

شرح المعيار الدولي للتقارير المالية

IFRS 15 الإيرادات من العقود مع العملاء



دكتور
سيد الديب

دكتورة المحاسبة والتمويل
ماجستير المحاسبة والمراجعة



د / سيد الديب

٠١٠٠٨٢١٥٤٧٨

Sayeddeeb78@hotmail.com

شرح المعيار الدولي للتقارير المالية الإيرادات من العقود مع العملاء IFRS 15

دكتور

سيد الديب

دكتورة المحاسبة والتمويل

ماجستير المحاسبة والمراجعة

المقدمة :

يهدف هذا المعيار إلى وضع المبادئ التي يجب على المنشأة أن تطبقها لتقديم معلومات مفيدة إلى مستخدمي القوائم المالية عن طبيعة، ومبلغ، وتوقيت، وظروف عدم التأكد المحيطة بالإيراد والتدفقات النقدية الناشئة عن عقد مع عميل.

ولتحقيق هذا الهدف يراعى الضوابط التالية :

الضابط الاول:- المبدأ الأساسي لهذا المعيار هو أنه يجب على المنشأة أن تعترف بالإيراد بصورة تعكس انتقال السلع أو أداء الخدمات المتعهد بها إلى العملاء بمبلغ يمثل المقابل الذي تتوقع المنشأة أن يكون لها حق فيه في مقابل تلك السلع أو الخدمات.

الضابط الثاني:- على المنشأة الأخذ في الاعتبار شروط العقد وجميع الحقائق والظروف ذات الصلة عند تطبيق هذا المعيار.

الضابط الثالث:- على المنشأة أن تطبق هذا المعيار - بما في ذلك استخدام أي وسائل عملية ملائمة - بثبات على العقود التي لها خصائص متشابهة والتي تم أبرامها في ظروف متشابهة.

والمبدأ الأساسي لهذا المعيار ... الاعتراف بالإيراد عند الوفاء بالتزام الاداء

وقد تبنى هذا المعيار خمسة خطوات للاعتراف بالإيراد وهي :-

الخطوة الاولى :- تحديد العقد مع العملاء

الخطوة الثانية :- تحديد التزامات الاداء

الخطوة الثالثة :- تحديد قيمة المعاملة

الخطوة الرابعة :- تخصيص قيمة المعاملة على التزامات الاداء

الخطوة الخامسة :- الاعتراف بالإيراد

سنتناول هذا المعيار بالشرح من خلال النقاط التالية :-

المبحث الاول:- نطاق تطبيق هذا المعيار

المبحث الثانى:- تحديد العقد مع العملاء (الخطوة الاولى للاعتراف بالايراد)

المبحث الثالث:- تجميع العقود والمحاسبة عنها كعقد واحد

المبحث الرابع:- تعديلات العقود مع العملاء

المبحث الخامس:- تحديد التزامات الأداء فى العقد

المبحث السادس:- الوفاء بالتزامات الأداء

المبحث السابع:- قياس مدي التقدم نحو الوفاء الكامل بالتزامات الأداء

المبحث الثامن :- تحديد سعر المعاملة

المبحث التاسع:- توزيع سعر المعاملة على التزامات الأداء

المبحث العاشر:- التغيرات فى سعر المعاملة

المبحث الحادى عشر:- كيفية التعامل مع بعض الحالات

المبحث الثانى عشر:- إعتبارات الأصيل مقابل الوكيل

المبحث الثالث عشر:- تكاليف العقد

المبحث الرابع عشر:- كيفية عرض العقود مع العملاء فى القوائم المالية

المبحث الخامس عشر:- متطلبات الإفصاح عن العقود مع العملاء

المبحث السادس عشر:- متطلبات الإفصاح عن تصنيف الإيراد

المبحث الاول:- نطاق تطبيق هذا المعيار

اولاً:- يجب على المنشأة أن تطبق هذا المعيار على جميع العقود مع العملاء باستثناء ما يلي:

البند المستثناء	المعيار الذي تقع في نطاقه
عقود الايجار	معيار رقم (IFRS 16) "عقود الايجار"
عقود التأمين	معيار رقم (IFRS 17) "عقود التأمين"
الأدوات المالية والحقوق أو الالتزامات التعاقدية الأخرى	معيار رقم (IFRS 9) "الادوات المالية" معيار رقم (IFRS 10) "القوائم المالية المجمعة" معيار رقم (IFRS 11) "الترتيبات المشتركة" معيار رقم (IAS 27) "القوائم المالية المستقلة" معيار رقم (IAS 28) "أ.فى الشركات الشقيقة"

ثانياً:- المبادلات غير النقدية بين منشآت في ذات مجال نشاط الأعمال لتسهيل المبيعات إلى العملاء أو العملاء المحتملين.

مثال:- هذا المعيار لا ينطبق على عقد بين شركتين نفط تتفقان على تبادل نفط للوفاء بطلب عملائهما في أماكن مختلفة ومحددة في الوقت المناسب.

ثالثاً:- يجب على المنشأة تطبيق هذا المعيار على أي عقد فقط إذا كان الطرف المقابل في العقد عميل.

رابعاً:- العميل هو ... طرف تعاقد مع المنشأة للحصول على سلع أو خدمات هي من مخرجات الأنشطة العادية للمنشأة نظير مقابل.

لا يكون الطرف المقابل في العقد عميلاً إذا كان...على سبيل المثال:

قد تعاقد مع المنشأة لكي يشاركها في نشاط أو عملية يتقاسم فيها أطراف العقد المخاطر والمنافع الناتجة عن ذلك النشاط أو تلك العملية (مثل اتفاقيات التعاون لتطوير أصل ما) بدلاً من الحصول على المخرجات من الأنشطة العادية للمنشأة.

خامساً:- قد يقع عقد مع عميل جزئياً ضمن نطاق هذا المعيار وجزئياً ضمن نطاق معايير أخرى... وذلك في الحالات التالية :-

الحالة الأولى:- إذا كانت المعايير الأخرى تحدد كيفية الفصل و/أو إجراء القياس الأولي لجزء أو أجزاء من العقد.

في هذه الحالة:-

على المنشأة أولاً تطبيق متطلبات الفصل و/أو القياس الواردة في تلك المعايير. وعلى المنشأة أن تستبعد من سعر المعاملة المبلغ المتعلق بذلك الجزء (أو الأجزاء) من العقد الذي تم قياسه الأولي وفقاً للمعايير الأخرى.

وعلى المنشأة تطبيق متطلبات هذا المعيار لتوزيع المبلغ المتبقي من سعر المعاملة (إن وجد) على كل التزام أداء يقع ضمن نطاق هذا المعيار .

الحالة الثانية:- إذا لم تحدد المعايير الأخرى كيفية الفصل و/أو القياس الأولي لوحد أو أكثر من أجزاء العقد.

في هذه الحالة على المنشأة أن تطبق هذا المعيار للفصل و/أو للقياس الأولي لهذا الجزء (أو الأجزاء) من العقد.

سادساً:- يحدد هذا المعيار كيفية المحاسبة عن التكاليف الإضافية للحصول على عقد مع عميل والمحاسبة عن التكاليف التي يتم تكبدها للوفاء بالتزامات تعاقدية مع عميل. إذا كانت تلك التكاليف لا تدخل ضمن نطاق معيار آخر.

سابعاً:- يجب على المنشأة أن تطبق متطلبات هذا المعيار على التكاليف التي تم تكبدها والمتعلقة بعقد مع عميل (أو جزء من ذلك العقد) يقع ضمن نطاق هذا المعيار.

المبحث الثاني:- تحديد العقد مع العملاء..(الخطوة الاولى للاعتراف بالايراد)

ما هي شروط المحاسبة عن عقد مع عميل يقع ضمن نطاق هذا المعيار ؟

على المنشأة أن تقوم بالمحاسبة عن عقد مع عميل يقع ضمن نطاق هذا المعيار فقط عند استيفاء جميع الشروط التالية :-

الشرط الاول:- أن تكون أطراف العقد قد اتفقت على العقد (خطياً، أو شفاهة، أو وفقاً لممارسات تجارية معتادة أخرى) وأن تكون متعهددة بأداء التزاماتها.

الشرط الثاني:- ان يكون بإمكان المنشأة تحديد حقوق كل طرف فيما يتعلق بالسلع أو الخدمات التي سيتم تحويلها.

الشرط الثالث:- أن يكون بإمكان المنشأة تحديد شروط سداد مقابل السلع أو الخدمات التي سيتم تحويلها.

الشرط الرابع:- أن يكون للعقد مضمون تجاري (أي أن يكون من المتوقع ان تتغير المخاطر، أو توقيت، أو مبلغ التدفقات النقدية المستقبلية للمنشأة نتيجة للعقد).

الشرط الخامس:- ان يكون من المرجح ان تقوم المنشأة بتحصيل المقابل الذي سيكون لها حق فيه في مقابل السلع أو الخدمات التي سيتم تحويلها إلى العميل. ويراعى الضوابط التالية:-

الضابط الاول:- عند تقييم ما إذا كانت قابلية مبلغ المقابل للتحصيل مرجحة. على المنشأة أن تأخذ في الاعتبار فقط ... قدرة العميل ونيّته في أن يسدد ذلك المبلغ عندما يصبح مستحقاً. وقد يكون مبلغ المقابل الذي سوف يكون للمنشأة الحق

فيه أقل من السعر المبين في العقد إذا كان المقابل متغيراً نظراً لأن المنشأة قد تمنح العميل تخفيضاً سعرياً .

الضابط الثاني :- العقد هو اتفاقية بين طرفين أو أكثر تنشئ حقوقاً والتزامات واجبة النفاذ. ووجوب نفاذ الحقوق والتزامات هو شأن قانوني.

ويمكن أن تكون العقود:

- خطية. - أو شفوية.

- أو تُقهم ضمناً من ممارسات الأعمال المعتادة للمنشأة.

هل ممارسات ابرام عقود مع العملاء واحدة ام مختلفة ؟

تختلف حسب :-

• اختلاف النظم القانونية .

• اختلاف الصناعات والمنشآت.

• قد تختلف ضمن المنشأة ذاتها

مثال: قد تعتمد على فئة العميل أو طبيعة السلع أو الخدمات المتعهد بها.

ويجب على المنشأة أن تأخذ في الاعتبار تلك الممارسات والآليات في تحديد ما إذا كانت اتفاقية مع عميل تنشئ حقوقاً والتزامات واجبة النفاذ، ومتى تُنشأها.

الضابط الثالث:- بعض العقود مع العملاء... قد لا تكون لها مدة محددة ويمكن إنهاؤها أو تعديلها من قبل أي من الأطراف في أي وقت.

وهناك عقود أخرى.... قد تتجدد تلقائياً على أساس دوري يتم تحديده في العقد.

وفى هذه الحالات ... على المنشأة أن تطبق هذا المعيار على مدة العقد (أي فترة العقد) التي يكون فيها لأطرافه حقوق وعليهم التزامات حالية واجبة النفاذ.

الضابط الرابع :- لغرض تطبيق هذا المعيار، فإنه لا يوجد عقد ..إذا كان لأي من أطراف العقد منفرداً حق واجب النفاذ في إنهاء عقد لم يتم البدء في تنفيذه دون تعويض الطرف الآخر (أو الأطراف الأخرى).

الضابط الخامس:- يعتبر العقد لم يبدأ تنفيذه بعد إذا تم استيفاء كل من الضابطين التاليين:

- لم تحول المنشأة بعد إلى العميل أي سلع أو خدمات متعهد بها، و
- لم تتسلم المنشأة بعد، وليس لها الحق بعد في استلام، أي مقابل نظير السلع أو الخدمات المتعهد بها.

الضابط السادس:- إذا استوفى عقد مع عميل شروط المحاسبة عنه كعقد مع عميل عند نشأة العقد.

في هذه الحالة .. لا يجوز للمنشأة أن تعيد تقييم تلك الشروط ما لم يكن هناك مؤشر على حدوث تغير جوهري في الحقائق والظروف المحيطة بالعقد عند نشأته.

مثال:- إذا حدث تدهور جوهري في قدرة العميل على سداد المقابل.

في هذه الحالة ... على المنشأة أن تقوم بإعادة تقييم ما إذا كان من المرجح أن تُحصل المقابل الذي سينشأ لها الحق فيه نظير السلع أو الخدمات المتبقية التي سيتم تحويلها إلى العميل.

الضابط السابع:- إذا كان عقد مع عميل غير مستوف شروط المحاسبة عنه كعقد مع عميل

في هذه الحالة على المنشأة أن تستمر في تقييم العقد لتحديد ما إذا قد تم استيفاؤها لاحقاً.

الضابط الثامن:- عندما لا يستوفي عقد مع عميل شروط المحاسبة عنه كعقد مع

عميل وتحصل المنشأة على المقابل من العميل.

فى هذه الحالة ...على المنشأة أن تعترف بالمقابل المستلم على أنه إيراد فقط عند وقوع أياً من الحدثين التاليين:

الحدث الاول:- اذا لم تعد على المنشأة التزامات متبقية بتحويل سلع أو خدمات إلى العميل، وجميع، أو ما يقارب جميع، المقابل المتعهد به من قبل العميل قد تم استلامه من قبل المنشأة، وغير قابل للرد.

الحدث الثانى:- اذا تم إنهاء العقد، والمقابل المستلم من العميل غير قابل للرد.

الضابط التاسع:- يجب على المنشأة أن تعترف بالمقابل المستلم من العميل على أنه التزام إلى أن :-

اولاً:- أن يقع أحد الحدثين الواردين في الضابط الثامن اعلاه.

ثانياً:- أو إلى أن يتم استيفاء شروط المحاسبة عن العقد كعقد مع عميل

الضابط العاشر:- تبعاً للحقائق والظروف المتعلقة بالعقد، فإن الالتزام الذي تم الاعتراف به يمثل التزام المنشأة إما بتحويل سلع أو خدمات في المستقبل أو برد المقابل المستلم. وفي أي من الحالتين، فإن الالتزام يجب قياسه بمبلغ المقابل المستلم من العميل.

المبحث الثالث

تجميع العقود والمحاسبة عنها كعقد واحد

متى يجب على المنشأة أن تجمع عقدين أو أكثر من العقود المبرمة في ذات الوقت أو في وقت قريباً منه مع ذات العميل (أو أطراف ذوي علاقة بالعميل)

والمحاسبة عن تلك العقود كعقد واحد ؟

يحدد هذا المعيار المحاسبة.... عن عقد منفرد مع عميل.

وبالرغم من ذلك.... كوسيلة عملية.

يجوز للمنشأة.... تطبيق هذا المعيار على مجموعة من العقود (أو التزامات الأداء) التي لها خصائص متشابهة إذا كانت المنشأة تتوقع بشكل معقول أن الآثار على القوائم المالية من تطبيق هذا المعيار على تلك المجموعة من العقود لن تختلف بشكل جوهري عن تطبيق هذا المعيار على كل عقد من تلك العقود (أو التزامات الاداء) بصورة منفردة.

وفى هذه الحالة ... على المنشأة أن تستخدم التقديرات والافتراضات التي تعكس حجم ومكونات تلك المجموعة.

ويتم هذا التجميع ... فى الحالات التالية:

الحالة الاولى:- اذا تم التفاوض بشأن العقود كصفقة واحدة لهدف تجاري واحد.

الحالة الثانية:- اذا كان مبلغ المقابل الذي سيتم سداده في أحد العقود... يعتمد على سعر أو أنجاز عقد آخر.

الحالة الثالثة:- اذا كان السلع أو الخدمات المتعهد بها في العقود (أو بعض السلع أو الخدمات المتعهد بها في كل عقد من العقود) هي التزام أداء واحد

المبحث الرابع

تعديلات العقود مع العملاء

أولاً:- ما المقصود بتعديل العقد ؟

هو تغيير في نطاق أو سعر العقد (أو كليهما) الذي سبق اعتماده من قبل أطراف العقد.

ويراعى الآتي:-

الضابط الأول:- في بعض الصناعات والنظم القضائية، قد يوصف تعديل العقد بأنه أمر تغيير، أو تبديل أو تعديل.

الضابط الثاني:- ينشأ تعديل العقد عندما يتفق أطرافه على تعديل يستحدث أو يعدل حقوقاً والتزامات قائمة واجبة التنفيذ لأطراف العقد.

الضابط الثالث:- يمكن الاتفاق على تعديل العقد كتابة، أو باتفاق شفهي أو يفهم ضمناً من ممارسات الأعمال المعتادة.

الضابط الرابع:- إذا لم يعتمد أطراف العقد....التعديل على العقد.

في هذه الحالة ... يجب على المنشأة أن تستمر في تطبيق هذا المعيار على العقد القائم لحين اعتماد تعديل العقد.

الضابط الخامس:- هناك حالات ينشأ عنها تعديلاً على العقد على الرغم من:-

- من وجود نزاع فيما بين أطراف العقد حول نطاق أو سعر التعديل (أو كليهما)

- من أن الأطراف قد اتفقت على تغيير في نطاق العقد ولكن لم يحدوا بعد التغيير المقابل في السعر.

ولتحديد ما إذا كانت الحقوق والالتزامات التي تم إنشاؤها أو تغييرها بموجب التعديل واجبة التنفيذ... على المنشأة أن تأخذ في الاعتبار جميع الحقائق والظروف ذات الصلة بما في ذلك شروط العقد والأدلة الأخرى.

ثانياً:- كيفية المحاسبة عن تعديلات العقود

ما هي شروط المحاسبة عن تعديل العقد على أنه عقد منفصل ؟

إذا ما توافر الشرطين التاليين:

الشرط الاول:- ان يزداد نطاق العقد ... نظراً لإضافة سلع أو خدمات متعهد بها مميزة بذاتها

مثال:- اذا قامت المنشأة (س) بعقد اتفاق مع المنشأة (ص) على توريد ١٠٠٠ وحدة من المنتج (أ) بسعر ١٠٠ ج للوحدة وبعد ان قامت (ص) بتوريد ٨٠٠ وحدة اتفقت المنشأة (س) مع (ص) على توريد ٣٠٠ وحدة اضافية من المنتج (أ)

الشرط الثانى:- أن يزداد سعر العقد ... بمبلغ مقابل يعكس أسعار البيع الخاصة بالمنشأة للسلع أو الخدمات الإضافية المتعهد بها مع إجراء أي تسويات مناسبة على ذلك السعر ليعكس ظروف هذا العقد.

مثال:- قد تعدل المنشأة أسعار البيع الخاصة بالسلعة أو الخدمة الإضافية بمنح خصم للعميل... نظراً لأنه ليس من الضروري للمنشأة أن تتكبد التكاليف المتعلقة بالبيع التي كانت ستتكبدها عند بيع سلعة أو خدمة مشابهة إلى عميل جديد.

مثال:- فى المثال السابق اتفقت المنشأة (س) مع (ص) على ان يكون سعر ٣٠٠ وحدة اضافية من المنتج (أ) ٩٠ ج

ثالثاً:- كيف تتم المحاسبة عن تعديل العقد اذا لم يستوفى شروط المحاسبة عنه كعقد منفصل؟

في هذه الحالة ... على المنشأة أن تقوم بالمحاسبة عن السلع أو الخدمات المتعهد بها والتي لم يتم تحويلها بعد في تاريخ تعديل العقد (أي السلع أو الخدمات المتعهد بها المتبقية)

بأي حسب الحالات التالية:

الحالة الأولى: - إذا كانت السلع أو الخدمات المتبقية مميزة بذاتها عن السلع أو الخدمات التي تم تحويلها في تاريخ تعديل العقد أو قبله.

في هذه الحالة: - أن تقوم بالمحاسبة عن تعديل العقد كما لو كان إنهاءً للعقد الحالي وإنشاءً لعقد جديد

ويكون مبلغ المقابل الذي سيتم توزيعه على التزامات الأداء المتبقية (أو السلع أو الخدمات المميزة بذاتها المتبقية في التزام أداء واحد محدد) هو مجموع:

- المقابل المتعهد به من قبل العميل (بما في ذلك المبالغ المستلمة فعلياً من العميل) الذي تم تضمينه في تقدير سعر المعاملة ولم يتم الاعتراف به بعد على أنه إيراد؛ و

- المقابل المتعهد به كجزء من تعديل العقد.

الحالة الثانية: - إذا لم تكن السلع أو الخدمات المتبقية غير مميزة بذاتها، وبناءً

عليه تشكل جزءاً من التزام أداء واحد، تم استيفاؤه جزئياً في تاريخ تعديل العقد

في هذه الحالة ... على المنشأة أن تقوم بالمحاسبة عن تعديل العقد كما لو كان جزءاً من العقد الحالي.

ويتم الاعتراف بأثر تعديل العقد على سعر المعاملة، وعلى قياس مدي تقدم المنشأة نحو الوفاء الكامل بالتزام الأداء كتسوية على الإيراد (إما كزيادة أو كتخفيض في

الإيراد) في تاريخ تعديل العقد (أي أن التعديل في الإيراد يتم على أساس الأثر التراكمي المتمم).

الحالة الثالثة:- إذا كانت السلع أو الخدمات المتبقية تتضمن مزيج من الحالتين الأولى والثانية.

في هذه الحالة:- على المنشأة أن تقوم بالمحاسبة عن آثار التعديل على التزامات الأداء التي لم يتم الوفاء بها (بما في ذلك تلك التي لم يتم الوفاء بها جزئياً) في العقد المعدل بطريقة تتسق مع أهداف الحالتين الأولى والثانية

المبحث الخامس

تحديد التزامات الأداء في العقد

(الخطوة الثانية للاعتراف بالايراد)

على المنشأة عند نشأة العقد تقييم السلع أو الخدمات المتعهد بها في العقد مع العميل ، وتحديد ما هو منها كالتزام اداء

سنتناول هذا الموضوع من خلال النقاط التالية :

اولا:- ما هي التعهدات مع العملاء التي تحددها المنشأة كالتزام اداء ؟

ثانيا:- شروط تحويل سلسلة من السلع أو الخدمات المميزة بذاتها ...بنفس نمط التحويل إلى العميل.

ثالثا:- ضوابط التعهدات في العقود مع العملاء

رابعا:- أمثلة السلع والخدمات المميزة بذاتها

خامسا:- ما هي شروط اعتبار السلعة أو الخدمة المتعهد بها للعميل مميزة بذاتها؟

سادسا:- كيف يستطيع العميل الانتفاع من سلعة أو خدمة ؟

سابعا:- ما هو الهدف من تقييم ما إذا كانت تعهدات المنشأة بتحويل سلع أو

خدمات إلى عميل يمكن تحديدها بشكل منفصل ؟

ثامنا:- امثلة العوامل التي يمكن ان تشير إلى أن اثنين او أكثر من التعهدات

بتحويل سلع وخدمات إلى عميل لا يمكن تمييزها بشكل منفصل

سوف نتناول هذه البنود بالتفصيل على النحو التالي :-

اولاً:- ما هي التعهدات مع العملاء التي تحددها المنشأة كالتزام اداء ؟

التعهد الاول:- تعهد بتحويل سلعة أو خدمة (أو حزمة سلع أو خدمات)...وهذه السلع او الخدمات تكون مميزة بذاتها.

التعهد الثاني:- تعهد بتحويل سلسلة من سلع أو خدمات مميزة بذاتها ومتماثلة بشكل كبير ويتم تحويلها إلى العميل ... بذات النمط .

ثانياً:- شروط تحويل سلسلة من السلع أو الخدمات المميزة بذاتها ... بنفس نمط التحويل إلى العميل

الشرط الاول:- ان تكون كل سلعة أو خدمة مميزة بذاتها في السلسلة التي تتعهد المنشأة بتحويلها إلى العميل تستوفي شروط التزام أداء يتم الوفاء به على مدار زمني.

الشرط الثاني:- تستخدم المنشأة ذات الطريقة لقياس مدي تقدمها نحو الوفاء الكامل بالتزام الأداء بتحويل كل سلعة أو خدمة مميزة بذاتها في السلسلة إلى العميل.

ثالثاً:- ضوابط التعهدات في العقود مع العملاء

الضابط الاول:- في العادة ... ما يحدد العقد مع العميل ... بشكل صريح السلع أو الخدمات التي تتعهد المنشأة بتحويلها إلى العميل.

ولكن التزامات الأداء المحددة في عقد مع عميل ... قد لا تقتصر على السلع أو الخدمات التي يتم ذكرها صراحة في ذلك العقد.

وهذا نظراً لأن العقد مع العميل... قد يشمل أيضاً تعهدات تُفهم ضمناً من خلال:

- الممارسات التجارية المعتادة للمنشأة. -أو سياساتها المنشورة. -أو تصريحاتها المحددة.

وذلك إذا كانت ... تلك التعهدات تنشئ، وقت الدخول في العقد، توقعاً صحيحاً لـدي العميل بأن المنشأة ستحول سلعاً أو خدمة لـه.

الضابط الثاني:- لا تتضمن التزامات الأداء أنشطة يجب على المنشأة القيام بها لإنجاز العقد إلا إذا كانت تلك الأنشطة تحول سلعاً أو خدمة إلى العميل.

مثال:- قد يكون على مقدم خدمة القيام بمهام إدارية عديدة لإعداد العقد، إلا أن القيام بتلك المهام لا يترتب عليه تحويل خدمة إلى العميل وقت أداء تلك المهام. وبناءً عليه، فإن أنشطة الإعداد تلك ليست التزامات أداء.

رابعاً:- أمثلة السلع والخدمات المميزة بذاتها

قد تشمل السلع أو الخدمات المتعهد بها الآتي ، ولكن لا تقتصر عليه:

مثال ١:- بيع سلع مصنعة من قبل المنشأة (مثل:- مخزون منشأة مصنعة).

مثال ٢:- إعادة بيع سلع تم شراؤها من قبل المنشأة (مثل: البضائع لدى تاجر التجزئة).

مثال ٣:- إعادة بيع حقوق في سلع أو خدمات تم شراؤها من قبل المنشأة (على سبيل المثال، تذكرة تم إعادة بيعها من قبل منشأة تعمل بصفة أصيل)

مثال ٤:- أداء مهمة (أو مهام) متفق عليها تعاقدياً لـعميل.

مثال ٥:- تقديم خدمة جاهزية لتقديم سلع أو خدمات ..على سبيل المثال، تحديثات غير محددة لبرامج حاسب والتي يتم تقديمها على أساس عند -وإذا ما-توافرت.أو إتاحة سلع أو خدمات للعميل لاستخدامها إذا ما وعندما يقرر العميل.

مثال ٦:- تقديم خدمة ترتيب لطرف آخر لتحويل سلع أو خدمات إلى عميل (على سبيل المثال، العمل كوكيل لطرف آخر)

مثال ٧:- منح حقوق في سلع أو خدمات يتم تقديمها مستقبلاً بما يمكن العميل من إعادة بيعها أو تقديمها إلى عميل له على سبيل المثال ... تتعهد المنشأة البائعة لمنتج إلى بائع تجزئة بأن تحول سلعة أو خدمة إضافية لأي فرد يشتري المنتج من بائع التجزئة.

مثال ٨:- انشاء أو تصنيع أو تطوير أصل بالنيابة عن عميل.

مثال ٩:- منح تراخيص .

مثال ١٠:- منح خيارات لشراء سلع أو خدمات إضافية (عندما تقدم تلك الخيارات للعميل حقاً هاماً).

خامساً:- ماهي شروط اعتبار السلعة أو الخدمة المتعهد بها للعميل مميزة بذاتها؟ إذا تم استيفاء كلا الشرطين التاليين:

الشرط الاول:- أن يستطيع العميل الانتفاع من السلعة أو الخدمة إما كما هي أو إلى جانب موارد أخرى متاحة بسهولة للعميل (أي أن السلعة أو الخدمة قابلة لأن تكون مميزة بذاتها).

الشرط الثاني:- أن يكون تعهد المنشأة بتحويل السلعة أو الخدمة للعميل يمكن تحديده بشكل منفصل عن التعهدات الأخرى في العقد . بمعنى أن التعهد بتحويل السلعة أو الخدمة يكون واضحاً ومميزاً بذاته في سياق العقد

سادساً:- كيف يستطيع العميل الانتفاع من سلعة أو خدمة ؟

إذا كان بالإمكان استخدام السلعة أو الخدمة، أو استهلاكها، أو بيعها بمبلغ أكبر من قيمتها التخريدية أو الاحتفاظ بها بطريقة تحقق منافع اقتصادية.

ويلاحظ ان:-

• بعض السلع أو الخدمات، يستطيع العميل الانتفاع بها كما هي بحالتها.

- وبعض السلع أو الخدمات الأخرى، يستطيع العميل الانتفاع بها عند اقترانها مع موارد أخرى متاحة بسهولة.

يقصد بالموارد المتاح بسهولة:-

- هو سلعة أو خدمة يتم بيعها بشكل منفصل (من قبل المنشأة أو منشأة أخرى).
- أو مورد حصل عليه العميل بالفعل من المنشأة (بما في ذلك السلع أو الخدمات التي تكون المنشأة قد قامت بتحويلها للعميل بموجب العقد) أو من معاملات أو أحداث أخرى.

مثال:- العوامل التي تدل على أن العميل يستطيع الانتفاع من سلعة أو خدمة كما هي بحالتها أو باقترانها مع موارد أخرى متوفرة بسهولة. إذا كانت المنشأة في الواقع تبيع بانتظام سلعة أو خدمة بشكل منفصل فقد ينم ذلك على استطاعة العميل الانتفاع من السلعة أو الخدمة إما كما هي بحالتها أو باقترانها مع موارد أخرى متاحة بسهولة.

سابعاً:- ما هو الهدف من تقييم ما إذا كانت تعهدات المنشأة بتحويل سلع أو خدمات إلى عميل يمكن تحديدها بشكل منفصل ؟

الهدف هو.... تحديد ما إذا كانت طبيعة التعهد في سياق العقد هي تحويل كل من هذه السلع أو الخدمات بصورة منفردة... أو تحويلها في صورة عنصر أو عناصر مدمجة تشكل مدخلات للسلع والخدمات المتعهد بها.

ثامناً:- امثلة العوامل التي يمكن ان تشير إلى أن اثنين أو أكثر من التعهدات

بتحويل سلع وخدمات إلى عميل لا يمكن تمييزها بشكل منفصل

تشمل هذه الامثلة ... ما يلي ولكنها لا تقتصر عليها:

مثال ١:- اذا كانت المنشأة تقدم خدمة هامة لدمج سلع أو خدمات مع سلع أو خدمات أخرى متعهد بها في العقد داخل حزمة من سلع أو خدمات تشكل المخرج المجمع أو المخرجات المجمعة التي تعاقد العميل عليها.

بمعنى:- تستخدم المنشأة السلع أو الخدمات باعتبارها مدخلات لإنتاج أو تقديم مخرج مجمع أو مخرجات مجمعة محددة من قبل العميل. وقد يشمل المخرج المجمع أو المخرجات المجمعة على أكثر من مرحلة أو عنصر أو وحدة.

مثال ٢:- اذا كانت السلع او الخدمات المتعهد بتحويلها ... تتضمن واحدة او أكثر من السلع او الخدمات على تعديل أو تفصيل جوهري ... **بهدف ملاءمتها مع السلع والخدمات المتعهد بها في العقد، او يتم تعديلها او تفصيلها جوهرياً بواحدة أو أكثر من السلع والخدمات الأخرى المتعهد بها في العقد.**

مثال ٣:- اذا كانت السلع أو الخدمات معتمدة على أو مرتبطة بدرجة كبيرة بسلع أو خدمات أخرى. **بمعنى اخر...** أن كل سلعة او خدمة تتأثر جوهرياً بواحدة او أكثر من السلع والخدمات في العقد. **علي سبيل المثال...** في بعض الحالات قد يكون هناك اثنين أو أكثر من السلع والخدمات التي تتأثر جوهرياً ببعضها البعض بحيث لا تستطيع المنشأة الوفاء بتعهداتها إذا ما قامت بتحويل كل من هذه السلع والخدمات بشكل مستقل عن بعضهما.

الضابط الخامس:- إذا لم تكن السلعة أو الخدمة المتعهد بها مميزة بذاتها **في هذه الحالة ...** على المنشأة ضم تلك السلعة أو الخدمة مع السلع أو الخدمات الأخرى المتعهد بها إلى أن تحدد حزمة السلع أو الخدمات المميزة بذاتها. **وفي بعض الحالات...** قد تقوم المنشأة بالمحاسبة عن جميع السلع أو الخدمات المتعهد بها في عقد على أنها التزام أداء واحد.

المبحث السادس

الوفاء بالتزامات الأداء

هذا المعيار يتطلب... من المنشأة أن تعترف بإيراد عند (أو مع) وفاء المنشأة بالتزامات الأداء وذلك بتحويل سلع أو خدمة متعهد بها (أي أصل) للعميل.

سنتناول هذا الموضوع بالشرح من خلال النقاط التالية :-

اولا:- ما هو توقيت الاعتراف بالايراد من العقود مع العملاء؟

ثانيا:- متى يعد الاصل قد تم تحويله الى العملاء ؟

ثالثا:- اشكال الوفاء بالتزامات الاداء

سوف نتناول هذه البنود بالتفصيل على النحو التالى :-

اولا:- ما هو توقيت الاعتراف بالايراد من العقود مع العملاء؟

عند (أو مع) ... وفاء المنشأة ... بالتزامات الأداء

وهذا الوفاء بالتزام الاداء يتم بتحويل سلع أو خدمة متعهد بها (أي أصل) للعميل.

وقد يتم هذا الوفاء بالتزام الاداء ... على مدار زمنى .. او عند نقطة زمينة معينة

وبناء عليه ... يتم الاعتراف بالايراد على مدار زمنى او عند نقطة زمينة معينة

وهذا يتطلب من المنشأة .. أن تقرر عند نشأة العقد ما إذا كانت تقي بالتزام الأداء

على مدار زمنى أو أنها تقي بالتزام الأداء عند نقطة من الزمن

ويراعى الضوابط التالية :-

الضابط الاول:- إذا لم تكن المنشأة تقي بالتزامها على مدار زمنى، فإن الالتزام يتم

الوفاء به عند نقطة من الزمن.

الضابط الثاني:- تعد السلع والخدمات أصولاً، حتى ولو كان ذلك بشكل مؤقت، عند استلامها واستخدامها (كما هو الحال بالنسبة للعديد من الخدمات).

ثانياً:- متى يعد الأصل قد تم تحويله الى العملاء ؟

عند (أو مع) حصول العميل على السيطرة على ذلك الأصل.

ويقصد بالسيطرة على الأصل :

بالقدرة على توجيه استخدام الأصل والحصول - على ما يقارب - جميع المنافع المتبقية منه.

وتتضمن السيطرة ... القدرة على منع المنشآت الأخرى من توجيه استخدام أصل والحصول على المنافع منه.

و تتمثل المنافع من الأصل في:

التدفقات النقدية المحتملة (التدفقات النقدية الداخلة أو الوفورات في التدفقات النقدية الخارجة) والتي يمكن الحصول عليها بشكل مباشر أو بشكل غير مباشر بطرق عدة، مثل:

- استخدام الأصل لإنتاج سلع أو تقديم خدمات (بما في ذلك الخدمات العامة).
- استخدام الأصل لتعزيز قيم أصول أخرى.
- استخدام الأصل لتسوية التزامات أو تخفيض مصروفات.
- بيع أو مبادلة الأصل.
- رهن الأصل للحصول على قرض.
- الاحتفاظ بالأصل.

ويراعى :- عند تقييم إذا ما كان العميل قد حصل على السيطرة على الأصل ...

على المنشأة أن تأخذ في الاعتبار أية اتفاقية لإعادة شراء الأصل .

ثالثاً:- اشكال الوفاء بالتزامات الاداء

يأخذ الوفاء بالتزام الاداء شكلين :-

الشكل الاول :- التزامات الأداء التي يتم الوفاء بها على مدار زمني

الشكل الثاني :- التزامات الاداء التي يتم الوفاء بها عند نقطة زمنية معينة

ويراعى أنه ... إذا لم تكن المنشأة تفي بالتزامها على مدار زمني ... فإن الالتزام يتم الوفاء به عند نقطة من الزمن.

سنتناول هذين الشكلين بالتفصيل على النحو التالي :-

الشكل الاول :- التزامات الأداء ... التي يتم الوفاء بها على مدار زمني

عندما تحول المنشأة السيطرة على سلعة أو خدمة ... على مدار زمني
فى هذه الحالة ... تفى بالتزامات الأداء وتعترف بالإيراد على ذلك المدار الزمني.
وهذا المعيار ... حدد ثلاث حالات ... وفى هذه الحالات الثلاث ... يتم الوفاء
بالتزامات الاداء والاعتراف بالإيراد ... على مدار زمني.

وفيما عدا هذه الحالات الثلاث ... يتم الاعتراف بالإيراد عند نقطة زمنية معينة

الحالات التي يتم فيها الوفاء بالتزامات الاداء على مدار زمني

الحالة الاولى:- إذا كان العميل يتلقى المنافع الناتجة عن أداء المنشأة ويستهلكها
في ذات الوقت الذي تقوم فيه بالتنفيذ .

ويراعى فى هذه الحالة:-

اولاً:- هناك بعض أنواع التزامات الأداء .. يكون من السهل تقييم ما إذا كان العميل
يتلقى المنافع الناتجة من أداء المنشأة على مدار أداء المنشأة ويستهلك بشكل متزامن
هذه المنافع على مدار استلامها.

مثال:- الخدمات الروتينية أو المتكررة (مثل خدمات النظافة) التي يكون فيها استلام منافع الناتجة عن أداء المنشأة واستهلاكها من قبل العميل يمكن تحديده بسهولة.

ثانياً:- هناك بعض الأنواع الأخرى من التزامات الأداء... قد تكون المنشأة غير قادرة على أن تحدد بسهولة ما إذا كان العميل يتلقى ويستهلك بشكل متزامن المنافع الناتجة من أداء المنشأة على مدار قيام المنشأة بالأداء.

وفي هذه الحالات:- يعد التزام الأداء قد تم الوفاء به على مدار فترة من الزمن إذا حددت المنشأة... أنه لن يلزم أن تعيد منشأة أخرى جوهرياً أداء العمل الذي أكملته المنشأة حتى تاريخه... إذا تعين على تلك المنشأة الأخرى أن تقي بالتزام الأداء المتبقي تجاه العميل.

بمعنى:- لو ان هناك منشأة أخرى سوف تكمل الاداء المتبقى تجاه العميل .. فانه لايلزمها ان تعيد اداء التزام التي قامت به المنشأة

وعند تحديد ما إذا كان لن يلزم منشأة أخرى أن تعيد جوهرياً أداء العمل الذي أكملته المنشأة حتى تاريخه.

فى هذه الحالة... على المنشأة أن تفترض كلا الافتراضين التاليين:

الافتراض الاول:- تجاهل القيود التعاقدية أو المحددات العملية المحتملة التي قد تمنع المنشأة من تحويل التزام الأداء المتبقي إلى منشأة أخرى. و

الافتراض الثانى:- أن المنشأة الأخرى التي ستقي بالتزام الأداء المتبقي لن يكون لها منفعة في أي أصل تسيطر عليه المنشأة حالياً والذي سيظل مسيطراً عليه من قبل المنشأة إذا ما تم تحويل التزام الأداء إلى منشأة أخرى.

الحالة الثانية:- اذا كان يترتب على أداء المنشأة أنشاء أو تحسين أصل ... يسيطر عليه العميل في ذات الوقت الذي يتم فيه انشاء الأصل أو تحسينه.

وقد يكون هذا الأصل إما ملموساً أو غير ملموس.

على سبيل المثال:- الأعمال تحت التنفيذ.

الحالة الثالثة:- إذا كان لا يترتب على أداء المنشأة أنشاء أصل له استخدام بديل لديها وكان للمنشأة حق واجب التنفيذ في تحصيل مقابل الأداء المكتمل حتى تاريخه.

سنتناول هذه الحالة بالتفصيل على النحو التالي :-

اولاً: متى يعتبر الأصل الناشئ عن أداء المنشأة ليس له استخدام بديل للمنشأة ؟
يعتبر ذلك في الحالتين التاليتين:-

الحالة الاولى:- إذا كانت المنشأة مقيدة تعاقدياً من توجيه الأصل لاستخدام آخر خلال انشاء أو تحسين ذلك الأصل .

الحالة الثانية:- إذا كانت المنشأة مقيدة عملياً من توجيه الأصل في حالته المكتملة لاستخدام آخر بسهولة.

ثانياً:- متى يتم تقييم ما إذا كان للأصل استخدام بديل للمنشأة ؟
يتم هذا التقييم ... عند نشأة العقد.

وبعد نشأة العقد ... لا يجوز للمنشأة تحديث تقييم الاستخدام البديل للأصل ما لم يوافق أطراف العقد على إجراء تعديلاً على العقد والذي من شأنه أن يغير جوهرياً من التزامات الأداء.

ثالثاً:- ضوابط تقييم ما إذا كان للأصل استخدام بديل بالنسبة للمنشأة

الضابط الاول:- على المنشأة أن تأخذ في الاعتبار آثار القيود التعاقدية والمحددات العملية على قدرة المنشأة على القيام بتوجيه الأصل لاستخدام آخر بسهولة.

مثال:- الآثار القانونية والتعاقدية المترتبة على قدرة المنشأة على بيع الأصل إلى عميل مختلف.

الضابط الثاني:- إن إمكانية إنهاء العقد مع العميل ... لا يعد اعتباراً له علاقة بتقييم ما إذا كانت المنشأة قادرة بسهولة على توجيه الأصل إلى استخدام آخر.

الضابط الثالث:- لاعتبار الأصل ليس له استخدام بديل بالنسبة للمنشأة يجب أن يكون القيد التعاقدي على قدرة المنشأة على توجيه الأصل لاستخدام آخر... **قيد تعاقدى حقيقي**

متى يكون القيد التعاقدى حقيقي؟

إذا كان بإمكان العميل فرض نفاذ حقوقه في الأصل المتعهد به إذا سعت المنشأة إلى توجيه الأصل لاستخدام آخر.

متى لا يكون القيد التعاقدى حقيقي؟

إذا كان الأصل قابلاً -بدرجة كبيرة- للمبادلة بأصول أخرى بإمكان المنشأة تحويلها إلى عميل آخر دون الإخلال بالعقد ودون تكبد تكاليف كبيرة ما كانت ان تتكبدتها فيما يتعلق بذلك العقد.

الضابط الرابع:- قد يوجد محدد عملي على قدرة المنشأة على توجيه الأصل لاستخدام آخر، إذا ما كانت المنشأة ستتكد خسائر اقتصادية كبيرة لتوجيه الأصل لاستخدام آخر.

وهذه الخسارة الاقتصادية الكبيرة ... وقد تنشأ بسبب:-

- أن المنشأة ستتكد تكاليف كبيرة لتعديل الأصل.
- أو لأنه سيكون بمقدور المنشأة فقط بيع الأصل بخسارة كبيرة.

مثال:- قد تكون المنشأة مقيدة عمليا من إعادة توجيه الأصول التي إما أن تكون لها مواصفات تصميم خاصة بعميل أو لأنها تقع في مناطق نائية.

رابعا:- ما هي الاعتبارات التي تأخذها المنشأة في الحساب عند تقييم ما إذا كان لديها حق واجب التنفيذ في تحصيل مقابل الأداء المكتمل حتى تاريخه ؟

يجب على المنشأة أن تأخذ في الاعتبار:-

• شروط العقد.

• أي قوانين تنطبق على العقد.

ويراعى الضوابط التالية:-

الضابط الاول:- لا يشترط أن يكون الحق في تحصيل مقابل الأداء المكتمل مبلغ ثابت.

الضابط الثانى:- يجب أن يكون للمنشأة خلال مدة العقد الحق في مبلغ يعوضها على الأقل عن مقابل الأداء المكتمل حتى تاريخه إذا ما تم إنهاء العقد من قبل العميل أو طرف آخر لأسباب أخرى بخلاف عدم أداء المنشأة وفقاً لتعهداتها.

خامسا:- ضوابط تقييم وجود ووجوب تنفيذ حق التحصيل وما إذا كان حق المنشأة في التحصيل سيخولها الحق في أن يتم السداد لها مقابل الأداء المكتمل حتى تاريخه.

متى يكون للمنشأة حق في تحصيل مقابل الأداء المكتمل حتى تاريخه؟

إذا كان للمنشأة حق في ... مبلغ يعوض المنشأة على الأقل عن نظير أدائها المكتمل حتى تاريخه.... في حالة إنهاء العميل أو طرف آخر العقد لأسباب غير عدم قيام المنشأة بالأداء كما هو متعهد به.

والمبلغ الذي يعوض المنشأة مقابل الأداء المكتمل حتى تاريخه:

هو مبلغ يقارب سعر البيع للسلع أو الخدمات المحولة حتى تاريخه... بخلاف التعويض مقابل خسارة المنشأة المحتملة للربح في حالة انتهاء العقد. على سبيل المثال: استرداد التكاليف التي تتكبدها المنشأة في الوفاء بالتزام الأداء زائد هامش ربح معقول.

ويراعى الضوابط التالية:-

الضابط الاول:- لا يلزم أن يساوي التعويض مقابل هامش الربح المعقول الذي كان متوقع أن تحصل عليه المنشأة إذا ما تم تنفيذ العقد حسب ما تم التعهد به.

ولكن ينبغي أن يكون للمنشأة حق في تعويض مقابل أي من المبلغين التاليين:

- (أ) جزء من هامش الربح المتوقع في العقد والذي يعكس بشكل معقول مدى أداء المنشأة بموجب العقد قبل إنهاء العميل (أو طرف آخر) للعقد؛ أو
- (ب) عائد معقول على تكلفة رأس المال للمنشأة لعقود مشابهة (أو هامش التشغيل العادي للمنشأة لعقود مشابهة) إذا كان الهامش الخاص بالعقد أعلى من العائد الذي تحققه المنشأة من عقود مشابهة.

الضابط الثاني:- لا يلزم أن يكون حق المنشأة في تحصيل مقابل الأداء المكتمل حتى تاريخه.... حقا حاليا غير مشروط في تحصيل مبلغه.

حيث انه في العديد من الحالات... يكون للمنشأة حق غير مشروط في المبلغ فقط عند نقطة أداء محددة متفق عليها... أو عند الوفاء الكامل بالتزام الأداء.

الضابط الثالث:- عند تقييم ما إذا كانت المنشأة لها حق في تحصيل مقابل الأداء المكتمل حتى تاريخه... على المنشأة أن تأخذ في الاعتبار:-

ما إذا كان سيكون لها حق واجب النفاذ في المطالبة أو الاحتفاظ بما تم سداده مقابل الأداء التام حتى تاريخه إذا كان سيتم إنهاء العقد قبل الإتمام لأسباب أخرى غير فشل المنشأة في أداء ما تم التعهد به.

حيث انه في بعض العقود... قد يكون للعميل حق إنهاء العقد فقط في أوقات محددة خلال مدة العقد أو قد لا يكون للعميل أي حق لإنهاء العقد.

وفي حالة ... ما إذا تصرف العميل لإنهاء العقد دون أن يكون له حق في إنهاء العقد (بما في ذلك عند فشل العميل في أدائه لتعهداته حسب ما تم التعهد به).

في هذه الحالة:-

(أ) فإن العقد (أو قوانين أخرى) قد تخول المنشأة الاستمرار في تحويل السلع أو الخدمات المتعهد بها إلى العميل ومطالبة العميل بسداد المقابل المتعهد به مقابل تلك السلع أو الخدمات.

(ب) وكذلك فإن للمنشأة حق في تحصيل مقابل الأداء المكتمل حتى تاريخه لأن المنشأة لها حق الاستمرار في أداء التزاماتها وفقاً للعقد ومطالبة العميل بأداء تعهداته (التي تتضمن سداد المقابل المتعهد به).

الضابط الرابع:- عند تقييم وجود ووجوب نفاذ الحق في تحصيل مقابل الأداء المكتمل حتى تاريخه.

في هذه الحالة ... على المنشأة أن تأخذ في الاعتبار الشروط التعاقدية وأي تشريع أو سابقة قانونية يمكن أن تُتم أو تلغي تلك الشروط التعاقدية.

ويشمل ذلك:

(أ) تقييم ما إذا كان التشريع أو الممارسة الإدارية أو السابقة القانونية... تخول المنشأة حقاً في تحصيل مقابل الأداء حتى تاريخه حتى ولو كان ذلك الحق غير محدد في العقد مع العميل؛ أو

(ب) تقييم ما إذا كانت السابقة القانونية ذات الصلة تشير إلى أن حقوقاً مشابهة في مقابل الأداء المكتمل حتى تاريخه في عقود مشابهة ليس لها أثر قانوني ملزم؛ أو

(ج) تقييم ما إذا كانت الممارسات التجارية المعتادة للمنشأة بعدم اختيار تنفيذ حق في تحصيل المقابل قد نتج عنها اعتبار الحق غير واجب التنفيذ في تلك البيئة القانونية. ويراعى أنه... في الحالة التي فيها قد تختار المنشأة... التنازل عن حقها في تحصيل المقابل في عقود مشابهة.

في هذه الحالة... تستمر المنشأة في أن يكون لها حق في تحصيل المقابل حتى تاريخه إذا بقي حقها فيه واجب التنفيذ وفقاً للعقد مع العميل.

الضابط الخامس:- الجدول الزمني للسداد المحدد في العقد... لا يشير بالضرورة إلى ما إذا كانت المنشأة لها حق واجب التنفيذ في تحصيل مقابل الأداء المكتمل حتى تاريخه.

على الرغم من أنه... يحدد توقيت ومبلغ المقابل الواجب السداد من قبل العميل. على سبيل المثال:- نظراً لأن العقد يمكن أن يحدد أن ذلك المقابل الذي تم استلامه من العميل قابل للرد لأسباب غير عدم قيام المنشأة بالتنفيذ حسب ما تم التعهد به في العقد.

الشكل الثاني:-

التزامات الأداء التي يتم الوفاء بها عند نقطة من الزمن

(من اشكال الوفاء بالتزامات الاداء)

متى تعتبر المنشأة انها تفي بالتزامات الاداء عند نقطة من الزمن ؟
إذا لم يكن الوفاء بالتزامات الأداء يتم على مدار زمني ... فإن المنشأة تفي بالتزام
الأداء عند نقطة من الزمن.

ولكن المشكلة هنا في تحديد تلك النقطة من الزمن التي يحصل فيها العميل
على السيطرة على أصل متعهد به وتقي المنشأة عندها بالتزامات الأداء.
وهذه النقطة ... هي نقطة سيطرة العميل على الاصل

وبالتالى على المنشأة .. أن تأخذ في الاعتبار المؤشرات على تحويل السيطرة
وهذه المؤشرات ... تشمل الآتي ولكن لا تقتصر عليه:
المؤشر الاول:- إذا كان للمنشأة حق حال في تحصيل مقابل الأصل - إذا كان
العميل ملزماً حالياً بسداد مقابل الأصل.

في هذه الحالة ... قد يشير ذلك إلى أن العميل قد حصل على القدرة على توجيه
استخدام الأصل والحصول على - ما يقارب - جميع المنافع المتبقية من الأصل
في المقابل.

المؤشر الثاني:- إذا كان للعميل ... حق الملكية القانوني في الأصل .
قد يشير ذلك الحق القانوني إلى الطرف الذي لديه القدرة على توجيه استخدام
الأصل والحصول على - ما يقارب - جميع المنافع المتبقية منه أو تقييد وصول
المنشآت الأخرى لهذه المنافع.
ويراعى الضوابط التالية:-

الضابط الاول:- تحويل الحق القانوني في الأصل قد يشير إلى أن العميل قد حصل على السيطرة على الأصل.

الضابط الثاني:- إذا احتفظت المنشأة بحق الملكية القانونية في الأصل لمجرد الحماية ضد أخفاق العميل في السداد .

في هذه الحالة ... فان هذه الحقوق التي تحتفظ بها المنشأة ... لا تمنع العميل من الحصول على السيطرة على الأصل.

المؤشر الثالث:- إذا قامت المنشأة... بتحويل الحياة المادية للأصل .

قد تشير الحياة المادية للأصل إلى:

- أن العميل له القدرة على توجيه استخدام والحصول على - ما يقارب -

جميع المنافع المتبقية في الأصل

- وأن العميل له القدرة على تقييد وصول المنشآت الأخرى لهذه المنافع.

وبالرغم من ذلك، فإن الحياة المادية قد لا تتواءم مع السيطرة على الأصل.

مثال ١:- في بعض اتفاقيات إعادة الشراء وفي بعض ترتيبات بضاعة الأمانة فإن العميل أو المؤتمن قد تكون له حياة مادية على أصل تسيطر عليه المنشأة.

مثال ٢:- في بعض ترتيبات إصدار الفواتير مع الاحتفاظ بالبضاعة، فإن المنشأة قد يكون لديها الحياة المادية للأصل الذي يسيطر عليه العميل.

المؤشر الرابع:- إذا كان للعميل المخاطر والمنافع الجوهرية المتعلقة بملكية الأصل .

قد يشير انتقال المخاطر والمنافع الجوهرية المتعلقة بملكية الأصل للعميل إلى أن

العميل قادر على توجيه استخدام الأصل والحصول على - ما يقارب - جميع

المنافع المتبقية منه.

ويراعى ... عند تقييم مخاطر ومنافع ملكية الأصل المتعهد به :

ان تقوم المنشأة باستبعاد أي مخاطر تُنشئ التزام أداء منفصل بالإضافة إلى التزام الأداء المتعلق بتحويل الأصل.

على سبيل المثال: قد تكون المنشأة قامت بتحويل السيطرة على الأصل إلى العميل ولكنها لم تقي بعد بالتزام أداء إضافي لتقديم خدمات الصيانة المتعلقة بالأصل المحول.

المؤشر الخامس:- قبول العميل للأصل .

قد يشير قبول العميل للأصل إلى أنه قد حصل على القدرة على توجيه الأصل والحصول جوهرياً على جميع المنافع المتبقية منه.

ويراعى الضوابط التالية لهذا المؤشر:-

الضابط الاول:- تسمح بنود العقد الخاصة بقبول العميل له بأن يلغي العقد أو أن يطلب من المنشأة اتخاذ إجراء تصحيحي إذا كانت السلعة أو الخدمة لا تستوفي المواصفات المتفق عليها.

وفى هذه الحالة... على المنشأة أن تأخذ مثل هذه البنود في الاعتبار عند تقييم متى يحصل العميل على السيطرة على سلعة أو خدمة.

الضابط الثانى:- إذا كان بإمكان المنشأة أن تحدد بشكل موضوعي أن السيطرة على سلعة أو خدمة قد تم تحويلها إلى العميل وفقاً للمواصفات المتفق عليها في العقد.

فى هذه الحالة ... فإن قبول العميل يعد إجراءً شكلياً لا يؤثر على تحديد المنشأة متى حصل العميل على السيطرة على السلعة أو الخدمة.

على سبيل المثال.... إذا كان بند قبول العميل يستند إلى استيفاء خصائص الحجم والوزن المحددة فإن المنشأة ستكون قادرة على تحديد ما إذا كان قد تم استيفاء تلك الشروط قبل استلام تأكيد بقبول العميل. وقد تقدم خبرة المنشأة في عقود السلع أو الخدمات المشابهة دليلاً على أن تقديم السلعة أو الخدمة إلى العميل قد تم وفقاً للمواصفات المتفق عليها في العقد.

الضابط الثالث:- إذا تم الاعتراف بإيراد قبل قبول العميل.

في هذه الحالة ... فإنه لا يزال يجب على المنشأة أن تأخذ في الاعتبار ما إذا كان هناك أي التزامات أداء متبقية (على سبيل المثال، تركيب معدات) وتقييم ما إذا كان عليها أن تقوم بالمحاسبة عنها بشكل منفصل.

الضابط الرابع:- إذا لم تتمكن المنشأة من تحديد أن السلعة أو الخدمة المقدمة إلى العميل مطابقة للمواصفات المتفق عليها في العقد.

في هذه الحالة... لن تكون المنشأة قادرة على الاستنتاج بأن العميل قد حصل على السيطرة إلى أن تتسلم المنشأة قبول العميل.

وذلك نظراً لأن... المنشأة في تلك الحالة لن تكون قادرة على تحديد أن العميل له القدرة على توجيه استخدام السلعة أو الخدمة والحصول منها على ما يقارب جميع المنافع المتبقية.

الضابط الخامس:- إذا سلمت المنشأة سلعة إلى العميل لأغراض التجربة أو التقييم وكان العميل غير ملتزم بدفع أي مقابل إلى حين انقضاء الفترة التجريبية.

في هذه الحالة ... فإن السيطرة على الأصل لا يتم تحويلها إلى حين قبول العميل للمنتج أو انقضاء الفترة التجريبية.

المبحث السابع

قياس مدى التقدم نحو الوفاء الكامل بالتزامات الأداء

- هذا المعيار.... يتطلب أن تعترف المنشأة بالإيراد على مدار زمني .
وذلك بقياس... مدى التقدم نحو الوفاء الكامل... بالتزامات الأداء.
وذلك... لكل التزام أداء يتم الوفاء به على مدار زمني .
والهدف من قياس مدى التقدم... هو بيان إنجاز المنشأة نحو تحويل السيطرة على
السلع أو الخدمات المتعهد بها إلى العميل (أي وفاء المنشأة بالتزام الأداء).
سنتناول هذا الموضوع من خلال النقاط التالية :
- اولا:- ضوابط قياس مدى التقدم نحو الوفاء الكامل بالتزامات الاداء
- ثانيا:- طرق قياس مدى التقدم
- ثالثا:- الضوابط العامة لتطبيق طرق مدى التقدم نحو الوفاء الكامل بالتزامات
الأداء
- رابعا:- القياسات المعقولة لمدى التقدم نحو الوفاء الكامل بالتزامات الأداء
- سوف نتناول هذه البنود بالتفصيل على النحو التالي :-

- اولاً:- ضوابط قياس مدى التقدم نحو الوفاء الكامل بالتزامات الاداء
- الضابط الاول:- على المنشأة أن تطبق طريقة واحدة لقياس مدى التقدم لكل التزام أداء يتم الوفاء به على مدار زمني.
- الضابط الثاني:- على المنشأة أن تطبق تلك الطريقة بثبات على التزامات الأداء المشابهة وفي الظروف المشابهة.
- الضابط الثالث:- على المنشأة إعادة قياس مدى تقدمها نحو الوفاء الكامل بالتزام أداء يتم الوفاء به على مدار زمني ...في نهاية كل فترة يتم اعداد تقارير عنها .
- ثانياً:- طرق قياس مدى التقدم
- الطرق التي يمكن استخدامها لقياس تقدم المنشأة نحو الوفاء الكامل بالتزام أداء على مدار زمني
- هناك نوعين من هذه الطرق:
- النوع الاول:- طرق المخرجات
- حيث تعترف طرق المخرجات ... بالإيراد على أساس:-
- القياس المباشر... لقيمة السلع أو الخدمات المحولة للعميل حتى تاريخه.
- منسوب إلى ... السلع أو الخدمات المتبقية المتعهد بها بموجب العقد.
- وتتضمن طرق المخرجات :-
- الطريقة الاولى:- طريقة حصر الأداء المكتمل حتى تاريخه.
- الطريقة الثانية:- طريقة تقييمات النتائج التي تم تحقيقها.
- الطريقة الثالثة:- طريقة المعلم المحدد الذي تم الوصول إليه.
- الطريقة الرابعة:- طريقة الوقت المنقضي.
- الطريقة الخامسة:- طريقة الوحدات المنتجة أو الوحدات المسلمة.

ويراعى الضوابط التالية:-

الضابط الاول:- عندما تقوم المنشأة بتقييم اختيار تطبيق طريقة مخرجات معينة لقياس مدي تقدمها.

فى هذه الحالة ... على المنشأة أن تأخذ في الاعتبار ما إذا كانت طريقة المخرجات التي تم اختيارها ... **تعبر بصدق عن أداء المنشأة** نحو الوفاء الكامل بالتزام الأداء. **حيث انه ...** إذا أخفق المخرج الذي يتم اختياره في قياس بعض من السلع أو الخدمات التي تم تحويل السيطرة عليها إلى العميل.

فى هذه الحالة...لا تقدم طريقة المخرجات تعبيراً صادقاً عن أداء المنشأة على سبيل المثال : إذا كانت المنشأة في نهاية الفترة التي يتم اعداد التقرير عنها قد أنتجت اعمال تحت التنفيذ أو سلعا تامة الصنع يسيطر عليها العميل ولم يتم تضمينها في قياس المخرج.

فى هذه الحالة...فان طرق المخرجات التي تستند إلى الوحدات المنتجة أو المسلمة لا تعبر بصدق عن مستوى أداء المنشأة في الوفاء بالتزام أداء

الضابط الثانى:- كوسيلة عملية، إذا كان للمنشأة حق في مقابل من عميل بمبلغ يتطابق بشكل مباشر مع القيمة المقدمة للعميل من أداء المنشأة المكتمل حتى تاريخه

فى هذه الحالة... يجوز للمنشأة الاعتراف بإيراد بالمبلغ الذي يحق للمنشأة تقديم فاتورة به مثال:- عقد خدمة تقوم فيه المنشأة بتقديم فاتورة بمبلغ محدد مقابل كل ساعة خدمة مقدمة.

الضابط الثالث:- يوجد عيوب ...تحد من استخدام طرق المخرجات

(أ) أن المخرجات المستخدمة لقياس مدي التقدم قد لا تكون قابلة للرصد بشكل مباشر.

(ب) وأن المعلومات المطلوبة لتطبيقها قد لا تكون متاحة للمنشأة دون تكلفة لا مبرر لها. وبناءً عليه، فقد تكون طريقة المدخلات ضرورية.

النوع الثاني:- طرق المدخلات

حيث تعترف طرق المدخلات ... بالإيراد على أساس:-

قياس ... جهود المنشأة أو مدخلاتها للوفاء بالتزام الأداء منسوب إلى ... مجموع المدخلات المتوقعة للوفاء بهذا الالتزام

على سبيل المثال:- الموارد المستخدمة أو ساعات العمل المنصرفة أو التكلفة المتكبدة أو الوقت المنقضي أو ساعات استخدام الآلات.

ويراعى الضوابط التالية :-

الضابط الاول:- إذا كانت جهود المنشأة أو مدخلاتها يتم صرفها بانتظام على مدار فترة الأداء .

فى هذه الحالة قد يكون من المناسب للمنشأة أن تثبت الإيراد على أساس قسط ثابت.

الضابط الثانى :- ان أحد جوانب القصور فى طرق المدخلات

هو أنه قد لا تكون هناك علاقة مباشرة بين مدخلات المنشأة ... وتحويل السيطرة على السلع أو الخدمات إلى العميل.

وفى هذه الحالة على المنشأة أن تستبعد من طريقة المدخلات آثار أي مدخلات لا تعكس أداء المنشأة في تحويل السيطرة على السلع أو الخدمات إلى العميل.

على سبيل المثال:- عند استخدام طريقة مدخلات تستند إلى التكلفة فقد يجب

أجراء تسوية لقياس مدي التقدم في الحالات التالية

الحالة الاولى:- عندما لا تسهم التكلفة المتكبدة في تقدم المنشأة في الوفاء بالتزام الأداء. مثال: اذا كانت المنشأة لا تثبت إيراداً على أساس تكاليف يتم تكبدها تُعزى إلى أوجه قصور كبيرة في أداء المنشأة والتي لم تنعكس في سعر العقد. مثل... تكاليف المبالغ المهدرة غير المتوقعة للمواد، العمالة أو الموارد الأخرى التي تم تكبدها للوفاء بتعهد الأداء.

الحالة الثانية:- عندما تكون التكلفة المتكبدة لا تتناسب مع تقدم المنشأة في الوفاء بالتزام الأداء.

وفي هذه الحالات:(الاولى والثانية)

أفضل وصف لأداء المنشأة ... قد يكون بتعديل طريقة المدخلات للاعتراف بالإيراد فقط في حدود تلك التكلفة التي تم تكبدها.

على سبيل المثال:- قد يكون بالاعتراف بإيراد بمبلغ مساوي لتكلفة السلعة المستخدمة للوفاء بالتزام الأداء يعطي وصفاً صادقاً لأداء المنشأة إذا كانت المنشأة تتوقع عند نشأة العقد أن يتم الوفاء بكافة الشروط التالية:

الشرط الاول:- أن تكون السلعة غير مميزة بذاتها.

الشرط الثانى:- ان يكون من المتوقع حصول العميل على السيطرة على السلعة قبل تلقي الخدمات المتصلة بالسلعة بوقت طويل.

الشرط الثالث:- أن تعد تكلفة السلعة المحولة .. كبيرة بالنسبة لمجموع التكاليف المتوقعة للوفاء بتعهد الأداء بالكامل.

الشرط الرابع:- ان المنشأة تشتري السلعة من طرف ثالث وهي ليست مشاركة بشكل كبير في تصميم وتصنيع السلعة (ولكن المنشأة تعمل كأصيل).

ثالثاً: الضوابط العامة لتطبيق طرق مدى التقدم نحو الوفاء الكامل بالتزامات الأداء

الضابط الاول:- على المنشأة عند تطبيق طريقة ما لقياس مدي التقدم أن تستبعد من القياس أي سلع أو خدمات لن تحول المنشأة السيطرة عليها إلى العميل.

الضابط الثاني:- على المنشأة أن تدرج عند قياس مدي التقدم أي سلع أو خدمات حولت المنشأة السيطرة عليها إلى العميل وفاءً لالتزام أداء.

الضابط الثالث:- على المنشأة تحديث قياسها لمدي التقدم مع تغير الظروف خلال المدار الزمني ليعكس أي تغيرات في نتيجة التزام الأداء.

ومثل هذه التغيرات في قياس مدي تقدم المنشأة يجب المحاسبة عنها على أنها تغيير في تقدير محاسبي وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي رقم (8 IAS) "السياسات المحاسبية والتغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء".

رابعا:- القياسات المعقولة لمدي التقدم نحو الوفاء الكامل بالتزامات الأداء هذا المعيار يتطلب ... من المنشأة أن تعترف بإيراد مقابل التزام أداء يتم الوفاء به على مدار زمني ... في حالة واحدة فقط

وهي حالة ... إذا كان بإمكان المنشأة قياس مدي تقدمها نحو الوفاء الكامل بالتزام الأداء بشكل معقول.

وهذا القياس بالشكل المعقول ... لن يكون متوفر... إذا ما كانت تنقصها معلومات يمكن الاعتماد عليها لازمة لتطبيق طريقة مناسبة لقياس مدي التقدم.

مثال:- في بعض الظروفمثل: في المراحل الأولى من العقد.

قد تكون المنشأة غير قادرة -بشكل معقول- على قياس مدي وفائها بالتزام الأداء ولكن تتوقع المنشأة استرداد التكاليف التي تم تكبدها في الوفاء بالتزام الأداء.

في هذه الظروف على المنشأة أن تعترف بإيراد في حدود التكاليف التي تم تكبدها فقط إلى أن يأتي وقت تستطيع فيه -بشكل معقول- قياس مدي وفائها بالتزام الأداء.

المبحث الثامن :-

تحديد سعر المعاملة

ما المقصود بسعر المعاملة ؟

هو مبلغ المقابل الذي تتوقع المنشأة أن يكون لها حق فيه مقابل تحويل السلع أو الخدمات المتعهد بها للعميل باستثناء المبالغ التي يتم تحصيلها بالنيابة عن أطراف ثالثة (على سبيل المثال ضريبة القيمة المضافة).

وهذا المعيار... يتطلب من المنشأة أن تعترف بما تم تخصيصه من سعر المعاملة (الذي يستثني تقديرات المقابل المتغير المقيدة) للالتزام أداء... كإيراد وذلك ... عند (أو على مدار) الوفاء بالالتزام أداء.

ويراعى الضوابط التالية:-

الضابط الاول:- على المنشأة أن تأخذ في الاعتبار شروط العقد وممارساتها التجارية المعتادة لتحديد سعر المعاملة.

الضابط الثاني:- تؤثر طبيعة وتوقيت ومبلغ المقابل المتعهد به من قبل العميل على تقدير سعر المعاملة.

الضابط الثالث:- لغرض تحديد سعر المعاملة تفترض المنشأة بأنه سيتم تحويل السلع أو الخدمات إلى العميل كما هو متعهد به وفقاً للعقد القائم وأن العقد لن يتم الغاؤه أو تجديده أو تعديله.

الضابط الرابع:- قد يتضمن المقابل المتعهد به في عقد مع عميل مبالغ ثابتة أو مبالغ متغيرة أو كليهما.

وعند تحديد سعر المعاملة يجب على المنشأة أن تأخذ في الاعتبار آثار جميع ما يلي:

- اولا:- آثارالمقابل المتغير.... على تحديد سعر المعاملة
 - ثانيا:- آثار القيود على تقديرات المقابل المتغير ... على تحديد سعر المعاملة
 - ثالثا:- آثار وجود مكون تمويلي هام فى العقد على تحديد سعر المعاملة
 - رابعا:- آثار المقابل غير النقدي ... على تحديد سعر المعاملة
 - خامسا:- آثارالمقابل واجب السداد الى العميل... على تحديد سعر المعاملة
- سنتناول هذه البنود بالتفصيل على النحو التالى :-**

اولا:- آثارالمقابل المتغير.... على تحديد سعر المعاملة

فى حالة ... إذا كان المقابل المتعهد به فى العقد ... يتضمن مبلغا متغيراً.

فان هذا المعيار... يتطلب من المنشأة أن تقوم بتقدير المبلغ الذي سيكون للمنشأة حق فيه فى مقابل تحويل السلع أو الخدمات المتعهد بها للعميل.

سنتناول هذا الموضوع بالتفصيل على النحو التالى :-

- (١):- كيف يتغير مبلغ المقابل المتعهد به فى العقد ؟
- (٢):- الحالات التى يعد فيها المقابل المتعهد به متغيرا
- (٣):- ما هى طرق تقدير مبلغ المقابل المتغير ؟
- (٤):- ضوابط استخدام طرق تقدير مبلغ المقابل المتغير

(١)- كيف يتغير مبلغ المقابل المتعهد به في العقد ؟

قد يتغير المقابل المتعهد به في العقد .. بسبب :-

- الخصومات.
 - أو التخفيضات.
 - أو رد المبالغ.
 - أو استحقاقات تسوي عند الشراء مستقبلاً.
 - أو الامتيازات السعرية.
 - أو الحوافز.
 - أو مكافآت الأداء.
 - أو الغرامات، أو البنود الأخرى المشابهة.
- أو إذا كان حق المنشأة في المقابل يتوقف على وقوع أو عدم وقوع حدث مستقبلي. على سبيل المثال... سيكون مبلغ المقابل متغيراً ... في:-
- مثال ١:- إذا ما تم إما بيع منتج مع حق الإرجاع .
- مثال ٢:- إذا ما تم التعهد بمبلغ ثابت على أنه مكافأة أداء في حالة تحقيق نقطة إنجاز محددة.

ويراعى أنه ... قد يكون التغير المتعلق بالمقابل الذي يتعهد به العميل منصوص عليه صراحة في العقد. وبالإضافة إلى شروط العقد.

(٢)- الحالات التي يعد فيها المقابل المتعهد به متغيراً

الحالة الأولى:- إذا كان العميل لديه توقع صحيح ناشئ عن الممارسات التجارية المعتادة للمنشأة، أو سياساتها المنشورة أو تصريحاتها المحددة بأن المنشأة ستقبل مبلغ مقابل أقل من السعر المبين في العقد.

بمعنى أنه... يُتوقع أن المنشأة ستعرض امتيازاً سعرياً.
وهذا العرض قد يشار إليه على أنه.. خصم، أو تخفيض، أو رد مبلغ، أو استحقاق يسوي عند الشراء مستقبلاً.

وذلك وتبعاً للنطاق القضائي، أو الصناعة، أو العميل
الحالة الثانية:- إذا كانت الحقائق والظروف الأخرى تشير إلى أن نية المنشأة، عند الدخول في العقد مع العميل... هي تقديم تخفيض سعري للعميل.

(٣):- ما هي طرق تقدير مبلغ المقابل المتغير ؟
على المنشأة أن تقوم بتقدير مبلغ المقابل المتغير باستخدام إحدى الطريقتين التاليتين
الطريقة الأولى:- طريقة القيمة المتوقعة
القيمة المتوقعة هي مجموع المبالغ المرجحة بنسبة احتمالها في نطاق مبالغ المقابل الممكنة.

وقد تكون هذه الطريقة مناسبة ... إذا كان لدى المنشأة عدد كبير من العقود ذات الخصائص المتشابهة.

الطريقة الثانية :- طريقة المبلغ الأكثر ترجيحاً .
المبلغ الأكثر ترجيحاً هو المبلغ الوحيد الأكثر ترجيحاً في نطاق مبالغ المقابل الممكنة (أي النتيجة الوحيدة الأكثر ترجيحاً للعقد).

قد تكون هذه الطريقة مناسبة إذا كان للعقد نتيجتين ممكنتين فقط
على سبيل المثال:- إما أن تحقق المنشأة مكافأة أداء أو لا تحققها.

(٤):- ضوابط استخدام طرق تقدير مبلغ المقابل المتغير
الضابط الأول:- تختار المنشأة طريقة من الطريقتين ... التي ترى المنشأة أنها تتوقع أن تتنبأ بشكل أفضل بمبلغ المقابل الذي سيكون للمنشأة حق فيه.

الضابط الثاني:- على المنشأة أن تطبق طريقة واحدة بثبات خلال العقد عند تقدير أثر عدم التأكد على مبلغ المقابل المتغير الذي سيكون للمنشأة حق فيه.

الضابط الثالث:- على المنشأة أن تأخذ في الاعتبار جميع المعلومات (التاريخية، والحالية، والمتوقعة) المتاحة بصورة معقولة للمنشأة وتحديد عدد معقول من مبالغ المقابل الممكنة.

الضابط الرابع:- ستكون المعلومات التي تستخدمها المنشأة لتقدير مبلغ المقابل المتغير -عادة- مشابهة -للمعلومات التي تستخدمها إدارة المنشأة أثناء عملية العطاء والعرض وفي تحديد الأسعار للسلع أو الخدمات المتعهد بها.

ثانيا:- آثار القيود على تقديرات المقابل المتغير ... على تحديد سعر المعاملة (١):- القيود على تقديرات المقابل المتغير

القيد الاول:- على المنشأة تضمين جزء من أو كامل مبلغ المقابل المتغير المقدر في سعر المعاملة... فقط .. بالقدر الذي يكون فيه من المرجح بدرجة عالية ألا يتم رد مبلغ هام من الإيراد المتراكم المعترف به وذلك عندما... يتضح عدم التأكد المرتبط بالمقابل المتغير لاحقاً.

القيد الثاني:- على المنشأة أن تأخذ في الاعتبار كلا من:-

- الترجيح
 - ومقدار تسوية الرد من الإيراد.
- وذلك عند تقييم ...** ما إذا كان مرجحاً بدرجة عالية ألا يتم إجراء تسوية لرد مبلغ هام من الإيراد المتراكم المعترف به عندما يتضح عدم التأكد المرتبط بالمقابل المتغير لاحقاً.

(٢):- العوامل التي يمكن أن تزيد من الترجيح أو مقدار الرد من الإيراد

وتشمل أي من العوامل التالية، ولكن لا تقتصر عليها:

العامل الاول:- أن يكون مبلغ المقابل معرضاً بدرجة عالية لعوامل خارج تأثير المنشأة. وقد تشمل تلك العوامل النقلب في السوق، وأراء أو تصرفات أطراف ثالثة، وأحوال الطقس، والمخاطر المرتفعة لتقادم السلعة أو الخدمة المتعهد بها.

العامل الثانى:- أن يكون من غير المتوقع اتضاح ظروف عدم التأكد المتعلقة بمبلغ المقابل لفترة طويلة من الزمن.

العامل الثالث:- أن تكون خبرة المنشأة (أو دليل آخر) في أنواع مشابهة من العقود محدودة أو أن تلك الخبرة (أو الدليل الآخر) ذات قيمة تنبؤيه محدودة.

العامل الرابع :- أن تكون للمنشأة ممارسة متبعة إما في منح نطاق عريض من التخفيضات السعرية أو تغيير أحكام وشروط السداد لعقود مشابهة في ظروف مشابهة.

العامل الخامس:- أن يكون للعقد عدد كبير ونطاق عريض من مبالغ المقابل الممكنة.

(٣):- إعادة تقدير المقابل المتغير

على المنشأة في نهاية كل فترة يتم اعداد تقارير عنها تحديث سعر المعاملة المقدر (بما في ذلك تحديث تقييمها لما إذا كانت هناك قيود على تقدير المقابل المتغير) ليمثل بصدق الظروف الحالية في نهاية الفترة التي يعد عنها التقرير وكذلك التغيرات في الظروف التي حدثت خلال تلك الفترة.

ثالثاً:- آثار وجود مكون تمويلي هام فى العقد على تحديد سعر المعاملة

على المنشأة عند تحديد سعر المعاملة ... تعديل مبلغ المقابل المتعهد به ليعكس آثار القيمة الزمنية للنقود

وذلك في حالة... ما إذا كان توقيت الدفعات الذي تم الاتفاق عليه بين أطراف العقد (إما صراحة أو ضمناً) يقدم للعميل أو المنشأة منفعة هامة لتمويل تحويل السلع أو الخدمات إلى العميل.

وفي هذه الحالة... يعتبر العقد انه يتضمنمكون تمويلي هام.

ويراعى الضوابط التالية :-

الضابط الاول:- قد يوجد مكون تمويلي هام بغض النظر عما إذا كان التمويل المتعهد به منصوص عليه صراحة في العقد أو ضمناً من خلال شروط السداد المتفق عليها بين أطراف العقد.

الضابط الثاني: الهدف من تعديل مبلغ المقابل المتعهد به بأثر المكون التمويلي الهام: هو أن تقوم المنشأة بالاعتراف بالإيراد بمبلغ يعكس السعر الذي كان سيدفعه العميل مقابل السلع أو الخدمات المتعهد بها فيما لو كان العميل قد سدد مقابل تلك السلع أو الخدمات نقداً عند (أو على مدار) تحويلها له (أي سعر البيع النقدي).

الضابط الثالث:- على المنشأة أن تأخذ في الاعتبار جميع الحقائق والظروف ذات العلاقة :

- في تقييم ما إذا كان العقد... يتضمن مكون تمويلي .
- وفي تقييم ما إذا كان المكون التمويلي هاماً بالنسبة للعقد، بما في ذلك كلا

ما يلي:

(أ) الفرق، إن وجد، بين مبلغ المقابل المتعهد به وسعر البيع النقدي للسلع أو الخدمات المتعهد بها.

(ب) الأثر المجمع للعنصرين التاليين معاً:

- ١- طول الوقت المتوقع بين قيام المنشأة بتحويل السلع أو الخدمات المتعهد بها إلى العميل وقيام العميل بالسداد مقابل تلك السلع أو الخدمات.
 - ٢- أسعار الفائدة السائدة في السوق ذي الصلة.
- الضابط الخامس:- الحالات التي يكون فيها العقد مع العميل ... لا يتضمن مكون تمويلي هام**

الحالة الاولى:- اذا كان العميل قد سدد مقابل السلع أو الخدمات مقدماً وأن يكون توقيت تحويل تلك السلع أو الخدمات يخضع لرغبة العميل.

الحالة الثانية:- إذا كان جزء هام من مبلغ المقابل المتعهد به من العميل متغيراً وكان مبلغ وتوقيت ذلك المقابل يتغير على أساس وقوع أو عدم وقوع حدث مستقبلي لا يخضع جوهرياً لسيطرة العميل أو المنشأة.

على سبيل المثال: إذا كان المقابل رسوم اتاوة تستند إلى المبيعات.

الحالة الثالثة:- الفرق بين المقابل المتعهد به وسعر البيع النقدي للسلعة أو الخدمة .. ينشأ لأسباب غير تقديم التمويل لأي من العميل أو المنشأة، وأن الفرق بين هذين المبلغين يتناسب مع أسباب الفرق.

على سبيل المثال: فإن شروط السداد قد توفر للمنشأة أو للعميل حماية في حالة عدم إكمال الطرف الآخر لبعض أو لجميع التزاماته بموجب العقد بشكل مناسب.

الضابط السادس:- إذا كانت المنشأة تتوقع، عند نشأة العقد، أن تكون الفترة بين قيام المنشأة بتحويل سلعة أو خدمة متعهد بها إلى العميل وسداد العميل لمقابل السلعة أو الخدمة سنة أو أقل.

في هذه الحالة ... لا يجب على المنشأة عملياً تعديل مبلغ المقابل المتعهد به بأثر المكون التمويلي الهام

الضابط السابع:- في حالة تعديل مبلغ المقابل المتعهد به بأثر المكون التمويلي الهام .

في هذه الحالة ... على المنشأة أن تستخدم **معدل الخصم** الذي تعكسه معاملة تمويل منفصلة بين المنشأة وعملياتها عند نشأة العقد .

ويراعى الضوابط التالية في هذا المعدل :

(أ) ان يعكس هذا المعدل .. الخصائص الائتمانية للطرف الحاصل على التمويل في العقد .

(ب) أن يعكس هذا المعدل ... أي رهن أو ضمان يقدمه العميل أو المنشأة، بما في ذلك الأصول التي يتم تحويلها بموجب العقد .

(ج) قد تكون المنشأة قادرة على تحديد هذا المعدل ... من خلال تحديدها للمعدل الذي يخصم المبلغ الاسمي للمقابل المتعهد به إلى السعر النقدي الذي يسدده العميل مقابل السلع أو الخدمات عند (أو على مدار) تحويلها له .

(د) بعد نشأة العقد لا يجوز للمنشأة تحديث معدل الخصم بالتغيرات في معدلات الفائدة أو الظروف الأخرى (مثل التغير في تقييم مخاطر ائتمان العميل) .

الضابط الثامن:- على المنشأة عرض آثار التمويل (الفائدة الدائنة والفائدة المدينة) في قائمة الدخل بشكل منفصل عن الإيرادات من العقود مع العملاء .

وعند المحاسبة عن عقد مع عميل يتم الاعتراف بالفائدة الدائنة أو الفائدة المدينة فقط بالقدر الذي نشأ عنه أصل من العقد (أو المبلغ المستحق التحصيل) أو التزام عن العقد .

رابعاً:- آثار المقابل غير النقدي ... على تحديد سعر المعاملة

المقصود بالمقابل غير النقدي

هو المقابل الذى يتعهد فيه العميل فى صورة غير نقديه سدادا لقيمة السلع او الخدمات مقدمه

كيفية تحديد سعر المعاملة للعقود التي يتعهد فيها العميل بمقابل في صورة غير نقدية.
القاعدة العامة ... ان سعر المعاملة ..سوف يقاس بالقيمة العادلة للمقابل غير النقدي (أو التعهد بمقابل غير نقدي) .

ويراعى الحالات التالية :-

الحالة الاولى:- إذا كانت المنشأة غير قادرة على تقدير القيمة العادلة للمقابل غير النقدي بشكل معقول.

فى هذه الحالة على المنشأة قياس المقابل بشكل غير مباشر بالرجوع إلى أسعار البيع المستقلة للسلع أو الخدمات المتعهد بها للعميل (أو فئة عملاء) بتبادلها مع المقابل.

الحالة الثانية:- إذا ساهم العميل بسلع أو خدمات (على سبيل المثال، مواد، أو معدات أو عمل) لتسهيل تنفيذ المنشأة للعقد.

فى هذه الحالة... على المنشأة أن تُقيم ما إذا كانت حصلت على السيطرة على تلك السلع أو الخدمات المقدمة. وإذا كان الامر كذلك، فيجب على المنشأة أن تقوم بالمحاسبة عن السلع أو الخدمات المقدمة على أنها مقابل غير نقدي مستلم من العميل.

الحالة الثالثة:- قد تختلف القيمة العادلة للمقابل غير النقدي بسبب شكل المقابل.

مثال:- التغير في سعر سهم سيكون للمنشأة حق في استلامه من العميل.

الحالة الرابعة:- إذا تغيرت القيمة العادلة للمقابل غير النقدي المتعهد به من العميل لأسباب غير شكل المقابل .

مثال:- قد تختلف القيمة العادلة نتيجة لأداء المنشأة.

خامساً:- آثار المقابل واجب السداد الى العميل... على تحديد سعر المعاملة

(١):- ما هي مكونات المقابل الواجب السداد للعميل ؟

- المبالغ النقدية التي تسدها أو تتوقع أن تسدها المنشأة إلى العميل (أو إلى أطراف أخرى تشتري سلع أو خدمات المنشأة من العميل).
- الاستحقاقات المتعلقة بالشراء مستقبلاً أو البنود الأخرى (على سبيل المثال، الكوبونات وقسائم الشراء) التي يمكن استخدامها مقابل المبالغ المستحقة للمنشأة (أو أطراف أخرى تشتري سلع أو خدمات المنشأة من العميل).

(٢):- كيفية المحاسبة عن المقابل الواجب السداد للعميل

تقوم المنشأة بالمحاسبة عن هذا المقابل ... على أنه تخفيض في سعر المعاملة.

ومن ثم ... تخفيض في الإيراد

إلا إذا كان السداد للعميل يتم مقابل سلعة أو خدمة مميزة بذاتها يحولها العميل إلى المنشأة.

وفي حالة... إذا كان المقابل الواجب السداد إلى العميل يتضمن مبلغاً متغيراً.

في هذه الحالة... على المنشأة أن تقدر سعر المعاملة (بما في ذلك تقييم مدي وجود قيود على تقدير المقابل المتغير)

(٣):- كيفية المحاسبة إذا كان المقابل الواجب السداد إلى العميل تسديداً لمقابل

سلعة أو خدمة مميزة بذاتها من العميل.

فى هذه الحالة ... على المنشأة أن تقوم بالمحاسبة عن شراء السلعة أو الخدمة بنفس الطريقة التي تقوم بالمحاسبة بها عن المشتريات الأخرى من الموردين.

(٤):- كيفية المحاسبة إذا زاد مبلغ المقابل الواجب السداد إلى العميل عن القيمة العادلة للسلعة أو الخدمة المميزة بذاتها التي حصلت عليها المنشأة من العميل.

فى هذه الحالة على المنشأة أن تقوم بالمحاسبة عن مثل هذه الزيادة...

على أنها تخفيض في سعر المعاملة.

وفى حالة ... ما إذا كانت المنشأة غير قادرة على تقدير -بشكل معقول- القيمة العادلة للسلعة أو الخدمة التي حصلت عليها من العميل.

فى هذه الحالة ... على المنشأة المحاسبة عن كل المقابل الواجب السداد إلى العميل على أنه تخفيض في سعر المعاملة.

وبالتالى على المنشأة أن تعترف بتخفيض في الإيراد عند (أو على مدار) وقوع أي من الحدثين التاليين، أيهما يأتي لاحقاً:

الحدث الاول:- قيام المنشأة بالاعتراف بإيراد مقابل تحويل السلع أو الخدمات ذات العلاقة إلى العميل.

الحدث الثانى:- قيام المنشأة بسداد أو تعهدها بسداد المقابل (حتى ولو كان السداد مشروطاً بحدث مستقبلي). وقد يكون ذلك التعهد مفهوماً ضمناً من الممارسات التجارية المعتادة للمنشأة.

المبحث التاسع

توزيع سعر المعاملة على التزامات الأداء

ما الهدف من توزيع سعر المعاملة على التزامات الاداء؟

هو أن تقوم المنشأة بتوزيع سعر المعاملة على كل التزام أداء (أو سلعة أو خدمة مميزة بذاتها) بمبلغ يعكس مبلغ المقابل الذي تتوقع المنشأة أن يكون لها حق فيه مقابل تحويل السلع أو الخدمات المتعهد بها إلى العميل.

كيفية توزيع سعر المعاملة على التزامات الاداء

القاعدة العامة ... ان يتم هذا التوزيع على اساس سعر بيع نسبي مستقل ويراعى ... ان هذه الطريقة لا تطبق إذا كان العقد ينطوي على التزام أداء واحد فقط. ألا انه ... هناك استثناءات من هذه الطريقة في توزيع سعر المعاملة..وهي :

الاستثناء الاول:- توزيع الخصومات...على التزامات الاداء

الاستثناء الثاني:- توزيع المقابل المتغير... على التزامات الاداء

سنتناول هذا الموضوع بالتفصيل على النحو التالي:-

اولا:- التوزيع الذي يستند إلى أسعار البيع المستقلة

(١): متطلبات توزيع سعر المعاملة على كل تعهد أداء على اساس اسعار البيع المستقلة

لتوزيع سعر المعاملة... على كل تعهد أداء على أساس سعر بيع نسبي مستقل.

فإنه يجب على المنشأة عند نشأة العقد:-

- أن تحدد سعر البيع المستقل للسلعة أو الخدمة المميزة بذاتها .
- وان تحدد التزام الاداء المرتبط بها في العقد.
- وان تقوم بتوزيع سعر المعاملة بنسبة وتناسب بين أسعار البيع المستقلة

(٢):- ما المقصود بسعر البيع المستقل ؟

هو السعر الذي ستبيع به المنشأة بشكل منفصل سلعة أو خدمة متعهد بها لعميل.
وأفضل دليل على سعر البيع المستقل:

- هو السعر القابل للرصد لسلعة أو خدمة عندما تبيع المنشأة تلك السلعة أو الخدمة بشكل منفصل في ظروف مشابهة إلى عملاء مشابهين.

- والسعر المنصوص عليه تعاقدياً أو في قائمة الأسعار لسلعة أو خدمة قد يكون هو (ولكن لا يجوز الافتراض بأنه هو) سعر البيع المستقل لتلك السلعة أو الخدمة.

(٣):- كيفية التعامل عندما يكون سعر البيع المستقل غير قابل للرصد بشكل مباشر.

في هذه الحالة... على المنشأة أن تقدر سعر البيع المستقل بمبلغ ينتج عنه توزيعاً لسعر المعاملة يحقق هدف التوزيع .

ويراعى عند تقدير سعر مستقل:

- على المنشأة أن تأخذ في الاعتبار جميع المعلومات المتاحة للمنشأة بشكل معقول. (بما في ذلك أحوال السوق، والعوامل الخاصة بالمنشأة والمعلومات عن العميل أو فئة العميل)
- وعلى المنشأة أن تستخدم إلى أكبر حد المدخلات القابلة للرصد وأن تطبق طرق التقدير بثبات في الظروف المشابهة.

(٤):- ما هي الطرق الملائمة لتقدير سعر البيع المستقل لسلعة أو خدمة؟

تتضمن ما يلي، ولكنها لا تقتصر عليه:

الطريقة الاولى:- مدخل التقدير السوقي المعدل.

حيث يمكن للمنشأة... تقدير السوق الذي تبيع فيه السلع أو الخدمات وتقدير السعر الذي سيكون العميل في ذلك السوق راجباً في دفعه مقابل تلك السلع أو الخدمات.

وقد يتضمن هذا الأسلوب : الرجوع إلى أسعار منافسي المنشأة لسلع أو خدمات مشابهة وتعديل تلك الأسعار حسب الضرورة لتعكس تكاليف وهوامش ربح المنشأة. الطريقة الثانية:- مدخل التكلفة المتوقعة زائد هامش .

حيث يمكن للمنشأة ... التنبؤ بتكاليفها المتوقعة للوفاء بالتزام أداء ... ثم إضافة هامش ربح مناسب لتلك السلعة أو الخدمة.

الطريقة الثالثة :- مدخل القيمة المتبقية

حيث يمكن للمنشأة ... تقدير سعر البيع المستقل بالرجوع إلى أجمالي سعر المعاملة مطروحا منه مجموع أسعار البيع المستقلة القابلة للرصد لسلع أو خدمات أخرى متعهد بها في العقد.

يمكن للمنشأة أن تستخدم مدخل القيمة المتبقية لتقدير سعر البيع المستقل فقط إذا تم استيفاء أحد الشروط التالية:

الشرط الاول:- أن تباع المنشأة نفس السلعة أو الخدمة إلى عملاء مختلفين (في ذات الوقت أو في وقت قريباً منه) بمبالغ متباينة.

بمعنى:- أن سعر البيع متغير بدرجة عالية نظراً لأنه لا يمكن تحديد سعر مستقل نموذجي من المعاملات السابقة أو من دليل آخر قابل للرصد.

الشرط الثاني:- ان لم تحدد المنشأة بعد سعراً لتلك السلعة أو الخدمة وأن السلعة أو الخدمة لم يتم في السابق بيعها على أساس مستقل (أي أن سعر البيع غير مؤكد).

(٥) :- متى تكون هناك حاجة لاستخدام مجموعة من الطرق لتقدير أسعار

البيع المستقلة للسلع أو الخدمات المتعهد بها في العقد ؟

إذا كانت اثنتين أو أكثر من تلك السلع أو الخدمات لها أسعار بيع مستقلة متغيرة بدرجة عالية أو غير مؤكدة.

على سبيل المثال:

- **قد تستخدم المنشأة مدخل القيمة المتبقية...** لتقدير سعر بيع مستقل إجمالي لتلك السلع أو الخدمات المتعهد بها التي لها أسعار مستقلة متغيرة بدرجة عالية أو غير مؤكدة.

- **وتستخدم طريقة أخرى** لتقدير أسعار البيع المستقلة للسلع أو الخدمات الفردية منسوبة إلى سعر البيع المستقل الإجمالي المقدّر الذي تم تحديده بمدخل القيمة المتبقية.

وفى حالة ... استخدام المنشأة مجموعة طرق لتقدير سعر البيع المستقل لكل سلعة أو خدمة متعهد بها في العقد

فى هذه الحالة ... على المنشأة تقييم ما إذا كان توزيع سعر المعاملة حسب أسعار البيع المستقلة المقدرة تلك متسقا مع هدف التوزيع

ومتسقا مع متطلبات تقدير أسعار البيع المستقلة

ثانياً:- توزيع الخصم ... على التزامات الاداء

فى حالة ... حصول العميل على خصم مقابل شراء حزمة سلع أو خدمات ... وكان مجموع أسعار البيع المستقلة لتلك السلع أو الخدمات **المتعهد بها في العقد** يزيد عن المقابل المتعهد به في العقد.

فى هذه الحالة على المنشأة أن توزع الخصم بنسبة وتناسب على جميع التزامات الأداء في العقد.

الا عندما يكون لدى المنشأة دليل قابل للرصد ... على أن الخصم بكامله يتعلق فقط بالتزام أداء واحد أو أكثر، ولا يتعلق بجميع التزامات الأداء في العقد.

وتوزيع الخصم بنسبة وتناسب في تلك الحالات هو نتيجة لقيام المنشأة بتوزيع سعر المعاملة على كل التزام أداء على أساس أسعار البيع النسبية المستقلة للسلع والخدمات المميزة بذاتها.

يجب على المنشأة أن توزع الخصم بكامله على التزام أداء واحد أو أكثر ولكن ليس على جميع التزامات الأداء في العقد إذا تم استيفاء جميع الضوابط التالية:

الشرط الأول:- أن المنشأة تباع بانتظام كل سلعة أو خدمة (أو كل حزمة سلع أو خدمات مميزة بذاتها) في العقد على أساس مستقل.

الشرط الثاني:- أن المنشأة تباع بانتظام على -أساس مستقل- حزمة (أو حزم) من بعض تلك السلع أو الخدمات المميزة بذاتها ... بخصم على أسعار البيع المستقلة للسلع أو الخدمات في كل حزمة. و

الشرط الثالث:- أن الخصم (الموضح في الشرط الثاني) الذي يخص كل حزمة سلع أو خدمات ... هو - تقريباً - نفس الخصم في العقد، وتحليل السلع أو الخدمات في كل حزمة يوفر دليلاً قابلاً للرصد على التزام الأداء (أو التزامات الأداء) المرتبط به كامل الخصم في العقد.

ويراعى انه :- إذا تم توزيع كامل الخصم على التزام أداء أو أكثر في العقد.

في هذه الحالة ... على المنشأة أن توزع ذلك الخصم قبل استخدام مدخل القيمة المتبقية لتقدير سعر بيع السلعة أو الخدمة المستقل .

ثالثاً:- توزيع المقابل المتغير.. على التزامات الاداء

قد يكون المقابل المتغير المتعهد به في العقد يخص العقد بكامله أو جزءاً محدداً من العقد.

مثال ١:- قد يكون المقابل المتغير المتعهد به في العقد يخص التزام أداء واحد أو أكثر ولكن ليس جميع التزامات الأداء في العقد .

على سبيل المثال: قد تكون مكافأة مشروطة بقيام المنشأة بتحويل سلعة أو خدمة متعهد بها خلال فترة زمنية محددة.

مثال ٢:- قد يكون المقابل المتغير المتعهد به في العقد يخص ... سلعة أو خدمة واحدة أو أكثر - ولكن ليس كل - من السلع أو الخدمات، المميّزة بذاتها المتعهد بها ضمن سلسلة من السلع أو الخدمات تشكل جزءاً من التزام أداء واحد

على سبيل المثال:- زيادة المقابل المتعهد به للسنة الثانية من عقد خدمة تنظيف مدته سنتان على أساس التغير في مؤشر محدد للتضخم.

شروط توزيع المبلغ المتغير (والتغيرات اللاحقة على ذلك المبلغ) بالكامل على التزام أداء أو على سلعة أو خدمة مميزة بذاتها والتي تشكل جزءاً من التزام أداء واحد .

الشرط الاول:- أن تكون شروط المقابل المتغير تتعلق تحديداً بجهود المنشأة للوفاء بالتزام الأداء أو تحويل السلعة أو الخدمة المميزة بذاتها (أو تتعلق بنتيجة محددة من الوفاء بالتزام الأداء أو تحويل السلعة أو الخدمة المميزة بذاتها). و

الشرط الثاني:- أن يكون توزيع مبلغ المقابل المتغير بكامله على التزام أداء أو على السلعة أو الخدمة المميزة بذاتها متسقاً مع هدف التوزيع مع الأخذ في الاعتبار جميع التزامات الأداء وشروط السداد في العقد.

المبحث العاشر

التغيرات في سعر المعاملة

ما هي اسباب التغيرات في سعر المعاملة ؟

يمكن أن يتغير سعر المعاملة بعد نشأة العقد لأسباب عديدة، بما في ذلك اتضاح الأحداث غير المؤكدة أو التغيرات الأخرى في الظروف التي تؤدي إلى تغير مبلغ المقابل الذي تتوقع المنشأة أن يكون لها حق فيه في مقابل السلع أو الخدمات المتعهد بها.

كيفية المحاسبة عن التغيرات اللاحقة في سعر المعاملة

يجب على المنشأة أن توزع أي تغيرات لاحقة في سعر المعاملة على التزامات الأداء في العقد بنفس الأساس الذي يتم بناءً عليه التوزيع عند نشأة العقد.

ويراعى الضوابط التالية :-

الضابط الاول:- لا يجوز للمنشأة أن تقوم بإعادة توزيع سعر المعاملة لتعكس التغيرات في أسعار البيع المستقلة بعد نشأة العقد.

الضابط الثاني:- يجب الاعتراف بالمبالغ التي تم توزيعها على التزام أداء تم الوفاء به على أنها إيراد أو على أنها تخفيض للإيراد في الفترة التي يتغير فيها سعر المعاملة.

الضابط الثالث:- على المنشأة أن توزع التغير في سعر المعاملة بالكامل على واحد أو أكثر، ولكن ليس إلى جميع، التزامات الأداء أو السلع أو الخدمات المميزة بذاتها المتعهد بها ضمن سلسلة تشكل جزءاً من التزام أداء واحد فقط إذا تم استيفاء الضوابط المتعلقة بتوزيع المقابل المتغير.

الضابط الرابع:- في حالة... التغير في سعر المعاملة الذي يحدث بعد تعديل العقد

على المنشأة توزيع التغير في سعر المعاملة بأي مما ينطبق من الطرق الآتية:

الطريقة الاولى :- فى حالة ... ما إذا كان، وبالقدر الذي يكون فيه، التغير في سعر المعاملة متعلق بمبلغ المقابل المتغير المتعهد به قبل التعديل وكانت المحاسبة عن التعديل تتم كما لو كان إنهاء للعقد الحالي وإنشاء لعقد جديد.

فى هذه الحالة ... على المنشأة أن توزع التغير في سعر المعاملة على التزامات الأداء المحددة في العقد قبل التعديل

الطريقة الثانية:- فى جميع الحالات الأخرى التي لا تتم فيها المحاسبة عن التعديل على أنه عقد منفصل .

فى هذه الحالات... على المنشأة أن توزع التغير في سعر المعاملة على التزامات الأداء في العقد المعدل .

أي التزامات الأداء التي لم يتم الوفاء بها أو لم يتم الوفاء بها جزئياً فوراً بعد التعديل.

مثال: تقوم الشركة (س) ببيع آلات التصوير وتقديم خدمات الصيانة لهذه الآلات. فإذا علمت ان الشركة تقوم ببيع آلة التصوير بدون خدمات الصيانة بمبلغ ٢٥٠٠٠ ج... وفى ١/٦/٢٠١٩ قامت الشركة (س) ببيع آلة تصوير بمبلغ ٢٧٤٠٠ شامل ابرام عقد صيانة لها لمدة سنة

المطلوب :- المعالجة المحاسبية لهذه المعاملة

يتم اثبات هذه المعاملة كالتالى :-

الخطوة الاولى:- تحديد العقد

وهو فى هذه الحالة واضح من الممارسات المعتادة للمنشأة و ابرام عقد الصيانة

الخطوة الثانية:- تحديد التزامات الاداء

وهو فى هذه الحالة... وحيث هناك امكانية بيع كل منتج منفصل عن الاخر فيكون امامنا التزامين اداء

التزام الاداء الاول..... تسليم آلة التصوير

التزام الاداء الثانى تقديم خدمات الصيانة

الخطوة الثالثة :- تحديد سعر المعاملة

وهو فى هذه الحالة ... ٢٥٠٠٠ ج سعر الآلة المنفصل ... ٢٧٤٠٠ ج سعر الآلة شامل خدمات الصيانة

الخطوة الرابعة :- تخصيص سعر المعاملة

سعر الآلة المنفصلة. = ٢٥٠٠٠ ج

سعر خدمات الصيانة = ٢٧٤٠٠ - ٢٥٠٠٠ = ٢٤٠٠ ج

الخطوة الخامسة :- الاعتراف بالايراد

وفى هذه الحالة... يوجد نوعين للاعتراف بالايراد

اولا:- الاعتراف بالايراد عند نقطة زمنية معينة... وهى تسليم الآلة

ثانيا:- الاعتراف بالايراد على مدار زمنى... وهو مدة عقد خدمات الصيانة

= ٢٤٠٠ ج / ١٢ = ٢٠٠ ج شهريا

المبحث الحادي عشر

كيفية التعامل مع بعض الحالات

- الحالة الاولى:- التزامات برد مبلغ
 - الحالة الثانية :- الضمانات
 - الحالة الثالثة:- خيارات العميل للسلع أو الخدمات الإضافية
 - الحالة الرابعة :- حقوق العملاء التي لم تتم ممارستها
 - الحالة الخامسة:- الرسوم المدفوعة مقدماً غير القابلة للرد
 - الحالة السادسة :- منح التراخيص
 - الحالة السابعة :- اتفاقيات إعادة الشراء
 - الحالة الثامنة :- خيار البيع أو خيار الرد
 - الحالة التاسعة :- ترتيبات الأمانة
 - الحالة العاشرة:- ترتيبات اصدار الفاتورة مع الاحتفاظ بالبضاعة
- سوف نتناول هذه الحالات بالتفصيل على النحو التالي :

الحالة الاولى:- المقابل المتغير المتعهد به فى العقد... الناتج عن التزامات برد مبلغ إذا استلمت المنشأة مقابلاً من عميل وتتوقع رد بعض أو كامل ذلك المقابل إلى العميل.

فى هذه الحالة ... عليها أن تعترف بالتزام برد مبلغ (بالمبلغ المتوقع رده) سنتناول هذا الموضوع بالتفصيل على النحو التالى :-

- (١):- كيفية قياس الالتزام برد مبلغ
- (٢):- ما المقصود بالبيع مع حق الإرجاع ؟
- (٣):- كيفية المحاسبة عن.... تحويل منتجات مع حق الإرجاع

.....

(١):- كيفية قياس الالتزام برد مبلغ

ويتم قياس الالتزام برد المبلغ كالتالى:-

القياس الاولى :- يقاس ... بمبلغ المقابل المستلم (أو المستحق السداد) الذي لا تتوقع المنشأة أن يكون لها حق فيه (أي المبالغ التي لم يتم تضمينها في سعر المعاملة).

القياس اللاحق :- يقاس ... من خلال تحديث التزام رد المبلغ .. بالتغير المقابل في سعر المعاملة... وبالتالي التغير في الالتزام المتعلق بالعقد... في نهاية كل فترة يتم اعداد تقارير عنها نتيجة التغيرات في الظروف.

(٢):- ما المقصود بالبيع مع حق الإرجاع ؟

فى بعض العقود:-

تحول المنشأة السيطرة على منتج ... إلى العميل

وتمنح العميل ... الحق في إرجاع المنتج لأسباب عديدة (مثل عدم الرضا عن المنتج) ويكون للعميل ... الحق في استلام أي مما يلي:

(أ) رد المقابل المدفوع كاملاً أو جزئياً.

(ب) استحقاق يمكن استخدامه مقابل المبالغ المستحقة أو التي سوف تصبح مستحقة للمنشأة.

(ج) منتج آخر في المقابل.

(٣):- كيفية المحاسبة عن تحويل منتجات مع حق الإرجاع وكيفية المحاسبة عن .. تقديم خدمات وتكون خاضعة لقابلية استرداد المبلغ المسدد عنها.

في هذه الحالات:-

اولاً:- على المنشأة أن تعترف بجميع ما يلي:

(أ) أن تعترف بالإيراد ... مقابل المنتجات التي يتم تحويلها بمبلغ المقابل الذي تتوقع المنشأة أن يكون لها حق فيه

وبالتالي لا يتم الاعتراف بالإيراد مقابل المنتجات التي يتوقع إرجاعها.

(ب) ان تعترف... بالتزام برد المبلغ.

(ج) أن تعترف... بأصل (مع تسوية مقابلة على تكلفة المبيعات) مقابل حقها في

استرداد المنتجات من العملاء عند تسوية التزام رد المبلغ.

ويراعى الضوابط التالية :

الضابط الاول:- لا يجوز المحاسبة عن التزام المنشأة بأن تكون على استعداد لقبول رد منتج خلال فترة الارجاع على أنه... التزام أداء بالإضافة إلى الالتزام برد المبلغ.

الضابط الثاني:- لا يجوز للمنشأة الاعتراف بإيراد عن أي مبالغ تم تحصيلها (أو مستحقة التحصيل) والتي لا تتوقع المنشأة أن يكون لها حق فيها عندما تحول منتجات إلى العملاء، ولكن يجب عليها:-

• الاعتراف بتلك المبالغ التي تم تحصيلها (أو المستحقة التحصيل) على أنها التزام برد مبلغ.

• ولاحقاً في نهاية كل فترة يُعد عنها تقرير ...على المنشأة تحديث تقييمها للمبالغ التي تتوقع أن يكون لها حق فيها مقابل المنتجات المحولة... وإجراء التغيير المقابل في سعر المعاملة، وبناءً عليه في مبلغ الإيراد المعترف به.

الضابط الثالث:- لا يعد الاستبدال من قبل العملاء لمنتج مقابل منتج آخر من نفس النوع والجودة والحالة والسعر (على سبيل المثال، لون أو مقاس مقابل لون أو مقاس آخر) مرتجعات لغرض تطبيق هذا المعيار.

ثانياً:- على المنشأة تحديث قياس الالتزام برد المبلغ في نهاية كل فترة يُعد عنها تقرير بالتغيرات في التوقعات عن مبلغ الرد.

و أن تعترف بالتعديلات المقابلةعلى أنها إيراد (أو تخفيضات في الإيراد).

ثالثاً:- القياس الاولي للأصل المعترف به مقابل حق المنشأة في استرداد منتجات من العميل عند تسوية التزام بالرد.

يتم هذا القياس ... بالرجوع إلى القيمة الدفترية السابقة للمنتج (على سبيل المثال، المخزون) مطروحاً منه أي تكاليف متوقعة لاسترداد تلك المنتجات (بما في ذلك النقص المحتمل في قيمة المنتجات المرتجعة للمنشأة).

وفي نهاية كل فترة يُعد عنها تقرير ...على المنشأة تحديث قياس الأصل الناشئ عن التغيرات في التوقعات عن المنتجات التي سيتم إرجاعها.

ويراعى :- عرض الأصل بشكل منفصل ... عن الالتزام بالرد.

الحالة الثانية :- الضمانات

من الشائع أن تقدم المنشأة.... ضمانا عند بيع المنتج (سواء كان سلعة أو خدمة). هذا الضمان ... قد يكون وفقاً للعقد أو القانون أو الممارسات التجارية المعتادة لدى المنشأة. وطبيعة هذا الضمان ... يمكن أن تختلف اختلافا كبيرا تبعاً لاختلاف الصناعات والعقود.

سنتناول هذه الحالة بالتفصيل على النحو التالى :-

(١):- انواع الضمانات

وهناك نوعين من الضمانات :-

النوع الاول:- ضمانات تأكيد

وهى الضمانات التى ... تقدم للعميل تأكيدا على أن المنتج المعني سوف يؤدي وظيفته حسبما تريده أطراف العقد نظراً لأنه يلتزم بمواصفات متفق عليها.

النوع الثانى:- ضمانات خدمة

وهى الضمانات التى ... تقدم خدمة للعميل بالإضافة إلى التأكيد بأن المنتج مطابق للمواصفات المتفق عليها.

(٢):- كيفية المحاسبة عن شراء ضمان منفصل

عندما يكون للعميل الخيار في أن يشتري ضماناً بشكل منفصل.

على سبيل المثال.. نظراً لأن الضمان يتم تسعييره والتفاوض عليه بشكل منفصل.

فى هذه الحالة ... فإن الضمان يكون خدمة مميزة بذاتها نظراً لأن المنشأة تتعهد

بتقديم الخدمة إلى العميل بالإضافة إلى المنتج الذي له الوظيفة الموضحة في العقد.

وفي هذه الحالة ... على المنشأة أن تقوم بالمحاسبة عن الضمان المتعهد به على أنه التزام أداء . وتخصص جزءاً من سعر المعاملة على التزام الأداء ذلك

(٣):- كيفية المحاسبة عندما لا يكون للعميل خيار فى شراء ضمان منفصل

عندما لا يكون للعميل الخيار فى أن يشتري ضماناً بشكل منفصل.

فى هذه الحالة ... على المنشأة أن تقوم بالمحاسبة عن الضمان وفقاً لمعيار المحاسبة الدولى رقم (IAS 37) المخصصات والالتزامات المحتملة والأصول المحتملة ما لم يكن الضمان المتعهد به أو جزء من الضمان المتعهد به يوفر خدمة للعميل بالإضافة إلى التأكيد بأن المنتج مطابق للمواصفات المتفق عليها.

(٤):- العوامل التى تؤخذ فى الاعتبار عند تقييم ما إذا كان الضمان يقدم خدمة

للمعميل بالإضافة إلى التأكيد بأن المنتج مطابق للمواصفات المتفق عليها:

العامل الاول:- ما إذا كان الضمان مطلوباً بموجب القانون

حيث انه ... إذا كانت المنشأة مطالبة بموجب القانون بتقديم ضمان.

فى هذه الحالة ... فإن وجود ذلك القانون يشير إلى أن الضمان المتعهد به ليس التزام أداء نظراً لأن ... مثل هذه المتطلبات توجد عادة لحماية العملاء من مخاطر شراء منتجات بها عيوب.

العامل الثانى:- طول الفترة التى يغطيها الضمان

حيث أنه ... كلما كانت فترة التغطية أطول.. كلما كان من المرجح أن يكون

الضمان المتعهد به التزام أداء

نظراً لأن ... من المرجح هو أن يقدم خدمة بالإضافة إلى التأكيد بأن المنتج مطابق للمواصفات متفق عليها.

العامل الثالث:- طبيعة المهام التي تتعهد المنشأة بتنفيذها

حيث انه ... إذا كان من الضروري للمنشأة تنفيذ مهام محددة لتقديم تأكيد ان منتج مطابق للمواصفات المتفق عليها.

على سبيل المثال.. تقديم خدمة شحن مرتجع لمنتج فيه عيب.

فى هذه الحالة... يكون من غير المرجح أن تؤدي تلك المهام إلى نشوء التزام أداء. ويراعى الضوابط التالية :

الضابط الاول:- إذا كان الضمان، أو جزء من الضمان، يقدم خدمة للعميل بالإضافة إلى التأكيد بان المنتج مطابق للمواصفات المتفق عليها.

فى هذه الحالة ... فإن الخدمة المتعهد بها تعد التزام أداء.

وبالتالى... على المنشأة أن توزع سعر المعاملة على المنتج وعلى الخدمة.

الضابط الثانى:- إذا تعهدت المنشأة بكل من ضمان من نوع التأكيد و ضمان من نوع الخدمة ولكنها لا تستطيع بشكل معقول -أن تقوم بالمحاسبة عنهما بشكل منفصل.

فى هذه الحالة: على المنشأة أن تقوم بالمحاسبة عن كلا الضمانين معاً على أنهما التزام أداء واحد.

الضابط الثالث:- القانون الذي يتطلب أن تدفع المنشأة تعويضاً، إذا سببت منتجاتها ضرراً أو تلفاً.

فى هذه الحالة ... لا ينشئ هذا المطلب ...الالتزام أداء.

مثال:- قد تباع منشأة مصنعة منتجات في نطاق قضائي يُحمل القانون فيه المنشأة المصنعة المسؤولية عن أي أضرار (على سبيل المثال، على الممتلكات الشخصية) قد يسببها مستهلك يستخدم المنتج للغرض المخصص له.

الضابط الرابع:- فى حالة تعهد المنشأة بتعويض العميل مقابل الالتزامات والأضرار الناشئة عن المطالبات المتعلقة ببراءة الاختراع أو حقوق الطبع أو العلامة التجارية أو أي مخالفة أخرى من جانب منتجات المنشأة. فى هذه الحالة ... فإن ذلك التعهد لا ينشئ التزام أداء. ويجب على المنشأة أن تقوم بالمحاسبة عن مثل هذه الالتزامات وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي رقم (IAS 37).

الحالة الثالثة:- خيارات العميل للسلع أو الخدمات الإضافية تأخذ خيارات العميل في أن يقتنى سلع أو خدمات إضافية، مجاناً أو بخصم، أشكالاً عديدة... مثل:-

- حوافز المبيعات.
- ومنح استحقاق للعميل (أو نقاط).
- وخيارات تجديد العقد.
- أو خصومات أخرى على السلع أو الخدمات التي يتم شراؤها مستقبلاً.

وتقوم المنشأة بالمحاسبة عن هذه الخيارات من خلال الضوابط التالية:

الضابط الاول:- إذا منحت المنشأة العميل، في عقد، الخيار في أن يقتنى سلع أو خدمات إضافية.

فى هذه الحالة ... فإن هذا الخيار ينشئ التزام أداء في العقد فقط إذا كان الخيار يقدم حقا ذا أهمية إلى العميل لم يكن ليحصل عليه دون الدخول في ذلك العقد. مثال: الخصم الذي يكون إضافي إلى نطاق الخصومات التي يتم منحها عادة على تلك السلع أو الخدمات إلى تلك الفئة من العملاء في تلك المنطقة الجغرافية أو ذلك السوق.

الضابط الثاني:- إذا كان الخيار يقدم حقاً ذا أهمية إلى العميل.

في هذه الحالة:-

- فإن العميل في الواقع يدفع إلى المنشأة مقدماً مقابل السلع أو الخدمات المستقبلية.
- وتتعترف المنشأة بإيراد عندما يتم تحويل تلك السلع أو الخدمات المستقبلية أو عندما ينقضي الخيار.

الضابط الثالث:- إذا كان للعميل الخيار في اقتناء سلعة أو خدمة إضافية بسعر يعكس سعر البيع المستقل لتلك السلعة أو الخدمة.

في هذه الحالة .. فإن هذا الخيار لا يقدم للعميل حقاً ذا أهمية حتى ولو كان بالإمكان ممارسة الخيار فقط نتيجة الدخول في عقد سابق.

حيث ان ... المنشأة تكون قد قدمت عرض تسويق ..وبالتالي عليها أن تقوم بالمحاسبة عنه وفقاً لهذا المعيار فقط عندما يمارس العميل الخيار بشراء السلع أو الخدمات الإضافية.

الضابط الرابع:- إذا لم يكن سعر البيع المستقل لخيار العميل في اقتناء سلع أو خدمات إضافية قابلاً للرصد بشكل مباشر.

في هذه الحالة... على المنشأة تقديره. ويجب أن يعكس ذلك التقدير الخصم الذي سيحصل عليه العميل عند ممارسة الخيار بعد تعديله بكل مما يلي:

- أي خصم يمكن أن يحصل عليه العميل دون أن يمارس الخيار. و
- احتمالات ممارسة الخيار.

الضابط الخامس:- إذا كان للعميل حق ذو أهمية في أن يفتنى سلع أو خدمات مستقبلية، وكانت تلك السلع أو الخدمات مشابهة للسلع أو الخدمات الأصلية في العقد ويتم تقديمها وفقاً لأحكام العقد الأصلي.

في هذه الحالة... يمكن للمنشأة، كبديل عملي، تقدير سعر البيع المستقل للخيار، توزيع سعر المعاملة على السلع أو الخدمات الاختيارية بالرجوع إلى السلع أو الخدمات التي يتوقع تقديمها والمقابل المتوقع المقابل لها. وعادة تكون تلك الأنواع من الخيارات هي لتجديدات العقود.

الحالة الرابعة :- حقوق العملاء التي لم تتم ممارستها.

على المنشأة، عند استلام مبلغ مدفوع مقدماً من عميل، أن تعترف بالتزام مرتبط بعقد بالمبلغ المدفوع مقدماً مقابل التزام أداء بتحويل، أو أن تكون مستعدة لتحويل، السلع أو الخدمات في المستقبل.

ويراعى الضوابط التالية :-

الضابط الاول:- على المنشأة أن تستبعد الالتزام المرتبط بذلك العقد (والاعتراف بإيراد) عندما تقوم بتحويل تلك السلع أو الخدمات، وبناء عليه تستوفي التزامها بالأداء.

الضابط الثاني:- يُعطى المبلغ المدفوع مقدماً من العميل والغير قابل للرد الحق في استلام سلعة أو خدمة في المستقبل (ويُلزم المنشأة بأن تكون مستعدة لتحويل سلعة أو خدمة).

الضابط الثالث:- حق التراجع عن الشراء .. هو حق العملاء في عدم ممارسة جميع حقوقهم التعاقدية

الضابط الرابع:- إذا كانت المنشأة تتوقع بأن يكون لها حق في مبلغ حق التراجع عن الشراء والمثبت كالتزام مرتبط بعقد.

في هذه الحالة ... على المنشأة أن تعترف بمبلغ حق التراجع عن الشراء المتوقع على أنه إيراد بالتناسب مع نمط الحقوق التي تمت ممارستها من قبل العميل.

الضابط الخامس:- إذا كانت المنشأة لا تتوقع أن يكون لها حق في مبلغ حق التراجع عن الشراء.

في هذه الحالة ... على المنشأة أن تعترف بمبلغ حق التراجع عن الشراء المتوقع على أنه إيراد عندما يصبح احتمال ممارسة العميل لحقوقه المتبقية مستبعدا.

الضابط السادس:- على المنشأة أن تعترف بالتزام (وليس إيراداً) عن أي مقابل تم استلامه فيما يخص حقوق عميل لم تتم ممارستها تكون المنشأة مطالبة بأن تحولها إلى طرف آخر.

على سبيل المثال.. تحولها لمنشأة حكومية وفقاً لقوانين الضريبة على الممتلكات التي لم تتم المطالبة بها.

الحالة الخامسة:- الرسوم المدفوعة مقدماً غير القابلة للرد (وبعض التكاليف ذات العلاقة)

(١):- ما المقصود بالرسوم المدفوعة مقدماً غير القابلة للرد ؟

في بعض العقود تُحمل المنشأة العميل رسوما مقدمة، غير قابلة للرد عند أو قرب نشأة العقد.

على سبيل المثال:

- رسوم الالتحاق في عقود عضوية النوادي الصحية.
- ورسوم التفعيل في عقود الاتصالات.
- ورسوم الإعداد في بعض عقود الخدمات.
- والرسوم الأولية في بعض عقود التوريد.

(٢):- كيف يتم تحديد تعهدات الأداء في مثل هذه العقود؟

من خلال تقييم ما إذا كانت تلك الرسوم تتعلق بتحويل سلعة أو خدمة متعهد بها.

ويلاحظ في حالات عديدة ... انه على الرغم من أن الرسوم غير القابلة للرد تتعلق بنشاط تكون المنشأة مطالبة بالقيام به عند أو قرب نشأة العقد للوفاء بالعقد.

ألا ان ذلك النشاط لا ينتج عنه تحويل سلعة أو خدمة متعهد بها إلى العميل. وحيث أن الرسوم المقدمة هي دفعة مقدمة مقابل سلع أو خدمات مستقبلية. وبالتالي ... سيتم الاعتراف بها على أنها إيراد ... عندما يتم تقديم تلك السلع أو الخدمات المستقبلية.

وقد تمتد فترة الاعتراف بالإيراد ... إلى ما بعد الفترة التعاقدية الأولية وذلك في حالة ... إذا كانت المنشأة تمنح العميل الخيار لتجديد العقد وكان ذلك الخيار يقدم للعميل حقا ذا أهمية .

ويراعى الضوابط التالية :-

الضابط الاول:- إذا كانت الرسوم المقدمة غير القابلة للرد تتعلق بسلعة أو خدمة. في هذه الحالة ... على المنشأة تقييم ما إذا كان عليها أن تقوم بالمحاسبة عن السلعة أو الخدمة على أنها التزام أداء منفصل .

الضابط الثاني:- يمكن للمنشأة أن تُحمل العميل رسوماً غير قابلة للرد على أنها مقابل التكاليف التي تم تكبدها في إعداد العقد (أو مهام إدارية أخرى).

وفي حالة ... ما إذا كانت أنشطة الإعداد تلك ... لا تستوفي شروط التزام الأداء. في هذه الحالة ... على المنشأة تجاهل تلك الأنشطة عند قياس مدي التقدم.

وذلك نظراً لأن تكاليف الإعداد في هذه الحالة لا تعكس تحويل الخدمات إلى العميل.

وبالتالي على المنشأة تقييم ما إذا كانت التكاليف التي يتم تكبدها في إعداد العقد قد نشأ عنها أصل يجب الاعتراف به .

الحالة السادسة :- منح التراخيص

الترخيص ينشئ حقوقاً لعميل في الملكية الفكرية الخاصة بالمنشأة.

وقد تتضمن تراخيص الملكية الفكرية أياً مما يلي، ولكن لا تقتصر عليه:

- البرامج والتقنية.
- الصور المتحركة والموسيقى وأشكال أخرى من وسائل الاتصال والترفيه.
- الامتيازات.
- براءات الاختراع والعلامات التجارية وحقوق الطبع.

ويراعى الضوابط التالية :-

الضابط الاول:- قد تتعهد المنشأة بتحويل سلع أو خدمات أخرى إلى العميل بالإضافة إلى التعهد بمنح ترخيص (أو تراخيص) إلى العميل... وقد تكون تلك التعهدات منصوص عليها صراحة في العقد أو تُفهم ضمناً حسب الممارسات التجارية المعتادة للمنشأة أو السياسات المنشورة أو التصريحات المحددة .

وبالتالى على المنشأة... تحديد كل التزام من التزامات الأداء الواردة في العقد.

الضابط الثانى:- إذا كان التعهد بمنح ترخيص غير مميز بذاته عن السلع أو الخدمات الأخرى المتعهد بها في العقد .

فى هذه الحالة... على المنشأة أن تقوم بالمحاسبة عن التعهد بمنح الترخيص وتلك السلع أو الخدمات المتعهد بها معا على أنها التزام أداء واحد.

وتتضمن الأمثلة على التراخيص الغير مميزة بذاتها عن سلع أو خدمات أخرى

متعهد بها في العقد ما يلي:

مثال ١:- ترخيصا يشكل عنصرا من سلعة ملموسة وجزء متكامل لتشغيل السلعة.

مثال ٢:- ترخيصا يمكن للعميل الانتفاع به فقط بالاشتراك مع خدمة متعلقة به (مثل خدمة انترنت تقدمها المنشأة تمكن العميل من خلال منح الترخيص من الوصول إلى المحتوى).

الضابط الثالث:- إذا كان الترخيص غير مميز بذاته... فعلى المنشأة تحديد ما إذا كان التزام الأداء (الذي يتضمن الترخيص المتعهد به) هو التزام أداء يتم الوفاء به على مدار زمني أو عند نقطة زمنية.

الضابط الرابع:- إذا كان التعهد بمنح الترخيص مميز بذاته عن سلع أو خدمات أخرى متعهد بها في العقد، و كان التعهد بمنح الترخيص... التزام أداء منفصل. في هذه الحالة ... على المنشأة أن تحدد ما إذا كان تحويل الترخيص إلى العميل عند نقطة زمنية أو على مدار زمني... وأن تأخذ في الاعتبار عند هذا التحديد ... ما إذا كانت طبيعة تعهد المنشأة بمنح الترخيص إلى العميل هو تزويد العميل بأي من الآتي:

- حق في الوصول إلى الملكية الفكرية كما هي موجودة طوال فترة الترخيص.
- أو حق في استخدام الملكية الفكرية كما هي موجودة في النقطة الزمنية التي تم منح الترخيص فيها.

الضابط الخامس:- تعد طبيعة تعهد المنشأة بمنح الترخيص ... بأنها تعهد بإتاحة حق الوصول إلى الملكية الفكرية للمنشأة إذا تم استيفاء جميع الشروط التالية:

الشرط الأول:- أن يتطلب العقد ، أو أن العميل يتوقع بشكل معقول، أن تقوم المنشأة بأنشطة تؤثر بشكل هام في الملكية الفكرية التي للعميل حقوق فيها .

الشرط الثاني:- أن الحقوق الممنوحة بموجب الترخيص تُعرض العميل بشكل مباشر إلى أي آثار ايجابية أو سلبية من أنشطة المنشأة .

الشرط الثالث:- أن تلك الأنشطة لا ينتج عنها تحويل سلعة أو خدمة إلى العميل مع حدوث تلك الأنشطة .

الضابط السادس:- على الرغم من ان العوامل التي قد تشير إلى أن العميل يمكن أن يتوقع بشكل معقول قيام المنشأة بأنشطة تؤثر بشكل هام على الملكية الفكرية تتضمن الممارسات التجارية المعتادة للمنشأة أو السياسات المنشورة أو التصريحات المحددة ... ليست حاسمة لتحديد ذلك.

إلا أن.. وجود مصلحة اقتصادية مشتركة بين المنشأة والعميل تتعلق بالملكية الفكرية التي للعميل حقوق فيها ... قد تشير إلى أن العميل يمكن أن يتوقع بشكل معقول أن المنشأة ستقوم بمثل تلك الأنشطة. على سبيل المثال:- إتاحة تستند إلى المبيعات.

الضابط السابع:- الحالات التي تؤثر فيها أنشطة المنشأة بشكل جوهري في الملكية الفكرية التي يكون للعميل حق فيها .

الحالة الاولى:- عندما يتوقع أن تحدث هذه الأنشطة :-

- تغير بشكل جوهري في شكل الملكية الفكرية ..مثل:- التصميم أو المحتوى.
- أو تغير بشكل جوهري في وظيفة الملكية الفكرية ...مثل:- القدرة على أداء الوظيفة أو المهمة.

الحالة الثانية:- عندما تكون قدرة العميل على الحصول على المنفعة من الملكية الفكرية مشتقة بشكل كبير من هذه الأنشطة، أو تعتمد عليها. على سبيل المثال:- فإن المنفعة من الاسم التجاري غالباً ما يتم اشتقاقها من (أو اعتمادها على) الأنشطة المستمرة للمنشأة التي تدعم أو تحافظ على قيمة الملكية الفكرية وبالتالي... فإنه إذا كانت الملكية الفكرية التي للعميل حق فيها لها وظيفة مستقلة بذاتها بشكل جوهري... فإن جزءاً جوهرياً من منفعتها ... مشتق من هذه الوظيفة.

ولذلك ... فإن قدرة العميل على الحصول على المنفعة من هذه الملكية الفكرية لن يتأثر بشكل جوهري بأنشطة المنشأة ما لم تتغير تلك الأنشطة بشكل جوهري من حيث شكلها أو وظيفتها.

الضابط الثامن:- تتضمن أنواع الملكية الفكرية التي لها وظيفة مستقلة هامة بذاتها:

- برامج الحاسب الآلي.
- والتركيبات الحيوية أو الدوائية.
- والوسائط الإعلامية الكاملة (على سبيل المثال، الأفلام، وعروض التلفزيون، والتسجيلات الموسيقية).

الضابط التاسع:- إذا تم استيفاء شروط اعتبار طبيعة تعهد المنشأة بمنح الترخيص ... بأنها تعهد بإتاحة حق الوصول إلى الملكية الفكرية للمنشأة

في هذه الحالة ... على المنشأة أن تقوم بالمحاسبة عن التعهد بمنح ترخيص على أنه ...التزام أداء على مدار زمني

وذلك نظراً لأن ... العميل سيحصل لحظياً على المنفعة من أداء المنشأة بإتاحة حق الوصول إلى ملكيتها الفكرية ويستهلكها في الوقت الذي يحدث فيه الأداء .

الضابط العاشر:- إذا لم يتم استيفاء شروط اعتبار طبيعة تعهد المنشأة بمنح الترخيص ... بأنها تعهد بإتاحة حق الوصول إلى الملكية الفكرية للمنشأة

في هذه الحالة ... طبيعة تعهد المنشأة ... هي أن تقدم حقاً لاستخدام الملكية الفكرية للمنشأة كما هي موجودة (من حيث الشكل ووظيفتها التشغيلية) في النقطة الزمنية التي يتم فيها منح الترخيص إلى العميل.

وهذا يعني أن ... العميل يستطيع توجيه استخدام الترخيص في النقطة الزمنية التي يتم فيها تحويل الترخيص والحصول على ما يقارب جميع المنافع منه.

وبالتالي على المنشأة ... أن تقوم بالمحاسبة عن التعهد بتقديم حق لاستخدام الملكية الفكرية للمنشأة على أنه ... التزام أداء يتم الوفاء به عند نقطة زمنية. الضابط الحادي عشر:- لا يمكن الاعتراف بالإيراد ... مقابل ترخيص يقدم حقا لاستخدام الملكية الفكرية... قبل بداية الفترة التي يستطيع العميل خلالها أن يستخدم الترخيص وينتفع منه. مثال:- إذا كانت فترة ترخيص برامج تبدأ قبل تقديم المنشأة رمزاً للعميل (أو خلاف ذلك جعله متاح) يُمكن العميل من استخدام البرنامج فوراً فإن المنشأة لا تثبت إيراداً قبل أن يكون قد تم تقديم الرمز (أو خلاف ذلك جعله متاحاً).

الضابط الثاني عشر:- على المنشأة أن تتجاهل العوامل التالية عند تحديد ما إذا كان الترخيص:

- يقدم حقا في الوصول إلى الملكية الفكرية للمنشأة

- أويقدم حقا لاستخدام الملكية الفكرية للمنشأة:

العمل الاول:- القيود الزمنية، الإقليم الجغرافي أو الاستخدام

حيث ان هذه القيود... تحدد خصائص الترخيص المتعهد به.

ولا تحدد... ما إذا كانت المنشأة تفي بالتزام الأداء عند نقطة زمنية أو على مدار زمني.

العامل الثاني:- الضمانات المقدمة من قبل المنشأة بأن لها حقوق براءة اختراع سارية في الملكية الفكرية وأنها ستحمي حقوق براءة الاختراع تلك ضد الاستخدام غير المرخص به .

حيث لا يعد... التعهد بحماية حقوق براءة الاختراعالتزام أداء.

وذلك نظراً لأن... حماية حقوق براءة الاختراع يحمي قيمة أصول الملكية الفكرية للمنشأة ويقدم تأكيداً للعميل بأن الترخيص الذي يتم تحويله يستوفي مواصفات الترخيص المتعهد به في العقد.

الضابط الثالث عشر:- رسوم الاتاوة المستندة إلى المبيعات أو المستندة إلى الاستخدام

على المنشأة أن تعترف بإيراد مقابل رسوم الاتاوة المستندة إلى المبيعات أو المستندة إلى الاستخدام المتعهد بها في مقابل ترخيص حقوق الملكية الفكرية فقط أو عندما يكون ترخيص الملكية الفكرية هو البند المهيمن الذي تتعلق به الإتاوات عند (أو مع) وقوع الأحداث التالية أيها يقع لاحقاً:

الحدث الأول:- وقوع البيع أو الاستخدام اللاحق

الحدث الثاني:- الوفاء بالتزام الأداء (أو الوفاء به جزئياً) الذي تم تخصيص بعض أو جميع رسوم الاتاوة المستندة إلى المبيعات أو المستندة إلى الاستخدام إليه. مثال:- قد يكون ترخيص الملكية الفكرية.. هو البند المهيمن الذي تتعلق به الإتاوات عندما يكون لدى المنشأة ... توقع معقول بأن يقوم العميل بإعطاء قيمة أكبر بكثير للترخيص من قيمة السلع أو الخدمات الأخرى التي تتعلق بها الإتاوات. وفي هذه الحالة... فإنه يتم الاعتراف بالإيراد من رسوم الإتاوات المستندة إلى المبيعات أو المستندة إلى الاستخدام.

وفي حالة ... إذا كان ترخيص الملكية الفكرية.. هو بند غير المهيمن الذي تتعلق به الإتاوات.

في هذه الحالة ... يتم تطبيق المتطلبات بشأن المقابل المتغير.. على رسوم الإتاوات المستندة إلى المبيعات أو المستندة إلى الاستخدام.

الحالة السابعة :- اتفاقيات إعادة الشراء

(١):- ما المقصود باتفاقية اعادة الشراء ؟

هي عقد تباع فيه المنشأة أصلاً ... وتتعهد أو يكون لها الخيار (إما في نفس العقد أو في عقد آخر) بأن تعيد شراء الأصل.

وقد يكون الأصل الذي تتم إعادة شرائه:

- هو الأصل الذي تم -أساساً ببيعه إلى العميل.
- أو أصل يُعد -تقريباً- مماثلاً لذلك الأصل.
- أو أصل آخر يُعد الأصل المباع -اساساً مكوناً له.

(٢):- ما هي اشكال اتفاقيات اعادة الشراء ؟

الشكل الاول:- التزام المنشأة بإعادة شراء الأصل (عقد أجل).

الشكل الثاني:- حق المنشأة في إعادة شراء الأصل (خيار شراء).

الشكل الثالث:- التزام المنشأة بإعادة شراء الأصل بناءً على طلب العميل (خيار بيع).

(٣):- كيفية المحاسبة عن اتفاقيات اعادة الشراء

إذا كان على المنشأة التزام أو لها حق في إعادة شراء الأصل (عقد أجل أو خيار شراء)، في هذه الحالة ... لا يحصل العميل على السيطرة على الأصل.

وذلك نظراً ... لأن سلطة العميل محدودة في توجيه استخدام الأصل والحصول على ما يقارب جميع المنافع المتبقية منه حتى وإن كان للعميل حيازة مادية للأصل.

وبالتالي..على المنشأة المحاسبة عن العقد حسب الحالات التالية:

الحالة الاولى:- إذا كان بإمكان المنشأة، أو يجب عليها، إعادة شراء الأصل بمبلغ أقل من سعر البيع الأصلي للأصل

فى هذه الحالة ... يتم المحاسبة عن هذا العقد .. كعقد إيجار وفقاً لمعيار رقم (IFRS 16) "عقود التأجير"

الحالة الثانية :- إذا كان بإمكان المنشأة، أو يجب عليها، إعادة شراء الأصل بمبلغ مساوي لسعر البيع الأصلي للأصل أو أكبر منه.

فى هذه الحالة يتم المحاسبة عن هذا العقد كترتيب تمويل وبالتالي على المنشأة * الاستمرار في الاعتراف بالأصل وايضاً الاعتراف بالتزام مالي مقابل أي مقابل مستلم من العميل.

* أن تعترف بالفرق بين مبلغ المقابل المستلم من العميل ومبلغ المقابل الذي سيدفع إلى العميل على أنه فائدة... وعلى أنه، إذا كان منطبقاً، تكاليف معاملة أو حفظ (على سبيل المثال، تأمين).

ويراعى الضوابط التالية :-

الضابط الاول:- عند مقارنة سعر إعادة الشراء بسعر البيع ... على المنشأة أن تأخذ في الاعتبار القيمة الزمنية للنقود.

الضابط الثانى:- في حالة انقضاء الخيار دون ممارسته ... على المنشأة استبعاد الالتزام والاعتراف بإيراد.

الحالة الثامنة :- خيار البيع أو خيار الرد

هو.. خيار العميل فى رد او بيع الاصل الذى اشتراه من المنشأة اليها مرة اخرى او هو ... التزام المنشأة بإعادة شراء الأصل بناءً على طلب العميل.

ويتم المحاسبة عن هذا الخيار حسب الحالات التالية :

الحالة الاولى:- إذا كان لدى المنشأة التزام بإعادة شراء الأصل بناءً على طلب العميل (خيار بيع) بسعر أقل من سعر البيع الأصلي للأصل.

فى هذه الحالة:- على المنشأة أن تأخذ في الاعتبار عند نشأة العقد ما إذا كان لدى العميل حافز اقتصادي هام لممارسة ذلك الحق.

حيث أن وجود هذا الحافز الهام ... يدفع العميل الى .. ممارسة هذا الحق ولتحديد ما إذا كان للعميل حافز اقتصادي هام لممارسة حقه ... على المنشأة أن تأخذ في الاعتبار :

• علاقة سعر إعادة الشراء بقيمة الأصل المتوقعة في السوق في تاريخ إعادة الشراء

• والمدة الزمنية إلى أن ينقضي الحق.

مثال:- إذا كان متوقعاً أن يتجاوز السعر المتوقع لإعادة الشراء القيمة السوقية للأصل بشكل جوهري فقد يكون هذا مؤشراً على أن للعميل حافزاً اقتصادياً هاماً لممارسة خيار البيع.

وعلى ذلك يتم المحاسبة عن هذه الحالة حسب الحالتين التاليتين:

حالة ١:- إذا كان لدى العميل حافز اقتصادي هاماً لممارسة ذلك الحق.

فى هذه الحالة... على المنشأة أن تقوم بالمحاسبة عن الاتفاقية على أنها عقد إيجار وفقاً لمعيار رقم (IFRS 16) "عقود الإيجار"

حالة ٢:- إذا لم يكن للعميل حافز اقتصادي هام لممارسة حقه بسعر أقل من سعر البيع الأصلي للأصل .

فى هذه الحالة... على المنشأة أن تقوم بالمحاسبة عن الاتفاقية كما لو كانت... بيع منتج مع حق إرجاعه .

الحالة الثانية:- إذا كان سعر إعادة شراء الأصل مساوياً لسعر البيع الأصلي أو أكبر منه وأكبر من القيمة السوقية المتوقعة للأصل.

فى هذه الحالة ... فإن العقد هو في الواقع اتفاقية تمويل.

الحالة الثالثة :- إذا كان سعر إعادة شراء الأصل مساوياً أو أكبر من سعر البيع الأصلي وأقل من القيمة السوقية المتوقعة للأصل أو مساوياً لها، وليس للعميل حافز اقتصادي هام لممارسة حقه .

فى هذه الحالة... على المنشأة أن تقوم بالمحاسبة عن الاتفاقية كما لو كانت بيع منتج مع حق الإرجاع .

ويراعى الضوابط التالية :-

الضابط الاول:- عند مقارنة سعر إعادة الشراء بسعر البيع فإنه يجب على المنشأة أن تأخذ في الاعتبار القيمة الزمنية للنقود.

الضابط الثانى:- إذا انقضى الخيار دون ممارسته فيجب على المنشأة استبعاد الالتزام والاعتراف بإيراد.

الحالة التاسعة :- ترتيبات الأمانة

فى حالة ... قيام المنشأة بتسليم .. منتجاً إلى طرف آخر (مثل وكيل أو موزع) لبيعه إلى عملاء نهائيين.

فى هذه الحالة ... على المنشأة تقييم ما إذا كان ذلك الطرف الآخر قد حصل على السيطرة على المنتج في تلك النقطة الزمنية.

حيث أنه ... إذا لم يحصل الطرف الآخر على السيطرة على المنتج

فى هذه الحالة ... لا يجوز للمنشأة أن تعترف بإيراد عند تسليم منتج إلى طرف آخر إذا كان المنتج المسلم يُحتفظ به على سبيل أمانة.

تتضمن المؤشرات على أن ترتيباً ما يعد ترتيب أمانة ما يلي ولكن لا تقتصر عليها:

المؤشر الاول:- إذا كانت المنشأة تسيطر على المنتج إلى أن يقع حدث محدد.

مثل: بيع المنتج إلى عميل للوكيل أو إلى أن تنتضي فترة محددة.

المؤشر الثاني:- اذا كان بإمكان المنشأة أن تطلب إعادة المنتج أو تحويل المنتج إلى طرف ثالث (مثل وكيل آخر).

المؤشر الثالث:- اذا كان الوكيل ليس عليه التزام غير مشروط بالدفع مقابل المنتج (بالرغم من أنه قد يكون مطالباً بدفع تأمين).

الحالة العاشرة:- ترتيبات اصدار الفاتورة مع الاحتفاظ بالبضاعة

(١):- ما المقصود بترتيب إصدار الفاتورة مع الاحتفاظ بالبضاعة؟

يقصد به عقد بموجبه تقدم المنشأة فاتورة للعميل مقابل منتج ولكن تحتفظ المنشأة بالحياسة المادية للمنتج الى أن يتم تحويله إلى العميل عند نقطة زمنية في المستقبل. على سبيل المثال:- قد يطلب العميل من المنشأة الدخول في مثل هذا العقد نظراً لعدم وجود مساحة متاحة للمنتج لدى العميل أو نظراً للتأخير في الجدول الزمني للإنتاج لدى العميل.

هذا المعيار يتطلب من المنشأة .. أن تحدد متى تكون قد أوفت بالتزامها بالأداء لتحويل المنتج .. وذلك بتقييم متى يحصل العميل على السيطرة على ذلك المنتج. وحيث انه ... في بعض العقود:- يتم تحويل السيطرة إما عندما يتم تسليم المنتج في موقع العميل أو عند شحن المنتج، وهو ما يعتمد على شروط العقد (بما في ذلك شروط التسليم والشحن).

الا انه هناك بعض العقود... قد يحصل فيها العميل على السيطرة على المنتج حتى ولو بقي المنتج في الحيازة المادية للمنشأة.

وفي هذه الحالة ... فإن للعميل القدرة على توجيه استخدام المنتج والحصول منه على ما يقارب جميع المنافع المتبقية حتى ولو قرر عدم ممارسة حقه في الحصول على الحيازة المادية لذلك المنتج.

وبالتالي... لا تسيطر المنشأة على المنتج ولكنها... توفر المنشأة للعميل خدمات حفظ الأصل العميل.

(٢):- ضوابط حصول العميل على السيطرة على المنتج في ترتيب إصدار الفاتورة مع الاحتفاظ بالبضاعة

يجب استيفاء جميع الضوابط التالية:

الضابط الاول:- ان يتوفر مؤشر على تحويل السيطرة مثل:-

- إذا كان للمنشأة حق حال في تحصيل مقابل الأصل
- إذا كان للعميل حق الملكية القانوني في الأصل
- إذا قامت المنشأة بتحويل الحياة المادية للأصل

الضابط الثاني:- أن يكون سبب ترتيب إصدار الفاتورة مع الاحتفاظ بالبضاعة

موضوعي على سبيل المثال:- أن يكون العميل قد طلب الترتيب.

الضابط الثالث:- أن يكون المنتج محدداً بشكل منفصل على أنه يخص العميل.

الضابط الرابع:- أن يكون المنتج حالياً جاهزاً لتحويله مادياً إلى العميل.

الضابط الخامس:- ألا يكون للمنشأة القدرة على استخدام المنتج أو توجيهه إلى

عميل آخر. في حالة... ما إذا اعترفت المنشأة بإيراد مقابل بيع منتج على أساس

إصدار الفاتورة مع الاحتفاظ بالبضاعة.

في هذه الحالة... على المنشأة أن تأخذ في الاعتبار ما إذا كان عليها التزامات أداء

متبقية (على سبيل المثال، خدمات حفظ) بما يوجب على المنشأة أن تخصص لها

جزءاً من سعر المعاملة .

المبحث الثاني عشر

إعتبارات الأصيل مقابل الوكيل

الاعتبار الاول:- فى حالة .. اشتراك طرف آخر .. فى تقديم السلع أو الخدمات إلى العميل.

وفى هذه الحالة ... يتعين على المنشأة تحديد ما إذا كانت طبيعة تعهدها:-
هل هو عبارة عن التزام... أداء بتوفير ذات السلع أو الخدمات المحددة
(أي أن المنشأة تكون هي الأصيل) .

أو هل هو التزام ... باتخاذ الترتيبات الخاصة بتلك السلع أو الخدمات التي يقدمها الطرف الآخر
(أي أن المنشأة تكون هي الوكيل).

الاعتبار الثانى:- تحدد المنشأة ما إذا كانت أصيلاً أم وكيلاً لكل سلعة أو خدمة محددة متعهد بها للعميل.

الاعتبار الثالث:- إذا تضمن العقد المبرم مع العميل أكثر من سلعة أو خدمة محددة.

فى هذه الحالة ... يمكن أن تكون المنشأة أصيلاً بالنسبة لبعض السلع أو الخدمات المحددة ووكيلاً لسلع أو خدمات أخرى.

الاعتبار الرابع:- لتحديد طبيعة تعهد المنشأة فإنه:

اولاً:- على المنشأة تحديد السلع أو الخدمات المحددة التي سيتم تقديمها للعميل.

مثال: قد تكون عبارة عن ..الحق فى سلع أو خدمات سيتم تقديمها من خلال طرف آخر .

ثانياً:- على المنشأة تقييم ما إذا كانت المنشأة تسيطر على كل سلعة أو خدمة محددة قبل تحويل تلك السلعة أو الخدمة إلى العميل.

الاعتبار الخامس:- تكون المنشأة... هي الأصل

إذا كانت تسيطر على السلعة أو الخدمة المحددة... قبل تحويل تلك السلعة أو الخدمة إلى العميل.

ويراعى الضوابط التالية :-

الضابط الاول:- لا تسيطر المنشأة بالضرورة على السلعة المحددة إذا حصلت المنشأة على ملكية قانونية لهذه السلعة بشكل مؤقت فقط... قبل تحويل الملكية القانونية إلى العميل.

الضابط الثاني:- قد تقي المنشأة التي تعتبر هي الطرف الأصل بالتزامها بالأداء لتقديم السلعة أو الخدمة المحددة بنفسها أو قد تُشارك طرف آخر (على سبيل المثال، مقاول من الباطن) لكي يفي ببعض أو كامل التزام الأداء بالنيابة عنها.

الاعتبار السادس:- عندما يكون طرف آخر مشارك في تقديم السلع أو الخدمات لأحد العملاء.

في هذه الحالة... تكون المنشأة .. هي الأصل.. في الحالات التالية:-

حالة ١:- عندما تسيطر على السلعة أو أصل آخر من الطرف الآخر، والتي سيتم تحويلها بعد ذلك إلى العميل.

حالة ٢:- عندما تسيطر على الحق في خدمة ... سيتم أدائها من قبل الطرف الآخر، والتي تعطي المنشأة القدرة على توجيه الطرف الآخر لتقديم الخدمة للعميل بالنيابة عن المنشأة.

حالة ٣:- عندما تسيطر على سلعة أو خدمة من الطرف الآخر سيتم جمعها مع سلع أو خدمات أخرى من أجل تقديم السلعة أو الخدمة المحددة للعميل.

مثال:- إذا كانت المنشأة تقدم خدمة جوهرية تتمثل في دمج سلع أو خدمات مقدمة من خلال طرف آخر في السلعة أو الخدمة المحددة التي تعاقد عليها العميل. **في هذه الحالة ...** فإن المنشأة تسيطر على السلعة أو الخدمة المحددة قبل تحويلها إلى العميل.

وذلك لأن المنشأة تحصل أولاً على السيطرة على المدخلات للسلعة أو الخدمة المحددة (والتي تشمل السلع أو الخدمات من الطرف الآخر)

ثم توجه استخدامها لإيجاد المنتج المجمع الذي يمثل السلعة أو الخدمة المحددة.
الاعتبار السابع:- عندما تقي المنشأة التي تعد أصيلاً بالتزامها بالأداء (أو خلال وفائها به)..فعليها أن تعترف بالإيراد بالمبلغ الإجمالي للمقابل التي تتوقع أن يكون لها حق فيه وذلك نظير مبادلة السلعة أو الخدمة المحددة التي تم تحويلها للعميل.

الاعتبار الثامن :- تكون المنشأة.... وكيلاً

إذا كان التزامها بالأداء ... هو أن تقوم باتخاذ الترتيبات الخاصة لتقديم السلع أو الخدمات المحددة من قبل طرف آخر.

ويراعى الضوابط التالية:-

الضابط الاول:- لا تسيطر المنشأة التي تعد وكيلاً... على السلعة أو الخدمة المحددة التي يتم تقديمها من قبل طرف آخر ... قبل أن يتم تحويلها إلى العميل.

الضابط الثانى:- عندما تقي المنشأة التي تعتبر وكيلاً بالتزامها بالأداء (أو خلال وفائها به). **في هذه الحالة ...** عليها الاعتراف بإيراد بمبلغ أية أتعاب أو عمولة تتوقع أن يكون لها حق فيها في مقابل تقديم الطرف الآخر للسلعة أو الخدمة المحددة.

وقد تكون أتعاب المنشأة أو عمولتها :-

هي صافي مبلغ المقابل الذي تحتفظ به المنشأة بعد أن تسدد للطرف الآخر المقابل المستلم نظير السلع أو الخدمات التي سيقوم ذلك الطرف بتقديمها. الاعتبار التاسع:- المؤشرات التي تدل على أن المنشأة... تسيطر على السلعة أو الخدمة المحددة قبل تحويلها إلى العميل ... وبالتالي تعد هي الاصيل المؤشرات التالية على سبيل المثال لا الحصر:

المؤشر الاول:- إذا كانت المنشأة هي المسؤولة بشكل رئيسي عن الوفاء بالتعهد بتقديم السلعة أو الخدمة المحددة. ويتضمن ذلك عادة المسؤولية عن قبول السلعة أو الخدمة المحددة .

مثال:- المسؤولية الرئيسية عن وفاء السلعة أو الخدمة بالمواصفات التي حددها العميل. وفي هذه الحالة :-

- تكون المنشأة المسؤولة بشكل رئيسي عن الوفاء بالتعهد بتقديم السلعة أو الخدمة المحددة..هي الاصيل.

- ويكون الطرف الآخر المشارك في تقديم السلعة أو الخدمة يتصرف بصفته وكيلًا بالنيابة عن المنشأة.

المؤشر الثاني:- عندما يكون لدى المنشأة مخاطر المخزون قبل تحويل السلعة أو الخدمة المحددة إلى العميل أو بعد انتقال السيطرة إلى العميل (مثلاً عندما يكون للعميل الحق في إرجاع السلعة).

مثال:- إذا حصلت المنشأة على أو تعهدت بأن تلزم نفسها بالحصول على السلعة أو الخدمة المحددة قبل الحصول على عقد مع أحد العملاء .

في هذه الحالة ... فان ذلك الأمر قد يشير إلى أن المنشأة لديها القدرة على توجيه استخدام، وكذلك الحصول على جميع المزايا المتبقية بشكل كبير من، السلعة أو

الخدمة قبل نقلها إلى العميل.

المؤشر الثالث:- عندما يكون للمنشأة الحرية في وضع السعر للسلعة أو الخدمة المحددة. وقد يكون وضع السعر الذي سيدفعه العميل للسلعة أو الخدمة المحددة مؤشراً على أن المنشأة تملك القدرة على توجيه استخدام تلك السلعة أو الخدمة، والحصول على ما يقارب جميع المنافع المتبقية.

ويراعى الضوابط التالية الخاصة بهذه المؤشرات:

الضابط الاول:- في بعض الحالات.. قد يكون للوكيل حرية وضع الأسعار .

مثال:- قد يكون للوكيل بعض المرونة في وضع الأسعار من أجل توليد دخل إضافي من خدمته المتمثلة في ترتيب تقديم السلع أو الخدمات من قبل أطراف أخرى إلى العملاء.

الضابط الثاني: قد تكون هذه المؤشرات أكثر أو أقل صلة بتقييم السيطرة اعتماداً على طبيعة السلعة أو الخدمة المحددة، وعلى أحكام وشروط العقد. وبالإضافة إلى أنه قد يكون هناك مؤشرات مختلفة تقدم أدلة أكثر إقناعاً في عقود أخرى مختلفة. **الاعتبار العاشر:-** عندما تتحمل منشأة أخرى التزامات المنشأة بالأداء وتحصل على حقوقها التعاقدية في العقد بحيث لا تصبح المنشأة ملزمة بالوفاء بالتزام الأداء بأن تحول السلعة أو الخدمة المحددة إلى العميل (أي أن المنشأة لم تعد تعمل بصفة أصيل).

في هذه الحالة فلا يجوز للمنشأة أن تعترف بإيراد مقابل التزام الأداء ذلك. وبدلاً من هذا، يجب على المنشأة أن تقيم ما إذا كانت ستعترف بإيراد مقابل الوفاء بالتزام أداء يمثل الحصول على عقد للطرف الآخر (أي ما إذا كانت المنشأة تتصرف بصفة وكيل)

المبحث الثالث عشر

تكاليف العقد

سنتناول هذا الموضوع بالشرح من خلال النقاط التالية :

اولا:- التكاليف الإضافية للحصول على عقد

ثانيا:- تكاليف الوفاء بعقد

ثالثا:- استهلاك تكاليف العقد المعترف بها كأصل

رابعا:- اضمحلال تكاليف العقد المعترف بها كأصل

سوف نتناول هذه البنود بالتفصيل على النحو التالي :-

اولا:- التكاليف الإضافية للحصول على عقد

(١):- ما المقصود بالتكاليف الإضافية للحصول على عقد مع عميل؟

هي تلك التكاليف التي تتكبدها المنشأة للحصول على عقد مع عميل، والتي لم تكن المنشأة لتتكبدها لو لم يتم الحصول على العقد (على سبيل المثال: عمولة المبيعات).

(٢):- كيف يتم الاعتراف بالتكاليف الإضافية للحصول على عقد مع عميل ؟

يتم هذا الاعتراف حسب الحالات التالية :-

الحالة الاولى:- إذا كانت المنشأة ... تتوقع استرداد تلك التكاليف.

فى هذه الحالة ... على المنشأة أن تعترف بهذه التكاليف كأصل

الحالة الثانية:- إذا كان سيتم تكبدها بغض النظر عما إذا كان العقد قد تم الحصول عليه أم لا.

فى هذه الحالة ... على المنشأة الاعتراف بهذه التكاليف ... كمصروف عند تكبدها.

الحالة الثالثة:- إذا قبل العميل صراحة تحمل تلك التكاليف بغض النظر عما إذا كان قد تم الحصول على العقد أم لا.

في هذه الحالة ... يتم تحميل هذه التكاليف على حساب العميل

الحالة الرابعة :- إذا كانت فترة استهلاك الأصل الذي كانت المنشأة ستعترف به هي سنة واحدة أو أقل.

في هذه الحالة ... كوسيلة عملية يجوز للمنشأة الاعتراف بالتكاليف الإضافية للحصول على عقد كمصروف عند تكبدها .

ثانياً:- تكاليف الوفاء بعقد

(١):- ما هي شروط الاعتراف بتكاليف الوفاء بعقد كأصل ؟

إذا كانت التكاليف التي يتم تكبدها للوفاء بعقد مع عميل لا تقع ضمن نطاق معيار آخر على سبيل المثال :-

- معيار المحاسبة الدولي رقم (IAS 2) المخزون .

- أو معيار المحاسبة الدولي رقم (IAS 16) الأصول الثابتة وإهلاكاتها.

- أو معيار المحاسبة الدولي رقم (IAS 38) الأصول غير الملموسة .

في هذه الحالة ... على المنشأة أن تعترف بتلك التكاليف المتكبدة للوفاء بالعقد

كأصل فقط إذا كانت تلك التكاليف تستوفي كل الشروط التالية:

الشرط الاول:- أن تتعلق التكاليف بشكل مباشر بعقد أو بعقد متوقع والذي بإمكان المنشأة تمييزه بشكل محدد.

مثال:- التكاليف المتعلقة بالخدمات التي سيتم تقديمها بموجب تجديد عقد حالي أو تكاليف تصميم أصل سيتم تحويله بموجب عقد محدد لم يتم اعتماده بعد.

الشرط الثاني:- أن التكاليف ستؤدي إلى توليد أو تحسين موارد المنشأة التي سيتم استخدامها في الوفاء (أو الاستمرار في الوفاء) بالتزامات أداء في المستقبل.

الشرط الثالث:- ان يكون من المتوقع استرداد هذه التكاليف.

(٢):- كيف تتم المحاسبة عن التكاليف المتكبدة للوفاء بعقد مع عميل والتي تقع ضمن معيار آخر ؟

في هذه الحالة ... يتم المحاسبة عن هذه التكاليف وفقاً لمتطلبات تلك المعايير

(٣):- ما هي التكاليف التي تندرج بشكل مباشر بعقد مع عميل ؟

تتضمن التكاليف التي تتعلق بشكل مباشر بعقد (أو عقد محدد متوقع) أيًا مما يلي:

- العمالة المباشرة.

مثل: رواتب وأجور الموظفين الذين يقدمون الخدمات المتعهد بها بشكل مباشر إلى العميل.

- المواد المباشرة.

مثل:- المستلزمات المستخدمة في تقديم الخدمات المتعهد بها إلى العميل.

- نصيب المنشأة من التكاليف التي تتعلق بشكل مباشر بالعقد أو أنشطة العقد.

مثل:- تكاليف إدارة العقد والإشراف عليه، وتأمين وإهلاك الأدوات والمعدات المستخدمة في تنفيذ العقد.

- التكاليف التي يتم تحميلها صراحة على العميل بموجب العقد.

- التكاليف الأخرى التي يتم تكبدها فقط كنتيجة لدخول المنشأة في العقد

مثل:- المبالغ التي يتم دفعها إلى مقاولي الباطن.

(٤):- هل هناك تكاليف يتم الاعتراف بها كمصروف عند تكبدها في جميع الاحوال ؟

يجب على المنشأة أن تعترف بالتكاليف التالية على أنها مصروفات عند تكبدها:

- التكاليف العمومية والإدارية (ما لم يتم تحميل تلك التكاليف صراحة على

العميل بموجب العقد)

- تكاليف الفاقد من المواد أو العمالة أو الموارد الأخرى لتنفيذ العقد والتي لم تنعكس في سعر العقد؛
- التكاليف التي تتعلق بالتزامات أداء تم الوفاء بها (أو التزامات أداء تم الوفاء بها جزئياً) في العقد (أي التكاليف التي تتعلق بأداء سابق)؛ و
- التكاليف التي تكون المنشأة غير قادرة على تمييز ما إذا كانت تتعلق بالتزامات أداء لم يتم الوفاء بها أو أنها تتعلق بالتزامات أداء تم الوفاء بها (أو تم الوفاء بها جزئياً).

ثالثاً:- استهلاك تكاليف العقد المعترف بها كأصل

الضابط الاول:- يجب أن يتم استهلاك تكاليف عقد مع عميل والمعترف بها الأصل على أساس منتظم يكون متسقاً مع تحويل السلع أو الخدمات التي يتعلق بها الأصل إلى العميل. وقد يكون الأصل متعلقاً بسلع أو خدمات سيتم تحويلها بموجب عقد متوقع محدد .

لاحظ انه :- لم يحدد طريقة استهلاك معينة

الضابط الثاني:- على المنشأة أن تعيد النظر دورياً في الاستهلاك ليعكس أي تغير هام في التوقيت المتوقع بمعرفة المنشأة لتحويل السلع أو الخدمات التي يتعلق بها الأصل إلى العميل. ويجب المحاسبة عن مثل هذا التغير على أنه تغير في تقدير محاسبي وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي رقم (IAS 8).

رابعاً:- اضمحلال تكاليف العقد المعترف بها كأصل

على المنشأة أن تعترف بخسارة اضمحلال.. ضمن الارباح او الخسائر لتكاليف العقد المعترف بها كأصل

ويتم حساب هذه الخسارة كالتالي :-

= القيمة الدفترية للمبلغ المتبقي من المقابل الذي تتوقع المنشأة استلامه مقابل السلع أو الخدمات التي يتعلق بها الأصل، مطروحاً منه:
التكاليف المتعلقة بشكل مباشر بتقديم تلك السلع أو الخدمات والتي لم يتم الاعتراف بها على أنها مصروفات .

ويراعى الضوابط التالية :-

الضابط الاول:- لتحديد مبلغ المقابل الذي تتوقع المنشأة استلامه... على المنشأة أن تستخدم المبادئ الخاصة بتحديد سعر المعاملة وتعديل ذلك المبلغ ليعكس آثار مخاطر ائتمان المتعلقة بالعميل.

الضابط الثاني:- قبل أن تقوم المنشأة بالاعتراف بخسارة اضمحلال لتكاليف العقد المعترف بها كأصل **على المنشأة أن تعترف بأي خسارة اضمحلال للأصول** التي تتعلق بالعقد والتي تم الاعتراف بها وفقاً لمعيار آخر..

الضابط الثالث:- بعد تطبيق اختبار الاضمحلال لتكاليف العقد المعترف بها كأصل **على المنشأة...** تضمين القيمة الدفترية الناتجة للأصل المعترف به... في القيمة الدفترية لوحدة توليد النقد التي يتبع لها لغرض تطبيق معيار المحاسبة المصري رقم (IAS 36) "الاضمحلال في قيمة الأصول" على تلك الوحدة المولدة للنقد.

الضابط الرابع:- عندما تتلاشي ظروف الاضمحلال أو أن تكون قد تحسنت.
في هذه الحالة ... على المنشأة أن تعترف ضمن الارباح او الخسائر بقيمة رد بعض أو كل خسارة الاضمحلال المعترف بها سابقا .

مع مراعاة انه :- لا يجوز أن تتجاوز القيمة الدفترية للأصل بعد زيادتها المبلغ الذي كان سيتم تحديده (صافي بعد الاستهلاك) لو لم يكن قد تم الاعتراف بخسارة اضمحلال في السابق.

المبحث الرابع عشر

كيفية عرض العقود مع العملاء في القوائم المالية

الحالة الأولى:- عندما يقوم أي من طرفي العقد.... بالوفاء بالتزاماته.
في هذه الحالة:-

(أ) على المنشأة عرض العقد في قائمة المركز المالي على أنه:

- أصل ناشئ عن عقد.
- أو التزام مرتبط بعقد.

تبعاً للعلاقة بين وفاء المنشأة بالتزاماتها والمتحصلات من العميل.

(ب) على المنشأة أن تعرض بشكل منفصل ... أي حقوق غير مشروطة في
تحصيل مقابل على أنها مبلغ مستحق التحصيل من العميل.

الحالة الثانية:- إذا سدد العميل المقابل، أو كان للمنشأة حق غير مشروط في مبلغ
المقابل (مبلغ مستحق التحصيل من العميل)، قبل قيام المنشأة بتحويل السلعة أو
الخدمة إلى العميل.

في هذه الحالة:- على المنشأة عرض العقد على أنه التزام عقد :
• عندما يتم السداد.

- أو عندما يكون السداد مستحقاً (أيهما أبكر).

إن التزام العقد هو التزام المنشأة بتحويل سلع أو خدمات إلى عميل حصلت المنشأة
منة على المقابل (أو أن يكون مبلغ المقابل مستحقاً).

الحالة الثالثة:- إذا قامت المنشأة بالوفاء بالتزاماتها من خلال تحويل سلع أو
خدمات إلى العميل قبل أن يسدد العميل المقابل أو قبل أن يكون السداد مستحقاً.

في هذه الحالة:- على المنشأة عرض العقد...على أنه أصل ناشئ عن عقد، وذلك بخلاف أي مبالغ يتم عرضها على أنها مستحقة التحصيل من العميل. والأصل الناشئ عن عقد: هو حق المنشأة في مقابل سلع أو خدمات قامت المنشأة بتحويلها إلى العميل.

ويراعى الضوابط التالية:-

الضابط الاول:- على المنشأة أن تقيم الأصل الناشئ عن العقد لمعرفة إذا ما كان هناك اضمحلال وفقاً لمعيار رقم (IFRS 9).

الضابط الثاني:- ويجب قياس الاضمحلال في قيمة الأصل الناشئ عن العقد، وعرضه والإفصاح عنه وفقاً لنفس الأساس باعتباره أصلاً مالياً واقعاً ضمن نطاق المعيار رقم (IFRS 9) .

المقصود بالمبلغ المستحق التحصيل من العميل

هو حق غير مشروط للمنشأة في تحصيل المقابل.

متى يكون الحق في المقابل غير مشروط ؟

إذا كان مرور الوقت فقط مطلوباً.. قبل أن يصبح سداد ذلك المقابل مستحقاً.

مثال:- تقوم المنشأة (س) بالاعتراف بمبلغ مستحق التحصيل من العميل إذا كان لها حق حالي في تحصيله حتى ولو أن ذلك المبلغ قد يُرد في المستقبل.

ويراعى الضوابط التالية:-

الضابط الاول:- على المنشأة أن تقوم بالمحاسبة عن المبلغ المستحق التحصيل من العميل وفقاً لمعيار رقم (IFRS 9).

الضابط الثاني:- وعند الاعتراف الأولي لمبلغ مستحق التحصيل من عقد مع العميل، فإن أي فرق بين قياس المبلغ المستحق وفقاً لمعيار رقم (IFRS 9) ومبلغ الإيراد المعترف به يجب عرضه على أنه مصروف (على سبيل المثال على أنه خسارة اضمحلال).

الضابط الثالث:- يستخدم هذا المعيار مصطلحي "أصل ناشئ عن عقد" والتزام مرتبط بعقد" ولكنه لا يمنع المنشأة من استخدام أوصاف بديلة في قائمة المركز المالي لهذين البندين.

الضابط الرابع:- إذا استخدمت المنشأة وصفاً بديلاً لمصطلح... أصل ناشئ عن عقد في هذه الحالة ... على المنشأة أن تقدم معلومات كافية لمستخدمي القوائم المالية للتمييز بين المبالغ المستحقة التحصيل من العميل والأصول الناشئة عن العقد.

المبحث الخامس عشر

متطلبات الإفصاح عن العقود مع العملاء

ما هو الهدف من متطلبات الإفصاح ؟

هو أن تفصح المنشأة عن معلومات كافية لتمكين مستخدمي القوائم المالية من فهم طبيعة، ومبلغ، وتوقيت، وظروف عدم التأكد المتعلقة بالإيراد والتدفقات النقدية الناشئة عن العقود مع العملاء.

ضوابط تحقيق هدف الإفصاح

الضابط الأول:- على المنشأة أن تأخذ في الاعتبار مستوى التفاصيل اللازمة للوفاء بهدف الإفصاح وما هو مقدار التركيز على كل مطلب من المتطلبات المختلفة.

الضابط الثاني:- على المنشأة أن تجمع أو تفصل الإفصاحات بحيث لا يتم حجب المعلومات المفيدة من خلال إما تضمين كمية تفاصيل كبيرة غير هامة أو تجميع بنود لها جوهرية خصائص مختلفة.

الضابط الثالث:- لا يجب على المنشأة الإفصاح عن معلومات وفقاً لهذا المعيار إذا ما كانت تلك المعلومات تم الإفصاح عنها وفقاً لمعيار آخر.

ولتحقيق ذلك الهدف فإنه يجب على المنشأة أن تُفصح عن المعلومات النوعية والكمية عن جميع ما يلي:

أولاً:- متطلبات الإفصاح عقود العملاء

يجب على المنشأة أن تُفصح عن جميع المبالغ التالية خلال الفترة المالية التي يتم إعداد التقارير عنها ما لم تكن تلك المبالغ قد تم عرضها بشكل منفصل في قائمة الأرباح أو الخسائر وفقاً لمعايير أخرى:

✓ الإيراد المعترف به من العقود مع العملاء، والذي يجب على المنشأة أن تُفصح عنه بشكل منفصل عن مصادر إيراداتها الأخرى. و

✓ أي خسائر اضمحلال معترف بها وفقاً لمعيار رقم (IFRS 9) لمبالغ مستحقة التحصيل من العملاء أو لأصول ناشئة عن عقود المنشأة مع العملاء، والتي يجب على المنشأة أن تُفصح عنها بشكل منفصل عن خسائر الاضمحلال من العقود الأخرى

تصنيف الإيراد

✓ يجب على المنشأة أن تصنف الإيراد المعترف به من العقود مع العملاء إلى فئات تصف كيف تتأثر طبيعة، ومبلغ، وتوقيت، وظروف عدم التأكد المتعلقة بالإيراد والتدفقات النقدية بالعوامل الاقتصادية

✓ يجب على المنشأة أن تُفصح عن معلومات كافية لتمكين مستخدمي القوائم المالية من فهم العلاقة بين الإفصاح عن الإيراد حسب فئات التصنيف .

وان تفصح عن وبيانات الإيراد التي يتم الإفصاح عنها لكل قطاع يتم التقرير عنه، إذا كانت المنشأة تطبق معيار رقم (IFRS 8) القطاعات التشغيلية.

أرصدة العقد

١- يجب على المنشأة أن تُفصح عن جميع ما يلي:

(أ) الأرصدة الافتتاحية والختامية للمبالغ المستحقة التحصيل من العملاء والأصول الناشئة من والالتزامات المرتبطة بالعقود مع العملاء إلا إذا قد تم عرضها أو الإفصاح عنها بشكل منفصل. و

(ب) الإيراد المعترف به خلال الفترة التي يتم اعداد التقرير عنها والذي كان ضمن رصيد الالتزام المرتبط بالعقد في بداية الفترة.

(ج) الإيراد المعترف به خلال الفترة التي يتم اعداد التقرير عنها من التزامات الأداء التي تم الوفاء بها (أو تم الوفاء بها جزئياً) في الفترات السابقة (على سبيل المثال، التغيرات في سعر المعاملة).

٢- يجب على المنشأة أن توضح علاقة بين توقيت الوفاء بالتزاماتها بالأداء والتوقيت المعتاد للسداد والأثر الذي تتركه تلك العوامل على أرصدة كل من الأصل الناشئ عن العقد والالتزام المرتبط بالعقد. ويمكن استخدام معلومات نوعية في التوضيح المقدم.

٣- يجب على المنشأة أن تقدم توضيحاً للتغيرات الهامة في أرصدة الأصل الناشئ عن العقد والالتزام المرتبط بالعقد خلال الفترة التي يتم اعداد التقرير عنها. ويجب أن يتضمن التوضيح معلومات نوعية ومعلومات كمية. تشمل الأمثلة على التغيرات في أرصدة المنشأة من الأصول الناشئة عن العقد والالتزامات المرتبطة بالعقد أيًا مما يلي:

(د) التغيرات بسبب تجميع الأعمال.

(هـ) الاثر التراكمي المتمم للتعديلات على الإيراد التي تؤثر في المقابل على أصل ناشئ عن عقد أو التزام مرتبط بعقد، بما في ذلك التعديلات الناشئة عن التغير في قياس مدي التقدم، أو التغير في تقدير سعر المعاملة (بما في ذلك أي تغيرات في تقييم ما إذا كان هناك قيود على تقدير المقابل المتغير) أو تعديل عقد.

(و) الاضمحلال في قيمة أصل ناشئ عن عقد.

(ز) تغيير في الإطار الزمني للحق في المقابل ليصبح غير مشروطاً (أي إعادة تبويب أصل ناشئ عن عقد إلى مبلغ مستحق التحصيل).

تغيير في الإطار الزمني للوفاء بالتزام الاداء (أي للاعتراف بإيراد ناشئ عن التزام مرتبط بعقد).
التزامات الأداء

يجب على المنشأة أن تُفصح عن المعلومات تتعلق بالتزامات الاداء في العقود مع العملاء بما في ذلك تقديم وصف لجميع ما يلي:

(أ) متى تفي المنشأة عادة بالتزاماتها بالأداء (على سبيل المثال، عند الشحن، أو عند التسليم، أو على مدار تقديم الخدمة أو عند إتمام الخدمة)، بما في ذلك متى يتم الوفاء بتعهدات الأداء في ترتيب اصدار الفواتير مع الاحتفاظ بالبضاعة؛ و

(ب) الشروط الهامة للسداد (على سبيل المثال، متى يكون السداد عادة مستحقاً، وما إذا كان العقد يشمل مكوناً تمويلياً هاماً، وما إذا كان مبلغ المقابل متغيراً، وما إذا كانت هناك عادة قيود على تقدير المقابل المتغير

(ج) طبيعة السلع أو الخدمات التي تعهدت المنشأة بتحويلها، مع إبراز أي تعهدات أداء لترتيب قيام طرف آخر بتحويل سلع أو خدمات (أي كانت المنشأة تعمل كوكيل)؛

(د) الالتزامات مقابل المردودات، ورد المبالغ والالتزامات الأخرى المشابهة؛ و

(هـ) أنواع الضمانات والالتزامات المتعلقة.

سعر المعاملة المخصص للالتزامات الأداء المتبقية

١ - على المنشأة أن تُفصح عن المعلومات التالية عن التزاماتها بالأداء المتبقية:

(و) إجمالي مبلغ سعر المعاملة المخصص للالتزامات الأداء لم يتم الوفاء بها (أو لم يتم الوفاء بها جزئياً) كما في نهاية الفترة التي يتم إعداد التقرير عنها؛ و

(ز) توضيح متى تتوقع المنشأة أن تعترف بالمبلغ المفصح عنه كإيراد، والذي يجب على المنشأة أن تُفصح عنه بأي من الطريقتين التاليتين:

1- على أساس كمي باستخدام المدار الزمني الأكثر مناسبة لمدة الالتزام المتبقية،

2- أو باستخدام المعلومات النوعية.

كوسيلة عملية، لا يلزم المنشأة أن تفصح عن المعلومات للالتزام أداء إذا تم استيفاء أي من الشرطين التاليين:

(ح) أن يكون التزام الأداء جزء من عقد مدته الأصلية المتوقعة سنة واحدة أو أقل أو؛ و

(ط) أن تكون المنشأة تقوم بالاعتراف بالإيراد من الوفاء بالالتزام الأداء

يجب على المنشأة أن توضح نوعياً ما إذا كانت تستخدم الوسيلة العملية وما إذا كان أي مقابل من العقود مع العملاء لم يتم تضمينه في سعر المعاملة، وبناءً عليه، لم يتم تضمينه في

المعلومات التي تم الإفصاح عنها فعلى سبيل المثال، تقدير سعر المعاملة لن يتضمن أي مبالغ تقديرية للمقابل المتغير حال وجود قيود تحول هذا التقدير .

ثانياً: - الإفصاح الاحكام المهمة في تطبيق هذا المعيار

يجب على المنشأة أن تُفصح عن الاحكام الشخصية، والتغيرات في تلك الاحكام، التي تم القيام بها عند تطبيق هذا المعيار والتي تؤثر بشكل هام على تحديد مبلغ وتوقيت الإيراد من العقود مع العملاء .

وعلى وجه الخصوص يجب على المنشأة أن توضح الاحكام الشخصية والتغيرات في تلك الاحكام التي تستخدم في تحديد كل من:

✓ توقيت الوفاء بالتزامات الأداء .

سعر المعاملة والمبالغ المخصصة للتزامات الأداء

تحديد توقيت الوفاء بالتزامات الأداء

بالنسبة للتزامات الأداء التي بقي بها المنشأة على مدار زمني، فإنه يجب على المنشأة أن تُفصح عن كل مما يلي:

✓ الطرق المستخدمة للاعتراف بالإيراد (على سبيل المثال وصف طرق المخرجات أو طرق المدخلات المستخدمة وكيف يتم تطبيق هذه الطرق).

✓ توضيح لماذا تعكس الطرق المستخدمة وصفاً صادقاً لتحويل السلع أو الخدمات.

بالنسبة للتزامات الأداء التي يتم الوفاء بها عند نقطة زمنية، يجب على المنشأة أن تُفصح عن الاحكام الشخصية الهامة المطبقة لتقييم متى يحصل العميل على السيطرة على السلع أو الخدمات المتعهد بها.

يجب على المنشأة أن تُفصح عن معلومات عن الطرق، والمدخلات والافتراضات المستخدمة لجميع ما يلي:

✓ تحديد سعر المعاملة، الذي يتضمن ولكنه لا يقتصر على، تقدير المقابل المتغير، وتعديل المقابل بآثار القيمة الزمنية للنقود وقياس المقابل غير النقدي.

✓ تقييم ما إذا كان هناك قيود على تقدير المقابل المتغير.

✓ توزيع سعر المعاملة، بما في ذلك تقدير أسعار البيع المستقلة للسلع أو الخدمات المتعهد بها وتوزيع الخصومات والمقابل المتغير على جزء محدد من العقد (إذا كان منطبقاً).

قياس الالتزامات مقابل المردودات، ورد المبالغ، والالتزامات الأخرى المشابهة

ثالثاً:- الأصول المعترف بها من تكاليف الحصول على عقد أو الوفاء بعقد مع عميل

يجب على المنشأة وصف كل مما يلي:

(أ) الاحكام الشخصية المطبقة عند تحديد مبلغ التكاليف المتكبدة للحصول على عقد مع عميل أو الوفاء بعقد مع عميل .

(ب) الطريقة التي تستخدمها المنشأة لتحديد الاستهلاك في كل فترة يتم اعداد تقارير عنها.

يجب على المنشأة أن تُفصح عن كل ما يلي:

(ج) الأرصدة الختامية للأصول المعترف بها من التكاليف المتكبدة للحصول على عقد مع عميل أو الوفاء بعقد مع عميل حسب الفئة الرئيسية للأصل (على سبيل المثال، تكاليف الحصول على عقود مع عملاء، وتكاليف ما قبل العقد وتكاليف الإعداد).

(د) مبلغ الاستهلاك وأي خسائر اضمحلال تم الاعتراف بها خلال الفترة التي يتم اعداد التقارير عنها.

الوسائل العملية

إذا اختارت المنشأة استخدام الوسيلة العملية (عن وجود مكون تمويلي هام) أو (عن التكاليف الإضافية للحصول على عقد) فيجب على المنشأة أن تُفصح عن تلك الحقيقة.

المبحث السادس عشر

متطلبات الإفصاح عن تصنيف الإيراد

بعض المنشآت قد يكون عليها استخدام أكثر من نوع من فئات التصنيف المتعلق بتصنيف الإيراد. وقد تستوفي منشآت أخرى الهدف باستخدام فئة واحدة فقط لتصنيف الإيراد.

عند اختيار نوع الفئة (أو الفئات) لاستخدامها في تصنيف الإيراد يجب على المنشأة أن تأخذ في الاعتبار كيف تم عرض المعلومات عن الإيراد لأغراض أخرى، بما في ذلك كل ما يلي:

- الإفصاحات المعروضة خارج القوائم المالية (على سبيل المثال، في نشرات الأرباح أو التقارير السنوية أو البيانات المعروضة للمستثمرين).
- المعلومات التي يتم الاطلاع عليها بشكل منتظم بواسطة متخذ القرار التشغيلي الرئيسي لتقييم الأداء المالي لقطاعات التشغيل.
- المعلومات الأخرى المشابهة لأنواع المعلومات والتي تستخدمها المنشأة أو مستخدمو القوائم المالية للمنشأة لتقييم الأداء المالي للمنشأة أو اتخاذ قرارات توزيع الموارد.

تتضمن أمثلة الفئات التي قد تكون مناسبة ما يلي، ولكن لا تقتصر عليها:

- نوع السلعة أو الخدمة...مثل:- خطوط المنتجات الرئيسية.
- الإقليم الجغرافي مثل: البلد أو الإقليم.
- سوق أو نوع العميل...مثل: العملاء الحكوميون وغير الحكوميون.
- نوع العقد...مثل:- العقود ذات السعر المحدد والعقود المرتبطة بالوقت والمواد.

- مدة العقد ... مثل:- العقود قصيرة الأجل والعقود طويلة الأجل.
- توقيت تحويل السلع أو الخدمات ... مثل:- الإيراد من السلع أو الخدمات التي يتم تحويلها عند نقطة زمنية والإيراد من السلع أو الخدمات التي يتم تحويلها على مدار زمني.
- قنوات المبيعات ... مثل:- السلع المباعة بشكل مباشر إلى العملاء والسلع المباعة من خلال وسطاء.
