

Symmetry between IAS 18 "Revenue" and the articles of the Algerian Financial Accounting System SCF relating to revenue arising from normal activities – scope and accounting treatment –.

AMARA Meriem¹

¹ University of August 20 1955 Skikda (Algeria)

m.amara@univ-skikda.dz

Received: 10/2022

Published: 10/2022

Abstract:

The importance of accessing accounting and financial reporting standards that are oriented towards fair value stems from the definition and operational reality of their use, which will be reflected on users of financial information who expect that the information published and disclosed in financial reports is accurate and reliable in order to be appropriate to assist them in making their economic decisions. Like the rest of the world, it seeks to achieve international compatibility in the outputs of the accounting system, which complies with the application of the articles of the financial accounting system SCF in order to keep pace with its content what came in the core of international accounting standards and financial report IAS / IFRS, so this study aimed to shed light on the field of application of the accounting standard International IAS 18 and the corresponding foundations of application in the Algerian accounting legislation and directed mainly towards fair value, and its impact on the qualitative characteristics of the accounting information contained in the financial reports of various types of commercial activities and the adequacy and suitability of procedures for presentation, recognition, measurement, and disclosure of revenue generated.

Keywords: Revenue, normal activities, sale of goods, provision of services, use of the institution's assets.

التناظر بين معيار المحاسبة الدولي رقم IAS 18 "الإيراد" ومواد النظام المحاسبي المالي الجزائري
SCF المتعلقة بالإيرادات الناتجة عن الأنشطة العادية – النطاق والمعالجة المحاسبية –

عمارة مريم¹

¹ جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة (الجزائر)

m.amara@univ-skikda.dz

المخلص:

تتبع أهمية الاطلاع على المعايير المحاسبية والتقرير المالي والموجهة نحو القيمة العادلة، للوقوف على الواقع التعريفي والتشغيلي لاستخدامها والتي ستعكس على مستخدمي المعلومات المالية الذين يتوقعون أن تكون المعلومات المنشورة والمفصح عنها في التقارير المالية متصفة بالدقة والموثوقية حتى تكون ملائمة لمساعدتهم في اتخاذ قراراتهم الاقتصادية، والجزائر على غرار باقي دول العالم تسعى نحو تحقيق التوافق الدولي في مخرجات النظام المحاسبي الذي يمثل الى

تطبيق مواد النظام المحاسبي المالي SCF حتى يواكب مضمونه ما جاء في صلب معايير المحاسبة الدولية والتقارير المالية IAS/IFRS ، لذا هدفت هذه الدراسة الى تسليط الضوء على مجال تطبيق معيار المحاسبة الدولي IAS 18 وما يقابله من أسس التطبيق في التشريع المحاسبي الجزائري والموجهة اساسا نحو القيمة العادلة، وأثرها على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية الواردة في التقارير المالية لمختلف أنواع الأنشطة التجارية ومدى كفاية وملائمة إجراءات العرض، الاعتراف، القياس، الافصاح عن الإيرادات المتولدة.

كلمات مفتاحية: الايراد، الأنشطة العادية، بيع السلع، تقديم الخدمات، استخدام موجودات المؤسسة.

مقدمة: لقد استخدمت التكلفة التاريخية لعدة عقود كمبدأ سائد للقياس المحاسبي، ثم برز من ينادي

باستخدام القيمة العادلة من خلال كل من مجلس معايير المحاسبة الدولي **International Accounting**

Standard Board (IASB) ومجلس معايير المحاسبة المالية **Financial Accounting Standard**

Board (FASB) وذلك بإصدار وتعديل العديد من معايير المحاسبة والتي تركز في مضمونها على القيمة

العادلة، إن حقيقة التكلفة التاريخية التي تمثل الواقع الفعلي للحدث وقت وقوعه لحظة التبادل، ليست موضع شك في دقتها وصحتها لحظة الاكتساب أو التملك، وإنما يظهر التشكيك في سلامة المبدأ بعد التملك أو حدوث الحدث، إذ تصبح القيمة المسجلة شيئاً من الماضي، الذي ينحرف قليلاً أو كثيراً عن قيمتها الحالية. من هنا بدأت انتقادات لم تنتهي لمبدأ التكلفة التاريخية، حيث إن الظروف الاقتصادية تتسم بالحركة الديناميكية المتغيرة والمتقلبة بشكل دائم، وتتغير القوة الشرائية لوحدة النقد بتغير هذه الظروف في الحالات المختلفة، ومن ثم تم التوجه للقيمة العادلة.

ونتيجة لذلك، فقد بدأت الهيئات المحاسبية الدولية IAS/IFRS وبالموازاة مع ذلك النظام المحاسبي المالي الجزائري SCF بالبحث عن بديل لتغطية الثغرات الناتجة عن تطبيق التكلفة التاريخية، خاصة في معالجة إيرادات الأدوات المالية ومشتقاتها، وفي ذات السياق تم التحول إلى مفاهيم عدة متعلقة بالاعتراف بالإيرادات الناتجة عن الأنشطة العادية التي أصبحت أساساً ومقياساً هاماً للعرض، والاعتراف والقياس وللإفصاح عند المعالجة المحاسبية للعمليات المالية المتعلقة بالأنشطة العادية.

1. مشكلة الدراسة: ووفقاً لما تقدم يمكن صياغة مشكلة الدراسة على النحو الآتي:

ما هي مجالات تطبيق المعيار المحاسبي الدولي IAS 18 وما يقابله من أسس تبني الجزائر لهذا المعيار والموجه نحو القيمة العادلة.

وستحاول الدراسة الإجابة على هذا التساؤل من خلال الإجابة على التساؤلات الفرعية الآتية والتي تمثل عناصر المشكلة:

- ما هي مبادئ الاعتراف بالإيراد وفقا لـ SCF & IAS 18 على قابلية فهم المعلومات التي تتضمنها متغيرات بيئة الاعمال؟

- فيما تتمثل كفاية وملائمة ومدى اعتمادية إجراءات الاعتراف بالإيراد وفق معيار المحاسبة الدولي IAS 18 وما يقابله من مواد النظام المحاسبي المالي SCF المتعلقة بمعالجة الايرادات الناتجة عن الأنشطة العادية؟

2. **فرضيات البحث:** بالنظر لما سبق وكإجابة مسبقة على إشكالية دراستنا نفترض الآتي:

- تحظى عملية قياس الايرادات الناتجة عن الأنشطة العادية وفقا لمعيار المحاسبة الدولي IAS 18 وما جاء في نصوص النظام المحاسبي الجزائري المتعلقة بالإيراد باهتمامات بليغة لتدارك فجواتها وتطويرها.

- يعد التقارب في معالجة الايراد ذو كفاية وملائمة مثلى وفق معيار المحاسبة الدولي IAS 18 وما يقابله من مواد النظام المحاسبي المالي SCF.

3. **أهمية وأهداف الدراسة:** تتبع أهمية هذه الدراسة من أنها ستبحث في تطبيق محاسبة ايرادات الأنشطة العادية في عملية القياس والإفصاح المنصوص عليها في معيار المحاسبة الدولي (IAS 18) الصادرة عن لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASB) والمعروفة بمعايير إعداد التقارير المالية الدولية (IFRS) وما يقابلها من تبني الجزائر لهذا المعيار وما لهذا التطبيق من آثار متوقعة على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، وأثر ذلك على جودة التقارير المالية، من خلال التعرف على معيار التقرير المالي الدولي رقم 18 وتغييرات أسس الاعتراف به الناتجة عن إدماج القيمة العادلة في مختلف المبادلات التجارية الدولية والجزائرية.

4. **منهج وأسلوب البحث:** يتم التركيز على المنهجين التاليين:

المنهج الوصفي التحليلي: يعتمد هذا المنهج على الاستبطان والتفسير والتحليل العلمي لطبيعة تركيبية المتغيرات ونقاط التقارب بين مضامين معيار المحاسبة الدولي IAS 18 ومواد النظام المحاسبي المالي الجزائري SCF المتعلقة بمعالجة الايراد الناتج عن مختلف الأنشطة الاقتصادية العادية. والمنهج الاستقرائي: وذلك من خلال الاعتماد على الملاحظة والاستنتاج العملي التحليلي واستقراء الواقع العملي واستخلاص أهم النتائج بهدف اختبار الفروض البحثية لإمكانية التحقق من صحة او عدم صحتها.

5. **هيكل البحث:** لأجل معالجة النقاط الاستفهامية التي تحتويها هذه الدراسة سيتم تبويبها على النحو التالي:

المحور الأول: حدود الإعتراف بالإيرادات الناتجة عن الأنشطة العادية وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي IAS 18 ومواد النظام المحاسبي المالي الجزائري SCF المتعلقة بمعالجة الإيراد الناتج عن مختلف الأنشطة الاقتصادية العادية.

المحور الثاني: الإطار التشغيلي للإعتراف بالإيرادات الناتجة عن الأنشطة العادية كقياس والتقييم، ومجال الإفصاح وفقاً لـ IAS 18 & SCF.

المحور الأول: حدود الإعتراف بالإيرادات الناتجة عن الأنشطة العادية وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي IAS 18 ومواد النظام المحاسبي المالي الجزائري SCF المتعلقة بمعالجة الإيراد الناتج عن مختلف الأنشطة الاقتصادية العادية.

يستخدم مدخل الدخل عند التقييم لتحويل المبالغ المستقبلية إلى مبلغ موحد للقيمة الحالية اعتماداً على افتراض أن شركاء السوق هم السبب في تلك المبالغ المستقبلية.

1. **مدخل التكلفة Cost Approach** : ويعتمد على المبلغ المطلوب حالياً لإحلال المقدرة الخدمية لأصل ما (إحلال التكلفة). وطبقاً للمعيار الأمريكي رقم (157) فإن استخدام مدخل واحد للقياس يكون مناسباً في بعض المواقف باستخدام أسعار استرشادية **Quoted prices** في سوق نشط لأصول أو التزامات مماثلة. وفي مواقف أخرى فإن استخدام مداخل متعددة للقياس يكون مناسباً لأن نظام التقارير بالشركات يتطلب تماسك وترابط **Consistently** كل قدرات أساليب التقييم واستخدامها للوصول لقياس مناسب للقيمة العادلة.

1 - يعتبر السعر السوقي أفضل محدد للقيمة العادلة، وأفضل وسيلة يمكن من خلالها تحديد القيمة السوقية الحالية للبند، ويعبر السعر السوقي هنا عن السعر الأكثر احتمالاً والممكن الحصول عليه على نحو معقول من السوق، ومن خصائصه أنه يمثل أفضل سعر قد يحصل عليه البائع في ظل ظروف السوق العادية دون أي تضخيم أو تخفيض في ظل ظروف اقتصادية خاصة.

2 - تعتبر الأسعار الجارية في سوق نشطة لممتلكات أخرى مشابهة في الموقع والحالة والشروط التعاقدية، أفضل دليل للقيمة العادلة.

ii. **أثر محاسبة القيمة العادلة على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية:** إن تحديد أهداف التقارير المالية، هو نقطة البداية لتطبيق منهج فائدة المعلومات المحاسبية في ترشيد قرارات المستفيدين، أي أن المعلومات الجيدة هي تلك المعلومات الأكثر فائدة في مجال ترشيد القرارات، ويقصد بمفاهيم جودة المعلومات تلك الخصائص التي يجب أن تتسم بها المعلومات المحاسبية المفيدة، هذه الخصائص تكون

ذات فائدة كبيرة لكل من المسؤولين عن وضع المعايير المناسبة، والمسؤولين عن إعداد التقارير المالية، في تقييم نوعية المعلومات التي تنتج عن تطبيق الطرق والأساليب المحاسبية البديلة وهناك بعض الخصائص والصفات التي يجب أن تحتويها المعلومات المحاسبية لتكون مفيدة لاتخاذ القرارات، وتعرف هذه الخصائص بأنها خصائص نوعية، حيث تجعل المعلومات المعروضة في التقارير المالية مفيدة للمستخدمين في اتخاذ القرارات الاقتصادية، والخصائص النوعية الأساسية الأربع هي: الملاءمة، والموثوقية أو الاعتمادية، والقابلية للفهم، والقابلية للمقارنة (وتشمل الاتساق).¹

وفيما يلي استعراض للخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية وعلاقتها بمحاسبة القيمة العادلة:

1. الملائمة (Relevance): حتى تكون المعلومات مفيدة، فإنه يجب أن تكون ملائمة لحاجات متخذي القرارات، وتمتلك المعلومات حسب مجلس معايير المحاسبة الدولية خاصية الملائمة، عندما تؤثر على القرارات الاقتصادية للمستخدمين بمساعدتهم في تقييم الأحداث الماضية والحاضرة والمستقبلية أو تعزيز أو تصحيح تقييماتهم الماضية، ولكي تكون المعلومات ملائمة يلزم توافر مجموعة من الخصائص الفرعية هي:

١ - وصول المعلومات إلى مستخدميها في الوقت المناسب (التوقيت الملائم) .

٢ - أن يكون للمعلومات قدرة تنبؤية.

٣ - أن يكون للمعلومات قدرة على التغذية العكسية.

وهناك وجهان للملائمة، فحتى تكون المعلومات ملائمة يجب أن يكون لها قيمة تنبؤية وقيمة استرجاعية أو تأكيدية، إن الدورين التنبؤي والتأكيدي للمعلومات متداخلان.

2. الموثوقية (Reliability): حتى تكون المعلومات مفيدة، يجب أن تكون موثوقة، وتمتلك المعلومات خاصية الموثوقية إذا كانت خالية من الأخطاء الهامة والتحيز، ويمكن الاعتماد عليها من قبل المستخدمين كمعلومات تعبر بصدق عما يقصد أن تعبر عنه أو من المتوقع أن تعبر عنه بشكل معقول. وقد بين مجلس معايير المحاسبة الدولية أن هذه الخاصية تتحقق من خلال الخصائص الفرعية الآتية:

أ - التمثيل الصادق: لتكون المعلومات موثوقة يجب أن تمثل العمليات المالية بصدق والأحداث الأخرى التي من المفروض أنها تمثلها أو من المتوقع أن تعبر عنها بشكل معقول.

ب - الجوهر فوق الشكل: لكي تمثل المعلومات المعروضة العمليات المالية والأحداث الأخرى تمثيلاً صادقاً، والتي من المفترض أنها تمثلها، وعندما يختلف الجوهر الاقتصادي للعملية عن شكلها

القانوني، فإن صفة " الجوهر فوق الشكل " تتطلب أن تتم المحاسبة والتقارير عن جوهر العملية وآثارها، وليس عن شكلها القانوني فحسب.

ج - الحيادية: حتى تكون المعلومات موثوقة يجب أن محايدة، أي خالية من التحيز، ولا يعتبر التقرير المالي محايداً إذا كان اختياراً أو عرض المعلومات يؤثر على عملية اتخاذ القرار أو الحكم لأجل تحقيق نتيجة محددة سلفاً. ويقصد بذلك أن يكون الهدف من نشر المعلومات المحاسبية هو خدمة كافة الأطراف دون أي تحيز في توجيه هذه المعلومات لخدمة جهة معينة دون الأخرى.

د - الحذر والاكتمال: لتكون المعلومات ملائمة، فإن المعلومات في التقارير المالية يجب أن تكون كاملة ضمن حدود المادية والتكلفة، وأي حذف في المعلومات يمكن أن يجعلها خاطئة أو مضللة وبالتالي تصبح غير موثوقة وضعيفة من حيث ملاءمتها، وتتطلب الحضافة أو الحذر -حسب الفقرة (37) من الإطار المفاهيمي لمجلس المعايير المحاسبة الدولية - ضرورة بذل العناية الكافية وأخذ الحيطة والحذر بعين الاعتبار عند ممارسة حكم معين حول وضع التنبؤات والتقديرات المطلوبة تحت ظروف عدم التأكد.

3. **القابلية للفهم (Understandability):** إن إحدى الخصائص الأساسية للمعلومات المعروضة بالتقارير المالية هي قابليتها للفهم من قبل المستخدمين، وتحقيقاً لهذا الغرض، يفترض أن لدى المستخدمين بعض المعرفة في الأعمال والأنشطة الاقتصادية والمحاسبية، وأن لديهم الرغبة في دراسة المعلومات بقدر معقول من العناية، ومهما يكن، فإنه يجب عدم استبعاد المعلومات المهمة والملائمة لحاجات متخذي القرارات الاقتصادية التي يجب تضمينها التقارير المالية اعتماداً على أنه من الصعب جداً فهمها من قبل المستخدمين العاديين، كونها تحتوي بعضاً من التعقيد.

4. **القابلية للمقارنة (Compareability):** يجب أن يتمكن المستخدمون من إجراء مقارنة للقوائم المالية للمنشأة على مرور الزمن من أجل تحديد الاتجاهات في مركزها المالي وفي الأداء، كما يجب أن يكون بإمكانهم مقارنة القوائم المالية للمنشآت المختلفة من أجل التقييم النسبي لمراكزها المالية، والأداء والتغيرات في المركز المالي، ومن هنا فإن عملية قياس وعرض الأثر المالي للعمليات المالية المتشابهة والإفصاح عنها يجب أن يتم على أساس ثابت على مرور الزمن ضمن المنشأة وبطريقة متماثلة في كل المنشآت.²

III. مجال الاعتراف بالإيراد وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي **IAS 18** ومواد النظام المحاسبي المالي الجزائري **SCF** المتعلقة بمعالجة الإيراد الناتج عن مختلف الأنشطة الاقتصادية العادية:

1. الاعتراف بالإيراد وفقا لمعيار المحاسبة الدولي **IFRS / IAS 18** : يتضمن العرض التالي تعديلات

المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية **IFRS** حتى تاريخ 31 ديسمبر 2009 على المعيار المحاسبي الدولي رقم 18 الصادر من قبل لجنة معايير المحاسبة الدولية **IAS** في ديسمبر 2009 والتي يسري مفعولها بعد تاريخ 01 يناير 2010، حيث صيغ التعديل الذي شملته **IFRS** على **IAS/18** على بعض الفقرات كالفقرة 6 و 11 والتفسيرات المتعلقة بالمعيار، وكذا الأمثلة التوضيحية المرافقة لـ **IAS/18** .

تمت صياغة جميع فقرات **IFRS 18** من 1- 39 في سياق الهدف منه من خلال ما جاء في:

- مقدمة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية " إطار تحضير البيانات المالية وعرضها "
 - **IAS 18** " السياسات المحاسبية، التغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء"
- وقد جاءت هذه الفقرات لخدمة الصالح العام كونها عالية الجودة، سهلة الفهم وقابلة للتطبيق، حيث تقتضي أن تكون البيانات الصادرة عن المنشأة شفافة (ذات مصداقية عالية) وقابلة للمقارنة في البيانات المالية ذات الأغراض العامة لمساعدة المستثمرين والمشاركين الآخرين في أسواق رأس المال العالمية.³ حيث تم تعديل معيار المحاسبة الدولي 18 والأمثلة التوضيحية المرافقة له من خلال المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية التالية:

- معيار المحاسبة الدولي 39 " الأدوات المالية " : الاعتراف والقياس.
 - المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 4 "عقود التامين "
 - معيار المحاسبة الدولي 1 " عرض البيانات المالية "
 - تكلفة الاستثمار في شركة تابعة او منشأة مسيطر عليها بشكل مشترك او منشأة زميلة
 - تفسير لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية 15
 - إنشاء العقارات الصادر في يوليو 2008
 - التحسينات على المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الصادر في ابريل 2009
- وتشير التفسيرات التالية إلى معيار المحاسبة الدولي رقم 18:

- التفسير 13 الوحدات تحت السيطرة المشتركة المساهمات غير النقدية للمشاركين في مشروع مشترك
- التفسير 27 تقييم محتوى العمليات التي تتضمن الصيغة القانونية لعقود التأجير
- التفسير 31 الإيراد - عمليات المبادلة (المقايضة) التي تنطوي إلى خدمات إعلانية
- تفسير لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية 12 "ترتيبات امتياز تقديم الخدمات "

- تفسير لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية 13 "برنامج ولاء العميل "
- تفسير لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية 18 "عمليات نقل الأصول من العملاء".⁴

إن الهدف من IAS 18 هو وصف المعالجة المحاسبية للإيرادات والمكاسب المتحصل عليها عند القيام بالأنشطة العادية لأنواع محددة من الأحداث والعمليات التجارية ضمن إطار إعداد وعرض البيانات المالية وتحديد أسس الاعتراف بالإيراد، كما يقدم إرشادات عملية على تطبيق المعايير التي تتحقق فيها الاعتراف بالإيراد.⁵

أولاً: تعريف المعيار المحاسبي الدولي IAS 18: هو الزيادة في المنافع الاقتصادية في صورة تدفقات داخلية المستلمة أو القابلة للاستلام والتي تؤدي إلى الرفع في قيمة الموجودات أو التخفيض في قيمة المطلوبات والالتزامات والتي تسمح بالزيادة في حقوق الملكية وذلك بخلاف ما يقدمه الملاك من مساهمات «أي لا نعني بالزيادة في رأس المال من خلال زيادة مساهمات الملاك» ويشار إلى أنه الدخل الناتج عن مختلف الإيرادات والمكاسب في سياق الأنشطة العادية التي تقوم بها المؤسسة، يشار إلى المداخل المحصل عليها من خلال الأنشطة العادية بالمسميات المحددة في الإطار التالي:

- مبيعات السلع ،
- تقديم الخدمات ،
- استخدام موجودات المؤسسة من طرف الغير وتشمل : الفوائد ، عوائد الأسهم ، إيرادات حقوق الامتياز المتمثلة في الإيجارات والإتاوات،
- المقايضة في إطار المبادلات التجارية.

ثانياً: نطاق تطبيق المعيار: لا يعالج هذا الأصل الإيراد الناشئ عن:

- اتفاقيات عقود الإيجار (والتي تضمنها IAS /17)
- أرباح الأسهم الناتجة عن الاستثمارات التي تجري المحاسبة عنها بطريقة حقوق الملكية، المحاسبة عن الاستثمارات في المنشآت الزميلة (والتي تضمنها IAS 28)
- عقود التأمين (والتي تضمنها IFRS/4)
- التغييرات في القيم العادلة للأصول والالتزامات المالية والتنازل عنها(والتي تضمنها 9 / IFRS)، وكذا الإيراد الناتج عن التغييرات في قيمة الأصول المتداولة الأخرى.

▪ الاعتراف المبدئي والتغييرات في القيمة العادلة للأصول البيولوجية والزراعية (والتي تضمنها
(IAS / 41)

▪ استخراج الخامات المعدنية.

ثالثا: التعاريف المتعلقة بالمعيار:

1- **بيع السلع:** تشمل البضائع تلك البضائع المنتجة من قبل المشروع بهدف البيع والبضائع المشتراة من قبل تاجر التجزئة او الأراضي وغيرها من الممتلكات المحتفظ بها لإعادة البيع.

2- **تقديم الخدمات:** يتضمن تقديم الخدمات عادة تنفيذ مهمة من قبل المشروع متعاقد عليها خلال فترة من الوقت متفق عليها، وقد تقدم الخدمات خلال فترة أو أكثر من فترة واحدة، ترتبط بعض عقود الخدمات مباشرة بعقود الإنشاء مثل خدمات مدراء المشاريع والمهندسين المعماريين لا يعالج هذا المعيار الإيراد الناتج عن مثل هذه العقود بل تعالج وفقا لمتطلبات عقود الإنشاء كما هي محددة بمعيار المحاسبة الدولي IAS 11 "عقود الإنشاء".

3- **استخدام موجودات المؤسسة من طرف الغير:** إن استخدام الآخرين لأصول المنشأة يحقق إيرادا على شكل:

- الفائدة: رسم مقابل استخدام النقدية أو ما يعادلها أو مبالغ مستحقة للمشروع. مثل: الودائع والأوراق التجارية والادخارات الموجودة في البنوك
- الإيجارات والإتاوة: رسوم مقابل استخدام أصول المنشأة طويلة الأجل، مثل: حقوق الاختراع، التراخيص والعلامات التجارية، حقوق النشر وبرامج الحاسوب.
- أرباح الأسهم: وتتمثل في توزيع الأرباح على أصحاب الاستثمارات في حق الملكية بنسب ملكيتهم في رأس المال وحسب درجة امتياز السهم مثل: الأسهم الممتازة، الأسهم العادية.

4- **المقايضة في إطار المبادلات التجارية:** وهي عملية يتم بموجبها إبرام عقد يتضمن التنازل أصل مقابل الحصول على أصل آخر دون توفر لعنصر النقدية أو ما يعادلها، حيث يمكن أن يكون الأصل المتحصل عليه مشابه للأصل المقدم (المتنازل عنه)، أو مختلف عنه.⁶

2. مجال الاعتراف بالإيراد وفقا لمواد النظام المحاسبي المالي الجزائري SCF المتعلقة بمعالجة الايراد الناتج عن مختلف الأنشطة الاقتصادية العادية: تضمن النظام المحاسبي المالي المحلي SCF المرسوم التنفيذي المؤرخ بتاريخ: 26 / 07 / 2008 والصادر في 28 / 03 / 2009 والمتضمن قواعد التقييم والمحاسبة، محتوى الكشوف المالية وطريقة عرضها، مدونة الحسابات، وقواعد سير الحسابات ووظائفها،

وقد اشتملت المادة من :111 - 1 إلى غاية : 111-6 من المرسوم التنفيذي المؤرخ في: 26 - 07-2008 المبادئ العامة المتعلقة بالتقييم والإدراج في الحسابات للعناصر التالية: الأصول؛ الخصوم؛ الأعباء؛ والمنتجات (الفقرات 111 - 1 ، 111 - 2 و 111 - 3).⁷

المحور الثاني: الإطار التشغيلي للاعتراف بالإيرادات الناتجة عن الأنشطة العادية كقياس والتقييم، ومجال الإفصاح وفقا لـ **SCF & IAS 18**.

أولا: حدود الاعتراف بالإيرادات الناتجة عن الأنشطة العادية: (حسب الهدف من IAS 18) ينبغي الاعتراف بالإيراد والقيام بالمعالجة المحاسبية للعمليات المتعلقة به فقط بتوافر الشرطين الأساسيين التاليين:

- ❖ بالإمكان أن منافع اقتصادية مستقبلية سوف تتدفق إلى المشروع.
 - ❖ بالإمكان قياس هذه المنافع بصورة موثوقة.⁸
- وفي نفس السياق فان SCF اقر ذلك من خلال نص المادة 111 - 1 كالتالي: « يدرج عنصر الأصول والخصوم والأعباء والمنتجات في الحسابات في الحسابات عندما:
- يكون من المحتمل أن تعود منه أو إليه أية منفعة اقتصادية مستقبلية مرتبطة بالكيان،
 - للعنصر كلفة أو قيمة يمكن تقييمها بصورة صادقة.

وأضاف انه بالنسبة للمعاملات التي تخص الأصول والخصوم ورؤوس الأموال الخاصة والمنتجات والأعباء، كما هي محددة في هذا النظام يجب أن تقييد في المحاسبة، ولا يمكن تبرير عدم إدراجها في الحسابات أو تصحيحه بمعلومة سردية أو عددية من طبيعة أخرى مثل الإشارة في ملحق .⁹ ، وحسب الفقرة 08 من IAS 18 فانه يشمل الإيراد إجمالي التدفقات الداخلة من المنافع الاقتصادية المستلمة أو القابلة للاستلام وبالتالي لا ينتج عن المبالغ المستلمة نيابة عن أطراف أخرى إيرادا يتوجب الاعتراف به، مثل ضرائب المبيعات والسلع والخدمات وضرائب القيمة المضافة التي تحصلها المنشأة بالنيابة عن المنشآت الحكومية فهنا يستلزم استبعادها لأنها لا تسبب زيادة في حقوق الملكية،¹⁰ وهو ما أكده SCF من خلال ما جاء في نص المادة 131-7 في إطار العمليات المنجزة لحساب الغير كالتالي: « تدرج العمليات التي يعالجها الكيان لحساب أطراف أخرى بصفة وكيل ، في الحسابات في حساب أطراف أخرى، ولا يسجل الوكيل في حساب النتائج سوى الأجر الذي يتلقاه بمقتضى توكيله» أضاف من خلال نص المادة: 131-8 « تدرج العمليات التي يعالجها الكيان لحساب الغير باسم الكيان حسب نوعه في أعباء الكيان ومنتجاته.»¹¹ ومنه فان كيفية تسجيل الإيراد المحصل لصالح طرف ثالث تكون كالتالي:

يعترف بالإيراد من قبل المنشأة فقط في حالة حصول المعاملات ذات العلاقة في حسابها الخاص، على سبيل المثال:

- الوكالات: إن المبالغ التي يقبضها الوكيل والتي تكون بالنيابة عن الموكل هي لا تغيير من حقوق ملكية الوكيل لذا فإن هذه المبالغ لا تعتبر إيرادا، بل يجب على الوكيل بدلا من ذلك تسجيل العمولات المقبوضة كإيراد فقط

- الضرائب: إن المبالغ التي يتم تحصيلها بالنيابة عن المنشآت الحكومية، مثل: ضرائب المبيعات وضرائب القيمة المضافة، فإنها لا تؤدي إلى نشوء منافع اقتصادية للمنشأة ولا تغير من حقوق ملكيتها، لذا تستبعد هذه المعاملات من الإيراد.¹²

ثانيا: قياس وتقييم الإيراد الناتج عن الأنشطة العادية:

حسب الفقرة 11 من IAS 18 فإنه في اغلب حالات الأنشطة العادية يكون مبلغ الإيراد على شكل نقدية أو ما يعادل النقدية، لكن عندما يكون تدفق النقدية أو ما يعادلها مؤجلا، فقد تكون القيمة العادلة للمقابل اقل من القيمة الاسمية لمبلغ النقدية المستلمة أو القابل للاستلام كأن تمنح المنشأة لعميلها ائتمانا بدون فائدة أو سعر فائدة اقل من سعر السوق. وأضافت نفس الفقرة الطرح التالي: «يعترف بالفرق بين القيمة العادلة والمبلغ الاسمي للمقابل كإيراد فائدة».¹³

فعند قبول ورقة قبض من طرف العميل كمقابل لبيع بضائع، فعندما تحمل هذه الورقة سعر فائدة أقل من سعر السوق، فإن تحديد القيمة العادلة لهذه الورقة يكون بخضم كافة المبالغ التي ستستلم مستقبلا وذلك بالاعتماد على معدل فائدة مستتب، والذي يتم تحديده بالاعتماد على:

1. المعدل السائد على الأدوات المالية المشابهة للمصدر من نفس المستوى الائتماني، أو
2. معدل الفائدة الذي يجعل القيمة الحالية للمبلغ الاسمي للأداة مساو لسعر البيع النقدي الجاري للبضائع أو الخدمات.¹⁴

وفي نفس السياق جاءت المادة 127-1 من SCF موضحة لأسس تقييم وقياس الإيراد كالتالي: «تؤخذ الأعباء والمنتجات المالية في الحسابان تبعا لانقضاء الزمن وتلحق بالسنة المالية التي ترتبت الفوائد خلالها. والعمليات التي تم الحصول من اجلها على تأجيل الدفع أو منح هذا التأجيل بشروط نقل عن شروط السوق، تدرج في الحسابات بقيمتها الحقيقية بعد طرح المنتج المالي أو التكلفة المالية المرتبطة بهذا التأجيل. الفارق بين القيمة الاسمية للمقابل والقيمة الحقيقية للعمليات التي تناسب الكلفة

التقديرية للقرض المتحصل عليه أو الممنوح يدرج في الحسابات كأعباء مالية في حسابات المشتري، ومنتجات (منتجات) مالية في حسابات البائع»¹⁵.

ثالثاً: مجال الإفصاح عن الإيراد الناتج من الأنشطة العادية: وفق الفقرة (S 35 من IAS/18) ينبغي أن تفصح المنشأة عن البنود التالية:

1. السياسات المحاسبية: والتي تتبناها المنشأة للاعتراف بالإيراد بما في ذلك الطرق التي تستخدمها لتحديد مراحل الانجاز في تقديم الخدمات.
2. فئات الإيراد: مبلغ الإيراد الناشئ عن التعاملات في الفئات التالية: بيع السلع، تقديم الخدمات، الفائدة، حقوق الانتفاع، أرباح الأسهم.
3. عمليات التبادل: الإيراد المتحقق من عمليات تبادل السلع أو الخدمات من خلال المقايضة.
4. التكاليف المحتملة: وهي الخسائر الممكنة الوقوع أو المكاسب المشكوك في تحصيلها وهو ما يقتضي تكوين مخصصات مسبقة لمواجهتها.¹⁶

1- عملية بيع السلع: حسب الفقرة (14 من IAS/18) لا يتم الاعتراف بالإيراد المتأتي عن بيع البضائع إلا إذا تحققت الشروط التالية:

- I. قيام المؤسسة بتحويل المخاطر الهامة ومنافع ملكية البضائع إلى المشتري،
 - II. عدم احتفاظ المنشأة بأي علاقة إدارية مستمرة إلى الحد المرتبط عادة بوجود الملكية
 - III. أو الرقابة الفعالة على البضائع المباعة،
 - IV. إمكانية قياس الإيراد بصورة موثوقة،
 - V. احتمال تدفق المنافع الاقتصادية المرتبطة بالعملية إلى المنشأة،
 - VI. إمكانية قياس التكاليف المتكبدة أو التي سيتم تكبدها بصورة موثوقة.¹⁷
- وحسب المادة 111-2 من SCF فإن قواعد تقييم منتجات الأنشطة العادية المتأتية عن بيع السلع وإدراجها في الحسابات كإيراد، يجب أن تتوفر على الشروط التالية:
- ✓ أن يكون الكيان قد حول إلى المشتري المخاطر والمنافع الهامة الملازمة لملكية السلع،
 - ✓ أن لا يبقى للكيان دخل في التسيير كما هو مفروض عادة على المالك ولا في المراقبة الفعلية للسلع المتنازل عنها،
 - ✓ أن يكون من الممكن تقييم مبلغ منتجات الأنشطة العادية إلى الكيان،
 - ✓ أن يكون من الممكن تقييم التكاليف التي تحملها الكيان أو سيتحملها والمتعلقة بالمعاملة بشكل صادق.

وأضاف: لا تمثل المبيعات إلى الخارج خصوصيات ملحوظة قياسا إلى المبيعات في أرض الوطن.¹⁸

وفق الفقرة (15 من IAS/18) فإنه في أغلب الحالات يتزامن حدث نقل منافع ومخاطر الأصل مع حدث نقل الملكية القانونية وتحويل الحيازة من المشتري إلى البائع، كما أنه قد لا يتزامن الحدثان وهو ما يتطلب فحص الظروف المتعلقة بالعملية من أجل الحصول على تقدير للإيراد بشكل موثوق. ووفق الفقرة (16 من IAS/18) إن عملية البيع التي تسمح للبائع بالاحتفاظ بالمخاطر الهامة لا يعترف بالإيراد الناتج عنها، وعلى سبيل المثال لا الحصر. وتنص الفقرة (17 من IAS/18) أنه عند قيام المنشأة بعملية بيع تسمح لها بالاحتفاظ بجزء غير هام من مخاطر الملكية المتعلقة بالمبيع فإن هذه الوضعية تمكن المنشأة من الاعتراف بالإيراد الناتج عن هذه العملية. كمنح الحق للعميل في رد البضاعة غير المطابقة للمواصفات التي ترضيه، حيث يعترف بالإيراد في مثل هذه الحالة وقت البيع إذا توفر الشرطين التاليين:

- أن يستطيع البائع تقدير المردودات المستقبلية؛
- أن يعترف بالالتزام المتعلق بهذه المردودات.

وذلك بناء على التجربة السابقة في الماضي القريب أو ظهور عوامل أخرى لها علاقة بهذه العملية.¹⁹ وفي حالة تحقق دين معدوم " عندما تنشأ شكوك معينة بشأن إمكانية تحصيل مبلغ معين " يتم تسجيله والاعتراف به مسبقا كإيراد، يعترف بالمبلغ غير المحصل كمصروف وليس كتخفيض للإيراد المعترف به مسبقا، تنطبق هذه القاعدة على الإيراد المعترف به من بيع السلع وتقديم الخدمات والفائدة وحقوق الانتفاع وأرباح الأسهم.²⁰ وفق الفقرة (18 من IAS/18) فإنه في حالة أن تدفق المنافع الاقتصادية المستقبلية للمنشأة والناتجة عن الإيراد يكون غير مؤكد (مشكوك في تحصيله) أو مرتبط بحدوث سبب ما، فعند تأكد سبب عدم التحصيل يعترف بالجزء غير المحصل من إيراد هذه العملية كمصروف وليس كتعديل بالتخفيض في القيمة الفعلية للإيراد. أي « بتكوين مؤونة »²¹، وهو ما أكد عليه SCF في مضمون المادة 111 - 4 كالتالي: « يترتب عن الأعباء المبينة بوضوح من حيث موضوعها والمحتملة بفعل أحداث طرأت أو جار حدوثها من قبيل الاحتمال تكوين احتياطات. وتحول الاحتياطات إلى نتائج عندما تزول الأسباب التي دعت إلى تكوينها» كما أقر على ذلك من خلال نص المادة 111 - 5 حيث جاءت كالتالي: « في حالة افتراض حدث له علاقة سببية مباشرة ومرجحة مع وضعية مدونة عند تاريخ إقفال حسابات السنة المالية، ويثبت حصوله عند ذلك التاريخ وتاريخ إعداد حسابات هذه السنة المالية، فإنه يتعين ربط الأعباء والمنتجات المتعلقة بالحدث بالسنة المالية المقفلة».²² ووفقا للفقرة (§ 19 من IAS/18) فإنه يتم الاعتراف بالإيرادات والمصروفات الناتجة عن عملية معينة كعملية منفردة ويطلق على هذا الإجراء بمقابلة المصروفات بالإيرادات، ففي حالة تعذر قياس

المصروفات المتكبدة بطريقة موثوقة يعترف بالمقابل المستلم عن بيع السلع كالتزام (حق).²³ وهو ما سنه SCF من خلال نص المادة 111 - 5 السابقة الذكر وكذا ما جاء به في المادة 111 - 6 كالتالي: « يدرج أي عبا في حسابات النتائج بمجرد توفيق نفقة عن إنتاج أي منفعة اقتصادية مستقبلية، أو كانت هذه المنافع الاقتصادية المستقبلية لا تتوفر على شروط إدراجها في الميزانية كأصل، أو توقفت عن موافقة هذه الشروط»²⁴ وخلصه ذلك انه يجب أن تترجم المعالجة المحاسبية التدفقات الاقتصادية والمالية للمؤسسة والتي يجب تسجيلها اذا تضمنت الشروط التالية:

1- المعلومة الدقيقة حول أصل ومصدر التدفقات المحاسبية ووجهتها (عملها)

2- المعلومة الدقيقة حول طبيعة التدفق النقدي المحاسبي ومبلغه وقيمه

3- الوثائق الثبوتية المبررة للتدفق المحاسبي.²⁵

2- **عملية تقديم الخدمات:** وفقا للفقرة (20 من IAS/18) لا يتم الاعتراف بالإيراد المتأتي عن تقديم الخدمات إلا

إذا تم تقدير نتائج العملية على نحو موثوق به وذلك لا يتحقق إلا اذا تم الوفاء بكامل الشروط التالية:

I. قياس مبلغ الإيراد بصورة موثوقة،

II. من المحتمل أن المنافع الاقتصادية المرتبطة بالعملية سوف تتدفق إلى المشروع،

III. يمكن قياس مرحلة الانجاز العملية بشكل موثوق في نهاية فترة إعداد التقرير المالي،

IV. إمكانية قياس التكاليف المتكبدة أو التي سيتم تكبدها بصورة موثوقة.²⁶

بداية نشير إلى انه يمكن التمييز بين ثلاثة أنواع من تقديم الخدمات:

- **الخدمات المستمرة:** من الأمثلة على ذلك نجد عقود التأجير، عقود التأمين ، عقود الاشتراكات

والقبول في النوادي والمجالات ، عقود التنازل عن الرخص والبراءات أو كرائها.

- **الخدمات المتقطعة:** ومن الأمثلة على ذلك نجد أعمال الخبرة المحاسبية، عقود الصيانة

والإصلاحات محددة المدة.

- **الخدمات المحددة بعقد شامل:** من الأمثلة على ذلك نجد عقود دراسات الهندسة التي ستند عند

انجاز خدمة التهيئة.

وفقا للفقرة (21 من IAS/18) يعترف بالإيراد وفقا لمرحلة التقدم في انجاز العملية والتي تعرف بطريقة

نسبة الانجاز وهو ما يتطلب قياس الإيراد والاعتراف به خلال الفترة المحاسبية التي يتم فيها تقديم

الخدمات حيث توفر معلومات مفيدة عن مدى التقدم في أداء الخدمة (كما يتطلب IAS 11). وفقا

للفقرة (23 من IAS/18) تكون المنشأة قادرة على إجراء تقديرات موثوقة للإيراد الواجب الاعتراف به بعد

أن يتفق أطراف المعاملة على شروط التسوية، والمقابل النقدي الذي سيتم تبادله، وحقوق كل طرف فيما يخص الخدمات التي سيتم تقديمها واستلامها ويمكن أن تعترف المنشأة بالإيراد المرتبط بالخدمات المقدمة عندما تستوفي جميع الشروط التالية:

- **قابلية قياس الإيراد:** يمكن قياس مبلغ الإيراد الذي سيعترف به بشكل موثوق.
- **ضمان المنافع:** تتدفق المنافع الاقتصادية المرتبطة بالمعاملة إلى المنشأة.
- **قابلية قياس الانجاز:** يمكن قياس التكاليف المرتبطة بالمعاملة بشكل موثوق، كما هو الحال مع تكاليف انجازها.²⁷

وفي حالة احتساب الإيراد من بيع الخدمات: وفقا للفقرة (25 & 26 & 27 من IAS/18) تعد المواضيع التالية هي أساس طريقة الاحتساب المستخدمة للاعتراف بإيراد الخدمات:

1. **الاعتراف على أساس القسط الثابت:** اذا اشتملت الخدمات المقدمة على عدد غير محدد من الأفعال خلال فترة زمنية محددة، ينبغي الاعتراف بالإيراد على أساس القسط الثابت خلال الفترة الزمنية المحددة، ما لم توجد طريقة أخرى أفضل تمثل تقديم الخدمات.
2. **الأنشطة الهامة:** اذا كان يوجد نشاط محدد هو أكثر أهمية من الأنشطة الأخرى، فانه ينبغي على المنشأة أن توجّل الاعتراف بالإيراد إلى أن يتم استكمال تنفيذ ذلك النشاط.
3. **تقديرات غير موثوقة:** عندما لا يكون بإمكان المنشأة تقدير نتيجة الخدمات بشكل موثوق، فينبغي عليها أن تعترف بالإيراد فقط بمقدار استرداد المصاريف المعترف بها، ووفقا لهذا السيناريو، لا يعترف بأي أرباح، واذا كان من غير المحتمل استرداد التكاليف المتكبدة فعلى المنشأة ألا تعترف بالإيراد وإنما ينبغي عليها أن تعترف بجميع التكاليف المتكبدة كمصاريف.

وتتمثل ضوابط استخدام إيراد الخدمات وفقا للفقرة (§ 28 من IAS/18) في انه يجب الاعتراف بالخسائر من عقود الخدمات كمصاريف مقدرة فقط، وحيث انه توجد ممانعة طبيعية على الاعتراف بالخسائر مقدما قبل حصول الحدث الفعلي، ووفقا للفقرة (§ 20 من IAS/18) فانه عند زوال حالة عدم التأكد فان من الضوابط الجيدة دمج مراجعة قياسية للخسائر والأرباح المقدرة من عقود الخدمات والممكنة التحقق، وذلك باستخدام طريقة نسبة الانجاز من خلال الرجوع إلى مرحلة انجاز العملية في نهاية كل فترة يتم فيها إعداد التقرير ابتداء من عملية الإقفال الشهرية إلى غاية عملية الإقفال السنوي (G 50 ومنه Bilan) مع اعتبار كافة الشروط المذكورة آنفا.²⁸

3- عملية استخدام موجودات المؤسسة من طرف الغير (تحصيل الفوائد، العلاوات والإتاوات، وأرباح الأسهم): وفقا للفقرة (§ 29 من IAS/18) لا يتم الاعتراف بالإيراد المتأتي من استخدام موجودات المؤسسة من طرف الغير إلا إذا تم تقدير نتائج العملية على نحو موثوق به وذلك لا يتحقق إلا إذا تم الوفاء بكامل الشروط التالية:

ا. قياس مبلغ الإيراد بصورة موثوقة،

ب. من المحتمل أن المنافع الاقتصادية المرتبطة بالعملية سوف تتدفق إلى المشروع.

وفقا لمعيار المحاسبة الدولي IAS 18 فإن الاعتراف بالإيراد الناتج عن استعمال الغير لأصول المنشأة يتم بالاعتماد على الأسس التالية:

• الفوائد: تعالج محاسبيا على أساس سعر الفائدة الفعلي (أسلوب سعر الفائدة الساري المفعول) ويحسب بواسطة الطرق التالية:

1) يتضمن حساب كافة الرسوم المدفوعة مضافا إليها تكاليف المعاملة وجميع العلاوات ومطروحا منها الخصومات الممنوحة والتدفقات النقدية المستقبلية حيث يعترف بهذه الأخيرة بناء على تاريخ الاستحقاق،
2) تقدير سعر الفائدة الفعلي الساري المفعول بالاستناد إلى مجموعة من الأدوات المالية المتشابهة وذلك يجب أن يتم بصورة موثوقة،

3) عند تعذر تطبيق الطريقتين السابقتين يقاس إيراد الفائدة بناء على التدفقات النقدية التعاقدية (التفاوضية) [شروط بنود العقد]، حيث يؤخذ بهذا العقد خلال كامل المدة التعاقدية للأداة المالية والمتمثلة في [أصول مالية (أسهم)، التزامات مالية (سندات)].

• الإتاوات والعلاوات: يتم معالجتها محاسبيا على أساس الاستحقاق التدريجي لأقساط النقد المتحصل عليه.

• عوائد (أرباح) الأسهم: يعترف بأرباح الأسهم عندما يثبت حق حامل السهم في استلام الأرباح (أي عندما تقرر المؤسسة المساهم فيها توزيع أرباح الأسهم على أصحابها بطريقة موثوقة استنادا إلى وثيقة ثبوتية).
- إذا تم استخدام أصول المؤسسة من طرف الغير فانه لا يعترف إلا بالجزء من فوائد الإيراد المحصل خلال فترة امتلاك الأصل والحيازة عليه.

- تستحق الإتاوات طبقا لشروط الاتفاقية المناسبة، وعادة ما يعترف بها على هذا الأساس، إلا إذا كان من الملائم الاعتراف على أساس آخر منتظم ومعقول اخذين في الاعتبار جوهر الاتفاقية.

- في حالة ثبوت عدم إمكانية تحصيل منافع اقتصادية مرتبطة بعملية استخدام الغير لأصول المنشأة فيعترف بالمبلغ غير القابل للتحصيل كمصروف وليس كتعديل لمبلغ الإيراد.²⁹

4- عملية المقايضة في إطار المعاملات التجارية: في حالة الاعتراف بالإيراد في المقايضة التجارية للسلع وفقا للفقرة (§ التفسير رقم 31 & 9 من IAS/18) لا تحقق المعاملة إيرادا اذا انطوت على تبادل سلع أو خدمات ذات طبيعة أو قيمة متشابهة أما اذا كان التبادل بين سلع أو خدمات مختلفة فان هذه المبادلة تحقق إيرادا، ويقاس هذا الإيراد بالقيمة العادلة للسلع أو الخدمات المستلمة، وحسبما يتم تعديله بمبلغ أي نقد منقول. وادا كان من غير الممكن قياس القيمة العادلة للسلع أو الخدمات المستلمة بشكل موثوق، فانه يتم استخدام القيمة العادلة او الخدمات المتنازل عنها، حسبما يتم تعديلها بمبلغ أي نقد منقول. وتتمثل الضوابط اللزوم استخدامها في معاملات المقايضة في إنشاء حالة عمل معينة يقتضي توضيح تفصيلي لسبب الحاجة إلى معاملة مقايضة وعن نوع المحاسبة التي ينبغي استخدامها لتلك المعاملة، وينبغي المصادقة على الحالة من قبل المصالح المعنية قبل إنشاء أي قيد ذي العلاقة في دفتر اليومية، وينبغي حفظها في ملف خاص وذلك للتقليل من احتمالية إنشاء معاملات مقايضة زائفة.³⁰

✓ **الخدمات المتشابهة:** اذا كان يوجد تبادل لخدمات مشابهة، لا يؤدي التبدل إلى الاعتراف بالإيراد من قبل أي من الطرفين.

✓ **الخدمات المختلفة:** اذا كان يوجد تبادل لخدمات مختلفة، بإمكان البائع الاعتراف بالإيراد. ومن غير المسموح القيام بذلك بناء على القيمة العادلة للخدمات المستلمة. وبدلا من ذلك يمكن للبائع أن يقيس الإيراد بناء على القيمة العادلة للخدمات التي يقدمها بالرجوع إلى معاملات لا تتعلق بالمقايضة:

✓ تشمل خدمات مشابهة لتلك المشمولة في معاملة المقايضة،

✓ تحدث بشكل متكرر،

✓ تشتمل على طرف مقابل مختلف عن معاملة المقايضة،

✓ تشتمل على نقد أو عوض نقدي آخر له قيمة عادلة يمكن قياسها بموثوقية،

✓ تمثل عدد مسيطر من المعاملات والمبالغ مقارنة مع معاملات المقايضة.³¹

النتائج والتوصيات: تصنف المعايير المحاسبية حسب المعلومات التي تحتويها والهدف منها، أي حسب علاقتها بالقوائم المالية، حيث أن المعايير التي تتعلق بقائمة الدخل هي مجموعة في المعايير التالية: IAS 11، IAS 18، IAS 9، IAS 20، IAS 23، IAS 33، IAS 35. وعمد النظام المحاسبي الجزائري الى مواكبة ما جاء في صلب هذه المعايير باصداره للجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19، والصادرة بتاريخ 2009/03/25 والمتضمنة لتحديد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية

وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها من المادة 111 الى غاية المادة 131، حيث يقصد بالإيرادات الزيادة في أصول المنشأة بما فيها النقدية، أو النقص في التزاماتها أو الاثنين معا والتي تنتج عن عمليات تبادل السلع والخدمات المتاحة للمؤسسة خلال الفترة التي تغطيها قائمة الدخل وتنطوي الإيرادات على العناصر التالية:

- إيرادات الأنشطة الرئيسية والمتمثلة في المبيعات من السلع والخدمات التي تقوم بها المؤسسة.
- إيرادات الأنشطة الثانوية والمتمثلة في الإيرادات الناتجة عن الأنشطة الثانوية بجانب نشاط المؤسسة الرئيسي، وتحصل غالبا على هذه الإيرادات دوريا مثل الإيجارات والفوائد .
- أما المكاسب فيقصد بها المنافع بخلاف الإيرادات التي يمكن أن تحصل عليها المؤسسة نتيجة عمليات عرضية لا تدخل ضمن نشاطها الرئيسي، عن بيع الأصول الثابتة، كما يمكن أن نسميها بالإيرادات الاستثنائية أو الإيرادات خارج الاستغلال.

وتبقى الأهمية البالغة والمتمثلة في الأثر الناتج عن تغيير تطبيق السياسات والقواعد المحاسبية، حيث أن الثبات هو احد الخصائص النوعية التي يجب أن تتوفر في المعلومة المحاسبية وبالتالي نلاحظ توافق مقبول في مضمون قياس الإيرادات المتأتية عن الأنشطة العادية ولا يتسنى الا ان تكون ضرورة اضافية لاعادة تحيين بنود النظام المحاسبي الجزائري لتدارك الفجوات لقياس الإيرادات المستحدثة.

قائمة المراجع:

¹ رضا إبراهيم صالح ، أطروحة دكتوراه حول: اثر توجه معايير المحاسبة نحو القيمة العادلة على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في ظل الأزمة المالية العالمية، كلية التجارة، جامعة مفر الشيخ، مصر، 2009 ، ص- ص: 25 ، 37.

² بن ربيع حنيفة، الواضح في المحاسبة المالية وفق SCF & IFRS/IAS، ج1، 2011، ص ص 09، 10.

³ المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية - البيانات الرسمية الصادرة في 01 يناير 2010 والمتضمنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية لكنها لا تتضمن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية التي سيتم استبدالها - الجزء أ - ص 475.

⁴ المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، مرجع سابق ذكره، - الجزء أ - ص 477.

⁵ المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، مرجع سابق ذكره، ص 479.

-
- ⁶ المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، مرجع سابق ذكره، ص 485.
- ⁷ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19، والصادرة بتاريخ 2009/03/25 والمتضمنة لتحديد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، ص 6.
- ⁸ المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، مرجع سابق ذكره، ص 479.
- ⁹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19، مرجع سابق ذكره، ص 6.
- ¹⁰ المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية مرجع سابق ذكره، ص 479.
- ¹¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 19 مرجع سابق ذكره، ص 15.
- ¹² ستيفن - إم براغ ، المرجع السريع في حل المشكلات التي يواجهها المدراء التنفيذيون والمحاسبون، الدليل المبسط للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، سنة 2012 ، ص 208.
- ¹³ المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، مرجع سابق ذكره، ص 480.
- ¹⁴ المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، مرجع سابق ذكره، ص 481.
- ¹⁵ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19 ، مرجع سابق ذكره، ص 15.
- ¹⁶ ستيفن - إم براغ، مرجع سابق ذكره، ص 209، 210.
- ¹⁷ المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، مرجع سابق ذكره، ص 482،
- ¹⁸ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19 ، مرجع سابق ذكره، ص 16.
- ¹⁹ المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، مرجع سابق ذكره، ص- ص: 482، 483.
- ²⁰ ستيفن - إم براغ، مرجع سابق ذكره، ص 208.
- ²¹ المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، مرجع سابق ذكره، ص 483.
- ²² الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19 ، مرجع سابق ذكره، ص 6.
- ²³ المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، مرجع سابق ذكره، ص 483.
- ²⁴ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19 ، مرجع سابق ذكره، ص 6.
- ²⁵ ستيفن - إم براغ، مرجع سابق ذكره، ص - ص 187، 191.
- ²⁶ المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، مرجع سابق ذكره، ص 483.
- ²⁷ المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، مرجع سابق ذكره، ص ص 483، 484.
-
- ²⁸ ستيفن - إم براغ، مرجع سابق ذكره، ص ص 193، 194.
- ²⁹ المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، مرجع سابق ذكره، ص ص 485، 486.
- ³⁰ ستيفن - إم براغ، مرجع سابق ذكره، ص 188 .
- ³¹ ستيفن - إم براغ، مرجع سابق ذكره، ص ص 205، 206 .