* علماً بأنه عندما يتم تبادل سلع أو خدمات ذات قيمة وطبيعة متماثلة فلا تعد هذه المبادلة منتجة للإيراد، مثل تبادل التجار لمخزونهم من السلع الأساسية بالمواقع المختلفة لتلبية طلب كل موقع في التوقيت المناسب.

\* يتم عادة تطبيق شوط الإعتراف على كل معاملة على حده ومع ذلك يعتبر تطبيق شوط الإعتراف على كل مكون من مكونات الإيراد أمراً ضرورياً للمنشأة كي تعكس جوهر المعاملة، على سبيل المثال عندما يتضمن سعر البيع مبلغ محدد للخدمة ما بعد البيع يتم تأجيل الإعتراف بهذا المبلغ كإيراد على مدار تقديم الخدمة، وعلى العكس من ذلك يمكن تطبيق شروط الإعتراف على أكثر من معاملة عندما يكون الارتباط بينهم على نحو لا يمكن تفهم الأثر التجاري لها بدون الرجوع إلى سلسلة المعاملات ككل.

\* قد يؤدي تأجيل التدفق الداخلى إلى تغيير القيمة العادلة فقد تقل هذه القيمة عن قيمة النقدية المستلمة فعلاً أو المستحقة، وذلك عندما ينطوي الاتفاق بين المنشأة والمشتري على معاملة تمويل هنا تتم معالجة العائد الناشئ عن منح ائتمان للعميل كما يلي:

- يتم تحديد القيمة العادلة للمقابل بخضم كافة المتحصلات المستقبلية بمعدل العائد المستهدف إما بطريقة معدل العائد الذى يمكن من خصم القيمة الاسمية لأداة الوفاء للوصول إلى سعر البيع النقدى، أو معدل العائد السائد من نفس النوع من أداة الوفاء الممنوحة من عملاء بنفس التقييم الائتماني.

- يتم استخراج الفرق بين القيمة الاسمية وبين القيمة العادلة للمقابل (المحددة وفقاً للخطوة السابقة).

- يعالج الفرق كإيرادات عوائد (طبقاً لهذا المعيار ومعيار المحاسبة المصرى رقم ٢٦ الخاص بالأدوات المالية).

## الإيراد من بيع السلع

يتم الإعتراف بالإيراد الناتج عن بيع السلع عند إستيفاء كافة الشروط التالية:

\* إذا قامت المنشأة بتحويل المخاطر والمنافع المؤثرة المرتبطة بملكية السلع إلى المشتري.

\* تخلى المنشأة عن حق التدخل الإدارى المستمر أو السيطرة الفعالة على السلع المباعة.

\* إمكانية قياس قيمة الإيراد بدرجة يعتمد عليها.

\* توفر توقع كاف عن تدفق المنافع الاقتصادية الناشئة عن المعاملة إلى المنشأة.

\* إمكانية قياس التكاليف المتعلقة بالمعاملة سواء التى تتحملها أو ستتحملها المنشأة بدرجة يعتمد عليها.

تتمثل القاعدة الأساسية فى تحقق الإيراد بتوفر شرطين وهما أن يكون هناك توقع كاف بوجود منافع اقتصادية مستقبلية ستندفق إلى المنشأة، وإمكانية قياس قيمة هذه المنافع بطريقة يعتمد عليها. هذا وعندما تنشأ حالة من عدم التأكد من تحقق جزء من الإيراد بعد الإعتراف به يتم الإعتراف ضمن المصروفات، هذا ولا يتم الإعتراف بالإيراد إذا لم تتمكن المنشأة من قياس المصروفات المرتبطة به مثل تكلفة الضمان والشحن بدرجة يعتمد عليها وفي هذه الحالة يتم الإعتراف بالمتحصلات من بيع السلع كالتزام

من أمثلة لحالات الاحتفاظ بالمخاطر الأساسية للملكية

- \* احتفاظ المنشأة بمسئولية الأداء غير المرضي للأصل المباع وغير المغطى بمخصصات الضمانات العادية.
- \* توقف تحصيل الإيراد على الإيراد الذى يحققه المشتري.
- \* عندما يرتبط شحن البضائع بشرط التركيب ويكون التركيب بمعرفة المنشأة شرط إكمال التعاقد مع المشتري.
- \* حق المشتري فى إلغاء معاملة الشراء بسبب محدد فى عقد البيع مع عدم تأكد المنشأة من احتمالات رد البضاعة إليها .

يمكن الاعتراف بالإيراد فى ظل احتفاظ المنشأة بأحد المخاطر غير الأساسية للملكية كما فى الحالات التالية :

- \* احتفاظ البائع بحق الملكية القانونى للبضاعة المباعة ضمانا لتحصيل قيمتها.
- \* حق المشتري فى استرداد قيمة البضاعة - نتيجة مبيعات التجزئة - إذا لم تجد قبولا لديه، مع توفر إمكانية تقدير قيمة هذه المردودات المستقبلية بدقة من قبل البائع وإدراج قيمتها كالتزام .

### الإيراد من تقديم الخدمات

- يتم الاعتراف بالإيراد اذا امكن تقدير نتائج المعاملة بدقة كافية وبدرجة يعتمد عليها إلى المدى الذى تم تنفيذه منها حتى تاريخ نهاية الفترة المالية (نسبة اتمام المعاملة) ويمكن تقدير نتائج المعاملة بدرجة يعتمد عليها عندما تستوفي الشروط التالية مجتمعة:
- \* إمكانية قياس قيمة الإيراد بدرجة يعتمد عليها.
  - \* توقع كاف ومرجح الحدوث بتدفق المنافع الاقتصادية المتعلقة بالمعاملة للمنشأة .
  - \* إمكانية قياس درجة اتمام المعاملة بدقة فى تاريخ المركز المالى .
  - \* إمكانية قياس التكاليف التى تم إنفاقها على المعاملة وكذلك التكاليف اللازمة لتمامها بدقة .
- تستطيع المنشأة بأن تصل إلى تقديرات يعتمد عليها بعد أن تكون قد إتفقت مع أطراف أخرى فى المعاملة على الأمور التالية
- \* الحقوق الملزمة لكل طرف فيما يتعلق بالخدمات المقرر تأديتها وتلقيها بمعرفة الأطراف المعنية
  - \* المقابل الذى سيتم تبادله
  - \* طريقة وشروط السداد
  - \* وجود نظام داخلي فعال للموازنات والتقديرات المالية للمنشأة.

يطلق اسم " طريقة نسبة الاتمام " على طريقة الاعتراف بالإيراد الى المدى الذى تم تنفيذه من معاملة تأدية الخدمة؛ وبموجب هذه الطريقة يتم الاعتراف بالإيراد خلال الفترات المحاسبية التى يتم تأدية الخدمة خلالها.

وهناك عدة طرق لتحديد مستوى اتمام المعاملات ومن بينها :

- \* حصر الاعمال المنفذة.

- \* احتساب نسبة الخدمات التى تم اداؤها حتى تاريخ التقرير إلى اجمالى الخدمات الواجب اداؤها.
  - \* احتساب نسبة التكاليف التى تم انفاقها حتى تاريخ التقرير إلى اجمالى التكاليف المقدرة للمعاملة.
- من الملائم لتحديد مستوى الاتمام اذا كانت تأدية الخدمة تتطلب تنفيذ عدد غير محدد من الاعمال خلال فترة محددة من الوقت اختيار طريقة القسط الثابت خلال الفترة المعينة الا اذا كانت احدى الطرق الاخرى أكثر ملائمة فى تحديد مستوى الاتمام، ومن ناحية اخرى فانه يجب تأجيل الاعتراف بالإيراد فى حالة عدم اداء عمل معين يعد اهم الاعمال الواجب اداؤها .

يتم الاعتراف بالإيراد إذا كانت المعاملة تشمل تأدية خدمة لا يمكن تقدير نتائج تنفيذها في حدود التكاليف التي تم انفاقها والمتوقع استردادها، غالباً ما يتم هذا الوضع في خلال المراحل الأولى من المعاملة ، بحيث لا يتم ادراج ارباح عن المعاملة، مع مراعاة انه في حالة احتمال عدم استرداد تكاليف المعاملة أو تغطيتها فإنه لا يتم الاعتراف بأية إيرادات عنها، وفي هذه الحالة تدرج التكاليف ضمن المصروفات. وفي حالة زوال ظروف عدم التأكد التي تمنع تقدير نتائج المعاملة فإنه يتم الاعتراف بالإيراد وفقاً لنسبة التمام.

### **الإيرادات من الفوائد والإتاوات وتوزيعات أرباح الأسهم**

يجب أن يعترف بالإيراد الناتج من استخدام الغير لأصول المنشأة التي تغل فوائد وإتاوات وتوزيعات أرباح عند توفر الشرطين التاليين:

- \* يكون من المرجح تدفق المنافع الاقتصادية المصاحبة للمعاملة إلى المنشأة.

- \* امكانية قياس الإيرادات بصورة يمكن الاعتماد عليها.

تتوقف اسس الاعتراف بالإيراد حسب طبيعة كل نوع وطبقاً لما يلي :

- \* بالنسبة للفوائد: على اساس زمني وباستخدام معدل العائد المستهدف على الأصل .
- \* بالنسبة للإتاوات: على اساس الاستحقاق وطبقاً للاتفاق المبرم ، إلا إذا كانت طبيعة المعاملة تقتضي اتباع أسلوب أكثر ملاءمة.
- \* بالنسبة لتوزيعات الارباح : عند صدور حق لحاملي الأسهم في تحصيل مبالغ هذه التوزيعات.

عند قيام المنشأة باقتناء استثمار يدر عائداً، وان هناك عوائد مستحقة عن فترات سابقة لم تحصيل حتى تاريخ الاقتناء فعند تحصيل هذه العوائد لا يدرج ضمن الإيرادات الا العائد المتعلق بالفترة التالية لتاريخ الاقتناء.

تتم معالجة توزيع ارباح محققة عن استثمارات – يتم المحاسبة عنها وفقاً لطريقة حقوق الملكية عن الفترة قبل تاريخ الاقتناء بالخضم من تكلفة اقتناء هذه الاستثمارات، اما اذا كانت هناك صعوبة في تحديد نصيب الفترة قبل تاريخ الاقتناء وبعد تاريخ الاقتناء من هذه التوزيعات فانه يتم الاعتراف بهذه التوزيعات كإيرادات ( ما لم يكن واضحاً انها استرداد لجزء من تكلفة اقتناء الاستثمارات).

عند حدوث شك في امكانية تحصيل مبلغ ادرج فعلاً ضمن الإيرادات يعالج هذا المبلغ ضمن المصروفات ولا يتم استبعاده من قيمة الإيرادات.

### **الإفصاح**

يشمل الإفصاح العناصر التالية :

- \* السياسات المحاسبية للاعتراف بالإيراد ( مع مراعاة ضرورة بيان الطريقة المستخدمة لتحديد مستوى اتمام العمليات التي تشمل تأدية خدمات).

- \* قيمة كل فئة مؤثرة من فئات الإيراد المعترف به خلال الفترة بما في ذلك الإيراد الناتج عن بيع سلع، تأدية خدمات، فوائد، إتاوات، توزيعات ارباح أسهم.

- \* قيمة الإيرادات الناتجة عن تبادل السلع والخدمات والمدرجة ضمن كل فئة مؤثرة من فئات الإيراد.

- \* الارباح والخسائر المحتملة (وفقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم ٢٨ الخاص بالمخصصات والأصول والالتزامات المحتملة) أمثلة ذلك تكاليف فترة الضمان، المطالبات، الغرامات.

**أهم الفروق عن المعيار الدولي رقم (١٨) :** تم إضافة ملحق المعيار الجديد الذي يتناول العقارات هو بديل لتفسير المحاسبي الدولي

**IFRIC ١٥** وقد تم اعتبار هذا الملحق جزءاً لا يتجزأ من معيار الإيراد المصري

## ملحق (أ)

### بيع العقارات

يعتبر هذا الملحق جزء لا يتجزء من معيار المحاسبة المصري رقم ١١ الإيراد

#### تمهيد

قد تدخل المنشآت التي تعمل في قطاع النشاط العقاري في إتفاقات مع مشترى أو أكثر قبل أن تكتمل الأعمال الإنشائية للعقارات سواء كانت تلك الأعمال تتم مباشرة بمعرفتها أو من خلال مقاولي الباطن؛ وعادة ما تكون الدفعات التي يقوم المشتري بسدادها للمنشأة قابلة لإسترداد فقط في حالة ما إذا أخفقت المنشأة في تسليم الوحدة التامة وفقاً للشروط التعاقدية.

#### نطاق الملحق

- \* ينطبق هذا الملحق في المحاسبة عن الإيراد والمصروفات المرتبطة به بمعرفة المنشآت التي تقوم بإنشاء عقارات بصورة مباشرة أو من خلال مقاولي الباطن؛ ومتى يتم الإعتراف بالإيراد من عملية إنشاء العقارات
- \* الإتفاقات التي تدخل في نطاق هذا الملحق هي إتفاقيات تتعلق بإنشاء عقارات وتسليم السلع أو الخدمات؛ وهل يقع الإتفاق في نطاق معيار المحاسبة المصري رقم ٨ "عقود الإنشاء" أم معيار المحاسبة المصري رقم ١١ "الإيراد"
- يطبق معيار المحاسبة المصري رقم ٨ عندما تتعاقد منشأة على تسليم سلع أو خدمات بالإضافة إلى الأعمال الإنشائية لعقار في إتفاق واحد ويكون للمشتري القدرة على تحديد العناصر الهيكلية الرئيسية قبل الشروع في الإنشاءات أو تحديد التغيرات الهيكلية الرئيسية في أثناء تنفيذ الأعمال الإنشائية، هذا ويتضمن عقد الإنشاء أية عقود أو أجزاء لتقديم خدمات تتصل مباشرة بإنشاء العقار مثل تقديم خدمات إدارة الأملاك والمهندس المعماري بالإضافة إلى الأعمال الإنشائية.
- يطبق معيار المحاسبة المصري رقم ١١ عندما يعطي عقد الإنشاء قدرة محدودة للمشتري على التأثير على تصميم العقار مثل إعطاء الحق للمشتري في إختيار أحد التصميمات ولكن من بين عدة إختيارات محددة مسبقاً بواسطة المنشأة أو عندما تقتصر قدرتهم على إجراء تعديلات طفيفة على التصميم الأساسي.

#### المحاسبة عن الإيراد من إنشاء العقارات

##### الإتفاق هو عقد إنشاء

يجب على المنشأة أن تعترف بالإيراد بناء على مستوى الإتمام الذى وصل إليه نشاط العقد وفقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم ٨ عندما يدخل الإتفاق ضمن نطاق هذا المعيار ويمكن تقدير ناتجه النهائي بدرجة يعتمد عليها؛ أما إذا لم يفي المعيار بتعريف عقد الإنشاء فإنه يدخل ضمن نطاق معيار المحاسبة المصري رقم ١١ وهنا يتم تحديد ما إذا كان الإتفاق لتقديم خدمات أم بيع سلع.

##### الإتفاق على تقديم خدمات

إذا كان الإتفاق لا يتطلب من المنشأة إقتناء وتوريد مواد الإنشاء فإنه قد يكون مجرد إتفاق لتقديم خدمات وفقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم ١١ حيث يتم الإعتراف بالإيراد وفقاً لنسبة إتمام المعاملة طبقاً للشروط التالية مجتمعة:

- \* إمكانية قياس قيمة الإيراد بدرجة يعتمد عليها.
- \* توقع كاف ومرجح الحدوث بتدفق المنافع الاقتصادية المتعلقة بالمعاملة للمنشأة .
- \* إمكانية قياس درجة اتمام المعاملة بدقة في تاريخ المركز المالي .
- \* إمكانية قياس التكاليف التي تم إنفاقها على المعاملة وكذلك التكاليف اللازمة لاتمامها بدقة .

## الإتفاق على بيع سلعة

تطبق شروط الإعتراف بالإيراد وفقاً لمتطلبات معيار المحاسبة المصري رقم ١١ إذا كان الإتفاق يلزم المنشأة بتقديم خدمات جنباً إلى جنب مع مواد الإنشاء لكي تنفذ إلزاماتها التعاقدية بتسليم العقار إلى المشتري.

تطبق شروط الإعتراف بالإيراد والمصروفات وفقاً لمتطلبات معيار المحاسبة المصري رقم ٨ بإستخدام طريقة نسبة الإتمام للإعتراف بالإيراد بناء على مستوى الإتمام، إذا تمكنت المنشأة من أن تنقل إلى المشتري السيطرة والمخاطر والمنافع المؤثرة للملكية الأعمال تحت التنفيذ بحالتها الراهنة كلما تقدمت الأعمال الإنشائية بصورة مستمرة مع تطور الأعمال الإنشائية.

## الإفصاح

- \* كيفية تحديد أي من الإتفاقيات تفي بمتطلبات الإعتراف بالإيراد طبقاً لمتطلبات معيار المحاسبة المصري رقم ١١
- \* مبلغ الإيراد الناشئ خلال الفترة من هذه الإتفاقيات
- \* الطرق المستخدمة لتحديد نسبة الإتمام للعقود تحت التنفيذ
- \* المبلغ الإجمالي للتكاليف والأرباح المعترف بها مخصوماً منها الخسائر المعترف بها حتى تاريخه
- \* مبلغ الدفعات المستلمة