معيار الابلاغ المالي الدولي IFRS 15 الايراد من العقود مع العملاء

1- نبذة تاريخية عن المعيار

بتاريخ 28 ماي 2014 أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (IFRS 15) " الايراد من العقود مع العملاء", يحدد هذا المعيار اطارا واحدا وشاملا لإثبات الإيرادات، كان من المقرر بدء سريان المعيار اعتبارا من 2017/1/1 لكن تم تأجيل ذلك ليبدأ سريان تطبيقه اعتبارا من 2018/1/1

2- اسباب اصدار هذا المعيار

- ازالة حالات عدم الاتساق والضعف في المعايير السابقة
- تقديم إطار قوي للتعامل مع الحالات المختلفة للاعتراف بالإيراد
- تحسين قابلية المقارنة لممارسات الاعتراف بالإيراد بين الشركات وبين القطاعات والتشريعات واسواق المال المختلفة
- تزويد مستخدمي المعلومات المحاسبية بالمعلومات المفيدة من خلال تحسين متطلبات الإفصاح
- تبسيط اعداد القوائم المالية من خلال تقليص عدد وتفاصيل متطلبات الاعتراف بالإيراد

3- هدف المعيار

يهدف هذا المعيار الى وضع المبادئ الواجب على الشركة اتباعها في التقرير عن المعلومات المفيدة لمستخدمي المعلومات المحاسبية حول طبيعة ومبالغ وتوقيت وحالات عدم التأكد الخاصة بالإيراد والتدفقات الناجمة عن عقود من العملاء

4- نطاق المعيار

يتم تطبيق هذا المعيار على كافة العقود مع العملاء باستثناء ما يلي:

- عقود الايجار في نطاق المعيار (IFRS 16)
- عقود التامين في نطاق المعيار (IFRS 4)
- الادوات المالية والحقوق والالتزامات التعاقدية الاخرى ضمن النطاق المعايير الاتية :**(IFRS 9) – (IFRS 10) – (IFRS 11) – (IAS 27) و (IAS 28)**

5- تعريف المصطلحات الواردة بالمعيار

- **العقد (Contract):** هو اتفاق بين طرفين او أكثر يتم بموجبها نشوء حقوق والتزامات ملزمة
- **العميل (Customer):** الطرف الذي يتعاقد مع الشركة للحصول على السلع والخدمات التي تمثل المخرجات لأنشطة الشركة العادية والاعتيادية مع اعتبارات معينة
- **الدخل (Income):** هو الزيادة في المنافع الاقتصادية خلال الفترة المحاسبية على شكل تدفقات واردة، وزيادة في الاصول او النقص في الالتزامات والتي تؤدي الى زيادة في حقوق الملكية، ما عدا التغيرات في حقوق الملكية الناجمة عن عمليات مع الملاك مثل زيادة او انخفاض راس المال وتوزيعات الأرباح
- **الايراد (Revenue):** الدخل الناتج عن الانشطة العادية للشركة

- **التزامات الأداء (Performance Obligation):** الوعد الوارد في العقد مع العميل لتزويده (التحويل للعميل) اما سلع او خدمات او حزمة من السلع والخدمات القابلة للتمييز او سلسلة من السلع والخدمات المتشابهة بشكل جوهري والتي لديها نفس النمط في التحويل للعميل
- **سعر العملية (الصفقة) (Transaction Price):** قيمة المقابل المتوقع من الشركة استلامه او الاستحواذ عليه مقابل تحويل (بيع) السلع او تقديم خدمات للعميل، باستثناء المبالغ المستلمة نيابة عن طرف ثالث مثل (الضريبة على المبيعات (TVA) التي يتم تحصيلها من العميل ويتم تحويلها لاحقا لمصلحة الضرائب)

6- <u>المتطلبات المحاسبية للإيراد</u>

ان المبدأ الاساسي للمعيار (IFRS 15) يقوم على ان تعترف الشركة بالإيراد من العقود التي تتضمن نقل او تحويل سلع او خدمات للعملاء بمبلغ يمثل المقابل المتوقع ان تحصل عليه الشركة مقابل تلك السلع او الخدمات المحولة للعميل، وبموجب هذا المعيار فان المبدأ الاساسي للاعتراف بالإيراد يتم من خلال تطبيق نموذج الخطوات الخمس ويظهر الشكل الاتي تلك الخطوات:

الخطوات الخمس لإثبات الايراد

الخطوة الأولى:	الخطوة الثانية:	الخطوة الثالثة:	الخطوة الرابعة:	الخطوة الخامسة:
تحديد العقد مع العميل	تحديد الالتزامات او التعهدات الواجب ادائها في العقد	تحديد سعر العملية (المعاملة)	تخصيص سعر العملية على عناصر ومكونات العقد	الاعتراف بالإيراد عند وفاء الشركة بتعهداتها الواردة بالعقد

ضمنيا من خلال ممارسة الاعمال، سيتم اعتبار العقد مع العميل عقدا صالحا في نطاق المعيار الدولي للتقارير المالية (IFRS 15) عند استفائه لجميع معايير التالية:

- ✓ وافق أطراف العقد على العقد
- ✓ يمكن تحديد حقوق كل طرف فيما يتعلق بالسلع او الخدمات التي سيتم نقلها.
- ✓ يمكن ان تكون شروط واحكام الدفع للسلع او الخدمات المراد نقلها محددة.
- ✓ للعقد مضمون تجاري (من المتوقع ان مخاطر وتوقيت ومبالغ التدفقات النقدية الخاصة بالشركة سوف تتأثر نتيجة العقد).
- ✓ من المحتمل تحصيل مبلغ مقابل يستحقه الكيان مقابل السلع او الخدمات، مع الاخذ بعين الاعتبار قدرة ورغبة العميل في السداد.

الخطوة الاولى تحديد العقد مع العميل

-1-	-2-	-3-	-4-	-5-
أطراف العقد قد اتفقت على العقد	تمكن تحديد حقوق كل طرف فيما	تمكن تحديد شروط السداد مقابل السلع او	العقد مضمون تجاري	من الممكن حصول المنشاة على العوض الذي

ب/ الخطوة الثانية تحديد الالتزامات او التعهدات الواجب ادائها في العقد

عند بدء العقد، يتم تحديد السلع او الخدمات الموعودة في العقد على انها التزامات اداء منفصلة عندما تكون السلعة او الخدمات متميزة (يتم التمييز فيما بينها) ومع ذلك، لجعل المعيار الدولي لإعداد تقارير المالية رقم (IFRS 15) أكثر عمليا يتم ايضا تحديد سلسلة من السلسلة او الخدمات المتميزة على انها التزام اداء عندما تكون السلع او الخدمات المتشابهة الى حد كبير ولديها نفس نمط النقل الى العميل.

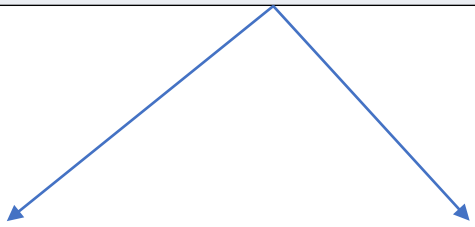
عادة ما ينص العقد مع العميل صراحة على السلع او الخدمات التي سيتم نقلها الى العميل ومع ذلك، فان التزامات الاداء المحددة في العقد لا تقتصر على سلع او الخدمات المنصوص عليها صراحة في ذلك العقد، يتم ايضا تضمين الوعود التي تنطوي عليها الممارسات التجارية المعتادة او السياسات المنشورة او البيانات المحددة إذا كانت تلك الوعود تخلق توقعا صالحا بان السلع او الخدمات سيتم نقلها الى العميل.

تتضمن التزامات الاداء فقط الانشطة في العقد التي تنقل البضائع والخدمات الى العميل وبالتالي لن تكون المهام الادارية للوفاء بالعقد او اعداده التزامات اداء منفصلة يتضمن المعيار الدولي للتقارير المالية (IFRS 15) الامثلة التالية للسلع والخدمات التي سيتم تحويلها للعميل:

- ✓ بيع البضائع التي تنتجها الشركة.
- ✓ اعادة بيع البضائع المشتريات.
- ✓ اعادة بيع الحقوق للسلع او الخدمات مثل التذاكر.
- ✓ الخدمات المؤدات.
- ✓ خدمة جاهزة لتوفير السلع او الخدمات مثل عقود التامين.
- ✓ توفير السلعة او الخدمات للعميل لاستخدامها.
- ✓ العمل كوكيل لطرف اخر لنقل بضائع والخدمات.
- ✓ منح حقوق للسلع او الخدمات يرتبط بالسلع والخدمات الاصلية.
- ✓ انشاء او تصنيع او تطوير أصل نيابة عن العميل.
- ✓ منح التراخيص.
- ✓ منح خيارات لشراء سلع او خدمات إضافية.

الخطوة الثانية تحديد التزامات الاداء الواردة في العقد

عند نشأة العقد يجب على المنشاة تقويم السلع او الخدمات المتعهد بها في العقد مع العميل



-1-	-2-

ج/ الخطوة الثالثة تحديد سعر البيع:

سعر المعاملة: هو المبلغ الذي تتوقع الشركة الحصول عليه ليس القيمة العادلة.

الخطوة الثالثة تحديد سعر المعاملة

سعر المعاملة هو المبلغ الذي تتوقع المنشاة ان يكون لها حق فيه مقابل تحويل السلع او الخدمات المتعهد بها.

يجب

العوض المتغير

وجود مكون تمويلي جوهري في المعاملة

العوض غير النقدي

الخطوة الرابعة تخصيص

العوض واجب السداد الى العميل

الهدف من المعيار IFRS 15 هو أن سعر المعاملة يتم تخصيصه لكل التزام أداء بمبلغ يصور مبلغ المقابل المتوقع للحصول عليه مقابل نقل السلع أو الخدمات الموعودة إلى العميل تحدد المتطلبات أيضا متى تقوم الشركة بتخصيص المقابل متغير لبعض التزامات الأداء فقط في العقد.

عند تقدير سعر البيع، يتم النظر في جميع المعلومات المتوفرة بشكل معقول للكيان وبذلك يتم تعظيم استخدام المدخلات الملحوظة ويتم تطبيق طرق التقدير باستمرار في ظروف مماثلة ، قد تشمل الطرق المناسبة لتقدير سعر البيع المستقل ما يلي:

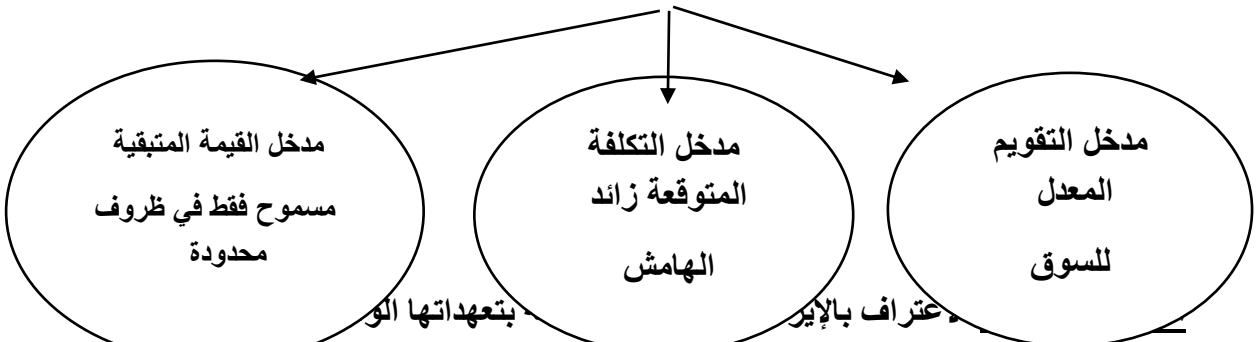
1. **نهج السوق المعدل:** تقييم السوق الذي يتم فيه بيع السلع أو الخدمات وتقدير السعر الذي يكون العميل في هذا السوق على استعداد لدفعه مقابل هذه السلع أو الخدمات قد يتضمن هذا النهج أيضا استخدام أسعار المنافسين لسلع أو خدمات مماثلة وتعديل هذه الأسعار حسب الضرورة لتعكس التكاليف وهوامش الشركة .
2. **نهج التكلفة المتوقعة مضافا اليها هامش الربح :** توقع التكاليف المتوقعة للوفاء بالتزامات الأداء وإضافة هامش الربح المناسب لتلك السلعة او الخدمة .
3. **نهج القيمة المتبقية:** تقدير سعر البيع المستقل بالرجوع إلى إجمالي سعر المعاملة ناقص مجموع أسعار البيع المستقلة الملحوظة للسلع أو الخدمات الأخرى الموجودة (الواردة) في العقد.

يقتصر استخدام نهج القيمة المتبقية على حالات عدم اليقين، لذلك لا يجوز استخدام هذا النهج إلا في أي من الحالات التالية:

- ✓ يتم بيع نفس السلعة أو الخدمة إلى عملاء مختلفين وبمبالغ مختلفة، مما يؤدي إلى أن يكون سعر البيع متغيراً للغاية، ولا يمكن تحديد سعر البيع المستقل من المعاملات السابقة أو غيرها من الأدلة القابلة للملاحظة.
- ✓ لم يتم تحديد سعر البيع لتلك السلعة أو الخدمة التي لم يتم بيعها مسبقا على أساس مستقل.

ويمكن تلخيص الخطوة الرابعة فيما يلي: تخصيص سعر المعاملة على التزامات الأداء الواردة في العقد

- بمجرد تحديد التزامات الأداء وتحديد سعر المعاملة يتطلب على المنشأة تخصيص سعر المعاملة على التزامات الأداء بما يتناسب مع أسعار البيع المستقلة.
- عندما يكون سعر البيع المستقل غير ملحوظ بشكل مباشر، يجب على المنشأة أن تقوم بتقديره بطرق متعددة يمكن استخدامها تشمل:



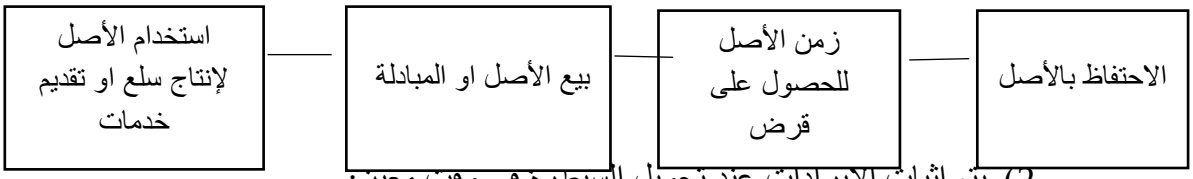
اعتراف بالإير بتعهداتها الو

تعترف الشركة بالإيرادات عندما او حيثما تستوفي الشركة التزام أداء عن طريق نقل سلعة أو الخدمة الموعود بها أي الأصل إلى العميل وينقل الأصل عندما أو حيثما يحصل العميل على السيطرة على ذلك الأصل وتنقل الشركة السيطرة على سلعة أو خدمة ما مع مرور الوقت وتستوفي بالتالي التزام الأداء وتعترف بالإيرادات مع مرور الوقت اذا تم تحقيق أحد المعايير الآتية:

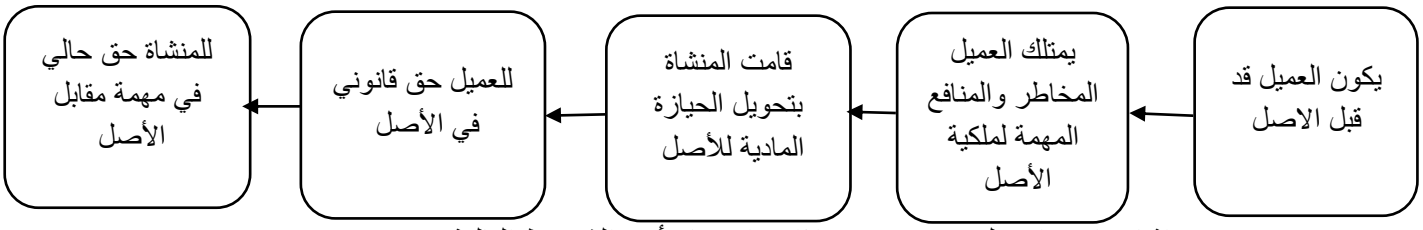
1. يستلم العميل المنافع المحققة عن أداء الشركة ويستهلكها في نفس الوقت الذي تؤدي فيه الشركة مهامها ومن الأمثلة على ذلك الخدمات الروتينية والمتكررة مثل خدمات التنظيف، التي لا يمكن فيها تحديد استلام واستهلاك المنافع المتحققة عن أداء الشركة قبل العميل بسهولة.
2. يؤدي أداء الشركة إلى إنشاء أو تعزيز أصل ما على سبيل المثال الأعمال قيد الإنجاز سواء كان الأصل ملموس أو غير ملموس وتسيطر عليه العميل من خلال إنشائه أو تعزيزه أو
3. لا ينتج عن أداء شركة أصل ذي استخدام بديل لشركة ويكون لدى شركة حق قابل للإنفاذ في قبض الدفعة عن أداء المنجز حتى تاريخه

ويمكن تلخيص الخطوة الخامسة فيما يلي : إثبات الإيراد عندما تفي المنشأة بالتزام أداء

1) يتم إثبات الإيرادات عند تحويل السيطرة إما بمرور الوقت أو في نقطة زمنية .
السيطرة مهامها القدرة على توجيه استخدام المنافع الاقتصادية مثل :



2) يتم اثبات الإيرادات عند تحويل السيطرة في وقت معين:



3) يتم اثبات الإيراد على مدى زمني إذا تم استيفاء أحد الشروط التالية:

- العميل يتلقى المنافع المقدمة من المنشأة و يستهلكها في الوقت نفسه حالما قامت المنشأة بالأداء.
- أداء المنشأة ينشئ أو يحسن الأصل الذي يسيطر عليه العميل عند تسديد الأصل أو تحسينه.
- لا ينشأ أداء المنشأة أي أصل له استخدام بديل للمنشأة أو للمنشأة حق واجب النفاذ في مهمة مقابل أداء مكتمل حتى تاريخه .

الإفصاحات :

تضمن المعيار العديد من الإيضاحات وتشمل:

- على الشركة تقديم إفصاحات كافية لتمكين مستخدمي المعلومات المحاسبية من فهم طبيعة وتوقيت ومبالغ وحالات عدم التأكد الخاصة بالإيراد وبالتدفقات نقدية من العقود مع العملاء.
- على الشركة الإفصاح عن معلومات كمية ووصفية حول ما يلي:
  - ✓ عقودها مع العملاء
  - ✓ الأحكام الهامة والتقديرات عليها عند تطبيق إرشادات هذا المعيار على العقود مع العملاء

أية اصول معترف بها ناتجة عن تكاليف الحصول على العقود مع العملاء وإنجاز تلك العقود.