مجلة جامعة تشرين – سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية

اسم المقال: محاسبة الإيراد في القطاع الخدمي (دراسة حالة عن المؤسسة العامة للاتصالات في سوريا)
اسم الكاتب: د. ماهر الأمين، د. باسل أسعد، يوسف حافظ قرطالي
رابط ثابت: https://political-encyclopedia.org/index.php/library/4137
تاريخ الاسترداد: 2026/11/03 07:36 +03

الموسوعة السياسيّة هي مبادرة أكاديمية غير هادفة للربح، تساعد الباحثين والطلاب على الوصول واستخدام وبناء مجموعات أوسع من المحتوى العلمي العربي في مجال علم السياسة واستخدامها في الأرشيف الرقمي الموثوق به لإغناء المحتوى العربي على الإنترنت.
لمزيد من المعلومات حول الموسوعة السياسيّة – Encyclopedia Political، يرجى التواصل على info@political-encyclopedia.org

استخدامكم لأرشيف مكتبة الموسوعة السياسيّة – Encyclopedia Political يعني موافقتك على شروط وأحكام الاستخدام المتاحة على الموقع https://political-encyclopedia.org/terms-of-use

تم الحصول على هذا المقال من موقع مجلة جامعة تشرين – سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية – ورفده في مكتبة الموسوعة السياسيّة مستوفياً شروط حقوق الملكية الفكريّة ومتطلبات رخصة المشاع الإبداعي التي ينضوي المقال تحتها.

مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية _ سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية المجلد (30) العدد (5)2008
Tishreen University Journal for Research and Scientific Studies -Economic and Legal Sciences Series Vol. (30) No. (5) 2008

محاسبة الإيراد في القطاع الخدمي
(دراسة حالة عن المؤسسة العامة للاتصالات في سوريا)

الدكتور ماهر الأمين*
الدكتور باسل أسعد**
يوسف حافظ قرطالي***

(تاريخ الإيداع 3 / 7 / 2008. قُبِل للنشر في 2008/11/26)

□ الملخّص □

تعد المحاسبة نظام معلومات هدفه الأساسي خدمة المؤسسات في تمكينها من إعداد تقارير مالية، مبنية على أسس وقواعد ومبادئ تفصح عن المركز المالي للمنشأة ونتائج أعمالها والتدفقات النقدية، وتساعد أيضاً في تحديد الكفاءة التي في ضوئها يتم تقييم نتائج الماضي والتخطيط للمستقبل في ظل التقديرات والدراسات المالية .

وتبرز أهمية البحث في إبراز الحاجة لتطوير السياسات والإجراءات المحاسبية المتبعة في محاسبة الإيراد في المؤسسة العامة للاتصالات، نتيجة للتطورات الاقتصادية التي تشهدها سوريا في ظل الانفتاح الاقتصادي، وذلك من خلال اعتماد المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، والتي أصبحت مستخدمة بشكل واسع على المستوى العالمي.

الكلمات المفتاحية : الإيراد – القطاع الخدمي .

* أستاذ مساعد – قسم المحاسبة – كلية الاقتصاد –جامعة تشرين – اللاذقية – سورية.
** مدرس – قسم المحاسبة – كلية الاقتصاد –جامعة تشرين – اللاذقية – سورية.
*** طالب دراسات عليا (ماجستير)– قسم المحاسبة – كلية الاقتصاد –جامعة تشرين – اللاذقية – سورية.

مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية _ سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية المجلد (30) العدد (5)2008
Tishreen University Journal for Research and Scientific Studies -Economic and Legal Sciences Series Vol. (30) No. (5) 2008

Revenue Accounting in The Service Sector (A Case Study on Syrian Telecommunications Establishment)

Dr. Maher Al-Ameen*
Dr. Basel Asa'ad**
Yusuf Kurtali***

(Received 3 / 7 / 2008. Accepted 26/11/2008)

□ ABSTRACT □

Accounting is an information system whose primary aim is serving establishments in enabling them to prepare financial report based on principles that show the financial status of the institution and the results of their performance and cash flow. It also helps in determining the ability through which the results of the past and planning of the future is estimated within these estimates and the financial studies. The importance of the research is to show the need for developing the accounting policies and procedures which are used for revenue accounting in Syrian Telecommunications Establishment as a result of the economic developments in Syria within the economic openness by adopting the International Financial Reporting Standards which are widely used by most companies around the world.

Key Words: Revenue - Service Sector.

* **Associate Professor, Accounting department, Econmics Faculty, Tishreen University, Lattakia ,Syria.**
****Assistant Professor, Accounting department, Econmics Faculty, Tishreen University, Lattakia ,Syria.**
*****Postgraduate Student, Accounting department, Econmics Faculty, Tishreen University, Lattakia, Syria.**

مقدمة :

بينما يتزايد تأثير درجة العولمة على مستوى الاقتصاديات المحلية من خلال تبسيط القواعد وإصلاحات السوق، وانتقال سوريا من الاقتصاد الاشتراكي المخطط إلى اقتصاد السوق الاجتماعي، علاوة على أنها ستدخل خلال الفترة المقبلة في شراكة مع الاتحاد الأوربي وستكون عضواً في منظمة التجارة العالمية (WTO)، وبصدور قانون الشركات رقم /3/ المؤرخ في 2008/3/13 ،لاسيما المادتين /80+195/ فقد تم إلزام الشركات بتنظيم حساباتها وحفظ سجلاتها ودفاترها وفق معايير المحاسبة والتدقيق الدولية، في حين مازالت شركات القطاع العام الاقتصادي في سوريا ملزمة بتطبيق النظام المحاسبي الموحد الصادر عام 1978*، تتزايد الحاجة لإيجاد نقطة تلاقي بين المعايير المعمول بها في إعداد التقارير المالية على المستوى المحلي وبين المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ، وبسبب الاختلافات السائدة بين المعايير والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها وبين المعايير المحلية والتغييرات السريعة والمتلاحقة في مختلف الدول المتقدمة والنامية على حد سواء، أدى ذلك إلى استخدام تعاريف مختلفة لعناصر القوائم المالية. ونتج عن ذلك أيضاً استخدام معايير مختلفة في الاعتراف بعناصر القوائم المالية وفي تفضيل أسس مختلفة للقياس. كما تأثر كذلك نطاق القوائم المالية والإفصاح المدرج فيها، وعلى سبيل المثال نجد أن المعايير المحاسبية البريطانية لم تتعامل مع مفهوم إثبات الإيرادات بشكل شامل ولم تقدم مفهوماً محدداً للاعتراف بالإيراد وكذلك لم يتم تحديد ضوابط ومبادئ عامة تحكم إثبات الإيرادات، في حين حددت المعايير المحاسبية الأمريكية قياس وإثبات الإيراد مفترضة شرطين لتحققه الأول اكتساب الإيراد والثاني حدوث عملية تبادل (www.socpa.org.sa/As/as05/as0507. ،2006).

أدى هذا الاختلاف إلى تطوير وتجديد النظم والممارسات المحاسبية، ونمو الحاجة إلى تطوير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية لتتوافق مع الحاجات الخارجية لمختلف فئات مستخدمي المعلومات المحاسبية في مجتمعاتها أولاً، ومن ثم مع متطلبات النظام الاقتصاد العالمي الجديد في ظل العولمة ثانياً.

مشكلة البحث:

تبرز المشكلة في تحديد النقطة التي يتحقق عندها الإيراد خلال دورة عمليات المؤسسة العامة للاتصالات التي يجب أن تتماشى مع الموضوعية التي يسعى إليها المحاسب من خلال الإجابة على الأسئلة التالية:

1_ هل يعترف بالإيراد في المؤسسة العامة للاتصالات عندما يكون من المحتمل تدفق منافع اقتصادية مقبلة ؟ وهل يمكن قياس هذه المنافع بصورة موثوقة ؟

2_ هل تنسجم المعالجة المحاسبية للإيراد في المؤسسة العامة للاتصالات التي تتبع النظام المحاسبي الموحد مع المعيار المحاسبي الدولي رقم /18/ ؟

3_ هل ينسجم الإفصاح المحاسبي عن الإيراد في القوائم المالية للمؤسسة العامة للاتصالات مع متطلبات الإفصاح التي تتطلبها المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ؟

أهمية البحث وأهدافه :

* عدل النظام المحاسبي الموحد الصادر عام /1978 / بموجب النظام المحاسبي الأساسي الصادر بالمرسوم رقم /490/ تاريخ 2007/12/26 الذي سيطبق اعتباراً من 2009/1/1.

تختلف معايير المحاسبة المعتمدة في أنحاء العالم من بلد لآخر، ولما كانت القوائم المالية للمنشآت والمؤسسات يمكن أن يتم تداولها خارج حدود الدولة التابعة لها، لذلك ظهرت الحاجة إلى التفكير في وضع آخر لمعايير المحاسبة حيث تكون مقبولة عالمياً ومتجانسة قدر الإمكان بين الدول، فاستخدام معايير المحاسبة الدولية يساهم في الاستجابة إلى متطلبات العولمة الاقتصادية من حيث وجود أسس ومعايير موحدة للقياس والإفصاح المحاسبي، بالإضافة إلى أن التزام المنشآت والمؤسسات بمجموعة عالمية من المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية يؤدي إلى اتساق أكبر في المعلومات المالية المقدمة في تقاريرها، الأمر الذي يساعد هذه المؤسسات في دخول أسواق المال العالمية بما يساهم في تعزيز قرارات الاستثمار ويزيل التناقض والالتباس عن مستخدمي القوائم المالية.

وتتبع أهمية هذه الدراسة من خلال استقصاء الجدل القائم حول مشكلة الاعتراف والقياس والإفصاح عن الإيراد في القطاع الخدمي بشكل عام ومحاسبة الإيراد في المؤسسة العامة للاتصالات في سوريا كإحدى القطاعات الخدمية بشكل خاص، من خلال تناول معيار المحاسبة الدولي رقم /18/ عن الإيراد، والنظام المحاسبي السوري الموحد الصادر عام 1978 ، ويتمثل الهدف الأساس للبحث في :

– عرض المعالجة المحاسبية للإيراد الناتج عن أنواع محددة من العمليات والأحداث في المؤسسة العامة للاتصالات من حيث التحقق والقياس وذلك من خلال المقارنة بين النظام المحاسبي الموحد السوري المطبق والمعيار المحاسبي الدولي رقم /18/ .

– اقتراح الأسس والإجراءات الموضوعية لقياس الإيراد المتحقق في المؤسسة العامة للاتصالات والإفصاح عنه بما ينسجم مع متطلبات المعيار المحاسبي الدولي رقم /18/ .

منهجية البحث:

يعتمد الباحث على منهج "دراسة الحالة " حيث يقدم هذا المنهج إمكانية لفهم طبيعة المعالجة المحاسبية للإيراد في القطاع الخدمي (دراسة حالة عن المؤسسة العامة للاتصالات في سوريا) من حيث تطبيق الإجراءات والطرق المتبعة وكذلك النظم المحاسبية المستخدمة ، ويساهم هذا المنهج في تحديد عمق الفجوة بين المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية والتطبيق .

حدود البحث :

إن حدود البحث هي المؤسسة العامة للاتصالات في الجمهورية العربية السورية وبالتحديد الإيرادات المتحققة من خلال النشاط الذي تقوم به.

الدراسات السابقة :

– رسالة ماجستير غير منشورة بعنوان" مدى تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في سوريا" أعدتها الباحثة دينا موفق دهبي، عام 2007، جامعة دمشق. حيث هدف البحث إلى بيان ضرورات تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في سوريا على العموم، ومدى تطبيقها وبيان المعوقات التي تحد من إمكانية تطبيقها، وتقديم اقتراحات وحلول لتجاوز المعوقات.

– رسالة ماجستير غير منشورة بعنوان "قدرة التحليل المالي على قياس الربحية حالة تطبيقية على إحدى الشركات الخدمية في سوريا" شركة سيرتيل للاتصالات، أعدها الباحث محمد صلاح البيطار،2007، جامعة دمشق. هدف البحث إلى بيان أثر انعكاس رقم الأرباح الظاهر في القوائم المالية للشركة على واقعها الحالي والمستقبلي، من خلال إظهار قوتها الإيرادية في الوضع الحالي ومدى انعكاسها على الوضع المحتمل في المستقبل.

في حين يهدف البحث إلى وصف المعالجة المحاسبية لإيرادات المؤسسة العامة للاتصالات في سوريا الناتجة عن أنواع محددة من العمليات والأحداث المالية من حيث التحقق والقياس، واقتراح الأسس والإجراءات اللازمة لقياس الإيراد المتحقق في المؤسسة وفق النظام المحاسبي السوري الموحد والإفصاح المحاسبي عنه بما ينسجم مع متطلبات المعيار المحاسبي الدولي رقم /18/ 0

الدراسة النظرية:

مفهوم الإيراد :

عرف الفكر المحاسبي مدخلين لتحديد مفهوم وطبيعة الإيرادات أحدهما يركز على تدفق الأصول الداخلة الناتجة عن أنشطة المشروع، والثاني يركز على السلع والخدمات التي ينتجها المشروع ويحولها للمستهلكين أو العملاء، حيث يقضي تعريف الإيرادات الأكثر شيوعاً واستخداماً على أنها "مقابل بيع السلع والخدمات للغير بصرف النظر عن واقعة التحصيل (أساس الاستحقاق) وتتحدد قيمة الإيرادات وفقاً لما يتم تحميله للعملاء" (أبو طالب، 2004). ويركز هذا التعريف على ربط الإيرادات بقائمة الدخل كونه يمثل ناتج النشاط الاقتصادي للوحدة، في حين يعرف البعض الآخر الإيرادات بأنها "الزيادة في الأصول أو النقص في الالتزامات (الخصوم) أو أنها تمثل التدفقات الداخلة للوحدة الاقتصادية نتيجة نشاطها العادي والمتمثل في بيع السلع وتأدية الخدمات للغير" (أبو طالب، 2004)، ويربط هذا التعريف الإيرادات بكل من قائمة الدخل وقائمة المركز المالي، حيث يحدد مصادر وطبيعة الإيرادات وبيان تأثيرها على عناصر الأصول والخصوم، وبالتالي فإن "الإيراد إما أن يمثل تدفقات صافي الأصول الداخلة للمشروع، أو يمثل تدفقات صافي السلع والخدمات الخارجة " (Eldon,1970)، أما هيئة معايير المحاسبة المالية الأمريكية فقد عرفت الإيراد على أنه يمثل" التدفقات الداخلة لأصول المشروع أو كل ما يؤدي إلى زيادتها، أو تؤدي إلى تخفيض التزامات الوحدة (أو مزيج منهما معاً) خلال الفترة نتيجة لإنتاج أو تسليم السلع، أداء الخدمات أو نتيجة لأنشطة أخرى تمثل جزءاً أساسياً من عمليات الوحدة (Journal of Accounting, 1981)، كما عرف المعيار المحاسبي الدولي رقم /18/ بأنه" التدفقات النقدية الداخلة الإجمالية من المنافع الاقتصادية خلال الفترة والناشئة ضمن الأنشطة العادية للمشروع عندما ينجم عنها زيادات في حقوق الملكية عدا تلك الزيادات المتعلقة بمساهمات أصحاب حقوق الملكية"(جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين،2006).

أنواع الإيرادات :

هناك مبدءان أساسيان في تحديد مكونات الإيراد، حيث يقتضي المبدأ الأول أن تقتصر الإيرادات على ما ينتج من ممارسة نشاط المنشأة التجاري أو الصناعي أو الخدمي، بينما لا يقتصر المبدأ الثاني على الإيرادات التي تنتج من نشاط المشروع العادي، وإنما يدخل فيها أي موارد أخرى بخلاف تلك التي تؤدي إلى زيادة رأس المال (نور،2004). وطبقاً للمبدأ الثاني فإن الإيرادات تشتمل على المكاسب الرأسمالية والمكاسب الناتجة عن الاستثمارات في أوراق مالية وغيرها من الإيرادات العارضة مثل مزايا سداد الالتزامات، ويفضل الباحث الأخذ بالمبدأ الأول (المبدأ

الضيق للإيراد) الذي يقتصر في مكوناته على العناصر المرتبطة بالنشاط الرئيس للمنشأة، وذلك بصرف النظر عن المدخل المتبع لتحديد مفهوم وطبيعة الإيراد، سواء أكان هذا المدخل يركز على التدفقات الداخلة أم التدفقات الخارجة أم يركز على قيمة إنتاج المنشأة. ولعل من أهم الأسباب التي دعت الباحث للأخذ بالمفهوم الضيق للإيراد. إذ أنه يؤدي إلى نتائج أفضل بكثير فيما يتعلق بالتعبير السليم عن نتائج أعمال المشروع ومركزه المالي، وكذلك بالنسبة لأغراض قياس كفاءة المشروع واتخاذ القرارات الاستثمارية، وذلك لأن الأرباح الرأسمالية ليس لها علاقة بالكفاءة الإنتاجية للمشروع، وقد تحدث لظروف عارضة مؤقتة غير مستمرة مع استمرار أعمال المشروع، كما أن تضمين الإيراد بالعناصر التي تنتج من الأنشطة الفرعية أو العارضة – بخلاف النشاط الرئيسي– قد يؤدي إلى حدوث أخطاء جسيمة في ترجمة نتائج أعمال المشروع .

وتتكون الإيرادات من الإيرادات الناتجة عن الأنشطة العادية، والإيرادات الناتجة عن الأنشطة غير العادية، والمكاسب الرأسمالية؛ وسيعرض الباحث في الفقرات التالية أنواع هذه الإيرادات بشكل موجز:

1- الإيرادات العادية: تتولد الإيرادات الناتجة عن الأنشطة العادية عند بيع السلع أو تقديم الخدمات التي تمثل نشاط المنشأة الرئيس. ومن أهم صفاتها أنها تتعلق بالفترة المحاسبية التي تقوم المنشأة بإعداد حساباتها وتتكرر من فترة محاسبية إلى أخرى، ومن السهل التنبؤ بها وتوقعها، كما أنها عائد يقابل النفقات الإيرادية التي تضحي المنشأة بها، أي أن هناك علاقة سببية بين هذه الإيرادات وتلك النفقات التي أنتجتها. وتعد إيرادات النشاط التجاري العادية المصدر الرئيس للإيرادات فهي تمثل العنصر الإيجابي في معادلة قياس الربح، وتسمى الإيرادات في حالة بيع السلع وتقديم الخدمات بالمبيعات، وتسمى فوائد أو أرباح أو عوائد نتيجة انتفاع الغير بأصول المنشأة أو قد يسمى الإيراد، أو إيراد إيجار، أو ريع (القاضي وآخرون،2001).

2- الإيرادات غير العادية: تنشأ الإيرادات الناتجة عن الأنشطة غير العادية نتيجة حدوث أنشطة عارضة بسبب عوامل إدارية أو قانونية أو اقتصادية ،لا يمكن أو يصعب التحكم فيها، كالتعويض المتعلق بمنازعة قضائية أثيرت في السنوات السابقة، فهي إيرادات لأنها متعلقة بتحديد ربح المنشأة عن الفترة المحاسبية التي أعدت الحسابات عنها، ولها أهمية كبيرة أيضاً بما لها من أثر على صافي نتائج أعمال المنشأة، حيث تشتمل على كافة الإيرادات التي تحصل عليها المنشأة نتيجة لمزاولة نشاطاتها في الاستثمار في السوق المالية أو استثمار بعض أصولها الفائضة موسمياً لتحقيق بعض العوائد، وكذلك استثمار النقدية الفائضة مؤقتاً في ودائع مصرفية قصيرة الأجل (حسن، 2005). تؤلف الإيرادات غير العادية نسبة ذات أهمية كبيرة من إجمالي إيرادات المنشأة وتتميز هذه الإيرادات بأنه ليس من الضروري أن تتعلق بالفترة المحاسبية الحالية، بل قد تكون متعلقة بفترة محاسبية سابقة ولم تتحقق إلا في الفترة المحاسبية الحالية. وتعد الإيرادات غير العادية إيرادات غير متكررة، وفي حال تكررت فتكون بشكل غير منتظم، وبالتالي لا يمكن التنبؤ بها أو توقعها ولا توجد علاقة سببية بين هذه الإيرادات والنفقات الإيرادية، وذلك بسبب نشوئها نتيجة وجود عوامل من الصعب التحكم فيها، مع الإشارة إلى بنود المكاسب والخسائر غير العادية المرتبطة وطبيعة نشاط المنشأة، وعلى سبيل المثال إن الخسارة الكبيرة الناتجة عن الانخفاض الكبير في أسعار المخزون، والمكاسب والخسائر الناتجة عن التقلبات في أسعار صرف العملات مثل هذه البنود يجب ألا تظهر مع الإيرادات والمصروفات العادية والمتكررة، وإذا لم تكن هذه البنود جوهرية أو ذات أهمية، فإنه يمكن دمجها مع العناصر الأخرى في قائمة الدخل، في حين إذا كانت جوهرية وأهميتها النسبية كبيرة، فإنه يجب الإفصاح عنها بطريقة مستقلة وقبل نتائج الأنشطة المستبعدة أو البنود فوق العادية(راضي،2004).

3- المكاسب الرأسمالية: تعرف المكاسب الرأسمالية بأنها "الأرباح الناتجة عن إعادة تقويم الأصول الثابتة للمنشأة أو بيعها (القاضي وآخرون،2001). ولما كانت المنشأة تقتني الأصل الثابت بهدف استخدامه في العمليات الإنتاجية لفترة طويلة نسبياً، وليس بقصد إعادة بيعه، فإن بيع الأصل وتحقيق ربح ليس إيراداً عادياً متكرر الحدوث، فقد تبيع المنشآت الأصل الثابت لاستبداله بآخر أكثر كفاءة أو بقصد الاستغناء عنه نهائياً، أو تعيد تقويمه لأغراض مختلفة منها الاستبدال. ويرى الباحث ضرورة التمييز بين أنواع الإيرادات المذكورة للأسباب التالية:

أ- إن الأرباح العادية تمثل القدرة الحقيقية للمنشأة على تحقيق الربح نتيجة مزاولة نشاطها الرئيس في سبيل تحقيق أغراضها الرئيسة.

ب- يؤدي الأخذ بهذا الرأي إلى جعل صافي الربح الناتج من مزاولة النشاط الرئيس للمنشأة قابلاً للمقارنة بين فترة محاسبية وأخرى، كما يكون معياراً سليماً للحكم على مدى كفاءة الإدارة في استثمار أصول المنشأة.

جـ- يعد التمييز أكثر انسجاماً مع تطور الفكر المحاسبي ونظرية الشخصية المعنوية.

"وتجدر الإشارة إلى أن التقسيم والتمييز بين الإيرادات العادية والإيرادات غير العادية لا يعني إيجاد قائمة جديدة للأرباح غير العادية، بل يجب عرضها في قائمة الدخل ذاتها،ولكن في مرحلة منفصلة، ولن تؤثر على الرصيد النهائي لصافي الربح، يبقى الرصيد النهائي لصافي الربح نفسه"(القاضي وآخرون،2001).

تحقق الإيراد والاعتراف به :

ركزت المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً على ضرورة عدم التعجيل بالإيرادات والأرباح مع الالتزام بعدم المغالاة في تقديرها سواء بالنقص أو بالزيادة وتحديد نقطة زمنية فاصلة يبدأ عندها احتساب إيرادات المدة، ونقطة زمنية فاصلة أخرى ينتهي عندها احتساب هذه الإيرادات. ولتحديد اللحظة الحاسمة لتحقيق الإيرادات والاعتراف به يجب تحقق شرطين، أولهما أن تكون كافة العمليات اللازمة لاكتساب الإيراد قد تمت بالفعل أو على وشك الانتهاء منها ، والثاني وجود عملية تبادل ، مع الأخذ بضرورة الفصل بين الدورات المالية وتحميل الدورة المالية بما يخصها من الإيرادات. كما أوضحت المبادئ المحاسبية وجوب إثبات الإيرادات غير المتكررة وغير العادية في المدة نفسها التي تتحقق فيها مثل هذه الإيرادات مع ضرورة التمييز بين الإيرادات غير العادية والإيرادات الناتجة عن النشاط العادي عند إعداد قائمة الدخل(القاضي وآخرون،2001).

ويقصد بالتحقق "توقيت الاعتراف بالإيرادات، أي متى يتم تسجيلها في السجلات المحاسبية. ويحدث هذا التحقق عندما تصبح "الزيادة" في الأصول أو "النقص" في الالتزامات الناشئ من العمليات والأحداث والأنشطة العادية للشركة قابلين (أي الزيادة والنقص) للقياس وبدرجة مقبولة من الدقة والثقة" (الدهراوي وآخرون،2004).

كما حددت لجنة المفاهيم والمعايير المنبثقة من مجمع المحاسبة الأمريكية American Accounting Association (AAA,1964)، العناصر الرئيسة المتعلقة بتوقيت تحقق الإيراد بما يلي (الدهراوي وآخرون،2004):

1 . طبيعة الأصل المستلم: حيث ترى اللجنة أن القابلية للقياس يجب أن تكون المعيار الأساس في الحكم على نوعية أو جودة الأصول المستلمة.

2 . وجود تعامل سوقي: أي يجب أن الوحدة المحاسبية طرفاً في تعاملات سوقية حتى يتحقق الإيراد.

3 . درجة أداء الخدمة: ترى اللجنة أن الإيراد يتحقق ويعترف به عندما يتم الحدث الحاسم(الجوهري).

يشمل الاعتراف بالإيراد أحياناً التبادل بين الملاءمة والموثوقية، حيث تُعد الملاءمة والموثوقية من الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، التي يمكن أن تعقد الاعتراف بالإيراد وكلما تعقدت عملية المكاسب، كلما كان من الصعب إرساء زمن مناسب للاعتراف بالإيراد، وفي العموم تضع بيانات معايير المحاسبة المالية (بيان رقم 5) (SFAS N05) Statement of Financial Accounting Standards متطلبات أكثر تشدداً للاعتراف بمكونات المكاسب أكثر من الاعتراف بالتغيرات الأخرى في الأصول أو الخصوم ، أما الاعتراف بالإيراد فيقصد به عملية التسجيل الرسمية للإيراد في السجلات المحاسبية (الدهراوي وآخرون،2004). ويتحقق الإيراد أولاً ويصبح قابلاً للقياس قبل أن يمكن الاعتراف به وتسجيله في السجلات المحاسبية، ولذلك فإن الإيراد الذي يظهر في السجلات المحاسبية، وبالتالي الذي يظهر في قائمة الدخل للشركة هو ذلك الإيراد المتحقق، والقابل للقياس فقط". ولقد استحوذ مفهومي التحقق والاعتراف على اهتمام أدبيات المحاسبة الأمر الذي أدى إلى استخدام أي من المفهومين للتعبير عن شيء واحد، وهو النقطة أو اللحظة التي يتم عندها الاعتراف بالإيراد وتسجيله محاسبياً (نور،2004).

شروط تحقق الإيراد وتوقيت الحصول عليه:

يتم الاعتراف بالإيراد عند مرحلة معينة من العملية الإيرادية، وهناك ثلاثة شروط تحكم تحقق الإيراد محاسبياً:

1 ." وجود دليل موثوق به لقياس القيمة السوقية، وعادة ما يتوافر هذا الدليل في وجود عملية تبادل بين طرفين مستقلين (بائع ومشتري)، ويشير موضوع التعامل في العملية إلى أن التبادل قد تم، بمعنى أن الشكل القانوني لعملية التبادل بمفرده لا يكفي كدليل على أن الإيراد قد تحقق، وإنما لابد من انتقال المسؤولية بالكامل عند موضوع التعامل إلى الطرف الآخر.

2 . اكتمال العملية الإيرادية كتصنيع المنتج أو تقديم الخدمة، وأن كل تكاليف هذه العملية قد حدثت أو يمكن تقديرها بمستوى مقبول من الدقة.

3 . وجود درجة مقبولة من التأكد من تحصيل قيمة البضاعة المباعة أو الخدمة المؤداة من العملاء الذين حصلوا على البضاعة أو على الخدمة"(الدهراوي وآخرون،2004).

وفيما يلي تطبيق تلك الشروط على المعاملات والأحداث التي ينتج منها الإيراد(نور،2004):

* بيع السلع: يتم الاعتراف بالإيراد الناتج عن بيع البضائع إذا تم استيفاء جملة من الشروط تتعلق بقيام المنشأة بتحويل المخاطر والعوائد الأساسية لملكية السلع إلى المشتري وألا تحتفظ بحق التدخل الإداري المستمر بالدرجة التي ترتبط عادة بالملكية، أو الرقابة الفعالة على السلع المباعة مع إمكانية قياس قيمة الإيراد بشكل دقيق وتوفر توقع كافٍ عن تدفق المنافع الاقتصادية المصاحبة للعملية إلى المنشأة،إضافة إلى إمكانية تحديد قيمة التكاليف التي تحملتها أو ستتحملها المنشأة فيما يتعلق بالعملية بشكل دقيق.

* تأدية الخدمات: يعترف بالإيراد الخاص بتنفيذ عملية تضمن تأدية خدمة عندما يمكن تقدير نتائجها بدقة كافية، وذلك إلى المدى الذي تم تنفيذه من العملية حتى تاريخ الميزانية، وفي حال توفر الشروط التالية مجتمعة يمكن تقدير نتائج تنفيذ عملية معينة بدقة:

أ . يتم قياس قيمة الإيراد بدقة.

ب . إمكانية توقع تدفق المنافع الاقتصادية المتعلقة بالعملية للمنشأة.

جـ . إمكانية القياس الدقيق لدرجة إتمام العملية في تاريخ إعداد الميزانية.

د . إمكانية القياس الدقيق للتكاليف التي تم تكبدها في العملية، وكذلك التكاليف اللازمة لإتمامها.

وهناك أربعة طرق للاعتراف بإيراد مبيعات الخدمات وهي (Thomas,2001):

أً ـ التنفيذ النوعي للخدمة: تستخدم هذه الطريقة في المحاسبة من أجل إيراد الخدمات التي تكتسب بأداء عمل وحيد، فمثلاً يكتسب السمسار العقاري إيراد عمولات البيع عند اكتمال الصفقات العقارية، ويكتسب طبيب الأسنان عائداً عند إكمال ترميم السن، وتكتسب المصبغة إيراداً عند إكمال عملية التنظيف.

بً . التنفيذ النسبي للخدمة: تستخدم طريقة التنفيذ النسبي للاعتراف بإيراد الخدمات التي تتحقق بأكثر من عمل وحيد وفقط عندما تمتد الخدمة إلى ما بعد الفترة المحاسبية، ووفق هذه الطريقة يتم الاعتراف بإيراد الخدمات بالاعتماد على التنفيذ النسبي لكل عمل، وهذه الطريقة مشابهة لأسلوب النسبة المئوية للإنجاز، وتأخذ القياسات النسبية أشكالاً مختلفة بالاعتماد على نوع عملية الخدمة.

جً . التنفيذ المكتمل للخدمة: يستخدم هذا الأسلوب للاعتراف بإيراد الخدمات المكتسبة بتنفيذ سلسلة من الأعمال يكون آخرها مهماً في علاقته مع عمليات الخدمات الإجمالية حيث تُعد إيرادات الخدمات مكتسبة فقط بعد حدوث العملية النهائية فقط. فمثلاً: تكسْب شركة شاحنات إيراد خدمات بعد تسليم الشحن، مع أن التوضيب والتحميل والنقل يسبق التسليم، وهذه الطريقة مشابهة لأسلوب نسبة الإنجاز المستخدم في العقود طويلة الآجل.

دً . التحصيل بدل الخدمة: تستخدم هذه الطريقة من أجل الاعتراف بإيراد الخدمات عندما يكون الشك في التحصيل مرتفع جداً أو عندما تكون تقديرات النفقات المتعلقة بالإيراد غير موثوقة حيث لم يتم تحقيق متطلبات الموثوقية، فيتم الاعتراف بالإيراد فقط عندما يتم تحصيل النقدية.

* العوائد وحقوق الامتياز وتوزيعات الأرباح:

يجب الاعتراف بالإيراد الناتج عن استخدام الآخرين لموارد المنشأة، والتي ينتج عنها منافع والخدمات المباعة وتوزيعات أرباح، إذا توفرت إمكانية لقياس الإيراد بشكل يمكن الاعتماد عليه مع توقع تدفق المنافع الاقتصادية المصاحبة للعملية إلى المنشأة بشكل كبير وبالتالي يجب الاعتراف بالإيراد وفقاً للأسس التالية(نور،2004):

1 ً. العوائد: يتم الاعتراف بالعوائد على أساس نسبة زمنية تراعي معدل العائد المستهدف على الأصل. ويعد معدل العائد المستهدف على الأصل هو ذلك المعدل الواجب استخدامه لخصم التدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة خلال فترة العمر الإنتاجي للأصل حتى تتساوى مع صافي القيمة الحالية للأصل ويتضمن إيراد العائد قيمة استهلاك الخصم أو العلاوة أو أي فرق بين القيمة الدفترية للسند، وقيمته في تاريخ الاستحقاق.

2 ً. حقوق الامتياز: ويعترف بها على أساس مبدأ الاستحقاق، وطبقاً لشروط الاتفاق.

3 ً. توزيعات الأرباح: يتم الاعتراف بها عندما يصدر الحق لحاملي الأسهم (المؤسسة، المنشأة، الشركة) في تحصيل مبالغ هذه التوزيعات.

محاسبة الإيراد في القطاع الخدمي ما بين النظام المحاسبي الموحد السوري الصادر عام 1978و النظام المحاسبي الأساسي الجديد الصادر عام 2007:

بين النظام المحاسبي الأساسي الجديد الصادر بالمرسوم رقم/940/ لعام 2007 وفق دليل الحسابات المالية المرفق به توزع الإيرادات كالتالي إيرادات النشاط التشغيلي الأساسي وهي الإيرادات التي تحصل عليها الجهة العامة لقاء مزاولتها لنشاطها الأساسي الوارد في صك إحداثها وتتضمن صافي مبيعات الإنتاج التام، إيرادات النشاط التشغيلي

غير الأساسي وتتضمن إيرادات تشغيل للغير والخدمات المباعة، صافي مبيعات البضائع بغرض البيع، إيرادات متنوعة وتتضمن إيرادات الأوراق المالية ،الإيجارات الدائنة،أرباح مبيع مخلفات وخامات، خصم نقدي مكتسب، حسومات مكتسبة، ديون سبق إعدامها، تعويضات وغرامات على الغير، عمولات،إعادة مخصصات غير مستعملة،إعانات، إيرادات الفائض المتاح (حساب مؤسسة مشرفة)، إيرادات رأسمالية وتمويلية تتضمن الأرباح الرأسمالية، إيرادات سنوات سابقة، الفوائد ومكاسب إعادة التقدير(المرسوم 490، 2007) .

أما النظام المحاسبي الموحد السوري الصادر بالمرسوم رقم/287/ لعام 1978 فقد فرق بين موارد النشاط الجاري والموارد الخارجية على الشكل التالي :

موارد النشاط الجاري: تشمل موارد النشاط الجاري مبيعات الإنتاج التام ومبيعات البضائع بغرض البيع بالدرجة الأولى بالإضافة إلى المشغولات الداخلية وإيرادات التشغيل لدى الغير. كما تضم موارد النشاط الجاري الخدمات المباعة، وتتمثل هذه الخدمات في جملة الإيرادات التي تحققت من مباشرة النشاط الخدمي، مثل إيرادات نشاط الفنادق والمطاعم والمسارح ودور العرض والنقل والمواصلات والتخزين والنشر والتوزيع وغيرها، وذلك في المؤسسات ذات النشاط الخدمي(المرسوم التنظيمي287، 1978).

الموارد الخارجية: وهي الموارد التي تحصل عليها الوحدة نتيجة توظيف جزء من رأسمالها خارج الوحدة في القروض أو التوظيفات المالية بالإضافة إلى الموارد المختلفة كل أو بعض العناصر التالية:

1- الإعانات: وتمثل الإعانات اقتصادياً تحويلات جارية تضاف إلى موارد المؤسسة المستفيدة منها وتشمل ما تمنحه الدولة لبعض المؤسسات الاقتصادية لتساعدها على الاستمرار في مزاولة نشاطها الاقتصادي وتمكينها من المنافسة الأجنبية،" لذلك تعد هذه الإعانات تغطية لجزء من تكاليف الإنتاج ووثيقة الصلة بنشاط المنشأة التجاري، ويجب أن تكون المنحة متعلقة بالنشاط الجاري لكي تعتبر من الإعانات، أما إذا كانت المنحة تهدف إلى المساهمة في التكوين الرأسمالي فتعد تحويلاً رأسمالياً " (السقا، 2000). وقد أشار النظام المحاسبي الموحد إلى ضرورة وجوب تخصيص حساب مستقل لكل من إعانات الإنتاج وإعانات التصدير.

2- الإيرادات التحويلية: ويقصد بها الإيرادات التي تحصل عليها المؤسسة من غير نشاطها الإنتاجي وتتضمن هذه الإيرادات إيرادات الأوراق المالية ، الفوائد الدائنة، الإيجارات الدائنة ، فرق الإيجار المحسوب، الأرباح الرأسمالية، إيرادات السنوات السابقة،تعويضات وغرامات على الغير، إيرادات متنوعة.

3- أرباح مشروعات التعمير والإسكان واستصلاح الأراضي.

4- إيرادات الفائض المتاح.

كما أوجبت المادة السابعة من المرسوم رقم /490/ لعام 2007على الجهات المشمولة بأحكام النظام المحاسبي الأساسي إعداد القوائم المالية المذكورة أعلاه في موعد أقصاه نهاية الشهر الثالث الذي يلي نهاية الدورة المالية،أما المادة الثامنة من المرسوم نفسه فقد بينت" إجراء التسويات المحاسبية قبل إعداد الحسابات والقوائم المالية الختامية وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية وبما لا يتعارض مع القوانين والأنظمة النافذة على أن يراعى تحميل الدورة المالية جميع ما يخصها من الأعباء ويسجل في قيودها جميع ما يخصها من الإيرادات طبقاً لقواعد الاستحقاق، وتنظيم قائمة المركز المالي بالشكل الذي تفصح فيه بوضوح عن حقيقة المركز المالي في تاريخ إعدادها وتنظم القوائم المالية بالشكل الذي يظهر نتائج أعمالها على الوجه الصحيح"(المرسوم 490، 2007).

الأمر الذي طلبه النظام المحاسبي الموحد لعام 1978 المطبق حالياً من حيث الالتزام بمدة ثلاثة أشهر لإعداد القوائم المالية، وإتباع أساس الاستحقاق، والإفصاح المحاسبي.

وبموجب المادة السادسة من النظام المحاسبي الأساسي الجديد فإن الجهة العامة ملزمة في نهاية الفترة المالية بإعداد القوائم المالية التالية (قائمة التشغيل والإنتاج، قائمة الدخل، قائمة توزيع الأرباح، قائمة التغير في حقوق الملكية، قائمة المركز المالي وقائمة التدفقات النقدية) ، وذلك بعد مراعاة تطبيق النظام المحاسبي الأساسي والمعايير المحاسبية وما استقر عليه العرف المحاسبي ، كما تلتزم الجهة العامة بأن ترفق مع القوائم المالية الإيضاحات المتممة لها متضمنة كافة البيانات التي أوجبت المعايير المحاسبية الإفصاح عنها ، وتعد هذه الإيضاحات جزءاً لا يتجزأ من هذه القوائم وتقرأ معها. في حين أن القوائم المالية التي تعد في نهاية كل دورة مالية وفق النظام المحاسبي الموحد المطبق هي (حساب التشغيل بالنسبة لكل معمل أو مركز إنتاجي–حساب متاجرة بالنسبة لكل معمل أو مركز إنتاجي – حساب أرباح وخسائر عام بالنسبة للمؤسسة ككل– حساب توزيع الأرباح والخسائر) وتعد كل مؤسسة القوائم المالية التالية(حساب دخل وإنفاق المؤسسة العامة، حساب الاستثمارات، الميزانية الختامية) وذلك وفقاً للقواعد المحاسبية بصورة عامة.

محاسبة الإيراد في القطاع الخدمي في ضوء المعيار المحاسبي الدولي رقم /18/ :

إن المسألة الرئيسة في محاسبة الإيرادات هي تحديد متى يتم الاعتراف والإقرار به، ويتم الاعتراف بالإيراد عندما يكون من المحتمل تدفق منافع اقتصادية مستقبلية للمنشأة، على أن يكون قياس هذه المنافع ممكناً بصورة موثوقة، ويطبق هذا المعيار في المحاسبة عن الإيراد الناتج من العمليات والأحداث التالية (حماد،2002) :

أ– بيع البضاعة.

ب– تقديم الخدمات: يتمثل تقديم الخدمات عادة في مهام تنجزها المنشأة للغير وتحدد بموجب عقد متفق عليه وخلال مهلة متفق عليها، ويمكن للخدمة أن تقدم خلال فترة واحدة أو على مدار عدة فترات، كما أن الإيراد الناتج عن بعض العقود الخاصة بتقديم الخدمات والمتعلقة مباشرة بعقود الإنشاء كتلك التي يقدمها مهندسو المشاريع ومهندسو الإنتاج لا يتم التعامل بها وفق هذا المعيار وإنما يتم التعامل معها وفق متطلبات المعيار المحاسبي الدولي رقم /11/ عقود الإنشاء.

ج– الفوائد، حقوق الامتياز، توزيعات الأرباح الناتجة عن استخدام أصول المنشأة.

ووفقاً للمعيار المحاسبي الدولي رقم /18/ يجب أن يقاس الإيراد بالقيمة العادلة للمقابل المستلم أو الذي سيتم استلامه، وذلك بعد الأخذ في الحسبان مبلغ الخصومات التجارية أو الكمية التي تسمح بها المنشأة، ويتخذ المقابل الممثل للإيراد في معظم الأحيان شكل النقدية أو ما يعادل النقدية، وتتحدد قيمة الإيراد بقيمة هذه النقدية أو ما يعادلها، ولكن عندما يكون تدفق النقدية أو ما يعادلها مؤجلاً فإن القيمة العادلة للمقابل يمكن أن تقل عن القيمة الاسمية للنقدية أو ما يعادلها المستلمة أو القابلة للاستلام و يعترف بالفرق بين القيمة العادلة والقيمة الاسمية للمقابل كإيراد وفوائد انسجاماً مع معيار المحاسبة الدولي رقم /39/ الأوراق المالية: الاعتراف والقياس (جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، 2006).

وعند مبادلة أو مقايضة السلع أو الخدمات بسلع وخدمات متشابهة من نفس الطبيعة والقيمة لا يُعد التبادل عملية تولد إيراداً، ولكن عندما يتم بيع السلع أو الخدمات أو تقديمها مقابل سلع أو خدمات غير مشابهة فإن التبادل يعتبر عملية مولدة للإيراد، وهنا يقاس الإيراد بالقيمة العادلة للسلع أو الخدمات المستلمة معدلة بمبلغ النقدية أو ما

يعادل النقدية المحولة، وعندما لا يكون بالإمكان قياس القيمة العادلة للسلع أو الخدمات المستلمة بصورة موثوقة، فإن الإيراد يقاس بالقيمة العادلة للسلع والخدمات المتنازل عنها معدلة بمبلغ النقدية أو ما يعادل النقدية المحولة.

ويجب الاعتراف بالإيراد المتعلق بالعملية عندما يكون بالإمكان تقدير نتائج العملية التي تتضمن تقديم خدمات على نحو موثوق به، بالرجوع إلى مرحلة إنجاز العملية بتاريخ الميزانية العمومية، ويمكن تقدير نتائج العملية على نحو موثوق به عند الوفاء بكامل الشروط التالية(www.iasb.org،2006):

أً – يمكن قياس الإيراد بقدر معقول من الموثوقية.

بً – من المحتمل أن المنافع الاقتصادية المرتبطة بالعملية سوف تتدفق إلى المنشأة.

جً– يمكن تحديد وقياس مرحلة إنجاز العملية بشكل يمكن الوثوق به بتاريخ الميزانية العمومية.

دً – يمكن قياس التكاليف التي تم تكبدها من أجل العملية والتكاليف اللازمة لإتمامها بشكل يمكن الوثوق به.

ويعترف بالإيراد فقط عندما يكون من المحتمل أن المنافع الاقتصادية المرتبطة بالعملية سوف تتدفق إلى المنشأة، ولكن عندما ينشأ شك حول قابلية تحصيل مبلغ ما كان مشمولاً بالإيراد، فإن المبلغ غير القابل للتحصيل أو المبلغ الذي لم يعد استرجاعه أمراً محتملاً يجب أن يعترف به كمصروف وليس كتعديل لمبلغ الإيراد الذي اعترف به أساساً وعادةً ما تستطيع المنشأة الوصول لتقديرات موثوقة بعد أن تكون قد توصلت إلى اتفاق مع الأطراف الأخرى للعملية حول حقوق كل طرف بشأن توفير وتسليم الخدمة المطلوبة والمقابل الذي سيتم تبادله (مقابل الخدمة) وطريقة وشروط السداد.

ومن الضروري للمنشأة أن يكون لديها نظام داخلي فعال لإعداد الميزانيات التقديرية وإعداد التقارير المالية، وعلى المنشأة القيام عند الضرورة بمراجعة تقديرات الإيرادات خلال مراحل تقديم الخدمة، كما أن الحاجة إلى مثل هذه المراجعة لا تعني بالضرورة أن نتائج العملية لا يمكن تقديرها على نحو موثوق به." وعندما لا يمكن تقدير نتائج العملية التي تتضمن تقديم خدمات على نحو يمكن الوثوق به فإنه يجب الاعتراف بالإيراد فقط في حدود المصروفات المتكبدة القابلة للاسترداد"(جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين،2006). وفي الغالب لا يمكن تقدير نتائج العملية بصورة موثوقة خلال المراحل الأولية من تقديم الخدمة لكن قد يكون من المحتمل أن المنشأة ستسترد تكاليف الخدمة التي تكبدتها، وعندما لا يمكن تقدير نتائج العملية بصورة موثوقة فيجب عدم الاعتراف بأي ربح وعندما لا يمكن تقدير نتائج العملية بصورة موثوقة ولا يكون من المحتمل أن المنشأة ستسترد التكاليف التي تم تكبدها فلا يعترف بالإيراد وإنما يعترف بالتكاليف المتكبدة كمصروف وعندما تزول حالة عدم التأكد التي منعت تقدير النتائج بصورة موثوقة فإنه يعترف بالإيراد عند الوفاء بكامل الشروط التي ذكرها المعيار للاعتراف بالإيراد عند تقديم الخدمات.

ويجب على المنشأة بموجب المعيار المحاسبي الدولي رقم /18/ أن تفصح عن السياسات المحاسبية المتبعة للاعتراف بالإيراد (نور، 2004)، بما في ذلك الطرق المتبعة لتحديد مرحلة الإنجاز للعملية التي تضمن تقديم خدمات، وقيمة كل نوع هام من الإيراد الذي يتم الاعتراف به خلال الفترة؛ بما في ذلك الإيراد الناتج من بيع البضائع ، تقديم الخدمات، الفوائد، حقوق الامتياز وتوزيعات الأرباح وكذلك قيمة الإيراد الناتج عن مبادلة السلع أو الخدمات التي يتضمنها كل صنف هام من الإيرادات.

ويشير إطار إعداد وعرض البيانات المالية المعتمد من قبل لجنة معايير المحاسبة الدولية عام 1989 والمتبنى من قبل هيئة معايير المحاسبة الدولية عام 2001 إلى فرضيتين أساسيتين(جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين،2006):

1- أساس الاستحقاق: فمن أجل أن تحقق البيانات المالية أهدافها ، تعد على أساس الاستحقاق المحاسبي.وبناءً عليه يتم الاعتراف بآثار العمليات المالية والأحداث الأخرى عند حدوثها ويجري قيدها في السجلات المحاسبية وتقريرها في البيانات المالية عن الفترات التي تمت فيها.

2- الاستمرارية : استناداً لهذه الفرضية يتم إعداد البيانات المالية بافتراض أن المشروع مستمر وسيبقى يعمل في المستقبل المنظور.

مقارنة بين المبادئ المحاسبية والنظام المحاسبي والمعيار المحاسبي الدولي رقم /18/:

يجب عدم التعجيل بالإيرادات والأرباح وفقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة عموماً مع الالتزام بعدم المغالاة في تقديرها وتحديد نقطة زمنية فاصلة يبدأ عندها احتساب إيرادات المدة ، ونقطة زمنية فاصلة أخرى ينتهي عندها احتساب هذه الإيرادات. ولتحديد اللحظة الحاسمة لتحقيق الإيرادات والاعتراف به يجب تحقق شرطين، أولهما أن تكون كافة العمليات اللازمة لاكتساب الإيراد قد تمت بالفعل أو على وشك الانتهاء منها، والثاني وجود عملية تبادل، مع الأخذ بعين الاعتبار ضرورة الفصل بين الدورات المالية وتحميل الدورة المالية بما يخصها من الإيرادات. كما أوضحت المبادئ المحاسبية وجوب إثبات الإيرادات غير المتكررة وغير العادية في المدة نفسها التي تتحقق فيها مثل هذه الإيرادات مع ضرورة التمييز بين الإيرادات غير العادية والإيرادات الناتجة عن النشاط العادي عند إعداد قائمة الدخل(القاضي وآخرون،2001).

أما النظام المحاسبي الجديد فقد أوجب على الجهات المشمولة بأحكامه إعداد القوائم المالية في موعد أقصاه نهاية الشهر الثالث الذي يلي نهاية الدورة المالية، وإجراء التسويات المحاسبية قبل إعداد الحسابات والقوائم المالية الختامية وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية وبما لا يتعارض مع القوانين والأنظمة النافذة، مع مراعاة تحميل الدورة المالية جميع ما يخصها من الأعباء ويسجل في قيودها جميع ما يخصها من الإيرادات طبقاً لقواعد الاستحقاق وتنظيم قائمة المركز المالي بالشكل الذي تفصح فيه بوضوح عن حقيقة المركز المالي في تاريخ إعدادها وتنظم القوائم المالية بالشكل الذي يظهر نتائج أعمالها على الوجه الصحيح(المرسوم 490، 2007)، الأمر الذي طلبه النظام المحاسبي الموحد المطبق حالياً من حيث الالتزام بمدة ثلاثة أشهر لإعداد القوائم المالية ، وإتباع أساس الاستحقاق، والإفصاح المحاسبي.

أما المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، فقد أوجبت الاعتراف بالإيراد المتعلق بالعملية عندما يكون بالإمكان تقدير نتائج العملية التي تتضمن تقديم خدمات على نحو موثوق به، بالرجوع إلى مرحلة إنجاز العملية بتاريخ الميزانية العمومية،على أن يقاس الإيراد بقدر معقول من الموثوقية، وأن يكون احتمال تدفق المنافع الاقتصادية المرتبطة بالعملية إلى المنشأة قائماً، ويمكن تحديد وقياس مرحلة إنجاز العملية بشكل يمكن الوثوق به بتاريخ الميزانية العمومية، إضافة إلى إمكانية قياس التكاليف التي تم تكبدها من أجل العملية والتكاليف اللازمة لإتمامها بشكل يمكن الوثوق به. كما أشار إطار إعداد وعرض البيانات المالية المعتمد من قبل لجنة معايير المحاسبة الدولية عام 1989 والمتبنى من قبل هيئة معايير المحاسبة الدولية عام 2001 إلى فرضيتين أساسيتين أولهما أساس الاستحقاق وثانيهما الاستمرارية(جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين،2006).

النتائج والمناقشة:

(الدراسة الميدانية على تحقق الإيراد في المؤسسة العامة للاتصالات في سوريا).

يعد قطاع الاتصالات أحد أهم قطاعات الاقتصاد الوطني الرافدة لخزينة الدولة سنوياً، وقد تمكنت المؤسسة العامة للاتصالات من تنفيذ بنية تحتية واسعة للاتصالات، وقد شهدت السنوات الأخيرة تغيرات ملموسة في قطاع الاتصالات والمعلومات في سوريا بسبب ظهور عدد من الشركات التي تقدم خدمة الاتصالات إلى جانب المؤسسة العامة للاتصالات وهي المؤسسة الحكومية صاحبة الحق الحصري في تقديم ونشر خدمات الاتصالات وفق مرسوم إحداثها رقم /1935/ لعام 1975، إذ تقوم شركتان من القطاع الخاص (SyriaTel – MTN) بتنفيذ وتشغيل شبكة الهاتف الخلوي منذ عام 2000 وحتى الآن، وذلك في إطار عقد من نوع BOT مدته خمسة عشر عاماً، ومن المتوقع أن يدخل مشغل ثالث نهاية عام /2008/ ، إضافة إلى وجود أربعة مزودي لخدمة الانترنت في سوريا الأولى خدمة الإنترنت العائدة للمؤسسة، والثانية العائدة للجمعية السورية للمعلوماتية وفي عام 2005 دخل مزودان جديدان لخدمة الاتصال بالانترنت وهما شركة آية والشركة الهندسية CEC وكذلك خدمة الحصالات الآلية التي يقوم مشغل من القطاع الخاص بتشغيلها.

تقدم المؤسسة العامة للاتصالات مجموعة من الخدمات [الهاتف الثابت– الهاتف الخلوي– التلكس – البرق – تراسل المعطيات (انترنت)– أنمارسات (اتصالات السفن)– الشبكة الذكية IN وهي تجهيزات ترتبط مع شبكات المقاسم الهاتفية المختلفة حيث تتيح تقديم العديد من الخدمات التي تفيد الفعاليات الاقتصادية والاجتماعية].

الهاتف الثابت: يتم الاعتراف بالإيرادات الناتجة عن شبكة الهاتف الثابت على أساس مبدأ الاستحقاق، حيث يتم اعتماد مبدأ الدورات الهاتفية وذلك بتقسيم السنة المالية إلى ست دورات هاتفية بمعدل شهرين لكل دورة وتوضع بالتحصيل فور الإصدار ولكن بتاريخ 2005/12/31 مثلاً (نهاية السنة المالية) تكون الدورتين الخامسة والسادسة لعام 2005 لم تصدران بعد وإنما يتم إصدارهما في السنة المالية اللاحقة 2006 تباعاً وعملياً تصدر المؤسسة ميزانيتها بعد مرور أكثر من سنة وشهرين على انتهاء السنة المالية فمثلاً أصدرت المؤسسة ميزانية عام 2006 بتاريخ 2008/3/14 ،وبالتالي تكون الدورتين الخامسة والسادسة لعام 2005 قد صدرتا خلال الفترة من 2006/1/1 وحتى تاريخ 2006/5/1 وبالتالي تقوم المؤسسة بتحقيق هاتين الدورتين على السنة المالية المتعلقة بهما 2005 حيث يتم إثبات الإيرادات الجارية التخصصية المستحقة بجعلها مدينة مقابل دائنية حساب إيرادات الهاتف الثابت وتظهر كأصل في الميزانية الختامية للمؤسسة لعام 2005 تحت بند حسابات مدينة مختلفة وخلال الأشهر الخمسة الأولى من السنة المالية اللاحقة2006 تقوم المحافظات بإثبات استحقاق الإيرادات عن الدورتين الخامسة والسادسة لعام 2005 بجعل حساب الديون مديناً مقابل دائنية إيرادات الهاتف الثابت وبعد ذلك يتم إقفال الإيرادات الجارية التخصصية المستحقة بحساب إيرادات الهاتف الثابت وعند تحصيل الديون يجعل حساب النقدية مديناً مقابل دائنية حساب الديون. ويرى الباحث أن المعالجة المحاسبية لإيرادات الهاتف الثابت منسجمة مع النظام المحاسبي الموحد السوري 1978، لكنها تختلف عن متطلبات المعيار المحاسبي الدولي رقم /18/ لأمرين أولهم إمكانية قياس الإيراد بشكل موثوق بالنسبة للدورتين الخامسة والسادسة عندما ستكون المؤسسة مجبرة على تقديم حساباتها الختامية خلال الأشهر الثلاثة الأولى من انتهاء السنة المالية المدروسة، وكذلك الأمر بالنسبة للنظام المحاسبي الأساسي الجديد؛ وثانيهم احتمال تدفق المنافع الاقتصادية المرتبطة بالعملية إلى المؤسسة حيث تكون المؤسسة غير قادرة على تحصيل كامل الإيرادات المتحققة والمستحقة على المشتركين، والتي سبق وأن اعترفت بها، حيث تدخل المؤسسة العامة للاتصالات بصفتها الاعتبارية بشكل دائم في منازعات قضائية مع المشتركين المتخلفين عن الدفع لتحصيل ديونها (إيراداتها المستحقة)، وبالنتيجة يتحول قسم كبير من هذه الديون إلى ديون معدومة، الأمر الذي يؤدي إلى عدم إظهار رقم الإيرادات في

الحسابات الختامية بشكل دقيق وموضوعي . ويرى الباحث أن المؤسسة العامة للاتصالات تستطيع قياس الإيرادات المشار إليها والمتوقع الحصول عليها بشكل موثوق عن طريق إجراء بعض المقارنات والاستنتاجات، والبحث عن أفضل الطرق وأكثرها ملاءمةً وقرباً للواقع من خلال الرجوع إلى مقدار الإيرادات المحققة في السنوات الثلاث السابقة عن طريق أخذ وسطي الإيرادات للفترة الواقعة بين 9/1 و 12/31 من كل عام مع وجوب الأخذ بعين الاعتبار وجود أعياد (دينية، وطنية، قومية) إضافة إلى التوسع والازدياد الحاصل في شبكة الهواتف الثابتة في أنحاء القطر، كما تستطيع المؤسسة تقدير حجم التدفقات النقدية المتوقعة بعد قياس الإيرادات وذلك بتشكيل مخصص ديون مشكوك بتحصيلها على أن يتم الاعتراف بصافي القيمة (الإيرادات المقاسة – مخصص ديون مشكوك بتحصيلها) كإيرادات. مع الإشارة إلى صعوبة تحديد ريعية كل مقسم هاتفي على حدة فقد تفوق كلفة مركز ما الإيرادات المتحصلة منه لعام واحد وأحياناً قد تنتظر المؤسسة /50/ عام لتكون قادرة على استرداد تكاليف المركز ،وذلك بسبب السياسة العامة للمؤسسة العامة للاتصالات القائمة على تخديم كامل أراضي الجمهورية العربية السورية .

الهاتف الخلوي : تقوم مديرية الترابط الشبكي في المؤسسة العامة للاتصالات بمتابعة وضبط الحركة الخلوية في مختلف الاتجاهات. تختص هذه المديرية بضبط حركة الاتصالات الخلوية في مختلف الاتجاهات (خلوي– خلوي، خلوي– ثابت، خلوي– دولي، خلوي– انترنت) وترتبط شركتي الهاتف الخلوي مع مديرية الترابط الشبكي شبكياً حيث تستطيع المديرية معرفة الحركة الخلوية في مختلف الاتجاهات. وتقوم شركات الخلوي بإصدار الفواتير بشكل شهري وهي من يقوم بعملية التحصيل أيضاً حيث تقوم بإرسال جداول التحقق الشهرية إلى المديرية التي تقوم بدورها بإجراء عملية المقارنة بين الجداول المرسلة من شركات الخلوي والحركة الخلوية المضبوطة من قبلي المديرية، وبعد الانتهاء من عملية المقارنة تقوم المديرية باحتساب حصة المؤسسة من الإيرادات الناتجة عن تشغيل الخلوي وذلك بالاستناد إلى عقد التشغيل المبرم بين هاتين الشركتين والمؤسسة العامة للاتصالات، ويتم بعد ذلك إرسال تلك البيانات إلى مديرية الحسابات المركزية لإثبات عملية التحقق وتسجيل القيود المحاسبية اللازمة، وحسب العقد المبرم بين المؤسسة العامة للاتصالات والشركتين المشغلتين يتم تحويل حصة المؤسسة من الإيرادات عن كل شهر من أشهر السنة بعد مرور شهرين على انتهاء الشهر الذي تحقق فيه الإيراد. حيث يتم تحويل حصة المؤسسة من إيرادات شهري11–2005/12 في الشهرين 1–2006/2 على التوالي، أي في بداية السنة المالية اللاحقة، ونظراً لطول الفترة الزمنية الواقعة بين انتهاء السنة المالية وإعداد الحسابات الختامية المتعلقة فيها تستطيع مديرية الحسابات في المؤسسة معرفة مقدار حصة المؤسسة من الإيرادات المتعلقة بالشهرين 11–12 /2005 فتقوم في 2005/12/31 بتسجيل إثبات الإيرادات الجارية التخصصية المستحقة بجعلها مدينة مقابل دائنية حساب إيرادات الهاتف الخلوي وعند تحقق الإيرادات وتحويل المبالغ المستحقة على شركات الخلوي إلى حسابات المؤسسة تقوم مديرية الحسابات بإقفال الإيرادات المستحقة لعام 2005 في حساب النقدية .

وفي حال تم إصدار الميزانية الختامية للمؤسسة، ولم ترسل شركات الخلوي جداول التحقق بعد إلى مديرية الترابط الشبكي، أو قد تكون مديرية الترابط الشبكي لم تنته من ضبط التكلفة والتقاص ولم ترسلها بعد إلى مديرية الحسابات، وكون المؤسسة تتبع مبدأ الاستحقاق في احتساب إيرادات الهاتف الخلوي، فتقوم مديرية الحسابات في هذه الحالة بأخذ قيمة إيراد الخلوي (حصة المؤسسة من الإيرادات) للشهر 2005/10 وتقوم بضربها بـ /2/ ، ويتم تسجيل قيد إثبات الإيرادات الجارية التخصصية على هذا الأساس في نهاية السنة المالية 12/31/ 2005 ، وخلال الشهرين الأولين من العام 2006 يتم تحويل جداول التحقق مع المبالغ المالية

(حصة المؤسسة من الإيرادات)، وهنا يوجد احتمال بل تأكيد بأن حصة المؤسسة من الإيرادات المحولة من شركات الخلوي للشهرين 11-12 /2005 أكبر من القيمة المقدرة لهذه الإيرادات في هذه الحالة تقوم مديرية الحسابات في المؤسسة بإقفال الإيرادات الجارية التخصصية المستحقة في حساب الصندوق أو المصرف ويعد الفرق إيرادات للهاتف الخلوي تعود لعام 2005 لكنها ستظهر في حسابات النتائج لعام 2006 في حساب إيرادات سنوات سابقة، وبتدقيق المعالجة المحاسبية لإيرادات الخلوي التي تقوم بها المؤسسة نجد أنها منسجمة مع النظام المحاسبي الموحد السوري 1978، إلا أن هذا الأمر يشكل خرقاً واضحاً لفرض استقلال الدورات المالية من وجهة نظرية المحاسبة، وكذلك خروجاً عن إطار إعداد وعرض البيانات المالية المتبنى من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية عام 2001 فيما يتعلق بفرضية أساس الاستحقاق ، الأمر الذي يؤدي إلى إظهار صورة غير واضحة عن صحة نشاط المؤسسة خلال الدورة المالية، وعندها تكون المؤسسة غير قادرة على قياس التدفقات النقدية المستقبلية بشكل موثوق وفق متطلبات المعيار المحاسبي الدولي رقم /18/. ويرى الباحث أنه بإمكان المؤسسة الوصول إلى تقدير معقول لحجم الإيرادات المتوقع تدفقها مستقبلاً إلى المؤسسة من خلال الرجوع إلى الإيرادات المحققة في الشهرين التاسع والعاشر من السنة المالية نفسها وذلك بأخذ وسطي الإيرادات المحققة في تلك الفترة من نفس السنة المالية المدروسة والعودة إلى مديرية الترابط الشبكي والتعاون معها في تقدير حجم الحركة الخلوية الحاصلة خلال الفترة المشار مع وجوب مراعاة وجود أعياد(دينية ،وطنية ،قومية)علاوة على التوسع والازدياد الحاصل في شبكة الهاتف الخلوي على مستوى القطر بشكل عام.

وبالنسبة لباقي الخدمات التي تقدمها المؤسسة العامة للاتصالات (التلكس، البرق، تراسل المعطيات، أنمارسات والشبكة الذكية) فإن المؤسسة تعترف بالإيرادات الناتجة عن هذه الخدمات المقدمة من قبلها على أساس المبدأ النقدي ولا تعطي أهمية للإيرادات المستحقة غير المحصلة الناشئة عن تقديم مثل هذه الخدمات بانتهاء السنة المالية المدروسة معللةً ذلك بضآلة حجم هذه الإيرادات بالنسبة إلى إجمالي الإيرادات الناتجة عن تشغيل شبكتي الهاتف الثابت والهاتف الخلوي. إلا أن لا يشكل مبرراً لإظهار إيرادات عام في حسابات النتائج لعام آخر،لأنه يشكل خرقاً للمادة /8/ من النظام المحاسبي الموحد المطبق حالياً، الذي أوجب تحميل الدورة المالية بما يخصها من نفقات وإيرادات (أساس الاستحقاق) ، كما يشكل ذلك خروجاً على إحدى الفرضيات الأساسية الذي إطار إعداد وعرض البيانات المالية (أساس الاستحقاق) ضمن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ، حيث من الممكن قياس التدفقات النقدية المتوقعة مستقبلاً نتيجة الخدمات المقدمة من قبل المؤسسة.

تحتاج المؤسسة العامة للاتصالات إلى المزيد من الإفصاح المحاسبي في حساباتها الختامية بالرغم من أن ملكيتها تعود للدولة وتخضع لرقابة الجهاز المركزي للرقابة المالية، بسبب انفصال الإدارة عن الملكية ووجود شخصية معنوية للمؤسسة، تمكنها من إبرام أنواع مختلفة من العقود مع الشركات الأجنبية لتنفيذ مشاريع لصالحها أو لصالح الغير، علاوة على امتلاكها مجموعة من الأوراق المالية في الأسواق المالية العالمية، الأمر الذي يرتب على المؤسسة إظهار حساباتها الختامية بقدر كاف من الإفصاح المحاسبي.

ومن خلال تنظيم قائمة الدخل المقارنة لعامي/2004- 2005 / وفقا للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية نجد :

الجدول رقم (1): قائمة الدخل المقارنة لعامي 2004-2005 (مليون ل.س)

المبيعات / الإيرادات	2005	2004	التغيرات	نسبة التغير

إيرادات التشغيل الرأسمالية				
إيرادات الهاتف الثابت	18,657,097,000.17	19,065,601,435.92	-740313923.12	-4%
إيرادات التوسط الدولي	2,933,597,128.00	4,024,385,722.25	-1090788594.25	-27%
إيرادات خلوي	17,868,470,860.00	10,728,578,499.00	7139892361.00	67%
غرامات على الغير	177,249,769.00	133,812,033.62	43437735.38	32%
إيرادات خدمات ومزايا أخرى	251,942,769.43	488,177,645.90	-236235583.47	-48%
إجمالي الإيرادات	39,888,357,526.60	34,440,555,336.69	5115991995.54	15%
مصروفات التشغيل				
المدفوعات لهيئات اتصالات دولية	648,263,099.00	647,570,277.25	791821.75	
مصاريف إدارية وعمومية	5,755,642,108.73	4,689,905,912.45	1065736196.28	22%
مصاريف مالية (فوائد)	800,000,000.00	799,999,999.01	0.99	0%
استهلاك	3,562,213,898.82	3,717,580,512.29	-155366613.47	-4%
إجمالي مصاريف التشغيل	10,766,119,106.55	9,855,056,701.00	911062405.55	9%
الأرباح الناتجة عن التشغيل	29,122,238,420.05	24,585,498,635.69	4536739784.36	18%
إيرادات أخرى				
إيرادات أرواق مالية	38,836,421.00	59,484,661.00	-19648240.00	-34%
إيرادات الفوائد الدائنة	88,943,595.14	133,796,144.43	44852549.29	-34%
الإيجارات الدائنة	239,838,120.00	195,328,809.00	44509311.00	23%
إيرادات أخرى متنوعة	414,480,634.30	619,204,071.94	-204723437.64	-33%
إجمالي إيرادات التمويل	782,098,770,44	1,007,813,686.37	-225714915.93	-22%
صافي الدخل قبل إيرادات ونفقات سنوات سابقة والضريبة	29,904,337,190.49	25,593,312,322.06	4311024787.43	16%
إيرادات سنوات سابقة	8,235,245,00	63,021.00	8172224.00	3067%
مصاريف سنوات سابقة	(2,068,202,00)	(1,847,955.00)	220247	11%
صافي الدخل قبل الضريبة	29,910,504,233.49	25,591,527,388.06	4318976845.43	16%
ضريبة الدخل	10,399,816,915.00	9,229,755,161.00	1170061754.00	13%
الأرباح بعد الضرائب	19,510,687,318.49	16,361,772,227.06	3148915091.43	19%

المصدر :إعداد الباحث استناداً للمعلومات الواردة في التقرير السنوي للمؤسسة العامة للاتصالات للسنة المالية 2005.

الاستنتاجات والتوصيات:

الاستنتاجات:

هناك مجموعة من النتائج التي تمكن الباحث من تسجيلها من خلال قراءة الواقع والسياسات المحاسبية المتبعة في المؤسسة العامة للاتصالات متمثلة بما يلي :

أ- يتم تحميل جزء من إيراد الثابت والخلوي للسنة المالية المدروسة على حسابات السنة المالية التي تليها، ويُعد هذا الإجراء المحاسبي غير صحيح من وجهة نظرية المحاسبة لأنه يخل بفرض الفترة المالية ومبدأ مقابلة النفقات بالإيرادات، وكذلك الأمر بالنسبة للنظام المحاسبي الموحد المطبق والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، مما يؤدي إلى إعطاء صورة غير واضحة وغير صحيحة عن حقيقة المركز المالي للمؤسسة.

ب- يتم الاعتراف بالإيرادات الناتجة عن بعض الخدمات التي تقدمها المؤسسة فيما عدا الاتصالات الهاتفية الثابتة والخلوية باستخدام الأساس النقدي خلافاً لموجبات النظام المحاسبي الموحد المطبق،والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، مما يؤدي إلى عدم الاعتراف بجزء من هذه الإيرادات على الرغم من صغر نسبتها بالمقارنة مع إجمالي إيرادات المؤسسة، إضافة إلى قدرة المؤسسة على تقدير الإيرادات الناتجة عن تقديم مثل هذه الخدمات، وبالتالي تظهر الحسابات الختامية للمؤسسة العامة للاتصالات بصورة غير واقعية، مع الإشارة إلى عدم قيام المؤسسة بالإفصاح عن الطرق والسياسات المتبعة للاعتراف بالإيراد.

ت- ستكون المؤسسة غير قادرة على تقدير الإيرادات المتوقع الحصول عليها بشكل موثوق للسنة المالية المدروسة، سواء بالنسبة لإيرادات الهاتف الثابت أوالخلوي، إذا تم إصدار الحسابات الختامية خلال الأشهر الثلاث الأولى من السنة المالية التالية للسنة المالية المدروسة حسب متطلبات النظام المحاسبي المطبق أو الجديد.

ث- عدم قدرة المؤسسة على احتساب تكاليف كل خدمة مقدمة من قبلها لأن التكاليف التي تتكبدها المؤسسة تقوم بالاعتراف بها عند حدوثها، لكن نسبة كبيرة من هذه التكاليف تكون رأسمالية تولد إيرادات تخص أكثر من دورة مالية واحدة، ومن غير المجدي اقتصادياً احتساب تكلفة الخدمات التي يقدمها كل مركز للهاتف الثابت بالمقارنة مع الإيرادات التي يحققها المركز.

ج- وجود فجوة واسعة بين واقع النظام المحاسبي المطبق في المؤسسة العامة للاتصالات وبين متطلبات المعيار المحاسبي الدولي رقم /18/ فيما يتعلق بتحقق الإيراد والاعتراف به.

ح- لا تتمتع الحسابات الختامية للمؤسسة العامة للاتصالات بقدر كافٍ من الإفصاح المحاسبي، معللة ذلك بأنها تتبع النظام المحاسبي الموحد وتخضع للرقابة المباشرة والآنية من قبل الجهاز المركزي للرقابة المالية وبالتالي فهي غير مضطرة لذلك.

التوصيات:

أ- العمل على استخدام أسلوب محاسبي أكثر ملاءمة حيث تكون المؤسسة قادرة من خلاله على تحديد وقياس مرحلة تقديم الخدمة (إنجاز العملية) بشكل موثوق به بتاريخ إعداد الحسابات الختامية وبدرجة من الدقة التي يمكن الاعتماد عليها.

ب- العمل على الانتقال من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق ،بالنسبة للإيرادات المتحققة من الخدمات التي تقدمها المؤسسة العامة للاتصالات(التلكس- البرق- تراسل المعطيات- أنمارسات- الشبكة الذكية) انسجاماً مع النظام المحاسبي الأساسي الجديد، علاوة على أن صغر نسبة إيراداتها بالنسبة إلى إجمالي الإيرادات المتحققة في المؤسسة العامة للاتصالات لا يشكل مبرراً لإثبات تحققها على الأساس النقدي، خاصة وأن معظم هذه الإيرادات يمكن تحققها وتقديرها بسهولة، كون المطالبة بها تصدر إما بشكل شهري أوكل شهرين أو ثلاثة أشهر، وبالتالي سيكون بإمكان المؤسسة العامة للاتصالات قياس الإيراد والاعتراف به بصورة أكثر موثوقية وبما ينسجم مع المعايير المحاسبية الدولية .

ت- الحاجة إلى تفاصيل أكبر للإيرادات حيث يمكننا توزيع إيرادات الهاتف الخلوي وإيرادات التوسط الدولي على كافة المحافظات حيث تعكس الإنتاجية بشكل دقيق وبالتالي إمكانية حصر التكاليف المتكبدة في كل محافظة بهدف جعل المحافظة مركز تكلفة.

ث- إعادة النظر في نظام محاسبة التكاليف من اجل ربط مصاريف كل خدمة من خدمات الاتصالات مع العائدات المحققة منها حيث يمكن تحديد وقياس مرحلة إنجاز العملية بشكل يمكن الوثوق به بتاريخ إعداد الميزانية العمومية.

ج- السعي باتجاه تحسين كفاءة أجهزة التحصيل لتخفيف مديونية المشتركين وإدارات الاتصالات .

ح- دعوة المؤسسة العامة للاتصالات إلى استخدام النظم المحاسبية الإلكترونية لما له من أثر إيجابي على سرعة إنجاز العمل المحاسبي ومعالجة التأخير الحاصل في إصدار الحسابات الختامية، والإفصاح المطلوب في التقارير المالية، وبما يتيح الحصول على معلومات محاسبية تتمتع بمستوى جيد من الشفافية والموضوعية.

خ- دعوة وزارة المالية إلى تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية بما ينسجم ويتوافق وطبيعة القطاعات الاقتصادية المختلفة (صناعية – تجارية – خدمية) .

المراجع:

1- أبو طالب، يحيى محمد، *المعايير المحاسبية في ضوء نظرية المحاسبة لإعداد وعرض القوائم المالية الختامية ذات الاستخدام العام* ،جامعة عين شمس،2004 ، 424.

2- بيت المال، محمد مفتاح؛ الحاسي، جمعة خليفة؛ محمد، سالم غريبة، *المحاسبة المتوسطة*. دار النهضة العربية، بيروت، 1996 859.

3- جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، *المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية متضمنة معايير المحاسبة الدولية* ، الأردن، 2006، 2388.

4- حسن، جلال عبده، *الأصول العلمية في القوائم المحاسبية والمالية*، دار زهران ،عمان،2005 ،ط1،ص159.

5- حماد، طارق عبد العال. *موسوعة معايير المحاسبة، شرح معايير المحاسبة الدولية والمقارنة مع المعايير الأمريكية والبريطانية والمصرية، القياس والتقييم المحاسبي (1) جزء رابع*، جامعة عين شمس،2002، 657.

6- دراسة تحليلية مقارنة للمعايير الأمريكية والبريطانية والدولية، الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، .< www.socpa.org>.2006/10/30

7- الدهراوي، كمال الدين؛ حسين علي، أحمد؛ عبد العظيم هلال، عبد الله. *المحاسبة المتوسطة (مدخل نظري تطبيقي)*، الدار الجامعية، الإسكندرية، ط1، 2004، 583 .

8- راضي، محمد سامي ، *المحاسبة المتوسطة* ،الدار الجامعية ،الإسكندرية،2004، 207 .

9- السقا، حمدي ، *النظام المحاسبي الموحد*، جامعة دمشق ، 2000 ، ط12، 573.

10- القاضي، حسين؛ حمدان، مأمون، *نظرية المحاسبة*، الدار العلمية الدولية، عمان،2001، 428.

11- المرسوم التنظيمي رقم 287 تاريخ 1978/1/25 المتضمن النظام المحاسبي الموحد ودليل الحسابات .

12- المرسوم رقم /490/ تاريخ 2007/12/26 المتضمن النظام المحاسبي الأساسي ودليل الحسابات .

13- المعيار المحاسبي الدولي رقم /18/ الإيراد، هيئة المعايير الدولية لإعداد القوائم المالية، 2006/10/26. < www.iasb.org>.

14- نور، أحمد. *المحاسبة المالية: القياس والإفصاح المحاسبي وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية والعربية والمصرية*، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004، ص684.

15- ELDON S. HENDRIKESN, *Accounting Theory*. N.Y.RichardD .Irwin, Inc, Homewood, 1970. 463.

16- *Financial Accounting Standards Board 1980, Statement of Financial Accounting Concepts No.3, Elements of Financial Statement of Business Enterprises,* Journal of Accounting (March1981) m.109

17- THOMAS R. DYCKMAN, CHARLES J.DAVIS, ROLAND E.DUKES, *Intermediate Accounting*, Boston, USA, 2001 ,758.