

الإيراد من العقود مع العملاء

المعيار الدولي للتقرير المالي رقم 15

إعداد مدير التدقيق : سمير حامد مطر



## مقدمة

## تحديد العقود في نطاق

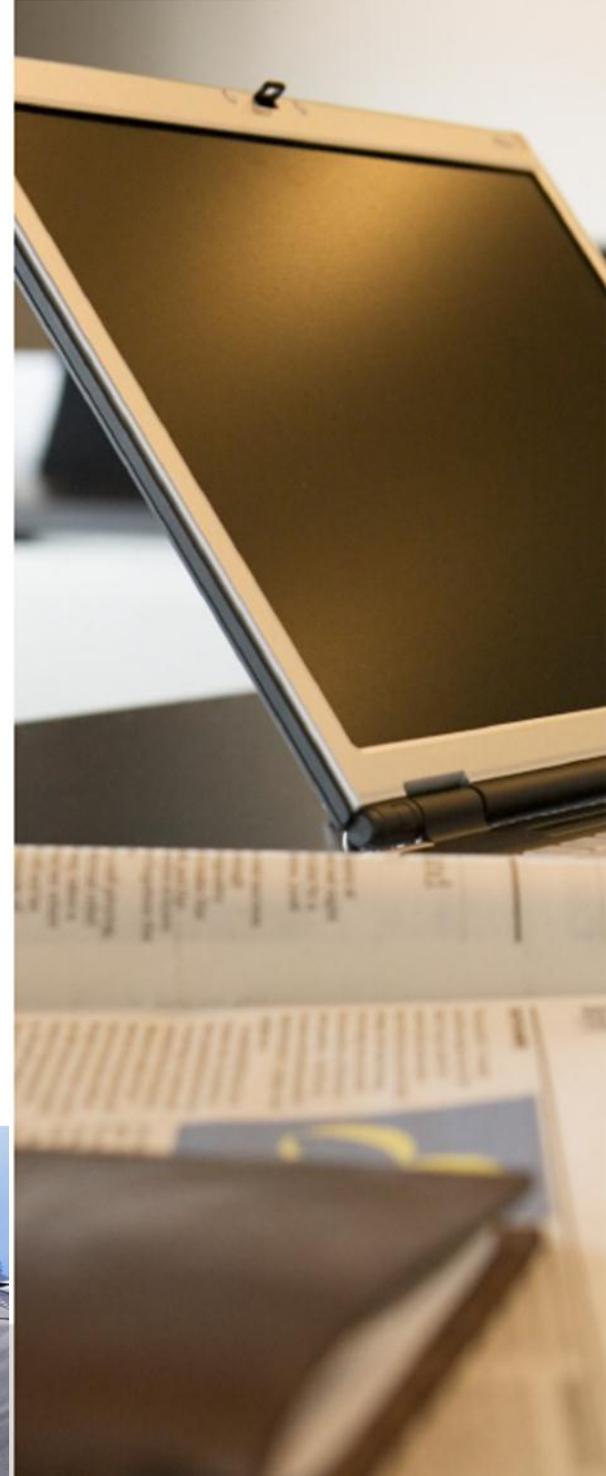
## تحديد التزامات الأداء في العقد

## تحديد سعر المعاملة

## تخصيص سعر المعاملة على التزامات الأداء

## الاعتراف بالإيراد

## إرشادات التطبيق



الإيراد هو رقم مهم لمستخدمي البيانات المالية في تقييم الإداء والموقف المالي للمنشأة ، ومع اختلاف متطلبات الاعتراف بإيرادات بموجب معايير المحاسبة الدولية (ISA) مع المبادئ المحاسبة مبادئ المحاسبة الأمريكية المقبولة عموماً (GAAP) المطبقة في الولايات المتحدة ، وكلتا المجموعتين من المتطلبات كانت بحاجة الى التحسين .

حيث وفرت متطلبات الاعتراف بالإيرادات السابقة وفقاً معايير المحاسبة الدولية رقم (11) و رقم (18) توجيهات محددة يصعب تطبيقهما على المعاملات المعقدة .

وبناء عليه : في مايو 2014 ، قام مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) بوضع مشروع مشترك لتوضيح مبادئ الاعتراف بالإيرادات من خلال وضع معيار إيرادات مشترك (IFRS) رقم (15) بموجب معايير إعداد التقارير المالية الدولية ومعيار رقم (ASU 2014-09) الموضوع (606) بموجب مبادئ المحاسبة الأمريكية المقبولة عموماً يهدف الى :

- ازالة التناقضات ونقاط الصعف في متطلبات الإيرادات السابقة .
- توفير إطار أكثر قوة لمعالجة قضايا الإيرادات .
- تحسين المقارنات بين ممارسات الاعتراف بالإيرادات عبر المنشآت والصناعات والسلطات القضائية وأسواق رأس المال .
- توفير المزيد من المعلومات المفيدة لمستخدمي البيانات المالية من خلال تحسين متطلبات المعلومات المالية
- تبسيط إعداد البيانات المالية عن طريق الحد من عدد المتطلبات التي يجب على المنشأة الرجوع إليها .

## الهدف

يهدف الى وضع المبادئ التي يجب على المنشأة أن تطبقها لتقديم معلومات مفيدة إلى مستخدمي البيانات المالية عن طبيعة ومبلغ وتوقيت الإيراد والتدفقات النقدية الناشئة عن عقد مع عميل.

## تحقيق الهدف :

- وضع إطاراً شاملاً للاعتراف بالإيرادات من العقود المبرمة مع العملاء استناداً إلى مبدأ أساسي يفيد إثبات الإيراد ليصف تحويل السلع أو الخدمات المتعهد بها إلى العملاء بمبلغ يعكس العوض الذي تتوقع المنشأة أن يكون لها حق فيه في مقابل تلك السلع أو الخدمات.
- الأخذ في الحسبان شروط العقد وجميع الحقائق والظروف ذات الصلة عند تطبيق هذا المعيار . ، بما في ذلك استخدام أي وسائل عملية، باتساق على العقود التي لها خصائص مشابهة وفي ظروف مشابهة.
- يحدد ذا المعيار المحاسبة على عقد فردي مع عميل، وكوسيلة عملية ، يتيح إمكانية تطبيق المعيار على محفظة عقود (أو التزامات أداء) لها خصائص مشابهة إذا كانت المنشأة تتوقع بشكل معقول أن الآثار على البيانات المالية من تطبيق هذا المعيار على محفظة لن تختلف بشكل ذي أهمية نسبية عن تطبيق هذا المعيار على العقود الفردية (أو التزامات الأداء) ضمن تلك المحفظة.

## إلغاء المعايير الأخرى

- يحل هذا المعيار محل المعايير الآتية:
  - أ. معيار المحاسبة الدولي 11 "عقود التشييد"؛
  - ب. معيار المحاسبة الدولي 18 "الإيراد"؛
  - ج. تفسير لجنة تفسيرات المعايير الدولية للتقرير المالي؛ (13) (IFRIC) برامج ولاء العميل
  - د. تفسير لجنة تفسيرات المعايير الدولية للتقرير المالي (15) (IFRIC) اتفاقيات تشييد العقار
  - هـ. تفسير لجنة تفسيرات المعايير الدولية للتقرير المالي (18) (FRIC) تحويلات الأصول من العملاء
  - و. تفسير لجنة التفسيرات الدولية السابق". (31) (SIC) الإيراد - معاملات مفاوضة تنطوي على خدمات إعلان .

## التطبيق :

- التطبيق الإلزامي للمعيار الدولي للتقرير المالي رقم 15 وفقاً لمجلس معايير المحاسبة الدولي سيكون اعتباراً من 2018/1/1 . وتحت الهيئة الشركات على تطبيق هذا المعيار اعتباراً من 2017/1/1م تطبيق

## نطاق المعيار

- يجب على المنشأة أن تطبق هذا المعيار على جميع العقود مع العملاء باستثناء ما يلي:
  - أ. عقود الإيجار الواقعة ضمن نطاق المعيار الدولي للتقرير المالي 16 "عقود الإيجار"؛
  - ب. عقود التأمين الواقعة ضمن نطاق المعيار الدولي للتقرير المالي 4 "عقود التأمين"؛
  - ج. الأدوات المالية والحقوق أو الالتزامات التعاقدية الأخرى الواقعة ضمن نطاق المعيار الدولي للتقرير المالي 9 "الأدوات المالية"، والمعيار الدولي للتقرير المالي 10 "القوائم المالية الموحدة"، والمعيار الدولي للتقرير المالي 11 "الترتيبات المشتركة"، ومعيار المحاسبة الدولي 27 "القوائم المالية المنفصلة"، ومعيار المحاسبة الدولي 28 "الاستثمارات في المنشآت الزميلة والمشروعات المشتركة"؛
  - د. التبادلات غير النقدية بين منشآت في نفس نشاط الأعمال لتسهيل المبيعات إلى العملاء أو العملاء المحتملين. على سبيل المثال، هذا المعيار لا ينطبق على عقد بين شركتين نفطيتين تتفقان على تبادل نفط للوفاء بالطلب من عملائهما في أماكن محددة مختلفة في الوقت المحدد.

## تحديد العقود في نطاق

- يطبق هذا المعيار على أي عقد ذا كان الطرف المقابل في العقد عميل .
 

**العميل :** هو طرف تعاقد مع المنشأة للحصول على سلع أو خدمات هي نتاج الأنشطة العادية للمنشأة مثال (1) في مقابل عوض. والطرف المقابل في العقد لا يكون عميلاً إذا شارك في نشاط أو عملية يتقاسم فيها أطراف العقد المخاطر أو المنافع التي تنتج عن النشاط أو العملية (مثل تطوير أصل في ترتيب تعاون) مثال (2) بدلاً من الحصول على نتاج الأنشطة العادية للمنشأة .

### **مثال (1) التمييز بين الإيرادات والدخل**

الشركة (س) في تجارة بيع وشراء العقارات التجارية. انها تبيع الممتلكات للمشتري (ص) هذه المعاملة في نطاق المعيار الجديد ؟

**التحليل :**

المشتري (ص) قد أبرم عقداً لشراء ناتج من الأنشطة العادية لشركة (س) ، ولذلك فهو يعتبر عميلاً لشركة (س) . وبالعكس ،

إذا كانت الشركة (س) هي كيان صناعي يبيع مقر الشركة المشتري (ص) ، الصفقة لن تكون عقداً مع عميل لأن بيع العقارات ليست النشاط العادي للشركة (س) .

### **مثال (2) : الترتيبات التعاونية**

التكنولوجيا الحيوية وقعت اتفاقية مع فارما للمشاركة بالتساوي في تطوير مرشح عقار محدد (أ) هل الترتيب في نطاق معيار الجديد ؟

الترتيبات التعاونية هي تلك التي بموجبها قد يكون التراضي في الترتيب متعاوناً أو شريكاً يشارك في مخاطر ومنافع نشاط معين ، وهو أمر شائع في قطاعات علوم الحياة والتكنولوجيا الحيوية وقطاع النفط والغاز وغير ذلك. الحقائق والظروف المحددة المحيطة بكل ترتيب يجب أن يتم تحليلها وتقييمها بعناية وسوف يكون لها تقرير على أساس كل حالة على حدة لمثل هذه الترتيبات منذ المعيار الدولي للتقارير المالية 15

**تحليل :**

من غير المحتمل أن يكون الترتيب في نطاق معيار الإيرادات إذا كانت الكيانات ببساطة تعمل معاً لتطوير الدواء. ومن المرجح أن يكون في نطاق معيار الإيرادات إذا كان مضمون الترتيب هو أن تقوم التكنولوجيا الحيوية ببيعها مجمع لفارما و / أو تقديم خدمات البحث والتطوير لفارما ، إذا كانت هذه الأنشطة جزءاً من الأنشطة العادية في . ينبغي للكيانات أن تنظر فيما إذا كانت هناك إرشادات أخرى سارية (الترتيبات التعاونية المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية 11) .

### **مثال (3) معاملات مع اطراف ذات علاقة**

• قد يقع عقد مع عميل جزئياً ضمن نطاق هذا المعيار وجزئياً ضمن نطاق معايير أخرى مدرجة مثل المعاملات الأطراف ذات الصلة ؟ في نطاق المعيار الجديد ؟

**التحليل :**

إلى الحد الذي يفي فيه طرف ذو صلة بتعريف العميل يطبق عليه نطاق المعيار من خلال تطبيق متطلبات الفصل و/أو القياس الواردة في تلك المعايير وتخصيص مبلغ سعر المعاملة الذي يتبقى (إن وجد) على كل التزام أداء ضمن نطاق هذا المعيار وعلى أي أجزاء أخرى من العقد .

### خطوات إثبات الإيرادات :

- يوفر هذا المعيار نموذج يتكون من مبادئ مبنية من خمسة خطوات عند إثبات الإيراد يرتكز على "السيطرة" وليس على "نقل المخاطر والمنافع" بحيث يتم تطبيقها على جميع العقود مع العملاء
- الخطوة 1 - تحديد العقد (العقود) مع أحد العملاء
  - الخطوة 2 - تحديد التزامات الأداء في العقد
  - الخطوة 3 - تحديد سعر الصفقة
  - الخطوة 4 - تخصيص سعر الصفقة إلى التزامات الأداء في عقد
  - الخطوة 5 - التعرف على الإيرادات عندما (أو كما) الكيان يفي بأداء التزام .



شكل رقم (١) نموذج الاعتراف بالإيراد

## الخطوة 1 - تحديد العقد (العقود) مع أحد العملاء

### تعريف العقد :

- هو اتفاقية بين طرفين أو أكثر تنشئ حقوقاً والتزامات واجبة النفاذ . تكون العقود خطية، أو شفوية أو تُفهم ضمناً من ممارسات الأعمال المعتادة للشركة .

### ضوابط استيفاء العقد وفقاً للمعيار الجديد

- يتطلب المعيار الدولي إعداد التقارير المالية رقم 15 استيفاء جميع الضوابط التالية:
- أ. أطراف العقد قد **اتفقت على العقد** (خطياً، أو شفاهية مثال 4، أو وفقاً لممارسات تجارية معتادة أخرى) وأن تكون ملتزمة بأداء التزاماتها؛
- ب. بإمكان المنشأة تحديد حقوق كل طرف فيما يتعلق بالسلع أو الخدمات التي سيتم تحويلها؛
- ج. بإمكان المنشأة تحديد شروط السداد مقابل السلع أو الخدمات التي سيتم تحويلها؛
- د. للعقد مضمون تجاري أي أن يكون من المتوقع تغير المخاطر أو توقيت أو مبلغ التدفقات النقدية المستقبلية للمنشأة نتيجة للعقد
- هـ. من الممكن حصول المنشأة على العوض الذي سيكون لها حق فيه في مقابل السلع أو الخدمات التي سيتم تحويلها إلى العميل **ماذا تعني الفقرة؟**

### تفيد الفقرة هـ في البند 9 من المعيار الي :

- يجب ان المنشأة تقويم ما إذا كانت قابلة مبلغ العوض للتحويل محتملة مثال(5) ، و أن تأخذ في الحسبان فقط قدرة العميل ونيتة في أن يسدد ذلك المبلغ عندما يصبح مستحقاً، قد يكون موضع شك.
- وقد يكون مبلغ العوض الذي سوف يكون للمنشأة الحق فيه أقل من السعر المبين في العقد إذا كان العوض متغيراً نظراً لأن المنشأة قد تعرض على العميل امتيازاً سعرياً مثال (6).

- عند تقدير أثر عدم التأكد على مبلغ العوض المتغير الذي سيكون للمنشأة حق فيه. تأخذ في الحسبان جميع المعلومات التاريخية، والحالية، والمتوقعة مثال (7) (المتاحة بشكل معقول للمنشأة وتحديد عدد معقول من مبالغ العوض الممكنة. وستكون المعلومات التي تستخدمها المنشأة لتقدير مبلغ العوض المتغير – عادة - مشابهة - للمعلومات التي تستخدمها إدارة المنشأة أثناء عملية العطاء والعرض وفي تحديد الأسعار للسلع أو الخدمات المتعهد بها .
- إعادة تقييم معايير تحديد العقد سنوياً وعند تحديد اعتبارات التحصيل مثال (8)

#### **مثال (4) : تحديد العقد - المنتج المسلم بدون عقد مكتوب**

تمثل ممارسة البائع في الحصول على اتفاقيات مبيعات مكتوبة وموقعة من قبل العملاء. بائع يسلم منتجاً إلى عميل بدون اتفاقية موقعة بناءً على طلب مقدم من العميل لملء حاجة ملحة. هل يمكن وجود عقد قابل للتنفيذ في حالة عدم حصول البائع على اتفاقية موقعة بما يتفق مع ممارساتها التجارية المعتادة؟

#### **تحليل**

هذا يعتمد. يحتاج البائع إلى تحديد ما إذا كان العقد القانوني القابل للتنفيذ موجوداً بدون الاتفاقية الموقعة. حقيقة أنه يحصل عادة على اتفاقيات مكتوبة لا يعني بالضرورة أن الاتفاق الشفهي ليس عقداً؛ ومع ذلك، يجب على البائع تحديد ما إذا كان الترتيب الشفهي يفي بجميع المعايير التي ينبغي أن تكون عقداً.

#### **مثال (5) – اعتبارات التحصيل**

مطور عقاري، يدخل في عقد مع عميل لبيع مبنى بمبلغ مليون وحدة عملة. ينوي العميل فتح مطعم في المبنى. يقع المبنى في منطقة حيث المطاعم الجديدة يواجه العميل مستويات عالية والعميل لديه خبرة قليلة في صناعة المطاعم المنافسة.

يدفع العميل وديعة غير قابلة للاسترداد بقيمة 50,000 وحدة عملة في بداية الفترة العقد ويدخل في اتفاقية تمويل طويلة الأجل مع المنشأة لباقي مبلغ العوض والذي يمثل 95 في المائة .

يتم توفير ترتيب التمويل على أساس عدم الانتصاف، مما يعني أنه إذا كان في حالة تخلف العميل عن السداد، يمكن للمنشأة استرداد ملكية المبنى، ولكن لا يمكنه السعي إلى تحقيق المزيد من تعويض العميل، حتى لو لم تغطي الضمانات بالكامل قيمة المبلغ المستحق. تبلغ تكلفة المنشأة للمبنى 600,00 وحدة عملة. ويحصل العميل على السيطرة على المبنى في بداية العقد. في حالة تقييم ما إذا كان العقد يفي بالمعايير الواردة في الفقرة 9 من المعيار الدولي للتقارير المالية 15،

#### **التحليل :**

تخلص المنشأة الى ضرورة تقويم ما إذا كانت قابلية مبلغ العوض للتحصيل محتملة لأنه من غير المحتمل أن تقوم المنشأة بتجميع الاعتبار التي يحق لها في مقابل نقل المبنى. في الوصول إلى هذا الاستنتاج، يلاحظ المنشأة أن **قدرة العميل ونيته في الدفع قد يكون موضع شك بسبب العوامل التالية:**

1. العميل يعتمد سداد القرض (الذي لديه رصيد كبير) في المقام الأول من الدخل المستمد من أعمال مطعمها (وهو الأعمال التجارية التي تواجه مخاطر كبيرة بسبب المنافسة العالية في الصناعة والخبرة المحدودة للعميل)؛
2. العميل يفتقر إلى الدخل أو الأصول الأخرى التي يمكن استخدامها لسداد قرض؛ و
3. مسؤولية العميل بموجب القرض محدودة لأن القرض غير اللجوء.

### إثبات الإيراد :

- تُثبت المنشأة العوض المستلم من العميل على أنه التزام ( المبلغ غير القابل للاسترداد إيداع 50,000 وحدة عملة.(كضمان) إلا ان يستوفي العقد مع عميل الضوابط :
- العوض المتعهد به من قبل العميل قد تم استلامه من قبل المنشأة، وغير قابل للرد؛ أو
  - تم إنهاء العقد، والعوض المستلم من العميل غير قابل للرد.
- وتبعاً للحقائق والظروف المتعلقة بالعقد، تثبت العوض المستلم كإيرادات .

### مثال (6)- تنازل السعر الضمني (السعر أقل من المبين في العقد)

تقوم المنشأة ببيع 1000 وحدة من دواء الوصفات الطبية إلى العميل الموعود منه مبلغ العوض في مليون وحدة عملة. هذا هو أول بيع للمنشأة إلى عميل في المنطقة الجديدة ، التي تعاني من صعوبة اقتصادية كبيرة. وبالتالي تتوقع المنشأة أنه لن يتمكن من جمع الأموال من العميل بالكامل مبلغ العوض الموعود. على الرغم من إمكانية عدم جمع المبلغ بالكامل، تتوقع المنشأة من دراسة اقتصاد المنطقة أن يتعافى على مدى سنتان أو ثلاث سنوات ، وتقرر أن العلاقة مع العميل يمكن أن يساعدها على إقامة علاقات مع العملاء المحتملين الآخرين في المنطقة. عند تقييم ما إذا كان المعيار الوارد في الفقرة 9 (هـ) من المعيار الدولي للتقارير المالية 15 " من الممكن حصول المنشأة على العوض الذي سيكون لها حق فيه في مقابل السلع أو الخدمات التي سيتم تحويلها إلى عميل " قد تم الوفاء به .

### التحليل :

قد ينظر إلى تغيير سعر المعاملة في العقد مع العميل، من خلال :  
 إما تقديم امتياز سعري للعميل أو توفير تنازل السعر وقبول كمية أقل من الاعتبار من الزبون وفقاً للفقرة 47 ، 52 ب من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 15 .  
 وفقاً لذلك ، يخلص المنشأة إلى أن سعر الصفقة ليس وحدة عملة 1 مليون ، وبالتالي فإن العوض الموعود لن يكون ثابت حسب العقد متغير- وتقدير الاعتبارات المتغيرة ويحدد أنها تتوقع ان يحق لها 400,000 وحدة عملة. حيث يعتبر ان قدرة العميل ونيته في دفع النظر ويستنتج أنه على الرغم من أن المنطقة تعاني الصعوبة الاقتصادية ، فمن المحتمل أنه سيجمع 400,000 وحدة عملة من العملاء. على أساس تقييم شروط العقد .

### مثال 7 - امتياز السعر الضمني

مستشفى ، يقدم خدمات طبية لمريض غير مؤمن عليه في غرفة الطوارئ. لم يقدم المستشفى خدمات طبية لهذا الغرض ولكن مطلوب بموجب القانون قديم الخدمات الطبية لجميع غرف الطوارئ المرضى بسبب حالة المريض لدى وصوله إلى المستشفى ، و المستشفى يوفر الخدمات على الفور ، وبالتالي ، قبل أن يتمكن من تحديد ما إذا كان المريض ملتزمًا بتنفيذ التزاماته بموجبه العقد مقابل الخدمات الطبية المقدمة. وبالتالي ، فإن لا يفي العقد بالمعايير الواردة في الفقرة 9 من المعيار الدولي للتقارير المالية 15 وطبقاً لذلك مع الفقرة 14 من المعيار الدولي للتقارير المالية 15 " إذا كان عقد مع عميل غير مستوف للضوابط الواردة في الفقرة 9" ، سوف تواصل المستشفى تقييم استنتاجه على أساس الحقائق والظروف المحدثة.

### التحليل :

بعد تقديم الخدمات ، تحصل المستشفى على معلومات إضافية حول المريض بما في ذلك استعراض عن الخدمات المقدمة ، ومعدلات قياسية لمثل هذا الخدمات وقدرة المريض وقصده لدفع المقابل للمستشفى مقابل الخدمات قدمت. أثناء المراجعة ، ويشير المستشفى إلى سعره القياسي للخدمات المقدمة في غرفة الطوارئ هي 10,000 وحدة عملة. ويستعرض معلومات المريض وأن تكون متسقة مع سياساتها تحدد المريض إلى فئة العملاء بناء على تقييم للمريض القدرة والنية على الدفع أي مخاطر الائتمان للمريض

- حدد المستشفى معدل الخدمات هو 10,000 وحدة عملة (والتي قد تكون كمية فاتورة إلى المريض) ، وتتوقع الجهة قبول قدر أقل من الاعتبار في تبادل للحصول على الخدمات. وفقا لذلك ، يخلص المستشفى إلى أن الصفقة السعر ليس 10,000 وحدة عملة ، وبالتالي ، فإن العوض الموعود هو متغير.
- تقوم المستشفى بمراجعة مجموعاتها النقدية التاريخية من فئة العملاء هذه و غيرها من المعلومات ذات الصلة حول المريض. الكيان يقدر المتغير ويقرر أنه يتوقع أن يحق له الحصول على 1000 وحدة عملة.
- تقدير الاعتبار المتغير بالإضافة إلى ذلك ، على أساس تقييم شروط العقد ويخلص ان من المحتمل أن المبلغ المتوقع العوض الموعود 1000 وحدة عملة .

#### **مثال(8) - إعادة تقييم معايير تحديد العقد**

يقوم منشأة بترخيص براءة اختراع للعميل مقابل الحصول على إتاوات قائمة على الاستخدام. بموجب العقد ، تثبت المنشأة الإيرادات عندما يحدث الاستخدام اللاحق للعميل وفقاً لـ الفقرة B63 من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 15. "أن تكون الفترة بين قيام المنشأة بتحويل سلعة أو خدمة متعهد بها إلى العميل وسداد العميل مقابل السلعة أو الخدمة سنة أو أقل" طوال السنة الأولى من العقد ، يقدم العميل فصليا تقارير الاستخدام ويدفع في غضون الفترة المتفق عليها.

#### **المعطيات والإجراءات:**

- خلال السنة الثانية من العقد ، يستمر العميل في استخدام براءة اختراع المنشأة ، ولكن الوضع المالي للعميل يتراجع. العميل الوصول الحالي إلى الائتمان والنقدية المتاحة في متناول اليد محدودة.
- المنشأة واصلت الاعتراف بالإيراد على أساس استخدام العميل طوال الوقت السنة الثانية. دفع العميل إتاوات الربع الأول لكنه لم يدفع العميل إتاوة لاستخدامه لبراءة في الأرباع 2-4. قامت المنشأة باحتساب أي انخفاض في الذمم المدينة الحالية وفقا للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم 9 - الأدوات المالية.
- خلال السنة الثالثة من العقد ، يستمر العميل في استخدام الكيان براءة الاختراع. ومع ذلك ، علمت المنشأة أن العميل فقد إمكانية الوصول إلى الائتمان وعملائها الرئيسيين وبالتالي قدرة العميل على الدفع بشكل كبير تدهور. وبالتالي لخص إلى أنه من غير المحتمل أن يكون العميل سوف تكون قادرة على جعل أي مدفوعات أخرى للإتاوات للاستخدام المستمر للبراءة اختراع الكيان. نتيجة لهذا التغيير الهام في الحقائق والظروف . وفقاً للفقرة 13 من المعيار الدولي للتقارير المالية 15 ،
- تعيد المنشأة تقييم المعايير في الفقرة 9 من المعيار الدولي للتقارير المالية 15 وتقرر أنها غير مستوفاة ولا تعترف بأي دخل إضافي مرتبط بالاستخدام المستقبلي للعميل لبراءة اختراع. في حساباتها عن أي انخفاض في الذمم المدينة الحالية وفقاً للمعايير الدولية للتقارير المالية رقم 9 الأدوات .

### تمديد العقود

العقود مع العملاء قد لا تكون لها مدة محددة ويمكن إنهاؤها أو تعديلها من قبل أي من الأطراف في أي وقت. وعقود أخرى قد تتجدد تلقائياً على أساس دوري يتم تحديده في العقد مثال (9)

- **مدة العقد:** فترة العقد التي يكون فيها لأطراف العقد حقوق وعليهم **التزامات حالية واجبة النفاذ متى؟** لا يوجد عقد إذا كان لكل طرف في العقد- من جانب واحد - حق واجب النفاذ في إنهاء عقد لم يتم تنفيذه كلياً دون تعويض الطرف (أو الأطراف) الأخر.

في حالة إذا كان العقد لا يلبي كافة شروط العقد واستلمت المنشأة **المقابل من العميل متى** يجب على المنشأة الاعتراف بالمقابل المستلم كإيراد؟

### التزامات حالية واجبة النفاذ

1. قامت المنشأة بتحويل أي سلع أو خدمات متعهد بها؛ إلى العميل ولا يوجد التزامات متبقية بتحويل سلع أو خدمات إلى العميل.
  2. استلمت المنشأة، أو لها الحق في استلام، جميع العوض المتعهد في مقابل السلع أو الخدمات المتعهد بها. وغير قابل للرد؛
  3. تم إنهاء العقد، والعوض المستلم من العميل غير قابل للرد.
- و تُثبت المنشأة بموجب العقد العوض المستلم من العميل على أنه التزام يتم قياسه بمبلغ العوض المستلم من العميل الى ان يتم النفاذ .

### مثال (9): تمديد العقد

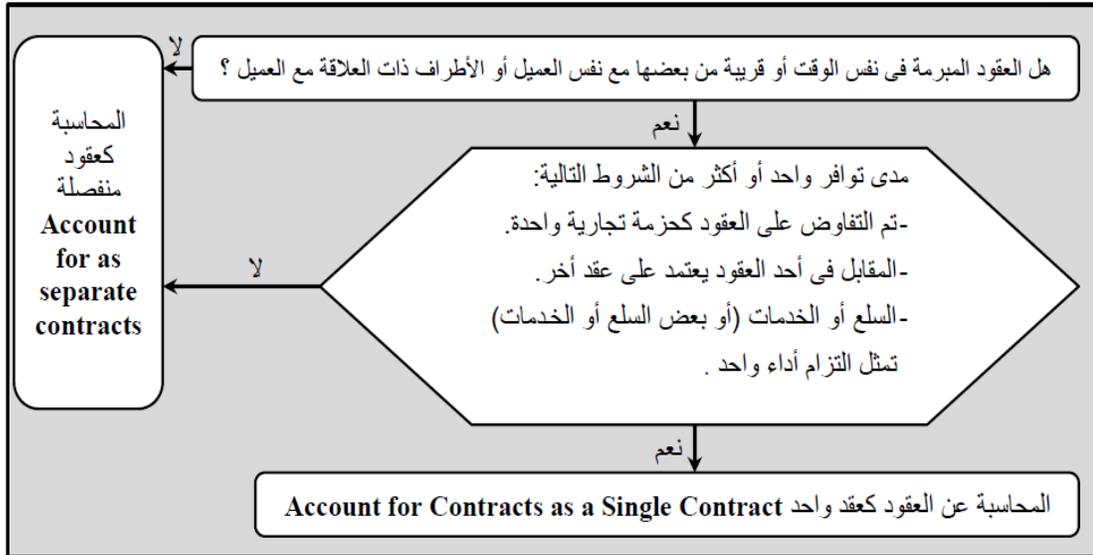
لدى منشأة اتفاقية لمدة 12 شهراً لتوفير خدمات للعملاء يدفع العميل 1000 دولار في الشهر. الاتفاق لا يشمل أي أحكام للامتدادات التلقائية، وتنتهي في 30 نوفمبر 20X6 م. وقع الطرفين اتفاقية جديدة في 28 فبراير 20X7م، والتي تتطلب أن يدفع العميل 1250 دولاراً في الشهر، **بأثر رجعي حتى 1 ديسمبر 20X6**، استمر العميل في دفع 1,000 دولار شهرياً خلال شهري يناير و فبراير، واصل المنشأة تقديم الخدمات خلال تلك الفترة. هناك لا توجد مشكلات في الأداء محل نزاع بين الأطراف في الفترة المنتهية الصلاحية، فقط التفاوض على أسعار بموجب العقد الجديد. هل هناك عقد في ديسمبر ويناير وفبراير (قبل الجديد يتم التوقيع على اتفاق)؟

### تحليل

يبدو أن العقد موجود في هذه الحالة لأن المنشأة استمر في العمل تقديم الخدمات واستمر العميل في دفع 1,000 دولار شهرياً وفقاً للعقد السابق. ومع ذلك، بما أن الترتيب الأصلي انتهى ولم يتضمن أي حكم للتمديد التلقائي، وتحديد ما إذا كان العقد موجوداً للفترة من ديسمبر إلى فبراير تتطلب الحكم وتحليل القانونية أثناء التداخل إنفاذ الترتيب القضائي ذات الصلة. تحقق الإيرادات لا ينبغي تأجيلها حتى يتم توقيع العقد المكتوب إذا كان هناك واجب النفاذ الحقوق والالتزامات التي وضعت قبل اختتام المفاوضات .

### تجميع او دمج العقد:

- يجب على المنشأة أن تجمع عقدين أو أكثر من العقود المبرمة في الوقت نفسه أو قريباً منه مع العميل نفسه والمحاسبة عن العقود على أنها عقد واحد إذا تم استيفاء واحد أو أكثر من الضوابط التالية:
  - أ. يتم التفاوض بشأن العقود كحزمة واحدة لهدف تجاري واحد؛ أو
  - ب. يعتمد مبلغ العوض الذي سيتم سداده في أحد العقود على سعر أو أداء العقد الآخر؛ أو
  - ج. السلع أو الخدمات المتعهد بها في العقود هي التزام واحد بالأداء مثال(10) حتي لو كانت مميزة .



شكل رقم (٢) الشروط الواردة في المعيار IFRS 15 للدمج بين العقود

### مثال (10) السلع أو الخدمات المميزة - يتم الجمع بين حزمة من السلع أو الخدمات

يدخل المقاول في عقد لتصميم وبناء منزل لمالك جديد. المقاول مسؤول عن الإدارة العامة للمشروع ويحدد السلع والخدمات المختلفة التي يتم توفيرها ، بما في ذلك التصميم المعماري ، الموقع إعداد وبناء المنزل ، وخدمات السباكة والكهرباء ، والانتهاج نجارة. يبيع المقاول بانتظام هذه السلع والخدمات بشكل فردي الزبائن. كم عدد التزامات الأداء في العقد؟

#### تحليل

يجب الجمع بين حزمة السلع والخدمات في أداء واحد التزام في هذا النمط الواقع. السلع والخدمات الموعودة قادرة على الوجود مميزة لأن مالك المنزل يمكن أن يستفيد من السلع أو الخدمات إما الخاصة بهم أو مع غيرها من الموارد المتاحة بسهولة. هذا بسبب يبيع المقاول بانتظام السلع أو الخدمات بشكل منفصل لأصحاب المنازل الآخرين و صاحب المنزل يمكن أن تولد فائدة اقتصادية من السلع الفردية و الخدمات باستخدامها أو استهلاكها أو بيعها. ومع ذلك ، فإن السلع والخدمات ليست متميزة في سياق العقد لأنها غير قابلة للتحديد بشكل منفصل عن الوعود الأخرى في العقد. يوفر المقاول خدمة كبيرة من دمج مختلف السلع والخدمات إلى المنزل الذي تعاقد معه مالك المنزل لشراؤه.

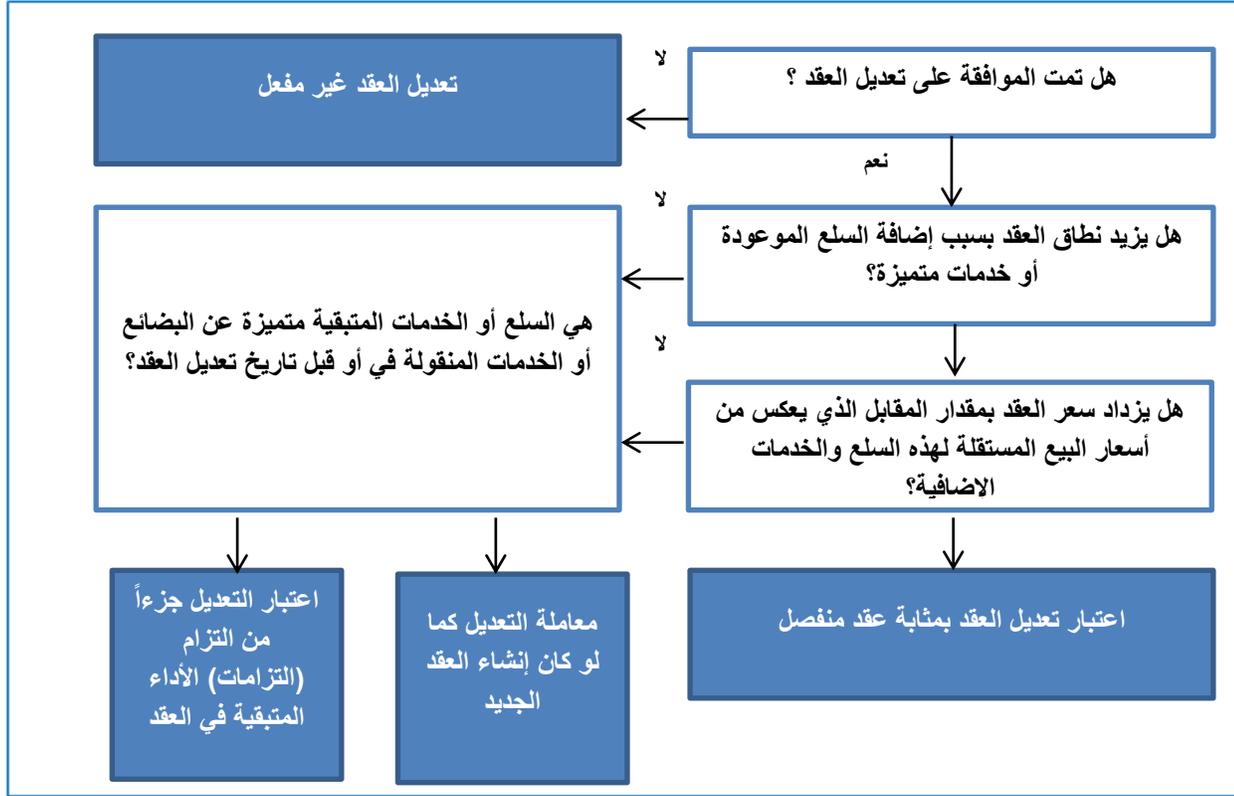
### تعديلات العقد :

- عندما يتفق أطراف العقد على تعديل ينشئ إما حقوقاً والتزامات جديدة واجبة النفاذ . أو يعدل حقوقاً والتزامات موجودة واجبة النفاذ لأطراف العقد وتعديل العقد خطياً، أو باتفاق شفهي أو يفهم ضمناً من ممارسات الأعمال المعتادة .
- التعديل اما ان يكون حول نطاق (بسبب إضافة سلع أو خدمات مميزة) أو سعر التعديل.(التغيير في سعر العقد سعر البيع المستقل للسلعة أو الخدمة المميزة) التطرق لها عند تحديد سعر الصفقة .
- كنقطة بداية عند تقييم تعديلات العقد ، يلزم إجراء تقييم لتحديد ما إذا كان التعديل قد تمت الموافقة عليه بمجرد الموافقة عليه ، يجب أن يتم تحديد ما إذا كان ينبغي اعتبار تعديل العقد بمثابة **عقد منفصل**.

- أ. تحاسب عن تعديل العقد على أنه **عقد منفصل** (اي تحاسب عن تعديل العقد كما لو كان انهاءً للعقد الحالي وإنشاءً لعقد جديد) إذا :
- زاد نطاق العقد من خلال إضافة سلع مثال (11) أو خدمات متعهد بها من الممكن تمييزها بذاتها .
  - زاد سعر العقد بمبلغ عوض يعكس أسعار البيع المستقلة الخاصة بالمنشأة للسلع مثال (14) أو الخدمات
- ب. وتحاسب عن تعديل العقد على أنه عقد غير منفصل (اي لا تحاسب عن تعديل العقد كما لو كان انهاءً للعقد الحالي وإنشاءً لعقد جديد) إذا :
- زاد نطاق العقد من خلال إضافة سلع أو خدمات متعهد بها من لا يمكن تمييزها بذاتها مثال (12) ، تمثل جزء من التزام الأداء الوحيد.
  - زاد سعر العقد بمبلغ عوض لا يعكس أسعار البيع المستقلة الخاصة بالمنشأة للسلع مثال (14) أو الخدمات مثال (13)

- إذا لم يتم استيفاء هذه الشروط ، ولكن البضائع أو الخدمات المتبقية مقيدة من السلع أو الخدمات المحولة في تاريخ تعديل العقد أو قبله ، ستطلب من الكيانات معاملة التعديل كما لو كان إنشاء **العقد الجديد** (الذي سيشمل البضائع المتبقية أو الخدمات الخاصة بالعقد الأصلي و (إن أمكن) السلع والخدمات الموعودة في التعديل). **على نحو فعال** ، يتم تقسيم العقد الأصلي. برغم من أنه يتم احتساب هذه التعديلات بأثر مستقبلي ويتم اعتبار العقد الأصلي منتهياً ، والنظر المتبقي من العقد الأصلي الذي لم يتم التعرف به كإيراد
- ويتم الجمع بين الاعتبار من التعديل ويتم التعرف به عند استيفاء التزامات الإداء المتبقية. ومع ذلك ، إذا لم تكن السلع أو الخدمات المتبقية منفصلة عن السلع أو الخدمات المنقولة في أو قبل التعديل ، فسيتم اعتبار التعديل جزءاً من التزام (التزامات) الإداء المتبقية في العقد ويجب إجراء تعديل على المبلغ التراكمي للإيرادات ليعكس تأثير التعديل على سعر المعاملة ومقياس مدى تقدم المؤسسة نحو الوفاء بالالتزام (الالتزامات) المتعلقة بالأداء. تأثير المحاسبة لهذا التعديل هو بأثر رجعي.

- ج. إذا كانت السلعة او الخدمة هي مزيج من (أ) ، (ب) ، يجب علة المنشأة المحاسبة عن آثار التعديلات على التزام الأداء غير المرضي في العقد المعدل بطريقة متناسقة مع أهداف العقد .



### مثال (11) تعديلات العقد - بيع سلع إضافية

الشركة المصنعة تدخل في ترتيب مع عميل لبيع 100 سلعة بسعر 10,000 دولار (100 دولار لكل سلعة). البضائع متميزة ويتم نقلها إلى الزبون على مدى فترة ستة أشهر. يقوم الطرفان بتعديل العقد في الشهر الرابع لبيع 20 سلعة إضافية مقابل 95 دولار لكل منها. سعر السلع الإضافية يمثل سعر البيع مستقل في تاريخ التعديل. هل يجب على الجهة المصنعة حساب التعديل كعقد منفصل؟

#### تحليل:

نعم فعلا. وينبغي أن يُحسب التعديل الخاص ببيع 20 سلعة إضافية بسعر 95 دولار كعقد منفصل لأن السلع الإضافية متميزة والسعر يعكس سعر البيع المستقل. القائمة .

### مثال (12) تعديلات العقد - سلعة أو خدمة إضافية لا يمكن تمييزها

يبرم منشأة ترتيباً لمدة عامين مع العميل لبناء التصنيع منشأة مقابل 300,000 دولار. بناء المرفق هو أداء واحد التزام. يوافق كل من البناء والعميل على تعديل مخطط الطابق الأصلي في نهاية في السنة الأولى ، مما سيزيد من سعر الصفقة والتكلفة المتوقعة بنسبة ما يقرب من 100,000 دولار و 75,000 دولار ، على التوالي. كيف يجب أن يقرر منشئ التعديل؟

#### تحليل

يجب أن يأخذ المنشئ بعين الاعتبار التعديل كما لو كان جزءاً من العقد الأصلي. لا يقوم التعديل بإنشاء التزام أداء لأن المتبقي السلع والخدمات التي ستقدم **بموجب العقد المعدل ليست متميزة**. يجب أن يقوم المنشئ بتحديث تقديره لسعر المعاملة ومقياس التقدم الخاص بها لحساب تأثير التعديل. سيؤدي هذا إلى تجميع تراكمي تعديل في تاريخ تعديل العقد.

### مثال (13) تعديلات العقد - تمديد عقد الخدمات

تدخل منشأة في عقد خدمة لمدة ثلاث سنوات مع العميل بمبلغ ( 450,000 دولار أي 150,000 دولار في السنة). سعر البيع المستقل للخدمة في بداية العقد هو 150,000 دولار سنوياً. في نهاية السنة الثانية ، يتفق الطرفان على تعديل العقد على النحو التالي:

- (1) يتم تخفيض الرسوم للسنة الثالثة إلى 120,000 دولار .
- (2) يوافق العميل على تمديد العقد لمدة ثلاث سنوات أخرى بمبلغ (300,000 دولار 100,000 دولار في السنة). سعر البيع المستقل للخدمات في وقت التعديل هو 120,000 دولار. هل تحاسب المنشأة حساب التعديل كعقد منفصل؟

#### تحليل

لا يجب اعتبار التعديل كعقد منفصل. لم يزد سعر العقد بمقدار النظر الذي يعكس المستقل سعر البيع للخدمات الإضافية ، على الرغم من أن الخدمات الإضافية قد تكون ثابتة (خامد) .

### مثال (14) - تعديل عقد البضائع

منشأة تجارية تباشر ببيع 120 منتجًا إلى عميل مقابل 12000 وحدة عملة (100 وحدة عملة لكل منتج) يتم نقل المنتجات إلى العميل خلال فترة ستة أشهر. يقوم المنشأة بنقل السيطرة في كل منتج في وقت معين. طلب من المنشأة تسليم 30 منتجًا إضافيًا (ما مجموعه 150 منتجًا متطابقًا للمنتجات) للعميل. لم يتم تضمين 30 منتجات إضافية في العقد الأولي وبسعر 95 وحدة عملة لكل منتج.

### الحالة أ- منتجات إضافية لسعر يعكس السعر المستقل :

#### سعر البيع

عندما يتم تعديل العقد ، فإن سعر تعديل العقد هناك 30 منتجًا إضافيًا هو 2,850 وحدة عملة إضافية أو 95 وحدة عملة لكل منتج.

#### متطلبات المعيار :

- التسعير للمنتجات الإضافية يعكس سعر البيع المستقل للمنتجات في وقت تعديل العقد والمنتجات الإضافية تكون منفصلة (وفقًا للفقرة 27 يمكن تمييزها بذاتها من معيار التقرير المالي الدولي (15) عن الأصل منتجات).
- وفقًا للفقرة 20 "يجب على المنشأة أن تحاسب عن تعديل العقد على أنه عقد منفصل" من المعيار الدولي للتقارير المالية 15 ، تعديل العقد الخاص بـ 30 منتجًا إضافيًا هو ، في الواقع ، عقدًا جديدًا ومستقلًا للمستقبل المنتجات التي لا تؤثر على المحاسبة للعقد الحالي.

#### الاعتراف بالإيراد :

- يتعرف على إيرادات بقيمة 100 وحدة عملة لكل منتج لمنتجات 120 في الأصل التعاقد و 95 وحدة عملة لكل منتج للمنتجات الثلاثين في العقد الجديد.

### الحالة B - منتجات إضافية لسعر لا يعكس السعر :

#### سعر البيع قائم بذاته

خلال عملية التفاوض على شراء 30 منتجات إضافية ، فإن

- تم توافق الأطراف في البداية على سعر 80 وحدة عملة لكل منتج. ومع ذلك ،
- كشف العميل أن المنتجات الأولية 60 نقلها إلى العميل الواردة عيوب طفيفة كانت فريدة من نوعها لتلك المنتجات المسلمة. وبموجبة وعدت المنشأة باعتماد جزئي قدره 15 وحدة عملة لكل منتج لتعويض العملاء عن افتقار جودة هذه المنتجات.
- المنشأة والعميل يتفقان على دمج اعتماد 900 وحدة عملة (رصيد 60 × 15 وحدة عملة منتجًا) في السعر الذي تفرضه المنشأة المنتجات 30 إضافية. وبالتالي فإن تعديل العقد تحدد أن سعر 30 منتجًا إضافيًا هو 500 وحدة .
- في وقت التعديل ، يعترف المنشأة بوحدة عملة 900 كتخفيض سعر الصفقة ، وبالتالي ، انخفاض في العائدات الأولية 60 منتجات المنقولة .

#### متطلبات المعيار :

- في المحاسبة عن بيع إضافية 30 المنتجات ، تحدد المنشأة أن السعر المتفاوض به 80 وحدة عملة لكل منتج لا يعكس سعر البيع المستقل للمنتجات الإضافية. وبالتالي لا يفي تعديل العقد بالشروط في يتم احتساب الفقرة 20 من المعيار الدولي للتقارير المالية 15 تعديل العقد على أنه عقد منفصل كعقد منفصل. بسبب المنتجات المتبقية ليتم تسليمها متميزة عن تلك المنقولة بالفعل ،

- يطبق المنشأة المتطلبات الواردة في الفقرة 21 (أ) أي يزداد نطاق العقد نظراً لإضافة سلع أو خدمات متعهد بها من الممكن تمييزها بذاتها من المعيار الدولي للتقارير المالية 15 والحسابات للتعديل كإنهاء العقد الأصلي وإنشاء عقد جديد.

### الاعتراف بالإيراد :

وبالتالي ، فإن المبلغ المعترف به كإيراد لكل من الباقي المنتجات هي سعر مخلوط من [ 93.33 وحدة عملة  $100 \times 60$  وحدة العملة من المنتجات ليس بعد نقل بموجب العقد الأصلي) +  $(80 \times 30)$  وحدة العملة المنتجات المراد نقلها بموجب تعديل العقد)  $\div 90$  منتجات متبقية}.

### أمثلة أخرى في تعديل العقد

#### تغيير في سعر المعاملة

- في 1 يوليو 200X، يعد المنشأة بنقل منتجين متميزين إلى العملاء.
- ينتقل المنتج X إلى العميل في بداية العقد و تحويلات المنتج Y في 31 مارس 20X1. اعتبار وعد من قبل يشمل العميل اعتمادات ثابتة قدرها 1000 وحدة عملة واعتبار متغير يقدر بنحو 200 وحدة. يتضمن المنشأة تقديره للمتغير النظر في سعر الصفقة لأنه يخلص إلى أنها عالية من المحتمل أن عكساً كبيراً في الإيرادات المترجمة المعترف بها لن يحدث عندما يتم حل عدم اليقين.
- يتم تخصيص سعر الصفقة من 200 وحدة عملة بالتساوي إلى الأداء التزام المنتج X والتزام الأداء للمنتج Y. لأن كلا المنتجين لهما نفس أسعار البيع المستقلة والمتغير لا يستوفي الاعتبار المعايير الواردة في الفقرة 85 التي تتطلب التخصيص من المتغير الاعتبار إلى واحد ولكن ليس كلا من التزامات الأداء.
- عندما ينقل المنتج X إلى العميل في بداية العقد ، أعترف المنشأة إيرادات 600. وحدة عملة .
- في 30 نوفمبر 200 X ، تم تعديل نطاق العقد ليشمل وعد لنقل المنتج Z (بالإضافة إلى المنتج Y غير المسلمة) إلى العميل في 30 يونيو 20 X1 وزاد سعر العقد من قبل 300 وحدة عملة (اعتبار ثابت) ، والذي لا يمثل سعر البيع المستقل لـ المنتج Z .
- سعر البيع المستقل للمنتج Z هو نفسه أسعار البيع المستقلة لمنتجات X و Y .

### التحليل :

- تعتبر المنشأة التعديل كما لو كان إنهاء العقد الحالي وإنشاء عقد جديد. هذا لأن تبقى المنتجات Y و Z منفصلة عن المنتج X ، الذي تم نقله إلى العميل قبل التعديل ، والاعتماد الموعود عليه
- لا يمثل المنتج الإضافي Z سعر البيع المستقل. وبالتالي ، وفقاً للفقرة 21 (أ) من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 15 ، فإن الاعتبار التي ستخصص لباقي التزامات الأداء النظر التي كانت قد خصصت للالتزام الأداء المنتج Y (الذي يتم قياسه بمبلغ سعر المعاملة المخصص لـ CU600) والاعتبار الموعود به في التعديل (اعتبار ثابت من CU300). سعر الصفقة للعقد المعدل هو 900 وحدة عملة و يتم توزيع المبلغ بالتساوي على التزام الأداء للمنتج Y و التزام الأداء للمنتج Z (أي أن CU450 مخصص لكل أداء التزام).
- بعد التعديل ولكن قبل تسليم المنتجات Y و Z ، المنشأة يفتح تقديره لمقدار المتغير الاعتبار الذي تتوقع يحق لها الحصول على 240 وحدة عملة (بدلاً من التقدير السابق لـ 200 وحدة عملة).
- المنشأة تخلص إلى أن التغيير في تقدير الاعتبار المتغيرة يمكن أن يكون المدرجة في سعر الصفقة ، لأنه من المحتمل للغاية أن يكون كبيراً لن يحدث عكس في الإيرادات المترجمة المعترف بها عند عدم اليقين تم حله. على الرغم من أن التعديل تم حسابه كما لو كان إنهاء العقد الحالي وإنشاء عقد جديد في وفقاً للفقرة 21 (أ) من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 15 ، الزيادة في سعر الصفقة من CU40

يُعرى إلى اعتبارات متغيرة و عدت قبل تعديل. لذلك ، وفقا للفقرة 90 من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 15 ، فإن يتم تغيير التغيير في سعر الصفقة إلى التزامات الأداء المنتج X والمنتج Y على نفس الأساس كما في بداية العقد.

#### الاعتراف بالإيراد :

- إن المنشأة تعترف بإيرادات 20 وحدة عملة لمنتج X في الفترة الذي يحدث فيه التغيير في سعر الصفقة.
- لأن المنتج Y لم يكن نقل إلى العميل قبل تعديل العقد ، والتغيير في يتم تخصيص سعر المعاملة المنسوب إلى المنتج Y إلى المتبقي التزامات الأداء في وقت تعديل العقد. هذا هو بما يتفق مع المحاسبة التي كانت تطلبها الفقرة 21 (أ) من المعيار الدولي للتقارير المالية 15 إذا كان ذلك المبلغ المتغير من الاعتبار المقدر والمضمنة في سعر الصفقة في وقت تعديل العقد
- المنشأة تخصص أيضا زيادة CU20 في سعر الصفقة لتعديل العقد بالتساوي على التزامات الأداء للمنتج Y و المنتج Z. وذلك لأن المنتجات لديها نفس أسعار البيع القائمة بذاتها ولا يستوفي الاعتبار المتغير المعايير الواردة في الفقرة 85 تتطلب تخصيص الاعتبار المتغيرة لواحد وليس كلاهما التزامات الأداء. وبالتالي ، فإن مبلغ سعر الصفقة المخصصة للالتزامات الأداء للمنتجات Y وزيادة المنتج من خلال CU10 إلى CU460 لكل منهما.
- في 31 مارس 20X1 ، يتم تحويل المنتج Y إلى العميل والكيان يتعرف على إيرادات CU460. في 30 يونيو 20X1 ، يتم نقل المنتج Z إلى العميل والكيان يعترف إيرادات من CU460.

#### تعديل عقد الخدمات

- تدخل منشأة نظافة في عقد مدته ثلاث سنوات لتنظيف مكاتب العميل على أساس أسبوعي.
- يقوم العميل بدفع 100,000 وحدة عملة في السنة. وهو السعر البيع المستقل للخدمات في بداية العقد هو 100,000 وحدة عملة لكل 1 عام .
  - يعترف المنشأة بإيرادات تبلغ 100,000 وحدة عملة في السنة خلال العامين الأولين سنوات من تقديم الخدمات. في نهاية السنة الثانية ، تم تعديل العقد على ان يتم تخفيض الرسوم للسنة الثالثة إلى 80,000 وحدة عملة. بالإضافة إلى ذلك ،
  - يوافق العميل على تمديد العقد لمدة ثلاث سنوات إضافية بمبلغ نظير بمبلغ 200,000 وحدة عملة مستحقة الدفع على ثلاثة أقساط سنوية متساوية بمبلغ 66.667 وحدة عملة ، في بداية السنوات 4 و 5 و 6. بعد التعديل ، و العقد لديه أربع سنوات المتبقية في مقابل العوض الكلي 280000 وحدة عملة
  - سعر البيع المستقل للخدمات في بداية السنة الثالثة هي 80,000 وحدة عملة في السنة. سعر البيع للمنشأة قائم بذاته في بداية السنة الثالثة مضروبة في العدد المتبقي من السنوات إلى تقديم الخدمات ، ويعتبر بمثابة تقدير مناسب للمستقل سعر البيع للعقد متعدد السنوات (أي سعر البيع المستقل هو 4 سنوات× 80,000 وحدة عملة سنويا = 300,000 وحدة عملة).

#### الاعتراف بالإيراد :

- في بداية العقد ، يقيم المنشأة أن كل أسبوع من خدمة التنظيف يمكن تمييزها بذاتها وفقا للفقرة 27 من المعايير الدولية للتقارير المالية 15. على الرغم من أن كل أسبوع من خدمة التنظيف متميزة ، حسابات المنشأة لعقد التنظيف كالتزام أداء واحد وفقا للفقرة 22 (ب) من المعايير الدولية للتقارير المالية 15. هذا لأن خدمات التنظيف الأسبوعية هي سلسلة مميزة الخدمات التي هي نفسها بشكل كبير ولها نفس نمط النقل إلى العميل (نقل الخدمات إلى الزبون مع مرور الوقت واستخدامه طريقة لقياس التقدم - أي قياس التقدم القائم على الوقت .

- في تاريخ التعديل ، يقوم منشأة الخدمات بتقييم الخدمات المتبقية المقدمة وتخلص إلى أنها متميزة. ومع ذلك ، فإن مقدار ما يتبقى من اعتبارات يجب دفعها (280.000 وحدة عملة) لا يعكس قائمة بذاتها سعر البيع للخدمات التي سيتم تقديمها (300,000 وحدة عملة).

- بالتالي ، فإن الكيان حسابات التعديل وفقا لفقرة 21 (أ) من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 15 كإنهاء العقد الأصلي و إنشاء عقد جديد مع اعتبار مبلغ 280,000 وحدة عملة لأربع سنوات خدمة يعترف الكيان بإيرادات تبلغ 70,000 وحدة عملة في السنة (280,000 وحدة عملة) للتنظيف. ÷ 4 سنوات) حيث يتم توفير الخدمات على مدى السنوات الأربع المتبقية.

### ■ تعديل ينتج عنه تراكمية

#### التكيف للحاق بالإيرادات

شركة بناء ، يدخل في عقد لبناء بناء تجاري لعميل على أرض مملوكة للعملاء النظر في مبلغ 1 مليون وحدة عملة ومكافأة قدرها 200.000 وحدة عملة إذا كان تم الانتهاء من المبنى الانتهاء في غضون 24 شهرا. حسابات الشركة للزممة الموعودة السلع والخدمات كواحد من التزامات الأداء المرتبط بمرور الوقت في وفقا للفقرة 35 (ب) من المعيار الدولي للتقارير المالية 15 لأن العميل يسيطر في البناء خلال البناء. في بداية العقد ،

#### المعطيات :

الشركة تتوقع ما يلي:

سعر الصفقة	التكاليف المتوقعة	الربح المتوقع (30 %)
1,000,000	700,000	300,000

- في بداية العقد ، تستنتج الشركة مكافأة 20000 وحدة عملة من سعر الصفقة لأنه لا يمكن الاستنتاج أنه من المحتمل للغاية أن الانعكاس الكبير في مبلغ الإيرادات المتراكمة المعترف بها لن تحدث. الانتهاء من المبنى هو عرضة للغاية لعوامل خارج تأثير المنشأة ، بما في ذلك الموافقات على الطقس والتنظيم. بالإضافة إلى ذلك ، فإن الشركة لديه خبرة محدودة مع أنواع مماثلة من العقود. تحدد الشركة أن قياس المدخلات ، على أساس التكاليف المتكبدة ، يوفر مقياس مناسب للتقدم نحو الرضا الكامل التزام الأداء. بحلول نهاية السنة الأولى
- تم استيفاء 60 في المائة من التزامه بالأداء على أساس التكاليف المتكبدة حتى تاريخه (420,000) وحدة عملة بالنسبة إلى إجمالي التكاليف المتوقعة (700,000 وحدة عملة).
- يعيد الكيان تقييمه الاعتبار المتغير ويخلص إلى أن المبلغ لا يزال مقبداً وفقاً للقرارات 56-58 من المعيار الدولي للتقارير المالية 15. وبالتالي ، فإن القيمة التراكمية الإيرادات والتكاليف المعترف بها للسنة الأولى هي كما يلي:

إيرادات	التكاليف	إجمالي الربح
600,000	420,000	180,000

في الربع الأول من السنة الثانية ، يتفق أطراف العقد على التعديل العقد عن طريق تغيير مخطط الطابق للمبنى. ونتيجة لذلك ، زيادة الإيرادات والتكاليف الثابتة المتوقعة بمبلغ 150.000 وحدة عملة و 120.000 وحدة عملة على التوالي. ليصبح مجموع الاعتمادات المحتملة بعد التعديل هو 1,350,000 وحدة عملة (1,150,000 وحدة عملة + مكافأة إنجاز 200,000 وحدة عملة). بالإضافة الى، يتم تمديد الوقت المسموح به

لتحقيق المكافأة CU 200000 من قبل 6 أشهر إلى 30 شهرًا من تاريخ بداية العقد الأصلي. في تاريخ تعديل ، على أساس خبرتها والعمل المتبقي ليكون أداؤها ، والتي تكون في المقام الأول داخل المبنى ولا تخضع للطقس يستنتج الشركة أنها من المحتمل جدا أن يشمل ذلك المكافأة في سعر الصفقة لن يؤدي إلى انعكاس كبير في مبلغ الإيرادات المترجمة المعترف بها وفقا للفقرة 56 من المعيار الدولي للتقارير المالية 15 ويشمل 200.000 وحدة عملة في سعر الصفقة. في تقييم تعديل العقد، يقوم الكيان بتقييم الفقرة 27 (ب) من المعيار الدولي للتقارير المالية 15 و يخلص (على أساس العوامل الواردة في الفقرة 29 من المعيار الدولي للتقارير المالية 15) أن السلع والخدمات المتبقية التي ستقدم باستخدام العقد المعدل ليست كذلك متميزة عن السلع والخدمات المنقولة في أو قبل تاريخ العقد تعديل؛ أي أن العقد يظل التزامًا فرديًا بالأداء.

وبالتالي ، فإن الشركة مسؤولة عن تعديل العقد كما لو كان جزءًا من العقد الأصلي (وفقا للفقرة 21 (ب) يجب على المنشأة أن تحاسب عن تعديل العقد كما لو كان جزءًا من العقد الحالي إذا لم تكن السلع أو الخدمات المتبقية من الممكن تمييزها بذاتها، وبناءً عليه تشكل جزءًا من التزام واحد، تم استيفائه جزئيًا في تاريخ تعديل العقد. ويتم إثبات الأثر الذي يكون لتعديل العقد على سعر المعاملة، وعلى قياس المنشأة للتقدم نحو الوفاء الكامل

بالتزام الأداء على أنه تعديل في الإيراد من المعيار الدولي للتقارير المالية 15).

#### الاعتراف بالإيراد :

ويقوم الشركة بتحديث مقياسه للتقدم وتقدير استيفائه 51.2 في المائة من التزامه بالأداء (تكاليف فعلية قدرها 420 000 وحدة عملة / مجموع التكاليف المتوقعة 820.000 وحدة عملة).  
يثبت الشركة إيرادات إضافية 91200 وحدة عملة ، [تم استكمال 51.2 في المائة × سعر المعاملة المعدل بـ 1,350,000 وحدة عملة) - تم التعرف على 600.000 وحدة عملة حتى تاريخه في تاريخ التعديل باعتباره تعديل التراكمي.

#### تغيير غير معتمد في النطاق والسعر

تدخل المنشأة في عقد مع عميل لبناء مبنى عليها أرض مملوكة للعملاء. ينص العقد على أن العميل سيتيح المنشأة مع إمكانية الوصول إلى الأرض في غضون 30 يومًا من بداية العقد. ومع ذلك ، فإن لم يتم منح المنشأة حق الوصول إلا بعد 120 يومًا من بدء العقد بسبب أضرار العاصفة للموقع الذي وقع بعد توقيع العقد.

- العقد يحدد على وجه التحديد أي تأخير (بما في ذلك قوة القاهرة) في وصول المنشأة إلى الأرض المملوكة للعملاء كحدث يؤهل المنشأة للحصول على تعويض يساوي التكاليف الفعلية المتكبدة كنتيجة مباشرة للتأخير.
- المنشأة قادر على إثبات أن التكاليف المباشرة المحددة والتي تم تكبدها نتيجة للتأخير وفقا لشروط العقد وإعداد مطالبة العميل في البداية ، و لم يوافق على مطالبة المنشأة .
- تقوم المنشأة بتقييم الأساس القانوني للمطالبة ويحدد على أساس الشروط التعاقدية الأساسية ، أن لديها حقوق قابلة للتنفيذ. بناء على ذلك، انها مطالبة بتعديل العقد وفقا للفقرات 18-21 من المعيار الدولي للتقارير المالية 15- لا ينتج عن التعديل أي تعديلات إضافية السلع والخدمات التي يتم توفيرها للعميل. بالإضافة إلى ذلك ، كل من السلع والخدمات المتبقية بعد التعديل ليست متميزة والشكل جزء من التزام أداء واحد. وبالتالي ، فإن المنشأة حسابات التعديل وفقا للفقرة 21 (ب) من المعيار الدولي للتقارير المالية 15 عن طريق تحديث سعر الصفقة وقياس التقدم نحو الرضا الكامل للالتزام الأداء.
- يعتبر المنشأة القيد على تقديرات اعتبارات متغيرة في الفقرات 56 - 58 من المعيار الدولي للتقارير المالية 15 عند تقدير سعر الصفقة.

## الخطوة (2)- تحديد التزامات الأداء في العقد

تحديد التزامات الاداء هي الخطوة الثانية في سبيل الاعتراف بالإيراد و بشكل عام فإن التزامات الاداء يمكن اعتبارها على انها وحدة محاسبة الغرض منها تطبيق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية IFRS15 و في سبيل ذلك يجب علينا ان نقوم بتعريف مصطلح مهم سيقودنا إلى تعريف التزامات الاداء و هذا المصطلح هو مصطلح التعهدات .

### التعهدات في العقود مع العملاء

التعهدات في العقود مع العملاء قد تكون صريحة و قد تكون ضمنية و هذه التعهدات هي التي تخلق توقعاً بأن الشركة ستقوم بتزويد العميل أو العملاء بالبضائع و الخدمات في سياق ممارسات الاعمال التجارية المعتادة و بناءات على السياسات المتبعة أو قد تكون على اساس شروط أو محددات معينة و من هنا فإن عملية فهم السياسات و الممارسات الخاصة بالشركة امر مهم لتحديد الوعود بشكل دقيق .  
قد لا تقتصر التعهدات على السلع أو الخدمات التي يتم بيانها صراحة في ذلك العقد. وقد تشمل تعهدات تُفهم ضمناً من خلال الممارسات التجارية المعتادة للمنشأة أو سياساتها المنشورة أو تصريحاتها المحددة إذا كانت تلك التعهدات تنشئ، وقت الدخول في العقد،

### التزام الإداء :

تعهد في عقد مع العميل لتحويل أي من الآتي إلى العميل:

1. سلعة أو خدمة (أو رزمة سلع أو خدمات) من الممكن **تمييزها بذاتها** <sup>أمثلة</sup> ؛ أو
2. سلسلة سلع أو خدمات من الممكن تمييزها بذاتها و متماثلة بشكل كبير ولها نفس نمط التحويل إلى العميل. (أي التزام أداء يتم الوفاء به على مدى زمني) .

### السلع والخدمات الممكن تمييزها بذاتها

1. بيع سلع مصنعة من قبل المنشأة (على سبيل المثال مخزون منشأة مصنعة)؛
2. إعادة بيع سلع تم شراؤها من قبل الشركة (بيع تجزئة)
3. إعادة بيع حقوق في سلع أو خدمات تم شراؤها من قبل الشركة .
4. أداء مهمة (أو مهام) متفق عليها تعاقدياً لعميل؛
5. تقديم خدمة ترتيب إلى طرف آخر لتحويل سلع أو خدمات إلى عميل (على سبيل المثال، العمل كوكيل لطرف آخر)
6. تقديم خدمة الاستعداد لتقديم سلع أو خدمات .
7. منح حقوق في سلع أو خدمات يتم تقديمها في المستقبل يستطيع العميل إعادة بيعها أو تقديمها إلى عميل له
8. تشييد أو تصنيع أو تطوير أصل بالنيابة عن عميل؛
9. منح تراخيص
10. منح خيارات لشراء سلع أو خدمات إضافية .

### عوامل التزام الاداء :

العوامل التي تدل على أن تعهدين أو أكثر لتحويل سلع أو خدمات إلى العميل قابلة للتحديد بشكل منفصل :

#### العامل الأول: بند البضاعة أو الخدمة مستقل بذاته ، إذا كان و ليس على سبيل الحصر :

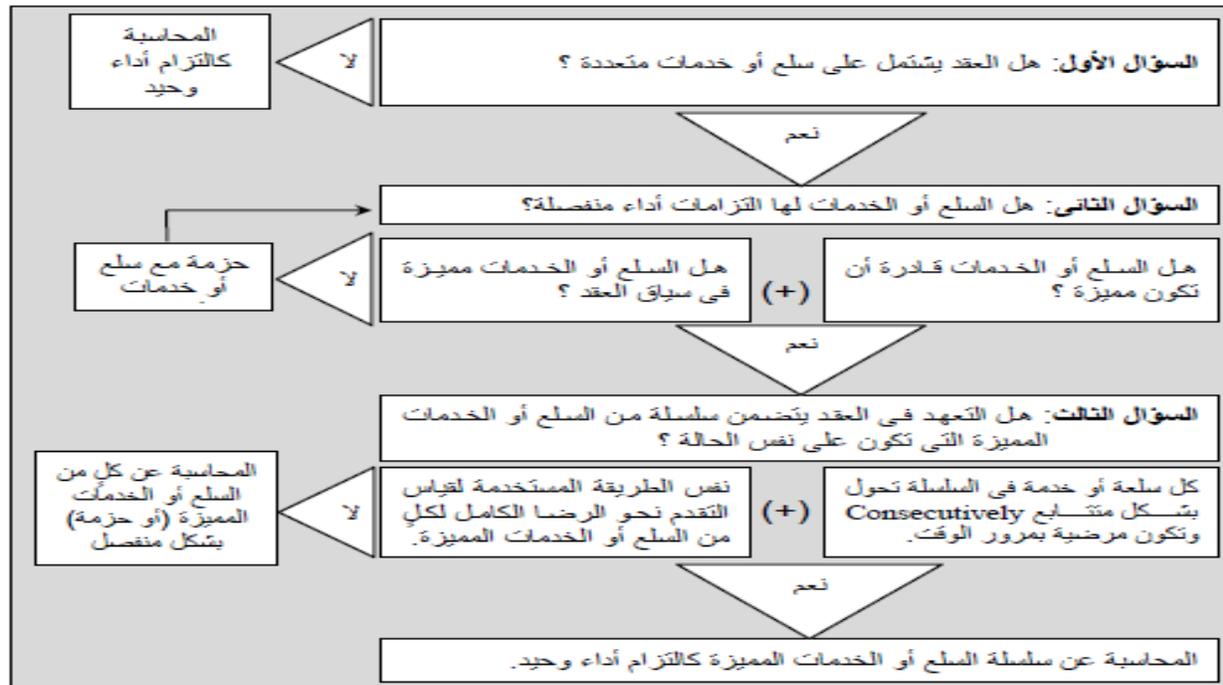
- العميل يستطيع الانتفاع من السلعة أو الخدمة إما في حد ذاتها أو إلى جانب موارد أخرى متاحة فوراً للعميل .
- العميل يستطيع استخدام السلعة أو الخدمة أو استهلاكها أو بيعها بمبلغ أكبر من قيمة الخردة أو العميل يستطيع الاحتفاظ بها بطريقة تحقق منافع اقتصادية.
- إذا كان البند يباع بمفرده في الأحوال العادية .

#### العامل الثاني: بند البضاعة أو الخدمة مستقل في سياق التعاقد ، إذا كان و ليس على سبيل الحصر :

- البند لا يعد احد المدخلات المستخدمة في توريد او تركيب مخرج معين محدد في العقد أو ،
- البند لا يستخدم في تعديل أو تركيب بنود بضائع و خدمات اخري محددة في العقد أو ،
- البند من حيث طبيعته لا يعتبر تابع بشكل كبير أو ذو علاقة بشكل كبير ببنود البضائع و الخدمات الأخرى المحددة في العقد .

العاملان السابقان مهم توافرها معاً حتى نستطيع ان نقيم بند البضاعة او الخدمة على انه بند مستقل و بالتالي التزام اداء و في حالة تحديد أن بند البضاعة او الخدمة غير مستقل فإن ذلك دليل على ان هذا البند من البضاعة او الخدمة هو جزء من توليفة أو حزمة من البضائع و الخدمات الغير مستقلة ستكون فيما بينها حزمة بنود بضائع و خدمات يمكن اعتبارها بعد ذلك على انها التزام اداء منفرد او وحيد .

بشكل نهائي يجب ان نضع هذه القاعدة و هي انه طالما ان بند البضاعة او الخدمة غير مستقل فإنه ستستمر الشركة في خلط و توليف هذا البند من البضاعة او الخدمة الغير مستقل مع بضائع اخرى حتى يتم تكويل حزمة يمكن اعتبارها على انها التزام اداء منفرد ضمن التزامات اداء العقد في حالة تعدد التزامات اداء العقد أو حتى في حالة ان العقد يحتوي على التزام اداء منفرد وحيد .



شكل رقم (٣) تحديد التزامات الأداء المنفصلة

### **مثال (15): سلعة او خدمة يمكن تمييزها**

تقدم الشركة المصنعة للحافلات للبيع كل من الحافلات المصنعة بالكامل وقطع الغيار أجزاء . عندما يشتري أحد العملاء حافلة مُصنعة بالكامل ، فإنه يتكون من العديد المدخلات (على سبيل المثال ، المحرك ، الإطارات ، الإطارات ، إلخ) ؛ ومع ذلك ، فإن العميل لا يتلقى هذه المدخلات الفردية (على سبيل المثال ، المحرك في عزلة). بدلاً من ذلك ، هذه المدخلات هي تستخدم لإنتاج ناتج مشترك للعميل (أي ، حافلة). برغم من يمكن بيع المحركات بشكل منفصل كقطع غيار .

#### **التحليل :**

يفي بالمعيار الأول لكونه سلعة متميزة (أي قادرة على الوجود ويمكن تمييزها ) ، في سياق عقد لحافلة تصنيعها بالكامل المحرك لا يعتبر متميزاً لأنه مدخلات ويقدم الكيان خدمة كبيرة من خلال دمج المحرك مع السلع الأخرى و الرذائل في العقد (أي أن المحرك ليس متميزاً في سياق عقد). لذلك في هذا النوع من العقود ، لا يعتبر المحرك بمثابة سلعة أو خدمة ، وليست التزاماً منفصلاً للأداء .

### **مثال (16): السلعة أو الخدمة جزء من سلسلة من السلع أو الخدمات التي يمكن تمييزها**

مقاول بناء يدخل في عقد مع عميل لبناء وكما هو معتاد في مشاريع البناء ، فإن السلع والخدمات المختلفة تخضع إلى تكامل كبير بحيث يكون العميل في واقع الأمر يحصل على ناتج منفرد وينظر إلى العقد بأكمله على أنه التزام أداء واحد

بافتراض في هذه الحالة بالذات ، لا يقوم المنشئ بإكمال جميع الخدمات المطلوبة للمخرج المدمج لإرضاء العميل بمفرده. مقاول البناء التعاقد من الباطن على أعمال الكهرباء والسباكة إلى مقاول خارجي مستقل. هل يؤدي التعاقد مع بعض الخدمات إلى تغيير التقييم بحيث لا يعد العقد التزاماً واحداً بالأداء؟ هل تعني القدرة على خدمات التعاقد من الباطن أن الخدمات هي التزامات أداء متميزة؟

#### **التحليل :**

في هذه الحالة ، على الرغم من أن الخدمات الكهربائية وخدمات السباكة يتم الحصول عليها في مكان آخر (أي قدرة على أن تكون متميزة) ، فإن مقاول المبنى لا يزال يوفر مستوى من التكامل حيث أن طبيعة الوعد هي إنتاج مخرجات مجتمعة (أي ، سكنية الصفحة الرئيسية) .

لن يؤدي التعاقد من الباطن للخدمات إلى تغيير في تقييم ما إذا كانت سلعة أو خدمة متميزة . ونظراً لعدم استيفاء كلا المعيارين (أي القابلين على التميز والمتميزة في سياق العقد) لتحديد سلعة أو خدمة متميزة ، فإن العقد بأكمله يبقى التزاماً واحداً من حيث الأداء .

### **مثال (17)- تحديد ما إذا كانت البضائع أو الخدمات**

#### **الحالة A - سلع أو خدمات مميزة**

مطور برامج ، يدخل في عقد مع عميل لنقل ترخيص برنامج ، وتنفيذ خدمة التثبيت وتوفير تحديثات لبرامج غير محدد والدعم الفني (عبر الإنترنت والهاتف) فترة سنتين.

- يقوم المطور ببيع الترخيص وخدمة التركيب والتقنية الدعم بشكل منفصل. تتضمن خدمة التثبيت تغيير شاشة الويب لكل نوع من المستخدمين (على سبيل المثال ، التسويق وإدارة المخزون و تكنولوجيا المعلومات).

- يتم تنفيذ خدمة التثبيت بشكل روتيني من قبل الكيانات الأخرى ولا يقوم بتعديل البرنامج بشكل ملحوظ. البرنامج تظل وظيفية دون التحديثات والدعم الفني.

- يقوم المطور بتقييم السلع والخدمات الموعودة للعميل لتحديد السلع والخدمات المتميزة وفقاً لـ الفقرة 27 من المعيار الدولي للتقارير المالية 15

- لاحظ المطور أنه تم تسليم البرنامج قبل البضائع والخدمات الأخرى وتبقى وظيفية دون التحديثات والدعم الفني. وهكذا استخلص المطور إلى أن العميل يستطيع ذلك الاستفادة من كل من السلع والخدمات سواء من تلقاء نفسها أو مع السلع والخدمات الأخرى المتوفرة بسهولة والمعيار في يتم استيفاء الفقرة 27 (أ) من المعيار الدولي للتقارير المالية 15.

كما ينظر المطور في العوامل الواردة في الفقرة 29 من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 15 ويحددها أن الوعد بنقل كل سلعة وخدمة للعميل بشكل منفصل تعريف من كل من الوعود الأخرى (وبالتالي المعيار في استيفاء الفقرة 27 (ب) من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 15). على وجه الخصوص ، يلاحظ المطور أن لا تقوم خدمة التثبيت بتعديل البرنامج أو تخصيصه بشكل كبير وعلى هذا النحو ، فإن البرنامج وخدمة التثبيت هي مخرجات منفصلة وعدت من قبل الكيان بدلا من المدخلات المستخدمة لإنتاج ناتج مجتمعة.

#### تحليل :

على أساس هذا التقييم ، يحدد المطور أربعة أداء التزامات في العقد للسلع أو الخدمات التالية:

- (أ) ترخيص البرنامج
- (ب) خدمة تركيب
- (ج) تحديثات البرنامج؛ و
- (د) دعم فني.

#### توقيت تحقيق الإيراد :

يطبق المطور الفقرات 31-38 من المعيار الدولي للتقارير المالية 15 لتحديد ما إذا كان كل واحد من التزامات الأداء لخدمة التثبيت وتحديثات البرامج و يتم استيفاء الدعم الفني في وقت معين أو بمرور الوقت . المطور أيضا تقييم طبيعة وعد الكيان بنقل ترخيص البرنامج في وفقاً للفقرة B58 من المعيار الدولي للتقارير المالية 15 (انظر المثال 54 في الفقرات IE276 – IE277).

#### الحالة B - تخصيص كبير

السلع والخدمات الموعودة هي نفسها كما في حالة A ، باستثناء أن يحدد العقد ، كجزء من خدمة التثبيت ، أن يكون البرنامج مخصصة بشكل كبير لإضافة وظائف جديدة مهمة لتمكين البرنامج للواجهة مع تطبيقات البرامج المخصصة الأخرى المستخدمة من قبل العملاء. يمكن توفير خدمة التثبيت المخصصة من قبل مطورين أخرى. يقوم المطور بتقييم السلع والخدمات الموعودة للعميل تحديد السلع والخدمات المتميزة وفقاً لـ الفقرة 27 من المعيار الدولي للتقارير المالية 15 - يلاحظ المطور أن شروط العقد النتيجة في الوعد لتقديم خدمة كبيرة لدمج المرخص البرنامج في نظام البرامج الحالي عن طريق إجراء مخصصة خدمة التثبيت كما هو محدد في العقد. وبعبارة أخرى ، فإن المطور هو باستخدام الترخيص وخدمة التثبيت المخصصة كمدخلات لإنتاج الناتج المشترك (أي نظام برمجي وظيفي ومتكامل) محدد في العقد (انظر الفقرة 29 (أ) من المعيار الدولي للتقارير المالية 15). بالإضافة إلى ذلك ، فإن البرنامج هو تم تعديله وتخصيصه بشكل كبير بواسطة الخدمة (انظر الفقرة 29 (ب) من المعيار الدولي للتقارير المالية 15). على الرغم من أن خدمة التثبيت المخصصة يمكن توفيرها من قبل المطورين الآخرين ، يحدد المطور أنه في سياق العقد ، و الوعد لنقل الترخيص غير قابل للتحديد بشكل منفصل عن مخصصة خدمة التثبيت ، وبالتالي ، المعيار في الفقرة 27 (ب) من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 15 (لم يتم استيفاء أساس العوامل الواردة في الفقرة 29 من المعيار الدولي للتقارير المالية 15). وبالتالي ، فإن البرنامج الترخيص وخدمة التثبيت المخصصة ليست متميزة

وكما في الحالة A ، يخلص المطور إلى أن تحديثات البرنامج وتقنية الدعم تختلف عن الوعود الأخرى في العقد. هذا لأن يمكن للعميل الاستفادة من التحديثات والدعم الفني سواء على امتلاك أو مع السلع والخدمات الأخرى المتاحة بسهولة و لأن الوعد بنقل تحديثات البرامج والدعم الفني يتم التعرف على العميل بشكل منفصل عن كل وعود أخرى.

على أساس هذا التقييم ، يحدد الكيان ثلاثة أداء التزامات في العقد للسلع أو الخدمات التالية:

- (أ) خدمة التثبيت المخصصة (التي تتضمن ترخيص البرنامج) ؛
- (ب) تحديثات البرنامج؛ و
- (ج) دعم فني.

يطبق المطور الفقرات 31-38 من المعيار الدولي للتقارير المالية 15 لتحديد ما إذا كان لكل منها الالتزام بالأداء في وقت معين أو بمرور الوقت .

### **مثال (18)- السلع والخدمات ليست متميزة**

مقاول ، يدخل في عقد لبناء مستشفى للعميل. المقاول مسؤول عن الإدارة الشاملة للمشروع و يحدد مختلف السلع والخدمات التي يتعين تقديمها ، بما في ذلك الهندسة ، الموقع التخليص، الأساس، الشراء، بناء الهيكل، الأنابيب و الأسلاك ، وتركيب المعدات والتشطيب.

يمكن للسلع والخدمات الموعودة أن تكون متميزة وفقاً لها مع الفقرة 27 (أ) من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 15. **أن السلعة أو الخدمة مؤهلة لأن تكون من الممكن تمييزها بذاتها.** ويتجلى ذلك من حقيقة أن المقاول ، أو المنافسين للمقاول ، تتبع العديد من هذه السلع والخدمات بشكل منفصل للآخرين الزبائن. بالإضافة إلى ذلك ، يمكن للعميل توليد فائدة اقتصادية من السلع والخدمات الفردية باستخدام أو استهلاك أو بيع أو عقد تلك السلع أو الخدمات. ومع ذلك ، فإن السلع والخدمات ليست متميزة في سياق عقد وفقاً للفقرة 27 (ب) من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 15 (على أساس العوامل الواردة في الفقرة 29 من المعيار الدولي للتقارير المالية 15). وهذا هو ، وعد المقاول للنقل السلع والخدمات الفردية في العقد لا يمكن تحديدها بشكل منفصل عن وعود أخرى في العقد. ويتجلى ذلك من حقيقة أن المقاول يوفر خدمة كبيرة من دمج السلع والخدمات (المدخلات) إلى المستشفى (الناتج المجمع) الذي تعاقد عليه العميل.

#### **التحليل :**

نظراً لعدم استيفاء كلا المعيارين في الفقرة 27 من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 15 ، فإن السلع و الخدمات ليست متميزة. يحاسب المقاول جميع السلع والخدمات في العقد كالتزام أداء واحد.

## الخطوة الثالثة: تحديد سعر المعاملة

### سعر المعاملة

هو مبلغ العوض الذي تتوقع الشركة أن يكون لها حق فيه مقابل تحويل السلع أو الخدمات المتعهد بها إلى عميل باستثناء المبالغ التي يتم تحصيلها بالنيابة عن أطراف ثالثة (على سبيل المثال بعض ضرائب المبيعات). قد يتضمن العوض المتعهد به في عقد مع عميل مبالغ ثابتة أو مبالغ متغيرة أو كليهما.

### تقدير سعر المعاملة

تؤثر طبيعة وتوقيت ومبلغ العوض المتعهد به من قبل العميل على تقدير سعر المعاملة حيث ان سعر المعاملة قد يكون مباشر مثل أن يحتوي العقد على قيمة مقابل معين لعدد ثابت من البضائع و الخدمات التي سيتم توريدها في وقت قصير نسبياً و قد يكون سعر المعاملة معقد عندما تكون هناك بعض الحالات التي تتعلق بـ

- (1) عندما يكون المقابل متغير
- (2) التقديرات المقيّدة للعوض المتغير
- (3) عندما يكون هناك عناصر تمويل مهمة
- (4) عندما يكون المقابل غير نقدي
- (5) عندما يكون هناك مقابل مستحق للعميل

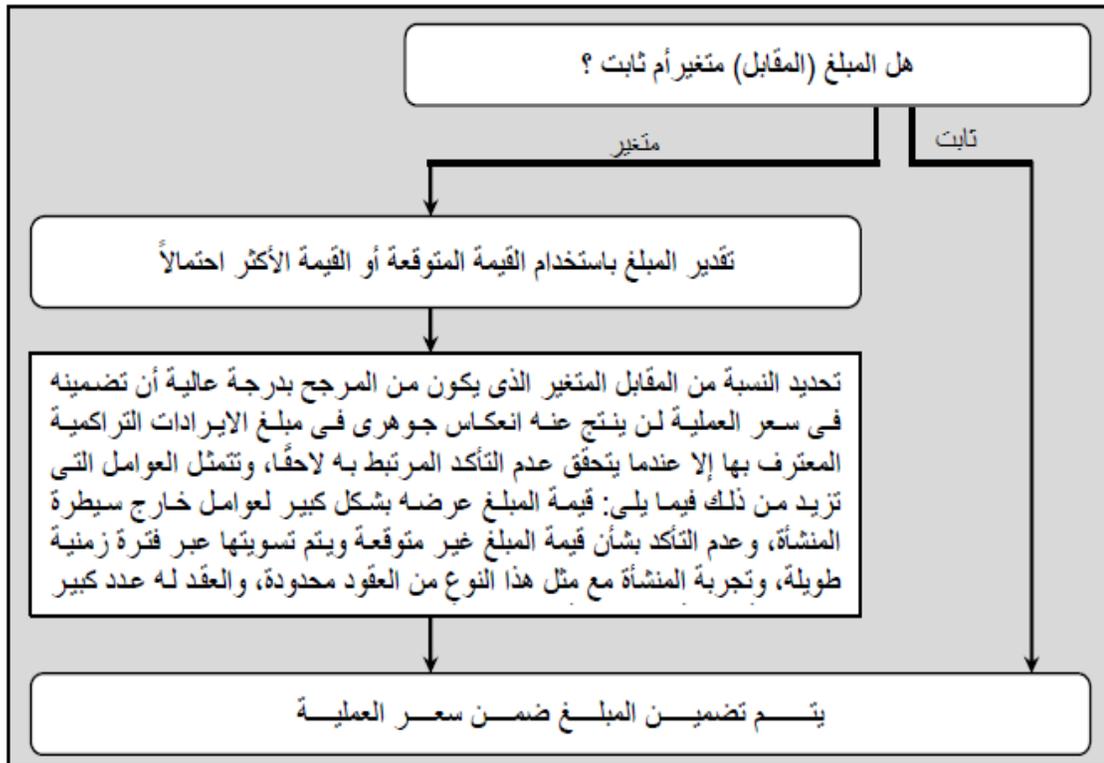
### 1- المقابل متغير :

يمكن أن يتغير مبلغ العوض نظراً امتيازات سعرية مثال (19)، أو مكافآت تحفيزية مثال (20)، لغرامات مثال (21) للخصومات أو التخفيضات ، أو رد المبالغ مثال (20)، أو الاستحقاقات للشراء المستقبلي، ، أو الحوافز، أو البنود الأخرى المشابهة. ويمكن أن يتغير العوض المتعهد به - أيضاً - إذا كان حق الشركة في العوض يتوقف على وقوع أو عدم وقوع حدث مستقبلي. على سبيل المثال، سيكون مبلغ العوض متغيراً إذا ما تم إما بيع منتج مع حق الإرجاع أو التعهد بمبلغ ثابت على أنه مكافأة أداء على إنجاز معلم محدد. قد يكون التغير المتعلق بالعوض الذي يتعهد به العميل مبين صراحة في العقد. وإضافة إلى شروط العقد فإن العوض المتعهد به يعد متغيراً يجب تقدير الاعتبار المتغير باستخدام إما:

- (1) **طريقة القيمة المتوقعة :** استناداً إلى المبالغ المرجحة الاحتمالية داخل نطاق (أي لعدد كبير من العقود المماثلة)
- (2) **المبلغ الأكثر احتمالاً :** هو المبلغ ضمن نطاق من المرجح أن يحدث (أي عندما يكون هناك عدد قليل من الكميات للنظر فيها).

<p>القيمة المتوقعة Expected value</p> <p>تتمثل القيمة المتوقعة في مجموع القيم المرجحة باحتمالات الحدوث Probability-weighted amounts لمجموعة من مبالغ المقابل المحتملة. وقد يكون هذا التقدير ملائمًا لقيم المقابل المتغير في حالة إذا كانت المنشأة لديها عدد كبير من العقود ذات خصائص مماثلة.</p>	<p>القيمة الأكثر احتمالاً Most likely amount</p> <p>تتمثل القيمة الأكثر احتمالاً في القيمة الوحيدة الأكثر احتمالاً لمجموعة من مبالغ المقابل المحتملة. وقد يكون هذا التقدير ملائمًا لقيم المقابل المتغير في حالة إذا كان العقد ذا ناتجين محتملين فقط (على سبيل المثال: المنشأة إما أن تستهدف مكافآت الأداء أو لا).</p>
<p>الطريقة المختارة يجب على المنشأة تطبيقها باستمرار طوال مدة العقد عند تقدير تأثير عدم التأكد على قيمة المقابل المتغير الذي يستحق للمنشأة.</p>	

جدول رقم (١) مقارنة بين القيمة المتوقعة والقيمة الأكثر احتمالاً



شكل رقم (٤) تحديد المقابل المتغير في سعر العملية

### **مثال (19) - تنازلات السعر**

يدخل الشركة في عقد مع عميل ، موزع ، في 1 ديسمبر 20 X7. يقوم الشركة بنقل 1000 منتج في بداية العقد مقابل سعر محدد في العقد من 100 وحدة عملة لكل منتج (مجموع الاعتبارات هو 100,000 وحدة عملة). الدفع من العميل مستحق عندما يقوم العميل ببيع المنتجات إلى العملاء النهائيين. عادة ما يبيع عميل الشركة المنتجات في الداخل 90 يوماً من الحصول عليها. السيطرة على نقل المنتجات للعميل على 1 ديسمبر 20 X7.

على أساس ممارساتها السابقة والحفاظ على علاقتها مع العميل ، تتوقع الشركة منح امتياز سعر لعملائها لأن ذلك سيمكن العميل من خصم المنتج وبالتالي الانتقال المنتج من خلال سلسلة التوزيع. وبالتالي ، فإن النظر فيها العقد متغير.

#### **الحالة (أ) - لا يقيس تقدير الاعتبار المتغير**

تتمتع الشركة بخبرة كبيرة في بيع هذه المنتجات وما شابهها. تشير البيانات التي يمكن ملاحظتها إلى أنه تاريخياً يمنح الشركة تنازلاً بسعر ما يقرب من 20 % من سعر البيع لهذه المنتجات. السوق الحالي تشير المعلومات إلى أن تخفيض السعر بنسبة 20 % سيكون كافياً لنقل المنتجات من خلال سلسلة التوزيع. الشركة **لم يمنح امتياز سعر أكبر بكثير من 20 % في العديد من السنوات.**

#### **لتقدير الاعتبارات المتغيرة التي سيحق لها الشركة**

تقرر الشركة استخدام طريقة القيمة المتوقعة (انظر الفقرة 53 (أ) من المعيار الدولي للتقارير المالية 15) لأنها الطريقة التي تتوقع الجهة توقعها بشكل أفضل الاعتبار الذي سيكون بعنوانه باستخدام طريقة القيمة المتوقعة ، وتقدر الشركة سعر الصفقة بـ 80,000 وحدة عملة (80 × 1000 وحدة). كما ينظر الشركة في المتطلبات الواردة في الفقرات 56-58 من المعيار الدولي للتقارير المالية 15 بتاريخ التقيد بتقديرات متغير المتغيرات لتحديد ما إذا كان تقدير المبلغ المتغير من 80,000 وحدة عملة **يمكن إدراجه في سعر الصفقة.**

يعتبر الشركة العوامل الواردة في الفقرة 57 من المعيار الدولي للتقارير المالية 15 والتي تمثلت في :

- يحدد أن لديها خبرة سابقة كبيرة مع هذا المنتج و معلومات السوق الحالية التي تدعم تقديرها
- بالإضافة إلى ذلك ، على الرغم من بعض عدم اليقين الناجم عن عوامل خارج نطاق تأثيرها ، استناداً إلى تقديرات السوق الحالية،
- تتوقع الجهة أن يتم حل السعر داخل إطار زمني قصير. وبالتالي ، فإن الشركة تخلص إلى أنه من المحتمل جداً أن انعكاس كبير في المبلغ المتراكم للإيرادات المعترف بها (أي 80.000 وحدة عملة) لن تحدث عندما يتم حل حالة عدم اليقين (أي عندما يكون المجموع الكلي يتم تحديد كمية من تنازلات السعر). وبالتالي ، فإن الكيان يعترف 80,000 وحدة عملة كدخل عندما يتم نقل المنتجات في 1 ديسمبر 20X7.

#### **الحالة B - تقدير المقابل المتغير مقيد**

لدى الشركة خبرة في بيع منتجات مماثلة. ومع ذلك ، فإن الشركة المنتجات لديها مخاطر عالية من التقادم والكيان يعاني من ارتفاع التقلبات في أسعار منتجاتها. تشير البيانات التي يمكن ملاحظتها إلى ذلك تاريخياً يمنح الكيان مجموعة واسعة من تنازلات الأسعار تتراوح من 20-60 % من سعر البيع لمنتجات مماثلة. السوق الحالي وتشير المعلومات أيضاً إلى أن انخفاضاً في السعر بنسبة 15 إلى 50 % قد يكون ضروري لنقل المنتجات من خلال سلسلة التوزيع.

### لتقدير الاعتبارات المتغيرة التي سيحق لها الشركة

يقرر الشركة استخدام طريقة القيمة المتوقعة (انظر الفقرة 53 (أ) من المعيار الدولي للتقارير المالية 15) لأنها الطريقة التي تتوقع الجهة توقعها بشكل أفضل الاعتبار الذي سيكون بعنوانه. باستخدام طريقة القيمة المتوقعة، ويقدر الشركة أن خصماً قدرة ٤٠% سيتم تقديمه، وبالتالي:

- تقدير المقابل المتغير هو 60000 وحدة عملة (60 وحدة عملة × 1000 منتج).
- كما تنظر الشركة في المتطلبات الواردة في الفقرات 56-58 من المعيار الدولي للتقارير المالية 15 بتاريخ تقيد تقديرات متغير المتغيرات لتحديد ما إذا كان بعض أو يمكن أن يكون كل المقدار التقديري من الاعتبارات المتغيرة بـ 60000 وحدة عملة المدرجة في سعر الصفقة. تعتبر الشركة العوامل في الفقرة 57 من المعيار الدولي للتقارير المالية 15 وتلاحظ أن مبلغ الاعتبار مرتفع للغاية عرضة للعوامل الخارجة عن تأثير الشركة (أي مخاطر التقادم) و المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 15
- من المحتمل أن يُطلب من الشركة توفير نطاق واسع من الأسعار تنازلات لنقل المنتجات من خلال سلسلة التوزيع. وبالتالي:

لا يمكن للشركة أن يشتمل على تقديره البالغ 60.000 وحدة عملة (أي خصم من 40%) في سعر الصفقة لأنها لا تستطيع أن تستنتج أنها كذلك احتمال كبير أن يكون هناك انعكاس كبير في كمية الإيرادات المتراكمة معترف بها لن يحدث.

على الرغم من تنازلات السعر التاريخية للشركة تتراوح بين 20-60 في المائة، وتشير معلومات السوق حالياً إلى أن سيكون من الضروري منح (15 - 50%) النتائج الفعلية للشركة كانت متسقة مع معلومات السوق الحالية في وقت سابق، مماثلة صفقة. وبالتالي، فإن الشركة تخلص إلى أنه من المحتمل جداً أن انعكاس كبير في المبلغ المتراكم للإيرادات المعترف بها لن يحدث إذا كان الكيان يتضمن 50.000 وحدة عملة في سعر الصفقة (سعر بيع 100 وحدة عملة) وامتياز سعر 50 في المائة) ، وبالتالي، فإنه يعترف بالإيراد عن تلك كمية لذلك، تثبت الشركة إيرادات 50,000 وحدة عملة عندما يتم نقل المنتجات وإعادة تقييم تقديرات سعر المعاملة على كل تاريخ إبلاغ حتى يتم حل حالة عدم اليقين وفقاً لـ الفقرة 59 من المعيار الدولي للتقارير المالية 15.

### مثال (20) - تقدير مبلغ المقابل المتغير (مكافأة تحفيزية)

يدخل مقاول في عقد مع عميل لإنشاء أصل مخصص. يعد الوعد بنقل الموجودات التزام أداء يتم الوفاء به زمن. إن المبلغ الموعود به هو 2.5 مليون وحدة عملة، لكن هذا المبلغ سيكون خفض أو زيادة اعتماداً على توقيت الانتهاء من الأصول.

على وجه التحديد، لكل يوم بعد 31 مارس 20 X7 أن الأصل غير مكتمل، فإن تم تخفيض الاعتمادات الموعودة بمبلغ 10,000 وحدة عملة. لكل يوم قبل 31 مارس أن الأصل قد اكتمل، يزيد الاعتبار الموعود به.

بالإضافة إلى ذلك، عند الانتهاء من الأصول، يقوم طرف ثالث بفحص الأصل و تعيين تقييم استناداً إلى مقاييس محددة في العقد. إذا كان الأصل يحصل على تصنيف محدد، سيحق للمقاول الحصول على مكافأة تحفيزية، 150.000 وحدة عملة

عند تحديد سعر الصفقة، يقوم المقاول بإعداد تقدير منفصل لـ كل عنصر من عناصر الاعتبار المتغير الذي يحق له استخدام المقاول طرق التقدير الموضحة في الفقرة 53 من المعيار الدولي للتقارير المالية 15:

- (1) يقرر المقاول استخدام طريقة القيمة المتوقعة لتقدير اعتبارات متغيرة مرتبطة بالعقوبة أو الحافز اليومي (أي 2.5 مليون وحدة عملة، زائد أو ناقص 10.000 وحدة عملة في اليوم). هذا لأنه هو الطريقة التي تتوقع الكيان أن ينتبأ بها بشكل أفضل الاعتبار الذي سيكون بعنوانه

(ب) يقرر المقاول استخدام أكبر مبلغ ممكن لتقدير المتغير النظر المرتبطة مكافأة الحافز. هذا لأن هناك هما فقط محصلتين محتملتين (150.000 وحدة عملة أو وحدة عملة) وهي الطريقة أن المقاول يتوقع أن يتنبأ بشكل أفضل بمقدار النظر الذي سيكون بعنوانه.

يعتبر المقاول المتطلبات الواردة في الفقرات 56-58 من المعيار الدولي للتقارير المالية 15 بتاريخ التقييد تقديرات متغير المتغيرات لتحديد ما إذا كان المقاول يجب أن يتضمن بعض أو كل تقديره للعقل المتغير في سعر الصفقة.

### مثال (21) - العقوبة تثير اهتمامًا متغيرًا

يدخل مقاول في عقد مع عميل لبناء أصل له مليون وحدة عملة بالإضافة إلى ذلك ، تشمل شروط العقد عقوبة 100,000 وحدة عملة إذا لم يتم الانتهاء من البناء في غضون ثلاثة أشهر من التاريخ المحدد في العقد. يخلص المقاول إلى أن الاعتبار الموعود في العقد يشمل مبلغ ثابت قدره 900.000 وحدة عملة وكمية متغيرة قدرها 100.000 وحدة عملة (ناشئة عن الغرامة).

تقيّد المنشأة الاعترافات المتغيرة وفقًا لـ

الفقرات من 50 إلى 54 من المعيار الدولي للتقارير المالية 15 وتعتبر المتطلبات في الفقرات 56-58 من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم 15 بشأن تقييد التقديرات الخاصة بدراسة متغيرة.

### مثال (22) - مكافأة الأداء مع نتائج متعددة

يبرم المقاول عقدًا مع شركة لبناء أصل مقابل 100,000 دولار أمريكي مكافأة الأداء التي تبلغ 50,000 دولار والتي سيتم دفعها على أساس وقت الانتهاء. يتناقص مقدار مكافأة الأداء بنسبة 10٪ في الأسبوع عن كل أسبوع بعد تاريخ الانتهاء المتفق عليه. متطلبات العقد مماثلة للعقود التي قام بها المقاول في السابق وتعتقد الإدارة أن مثل هذا تجربة تنبؤيه لهذا العقد. المقاول يخلص إلى أن القيمة المتوقعة الطريقة الأكثر تنبؤيه في هذه الحالة. يقدر المقاول أن هناك احتمال 60٪ أن العقد سيكون الانتهاء من تاريخ الانتهاء المتفق عليه ، وهو احتمال 30٪ أنه سيكون الانتهاء من أسبوع واحد في وقت متأخر ، واحتمال 10٪ أنه سيتم الانتهاء من أسبوعين متأخر كيف يحدد المقاول سعر الصفقة؟

#### التحليل :

يجب أن يشمل سعر الصفقة تقدير الإدارة لمقدار الاعتبار الذي سيحق للكيان عن العمل المنجز. الاحتمال-المرجحة الاعتبار

(رسوم ثابتة بالإضافة إلى مكافأة الأداء الكامل) $\times 60\%$ 150000 دولار	\$ 90,000
(رسوم ثابتة بالإضافة إلى 90٪ من مكافأة الأداء) $\times 30\%$ 43500 دولار	\$145000
(رسوم ثابتة بالإضافة إلى 80٪ من مكافأة الأداء) $\times 10\%$ 140000 دولار	\$14000
<b>مجموع المقابل المرجح</b>	<b>\$ 147500</b>

ويبلغ إجمالي سعر الصفقة 147.500 دولار بناءً على التقدير المرجح الاحتمال. سوف يقوم المقاول بتحديث تقديره في تاريخ كل تقرير. هذا المثال لا النظر في الحاجة المحتملة لتقييد تقدير المقابل المتغيرة المدرجة في سعر الصفقة.

## 2- التقديرات المقيدة للمقابل المتغير

يتم الاعتراف بالمعدل المتغير فقط إذا كان من المحتمل بدرجة كبيرة ألا يؤدي أي تغيير لاحق في تقديره إلى حدوث عكس مهم في الإيرادات (أي انخفاض كبير في الإيرادات المترجمة المعترف بها).

### أمثلة في كيفية تحديد سعر الصفقة؟

#### ■ تقدير المقابل المتغيرة - مكافأة الأداء مع نتيجتين

يدخل المقابل في عقد لإنشاء مرفق تصنيع للسيارات الصانع. سعر العقد هو 250 مليون دولار بالإضافة إلى رسم مكافأة 25 مليون دولار إذا كان اكتمال المرفق في تاريخ محدد. ومن المتوقع أن يستغرق العقد ثلاث سنوات اكتمال. للمقابل تاريخ طويل في إنشاء مرافق مماثلة. الجائزة الرسوم الثنائية (أي ، هناك فقط نتيجتين محتملتين) ويتم دفعها بالكامل الانتهاء من المنشأة. المقابل لن يتقاضى أي رسم قدره 25 مليون دولار إذا كان لم يكتمل المرفق بحلول التاريخ المحدد. يعتقد المقابل ، بناءً على خبرته ، أنه من المحتمل بنسبة 95% أن العقد سوف يتم الانتهاء بنجاح وقبل الموعد المستهدف. كيف يحدد المقابل سعر الصفقة؟

#### تحليل

من المناسب للمقابل استخدام طريقة المبلغ الأكثر احتمالاً لتقدير اعتبار متغير. وبالتالي فإن سعر الصفقة للعقد يبلغ 275 مليون دولار ، وتشمل سعر العقد الثابت 250 مليون دولار ورسوم المكافأة البالغة 25 مليون دولار. يجب تحديث هذا التقدير لكل تاريخ إبلاغ.

#### ■ المقابل متغيرة - النظر مقيد

مالك الأرض يبيع الأرض للمطور مقابل 1 مليون دولار. مالك الأرض يحق له أيضا الحصول على 5% من أي سعر مبيعات مستقبلي للأرض يزيد عن 5 ملايين دولار. مالك الأرض تحدد أن تجربتها مع عقود مماثلة لها قيمة تنبؤيه قليلة ، لأن الأداء المستقبلي لسوق العقارات سيتسبب في مقدار اعتبار متغير لتكون عرضة للغاية لعوامل خارج الكيان تأثير. بالإضافة إلى ذلك ، لا يتوقع أن يتم حل عدم اليقين في فترة قصيرة الوقت لأن المطور لا يملك خطأً الحالية لبيع الأرض. تحديد سعر الصفقة هل يجب أن يكون مالك الأرض متضمناً اعتبارات متغيرة في سعر الصفقة؟

#### تحليل

لا ينبغي أن يدرج أي مبلغ من الاعتبار المتغير في سعر الصفقة. أنه لا يوجد احتمالية عالية (IFRS) أن انعكاساً كبيراً لـ الإيرادات المترجمة المعترف بها لن تحدث نتيجة لتغيير في التقدير الاعتبار سوف يتلقى صاحب الأرض عند بيع الأرض في المستقبل. السعر الصفقة عند بداية العقد هو 1 مليون دولار. سيتم تحديث مالك الأرض تقديرها، بما في ذلك تطبيق القيد، في تاريخ كل تقرير حتى يتم حل عدم اليقين. وهذا يشمل النظر في ما إذا كان الحد الأدنى للمبلغ يجب أن يتم تسجيلها.

#### ■ دراسة متغيرة - إعادة تقييم لاحقة

افتراض نفس الحقائق مثل المثال ، مع المعلومات الإضافية التالية معروف لمالك الأرض بعد عامين من بداية العقد:

ارتفعت أسعار الأراضي بشكل ملحوظ في السوق يقدر مالك الأرض أنه محتمل أو محتمل بدرجة كبيرة (IFRS) أن عكساً كبيراً للعائدات التراكمية المعترف بها لن يحدث إلى 100000 دولار من الاعتبار المتغير على أساس مبيعات الأراضي القابلة للمقارنة في منطقة المطور بنشاط تسويق الأراضي للبيع كيف يمكن لمالك الأرض حساب التغيير في الظروف؟

### تحليل

يجب أن يقوم مالك الأرض بتعديل سعر المعاملة ليشمل 100000 دولار من المحتمل بدرجة كبيرة (IFRS) يحدث عكس كبير للإيرادات المتراكمة المعترف بها. مالك الأرض سوف تحديث تقديراتها ، إما صعوداً أو هبوطاً ، في كل تاريخ الإبلاغ حتى يتم حل عدم اليقين.

### ■ دراسة متغيرة - أشكال متعددة من الاعتبارات المتغيرة

تتعقد شركة البناء مع شركة بناء لبناء مصنع لإنتاج 10 دولارات مليون. يشمل الترتيب مكافأتي أداء على النحو التالي:

- المكافأة A: مليون دولار إذا تم الانتهاء من المنشأة في غضون ستة أشهر .
  - المكافأة B: مليون دولار إذا حصل المرفق على شهادة بيئية محددة .
- عند الانتهاء وتتعقد شركة البناء أنها ستستغرق ثمانية أشهر على الأقل حتى تكتمل ولكن هذا محتمل بدرجة كبيرة (IFRS) سوف يتلقى شهادة بيئية ، حيث أنها حصلت على الشهادة المطلوبة على غيرها مشاريع مماثلة. كيف تحدد شركة البناء سعر الصفقة؟

### تحليل

سعر الصفقة هو 11 مليون دولار. شركة البناء يجب أن تقيم كل شكل من أشكال متغير المتغير بشكل منفصل. لا يتم تضمين المكافأة A في سعر المعاملة. لا تعتقد شركة البناء أنها احتمال كبير (IFRS) أن عكساً كبيراً في مبلغ الإيرادات المتراكمة المعترف بها سوف لا يحدث. يجب تضمين المكافأة B في سعر المعاملة لدى شركة وقد استنتج أنه من محتمل للغاية (IFRS) ، استناداً إلى النتيجة على الأرجح ، انعكاس كبير في مبلغ الإيرادات المتراكمة معترف بها لن يحدث. ستقوم شركة بتحديث تقديراتها في كل تقرير التاريخ حتى يتم حل عدم اليقين.

### ■ مقابل متغيرة - تحديد الحد الأدنى للمبلغ

تعاقدت شركة الخدمات مع شركة تصنيع لتجديد تدفئة شركة التصنيع التهوية ، وتكييف الهواء (HVAC) النظام. شركة تصنيع يدفع خدمة شركة اعتبارات ثابتة قدرها 200000 دولار بالإضافة إلى 5000 دولار إضافية لكل تخفيض بنسبة 10٪ في التكاليف السنوية خلال السنة الأولى بعد التجديد. تقدر شركة الخدمات أنها ستتمكن من تقليل تكاليف شركة التصنيع بنسبة 20٪. على الرغم من ذلك ، تعتبر شركة الخدمات القيد على الاعتبارات المتغيرة و تحديد سعر الصفقة يخلص إلى أنه من المحتمل (U.S. GAAP) لن يؤدي خفض التكلفة بنسبة 10٪ إلى حدوث انعكاس كبير في الإيرادات المتراكمة معروف. يستند هذا التقييم إلى خبرة الشركة. على الأقل هذا المستوى من خفض التكاليف في العقود المماثلة. حققت خدمة شركة مستويات من 20٪ أو أكثر ، ولكن ليس باستمرار. كيف تحدد الشركة سعر الصفقة؟

### تحليل

سعر الصفقة في بداية العقد هو 205,000 دولار ، محسوباً كقيمة ثابتة النظر في مبلغ 200000 دولار بالإضافة إلى التقدير الأدنى المتغير المقدر 5000 دولار سيتم تلقياً مقابل تخفيض بنسبة 10٪ في تكاليف العميل. سوف خدمة شركة تحديث تقديراتها في تاريخ كل تقرير حتى يتم حل حالة عدم اليقين.

### ■ الوعد الصريحة والضمنية في العقد

يقوم مصنع ، ببيع منتج إلى موزع (أي زبونه) ثم إعادة بيعها إلى عميل نهائي.

#### الحالة A - الوعد الصريح بالخدمات

في العقد المبرم مع الموزع ، يتعهد المصنع بتوفير خدمات الصيانة بدون أي اعتبارات إضافية (أي "مجانية") لأي طرف (أي النهاية) العميل التي تشتري المنتج من الموزع. المصنع يوجه أداء خدمات الصيانة إلى الموزع و يدفع الموزع مبلغ متفق عليه لتقديم هذه الخدمات على نيابة المصنع . إذا كان العميل النهائي لا يستخدم خدمات الصيانة ، فإن المصنع غير ملزم بدفع الموزع. لأن التعهدات بخدمات الصيانة هو وعد بنقل البضائع أو الخدمات في المستقبل وهي جزء من التبادل التفاوضي بين المصنع والموزع ، المصنع يحدد أن الوعد لتقديم خدمات الصيانة هي التزام بالأداء (انظر الفقرة 26 (ز) من المعيار الدولي للتقارير المالية 15).

يخلص المصنع إلى أن الوعد سيمثل أداءً للالتزام بغض النظر عما إذا كان المصنع أو الموزع أو طرف ثالث يوفر الخدمة. وبالتالي ، فإن المصنع يخصص جزء من سعر الصفقة إلى الوعد لتقديم خدمات الصيانة.

#### الحالة B - وعد ضمني بالخدمة

لقد قدم المصنع تاريخياً خدمات الصيانة دون أي تكاليف إضافية اعتبار (أي "مجاناً") لإنهاء العملاء الذين يشترون منتج المصنع من الموزع. لا يتعهد المصنع صراحة بخدمات الصيانة خلال المفاوضات مع الموزع والعقد النهائي بين لا يحدد المصنع والموزع شروطاً أو شروطاً لهذه الخدمات.

ومع ذلك ، على أساس ممارسات العمل المعتادة ، يحدد المصنع في بداية العقد أنها قدمت وعداً ضمناً بتقديمها خدمات الصيانة كجزء من التبادل التفاوضي مع الموزع

أي أن ممارسات المصنع السابقة في تقديم هذه الخدمات تكون صالحة عند توقعات عملاء المصنع (أي الموزع والعملاء النهائيين) في وفقاً للفقرة 24 من المعيار الدولي للتقارير المالية 15. وبالتالي ، فإن المصنع يحدد الوعد بخدمات الصيانة كالتزام الأداء الذي هو عليه يخصص جزءاً من سعر المعاملة.

#### الحالة C - الخدمات ليست التزاماً بالأداء

في العقد مع الموزع ، المصنع لا يتعهد بتقديم أي خدمات الصيانة. بالإضافة إلى ذلك ، المصنع لا يقدم عادة خدمات الصيانة ، وبالتالي ، الممارسات التجارية العرفية لمصنع ، السياسات المنشورة والبيانات المحددة في وقت الدخول في العقد لم يخلق وعد ضمني لتوفير السلع أو الخدمات له الزبائن. يقوم المصنع بنقل السيطرة على المنتج إلى الموزع ، لذلك ، تم الانتهاء من العقد. ومع ذلك ، قبل البيع حتى النهاية العميل يقدم المصنع عرضاً لتقديم خدمات الصيانة لأي طرف التي تشتري المنتج من الموزع دون وعد إضافي الاعترافي

لا يتم تضمين وعد الصيانة في العقد بين المصنع والموزع في بداية العقد. هذا هو ، وقال الفقرة 24 من المعيار الدولي للتقارير المالية 15 ، فإن الكيان لا يعد بشكل صريح أو ضمني تقديم خدمات الصيانة إلى الموزع أو العملاء النهائيين

وبالتالي ، فإن المصنع لا يحدد الوعد بتقديم الصيانة كالتزام الأداء. بدلا من ذلك ، الالتزام بتقديم تتم المحاسبة على خدمات الصيانة وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي رقم 37 المخصص ، المطلوبات الطارئة والموجودات المحتملة

### • حق الارتجاع :

يجب على المنشأة أن تُثبت التزاماً ببرد مبلغ إذا استلمت المنشأة عوضاً من عميل وتتوقع رد بعض أو كامل ذلك العوض إلى العميل. ويتم قياس الالتزام ببرد المبلغ بمبلغ العوض المستلم (أو المستحق التحصيل) الذي لا تتوقع المنشأة أن يكون لها حق فيه (أي المبالغ التي لم يتم تضمينها في سعر المعاملة). ويجب تحديث التزام رد المبلغ ( والتغير المقابل في سعر المعاملة، وبناءً عليه، التغير في التزام عقد) في نهاية كل فترة تقرير مقابل التغيرات في الظروف.

توضح الأمثلة من 22 إلى 25 المتطلبات الواردة في الفقرات 56-58 من المعيار الدولي للتقارير المالية 15 بتاريخ تقديرات مقيدة لاعتبارات متغيرة. بالإضافة إلى ما يلي يتم توضيح المتطلبات في هذه الأمثلة:

1. الفقرة 55 من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 15 المتعلق بخصوم الاسترداد (مثال 23) ؛
2. الفقرات B20 - B27 من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 15 بشأن المبيعات مع حق العود (مثال 22) ؛ و
3. لفقرات 84-86 من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 15 بشأن تخصيص اعتبارات متغيرة لـ التزامات الأداء (مثال 25).

### مثال (23) - حق الاسترجاع

يدخل شركة في 100 عقد مع العملاء. كل عقد يتضمن بيع منتج واحد لـ (100) بسعر (100) CU ويكون إجمالي المنتجات  $CU100 \times 100 = CU10,000$

- يتم استلام النقد عند التحكم في نقل المنتجات. الممارسة الأعمال الاعتيادية للشركة هو السماح للعميل بإعادة أي استخدام المنتج غير مستخدم في غضون 30 يوماً ويستلم العميل من الشركة المبالغ ، علماً بان تكلفة لكل كل منتج هو CU60.
- يطبق الشركة متطلبات المعيار الدولي إعداد التقارير المالية رقم 15 على محفظة 100 عقد لأنه يتوقع بشكل معقول ، وفقاً للفقرة 4 ، الآثار على البيانات المالية من تطبيق هذه المتطلبات على المحفظة لن تختلف مادياً عن تطبيق المتطلبات على الفرد العقود داخل المحفظة.

لأن العقد يسمح للعميل بإعادة المنتجات ، اعتبار الاسترجاع من العميل هو متغير. لتقدير الاعتبار المتغير التي ستتحملها الشركة ، تقرر الشركة استخدام القيمة المتوقعة الطريقة (انظر الفقرة 53) (أ) من المعيار الدولي للتقارير المالية 15) لأنها الطريقة التي يقوم بها الشركة تتوقع أن تتنبأ بشكل أفضل بمقدار النظر الذي ستكون عليه مخول. باستخدام طريقة القيمة المتوقعة ، تقدر المنشأة أن 97 منتجاً لن تعاد.

كما ينظر الشركة في المتطلبات الواردة في الفقرات 56-58 من المعيار الدولي للتقارير المالية 15 بتاريخ التقيد تقديرات متغير المتغيرات لتحديد ما إذا كان المبلغ التقديري المتغير من اعتبارات (100)×CU 97 من المنتجات) CU 9,700 لا يتوقع أن تعاد يمكن إدراجها في سعر الصفقة.

الشركة يأخذ في الاعتبار العوامل الواردة في الفقرة 57 من المعيار الدولي للتقارير المالية 15 ويحدد ذلك على الرغم من تكون العوائد خارج نطاق تأثير الشركة ، ولديها خبرة كبيرة في تقدير العوائد لهذا المنتج ودرجة العملاء. بالإضافة إلى ذلك ، فإن سيتم حل عدم اليقين ضمن إطار زمني قصير فترة (أي العائد لمدة 30 يوماً) وبالتالي :

### إن الشركة تخلص إلى أنه :

- من المحتمل جدا أن يكون كبيرا إن العكس في المبلغ المتراكم للإيرادات المعترف بها (300 وحدة عملة) لن يحدث تحدث عندما يتم حل عدم اليقين (أي خلال فترة الإرجاع)
- تقدر الشركة أن تكاليف استرداد المنتجات ستكون غير جوهرية وتتوقع أن يمكن إعادة بيع المنتجات المرتجعة في الربح.

### الاعتراف بالإيراد :

- عند نقل التحكم في 100 منتج ، لا يتعرف الشركة الإيرادات للمنتجات الثلاثة التي تتوقع أن يتم إرجاعها. وبالتالي ، في وفقا للفقرات 55 و B21 من المعيار الدولي للتقارير المالية 15 ، يعترف الشركة بالتالية:
- a. إيرادات قدرها 9,700 وحدة عملة (97 × 100 CU) من غير المتوقع أن يتم رد 100٪ من منتجات)
  - b. التزام استرداد قيمة 300 CU (3 × 100 CU) منتجات متوقع استردادها)؛
  - c. أصل 180 CU (3 × 60 CU) المنتجات لحقها في استرداد المنتجات من العملاء على تسوية التزام الاسترداد).

CU10000 من حـ / النقدية

### إلى مذكورين

CU 9,700 حـ / إيرادات

CU300 حـ / التزام استرداد

### من مذكورين

CU 5,820 من حـ / تكلفة المبيعات

CU180 من حـ / أصل الحق في استرداد المنتج

CU 6.000 إلى حـ / المخزون

إذا علمت ان نسبة الاسترداد بلغت 7% ما هي القيود الواجب إجراءها

### من مذكورين

CU 400 حـ / إيرادات

CU 300 حـ / التزام استرداد

CU 700 إلى من حـ / النقدية

CU 420 من حـ / المخزون

### إلى مذكورين

CU 240 من حـ / تكلفة المبيعات

CU180 من حـ / أصل الحق في استرداد المنتج

### مثال 24 - حافظ خصم الحجم

تدخل المنشأة عقداً مع عميل في 1 يناير 20X8 للبيع المنتج (أ) بمبلغ (CU100) لكل وحدة. إذا اشترى العميل أكثر من 1000 وحدة من المنتج أ في السنة التقويمية ، يحدد العقد أن السعر لكل وحدة انخفض بأثر رجعي إلى 90 CU لكل وحدة. وبالتالي ، فإن النظر فيها العقد متغير.

بالنسبة للربع الأول المنتهي في 31 مارس 20X8 ، باعة المنشأة 75 وحدة من المنتج أ للعميل. تقدر المنشأة أن مشتريات العميل لن تكون كذلك تجاوز الحد الأقصى 1000 وحدة المطلوبة لحجم وحدة التخزين في تقويم سنوي.

يعتبر المنشأة المتطلبات الواردة في الفقرات 56-58 من المعيار الدولي للتقارير المالية 15 بتاريخ التقديرات التقديرية لاعتبارات متغيرة ، بما في ذلك العوامل في الفقرة 57 من المعيار الدولي للتقارير المالية 15 - يحدد الكيان أن لديه خبرة كبيرة مع هذا المنتج ومع نمط الشراء للمنشأة . وبالتالي ، فإن المنشأة تخلص إلى أنه من المحتمل جدا انعكاس كبير في المبلغ التراكمي للإيرادات المعترف بها (أي 100 وحدة عملة لكل وحدة) لن يحدث عندما يتم حل عدم اليقين (أي عندما يكون إجمالي قيمة المشتريات معروف). وبناء على ذلك ، تثبت المنشأة إيرادات قيمتها CU 7,500 (75 وحدة × 100 وحدة عملة لكل وحدة) للربع المنتهي في 31 مارس 20X8 .

في مايو 20X8، يحصل عميل المنشأة على شركة أخرى وفي الثانية الربع المنتهي في 30 يونيو 20X8 يبيع المنشأة 500 وحدة إضافية من المنتج للعميل. في ضوء الحقيقة الجديدة ، فإن المنشأة يقدر أن سوف تتجاوز مشتريات العميل الحد الأقصى المقدر بـ 1000 وحدة في السنة التقويمية وبالتالي سيكون مطلوبًا منه تخفيض سعر الوحدة بشكل رجعي إلى CU90. وبناء على ذلك ،

- تعترف المنشأة بإيرادات تبلغ 44,250 وحدة عملة عن الربع المنتهي 30 يونيو 20X8. واحسب المبلغ من 45000 وحدة عملة لبيع 500 وحدة (500 وحدة × 90 وحدة عملة) أقل من التغيير في سعر المعاملة بـ 750 وحدة عملة (75 وحدة × خفض سعر CU10) لتخفيض الإيرادات المتعلقة بالوحدات تم بيعها للربع المنتهي في 31 مارس 20X8 (انظر الفقرتين 87 و 88 من المعيار الدولي للتقارير المالية 15).

### مثال 25 - رسوم الإدارة الخاضعة للقيود

في 1 يناير 20X8، تدخل المنشأة في عقد مع عميل لتوفير الأصول خدمات الإدارة لمدة خمس سنوات. المنشأة يتلقى 2 في المائة فصلية رسوم الإدارة على أساس أصول العميل تحت الإدارة في نهاية كل ربع سنة. بالإضافة إلى ذلك ، يتلقى المنشأة رسوم الحوافز على أساس الأداء ٢٠ ٪ من عائد الصندوق الذي يفوق عائد يمكن ملاحظته . مؤشر السوق على مدى فترة خمس سنوات وبالتالي ، فإن كل من رسوم الإدارة ورسم الأداء في العقد هي اعتبارات متغيرة.

يقوم المنشأة بحساب الخدمات كواجب أداء منفرد في وفقا للفقرة 22 (ب) من المعيار الدولي للتقارير المالية 15 ، لأنه يقدم سلسلة من خدمات متميزة هي نفسها بشكل كبير ولها نفس النمط من نقل (نقل الخدمات إلى العميل مع مرور الوقت واستخدامها طريقة لقياس التقدم - أي قياس التقدم القائم على الوقت).

في بداية العقد ، يعتبر المنشأة المتطلبات في الفقرات من 50 إلى 54 من المعيار الدولي للتقارير المالية 15 بشأن تقدير الاعتبارات المتغيرة و المتطلبات في الفقرات 56 - 58 من المعيار الدولي للتقارير المالية 15 بشأن التقيد بالتقديرات دراسة متغيرة ، بما في ذلك العوامل الواردة في الفقرة 57 من المعيار الدولي للتقارير المالية 15 يلاحظ المنشأة أن النظر الموعد يعتمد على السوق و وبالتالي فهي عرضة لعوامل خارج نطاق تأثير الكيان. بالإضافة إلى رسوم الحوافز لديها عدد كبير ومجموعة واسعة من النظر المحتملة كميات. يلاحظ المنشأة أيضا أنه على الرغم من أن لديه خبرة مماثلة العقود ، هذه التجربة لها قيمة تنبؤية قليلة في تحديد المستقبل أداء السوق. لذلك ، لا يمكن للكيان عند بداية العقد استنتاج أنه من المحتمل جدًا حدوث انعكاس كبير في التراكمي مقدار الإيرادات المعترف بها لن يحدث إذا ضمنت الكيان تقدير رسوم الإدارة أو رسوم الحوافز في سعر الصفقة.

في تاريخ كل تقرير ، يقوم الكيان بتحديث تقديره لسعر المعاملة. وبالتالي ، في نهاية كل ربع ، تخلص المنشأة إلى أنها تستطيع ذلك تدرج في سعر الصفقة المبلغ الفعلي للإدارة الفصلية رسوم لأن يتم حل عدم اليقين. ومع ذلك ، فإن الشركة يخلص إلى ذلك لا يمكن أن يشمل تقديره لرسوم الحافز في سعر المعاملة عند هؤلاء تواريخ. هذا لأنه لم يكن هناك تغيير في تقييمها من بداية العقد - يشير تباين الرسوم على أساس مؤشر السوق أن المنشأة لا يمكن أن نستنتج أنه من المحتمل جدا أن يكون كبيرا عكس المبلغ المتراكم للإيرادات المعترف بها لن يحدث إذا كان وشملت الكيان تقديرها لرسوم الحوافز في سعر الصفقة. في 31 مارس 20X8 ، أصول العميل تحت الإدارة هي 100 مليون وحدة عملة. لذلك ، فإن رسوم الإدارة الفصلية الناتجة وسعر المعاملة هو مليون وحدة عملة

في نهاية كل ربع سنة ، يخصص المنشأة رسوم الإدارة الفصلية لـ الخدمات المتميزة المقدمة خلال الربع وفقا للفقرتان 84 (ب) و 85 من المعيار الدولي للتقارير المالية 15. ويرجع ذلك إلى أن الرسوم تتعلق على وجه التحديد جهود الكيان لنقل الخدمات لهذا الربع ، والتي هي متميزة من الخدمات المقدمة في أماكن أخرى ، وسيتم تخصيص الناتج المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية بما يتفق مع هدف التخصيص الوارد في الفقرة 73 من المعيار الدولي للتقارير المالية 15. وبالتالي ، فإن المنشأة تعترف بمبلغ 2 مليون وحدة عملة كإيرادات للربع المنتهية في 31 مارس 20X8.

### **3- وجود مكون تمويل مهم في العقد**

إذا كان توقيت الدفعات الذي تم الاتفاق عليه بين أطراف العقد (إما صراحة أو ضمنا) يقدم للعميل أو الشركة منفعة مهمة لتمويل تحويل السلع أو الخدمات إلى العميل. وفي تلك الظروف فإن العقد يتضمن مكون تمويل مهم. وقد يوجد التمويل المهم بغض النظر عما إذا كان التعهد بالتمويل مبيناً صراحة في العقد أو ضمناً من خلال شروط السداد المتفق عليها بين أطراف العقد .

**الهدف عند تعديل مبلغ العوض المتعهد به مقابل مكون التمويل المهم** هو أن تقوم المنشأة بإثبات الإيراد بمبلغ يعكس السعر الذي كان سيدفعه العميل مقابل السلع أو الخدمات المتعهد بها فيما لو كان العميل قد سدد نقدا مقابل تلك السلع أو الخدمات عندما (أو حالما) يتم تحويلها إلى العميل (أي سعر البيع النقدي).

### **العوامل التي يجب مراعاتها تشمل:**

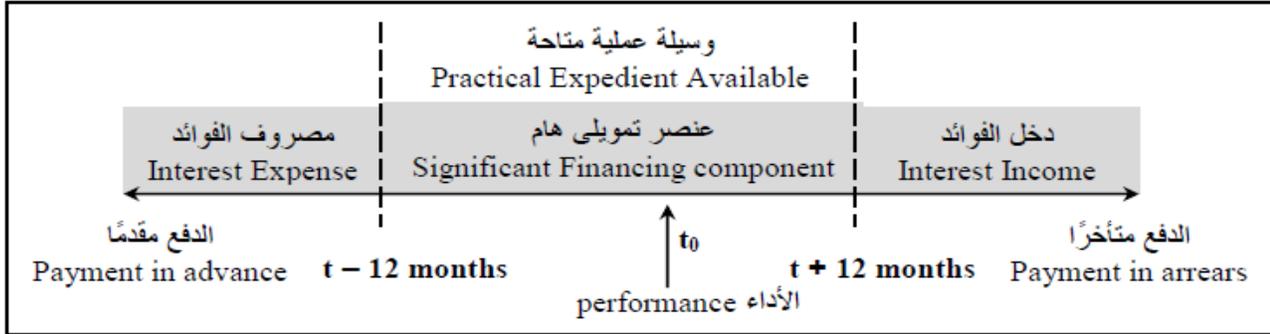
- الفرق بين المقابل وسعر البيع النقدي .
- الأثر المشترك لأسعار الفائدة وطول الفترة الفاصلة بين نقل السيطرة على البضائع أو الخدمات والدفع.

### **لا يوجد عنصر تمويل كبير عندما :**

- توقيت نقل السيطرة على السلع أو الخدمات هو وفقا لتقدير العميل .
- يكون الاعتبار متغيراً مع المقدار أو التوقيت بناءً على عوامل خارجة عن النطاق السيطرة على الأطراف .
- أن تكون الفترة بين قيام الشركة بتحويل سلعة أو خدمة متعهد بها إلى العميل وسداد العميل مقابل السلعة سنة أو أقل.
- الفرق بين العوض المتعهد به وسعر البيع النقدي للسلعة أو الخدمة ينشأ لأسباب غير تقديم التمويل بالنسبة لأي من العميل أو الشركة . حماية من عدم إكمال الطرف الآخر لبعض أو لجميع التزاماته بموجب العقد بشكل كاف .

### معدل الخصم الذي تعكسه معاملة تمويل

يجب أن يعكس الخصائص الائتمانية للطرف الذي يحصل على التمويل في العقد وأي رهن أو ضمان يقدمه العميل أو المنشأة، بما في ذلك الأصول التي يتم تحويلها في العقد عرض آثار التمويل (دخل الفائدة أو مصروف الفائدة) بشكل منفصل عن الإيرادات من العقود مع العملاء في بيان الدخل الشامل. ويتم إثبات دخل الفائدة أو مصروف الفائدة فقط بالقدر الذي يتم به إثبات أصل العقد (أو المبلغ المستحق التحصيل) أو التزام العقد عند المحاسبة عن العقد مع العميل.



شكل رقم (٥) الاعتراف بعنصر التمويل الهام

توضح الأمثلة من 26 إلى 30 المتطلبات الواردة في الفقرات 60-65 من المعيار الدولي للتقارير المالية 15 وجود عنصر تمويل كبير في العقد. بالإضافة إلى، يتم توضيح المتطلبات التالية في <sup>لمثال 26</sup>.  
 a. الفقرات 56-58 من المعيار الدولي للتقارير المالية 15 بشأن تقييد تقديرات المتغير الاعتباري؛ و  
 b. الفقرات B20 - B27 من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 15 بشأن المبيعات مع حق العودة.

### مثال 26 - مكون تمويل هام وحق من العودة

تقوم المنشأة ببيع منتج إلى عميل بقيمة ١٢١ وحدة عملة تدفع بعد ٢٤ شهرًا توصيل. يحصل العميل على السيطرة على المنتج في بداية العقد. يسمح العقد للعميل بإعادة المنتج خلال 90 يومًا.

المنتج جديد وليس لدى المنشأة أي دليل تاريخي ذي صلة بالمنتج العودة أو غيرها من أدلة السوق المتاحة. سعر البيع النقدي للمنتج هو 100 وحدة عملة، وهو ما يمثل المبلغ أن يدفع العميل عند التسليم لنفس المنتج المباع تحته شروط وأحكام مماثلة كما في بداية العقد. تكلفة المنتج هي 80 وحدة عملة. لا يتعرف المنشأة على الإيرادات عندما تنتقل السيطرة على المنتج إلى الزبون. هذا لأن وجود حق العودة وعدم وجود الأدلة التاريخية ذات الصلة يعني أن المنشأة لا يمكن استنتاج أنه هو احتمال كبير أن يكون هناك انعكاس كبير في كمية الإيرادات المتراكمة. لن يتم الاعتراف بها وفقًا للفقرات 56-58 من المعيار الدولي للتقارير المالية 15. وبالتالي، يتم الإقرار بالإيراد بعد ثلاثة أشهر عندما يكون حق عودة الهفوات.

يتضمن العقد مكون تمويل كبير ، وفقاً لـ الفقرات 60-62 من المعيار الدولي للتقارير المالية 15- وهذا واضح من الفرق بين مبلغ الوعد الموصي به من CU121 وسعر البيع النقدي من CU 100 في تاريخ نقل البضاعة إلى الزبون.

يشمل العقد معدل فائدة ضمنى بنسبة 10 % (أي سعر الفائدة أن أكثر من 24 شهراً خصصت النظر الموعود من CU121 إلى النقد سعر البيع من CU100). يقوم المنشأة بتقييم المعدل ويخلص إلى أنه بما يتناسب مع المعدل الذي سينعكس في تمويل منفصل المعاملة بين المنشأة وعملائه في بداية العقد.

توضح إدخلات دفتر اليومية التالية كيفية حساب الكيان لهذا العقد في وفقاً للفقرات B20 - B27 من المعيار الدولي للتقارير المالية 15.

1. عندما يتم نقل المنتج إلى العميل ، وفقاً للفقرة B21 من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 15: من CU 80 من حـ/ أصل الحق في استرداد المنتج<sup>(أ)</sup> CU 80 إلى حـ / المخزون

(أ) لا يعتبر هذا المثال التكاليف المتوقعة لاسترداد الأصل.

2. خلال فترة حق الارتجاع لمدة ثلاثة أشهر ، لا يتم الاعتراف بأي فائدة تم الاعتراف بالمستحق.

3. عندما ينقضي حق الرجوع (لا يتم إرجاع المنتج):

CU100 من حـ/ ذمم مدينة<sup>(أ)</sup>

CU100 إلى حـ / إيرادات

CU80 من حـ/ تكلفة المبيعات

CU80 إلى حـ / أصل للمنتج المراد إعادته

(أ) يقاس المستحق المعترف به وفقاً للمعيار الدولي للتقارير المالية 9.

يفترض هذا المثال أنه لا يوجد فرق مادي بين القيمة العادلة المستحق عند بداية العقد والقيمة العادلة للمستحق عندما يتم الاعتراف بها في الوقت الذي ينقضي فيه حق الارتجاع. بالإضافة إلى ذلك ، هذا على سبيل المثال لا تعتبر محاسبة انخفاض قيمة المستحق.

حتى يتلقى المنشأة الدفعة النقدية من العميل ، إيرادات الفوائد سوف يتم الاعتراف بها وفقاً للمعايير الدولية للتقارير المالية 9. عند تحديد الفعالية سعر الفائدة وفقاً للمعيار الدولي للتقارير المالية رقم 9 ، فإن الشركة سينظر في الباقي مصطلح تعاقدى.

### مثال عملي :

باعت شركة صناعية منتجين (س، ص) مقابل 150,000 وحدة عملة تدفع في بداية التعاقد ، المنتج (س) يسلم في سنتين بينما المنتج (ص) يسلم في ثلاث سنوات ، اعتبرت الشركة الصناعية ان عليها التزامين اداء ، وان كل منتج يسلم في نقطة زمنية محددة ، وقد خصصت الشركة المبلغ الكلي 37,500 وحدة عملة للمنتج (س) و112,500 ريال للمنتج (ص) ، اعتبرت الشركة ان المقابل المالي يتضمن شق تمويلي بفائدة 6% سنوياً كيف تتم المحاسبة عن العقد طبقاً للمعيار ؟

في بداية العقد تسجل الشركة التزام بمبلغ 150.000 وحدة عملة

1. 150000 CU من ح/ النقدية  
CU 150000 الى ح/ التزام العقد

في نهاية السنة يتم احتساب فائدة علة المبلغ بواقع 6% = 9000 وحدة عملة (15000\*6%)  
2. 9,000 CU من ح/ مصروف فائدة

CU 9,000 الى ح/ التزام العقد

في نهاية السنة الثانية يتم احتساب فائدة علة المبلغ بواقع 6% = 9540 وحدة عملة (159,000\*6%)  
3. 9,540 CU من ح/ مصروف فائدة

CU 9,540 الى ح/ التزام العقد

وعليه فإن المبلغ المعترف به كإيراد للمنتج س = 42,135 وحدة عملة (37,500 \* 1.06 \* 1.06). وبناء عليه يجري القيد التي

4. 42,135 CU من ح/ التزام العقد

CU 42,135 الى ح/ الإيرادات

في نهاية السنة الثالثة يتم احتساب فائدة على المبلغ الباقي (126,405 + 112,500 + 13,905 CU) بواقع 6% = 7,584 وحدة عملة

5. 7,584 CU من ح/ مصروف فائدة

CU 7,584 الى ح/ التزام العقد

ليكون التزام الأداء عند تسليم البضاعة ص = 133.989 وحدة عملة (7.584 + 126.405 CU)

6. 133.989 CU من ح/ التزام العقد

CU 5 الى ح/ الإيرادات

### **مثال 27 - الدفعة المحتجزة على عقد طويل الأجل**

يدخل الكيان في عقد لبناء مبنى يتضمن دفعات المجدولة الرئيسية للأداء من قبل الكيان في جميع أنحاء مدة العقد من ثلاث سنوات. سيتم الوفاء بالتزام الأداء مع مرور الوقت والمدفوعات معلم بارز أن يتزامن مع أداء الكيان المتوقع.

ينص العقد على أن النسبة المئوية المحدد لكل دفعة رئيسية يجب أن يتم حجبها (أي الاحتفاظ بها) بواسطة العميل في جميع أنحاء الترتيب ودفعها للكيان فقط عندما المبنى مكتمل.

تخلص المنشأة إلى أن العقد لا يتضمن تمويلًا كبيرًا مكون. تتزامن الدفعات الرئيسية مع أداء الكيان والعقد يتطلب الاحتفاظ بالمبالغ لأسباب أخرى غير توفير التمويل وفقا للفقرة 62 (ج) من المعيار الدولي للتقارير المالية 15 اقتطاع نسبة مئوية محددة من كل دفعة أساسية حماية العميل من المقاول الذي فشل في إكماله بشكل كاف التزامات بموجب العقد.

### **مثال 28 - تحديد معدل الخصم**

يدخل الشركة في عقد مع عميل لبيع المعدات. السيطرة على نقل المعدات إلى العميل عند توقيع العقد. السعر وذكر في العقد هو مليون CU بالإضافة إلى نسبة تعاقدية قدرها 5 في المائة من الفائدة ، تدفع في 60 قسط شهري من CU18,871.

#### **الحالة أ - يعكس سعر الخصم التعاقدى المعدل في سعر منفصل معاملة التمويل**

في تقييم معدل الخصم في العقد الذي يحتوي على كبير عنصر التمويل ، يلاحظ الشركة أن النسبة التعاقدية الخمسة في المائة الفائدة التي تعكس المعدل الذي سيتم استخدامه في تمويل منفصل المعاملة بين الشركة و عميله في بداية العقد (أي معدل الفائدة التعاقدية خمسة في المائة يعكس خصائص الائتمان الزبون). شروط السوق للتمويل يعني أن سعر البيع النقدي للمعدات هي مليون وحدة عملة. يتم الاعتراف بهذا المبلغ كإيراد وكقرض المستحق عند انتقال السيطرة على المعدات إلى الزبون. حسابات المستحق وفقا للمعايير الدولية للتقارير المالية 9.

#### **الحالة B - معدل الخصم التعاقدى لا يعكس المعدل في معاملة تمويل منفصلة**

في تقييم معدل الخصم في العقد الذي يحتوي على كبير عنصر التمويل ، تلاحظ الشركة أن النسبة التعاقدية الخمسة في المائة الفائدة أقل بكثير من معدل الفائدة 12 في المائة الذي سيكون تستخدم في معاملة تمويل منفصلة بين الشركة و عميله في بداية العقد (أي أن نسبة الفائدة التعاقدية البالغة 5 في المائة لا تفعل ذلك تعكس خصائص الائتمان الخاصة بالعميل). هذا يشير إلى أن النقدية سعر البيع أقل من مليون وحدة عملة.

وفقا للفقرة 64 من المعيار الدولي للتقارير المالية 15 ، يحدد الشركة سعر الصفقة عن طريق تعديل المبلغ الموعود للنظر في التفكير المدفوعات التعاقدية باستخدام معدل الفائدة 12 في المائة الذي يعكس خصائص الائتمان للعميل. وبالتالي ، يحدد الكيان ذلك سعر المعاملة هو CU848,357 (60 دفعة شهرية بقيمة CU18,871 وحدة عملة مخصومة بنسبة 12 في المائة). تعترف المنشأة بإيرادات وقرض مستحق لهذا المبلغ. حسابات الكيان للقرض المستحق وفقا للمعيار الدولي للتقارير المالية 9.

### **مثال 29 - الدفع المسبق وتقييم معدل الخصم**

تدخل المنشأة في عقد مع عميل لبيع أحد الأصول. السيطرة على سيتم تحويل الأصل إلى العميل في غضون عامين (أي التزام الأداء سيكون راضيا في نقطة زمنية). يتضمن العقد بديلين **خيارات الدفع**: دفع 5,000 وحدة عملة للسيطرة على الموجودات أو دفع 400 وحدة عملة عند توقيع العقد في عامين عندما يحصل العميل ينتخب العميل لدفع 4,000 وحدة عملة عند توقيع العقد.

تخلص المنشأة إلى أن العقد يحتوي على تمويل كبير المكون بسبب طول الوقت بين الوقت الذي يدفع فيه العميل الأصل وعند نقل الكيان الأصل إلى العميل ، وكذلك أسعار الفائدة السائدة في السوق.

سعر الفائدة الضمني في المعاملة هو 11.8 في المائة ، وهو الفائدة معدل ضروري لجعل خيارين بديلين للدفع اقتصاديًا ما يعادل. ومع ذلك ، يحدد المنشأة الفقرة 64 من المعيار الدولي للتقارير المالية 15 ، المعدل الذي ينبغي استخدامه في تعديل المواعيد والنظر هو 6 في المائة ، وهو معدل الاقتراض المتزايد للمنشأة .  
توضح إدخلات اليومية التالية كيفية قيام الكيان بحساب عنصر تمويل كبير:  
(أ) الاعتراف بمسؤولية العقد عن الدفعة المستلمة البالغة 4 آلاف وحدة نقدية في بداية العقد:

السيولة النقدية CU4,000

التزام العقود CU4,000

(ب) خلال السنتين من تاريخ بدء العقد حتى نقل الأصول ، يقوم المنشأة بتعديل مبلغ التعويض المواعيد به وفقاً للفقرة 65 من المعيار الدولي للتقارير المالية 15) ويمتد إلى العقد المسؤولية عن طريق الاعتراف بالفائدة على 40,000 وحدة عملة لستة في المائة لمدة عامين:

مصروفات الفوائد CU494

التزام العقود CU494

(أ)  $CU494 = CU4000 \times (6 \text{ في المائة للفائدة في السنة لمدة سنتين})$

(ج) الاعتراف بالإيرادات لنقل الأصول:

التزام العقود CU 4944

إيرادات CU 4944

### مثال 30 - الدفعة المقدمة

مصنّع منتج تقني ، يدخل في عقد مع العميل لتوفير الدعم العالمي لتكنولوجيا الهاتف وإصلاح التغطية لمدة ثلاث سنوات جنباً إلى جنب مع منتجاتها التكنولوجية. العميل يشتري خدمة الدعم في وقت شراء المنتج. النظر في الخدمة هو CU300 إضافية. يجب على العملاء الذين يختارون شراء هذه الخدمة دفع ثمنها مقدماً (على سبيل المثال ، خيار الدفع الشهري غير متوفر).

لتحديد ما إذا كان هناك عنصر تمويل كبير في العقد ، يعتبر المصنّع طبيعة الخدمة المقدمة و الغرض من شروط الدفع. تتقاضى المنشأة مبلغاً واحداً مقدماً ، ليس الغرض الأساسي من الحصول على التمويل من العميل ولكن ، بدلاً من ذلك ، لتعظيم الربحية ، مع الأخذ في الاعتبار المخاطر المرتبطة بها مع تقديم الخدمة. على وجه التحديد ، إذا كان العملاء يمكن أن يدفع شهرياً ، فإنها سيكون أقل عرضة للتجديد وسكان العملاء التي لا تزال مستمرة استخدام خدمة الدعم في السنوات اللاحقة قد تصبح أصغر وأقل تنوعاً

بمرور الوقت (أي أن العملاء الذين يختارون التجديد تاريخياً هم من يقومون بذلك استخدام أكبر للخدمة ، وبالتالي زيادة تكاليف المنشأة). بالإضافة إلى ، العملاء يميلون إلى استخدام الخدمات أكثر إذا دفعوا شهرياً بدلاً من صنع مقدماً الدفع. وأخيراً ، سيتحمل المصنّع تكاليف إدارية أعلى مثل التكاليف المتعلقة بإدارة التجديدات وجمعها شهرياً المدفوعات.

في تقييم المتطلبات في الفقرة 62 (ج) من المعيار الدولي للتقارير المالية 15 ، المصنّع يحدد أن شروط الدفع تم تنظيمها في المقام الأول لأسباب أخرى من توفير التمويل للمصنّع. يتقاضى المصنّع دفعة مقدمة واحدة مبلغاً للخدمات نظراً لشروط الدفع الأخرى (مثل الشروط الشهرية خطة الدفع) تؤثر على طبيعة المخاطر التي يتحملها المصنّع تقديم الخدمة ويجوز جعلها غير اقتصادية لتوفير الخدمة. كنتيجة لتحليلها ، تخلص المصنّع أنه لا يوجد شيء مهم عنصر التمويل.

#### 4- المقابل غير النقدي

لتحديد سعر المعاملة للعقود التي يتعهد فيها العميل بعوض في شكل غير نقدي فإنه :

- قياس العوض غير النقدي (أو قياس التعهد بعوض غير نقدي) القيمة العادلة. إذا لم يتم تحديدها بشكل موثوق ، يتم قياس العوض بشكل غير مباشر بالرجوع إلى أسعار البيع المستقلة للسلع أو الخدمات المتعهد بها للعميل (أو فئة عملاء) مقابل العوض .

#### مثال 31 - استحقاق الاعتبار غير النقدي

تدخل المنشأة في عقد مع عميل لتقديم خدمة أسبوعية لـ سنة واحدة. تم توقيع العقد في 1 يناير 20X1 ويبدأ العمل فوراً. يستنتج المنشأة أن الخدمة هي أداء واحد التزام وفقاً للفقرة 22 (ب) من المعيار الدولي للتقارير المالية 15. وهذا يرجع إلى أن المنشأة هو توفير سلسلة من الخدمات المميزة التي هي نفسها إلى حد كبير ولديك نفس نمط النقل (نقل الخدمات إلى العميل) الوقت واستخدام نفس الأسلوب لقياس التقدم - وهذا هو ، على أساس الوقت قياس التقدم).

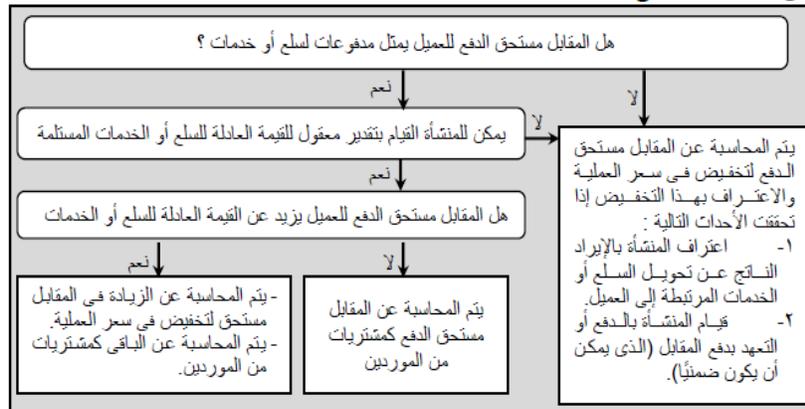
في مقابل الخدمة ، يعد العميل بـ 100 سهم من أسهمه المشتركة الأسهم في الأسبوع للخدمة (ما مجموعه 5,200 سهم للعقد). الشروط في يتطلب العقد أن يتم دفع الأسهم عند نجاحها الانتهاء من كل أسبوع من الخدمة. يقيس المنشأة تقدمه نحو يرضي كاملة من التزام الأداء مع اكتمال كل أسبوع من الخدمة. لتحديد ال سعر الصفقة (ومبلغ الإيراد المطلوب) ، المنشأة يقيس القيمة العادلة 100 سهم التي يتم استلامها عند الانتهاء من كل منها الخدمة الأسبوعية. لا يعكس المنشأة أي تغييرات لاحقة في المعرض قيمة الأسهم المستلمة (أو المستحقة) في الإيرادات.

#### 5- المقابل المستحق السداد للعميل

المبالغ النقدية التي تسدها الشركة أو تتوقع أن تسدها إلى العميل (أو إلى أطراف أخرى تشتري سلع أو خدمات المنشأة من العميل). ويتضمن العوض الواجب السداد إلى العميل أيضاً استحقاقات الشراء المستقبلية أو البنود الأخرى (على سبيل المثال، الكوبونات وقسائم الشراء التي يمكن استخدامها مقابل المبالغ المستحقة الشركة) أو أطراف أخرى تشتري سلع أو خدمات المنشأة من العميل .

تحاسب عن العوض الواجب السداد إلى العميل على أنه تخفيض في سعر المعاملة . ما لم يتم السداد مقابل سلعة أو خدمة تم استلامها من العميل في هذه الحالة لا يتم إجراء أي تعديل - باستثناء الحالات التالية:

- يتجاوز المقابل المدفوع القيمة العادلة للبضائع أو الخدمات المستلمة (يتم تحديد الفرق مقابل سعر المعاملة)
- لا يمكن تحديد القيمة العادلة للسلع أو الخدمات بشكل موثوق به (المبلغ الكامل المأخوذ مقابل سعر المعاملة).



شكل رقم (٦) المعالجة المحاسبية للمقابل مستحق الدفع للعميل

### مثال 32 - اعتبار مستحق للعميل

يدخل المنشأة الذي يصنع السلع الاستهلاكية في عقد لمدة عام ، ببيع البضائع لعميل يمثل سلسلة عالمية كبيرة من متاجر البيع بالتجزئة. يلتزم العميل بشراء ما لا يقل عن 15 مليون وحدة عملة خلال العام. يتطلب العقد أيضاً من المنشأة إجراء دفعة غير قابلة للاسترداد 1.5 مليون وحدة عملة للعميل عند بدء العقد. سيعوض مبلغ 1.5 مليون وحدة عملة العميل مقابل التغييرات التي يحتاجها لجعل رفوفها لاستيعاب منتجات المنشأة.

ينظر المنشأة في المتطلبات الواردة في الفقرات 70-72 من المعيار الدولي للتقارير المالية 15 ويخلص إلى أن الدفعة إلى العميل ليست في مقابل جيد أو خدمة تنقل إلى المنشأة. هذا لأن المنشأة لا تحصل على السيطرة على أي حقوق على رفوف الزبون. وبالتالي ، فإن المنشأة تحدد ، وفقاً للفقرة 70 من المعيار الدولي للتقارير المالية 15 ، 1.5 مليون وحدة عملة الدفع هو تخفيض من سعر الصفقة.

يطبق المنشأة المتطلبات الواردة في الفقرة 72 من المعيار الدولي للتقارير المالية 15 وينتهي أن يتم احتساب المبلغ المستحق كتخفيض في المعاملة السعر عندما تعترف المنشأة بإيرادات لنقل البضائع. وبالتالي ، عندما تقوم المنشأة بنقل البضائع إلى العميل ، فإن المنشأة ينخفض سعر المعاملة لكل سلعة بنسبة 10 في المائة (1.5 مليون وحدة عملة (CU15 مليون)). لذلك ، في الشهر الأول الذي تقوم فيه الجهة بنقل البضائع بالنسبة للعميل ، تعترف المنشأة بإيرادات بقيمة 1.8 مليون وحدة عملة (2.0 مليون وحدة عملة) مبلغ فواتير أقل بقيمة 1.0 مليون وحدة عملة مستحقة الدفع للعميل).

الهدف عند تخصيص سعر المعاملة هو أن تقوم الشركة بتخصيص سعر المعاملة على كل التزام أداء (أو سلعة أو خدمة من الممكن تمييزها بذاتها) بمبلغ يصف مبلغ العوض الذي تتوقع الشركة أن يكون لها حق فيه مقابل تحويل السلع أو الخدمات المتعهد بها إلى العميل.

يجب تخصص سعر المعاملة على كل التزام أداء يتم تحديده في العقد على أساس سعر بيع نسبي مستقل فيما عدا :

- تخصيص الحسومات لتخصيص مثال رقم (34)
- العوض الذي يتضمن مبالغ متغيرة . مثال رقم (35)

### التخصيص الذي يستند إلى أسعار البيع المستقلة (سعر الصفقة)

هو السعر الذي ستبيع به الشركة بشكل منفصل سلعة أو خدمة متعهد بها إلى العميل. وأفضل دليل على سعر البيع المستقل

### سعر البيع القابل للرصد :

يحدد عندما تبيع الشركة تلك السلعة أو الخدمة بشكل منفصل في ظروف مشابهة إلى عملاء مشابهين. والسعر المبين تعاقدياً أو المبين في قائمة الأسعار لسلعة أو خدمة قد يكون هو (ولكن لا يجوز الافتراض بأنه هو) سعر البيع المستقل لتلك السلعة أو الخدمة.

### سعر البيع غير قابل للرصد :

يجب على الشركة تقدر سعر البيع المستقل بمبلغ ينتج عنه تخصيص سعر المعاملة المحقق لهدف التخصيص. وعند تقديرها لسعر المستقل تأخذ في الحسبان جميع المعلومات (بما في ذلك أحوال السوق، والعوامل الخاصة بالشركة والمعلومات عن العميل أو فئة العميل) المتاحة بشكل معقول. وأن تستخدم إلى أكبر حد المدخلات القابلة للرصد وأن تطبق طرق التقدير بشكل متنسق في الظروف المشابهة.

### الطرق الملائمة لتقدير سعر البيع المستقل :

تتضمن الطرق الملائمة لتقدير سعر البيع المستقل لسعة أو خدمة ما يلي، ولكنها لا تقتصر عليه:

من خلال تقويم السوق الذي تباع فيه السلع أو الخدمات وتقدير السعر الذي سيكون العميل في ذلك السوق راعياً في دفعه مقابل تلك السلع أو الخدمات. وقد يتضمن ذلك الأسلوب أيضاً الرجوع إلى أسعار من منافسي الشركة لسلع أو خدمات مشابهة وتعديل تلك الأسعار حسب الضرورة لتعكس تكاليف وهوامش الشركة .	<b>منهج التقويم المعدل للسوق :</b>
من خلال التنبؤ بتكاليفها المتوقعة للوفاء بالتزام أداء ومن ثم إضافة هامش مناسب مقابل تلك السلعة أو الخدمة	<b>منهج التكلفة المتوقعة زائدا الهامش :</b>
بالرجوع إلى مجموع سعر المعاملة مطروحا منه مجموع أسعار البيع المستقلة القابلة للرصد لسلع أو خدمات أخرى متعهد بها في العقد	<b>منهج القيمة المتبقية :</b>

### ■ منهجية التخصيص

توضح الأمثلة من 33 إلى 35 المتطلبات الواردة في الفقرات 73-86 من المعيار الدولي للتقارير المالية 15 تخصيص سعر الصفقة إلى التزامات الأداء. بالإضافة إلى ذلك ، فإن يتم توضيح المتطلبات التالية في المثال 35: (أ) الفقرة 53 من المعيار الدولي للتقارير المالية 15 بشأن اعتبارات متغيرة ؛ و (ب) فقرة B63 من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 15 بشأن النظر في شكل المبيعات أو الإتاوات المستندة إلى الاستخدام في تراخيص الملكية الفكرية

### مثال 33 - منهجية التخصيص

تدخل الشركة في عقد مع عميل لبيع المنتجات أ و ب و ج مقابل CU100. سوف تستوفي الشركة التزامات الأداء لكل منها من المنتجات في نقاط زمنية مختلفة. المنشأة تباع بانتظام المنتج أ بشكل منفصل وبالتالي فإن سعر البيع المستقل يمكن ملاحظته مباشرة. لا يمكن ملاحظة أسعار البيع المستقلة لمنتجات ب و ج بشكل مباشر مستقل .

لأن أسعار البيع المستقلة للمنتجات ب و ج ليست مباشرة غير قابلة للرصد يمكن ملاحظة ذلك ، يجب على المنشأة تقديرها. لتقديرها لتقدير البيع المستقل الأسعار، يستخدم الكيان **منهج التقويم المعدل للسوق** للمنتج ب والتكلفة المتوقعة بالإضافة إلى **منهج التكلفة المتوقعة زائدا الهامش ج**. في جعل تلك التقديرات ، فإن الشركة يزيد من استخدام المدخلات التي يمكن ملاحظتها (وقال الفقرة 78 من المعيار الدولي للتقارير المالية 15). تقدر المنشأة أسعار البيع المستقلة

لمنتج	قائمة بذاتها سعر البيع	طريقة
المنتج أ	50	يمكن ملاحظتها مباشرة قابل للرصد (انظر الفقرة 77 من المعيار الدولي للتقارير المالية 15)
المنتج ب	25	تعديل <b>منهج التقويم المعدل للسوق</b> (انظر الفقرة 79 (أ) من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 15)
المنتج ج	75	<b>منهج التكلفة المتوقعة زائدا الهامش</b> (انظر الفقرة 79 (ب) من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 15)
	150	مجموع

يتلقى العميل خصمًا لشراء مجموعة البضاعة بسبب ذلك مجموع أسعار البيع المستقل (CU150) يتجاوز الموعودة اعتبار (CU100). يعتبر الشركة ما إذا كان لديه أدلة يمكن ملاحظتها حول التزام الأداء الذي ينتمي إليه الخصم بالكامل (في وفقا للفقرة 82 من المعيار الدولي للتقارير المالية 15) وتخلص إلى أنها لا تفعل ذلك. وبالتالي ، وفقا لل فقرات 76 و 81 من المعيار الدولي للتقارير المالية 15 ، فإن الخصم يتم تخصيصها بشكل متناسب عبر المنتجات أ ، ب ، ج. الخصم ، و لذلك يتم تخصيص سعر المعاملة على النحو التالي:

المنتج	سعر CU	المعاملة المخصص
المنتج أ	33	$(CU50 \div CU150 \times CU100)$
المنتج ب	17	$(CU25 \div CU150 \times CU100)$
المنتج ج	50	$(CU75 \div CU150 \times CU100)$
	<b>100</b>	<b>مجموع</b>

### ■ تخصيص الخصم

يوجد خصم عندما يكون مجموع سعر البيع المستقل لكل التزام أداء يتجاوز المبلغ المستحق الدفع . يتم توزيع الخصومات على أساس تناسبي ، ما لم يكن هناك دليل يمكن ملاحظته على أن الخصم يتعلق فقط بالتزام أداء واحد أو أكثر، ولكن ليس بجميع التزامات الأداء في العقد بعد الوفاء بجميع المعايير التالية:

- يتم بانتظام بيع السلع أو الخدمات (أو مجموعة منها) في التزام الأداء على أساس أنها قائمة بذاتها ،
- الخصم هو نفسه إلى حد كبير بالنسبة للخصم الذي سيتم منحه على أساس مستقل .

### مثال 34 - تخصيص خصم

يقوم الشركة ببيع المنتجات A و B و C بشكل منتظم ، وبالتالي إنشاء أسعار البيع المستقلة التالية:

المنتج	سعر البيع المستقل CU
المنتج أ	40
المنتج ب	55
المنتج ج	45
مجموع	<b>140</b>

بالإضافة إلى ذلك ، تقوم الشركة ببيع المنتجات ب و ج معًا بشكل منتظم مقابل CU60.

### الحالة أ - تخصيص خصم لواحد أو أكثر من التزامات الأداء

- تدخل الشركة في عقد مع عميل لبيع المنتجات أ و ب و ج بمقابل CU100. سوف يستوفي الشركة التزامات الأداء لكل منها من المنتجات في نقاط زمنية مختلفة.
- يتضمن العقد خصم 40 وحدة عملة على الصفقة الشاملة ، والتي سيتم تخصيصها بالتناسب مع جميع التزامات الأداء الثلاثة عندما تخصيص سعر المعاملة باستخدام **سعر البيع النسبي المستقل الطريقة** (وفقا للفقرة 81 من المعيار الدولي للتقارير المالية 15). ومع ذلك ، لأن الشركة تبيع بانتظام المنتجات ب و ج معا بمبلغ CU60 والمنتج أ CU40 ، لديها أدلة على أن الخصم الكامل ينبغي تخصيصها ل يتعهد بنقل المنتجات B و C وفقا للفقرة 82 من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 15.
- إذا كان الشركة ينقل السيطرة في المنتجات ب و ج في نفس النقطة الزمنية ، فعندئذ يمكن للشركة ، كمسألة عملية ، أن يفسر نقل تلك المنتجات كواجب أداء واحد. بمعنى ، يمكن للشركة تخصيص

CU60 من سعر الصفقة إلى الالتزام الأداء واحد والتعرف على إيرادات CU60 عندما يتم نقل المنتجات ب و ج في نفس الوقت إلى العميل.

■ إذا كان العقد يتطلب من الكيان نقل التحكم في المنتجات ب و ج في نقاط مختلفة في الوقت المناسب ، ثم الكمية المخصصة من CU60 بشكل فردي مخصص للوعد بنقل المنتج ب (سعر البيع المستقل من CU55) والمنتج ج (سعر البيع المستقل من CU45) على النحو التالي:

المنتج	سعر المعاملة المخصص CU
المنتج ب	$33(CU100 \div CU55)$ إجمالي سعر البيع المستقل $(CU60 \times)$
المنتج ج	$27(CU100 \div CU45)$ إجمالي سعر البيع المستقل $(CU60 \times)$
مجموع	60

#### الحالة ب - النهج المتبقي مناسب

تدخل الشركة عقداً مع عميل لبيع المنتجات أ و ب و ج الموصوفة في الحالة أ. يتضمن العقد أيضاً وعداً بنقل المنتج د. مجموع الاعتمادات في العقد هو CU 130. سعر البيع المستقل المنتج د متغير بدرجة كبيرة (انظر الفقرة 79 (ج) من المعيار الدولي للتقارير المالية 15) لأن هذا الشركة تبيع المنتج د للعملاء المختلفين لمجموعة واسعة من المبالغ (CU15-CU45). وبالتالي ، يقرر الشركة تقدير القيمة المستقلة

سعر بيع المنتج د باستخدام النهج المتبقي. قبل تقدير سعر البيع المستقل للمنتج د باستخدام النهج المتبقي ، تحدد الشركة ما إذا كان ينبغي تخصيص أي خصم التزامات الأداء الأخرى في العقد وفقاً الفقرتان 82 و 83 من المعيار الدولي للتقارير المالية 15.

كما هو الحال في الحالة أ ، لأن الشركة بيع المنتجات بشكل منتظم من ب و ج معاً بمقابل CU60 والمنتج أ بمقابل CU40 ، لديها أدلة ملحوظة على أن CU100 ينبغي أن يكون المخصصة لهذه المنتجات الثلاثة وخصم CU40 ينبغي تخصيصها ل يتعهد بنقل المنتجات ب و ج وفقاً للفقرة 82 من المعيار الدولي للتقارير المالية 15-. باستخدام النهج المتبقي ، تقدر الشركة سعر البيع المستقل للمنتج د ليكون CU30 على النحو التالي:

المنتج	سعر البيع المستقل CU
المنتج أ	40
المنتج ب	33
المنتج ج	27
المنتج د	30
مجموع	130

يلاحظ الشركة أن الناتج 30 وحدة عملة مخصصة للمنتج د ضمن مجموعة من أسعار البيع التي يمكن ملاحظتها (CU15 - CU45). لذلك ، الناتج توزيع (انظر الجدول أعلاه) يتفق مع هدف التخصيص في الفقرة 73 من المعيار الدولي للتقارير المالية 15 والمتطلبات الواردة في الفقرة 78 من المعيار الدولي للتقارير المالية 15.

### الحالة ج - النهج المتبع غير مناسب

تتطبق نفس الوقائع كما في الحالة ب على الحالة ج فيما عدا أن سعر الصفقة هو 105 وحدة عملة بدلا من CU130. وبالتالي ، فإن تطبيق النهج المتبقي سوف ينتج عنه سعر بيع مستقل لـ CU5 للمنتج د (معاملة CU105 السعر أقل CU100 المخصصة للمنتجات أ و ب و ج). الشركة تخلص ذلك لم يكن CU5 يصور بإخلاص مقدار النظر إلى الشركة يتوقع أن يحق له في مقابل الوفاء بالتزامه الأداء نقل المنتج د ، لأن CU5 لا تقارب البيع المستقل سعر المنتج د ، الذي يتراوح من CU15 – CU45. وبالتالي ، فإن الشركة استعراض بياناته التي يمكن ملاحظتها ، بما في ذلك تقارير المبيعات والهوامش ، لتقدير سعر البيع المستقل للمنتج د باستخدام طريقة أخرى مناسبة. الشركة يخصص سعر المعاملة من CU130 إلى المنتجات أ و ب و ج و د باستخدام أسعار البيع النسبية القائمة بذاتها لتلك المنتجات وفقاً لـ الفقرات 73-80 من المعيار الدولي للتقارير المالية 15.

### تخصيص المقابل ( العوض ) المتغير

يتم تخصيص الاعتبارات المتغيرة كلياً لالتزام الأداء (أو سلعة أو خدمة متميزة ضمن التزام الأداء) ، إذا كان كلاهما:

- تتعلق شروط الاعتبارات المتغيرة بشكل محدد بالوفاء بالتزام الأداء (أو نقل السلعة أو الخدمة المميزة ضمن الأداء التزم)
- يتناسب تخصيص الاعتبارات المتغيرة مع مبدأ توزيع سعر المعاملة على أساس ما تتوقع الجهة استلامه من أجل تلبية التزام الأداء (أو نقل سلعة أو خدمة متميزة ضمن التزام الأداء).

### مثال 35 - تخصيص اعتبارات متغيرة

يدخل الكيان في عقد مع عميل لمالكين فكريين التراخيص X و Y ، التي يحددها الكيان لتمثل اثنين التزامات الأداء كل راضي في نقطة زمنية. قائم بذاته وتبلغ أسعار بيع التراخيص X 800 و Y 1000 وحدة عملة على التوالي.

### الحالة (أ) - اعتبارات متغيرة تخصص بالكامل لأداء التزام واحد

السعر المذكور في عقد التراخيص X هو مبلغ ثابت قدره 800 وحدة عملة التراخيص Y هو الاعتبار هو ثلاثة في المائة من المبيعات المستقبلية للعميل المنتجات التي تستخدم التراخيص Y. لأغراض التخصيص ، تقدر المنشأة الإتاوات القائمة على المبيعات (أي الاعتبارات المتغيرة) لتكون 1,000 وحدة عملة ، وفقاً مع الفقرة 53 من المعيار الدولي للتقارير المالية 15.

لتخصيص سعر المعاملة ، تعتبر المنشأة المعايير في الفقرة 85 من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 15 وتخلص إلى أن الاعتبار المتغير (أي الإتاوات القائمة على المبيعات) ينبغي أن تخصص بالكامل لرخصة Y. الكيان يستنتج أن المعايير الواردة في الفقرة 85 من المعيار الدولي للتقارير المالية 15 قد استوفيت لما يلي الأسباب:

(أ) الدفع المتغير يتعلق تحديداً بنتيجة من التزام الأداء بنقل التراخيص Y (أي العميل المبيعات اللاحقة من المنتجات التي تستخدم تراخيص Y).

(ب) تخصيص مبالغ الإتاوة المتوقعة من 1000 وحدة عملة بالكامل إلى الرخصة Y تتسق مع هدف التخصيص الوارد في الفقرة 73 من المعيار الدولي للتقارير المالية 15. ويرجع ذلك إلى تقدير الكيان لمقدار المبيعات الإتاوات (1000 وحدة عملة) تقارب سعر البيع المستقل لـ ويقترب التراخيص Y والمبلغ الثابت من CU 800 من القائمة المستقلة سعر بيع التراخيص X. يخصص الكيان CU800 لتراخيص X في وفقاً للفقرة 86

من المعيار الدولي للتقارير المالية 15. ويرجع ذلك إلى ، على أساس تقييم الحقائق والظروف المتعلقة بكلًا التراخيص ، تخصيص الترخيص Y بعض الاعتبارات الثابتة بالإضافة إلى الكل من الاعتبارات المتغيرة لن تفي هدف التخصيص في الفقرة 73 من المعيار الدولي للتقارير المالية 15.

- تقوم المنشأة بنقل الترخيص Y عند بداية العقد وتحويل الترخيص X بعد شهر واحد. عند نقل الترخيص Y ، لا يتعرف الكيان الإيرادات لأن الاعتبار المخصص للمرخص Y هو في صورة الامتياز القائم على المبيعات. لذلك ، وفقا للفقرة B63 من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 15 ، فإن الكيان يعترف بإيرادات الإتاوة المبنية على المبيعات عندما تكون لاحقة تحدث المبيعات.
- عندما يتم نقل الترخيص X ، فإن الكيان يتعرف على أنه CU 800 كإيراد المخصصة لرخصة X.

### الحالة B - النظر المتغير المخصص على أساس قائم بذاته أسعار البيع

السعر المذكور في عقد الترخيص X هو مبلغ ثابت من CU300 و الترخيص Y هو الاعتبار هو خمسة في المائة من المبيعات المستقبلية للعميل المنتجات التي تستخدم الترخيص Y. تقدير الكيان للإتاوات القائمة على المبيعات (أي المقابل المتغير) هو 1,500 وحدة عملة وفقاً للفقرة 53 من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 15.

لتخصيص سعر المعاملة ، تطبق المنشأة المعايير في الفقرة 85 من المعيار الدولي للتقارير المالية 15 لتحديد ما إذا كان سيتم تخصيص الاعتبارات المتغيرة (أي الإتاوات القائمة على المبيعات) بالكامل إلى الترخيص Y. عند تطبيق المعايير ،

ويخلص الكيان إلى أنه على الرغم من أن المدفوعات المتغيرة ترتبط تحديداً ب النتيجة من التزام الأداء بنقل الترخيص Y (أي مبيعات العملاء اللاحقة من المنتجات التي تستخدم ترخيص Y) ، وتخصيص اعتبار متغير تماما لرخصة ذ ستكون غير متناسقة مع مبدأ لتخصيص سعر الصفقة. تخصيص CU300 لترخيص X و لا يعكس مبلغ 1,500 إلى الرخصة Y التخصيص المعقول للمعاملة السعر على أساس أسعار البيع المستقلة للرخص X و Y من CU800 و 1000 وحدة عملة ، على التوالي. وبالتالي ، فإن الكيان يطبق العام متطلبات التوزيع في الفقرات 76-80 من المعيار الدولي للتقارير المالية 15.

يخصص الكيان سعر المعاملة لـ CU300 إلى التراخيص X و Y في أساس أسعار البيع النسبية القائمة بذاتها من CU 800 و CU1,000، على التوالي.

يخصص الكيان أيضاً الاعتبار المتعلق بالإتاوات القائمة على المبيعات في أساس سعر البيع المستقل النسبية. ومع ذلك ، وفقاً للفقرة B63 من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 15 ، عندما يقوم أي كيان بترخيص ملكية فكرية الاعتبار هو في شكل ملكية تستند إلى المبيعات ، لا يمكن للكيان الاعتراف بالإيراد حتى وقت لاحق من الأحداث التالية: المبيعات اللاحقة تحدث أو استيفاء التزام الأداء (أو راض جزئياً).

يتم نقل الترخيص Y إلى العميل في بداية العقد و يتم نقل الترخيص X بعد ثلاثة أشهر. عندما يتم نقل الترخيص Y ، فإن يعترف الكيان كإيرادات في CU167 (CU300 × CU1,800 ÷ CU1,000) المخصصة الترخيص Y. عند نقل الترخيص X ، يتعرف الكيان على أنه دخل تم تخصيص (CU1,800 × CU800 ÷ CU133 CU300) للترخيص X.

في الشهر الأول ، تكون الإتاوة المستحقة من الشهر الأول من مبيعات العميل CU200 . وبالتالي ، وفقاً للفقرة B63 من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 15 ، فإن الكيان يعترف بأنه إيرادات و CU111 (CU200 × CU1,800 ÷ CU1,000) المخصصة الترخيص Y (الذي تم تحويله إلى العميل وبالتالي فهو راض التزام الأداء). تعترف المنشأة بخصم عقد مقابل CU89 (CU200 × CU1,800 ÷ CU800) المخصصة لترخيص X. هذا لأنه على الرغم من أن حدث البيع اللاحق من قبل عميل الكيان ، والأداء لم يتم الوفاء بالالتزام الذي تم تخصيصه.

### مثال تخصيص في مقابل العوض المستحق للعميل :

باعت احدى شركات الحاسب الالى جهاز ل احد العملاء بمبلغ 2,000 وحدة عملة ومعه قسيمة خصم بنسبة 25% على أي مشتريات اخرى بشترائها من الشركة خلال 60 يوم من تاريخ عملية البيع هذه ، وتتوقع الشركة ان نسبة 80% ان يستفيد العميل من قسيمة الخصم خلال 60 يوم وذلك بشراء منتجات في حدود 500 وحدة عملة . في الفترة التالية اشترى العميل منتجات بمبلغ 300 وحدة عملة فقط دفع مقابلها 225 وحدة عملة وانتهي حقة في الباقي .

### التحليل :

القيمة المقدرة للقسيمة = CU100 (CU500 \* 25% \* 80%)  
تخصيص مبلغ الجهاز بين القسيمة والجهاز باعتبار ان القسيمة تمثل خصم

الجهاز	سعر CU	نسبة التخصيص	التخصيص
الجهاز	2000	95.29	1,905 (2,000*2,100/2,000)
القسيمة	100	4.76	95 (100*2,100/100)
	<b>2,100</b>	<b>%100</b>	<b>2,000</b>

CU2,000 من ح/ السيولة النقدية الى مذكورين  
CU 95 ح/ التزام العقد  
CU 1.905 ح/ الإيرادات

في الفترة التالية :

CU225 من ح/ السيولة النقدية

CU 95 من ح/ التزام العقد

CU 320 الى ح/ الإيرادات

أفترض في المثال السابق اشترى العميل بمبلغ 500 وحدة ودفع 375 وحدة عملة . في الفترة التالية يجرى القيد كما يلي :

CU375 من ح/ السيولة النقدية

CU 95 من ح/ التزام العقد

CU 470 الى ح/ الإيرادات

### مثال :

شهرية مقابل خدمة الاتصالات تعاقدت شركة يمن موبايل للإتصالات مع احد العملاء لمدة 12 شهر من خلال عقد مكتوب تضمن بنده ما يلي :

- يقوم العميل بدفع رسوم شهرية مقابل خدمة الإتصالات بقيمة 5,000 ريال يمني .
- يقوم العميل إستلام جهاز محمول مجاناً في تاريخ بداية العقد .

علما ان شركة الاتصالات تبيع الجهاز المحمول بشكل منفصل بقيمة بقيمة 55,000 ريال يمني وتكلفة الجهاز 30,000 ريال يمني وتقدم خدمة الإتصالات الشهرية لعملائها المدفوعة مقدما منفصلة بقيمة 1,000 ريال شهريا

المطلوب : كيف تحاسب شركة الاتصالات عن العقد وفقاً للمعيار رقم 15 ؟

## الحل :

### خطوات الاعتراف بالإيراد :

- 1- تحديد العقد مع العميل : يوجد عقد مع العميل بتقديم خدمة الاتصالات لمدة 12 شهراً مع جهاز محمول .
- 2- تحديد التزام الإداء : يوجد التزامين أداء ( قيمة الجهاز + خدمة اتصالات لمدة 12 شهر )
- 3- تحديد سعر الصفقة :  $12 * 5000 = 60,000$  ريال يمني .
- 4- تخصيص السعر على التزامات الإداء :

تخصيص سعر الصفقة ( ريال يمني )	نسبة التخصيص	سعر البيع المنفصل	
(60,000*67,000/55,000)	49,254	55,000	الجهاز المحمول
(60,000*67,000/12.000)	10,746	12,000	خدمة الاتصالات
	<b>60,000</b>	<b>67,000</b>	

- 5- الاعتراف بالإيرادات : يتم الاعتراف بإيرادات الجهاز المحمول عند الوفاء بالتزام الإداء أي عند نقطة تسليم الجهاز للعميل ويتم الاعتراف بتقديم خدمات الاتصالات الشهرية على مدار فترة العقد لان الالتزام يتم على فترة زمني . وتكون قيود كما يلي :
  - في 1 يناير 2018 : عند تسليم الجهاز المحمول للعميل :
    - من مذكورين
    - 49,254 ريال يمني ح/ اصل تعاقد
    - 30,000 ريال يمني ح/ تكلفة بيع الأجهزة المحمول
    - الى مذكورين
    - 49,254 ريال يمني ح/ إيرادات بيع الأجهزة المحمول
    - 30,000 ريال يمني ح/ مخزون الأجهزة
  - عند تقديم الخدمة كل شهر :
    - 5,000 ريال يمني ح/ النقدية
    - الى مذكورين
    - 4,105 ريال يمني ح/ اصل تعاقد
    - 895 ريال يمني ح/ إيرادات خدمة اتصالات

### الوفاء بالتزامات الأداء

تُثبت إيراداتاً عندما (أو حالما) تفي الشركة بالتزام أداء عن طريق تحويل سلعة أو خدمة متعهد بها (أي أصل) إلى عميل. ويعد الأصل بأنه قد تم تحويله عندما (أو حالما) يحصل العميل على سيطرة على ذلك الأصل. حدد المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية الدولية (IFRS) (15) طريقتين أساسيتين للاعتراف بالإيراد على أن تكون الطريقة الثانية أي طريقة الاعتراف بالإيراد على مدى فترة من الزمن هي الاولى بالاختبار ، فلو لم ينطبق اي شرط من شروط الاعتراف بالإيراد على مدى فترة من الزمن فإن الاعتراف بالإيراد سيكون بشكل تلقائي بطريقة الاعتراف بالإيراد عند نقطة معينة من الزمن الشكل التالي يوضح مسار اتخاذ القرار في معالجة الاعتراف بالإيراد

## الخطوة الخامسة: الاعتراف بالإيراد

### الطريقة الاولى - الاعتراف بالإيراد عند نقطة معينة من الزمن - At a single point of time

الاعتراف بالإيرادات في الوقت الذي تقوم فيه الجهة بتحويل السيطرة على الأصل إلى العميل والذي يشير إلى ان الوفاء بالتزام الاداء يتم في لحظة معينة و مثال ذلك تسليم البضاعة المطلوبة مرة واحدة و هناك العديد من المحددات التي تساعد المختصين عند تقييم نقل السيطرة و تحديد ان الاعتراف بالإيراد يتم عند نقطة معينة من الزمن مراعاتها و هي :

- انتقال ملكية الاصل بإثباتات قانونية .
- نشأة التزام بالدفع للبائع .
- حيازة او وضع يد على الاصل . (العنوان القانوني للأصل)
- انتقال المخاطر و المنافع الخاصة بالملكية للعميل .
- قبول الاصل من قبل العميل.

يتم تقويم ما إذا كان العميل قد حصل على سيطرة على الأصل خلال :

- استخدام الأصل لإنتاج سلع أو تقديم خدمات (بما في ذلك الخدمات العامة)؛
- استخدام الأصل لتعزيز قيمة الأصول الأخرى؛
- استخدام الأصل لتسوية الالتزامات أو تخفيض المصروفات؛
- بيع الأصل أو مبادلتته؛
- رهن الأصل للحصول على قرض؛
- الاحتفاظ بالأصل .

### الطريقة الثانية - الاعتراف بالإيراد على مدى فترة من الزمن Over a period of time

الاعتراف بالإيراد على مدى فترة من الزمن يشير إلى ان الوفاء بالتزام الاداء يتم على لحظات متكررة من الزمن أو على مدى فترة من الزمن أي ان تسليم البضاعة او اتمام الخدمة تتم على مراحل للوفاء بالالتزام الاداء الواحد و مثال ذلك تقديم بعض الخدمات مثل التدقيق أو الخدمات الاستشارية أو عقود المقاولات طويلة الاجل و كل هذه تعد امثلة على الحالات التي يجب ان يعترف بالإيراد بها على مدى فترة من الزمن ، و هناك العديد من المحددات التي تساعد المختصين على تحديد ان الاعتراف بالإيراد يتم على مدى فترة من الزمن و هي:

- العميل يتلقى المنافع التي يقدمها أداء الشركة ويستهلكها في الوقت نفسه حالما قامت المنشأة بالأداء- و مثال ذلك عندما تقوم شركة تنظيف بتقديم خدمات التنظيف بناء على عقد سنوي .
- عمل الشركة يخلق أو يعزز الأصول التي يسيطر عليها العميل - و مثال ذلك عندما يقوم المقاول ببناء مبنى على ارض تخص العميل
- عندما تقوم الشركة بتصنيع او تجميع الاصل الذي لا يوجد له اي استخدام بديل سوى بيعه لعميل محدد و بالتالي فإن للشركة الحق في استلام الدفعات مقابل العمل المنجز - و مثال ذلك عندما تقوم شركة مصنعة بتصميم ماكينة خاصة بتصنيع البلاستيك بمواصفات خاصة تخص العميل .

### **مثال (36) - يتلقى العميل في نفس الوقت ويستهلك الفوائد**

يدخل المنشأة في عقد لتقديم خدمات معالجة الرواتب الشهرية إلى عميل لمدة عام واحد. يتم احتساب خدمات معالجة كشوف المرتبات الموعودة كخدمة فردية التزام الأداء وفقاً للفقرة 22 (ب) من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 15 - الوفاء بالتزام الأداء بمرور الوقت وفقاً للفقرة 35 (أ) من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 15 لأن العميل يتلقى ويستهلك في نفس الوقت فوائد أداء المنشأة في معالجة كل معاملة من كشوف المرتبات وعندما تتم معالجة كل معاملة. حقيقة أن منشأة أخرى لن تحتاج إلى إعادة أداء خدمات معالجة الرواتب للخدمة التي يمتلكها المنشأة المقدمة حتى الآن يدل أيضاً على أن العميل يتلقى في وقت واحد وتستهلك فوائد أداء المنشأة أثناء أداء المنشأة. (يتجاهل المنشأة أي قيود عملية على نقل الباقي التزام الأداء ، بما في ذلك أنشطة الإعداد التي تحتاج إلى أن يقوم بها كيان آخر.) يعترف المنشأة بالإيرادات بمرور الوقت من قبل قياس تقدمه نحو الرضا الكامل لهذا الأداء التزام وفقاً لل فقرات 39-45 و B14-B19 من المعيار الدولي للتقارير المالية 15.

### **مثال (37) - تقييم الاستخدام البديل والحق في دفع**

تدخل مكتب في عقد مع عميل لتقديم خدمة استشارية ينتج عن المكتب تقديم رأي محترف للعميل. الرأي المهني يتعلق بالحقائق والظروف الخاصة بالعملاء. إذا قام العميل بإنهاء عقد الاستشارات لأسباب بخلاف فشل المكتب في الأداء كما هو موعود ، يتطلب العقد من العميل تعويض المكتب عن التكاليف التي تكبدتها بالإضافة إلى 15 في المائة إضافية . يقارب الهامش 15٪ هامش الربح للمكتب التي يكسبها من عقود مماثلة. تعتبر المكتب المعيار الوارد في الفقرة 35 (أ) من المعيار الدولي للتقارير المالية 15 و المتطلبات في الفقرتين B3 و B4 من المعيار الدولي للتقارير المالية 15 لتحديد ما إذا كانت يتلقى العميل في وقت واحد ويستهلك فوائد أداء المكتب. إذا كان المكتب غير قادر على الوفاء بالتزامه و استعان العميل بشركة استشارية أخرى لتقديم الرأي ، والآخر ستحتاج الشركة الاستشارية إلى إعادة تنفيذ العمل الذي قام به المكتب بشكل كبير قد أكملت حتى الآن ، لأن شركة الاستشارات الأخرى لم يكن لديك الاستفادة من أي عمل قيد التنفيذ من قبل المكتب. طبيعة الرأي المهني هو أن العميل سوف يستفيد من فوائده أداء المكتب فقط عندما يتلقى العميل الرأي المهني.

وبالتالي ، يستخلص المكتب إلى أن المعيار الوارد في الفقرة 35 (أ) من المعيار الدولي للتقارير المالية 15 غير مستوفٍ IE71 ومع ذلك ، فإن التزام أداء المكتب يفي بالمعيار في الفقرة 35 (ج) من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم 15 وهي التزام بالالتزام مع مرور الوقت بسبب كل من العوامل التالية

1. وفقاً لل فقرات 36 و B6 - B8 من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 15 تطور الرأي المهني لا يخلق مع الأصل استخدام بديل للمكتب لأن الرأي المهني يتعلق به الحقائق والظروف الخاصة بالعميل. وبالتالي، هناك قيود عملية على قدرة المكتب على توجيه الأصول إلى عميل آخر.
2. وفقاً لل فقرات 37 و B9 - B13 من المعيار الدولي للتقارير المالية 15 ، يكون لدى المكتب حق إنفاذ في السداد لأدائه المنجز حتى الآن لتكاليفه بالإضافة إلى هامش معقول ، والذي يقارب الربح الهامش في العقود الأخرى.

وبالتالي ، فإن الكيان يعترف بالإيرادات مع مرور الوقت عن طريق قياس التقدم نحو الرضا الكامل لالتزام الأداء في وفقاً لل فقرات 39-45 و B14-B19 من المعيار الدولي للتقارير المالية 15.

### مثال (37) - لا يوجد للعرض استخدام بديل للكيان

- يدخل مهندس في عقد مع عميل ، وكالة حكومية ، لبناء قمر صناعي متخصص. يقوم المهندس ببناء الأقمار الصناعية لمختلف العملاء ، مثل الحكومات والشركات التجارية. تصميم وبناء كل منهما يختلف القمر الصناعي بشكل كبير ، على أساس احتياجات كل عميل والنوع من التكنولوجيا التي يتم دمجها في القمر الصناعي.
- في بداية العقد ، تقوم الجهة بتقييم مدى التزامها تجاه الأداء بناء القمر الصناعي هو التزام أداء راض مع مرور الوقت وفقاً مع الفقرة 35 من المعيار الدولي للتقارير المالية 15.
  - كجزء من هذا التقييم ، ينظر المهندس فيما إذا كان القمر الصناعي في الحالة المكتملة سيكون لها استخدام بديل للمهندس. على الرغم من العقد لا يمنع المهندس من توجيه القمر الصناعي المكتمل إلى عميل آخر
  - فإن المهندس سيتكبد تكاليف كبيرة لإعادة صياغة التصميم و وظيفة القمر الصناعي لتوجيه هذا الأصل إلى عميل آخر. بناء على ذلك، لا يمتلك الأصل أي استخدام بديل للكيان (انظر الفقرات 35 (ج) و 36 و B6 إلى B8 من المعيار الدولي للتقارير المالية 15) لأن التصميم الخاص بالعميل للقمر الصناعي يحدد حدود المهندس القدرة العملية على توجيه القمر الصناعي بسهولة إلى عميل آخر
  - لكي يتم الوفاء بالتزام أداء المهندس بمرور الوقت عند البناء القمر الصناعي، الفقرة 35 (ج) من المعيار الدولي للتقارير المالية 15 يتطلب أيضاً أن يكون لدى المهندس الحق في السداد لإنجاز الأداء حتى تاريخه. هذا الشرط لا يتضح في هذا المثال.

### مثال (38) - حق واجب الدفع في الدفع مقابل اكتمال الأداء حتى الآن

- يدخل مهندس في عقد مع عميل لبناء عنصر من المعدات. يحدد جدول الدفع في العقد أنه يجب على العميل إنشاء الدفع مقدماً عند بداية العقد بنسبة 10 في المائة من سعر العقد ، المدفوعات العادية طوال فترة التشييد (تصل إلى 50 في المائة من سعر العقد) والدفع النهائي بنسبة 40 في المائة من سعر العقد بعد الانتهاء من البناء والمعدات اجتاز المنصوص عليها اختبارات الأداء. المدفوعات غير قابلة للاسترداد ما لم يفشل المهندس أداء كما وعدت.
- إذا قام العميل بإنهاء العقد ، فإن المهندس هو يحق فقط للاحتفاظ بأي مدفوعات تقدم مستلمة من الزبون. ال كيان ليس لديه حقوق أخرى للتعويض من العميل
- في بداية العقد ، تقوم الجهة بتقييم مدى التزامها تجاه الأداء بناء المعدات هو التزام أداء راض مع مرور الوقت في وفقاً للفقرة 35 من المعيار الدولي للتقارير المالية IE79.15
  - كجزء من هذا التقييم ، فإن المهندس يعتبر ما إذا كان له واجب إنفاذ الحق في السداد عن الأداء المكتمل حتى الآن بما يتفق مع الفقرات 35 (c) و 37 و B9 – B13 من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 15 إذا قام العميل بإنهاء العقد لأسباب أخرى غير فشل الكيان في الأداء كما وعد. حتى في على الرغم من أن المبالغ المدفوعة من قبل العميل غير قابلة للاسترداد ، فإن المبالغ المتركمة
  - مبلغ تلك المدفوعات غير متوقع ، في جميع الأوقات طوال العقد ، على الأقل يتوافق مع المبلغ الذي سيكون ضرورياً لتعويض المهندس للأداء الكامل حتى الآن. هذا لأنه في أوقات مختلفة خلال البناء المبلغ التراكمي للمقابل المدفوع من قبل قد يكون العميل أقل من سعر البيع للعنصر المكتمل جزئياً المعدات في ذلك الوقت. وبالتالي ، فإن المهندس ليس له الحق في ذلك دفع لأداء أكملت حتى الآن.
  - لأن المهندس لا يملك الحق في السداد مقابل الأداء المكتمل حتى الآن ، لم يتم استيفاء التزام أداء المهندس بمرور الوقت وفقاً للفقرة 35 (ج) من المعيار الدولي للتقارير المالية 15. وبناءً عليه ، فإن المهندس لا يفعل ذلك تحتاج إلى تقييم ما إذا كانت المعدات سيكون لها استخدام بديل للمهندس. ويخلص المهندس أيضاً إلى أنه لا يستوفي المعايير في الفقرة 35 (أ) أو (ب) من المعيار الدولي للتقارير المالية 15 وبالتالي ، فإن المهندس مسؤول عن بناء المعدات كواجب أداء راض في نقطة ما في الوقت المناسب وفقاً للفقرة 38 من المعيار الدولي للتقارير المالية 15.

### مثال (39) - تقييم ما إذا كان الأداء الالتزام عند نقطة زمنية أو بمرور الوقت

يقوم شركة بتطوير مجمع سكني متعدد الوحدات. يدخل أحد العملاء عقد ببيع ملزم مع الشركة لوحدة محددة تحت اعمال بناء. تحتوي كل وحدة على مخطط طابق مماثل وهي ذات حجم مماثل ، ولكن السمات الأخرى للوحدات مختلفة (على سبيل المثال ، موقع الوحدة داخل المجمع).

#### الحالة A - لا تملك الشركة حقًا وإيجابًا في الدفع مقابل اكتمال الأداء حتى الآن

يدفع العميل وديعة عند إبرام العقد ويكون الإيداع قابلة للاسترداد فقط إذا فشل الشركة في استكمال بناء الوحدة فيه وفقاً للعقد. ما تبقى من سعر العقد يدفع على الانتهاء من العقد عندما يحصل العميل على الحيازة المادية للوحدة. إذا كان العميل يتخلف عن العقد قبل إتمام الوحدة ، فإن الشركة فقط لديه الحق في الاحتفاظ بالودائع. يطبق الشركة عند بداية العقد الفقرة 35 (ج) من المعيار الدولي للتقارير المالية 15 لتحديده سواء الوعد ببناء ونقل الوحدة إلى العميل هو التزام الأداء راض مع مرور الوقت. تحدد الشركة أنه يفعل لا يكون لها حق إنفاذ في الدفع للأداء المكتمل حتى الآن ، لأنه حتى يتم الانتهاء من بناء الوحدة ، فإن الشركة لديه الحق فقط في ذلك الوديعة المدفوعة من قبل العميل. لأن الشركة ليس له الحق في ذلك دفع مقابل العمل المنجز حتى الآن ، التزام أداء الشركة ليست كذلك التزام أداء راض بمرور الوقت وفقاً للفقرة 35 (ج) من المعيار الدولي للتقارير المالية 15. بدلاً من ذلك ، فإن الشركة يحسب لبيع الوحدة كأداء الالتزام الراض عند نقطة زمنية وفقاً للفقرة 38 من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 15.

#### الحالة B - شركة حق قابل للتنفيذ في الدفع مقابل الأداء الانتهاء حتى الآن

يدفع العميل وديعة غير قابلة للاسترداد عند إبرام العقد و سوف تقدم مدفوعات التقدم خلال بناء الوحدة. العقد له المصطلحات الأساسية التي تحول دون قدرة الشركة على توجيه الوحدة إلى زبون آخر. بالإضافة إلى ذلك ، لا يملك العميل الحق في ذلك إنهاء العقد ما لم يفشل الشركة في الأداء كما وعد. إذا كان يتخلف العميل عن الوفاء بالتزاماته عن طريق الإخفاق في تحقيق التقدم الموعود المدفوعات عند استحقاقها ، فإن الشركة سيكون له الحق في كل من اعتبار وعد في العقد إذا أكمل بناء وحدة وكانت المحاكم قد أيدت في السابق حقوقاً مماثلة تمنح المطورين حقاً مطالبة العميل بالقيام ، مع مراعاة أن يفي الشركة بالتزاماته بموجب العقد.

تطبق الشركة عند بداية العقد الفقرة 35 (ج) من المعيار الدولي للتقارير المالية 15 لتحديده سواء الوعد ببناء ونقل الوحدة إلى العميل هو التزام الأداء راض مع مرور الوقت. يحدد الشركة هذا الأصل (وحدة) التي تم إنشاؤها بواسطة أداء الشركة ليس لديها استخدام بديل للشركة لأن العقد يمنعها من نقل المحدد وحدة إلى عميل آخر. لا يعتبر الشركة إمكانية وجود إنهاء العقد في تقييم ما إذا كان الكيان قادراً على توجيه الأصول إلى زبون آخر.

للشركة أيضاً الحق في السداد للأداء المكتمل حتى الآن في وفقاً لل فقرات 37 و B13 - B9 من المعيار الدولي للتقارير المالية 15. وهذا لأنه إذا كان العميل الافتراضي على التزاماته ، فإن الشركة لديها حق واجب النفاذ في جميع الاعتبارات الموعودة بموجب العقد إذا كان تواصل أداء كما وعدت. ولذلك ، فإن شروط العقد والممارسات في الاختصاص القانوني يشير إلى أن هناك حقاً في السداد عن الأداء المكتمل حتى الآن.

وبالتالي ، يتم استيفاء المعايير الواردة في الفقرة 35 (ج) من المعيار الدولي للتقارير المالية 15 والكيان

لديه التزام الأداء الذي يرضي مع مرور الوقت. للتعرف على الإيرادات لـ هذا الالتزام راض مع مرور الوقت ، يقيس الكيان تقدمه نحو الرضا الكامل لالتزام الأداء و فقال الفقرات 39-45 و B14-B19 من المعيار الدولي للتقارير المالية 15.

في بناء مجمع سكني متعدد الوحدات ، قد يكون لدى الشركة العديد من العقود مع العملاء الأفراد لبناء الفرد الوحدات داخل المجمع. سيحسب الشركة عن كل عقد بشكل منفصل. ومع ذلك ، اعتمادا على طبيعة البناء ، وكيان الأداء في القيام بأعمال البناء الأولية (أي الأساس والهيكلي الأساسي) ، فضلا عن بناء المناطق المشتركة ، قد تحتاج ينعكس عند قياس مدى تقدمها نحو الرضا الكامل لها التزامات الأداء في كل عقد.

### الحالة C – للشركة حق قابل للتنفيذ في الدفع مقابل الأداء الانتهاء حتى الآن

تنطبق نفس الوقائع كما في الحالة B على الحالة C ، باستثناء أنه في حالة التخلف عن السداد من قبل العميل ، إما أن الشركة يمكن أن يطلب من العميل أن يؤدي دوره بموجب العقد أو الشركة يمكن إلغاء العقد في مقابل الموجود تحت الإنشاء واستحقاق لعقوبة نسبة من سعر العقد.

على الرغم من أنه يمكن للشركة إلغاء العقد (وفي هذه الحالة فإن سيقنصر التزام العميل على الشركة على نقل السيطرة الأصل المكتمل جزئيا إلى الشركة ودفع الغرامة المقررة) ، للشركة الحق في السداد عن الأداء المكتمل حتى الآن لأن يمكن للشركة أيضا أن يختار إنفاذ حقوقه في السداد الكامل بموجب العقد.

حقيقة أن الشركة قد يختار لإلغاء العقد في حال إن تخلف العميل عن الوفاء بالتزاماته لن يؤثر على هذا التقييم (انظر الفقرة B11 من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 15) ، شريطة أن تكون حقوق الشركة في طلب العميل لمواصلة أداء ما هو مطلوب بموجب العقد (أي دفع واعداء الموعودة) قابلة للتنفيذ.

● **قياس التقدم نحو الوفاء الكامل بالتزام الأداء**

- أساليب الإخراج : (مثل: استقصاءات الأداء المنجزة حتى الآن ، وتقييم النتائج المحققة ، والمراحل التي تم التوصل إليها ، والوحدات المنتجة / المسلمة ، الخ) .
- طرق الإدخال: (مثل الموارد المستهلكة وساعات العمل والتكاليف المتكبدة والوقت المنقضي وساعات العمل وما إلى ذلك) ، باستثناء التكاليف التي لا تمثل أداء للشركة .

أمثلة Examples	الوصف Description	طريقة Method
<ul style="list-style-type: none"> <li>استطلاع الأداء التام حتى تاريخه.</li> <li>تقييم النتائج المستهدفة.</li> <li>الوقت المنقضي.</li> <li>الوحدات المنتجة أو المستلمة.</li> </ul>	<p>يتم الاعتراف بالإيراد على أساس المقاييس المباشرة لقيمة السلع أو الخدمات المحولة للعمل حتى التاريخ المتعلق بالسلع أو الخدمات المتبقية بالعقد.</p>	<p>المخرجات Output</p>
<ul style="list-style-type: none"> <li>الموارد المستهلكة.</li> <li>التكاليف المتكبدة.</li> <li>الوقت المستنفد.</li> <li>ساعات الآلة المستخدمة.</li> </ul>	<p>يتم الاعتراف بالإيراد على أساس مجهودات المنشأة أو المدخلات اللازمة للوفاء بالتزام الأداء.</p>	<p>المدخلات Input</p>

جدول رقم (٢) طرق قياس التقدم

**مثال (40) - قياس التقدم المحرز عند صنع البضائع أو الخدمات المتاحة**

كيان، مالك ومدير للأندية الصحية، يدخل في عقد مع العميل لمدة عام واحد من الوصول إلى أي من النوادي الصحية. الزبون لديه استخدام غير محدود للنوادي الصحية والوعود بدفع 100 وحدة عملة شهرياً. يحدد الكيان أن وعده للعميل هو تقديم خدمة جعل النوادي الصحية متاحة للعميل لاستخدامها عندما و متى رغبات العملاء. هذا لأن المدى الذي يستخدمه العميل النوادي الصحية لا تؤثر على كمية السلع والخدمات المتبقية التي يحق للعميل.

الكيان يخلص إلى أن العميل يتلقى في وقت واحد ويستهلك فوائد أداء الكيان كما أنه يؤدي من خلال جعل النوادي الصحية متوفرة. وبالتالي ، فإن الكيان الوفاء بالتزام الأداء بمرور الوقت وفقاً للفقرة 35 (أ) من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 15.

يحدد الكيان أيضاً أن العميل يستفيد من خدمة الكيان الخاصة به مما يجعل النوادي الصحية متوفرة بالتساوي على مدار العام. (وهذا هو ، و فوائد العميل من وجود النوادي الصحية المتاحة ، بغض النظر عما إذا كان العميل يستخدم ذلك أم لا.) وبالتالي ، فإن الكيان يخلص إلى أن الأفضل قياس التقدم نحو الرضا الكامل للأداء الالتزام مع مرور الوقت هو إجراء يستند إلى الوقت ويعترف بالإيراد على أساس القسط الثابت على مدار السنة عند 100 وحدة عملة شهرياً.

### مثال (41) - مواد غير مثبتة

في نوفمبر X 220 ، تعاقدت مؤسسة مع عميل لتجديد 3 طوابق بناء وتركيب المصاعد الجديدة مقابل إجمالي 5 مليون وحدة عملة. وتعهدت خدمة التجديد ، بما في ذلك تركيب المصاعد ، هو التزام أداء واحد راض على مر الزمن. مجموع التكاليف المتوقعة هي مليون وحدة عملة ، بما في ذلك 1.5 مليون وحدة عملة للمصاعد. يحدد المؤسسة أنها تعمل كمدير وفقاً للفقرات B34 - B38 من المعيار الدولي للتقارير المالية 15 ، لأنها تحصل على السيطرة على المصاعد قبل نقلها إلى العملاء.

فيما يلي ملخص لسعر المعاملة والتكاليف المتوقعة:

سعر الصفقة	5,000,000
التكاليف المتوقعة:	
المصاعد	1,500,000
تكاليف أخرى	2,500,000
مجموع التكاليف المتوقعة	000,4,000

يستخدم المؤسسة طريقة إدخال استناداً إلى التكاليف المتكبدة لقياس مدى تقدمه نحو الرضا الكامل للالتزام الأداء. المؤسسة بتقييم ما إذا كانت التكاليف المتكبدة لشراء المصاعد متناسبة مع تقدم المؤسسة في الوفاء بالالتزام الأداء ، وفقاً للفقرة B19 من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 15. يحصل العميل على السيطرة على المصاعد عندما يتم تسليمها إلى الموقع في ديسمبر X 220 ، على الرغم من أن المصاعد لن يتم تثبيته حتى 20 يونيو. تكاليف شراء المصاعد (1.5 مليون وحدة عملة)

هي كبيرة بالنسبة إلى مجموع التكاليف المتوقعة لإرضاء تماماً التزام الأداء (4 مليون وحدة عملة). لا يشارك المؤسسة في تصميم أو تصنيع المصاعد.

ويخلص المؤسسة إلى أنه يشمل تكاليف شراء المصاعد في قياس التقدم سوف يبلغ في مدى أداء المؤسسة. وبالتالي ، ووفقاً للفقرة B19 من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 15 ، يتم تعديل المؤسسة مقياس التقدم المحرز لاستبعاد تكاليف شراء المصاعد من قياس التكاليف المتكبدة ومن سعر الصفقة. المؤسسة يعترف إيرادات لتحويل المصاعد في مبلغ يساوي تكاليف لشراء المصاعد (أي عند هامش الصفر).

في 31 ديسمبر X 220 ، لاحظ المؤسسة ما يلي:

- (أ) التكاليف الأخرى المتكبدة (باستثناء المصاعد) هي 500,00 وحدة عملة ؛ و  
 (ب) اكتمال الأداء بنسبة 20 في المائة (أي 500.000 وحدة عملة، 500.000 وحدة عملة).  
 وبالتالي ، في 31 ديسمبر X 220 ، تعترف المنشأة بما يلي:

إيرادات	2,200,000
تكلفة البضاعة المباعة	2,000,000

ربح  
200000

### توضيح :

(أ) تحسب الإيرادات المعترف بها (20 في المائة × 500 500 وحدة عملة) + 1 500 وحدة عملة (5000000 وحدة عملة هو سعر المعاملة 5000\*000 وحدة عملة - تكاليف المصاعد 15000000).

(ب) تبلغ تكلفة البضائع المباعة 50000 وحدة مولدة من التكاليف التي تكبدها + تكاليف المصاعد البالغة 500.000 وحدة عملة.

### ● تكلفة العقد

#### التكاليف الإضافية للحصول على عقد

تلك التكاليف التي تكبدها الشركة للحصول على عقد مع عميل، لم تكن الشركة لتتكبدها لو لم يتم الحصول على العقد (على سبيل المثال، عمولة المبيعات) ويتم أطفائها 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 محدد. ويجوز للشركة إثبات التكاليف الإضافية للحصول على العقد على أنها مصروف عند تكبدها إذا كانت فترة إطفاء الأصل الذي كانت المنشأة ستقوم خلاف ذلك بإثباته هي سنة واحدة أو أقل.

#### التكاليف المعترف بها كمصروف عند تكبدها

- التكاليف العمومية والإدارية
- تكاليف المواد أو العمل أو الموارد الأخرى المهدرة لتنفيذ العقد التي لم تنعكس في سعر العقد؛
- التكاليف التي تتعلق بالتزامات الأداء التي تم الوفاء بها في العقد .
- التكاليف التي تكون الشركة غير قادرة على تمييز ما إذا كانت تتعلق بالتزامات أداء لم يتم الوفاء بها أو أنها تتعلق بالتزامات أداء تم الوفاء بها )

#### تكاليف الوفاء بعقد

إذا كانت تكاليف الوفاء بالعقد تدخل في نطاق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الأخرى (مثل المعيار المحاسبي الدولي 2 ، المعيار المحاسبي الدولي 16 ، المعايير الدولية للمحاسبة 38 وما إلى ذلك) تطبق هذه المعايير الدولية للتقارير المالية.

إذا لم يكن الأمر كذلك ، يتم الاعتراف بأصل عقد بموجب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 15 ، وإذا فقط إذا كانت تلك التكاليف تستوفي الضوابط التالية:

- تكون محددة بشكل محدد وترتبط مباشرة بالعقد (مثل العمل المباشر ، المواد ، والتخصيصات العامة ، والتكاليف المحملة صراحة ، وغيرها لا يمكن تجنبها التكاليف (مثل المتعاقدين من الباطن)
- إنشاء (أو تعزيز) موارد الكيان الذي سيتم استخدامه للوفاء بالتزام (التزامات) الأداء في المستقبل ، و
- من المتوقع أن يتم استردادها.

توضح الأمثلة 42-43 المتطلبات الواردة في الفقرات 91-94 من المعيار الدولي للتقارير المالية 15 بتاريخ التكاليف الإضافية للحصول على العقد ، الفقرات 95-98 من المعيار الدولي للتقارير المالية 15 بشأن التكاليف الوفاء بالعقد والفقرات من 99 إلى 104 من المعيار الدولي للتقارير المالية 15 المتعلقة بالإطفاء و انخفاض تكاليف العقد.

### مثال (42) - التكاليف الإضافية للحصول على العقد

كيان ، مزود للخدمات الاستشارية ، يفوز بعرض تنافسي لتقديمه خدمات استشارية لعميل جديد. تكبد الكيان التكاليف التالية للحصول على العقد:

CU	
15000	الرسوم القانونية الخارجية للعناية الواجبة
25000	تكاليف السفر لتقديم الاقتراح
10000	عمولات لموظفي المبيعات
<b>50000</b>	<b>مجموع التكاليف المتكبدة</b>

وفقاً للفقرة 91 من المعيار الدولي للتقارير المالية 15 ، يدرك الكيان الأصل التكاليف الإضافية 10,000 CU من الحصول على العقد الناشئة عن العمولات لموظفي المبيعات لأن الكيان تتوقع استرداد هذه التكاليف من خلال الرسوم المستقبلية للخدمات الاستشارية.

الكيان يدفع أيضاً مكافآت سنوية تقديرية لمشرفي المبيعات على أساس أهداف المبيعات السنوية ، الربحية الإجمالية للكيان وتقييمات الأداء الفردي. في وفقاً للفقرة 91 من المعيار الدولي للتقارير المالية 15 ، لا يتعرف الكيان على أحد الأصول للمكافآت المدفوعة لمشرفي المبيعات لأن المكافآت ليست كذلك تدريجية للحصول على العقد. المبالغ هي تقديرية وهي استناداً إلى عوامل أخرى ، بما في ذلك ربحية الكيان و أداء الأفراد. المكافآت لا تعزى مباشرة إلى عقود قابلة للتحديد.

يلاحظ الكيان أن الرسوم القانونية الخارجية وتكاليف السفر سوف تكون تكبدها بغض النظر عما إذا تم الحصول على العقد. لذلك ، في وفقاً للفقرة 93 من المعيار الدولي إعداد التقارير المالية رقم 15 ، يتم الاعتراف بتلك التكاليف كمصروفات عند تكبدها ، ما لم تكن ضمن نطاق معيار آخر ، وفيه الحالة ، تنطبق الأحكام ذات الصلة من هذا المعيار.

### مثال (43) - التكاليف التي تؤدي إلى وجود أصل

يدخل الكيان في عقد خدمة لإدارة معلومات العميل مركز بيانات التكنولوجيا لمدة خمس سنوات. العقد قابل للتجديد لاحقاً فترات عام واحد. متوسط مدة العميل هو سبع سنوات. الكيان يدفع الموظف عمولة بيع بقيمة 10,000 وحدة عملة عند توقيع العميل على العقد. قبل تقديم الخدمات ، يقوم الكيان بتصميم وبناء تقنية منصة للاستخدام الداخلي للكيان الذي يتفاعل مع العميل الأنظمة. لا يتم نقل هذا النظام الأساسي إلى العميل ، ولكن سيتم استخدامه لتقديم الخدمات للعميل.

### التكاليف الإضافية للحصول على العقد

وفقاً للفقرة 91 من المعيار الدولي للتقارير المالية 15 ، يدرك الكيان الأصل التكاليف الإضافية التي تبلغ 10,000 وحدة عملة للحصول على العقد الخاص بالمبيعات العمولة لأن الكيان تتوقع استرداد هذه التكاليف من خلال الرسوم المستقبلية لتقديم الخدمات. يقوم الكيان بإطفاء الأصل على مدار سبع سنوات وفقاً للفقرة 99 من المعيار الدولي للتقارير المالية 15 ، لأن الأصل يتعلق بالخدمات نقل إلى العميل خلال مدة العقد من خمس سنوات والكيان يتوقع أن يتم تجديد العقد لمدة عام واحد لاحقاً الفترات

### تكاليف الوفاء بالعقد

التكاليف الأولية المتكبدة لإعداد منصة التكنولوجيا هي كما يلي:

CU	
40000	خدمات التصميم
120000	المعدات
90000	البرمجيات
100000	الهجرة واختبار مركز البيانات
<b>350000</b>	<b>إجمالي التكاليف</b>

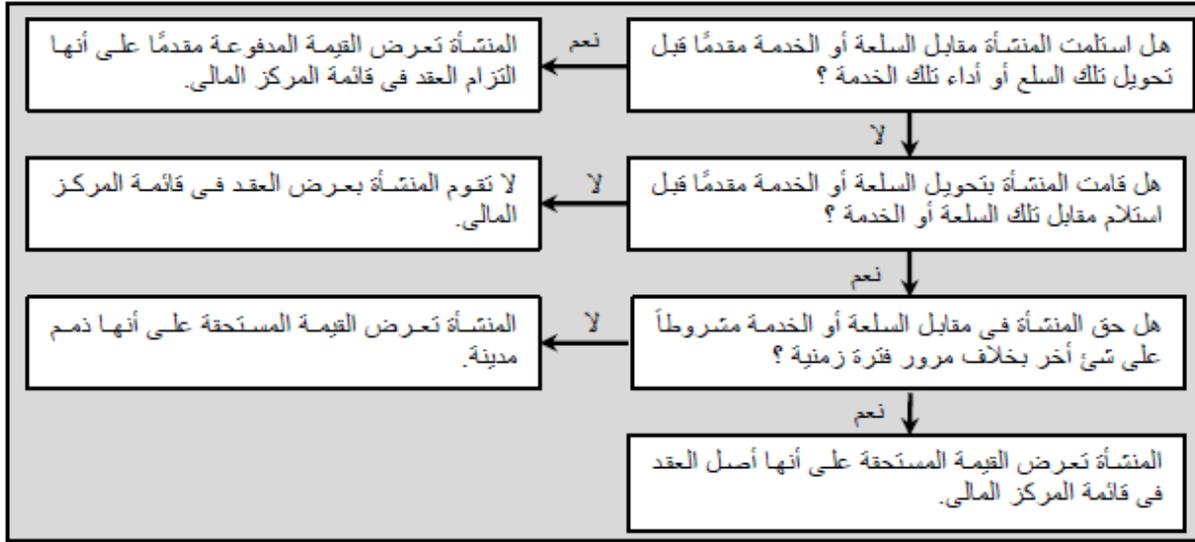
تكاليف الإعداد الأولية تتعلق في المقام الأول بأنشطة الوفاء بالعقد ولكن تفعل عدم نقل البضائع أو الخدمات إلى العميل. حسابات الكيان للأولية تكاليف الإعداد على النحو التالي:

- (أ) تكاليف الأجهزة - تم احتسابها وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي 16 الممتلكات والمصنع والمعدات  
 (ب) تكاليف البرامج - تم احتسابها وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي رقم 38 الأصول غير الملموسة .  
 (ج) تكاليف تصميم وهجرة واختبار مركز البيانات - المقررة في وفقاً للفقرة 95 من المعيار الدولي للتقارير المالية 15 لتحديد ما إذا كان هناك أصل يمكن التعرف على تكاليف الوفاء بالعقد. أي أصل ناتج سيتم إطفاءها على أساس منتظم على مدى فترة سبع سنوات (أي مدة العقد خمس سنوات واثنين من التجديد المتوقع لمدة عام واحد الفترات) التي تتوقع الجهة تقديم الخدمات المتعلقة بها مركز.  
 بالإضافة إلى التكاليف الأولية لإنشاء منصة التكنولوجيا ، الكيان أيضا يعين اثنين من الموظفين المسؤولين بشكل أساسي عن تقديم الخدمة الزبون. على الرغم من تكبد تكاليف هذين الموظفين كجزء من تقديم الخدمة للعميل ، يخلص الكيان إلى أن التكاليف تفعل عدم توليد أو تعزيز موارد الكيان (انظر الفقرة 95 (ب) من المعيار الدولي للتقارير المالية 15). وبالتالي ، فإن التكاليف لا تفي بالمعايير الواردة في الفقرة 95 من المعيار الدولي للتقارير المالية 15 و لا يمكن التعرف عليه كأصل يستخدم المعيار الدولي للتقارير المالية 15. وفقاً للفقرة 98 ، يعترف الكيان حساب المرتبات لهذين الموظفين عندما تكبد.

### • متطلبات العرض والإفصاح :

#### العرض :

عندما يقوم أي من طرفي العقد بأداء بموجبه، فإنه يجب على المنشأة عرض العقد في قائمة المركز المالي على أنه أصل عقد أو التزام عقد، تبعاً للعلاقة بين أداء المنشأة ودفعة العميل. ويجب على المنشأة أن تعرض بشكل منفصل أي حقوق غير مشروطة في العوض على أنها مبلغ مستحق التحصيل.



شكل رقم (٧) متطلبات العرض طبقاً لمعيار IFRS 15

توضح الأمثلة من 44 إلى 46 المتطلبات الواردة في الفقرات 105-109 من المعيار الدولي للتقارير المالية 15 عرض أرصدة العقود.

#### مثال (44) - مسؤولية العقود والمستحقات

##### الحالة A - عقد قابل للإلغاء

في 1 يناير 20X9 ، يدخل الكيان في عقد قابل للإلغاء لنقل المنتج إلى أحد العملاء في 31 مارس (مارس) 20X9. العقد يتطلب من العميل دفع مبلغ 1,000 وحدة عملة مقدماً في 31 يناير X9. 20 الزبون يدفع المقابل في 1 مارس X9. 20 الكيان ينقل المنتج على 31 مارس 20X9. توضح إدخلات اليومية التالية كيفية حساب الكيان للعقد:

(أ) يتلقى الكيان نقداً بقيمة 1,000 وحدة عملة في 1 مارس X9 (يتم استلام النقد في تقدم الأداء): 000 , CU1000 السيولة النقدية

CU1000 التزام العقود

(ب) يفي الكيان بالتزام الأداء في 31 مارس 20X9:

CU1000 ، التزام العقود

CU1000 ، إيرادات

##### الحالة ب - عقد غير قابل للإلغاء

تنطبق نفس الوقائع كما في الحالة أ على الحالة B فيما عدا أن العقد هو غير قابلة للإلغاء. توضح إدخلات اليومية التالية كيفية حساب الكيان للعقد:

(أ) مبلغ الاستحقاق واجب في 31 يناير 20X9 (وهذا هو الوقت المناسب يعترف الكيان بمستحق لأنه يتمتع بحق غير مشروط للنظر):

CU1000 ، ذمم مدينة

CU1000 ، التزام العقود

(ب) يتلقى الكيان النقد في 1 مارس 20 X9:

CU1,000 السيولة النقدية  
CU1000 ، ذمم مدينة

(ج) يفي الكيان بالتزام الأداء في 31 مارس 20 X9:

CU1000 ، التزام العقود  
CU1000 ، إيرادات

إذا كان الكيان أصدر الفاتورة قبل 31 يناير 20 X9 (تاريخ الاستحقاق من لن تقدم الكيان المستحقات والعقد المسؤولية على أساس إجمالي في بيان المركز المالي لأن الكيان ليس لديها الحق في النظر في هذا الأمر غير المشروط.

### مثال (45) - أصل العقد معترف به للكيان أداء

في 1 يناير 20X8 ، تدخل الشركة في عقد لنقل المنتجات A و B إلى عميل مقابل 1000 وحدة عملة. يتطلب العقد أن يكون المنتج سلمت أولاً وتذكر أن دفع ثمن تسليم المنتج هو مشروط على تسليم المنتج ب. وبعبارة أخرى ، النظر فيها لا يتحمل CU1000 إلا بعد أن يقوم الكيان بنقل كلا المنتجين A و B إلى العملاء. وبالتالي ، لا يحق للكيان النظر في هذا الأمر غير مشروط (مستحق) حتى يتم نقل كل من المنتجات A و B إلى العملاء.

يحدد الكيان الوعود لنقل المنتجات A و B كأداء التزامات وتخصيص 400 وحدة عملة إلى التزام الأداء لنقل المنتج A و CU600 إلى التزام الأداء لنقل المنتج B على أساس أسعار البيع النسبية القائمة بذاتها. الكيان يعترف بالإيرادات لكل التزام الأداء عند التحكم في المنتج التحويلات للعميل.

يلبي الكيان التزام الأداء بنقل المنتج أ:  
CU400 أصل العقد

CU400 إيرادات

الكيان يفي التزام الأداء لنقل المنتج B وإلى الاعتراف بالحقوق غير المشروطة في الاعتبار:  
CU1,000 ذمم مدينة

CU400 أصل العقد

CU600 إيرادات

#### مثال (46) - مستحق معترف به لكياناته أداء

تدخل المنشأة في عقد مع عميل في 1 يناير 20X9 لنقله المنتجات للعميل ل 150 CU لكل منتج. إذا كان العميل يشتري أكثر من مليون منتج في السنة التقويمية ، يشير العقد إلى أن يتم تخفيض سعر الوحدة الواحدة بأثر رجعي إلى 125 CU لكل منتج.

يجب مراعاة ذلك عند انتقال التحكم في المنتجات إلى العميل. لذلك ، يكون للكيان حق غير مشروط في النظر (أي مستحق) بالنسبة لـ 150 وحدة عملة لكل منتج حتى يتم تطبيق خفض الأسعار بأثر رجعي (أي بعد ذلك يتم شحن 1 مليون منتج).

عند تحديد سعر الصفقة ، يختتم الكيان عند بداية العقد أن العميل سيحقق عتبة المنتجات مليون واحد ، وبالتالي تقديرات أن سعر الصفقة هو 125 وحدة عملة لكل منتج. وبالتالي ، على أول شحنة للعميل من 100 منتج للكيان يعترف التالية:

15000 ذمم مدينة

12,500 إيرادات

2500 مسؤولية رد الأموال (مسؤولية العقود)

(أ) 150 وحدة عملة لكل منتج × 100 منتج.

(ب) سعر الصفقة 125 لكل منتج × 100 منتج.

تمثل خصوم الاسترداد (انظر الفقرة 55 من المعيار الدولي للتقارير المالية 15) استرداد 25 وحدة عملة لكل وحدة المنتج ، الذي من المتوقع أن يتم توفيره للعميل للحصول على الحجم الخصم (أي الفرق بين سعر 150 CU المذكور في العقد أن كيان لديه حق غير المشروط في الحصول على وتقدر 125 CU سعر الصفقة).

متطلبات الإفصاح Disclosure Requirements	نوع الإفصاح Disclosure Type
الإفصاح عن معلومات الإيراد مصنفة في فئات (مثل نوع السلعة أو الخدمة، المنطقة الجغرافية، السوق، نوع العقد ... إلخ) والتي تصف كيف تتأثر طبيعة، وقيمة، وتوقيت، وعدم تأكد الإيراد، والتدفقات النقدية بالعوامل الاقتصادية. كما يجب على المنشأة توفير الإفصاح الكافي لتمكين المستخدم من فهم العلاقة بين معلومات تصنيف الإيراد ومعلومات الإيراد المفصّل عنها لكل قطاع، وذلك في حالة تطبيق المنشأة معيار IFRS 8: القطاعات التشغيلية.	(1) تصنيف الإيراد. Disaggregation of revenue
<ul style="list-style-type: none"> <li>الإفصاح عن الأرصدة الافتتاحية والختامية للذمم المدينة وأصول العقد، والتزامات العقد وتوفير وصف كمي ونوعي للتغيرات الهامة في هذه المبالغ.</li> <li>الإفصاح عن مبلغ الإيراد المعترف به الذي تم تضمينه في رصيد التزام العقد في بداية الفترة.</li> <li>الإفصاح عن مبلغ الإيراد المعترف به في الفترة الحالية والمرتبط بالتزامات أداء مستوفاة في فترة سابقة.</li> <li>توفير إيضاح عن التغيرات الجوهرية في أصل العقد، وأرصدة إلتزام العقد خلال فترة التقرير، والذي يتضمن معلومات نوعية وكمية، ومن أمثلة هذه التغيرات الجوهرية: التغيرات الناجمة عن اندماجات الأعمال، وتدهور أصل العقد.</li> </ul>	(2) مطابقة أرصدة العقد. Reconciliation of contract balance
<ul style="list-style-type: none"> <li>الإفصاح عن المعلومات بشأن التزامات الأداء، والتي تتمثل في: <ul style="list-style-type: none"> <li>عندما يتم الوفاء بالتزامات الأداء عادة.</li> <li>شروط الدفع الهامة.</li> <li>طبيعة السلع أو الخدمات التي تعهدت المنشأة بتحويلها.</li> <li>التزامات المردودات، والمبالغ المستردة، والتزامات أخرى مماثلة.</li> <li>أنواع الضمانات والالتزامات ذات الصلة.</li> </ul> </li> </ul>	(3) التزامات الأداء. Performance obligations
<ul style="list-style-type: none"> <li>الإفصاح عن مبلغ سعر العملية المخصص لالتزامات الأداء المتبقية في نهاية فترة التقرير.</li> <li>الإفصاح عن متى تتوقع المنشأة الاعتراف بالإيراد المرتبط بسعر العملية المخصص للالتزامات الأداء المتبقية، ويتم ذلك إما على أساس كمي باستخدام الوقت الملائم لمدة التزامات الأداء المتبقية أو باستخدام المعلومات النوعية.</li> <li>وصف نوعي لأي تجديد جوهري في العقد أو مقابل متغير لم يتضمن في سعر العملية.</li> </ul>	(4) التزامات الأداء المتبقية. Remaining performance obligations
<ul style="list-style-type: none"> <li>الإفصاح عن الأرصدة الختامية - بالفئة الرئيسية لأصول - للتكاليف المرسلة للحصول أو الوفاء بالعقد ومبلغ الاستهلاك وخسارة تدهور القيمة المعترف بها في فترة التقرير.</li> <li>الإفصاح عن الأحكام الصادرة لتحديد مبلغ التكاليف المتكبدة للحصول أو الوفاء بالعقد، وكذلك الطريقة المستخدمة لتحديد الاستهلاك لكل فترة تقرير.</li> </ul>	(5) تكاليف الحصول أو الوفاء بالعقد. Costs to obtain or fulfill contracts

متطلبات الإفصاح Disclosure Requirements	نوع الإفصاح Disclosure Type
<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ الإفصاح عن الأحكام الهامة والتغييرات في الأحكام التي تؤثر بشكل جوهري على قيمة وتوقيت الإيرادات بما في ذلك: <ul style="list-style-type: none"> <li>- توقيت الوفاء بالتزامات الأداء.</li> <li>- سعر العملية والمبالغ المخصصة للتزامات الأداء.</li> </ul> </li> <li>▪ بالنسبة للتزامات الأداء المستوفاة خلال فترة زمنية، يتم الإفصاح عن: <ul style="list-style-type: none"> <li>- الطرق المستخدمة للاعتراف بالإيراد (طريقة المدخلات أو المخرجات، وكيفية تطبيقها).</li> <li>- ما إذا كانت الطريقة المستخدمة توفر وصفاً كاملاً لتحويل السلع أو الخدمات.</li> </ul> </li> <li>▪ بالنسبة للتزامات الأداء المستوفاة عند نقطة زمنية معينة، يتم الإفصاح عن الأحكام الجوهرية في التقييم عندما يحصل العميل على السيطرة.</li> <li>▪ الإفصاح عن المعلومات المتعلقة بالمدخلات، والطرق، والافتراضات المستخدمة لتحديد سعر العملية، وتقييم ما إذا كان المقابل المتغير مقيداً، وتخصيص سعر العملية، وتحديد أسعار البيع المستقلة.</li> <li>▪ الإفصاح عن الوسائل العملية Practical Expedients في حالة وجود عنصر تمويلي هام أو وجود تكاليف إضافية للحصول على العئد.</li> </ul>	<p>(٦) إفصاحات نوعية أخرى.</p> <p>Other qualitative disclosure</p>

### جدول رقم (٣) متطلبات الإفصاح طبقاً لمعيار IFRS 15

#### الإفصاح

يوضح المثال 41 المتطلبات في الفقرات 114-115 و B87-B89 من المعيار الدولي إعداد التقارير المالية رقم 15 حول تصنيف إفصاحات الإيرادات. توضح الأمثلة 48-49 المتطلبات الواردة في الفقرات 120-122 من المعيار الدولي للتقارير المالية 15 للكشف عن سعر المعاملة المخصصة للتزامات الأداء المتبقية. في بالإضافة إلى ذلك ، يتم توضيح المتطلبات التالية في المثال 48:

- (أ) الفقرة 57 من المعيار الدولي للتقارير المالية 15 بشأن تقييد تقديرات المتغير الاعتبار؛ و
- (ب) الفقرة B16 من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 15 بشأن طرق قياس النقص نحو تحقيقها الرضا الكامل لالتزام الأداء.

### مثال (47) - تصنيف الإيرادات - الكمية

تقوم المنشأة بالإبلاغ عن القطاعات التالية: المنتجات الاستهلاكية والنقل والطاقة وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية 8 قطاعات التشغيل . عندما الكيان تعد عروض المستثمر ، فإنها تفصل الإيرادات إلى الابتدائي الأسواق الجغرافية وخطوط الإنتاج الرئيسية وتوقيت التعرف على الإيرادات (نقل البضائع في نقطة زمنية أو نقل الخدمات بمرور الوقت).

يحدد الكيان أن الفئات المستخدمة في عروض المستثمر يمكن أن تستخدم لتحقيق الهدف من شرط الإفصاح التفصيلي في الفقرة 114 من المعيار الدولي للتقارير المالية 15 ، وهو تقسيم الإيرادات من العقود مع العملاء إلى فئات تصور طبيعة وكمية وتوقيت و عدم اليقين في الإيرادات والتدفقات النقدية تتأثر بالعوامل الاقتصادية. يوضح الجدول التالي الكشف التفصيلي حسب الموقع الجغرافي الأساسي السوق ، خط الانتاج الرئيسية وتوقيت الاعتراف الإيرادات ، بما في ذلك أ التوفيق بين كيفية ارتباط الإيرادات التفصيلية مع المستهلك المنتجات والنقل وقطاعات الطاقة ، وفقاً للفقرة 115 من المعيار الدولي للتقارير المالية 15.

مجموع CU	طاقة	المواصلات	منتجات	شرائح مستهلك
				<b>الجغرافية الأساسية</b>
8490	5250	2250	990	أمريكا الشمالية
2050	1000	750	300	أوروبا
960	-	260	700	آسيا
<b>11500</b>	<b>6250</b>	<b>3260</b>	<b>1990</b>	
				<b>السلع الرئيسية / خطوط الخدمات</b>
600	-	-	600	اللوازم المكتبية
990	-	-	990	الأجهزة
400	-	-	400	ملابس
500	-	500	-	دراجات نارية
2760	-	2760	-	سيارات
1000	1000	-	-	الألواح الشمسية
5250	5250	-	-	محطة توليد الكهرباء
<b>11500</b>	<b>6250</b>	<b>3260</b>	<b>1990</b>	
				<b>توقيت التعرف على الإيرادات</b>
6250	1000	3260	1990	البضائع المنقولة في وقت معين
5250	5250	-	-	خدمات نقل أكثر من زمن
<b>11500</b>	<b>6250</b>	<b>3260</b>	<b>1990</b>	

### مثال 48 - الإفصاح عن سعر الصفقة المخصصة للالتزامات الأداء المتبقية

في 30 يونيو 20 X7، تدخل المنشأة في ثلاثة عقود (العقود A و B و C) مع عملاء منفصلين لتقديم الخدمات. كل عقد لديه عامين غير قابل للإلغاء.

يعتبر الكيان المتطلبات في الفقرات 120-122 من المعيار الدولي للتقارير المالية 15 في تحديد المعلومات في كل عقد ليتم تضمينها في الكشف عن سعر الصفقة المخصصة للالتزامات الأداء المتبقية في 31 ديسمبر 20 X7.

**العقد أ**  
يجب توفير خدمات التنظيف خلال العامين المقبلين عادة على الأقل مرة في الشهر. بالنسبة للخدمات المقدمة ، يدفع العميل سعر بالساعة من 25 CU.

لأن الكيان يقوم بدفع مبلغ ثابت لكل ساعة خدمة مقدمة ، كيان لديه الحق في فاتورة العميل بالمبلغ المقابل مباشرة مع قيمة أداء الكيان الذي اكتمل حتى الآن في وفقاً للفقرة B16 من المعيار الدولي للتقارير المالية 15. وبالتالي ، لا يتم الإفصاح ضرورية إذا اختار الكيان تطبيق المعيار العملي في الفقرة 121 (ب) من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 15.

**العقد ب**  
يتم توفير خدمات التنظيف وخدمات صيانة الحديقة متى كانت مطلوبة بحد أقصى أربع زيارات شهرياً خلال العامين المقبلين. يدفع العميل سعر ثابت قدره 400 وحدة عملة شهرياً لكل من الخدمات. الكيان يقيس تقدمه نحو الرضا الكامل للأداء التزام باستخدام مقياس زمني.

يكشف الكيان عن مبلغ سعر المعاملة الذي لم يتم معترف بها كإيراد في جدول يحتوي على نطاقات زمنية كمية توضح ذلك عندما تتوقع المنشأة أن تدرك المبلغ كإيراد. المعلومات فيما يتعلق بالعقد "ب" المدرج في الكشف العام هو كما يلي:

مجموع CU	20X9	20X8	
7200	2400 <sup>(ب)</sup>	4800 <sup>(أ)</sup>	الإيرادات المتوقعة أن يتم الاعتراف بها هذا العقد كما في 31 ديسمبر 20X7

(أ)  $CU4800 = 400 CU \times 12$  شهراً.

(ب)  $CU2400 = 400 CU \times 6$  أشهر.

**العقد ج**  
يتم توفير خدمات التنظيف عند الحاجة على مدار العامين القادمين. يقوم العميل بدفع مبلغ ثابت مقداره 100 وحدة عملة شهرياً بالإضافة إلى دفعة واحدة بدفع تعويض متغير يتراوح من CU0 - CU1000 المقابل مراجعة وتنظيمية لمرة واحدة لمرفق العميل (أ مكافأة الأداء). يقدر الكيان أنه يحق له الحصول على CU750 من اعتبار متغير. على أساس تقييم الكيان للعوامل في الفقرة 57 من المعيار الدولي للتقارير المالية 15 ، يتضمن الكيان تقديره لـ 550 وحدة عملة متغيرة

النظر في سعر الصفقة لأنه من المحتمل جداً أنه الانعكاس الكبير في مبلغ الإيرادات المتراكمة المعترف بها لن تحدث. يقيس الكيان تقدمه نحو يرضي كاملة من التزام الأداء باستخدام مقياس زمني.

يكشف الكيان عن مبلغ سعر المعاملة الذي لم يتم معترف بها كإيراد في جدول يحتوي على نطاقات زمنية كمية توضح ذلك عندما تتوقع المنشأة أن تدرك المبلغ كإيراد. الكيان أيضاً يتضمن مناقشة نوعية حول أي متغير النظر لم يتم تضمينها في الكشف. وشملت المعلومات عن العقد ج في الإفصاح العام هو كما يلي:

مجموع CU	20X9	20X8	
2363	788 <sup>(ب)</sup>	1,575 <sup>(أ)</sup>	الإيرادات المتوقعة أن يتم الاعتراف بها هذا العقد كما في 31 ديسمبر 20X7

(أ) سعر الصفقة =  $CU(100\ 150)$  وحدة عملة  $\times 24 + 750$  متغيرًا) معترف بها بالتساوي على مدى 24 شهرًا عند 1,755 وحدة عملة في السنة.

(ب)  $CU1 = 788 \cdot CU1 = 2 \div 575$  (أي لمدة 6 أشهر من السنة).  
بالإضافة إلى ذلك ، وفقا للفقرة 122 من المعيار الدولي للتقارير المالية 15 ، تفصح الجهة عن ذلك من الناحية النوعية تم استبعاد جزء من مكافأة الأداء من الكشف لأنه لم يتم تضمينه في سعر الصفقة. هذا الجزء من تم استبعاد مكافأة الأداء من سعر الصفقة وفقا لمتطلبات تقييد التقديرات من اعتبارات متغيرة.

### **مثال 49 - الإفصاح عن سعر الصفقة المخصصة للأداء المتبقي**

#### **التزامات - الكشف النوعي**

في 1 يناير 20X2 ، تدخل المنشأة في عقد مع عميل لبناء مبنى تجاري للنظر الثابت من 10 مليون وحدة عملة. البناء المبنى هو التزام أداء واحد أن الكيان يرضى مع مرور الوقت. اعتبارًا من 31 ديسمبر 20X2 ، اعترفت المنشأة 3.2 مليون وحدة عملة الكيان يقدر أن البناء سيكون الانتهاء في 20 X3 ، ولكن من الممكن أن يتم الانتهاء من المشروع في النصف الأول من 20.X4

في 31 ديسمبر 20X2 ، تفصح المنشأة عن مبلغ سعر المعاملة لم يتم الاعتراف بها كإيراد في الكشف عن المعاملة السعر المخصص لالتزامات الأداء المتبقية. الكيان أيضا تكشف عن سبب توقع الكيان للتعرف على هذا المبلغ كإيرادات. يمكن الكشف عن التفسير إما على أساس كمي باستخدام الأزمنة الزمنية الأكثر ملاءمة لمدة المتبقي التزام الأداء أو عن طريق تقديم تفسير نوعي. بسبب الكيان غير متأكد من توقيت الاعتراف بالإيرادات ، الكشف عن الكيان هذه المعلومات نوعيا على النحو التالي:

"اعتبارًا من 31 ديسمبر 20X2 ، تم تحديد المبلغ الإجمالي لسعر المعاملة المخصص إلى الالتزام الأداء المتبقية هو 6.8 مليون وحدة عملة وسيقوم الكيان الاعتراف بهذه الإيرادات عند اكتمال البناء ، والذي من المتوقع حدوثه على مدى 12 إلى 18 شهرًا القادمة."

## صعوبات ومزايا تطبيق معيار إعداد التقارير المالية



## • الضمانات:

### الضمانات كالتزام أداء

عندما يكون للعميل الخيار في أن يشتري ضماناً بشكل منفصل (على سبيل المثال، نظراً لأن الضمان يتم تسعيره والتفاوض عليه بشكل منفصل)، فإن الضمان يكون خدمة من الممكن تمييزها بذاتها نظراً لأن المنشأة تتعهد بتقديم الخدمة إلى العميل بالإضافة إلى المنتج الذي له الوظيفة الموضحة في العقد. في تلك الحالات يجب على وتخصص جزء من سعر - الشركة أن تحاسب عن الضمان المتعهد به على أنه التزام أداء .

### الضمانات لا تنشئ التزام أداء.

عندما لا يكون للعميل الخيار في أن يشتري ضماناً بشكل منفصل، يجب على الشركة أن تحاسب عن الضمان وفقاً للمعيار المحاسبة الدولي، 37 المخصصات والالتزامات المحتملة والأصول المحتملة "ما لم يكن الضمان المتعهد به أو جزء من الضمان المتعهد به يزود العميل بخدمة بالإضافة إلى التأكيد بأن المنتج ملتزم بالموصفات المتفق عليها.

### عوامل تأخذ بعين الاعتبار عند تقييم الضمان :

- ما إذا كان الضمان مطلوباً بموجب القانون - إذا كانت الشركة مطالبة بموجب القانون بتقديم ضمان 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.

- طول الفترة التي يغطيها الضمان - فكلما كانت فترة التغطية أطول، كلما كان أكثر ترجيحاً أن يكون الضمان المتعهد به التزام أداء نظراً لأن الأكثر ترجيحاً هو أن يقدم خدمة بالإضافة إلى التأكيد بأن المنتج يلتزم بالموصفات متفق عليها .

- طبيعة المهام التي تتعهد الشركة بتنفيذها - إذا كان من الضروري للشركة تنفيذ مهام محددة لتقديم ضمان ملتزم بالموصفات المتفق عليها (على سبيل المثال خدمة شحن مرتجع لمنتج فيه عيب)، فمن غير المحتمل عندئذ أن تؤدي تلك المهام إلى نشوء التزام أداء.

وبتالي فإن الضمان من نوع التأكيد لا تعتبر التزام أداء وضمان من نوع الخدمة يعتبر التزام أداء .

يوضح المثال 44 المتطلبات الواردة في الفقرات B28 - B33 من المعيار الدولي للتقارير المالية 15 بتاريخ ضمانات بالإضافة إلى ذلك ، يوضح المثال 50 المتطلبات في الفقرات 27-29 من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 15 بشأن تحديد التزامات الأداء.

### مثال (50) - الضمانات

كيان ، شركة تصنيع ، تزود زبونها بضمان مع شراء منتج. الضمان يوفر ضمان أن المنتج يتوافق مع المواصفات المتفق عليها وسوف تعمل كما وعدت لوحد سنة من تاريخ الشراء. كما يوفر العقد مع العميل الحق في تلقي ما يصل إلى 20 ساعة من خدمات التدريب على كيفية تشغيل المنتج دون أي تكلفة إضافية. يقوم الكيان بتقييم السلع والخدمات في العقد لتحديد ما إذا كانت فهي متميزة وبالتالي تؤدي إلى التزامات أداء منفصلة.

المنتج متميز لأنه يلبي كلا المعيارين في الفقرة 27 من المعيار الدولي للتقارير المالية 15. يكون المنتج قابلاً للتمييز وفقاً للفقرات 27 (أ) و 28 من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 15 ، لأن العميل يمكن أن يستفيد من المنتج بمفرده بدون خدمات التدريب. يقوم الكيان ببيع المنتج بشكل منفصل بدون خدمات التدريب. بالإضافة إلى ذلك ، المنتج متميز داخل سياق العقد وفقاً للفقرات 27 (ب) و 29 من المعيار الدولي للتقارير المالية 15 ، لأن وعد الكيان بنقل المنتج قابل للتحديد بشكل منفصل من الوعود الأخرى في العقد.

بالإضافة إلى ذلك ، فإن خدمات التدريب متميزة لأنها تلي كلا المعيارين في الفقرة 27 من المعيار الدولي للتقارير المالية 15 - يمكن لخدمات التدريب أن تكون متميزة في وفقاً للفقرات 27 (أ) و 28 من المعيار الدولي للتقارير المالية 15 ، لأن العميل يستطيع ذلك الاستفادة من خدمات التدريب مع المنتج الذي سبق المقدمة من الكيان. بالإضافة إلى ذلك ، فإن خدمات التدريب متميزة في سياق العقد وفقاً للفقرات 27 (ب) و 29 من المعيار الدولي إعداد التقارير المالية رقم 15 ، لأن وعود الكيان بتحويل خدمات التدريب هي يمكن التعرف عليها بشكل منفصل عن الوعود الأخرى في العقد. الكيان لا تقديم خدمة كبيرة لدمج خدمات التدريب مع المنتج (انظر الفقرة 29 (أ) من المعيار الدولي للتقارير المالية 15). خدمات التدريب ليست كبيرة تعديل أو تخصيص المنتج (انظر الفقرة 29 (ب) من المعيار الدولي للتقارير المالية 15). خدمات التدريب لا تعتمد بشكل كبير على ، أو مترابطة بشكل كبير مع (انظر الفقرة 29 (ج) من المعيار الدولي للتقارير المالية 15). تتميز كل من خدمات المنتج والتدريب بالمتميزين ، مما يؤدي إلى اثنتين التزامات أداء منفصلة.

وأخيراً ، يقيّم الكيان الوعد بتقديم ضمان ويلاحظ ذلك يضمن الضمان للعميل التأكيد على أن المنتج سوف يقوم بذلك تعمل على النحو المنشود لمدة عام واحد. الكيان يخلص ، وفقاً للفقرات B28 - B33 من المعيار الدولي للتقارير المالية 15 ، بأن الضمان لا يوفر للعميل مع سلعة أو خدمة بالإضافة إلى هذا الضمان ، وبالتالي ، الكيان لا يمثل ذلك باعتباره التزام الأداء. حسابات الكيان لضمان من نوع الضمان وفقاً للمتطلبات الواردة في معيار المحاسبة الدولي رقم 37.

ونتيجة لذلك ، يخصص الكيان سعر المعاملة إلى الأداءين التزامات (المنتج وخدمات التدريب) وتقر الإيرادات عندما (أو كما) استيفاء التزامات الأداء هذه.

### • اعتبارات الأصيل مقابل الوكيل

- يتم الاعتراف بالإيرادات فيما يتعلق بالسلع والخدمات التي تقدمها الشركة الى أطراف أخرى ، فإذا كانت الشركة تعمل بصفة الشركة الرئيسية في تقديم الخدمة او السلعة يجب الاعتراف بالإيراد والتكلفة على أساس إجمالي وفي حلة انها تعتبر وكيل لتوريد سلعة أو خدمة يتم الاعتراف بالإيرادات بالهامش الصافي .
- المؤشرات بأن الشركة تسيطر على السلعة أو الخدمة المحددة قبل تحويلها إلى العميل :
- الشركة هي المسؤولة بشكل رئيسي عن الوفاء بالتعهد بتقديم السلعة أو الخدمة المحددة.
- تتحمل الشركة مخاطر المخزون قبل تحويل السلعة أو الخدمة المحددة إلى العميل،
- للشركة الحرية في وضع السعر للسلعة أو الخدمة المحددة.
- إذا كانت الشركة لا تحصل على الملكية القانونية لتلك السلعة للحظة فقط قبل أن يتم تحويل الملكية القانونية إلى العميل.
- الشركة تقدم خدمة جوهرية تتمثل في دمج سلع أو خدمات مقدمة من خلال طرف آخر في السلعة أو الخدمة المحددة التي تعاقدها عليها العميل

توضح الأمثلة من 51 إلى 55 المتطلبات الواردة في الفقرات B34 - B38 من المعيار الدولي للتقارير المالية 15 على الاعتبار الرئيسية مقابل الوكيل.

### مثال (51) - الترتيب لتوفير البضائع أو الخدمات (الكيان هو وكيل)

تقوم المنشأة بتشغيل موقع إلكتروني يمكن العملاء من شراء البضائع من مجموعة من الموردين الذين يقومون بتسليم البضائع مباشرة إلى العملاء. عندما جيد يتم شراؤها عبر موقع الويب ، يحق للكيان لجنة متساوية إلى 10 في المائة من سعر البيع. الموقع الإلكتروني للكيان يسهل الدفع بين المورد والعميل بالأسعار المحددة من قبل المورد. الكيان يتطلب الدفع من العملاء قبل معالجة الطلبات وجميع الطلبات غير قابلة للاسترداد. لا يوجد لدى الكيان التزامات أخرى تجاه العميل بعد ترتيب المنتجات التي ستقدم للعميل.

لتحديد ما إذا كان التزام أداء الكيان هو توفير السلع المحددة نفسها (أي الكيان هو أصل) أو لترتيب المورد تقدم هذه السلع (أي الكيان هو وكيل) ، والكيان يعتبر طبيعة وعدها. على وجه التحديد ، يلاحظ الكيان أن المورد من البضائع يسلم بضائعه مباشرة إلى العميل وبالتالي لا يحصل الكيان السيطرة على البضائع. بدلا من ذلك ، فإن وعد الكيان هو الترتيب للمورد لتوفير هذه السلع للعميل. في الوصول إلى هذا الاستنتاج ، الكيان يأخذ في الاعتبار المؤشرات التالية من الفقرة B37 من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 15 على النحو التالي:

- (أ) المورد مسؤول بشكل أساسي عن الوفاء بالعقد - أي بواسطة شحن البضائع إلى الزبون ؛
- (ب) لا يتحمل الكيان مخاطر المخزون في أي وقت خلال المعاملة لأن البضائع يتم شحنها مباشرة من المورد إلى العميل ؛
- (ج) نظر الكيان هو في شكل لجنة (10 في المائة من سعر البيع) ؛
- (د) ليس لدى الكيان سلطة تقديرية في تحديد الأسعار للسلع المورد ، وبالتالي ، يمكن أن تستفيد الكيان منها هذه البضائع محدودة. و
- (هـ) لا الكيان ، ولا المورد ، لديه مخاطر ائتمانية بسبب المدفوعات من العملاء تتم مقدما.

وبالتالي ، تخلص المنشأة إلى أنها وكيل وأداء الالتزام هو الترتيب لتوفير البضائع من قبل المورد. عندما كيان تقي بوعدها لترتيب السلع التي ستقدمها المورد إلى العميل (وهو ، في هذا المثال ، عندما يتم شراء البضائع من قبل العميل) ، فإن الكيان يعترف الإيرادات في مبلغ العمولة التي يحق لها.

### مثال (52) - وعد بتوفير السلع أو الخدمات (الكيان هو المدير)

يدخل الكيان في عقد مع عميل للمعدات مع فريدة من نوعها مواصفات. يقوم الكيان والعميل بتطوير المواصفات للمعدات ، التي يتصل بها الكيان بمورد أن الكيان العقود مع لتصنيع المعدات. كيان يرتب أيضا أن يكون يقوم المورد بتسليم المعدات مباشرة إلى العميل. عند التسليم المعدات للعميل ، شروط العقد تتطلب الكيان ل دفع المورد السعر المتفق عليه من قبل الكيان والمورد لتصنيع المعدات.

يتفاوض الكيان والعميل على سعر البيع وفواتير الجهة العميل للسعر المتفق عليه مع شروط الدفع لمدة 30 يوماً. الكيان الربح يعتمد على الفرق بين سعر البيع المتفق عليه مع العميل والسعر الذي يتحمله المورد. يتطلب العقد بين الكيان والعميل أن يسعى العميل لعلاجات للعيوب في المعدات من المورد تحت المورد ضمان. ومع ذلك ، فإن الكيان هو المسؤول عن أي تصويبات للمعدات المطلوبة الناجمة عن الأخطاء في المواصفات.

لتحديد ما إذا كان التزام أداء الكيان هو توفير السلع أو الخدمات المحددة نفسها (أي الكيان هو أصل) أو للترتيب طرف آخر لتقديم تلك السلع أو الخدمات (أي الكيان هو وكيل) ، و يعتبر الكيان طبيعة الوعد. وقد وعد الكيان لتقديم العميل مع المعدات المتخصصة. ومع ذلك ، فإن الكيان تعاقدت من الباطن تصنيع المعدات إلى المورد. في تحديد ما إذا كان يحصل الكيان على السيطرة على المعدات قبل نقل التحويلات إلى العميل وما إذا كان الكيان هو أصل ، يعتبر الكيان المؤشرات في الفقرة B37 من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 15 على النحو التالي:

(أ) الكيان هو المسؤول الأول عن الوفاء بالعقد. برغم من الكيان التعاقد من الباطن على التصنيع ، والكيان هو في نهاية المطاف مسؤولة عن التأكد من أن المعدات تلبي مواصفات التي تعاقد عليها العميل.

(ب) لدى الكيان مخاطر المخزون بسبب مسؤوليته عن التصحيحات إلى المعدات الناتجة عن أخطاء في المواصفات ، على الرغم من ذلك المورد لديه مخزون المخزون أثناء الإنتاج وقبل الشحن.

(ج) لدى الكيان سلطة تقديرية في تحديد سعر البيع مع العميل ، والربح المكتسب من قبل الكيان هو المبلغ الذي يساوي إلى الفرق بين سعر البيع المتفاوض مع العميل والمبلغ الواجب دفعه للمورد.

(د) نظر الكيان ليس في شكل عمولة.

(هـ) يتحمل الكيان مخاطر ائتمانية للمبلغ المستحق من العميل تبادل للحصول على المعدات.

يخلص الكيان إلى أن وعده هو توفير المعدات إلى العملاء. على أساس المؤشرات الواردة في الفقرة B37 من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 15 ، فإن الكيان يخلص إلى أنه يتحكم في الجهاز قبل نقله إلى العميل.

وبالتالي ، فإن الكيان هو مفتاح في المعاملة ويسلم الإيرادات في المبلغ الإجمالي للمقابل الذي يحق له الحصول عليه من العميل تبادل للحصول على المعدات.

### مثال (53) - وعد بتوفير السلع أو الخدمات (الكيان هو المدير)

تفاوض جهة مع شركات الطيران الكبرى لشراء تذاكر بأسعار مخفضة مقارنة بأسعار التذاكر التي تباع مباشرة من شركات الطيران للجمهور. ال يوافق الكيان على شراء عدد محدد من التذاكر ويجب عليه دفع ثمن تلك التذاكر بغض النظر عما إذا كان قادراً على إعادة بيعها. السعر المخفض المدفوع من قبل يتم التفاوض على الكيان لكل تذكرة شراؤها والموافقة عليها مسبقاً.

يحدد الكيان الأسعار التي سيتم بيع تذاكر الطيران بها الزبائن. يقوم الكيان ببيع التذاكر ويجمع الاعتبارات منها العملاء عند شراء التذاكر ؛ لذلك لا يوجد خطر ائتماني.

كما يساعد الكيان العملاء في حل الشكاوى مع الخدمة المقدمة من شركات الطيران. ومع ذلك ، فإن كل شركة طيران مسؤولة عن الوفاء بها الالتزامات المرتبطة بالتذكرة ، بما في ذلك العلاجات للعميل عدم الرضا عن الخدمة.

لتحديد ما إذا كان التزام أداء الكيان هو توفير السلع أو الخدمات المحددة نفسها (أي الكيان هو أصل) أو للترتيب طرف آخر لتقديم تلك السلع أو الخدمات (أي الكيان هو وكيل) ، و يعتبر الكيان طبيعة الوعد. يحدد الكيان أن الوعد هو تزويد العميل بتذكرة ، والتي توفر الحق في الطيران على الرحلة المحددة أو رحلة أخرى إذا تم تغيير الرحلة المحددة أو ألغيت. في تحديد ما إذا كان الكيان يحصل على السيطرة على الحق في الطيران قبل نقل السيطرة إلى العميل وما إذا كان الكيان هو أصل ، تنظر المنشأة في المؤشرات في الفقرة B37 من المعيار الدولي للتقارير المالية 15 على النحو التالي:

- (أ) الكيان هو المسؤول الأول عن الوفاء بالعقد ، وهو توفير الحق في الطيران. ومع ذلك ، فإن الكيان ليست مسؤولة عن توفير الرحلة نفسها ، والتي سيتم توفيرها من قبل شركة الطيران.
  - (ب) الكيان لديه مخزون المخزون للتذاكر لأنه يتم شراؤها قبل بيعها إلى عملاء الكيان والكيان يتعرض لها أي خسارة نتيجة لعدم تمكنه من بيع التذاكر لأكثر من تكلفة الكيان.
  - (ج) لدى الكيان سلطة تقديرية في تحديد أسعار مبيعات التذاكر الخاصة به الزبائن
  - (د) نتيجة لقدرة الكيان على تحديد أسعار البيع ، المبلغ الذي الكيان يكسب ليس في شكل لجنة ، ولكن بدلا من ذلك يعتمد على سعر البيع الذي يحدده وتكاليف التذاكر التي تم التفاوض عليها مع شركة الطيران.
- يخلص الكيان إلى أن وعده هو توفير تذكرة (أي حق الطيران) إلى العملاء. على أساس المؤشرات الواردة في الفقرة B37 من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 15 ، فإن الكيان يخلص إلى أنه يتحكم في التذكرة قبل نقلها إلى العميل.
- وهكذا ، تخلص الكيان إلى أنها أساسية في المعاملة وتعترف بها الإيرادات في المبلغ الإجمالي المقابل الذي يحق له مقابله لنقل التذاكر.

### مثال (54) - الترتيب لتوفير البضائع أو الخدمات (الكيان هو وكيل)

تقوم المنشأة ببيع قسائم تؤهل العملاء للوجبات المستقبلية في وقت محدد المطاعم. وتباع هذه القسائم من قبل الكيان وسعر البيع للتوفر القسيمة للعميل خصم كبير بالمقارنة مع أسعار البيع العادية للوجبات (على سبيل المثال ، يدفع العميل CU100 لقسيمة تؤهل العميل لتناول وجبة في مطعم من شأنه خلاف ذلك تكلفة CU200). لا يشتري الكيان القسائم مقدماً ؛ بدلاً من ذلك ، تشتري القسائم فقط عندما يطلبها العملاء. ال كيان تباع القسائم من خلال موقعها على الانترنت وقسائم هي غير قابل للاسترجاع.

يحدد الكيان والمطاعم معاً الأسعار التي عندها سيتم بيع قسائم للعملاء. الكيان يحق ل 30 في المائة من سعر القسيمة عندما تباع القسيمة. الكيان لا يوجد لديه مخاطر ائتمانية بسبب يدفع العملاء ثمن القسائم عند شرائها. كما يساعد الكيان العملاء في حل الشكاوى حول الوجبات ولديه برنامج رضا المشتري. ومع ذلك ، المطعم مسؤول للوفاء بالالتزامات المرتبطة القسيمة ، بما في ذلك العلاجات ل العميل لعدم الرضا عن الخدمة.

- لتحديد ما إذا كان الكيان هو أصل أو وكيل ، يعتبر الكيان طبيعة الوعد وما إذا كان يأخذ السيطرة على القسيمة (أي حق) قبل التحويلات السيطرة على العميل. في اتخاذ هذا القرار ، و ينظر الكيان في المؤشرات في الفقرة B37 من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 15 على النحو التالي:
- (أ) كيان غير مسؤول عن توفير وجبات الطعام نفسها ، والتي ستكون المقدمة من المطاعم.
- (ب) لا يوجد لدى الكيان مخزون للقوائم بسبب وجودها لم يتم شراؤها قبل بيعها للعملاء والقوائم غير قابل للاسترجاع؛
- (ج) الكيان لديه بعض السلطة التقديرية في تحديد أسعار مبيعات للقوائم ل العملاء ، ولكن يتم تحديد أسعار البيع بشكل مشترك مع مطاعم؛ و
- (د) يعتبر نظر الكيان في شكل عمولة ، لأنها يحق لهم الحصول على نسبة مئوية (30 في المائة) من سعر القسيمة.
- ويخلص الكيان إلى أن وعده هو ترتيب السلع أو الخدمات المقدمة للعملاء (مشترون القوائم) في مقابل عمولة. على أساس المؤشرات في الفقرة B37 من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 15 ، فإن الكيان يخلص إلى أنه لا يسيطر على القوائم التي توفر الحق في وجبات الطعام قبل نقلها إلى العملاء. وهكذا ، يخلص الكيان أنها وكيل في الترتيب وتقر بالإيرادات في صافي المبلغ من الاعتبار الذي سيحصل عليه الكيان مقابل الخدمة ، وهي العمولة 30٪ التي يحق لها بيع كل منها إيصال

### • خيارات العميل للسلع أو الخدمات الإضافية

إذا كان الخيار يقدم حقا ذا أهمية إلى العميل لم يكن ليحصل عليه دون الدخول في ذلك العقد فإن ذلك الخيار ينشئ التزام أداء في العقد فقط ويجب ان يكون خيار العميل في حيازة سلعة أو خدمة إضافية بسعر لا يعكس سعر البيع المستقل لتلك السلعة أو الخدمة (والا تكون الشركة قد قدمت عرض تسويق) . كما يتطلب من الشركة تخصيص سعر المعاملة على التزامات الأداء على أساس أسعار البيع النسبية المستقلة.

توضح الأمثلة 55-57 المتطلبات الواردة في الفقرات B39 - B43 من المعيار الدولي للتقارير المالية 15 على خيارات العملاء للحصول على سلع أو خدمات إضافية. يوضح المثال 50 المتطلبات في الفقرات 27-29 من المعيار الدولي للتقارير المالية 15 بشأن تحديد الأداء التزامات. يوضح المثال 52 برنامج ولاء العملاء. أن قد لا ينطبق المثال على جميع ترتيبات ولاء العملاء لأن الشروط والظروف قد تختلف. على وجه الخصوص ، عندما يكون هناك أكثر من طرفين إلى الترتيب ، يجب على الكيان النظر في جميع الحقائق والظروف تحديد العميل في المعاملة التي تثير الاعتمادات الجائزة.

### مثال 55 - الخيار الذي يزود العميل بحق مادي (قسيمة خصم)

يدخل الكيان في عقد بيع المنتج A لـ CU100. كجزء من العقد ، يمنح الكيان العميل قسيمة خصم بنسبة 40٪ أي مشتريات مستقبلية تصل إلى 100 وحدة عملة خلال الـ 30 يوماً القادمة. الكيان يعتمزم تقدم خصمًا بنسبة 10٪ على جميع المبيعات خلال الثلاثين يوماً القادمة كجزء من الترويج الموسمي. لا يمكن استخدام خصم 10 في المائة بالإضافة إلى قسيمة خصم 40٪.

لأن جميع العملاء سيحصلون على خصم بنسبة 10٪ على المشتريات خلال الثلاثين يوماً القادمة ، الخصم الوحيد الذي يوفر للعميل مادة صحيح هو الخصم الذي يتزايد بنسبة 10 في المائة (أي المبلغ الإضافي خصم 30 في المائة). الكيان حسابات الوعد لتقديم خصم إضافي كالتزام أداء في عقد بيع المنتج أ.

لتقدير سعر البيع المستقل لقسيمة الخصم وفقا مع الفقرة B42 من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 15 ، تقدر المنشأة احتمالية بنسبة 80٪ أن أحد العملاء سيسترد قيمة القسيمة وأن العميل سيعمل ، في المتوسط ، على شراء CU50 من المنتجات الإضافية. وبالتالي ، يقدر الكيان سعر البيع المستقل لقسيمة الخصم هو CU12 (CU50 المتوسط سعر شراء منتجات إضافية × 30 في المائة خصم إضافي × 80 في المائة من احتمال ممارسة الخيار). أسعار البيع المستقلة المنتج أ و قسيمة الخصم والتخصيص الناتج من CU100 سعر الصفقة كالتالي:

أداء التزام	قائمة بذاتها سعر البيع CU
المنتج	100
قسيمة الخصم	12
مجموع	112

تخصيص عملية تجارية	السعر
المنتج أ	89 (CU100 ÷ CU112 × CU100)
قسيمة الخصم	11 (CU12 ÷ CU112 × CU100)
مجموع	100

يخصص الكيان 89 وحدة عملة إلى المنتج أ ويعترف بإيرادات المنتج أ عند نقل السيطرة. الكيان يخصص CU11 إلى قسيمة الخصم و يعترف بإيراد القسيمة عندما يستردها العميل مقابل البضائع أو الخدمات أو عند انتهاء صلاحيتها.

### **مثال 56 - خيار لا يوفر للعميل مع حق مادي (سلع أو خدمات إضافية)**

كيان في صناعة الاتصالات السلكية واللاسلكية يدخل في عقد مع العميل لتوفير الهاتف وخدمة الشبكة الشهرية لمدة عامين. ال تتضمن خدمة الشبكة ما يصل إلى 1000 دقيقة اتصال و 1500 رسالة نصية لكل منهما الشهر مقابل رسوم شهرية ثابتة. يحدد العقد سعر لأي دقائق اتصال إضافية أو نصوص قد يختار العميل شراءها أي شهر. أسعار هذه الخدمات تساوي البيع المستقل للأسعار.

يحدد الكيان أن وعود لتوفير الهاتف والشبكة الخدمة هي كل التزامات أداء منفصلة. هذا لأن العميل يمكن الاستفادة من الهاتف وخدمة الشبكة إما من تلقاء نفسها أو جنباً إلى جنب مع الموارد الأخرى المتوفرة بسهولة للعملاء وفقاً للمعيار الوارد في الفقرة 27 (أ) من المعيار الدولي للتقارير المالية 15. بالإضافة إلى ذلك ، فإن يتم التعرف على الهاتف وخدمة الشبكة بشكل منفصل وفقاً للمعيار في الفقرة 27 (ب) من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 15 (على أساس العوامل في الفقرة 29 من المعيار الدولي للتقارير المالية 15).

يحدد الكيان أن خيار شراء دقائق المكالمات الإضافية ولا تقدم النصوص نصاً مادياً لن يتلقه العميل دون الدخول في العقد (انظر الفقرة B41 من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 15). هذا هو لأن أسعار دقائق المكالمات الإضافية والنصوص تعكس أسعار البيع المستقلة لهذه الخدمات. لأن الخيار لمزيد من دقائق المكالمات والنصوص لا تمنح العميل الحق المادي ، الكيان يخلص إلى أنه ليس التزام الأداء في العقد. وبالتالي ، فإن كيان لا يخصص أي من سعر الصفقة إلى خيار إضافي دقائق المكالمات أو النصوص. سيعترف الكيان بإيرادات المكالمات الإضافية دقائق أو نصوص إذا كان الكيان يوفر هذه الخدمات.

### **مثال 57 - الخيار الذي يزود العميل بحق مادي (خيار التجديد)**

تدخل المنشأة في 100 عقد منفصل مع العملاء لتوفير سنة واحدة من خدمات الصيانة لـ 1000 وحدة عملة لكل عقد. شروط العقود حدد أنه في نهاية السنة ، يكون لكل عميل خيار تجديد عقد الصيانة للسنة الثانية من خلال دفع مبلغ إضافي قدره 1,000 وحدة عملة. يتم أيضاً منح خيار التجديد للعملاء الذين يجددون سنة ثانية في السنة الثالثة مقابل 1000 وحدة عملة الكيان بتكاليف أعلى بكثير لخدمات الصيانة للعملاء الذين لا يشتركون في الصيانة الخدمات في البداية (أي عندما تكون المنتجات جديدة). هذا هو ، رسوم الكيان CU3000 في السنة 2 و CU5000 في السنة 3 لخدمات الصيانة السنوية إذا لا يشترى العميل الخدمة في البداية أو يسمح للخدمة بالانقضاء.

يخلص الكيان إلى أن خيار التجديد يوفر حقاً مادياً في العميل أنه لن يتلقى دون الدخول في العقد ، لأن يكون سعر خدمات الصيانة أعلى بكثير إذا اختار العميل ذلك لشراء الخدمات فقط في السنة 2 أو 3. جزء من دفع كل عميل CU1000 في السنة الأولى هو ، في الواقع ، دفعة مسبقة غير قابلة للاسترداد من الخدمات التي ستقدم في السنة اللاحقة. وبالتالي ، يخلص الكيان أن الوعد بتقديم الخيار هو التزام الأداء.

خيار التجديد هو لاستمرار خدمات الصيانة وتلك يتم تقديم الخدمات وفقاً لشروط العقد الحالي. بدلاً من تحديد أسعار البيع المستقلة لخيارات التجديد مباشرة ، يخصص الكيان سعر المعاملة بتحديد اعتبار أنها تتوقع أن تحصل في مقابل كل الخدمات التي تقدمها يتوقع أن يقدم ، وفقاً للفقرة B43 من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 15.

تتوقع الشركة أن يتم تجديد 90 عميلاً في نهاية العام الأول (90% من العملاء) العقود التي تم بيعها) و 81 من العملاء لتجديد في نهاية السنة 2 (90 في المائة من سيتم تجديد 90 من العملاء الذين جددوا في نهاية السنة 1 في نهاية السنة الثانية ، أي 81 في المائة من العقود المباعة.  
في بداية العقد ، يحدد الكيان الاعتبارات المتوقعة لكل منها تبلغ قيمة العقد 7.210 وحدة عملة (1000 وحدة عملة + 90% × 1000 وحدة عملة) + (81% × 1000 وحدة عملة).  
كما يحدد الكيان أيضاً الاعتراف بالإيرادات على أساس التكاليف المتكبدة نسبة إلى إجمالي التكاليف المتوقعة يصور نقل الخدمات إلى العملاء. التكاليف التقديرية لعقد مدته ثلاث سنوات هي كما يلي:

CU	
600	السنة 1
750	السنة 2
1000	السنة 3

تبعاً لذلك ، فإن نمط الاعتراف بالإيرادات يتوقع في بداية العقد لكل عقد على النحو التالي:

تخصيص الاعتبار متوقع CU	التكاليف المتوقعة معدلة احتمال تجديد العقد CU	
780 [(CU600 ÷ CU2,085) × CU2,710]	600 (CU600 × 100%)	السنة 1
877 [(CU675 ÷ CU2,085) × CU2,710]	675 (CU750 × 90%)	السنة 2
1,053 [(CU810 ÷ CU2,085) × CU2,710]	810 (CU1,000 × 81%)	السنة 3
<b>2710</b>	<b>2085</b>	<b>مجموع</b>

وبالتالي ، عند الكيان ، يخصص الكيان لخيار التجديد في نهاية السنة الأولى ، 22 000 وحدة عملة مستحقة من المبلغ المستلم حتى تاريخه 100,000 وحدة عملة - سيتم الاعتراف بالإيرادات في السنة الأولى من 78000 وحدة عملة (100 × CU780).

بافتراض عدم حدوث أي تغيير في توقعات الكيان والعملاء الـ 90 التجديد كما هو متوقع ، في نهاية السنة الأولى ، قام الكيان بجمع النقدية من وقد تم الاعتراف بـ 190 وحدة عملة (100 × 1 وحدة عملة) + (90 × 1000 وحدة عملة) ووصل مبلغ 78000 وحدة عملة (100 × CU780) إلى التزامات بعقود قدرها 112000 وحدة عملة.

وبالتالي ، عند التجديد في نهاية السنة الأولى ، يخصص الكيان 24 300 وحدة عملة إلى خيار التجديد في نهاية السنة 2 [المبالغ النقدية المتراكمة أقل من 190,000 وحدة عملة أقل من الدخل التراكمي المعترف بها في السنة الأولى ويتم الاعتراف بها في السنة الثانية من CU165,700 (CU78,000 + CU877 × 100)].  
إذا كان العدد الفعلي لتجديد العقود مختلفاً عن الكيان من المتوقع أن يقوم الكيان بتحديث سعر المعاملة والعائد معترف بها وفقاً لذلك.

### • حقوق العملاء التي لم تتم ممارستها

إذا كانت الشركة تتوقع بأن يكون لها حق في مبلغ عدم ممارسة حق في التزام عقد، فيجب على الشركة أن تثبت مبلغ عدم ممارسة الحق المتوقع على أنه إيراد بالتناسب مع نمط الحقوق التي تمت ممارستها من قبل العميل وعندها يجب على الشركة أن تأخذ في الحسبان المتطلبات بشأن التقديرات المقيدة للعرض المتغير. وتثبت الشركة إيراداً عندما يتم تحويل تلك السلع أو الخدمات المستقبلية أو عندما ينقضي الخيار .

### • الرسوم المدفوعة مقدماً غير القابلة للرد (وبعض التكاليف ذات العلاقة)

في بعض العقود تحمل الشركة العميل رسوماً مقدّمة، غير قابلة للرد في أو قرب نشأة العقد. وتتضمن الأمثلة رسوم الالتحاق في عقود عضوية النوادي الصحية، ورسوم التفعيل في عقود الاتصالات ورسوم الإعداد في بعض عقود الخدمات والرسوم الأولية في بعض عقود التوريد . وهنا يجب التمييز بين :

- إذا كانت الرسوم المدفوعة لا ينتج عنه تحويل سلعة أو خدمة متعهد بها إلى العميل فإن الرسوم المقدمة هي دفعة مقدّمة مقابل سلع أو خدمات مستقبلية، وبناءً عليه، سيتم إثباتها على أنها إيراد عندما يتم تقديم تلك السلع أو الخدمات المستقبلية. ستمتد فترة إثبات الإيراد إلى ما بعد الفترة التعاقدية الأولية إذا كانت المنشأة تمنح العميل الخيار لتجديد العقد وكان ذلك الخيار يقدم للعميل حفا ذا أهمية .
- إذا كانت الرسوم المقدمة غير القابلة للرد تتعلق بسلعة أو خدمة، فيجب على الشركة تقويم ما إذا كان عليها أن تحاسب عن السلعة أو الخدمة على أنها التزام أداء منفصل . وتثبت الشركة إيراداً عندما يتم تحويل تلك السلع أو الخدمات المستقبلية أو عندما ينقضي فترة العقد .

يوضح المثال 53 المتطلبات الواردة في الفقرات B51 - B48 من المعيار الدولي للتقارير المالية رسوم مسبقة غير قابلة للاسترداد. 15

### مثال 53 - رسوم مقدّماً غير قابلة للاسترداد

تدخل المنشأة في عقد مع عميل لمدة عام واحد من المعاملة خدمات المعالجة. عقود الكيان لها شروط قياسية هي نفسه لجميع العملاء. يتطلب العقد من العميل دفع رسوم مقدّمة لإعداد العميل على أنظمة وعمليات الكيان. الرسوم هي المبلغ الاسمي وغير قابل للاسترداد. يمكن للعميل تجديد العقد كل عام دون دفع رسوم إضافية. لا تقوم أنشطة إعداد الكيان بنقل سلعة أو خدمة إلى العميل وبالتالي ، لا تؤدي إلى التزام الأداء. يخلص الكيان إلى أن خيار التجديد لا يوفر حفاً مادياً إلى العميل أنه لن يتلقى دون الدخول في هذا العقد (انظر الفقرة B40 من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 15). الرسوم المدفوعة مقدّماً هي ، في الواقع ، دفعة قدّمة لخدمات معالجة المعاملات المستقبلية. وبالتالي ، فإن الكيان يحدد سعر الصفقة ، والذي يتضمن الدفعة الأولى غير القابلة للاسترداد الرسوم ، وتقر الإيرادات لخدمات معالجة المعاملات مثل تلك يتم تقديم الخدمات وفقاً للفقرة B49 من المعيار الدولي للتقارير المالية 15.

### • ترتيبات الأمانة

عندما تسلم الشركة منتجاً إلى طرف آخر (مثل متعامل أو موزع) لبيعه إلى عملاء نهائيين فإنه يجب على الشركة تقويم ما إذا كان ذلك الطرف الآخر قد حصل على السيطرة على المنتج في تلك النقطة الزمنية. وقد يكون المنتج الذي تم تسليمه إلى طرف آخر سيحتفظ به في ترتيب أمانة إذا كان ذلك الطرف الآخر لم يحصل على السيطرة على المنتج. ومن ثم، لا يجوز للشركة أن تثبت إيراداً عند تسليم منتج إلى طرف آخر إذا كان المنتج المسلم يحتفظ به على أنه أمانة

### • المؤشرات على أن ترتيباً ما يعد ترتيب أمانة

- المنتج تسيطر عليه الشركة إلى أن يقع حدث محدد مثل بيع المنتج إلى عميل للبايع أو إلى أن تنتقضي فترة محددة؛
- بإمكان الشركة أن تطلب إعادة المنتج أو تحويل المنتج إلى طرف ثالث (مثل متعامل آخر)؛
- المتعامل ليس عليه التزام غير مشروط بالدفع مقابل المنتج (بالرغم من أنه قد يكون مطالباً بدفع تأمين).

### • ترتيبات تقديم الفاتورة وإيقاف الشحن (بضاعة للغير)

لحصول العميل على السيطرة على المنتج في ترتيب تقديم فاتورة وإيقاف الشحن فإنه يجب استيفاء جميع الضوابط التالية:

- يجب أن يكون سبب ترتيب تقديم فاتورة وإيقاف الشحن قوياً (على سبيل المثال أن يكون العميل قد طلب الترتيب)؛
  - يجب أن يكون المنتج محددًا بشكل منفصل على أنه يخص العميل؛
  - يجب أن يكون المنتج حالياً جاهزاً لتحويله مادياً إلى العميل؛
  - لا يمكن أن تكون للشركة القدرة على استخدام المنتج أو توجيهه إلى عميل آخر.
- وفي حالة ما إذا أثبتت الشركة إيراداً مقابل بيع منتج على أساس تقديم فاتورة وإيقاف الشحن فيجب على الشركة أن تأخذ في الحسبان ما إذا كان عليها التزامات أداء متبقية مقابل خدمات حفظ وأن تخصص لها جزءاً من سعر المعاملة

### مثال 54- بضاعة للغير:

تدخل المنشأة في عقد مع عميل في 1 يناير 20 X 8 لبيع آلة وقطع غيار. مهلة التصنيع للماكينة و قطع الغيار سنتين. عند الانتهاء من التصنيع ، يوضح الكيان أن الجهاز وتفي قطع الغيار بالموصفات المتفق عليها في العقد. الوعود لنقل الجهاز وقطع الغيار متميزة وتؤدي إلى اثنين التزامات الأداء التي سيتم استيفاء كل منها في وقت معين. على 31 ديسمبر 20X9 ، يدفع العميل مقابل الماكينة وقطع الغيار ، ولكن فقط يأخذ الحيازة المادية للجهاز. على الرغم من أن العميل يتفقد و يقبل قطع الغيار ، ويطلب العميل أن يتم تخزين قطع الغيار في مستودع الكيان بسبب قربه من مصنع الزبون.

العميل لديه عنوان قانوني لقطع الغيار ويمكن التعرف على الأجزاء كما ينتمي إلى العميل. علاوة على ذلك ، يقوم الكيان بتخزين قطع الغيار في قسم منفصل من مستودعاتها و قطع الغيار جاهزة شحنه الفوري بناء على طلب الزبون. تتوقع المنشأة الاحتفاظ بقطع الغيار لمدة سنتين إلى أربع سنوات والكيان لا يملك القدرة على استخدام الغيار أجزاء أو توجيههم إلى عميل آخر.

يحدد الكيان الوعد بتقديم خدمات الحراسة كأداء التزام لأنها خدمة مقدمة للعميل وهي متميزة عنها الجهاز و قطع الغيار. وبالتالي ، فإن الكيان حسابات لمدة ثلاثة التزامات الأداء في العقد (الوعد بتزويد الآلة ، قطع الغيار وخدمات الحفظ). سعر الصفقة مخصص ليتم الإقرار بالتزامات الأداء الثلاثة والإيرادات عند (أو كما) مراقبة التحويلات للعميل.

السيطرة على عمليات نقل الماكينات إلى العميل في 31 ديسمبر 20X9 عندما يأخذ العميل الحيازة المادية. يقوم الكيان بتقييم المؤشرات في الفقرة 38 من المعيار الدولي للتقارير المالية 15 لتحديد النقطة الزمنية التي يتم فيها التحكم في نقل قطع الغيار إلى العميل ، مع ملاحظة أن الكيان قد استلمها الدفع ، والعميل لديه العنوان القانوني لقطع الغيار والعميل لديه تفتيشها وقبلت قطع الغيار. بالإضافة إلى ذلك ، فإن الكيان يخلص إلى أن كل شيء يتم استيفاء المعايير الواردة في الفقرة B81 من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 15 ، وهو أمر ضروري لـ كيان الاعتراف بالإيراد في ترتيب الفاتورة والموافقة. الكيان تعترف بإيرادات قطع الغيار في 31 ديسمبر 20X9 عند السيطرة عليها التحويلات للعميل.

الالتزام بالأداء لتوفير خدمات الحراسة مرتاح بمرور الوقت يتم توفير الخدمات. يدرس الكيان ما إذا كانت شروط الدفع تضمنين عنصر تمويل كبير وفقاً للفقرات 60-65 من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 15.

### • منح التراخيص

ينشئ التراخيص حقوقاً للعميل في الملكية الفكرية للمنشأة. وقد تتضمن تراخيص الملكية الفكرية أياً من التراخيص الآتية، ولكن لا تقتصر عليها:

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

### التراخيص يمكن تمييزها :

إذا تم تحديد التراخيص ليكون متميزاً ، فيجب أن تحدد الكيانات التالية بعد ذلك طبيعة التراخيص لتحديد نمط التعرف على الإيراد.

- إذا كان التراخيص يمنح "حقاً للوصول" ، فيتم الاعتراف بالإيرادات المخصصة للرخصة بمرور الوقت.
- إذا كان التراخيص يمنح "حقاً في الاستخدام" ، يتم الاعتراف بالإيرادات المخصصة للرخصة في وقت معين.

### التراخيص لا يمكن تمييزه بذاته

يجب على المنشأة أن تحاسب عن التعهد بمنح التراخيص وتلك السلع أو الخدمات المتعهد بها معا على أنها التزام أداء واحد يتم الوفاء به على مدى زمني أو عند نقطة زمنية. وتتضمن الأمثلة على التراخيص التي من غير الممكن تمييزها بذاتها عن سلع أو خدمات أخرى متعهد بها في العقد ما يلي:

- ترخيصاً يشكل عنصراً من سلعة ملموسة وهو جزء لا يتجزأ من وظيفة السلعة؛
- ترخيصاً يمكن للعميل الانتفاع به فقط بالاشتراك مع خدمة متعلقة به (مثل خدمة انترنت تقدمها المنشأة تمكن العميل من خلال منح التراخيص من الوصول إلى المحتوى)

### تحديد طبيعة تعهد المنشأة بمنح التراخيص

هو تعهد بإتاحة حق الوصول إلى الملكية الفكرية للمنشأة إذا تم استيفاء جميع الضوابط التالية:

أ. أن العقد يتطلب، أو أن العميل يتوقع بشكل معقول، أن تقوم المنشأة بأنشطة تؤثر بشكل مهم في الملكية الفكرية التي للعميل حقوق فيها عندما يتوفر :

- تؤثر بشكل جوهري شكل الملكية الفكرية (على سبيل المثال، التصميم أو المحتوى) أو وظيفتها (على سبيل المثال، القدرة على أداء الوظيفة أو المهمة)؛ أو
  - تكون قدرة العميل على الحصول على المنفعة من الملكية الفكرية مشتقة بشكل كبير من هذه الأنشطة، أو تعتمد عليها. فعلى 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.
- ب. أن الحقوق الممنوحة بموجب التراخيص تعرض العميل بشكل مباشر إلى آثار موجبة أو سالبة من أنشطة المنشأة .

ج. أن تلك الأنشطة لا ينتج عنها تحويل سلعة أو خدمة إلى العميل مع حدوث تلك الأنشطة

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



### **مثال 55 - تحديد ترخيص متميز**

كيان ، شركة صيدلانية ، ترخص للعميل بحقوق براءة الاختراع الخاصة به مجمع تخدير معتمد لمدة 10 سنوات ، كما يعد بتصنيع المخدرات للعميل. الدواء هو منتج ناضج. وبالتالي فإن الكيان لن يكن له بأي أنشطة تؤثر بشكل مهم لدعم الدواء ، وهو ما يتفق مع الممارسات التجارية العرفية.

#### **الحالة A - الترخيص ليس متميزاً**

في هذه الحالة ، لا يمكن لأي كيان آخر تصنيع هذا الدواء بسبب عالية الطبيعة المتخصصة لعملية التصنيع. ونتيجة لذلك ، لا يمكن للرخصة يتم شراؤها بشكل منفصل عن خدمات التصنيع. يقوم الكيان بتقييم السلع والخدمات الموعودة للعميل لتحديد السلع والخدمات المتميزة وفقاً لـ الفقرة 27 من المعيار الدولي للتقارير المالية 15- يحدد الكيان أن **العميل لا يستطيع ذلك الاستفادة من الترخيص دون خدمة التصنيع** ؛ لذلك ، فإن لم يتم استيفاء المعيار في الفقرة 27 (أ) من المعيار الدولي إعداد التقارير المالية رقم 15. وبالتالي ، فإن الترخيص و خدمة التصنيع ليست متميزة ومحاسبة الكيان للترخيص وخدمة التصنيع كالتزام أداء واحد. يقوم الكيان بتطبيق الفقرات 31-38 من المعيار الدولي للتقارير المالية 15 لتحديد ما إذا كانت التزام الأداء (أي حزمة الترخيص والتصنيع والخدمات) و لالتزام بالإداء الذي يرضي عليه في وقت معين أو بمرور الوقت.

#### **الحالة B - الترخيص متميز**

في هذه الحالة ، فإن عملية التصنيع المستخدمة لإنتاج الدواء ليست فريدة من نوعها أو المتخصصة والعديد من الكيانات الأخرى يمكن أيضاً تصنيع التخدير للعملاء. يقوم الكيان بتقييم السلع والخدمات الموعودة للعميل لتحديد السلع والخدمات المتميزة وفقاً لـ الفقرة 27 من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 15. لأنه يمكن توفير عملية التصنيع بواسطة كيانات أخرى ، يخلص الكيان إلى أنه يمكن للعميل **الاستفادة من الترخيص من تلقاء نفسها (أي بدون خدمة التصنيع)** وأن الترخيص هو يمكن التعرف عليها بشكل منفصل عن عملية التصنيع (بمعنى المعايير في استيفاء الفقرة 27 من المعيار الدولي للتقارير المالية 15). وبالتالي ، فإن الكيان يخلص إلى أن الترخيص وخدمة التصنيع متميزة والكيان واثنين التزامات الأداء:

(أ) ترخيص حقوق براءة الاختراع و

(ب) خدمة التصنيع.

تقوم الجهة بتقييم، وفقاً للفقرة B58 من المعيار الدولي للتقارير المالية 15، طبيعة وعد الكيان بمنح الترخيص. الدواء هو منتج ناضج (أي لديه تمت الموافقة عليها ، ويتم تصنيعها حالياً وبيعها تجارياً للسنوات العديدة الماضية). لهذه الأنواع من المنتجات الناضجة ، فإن الممارسات التجارية العرفية للكيان ليست للقيام بأي أنشطة لدعم الدواء. وبالتالي ، يخلص الكيان إلى أن المعايير في لم يتم استيفاء الفقرة B58 من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 15 لأن العقد لا يتطلب ، و العميل لا يتوقع بشكل معقول ، فإن الكيان للقيام بأنشطة يؤثر بشكل كبير على الملكية الفكرية التي يتمتع بها العميل.

في تقييمها للمعايير الواردة في الفقرة B58 من المعيار الدولي للتقارير المالية 15 ، لا يقوم الكيان بذلك تأخذ في الاعتبار التزام الأداء المنفرد واعدة لتقديم خدمة التصنيع. وبالتالي ، فإن طبيعة الكيان الوعد في نقل الترخيص هو توفير الحق في استخدام الكيان الملكية الفكرية في **الشكل والوظيفة التي توجد بها** النقطة في الوقت الذي يتم منحه للعميل. وبالتالي ، فإن الكيان حسابات الترخيص كالتزام أداء راض في نقطة زمنية.

يقوم الكيان بتطبيق الفقرات 31-38 من المعيار الدولي للتقارير المالية 15 لتحديد ما إذا كانت خدمة التصنيع هو التزام أداء راض في نقطة زمنية أو متأخر ، بعد فوات الوقت.

### مثال 56 - الوصول إلى الملكية الفكرية

يقوم كيان ، وهو منشئ أشرطة الكوميديا ، بتراخيص استخدام صور وأسماء بشخصياتها المضحكة في ثلاثة من شرائطها الهزلية إلى عميل لمدة أربع سنوات مصطلح. هناك شخصيات رئيسية تشارك في كل من الكارت الهزلي. ومع ذلك، تظهر الحروف التي تم إنشاؤها حديثا بانتظام والصور من الشخصيات يتطور مع الوقت. يمكن للعميل ، المشغل لسفن الرحلات البحرية ، استخدام الكيان الشخصيات بطرق مختلفة ، كما هو الحال في العروض أو الاستعراضات ، في حدود المعقول القواعد الإرشادية. يتطلب العقد من العميل استخدام أحدث صور الشخصيات. في مقابل منح الترخيص ، يتلقى الكيان دفعة ثابتة من مليون وحدة عملة في كل سنة من فترة الأربع سنوات.

وفقاً للفقرة 27 من المعيار الدولي للتقارير المالية 15 ، يقوم الكيان بتقييم السلع و الخدمات التي وعدت بها للعميل لتحديد السلع والخدمات التزام اداء منفصل .

تخلص الكيان إلى أنه ليس لديه أي التزامات أداء أخرى بخلاف وعد منح ترخيص. هذا هو ، الأنشطة الإضافية المرتبطة الرخصة لا تنقل بشكل مباشر سلعة أو خدمة إلى العميل لأنهم جزء من وعد الكيان لمنح ترخيص و ، في التأثير ، تغيير الملكية الفكرية التي يتمتع بها العميل.

تقوم الجهة بتقييم طبيعة وعد الكيان بنقل الترخيص وفقاً للفقرة B58 من المعيار الدولي للتقارير المالية 15. في تقييم معايير الكيان يأخذ بعين الاعتبار ما يلي:

- (أ) يتوقع العميل بشكل معقول (ناشئ عن العرفية للكيان الممارسات التجارية) أن الكيان سيقوم بأنشطة من شأنها الشخصيات). وتشمل تلك الأنشطة تطوير الشخصيات و يؤثر على الملكية الفكرية التي يتمتع بها العميل (أي نشر شريط هزلي أسبوعي يتضمن الشخصيات).
- (ب) الحقوق التي يمنحها الترخيص تعرض العميل مباشرة لأي منها الآثار الإيجابية أو السلبية لأنشطة الكيان بسبب العقد يتطلب من العميل استخدام أحدث الرموز.
- (ج) على الرغم من أن العميل قد يستفيد من تلك الأنشطة من خلال الحقوق الممنوحة من قبل الترخيص ، فإنها لا تنقل سلعة أو خدمة إلى العميل حيث تحدث تلك الأنشطة.

وبالتالي ، تخلص المنشأة إلى أن المعايير الواردة في الفقرة B58 من المعيار الدولي للتقارير المالية 15 يتم استيفاءها وأن طبيعة وعد الكيان بنقل الترخيص هو

تزويد العميل بإمكانية الوصول إلى الملكية الفكرية للكيان كما هو موجود طوال فترة الترخيص. وبالتالي ، فإن الكيان حسابات للترخيص الموعود كالتزام أداء مرتاح مع مرور الوقت (أي المعيار في الفقرة 35 (أ) من المعيار الدولي للتقارير المالية 15 مستوفى).

يطبق الكيان الفقرات 39-45 من المعيار الدولي للتقارير المالية 15 لتحديد الطريقة الأفضل يصور أدائها في الترخيص. لأن العقد يوفر العميل مع استخدام غير محدود من الشخصيات المرخصة لفترة محددة ، و يحدد الكيان أن الطريقة المستندة إلى الوقت ستكون الأنسب قياس التقدم نحو الرضا الكامل للأداء التزام.

### مثال 57 - الحق في استخدام الملكية الفكرية

كيان ، علامة تسجيل موسيقية ، تراخيص لأحد العملاء بتسجيل عام 1975 ل سمفونية كلاسيكية من قبل أوركسترا مشهورة. العميل ، منتجات استهلاكية الشركة ، لديها الحق في استخدام السمفونية المسجلة في جميع الإعلانات التجارية ، بما في ذلك التلفزيون والإذاعة والإعلانات عبر الإنترنت لمدة عامين في البلد A. في مقابل توفير الترخيص ، يتلقى الكيان الثابت النظر في 10,000 وحدة عملة في الشهر. العقد لا يشمل أي شيء آخر السلع أو الخدمات التي ستقدمها الجهة. العقد غير قابل للإلغاء.

يقوم الكيان بتقييم السلع والخدمات الموعودة للعميل تحديد السلع والخدمات المتميزة وفقاً ل الفقرة 27 من المعيار الدولي للتقارير المالية 15- تخلص المنشأة إلى أدائها الوحيد الالتزام هو منح الترخيص. وفقاً للفقرة B58 من المعيار الدولي للتقارير المالية 15 ، يقوم الكيان بتقييم طبيعة وعد الكيان بمنح الترخيص. الكيان ليس لديه أي التزامات تعاقدية أو ضمنية لتغيير التسجيل المرخص. وبالتالي ، فإن الملكية الفكرية التي يملك الزبون حقوقها ثابتة. بناء على ذلك، وتخلص المنشأة إلى أن طبيعة وعدها في نقل الترخيص هي لتزويد العميل بالحق في استخدام الملكية الفكرية للكيان كما هو موجود في الوقت المناسب الذي يتم منحه. لذلك ، فإن وعد بمنح الترخيص هو التزام أداء راض في نقطة زمنية. الكيان يعترف بجميع الإيرادات في الوقت الذي يمكن للعميل توجيهه استخدام ، والحصول على جميع الفوائد المتبقية من ، الملكية الفكرية المرخصة.

بسبب طول الفترة الزمنية بين أداء الكيان (في بداية الفترة) والمدفوعات الشهرية للعميل على مدار عامين (التي لا يمكن إلغاؤها) ، يعتبر الكيان المتطلبات في الفقرات 60-65 من المعيار الدولي للتقارير المالية 15 لتحديد ما إذا كان هناك تمويل كبير المكون موجود.

### مثال 58 - الوصول إلى الملكية الفكرية

يقوم كيان ، شركة توزيع أفلام ، بترخيص فيلم XYZ إلى أحد العملاء. العميل ، وهو مشغل لدور السينما ، له الحق في عرض الفيلم في دور السينما لمدة ستة أسابيع. في مقابل توفير الترخيص ، سوف يتلقى الكيان جزء من مبيعات تذكرة المشغل لفيلم XYZ (أي اعتبار متغير في شكل حقوق الملكية القائمة على البيع). يخلص الكيان إلى أن أدائه الوحيد الالتزام هو الوعد بمنح الترخيص.

يلاحظ الكيان أنه بغض النظر عما إذا كان الوعد بمنح الترخيص يمثل الحق في الوصول إلى الملكية الفكرية للكيان ، أو الحق في استخدام الملكية الفكرية للكيان ، يطبق الكيان الفقرة B63 من المعيار الدولي للتقارير المالية 15 و يتعرف على الإيرادات عندما تحدث مبيعات التذاكر. هذا لأن يعتبر النظر في ترخيص الملكية الفكرية ملكية مملوكة للمبيعات و نقل الكيان بالفعل الترخيص للفيلم الذي الإتاوات القائمة على المبيعات.

### مثال 59 - الوصول إلى الملكية الفكرية

كيان ، فريق رياضي معروف ، يرخص استخدام اسمه وشعاره إلى العملاء. العميل ، مصمم الملابس ، لديه الحق في استخدام الرياضة اسم الفريق والشعار على البنود بما في ذلك القمصان ، والقبعات ، والأكواب والمناشف لأحد عام. في مقابل توفير الترخيص ، سوف يتلقى الكيان ثابته النظر في مبلغ 2 مليون وحدة عملة وإتاحة خمسة في المائة من سعر مبيعات أي عناصر تستخدم اسم الفريق أو شعاره. العميل يتوقع أن الكيان سوف تستمر في لعب الألعاب وتوفير فريق تنافسي.

يقوم الكيان بتقييم السلع والخدمات الموعودة للعميل لتحديد السلع والخدمات المتميزة وفقاً لـ الفقرة 27 من المعيار الدولي للتقارير المالية 15- تخلص المنشأة إلى أدائها الوحيد الالتزام هو نقل الترخيص. وهذا هو ، الأنشطة الإضافية المرتبطة مع الترخيص لا تنقل بشكل مباشر سلعة أو خدمة للعميل لأنهم جزء من وعد الكيان بمنح الترخيص وفي الواقع تغيير الملكية الفكرية التي يتمتع بها العميل. تقوم الجهة بتقييم طبيعة وعد الكيان بنقل الترخيص وفقاً للفقرة B58 من المعيار الدولي للتقارير المالية 15. في تقييم معايير الكيان يأخذ بعين الاعتبار ما يلي:

(أ) الكيان يخلص إلى أن العميل يتوقع بشكل معقول أن سيضطلع الكيان بأنشطة تؤثر على الملكية الفكرية (أي اسم الفريق والشعار) الذي يمتلك العميل حقوقه. هذا على أساس ممارسة الأعمال العرفية للكيان للقيام بها أنشطة مثل الاستمرار في اللعب وتوفير فريق تنافسي. بالإضافة إلى ذلك ، يلاحظ الكيان ذلك لأن بعض من اعتباراته هو تعتمد على نجاح العميل (من خلال البيع القائم الملكية) ، فإن الكيان لديه مصلحة اقتصادية مشتركة مع العميل ، مما يدل على أن العميل يتوقع أن يقوم الكيان هذه الأنشطة لتعظيم الأرباح.

(ب) يلاحظ الكيان أن الحقوق التي يمنحها الترخيص (أي استخدام يعرض اسم وشعار الفريق مباشرة للزبائن لأي موجب أو الآثار السلبية لأنشطة الكيان.

(ج) كما يلاحظ الكيان أنه على الرغم من أن العميل قد يستفيد من ذلك الأنشطة من خلال الحقوق الممنوحة من قبل الترخيص ، لم يفعلوا ذلك نقل سلعة أو خدمة إلى العميل أثناء حدوث تلك الأنشطة. ويخلص الكيان إلى أن المعايير الواردة في الفقرة B58 من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 15 مستوفاة و طبيعة وعد الكيان بمنح الترخيص هو تزويد العميل مع الوصول إلى الملكية الفكرية للكيان كما هو موجود في جميع أنحاء فترة الترخيص. وبالتالي ، فإن الكيان حسابات الترخيص الموعود باعتباره الالتزام بالرضا بمرور الوقت (أي المعيار الوارد في الفقرة 35 (أ) من المعيار الدولي للتقارير المالية 15 مستوفى).

ثم يقوم الكيان بتطبيق الفقرات 39-45 من المعيار الدولي للتقارير المالية 15 لتحديد مقياس التقدم الذي سيصور أداء الكيان للاعتبار ثابت.

للنظر في شكل الامتيازات القائمة على المبيعات ، الفقرة B63 ينطبق المعيار الدولي إعداد التقارير المالية رقم 15 ؛ لذلك ، فإن الكيان يعترف بالإيرادات عند البيع من العناصر التي تستخدم اسم الفريق أو الشعار.

الملكية الفكرية قبل بداية الفترة التي يستطيع العميل خلالها أن يستخدم الترخيص وينتفع منه. فعلى سبيل المثال، إذا كانت فترة ترخيص برامج تبدأ قبل تقديم المنشأة (أو خلاف ذلك جعله متاحاً) رمزاً للعميل كميّن العميل من استخدام البرنامج فوراً فإن المنشأة لا تثبت إيرادات قبل أن يكون قد تم تقديم الرمز (أو خلاف ذلك جعله متاحاً)

### مثال 60 - ترخيص الملكية الفكرية

تدخل المنشأة في عقد مع عميل لترخيص (لمدة ثلاث سنوات) للملكية الفكرية المتعلقة بعمليات التصميم والإنتاج لسلعة. يحدد العقد أيضاً أن العميل سيحصل على أي تحديثات لهذه الملكية الفكرية للتصاميم أو الإنتاج الجديد العمليات التي يمكن تطويرها من قبل الكيان .

التحديثات ضرورية لقدرة العميل على استخدام الترخيص ، لأن العميل يعمل في صناعة تتغير فيها التقنيات بسرعة. لا يبيع الكيان التحديثات بشكل منفصل ولا يملك العميل خيار شراء الترخيص بدون التحديثات .

تقوم الجهة بتقييم السلع والخدمات الموعودة للعميل لتحديد السلع والخدمات المتميزة وفقاً للفقرة 27 من المعيار الدولي للتقارير المالية 15. وتقرر الجهة أنه على الرغم من أنه يمكن للكيان أن يستنتج أن العميل يمكنه الحصول على فائدة من الرخصة في خاصة بدون التحديثات (راجع الفقرة 27 (أ) من المعيار الدولي إعداد التقارير المالية رقم 15) ، فإن الفائدة ستكون محدودة نظراً لأن التحديثات مهمة للغاية لقدرة العميل على الاستمرار .

في استخدام الترخيص في البيئة التكنولوجية سريعة التغير التي يعمل فيها العميل . في تقييم ما إذا كان المعيار الوارد في الفقرة 27 (ب) من المعيار الدولي للتقارير المالية 15 مستوفى ، يلاحظ الكيان أن العميل لا يملك خيار شراء الترخيص دون التحديثات وأن العميل يحصل على فائدة محدودة من الترخيص دون التحديثات .

لذلك ، تخلص المنشأة إلى أن التراخيص والتحديثات مترابطة بشكل كبير وأن الوعد بمنح الترخيص ليس متميزاً في إطار في سياق العقد ، لأن الترخيص غير قابل للتحديد بشكل منفصل عن الوعد بتقديم التحديثات (وفقاً للمعيار الوارد في الفقرة 27 (ب) والعوامل الواردة في الفقرة 29 من المعيار الدولي للتقارير المالية 15) .

يطبق المنشأة الفقرات 31-38 من المعيار الدولي للتقارير المالية رقم 15 لتحديد ما إذا كان التزام الإداء (الذي يتضمن الترخيص والتحديثات) موجوداً في نقطة من الزمن أو عبر مدى الزمن. ويخلص الكيان إلى أنه نظراً لأن العميل يتلقى ويستهلك في الوقت نفسه فوائد أداء الكيان عند حدوثه ، فإنه يتم استيفاء التزام الأداء بمرور الوقت وفقاً للفقرة 35 (أ) من المعيار الدولي للتقارير المالية 15 .

## • حقوق الامتياز المستندة إلى المبيعات أو المستندة إلى الاستخدام

عندما يكون ترخيص الملكية الفكرية هو البند المهيمن الذي تتعلق به الرسوم (أي عندما يكون لدى المنشأة توقع معقول بأن العميل سوف يعزو قيمة للترخيص أكبر بشكل جوهري من القيمة المعزوة للسلع أو الخدمات الأخرى التي تتعلق بها الرسوم)

تُثبت الإيراد مقابل رسوم الامتياز التي تستند إلى المبيعات أو التي تستند إلى الاستخدام المتعهد به في مقابل ترخيص حقوق ملكية فقط عند (أو حال) وقوع الأحداث التالية أيها يقع لاحقاً:

- وقوع البيع أو الاستخدام اللاحق؛
- الوفاء بالالتزام بالأداء (أو الوفاء به جزئياً) الذي تم تخصيص بعض أو جميع رسوم الامتياز المستندة إلى المبيعات أو المستندة إلى الاستخدام إليه

### مثال 61 - حقوق الامتياز

يدخل الكيان في عقد مع عميل ويتعهد بمنح العقد ترخيص امتياز يمنح العميل الحق في استخدام الكيان الاسم التجاري وبيع منتجات الكيان لمدة 10 سنوات. بالإضافة إلى الترخيص ، الكيان يعد أيضاً لتوفير المعدات اللازمة لتشغيل متجر الامتياز. في مقابل منح الترخيص ، يتلقى الكيان حقوق الملكية المستندة إلى المبيعات بنسبة خمسة في المائة من المبيعات الشهرية للعميل. الثابتة النظر في هذه المعدات هو 150,000 وحدة نقدية أصلية عندما تكون المعدات تم التوصيل.

#### تحديد التزامات الأداء

يقوم الكيان بتقييم السلع والخدمات الموعودة للعميل تحديد السلع والخدمات المتميزة وفقاً لـ الفقرة 27 من المعيار الدولي للتقارير المالية 15- يلاحظ الكيان أن الكيان ، بصفته صاحب حق امتياز ، له تطوير ممارسة الأعمال العرفية للقيام بأنشطة مثل تحليل تفضيلات العميل المتغيرة وتنفيذ المنتج التحسينات واستراتيجيات التسعير والحملات التسويقية والتشغيلية الكفاءات لدعم اسم الامتياز. ومع ذلك ، فإن الكيان يخلص ذلك هذه الأنشطة لا تنقل البضائع أو الخدمات مباشرة إلى العميل بسبب ذلك هم جزء من وعد الكيان لمنح ترخيص وفي الواقع تغيير الملكية الفكرية التي يتمتع بها العميل.

يحدد الكيان أن لديه وعدين لنقل البضائع أو الخدمات: **وعد لمنح ترخيص ووعد لنقل المعدات.** بالإضافة إلى ذلك ، فإن الكيان يخلص إلى أن الوعد بمنح الترخيص والوعد به نقل المعدات متميزة. هذا لأن العميل يمكن أن تستفيد من كل وعد (أي وعد الرخصة والوعد المعدات) من تلقاء نفسها أو مع الموارد الأخرى التي هي بسهولة

المتاحة (انظر الفقرة 27 (أ) من المعيار الدولي للتقارير المالية 15). (وهذا هو ، يمكن للعميل الاستفادة من الترخيص مع المعدات التي يتم تسليمها قبل افتتاح يمكن استخدام الامتياز والمعدات في الامتياز أو بيعها كمية أخرى غير قيمة الخردة.) يحدد الكيان أيضاً أن الامتياز الترخيص والمعدات قابلة للتحديد بشكل منفصل ، وفقاً للمعيار في الفقرة 27 (ب) من المعيار الدولي للتقارير المالية 15 ، لأنه لا يوجد أي من العوامل في الفقرة 29 من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 15 موجودة. وبالتالي ، فإن الكيان اثنتين التزامات الأداء:

- ترخيص الامتياز و
- المعدات.

### تخصيص سعر المعاملة

يحدد الكيان أن سعر الصفقة يتضمن اعتباراً ثابتاً 400,00 وحدة عملة واعتبارات متغيرة (خمس في المائة من مبيعات العملاء).

يطبق الكيان الفقرة 85 من المعيار الدولي للتقارير المالية 15 لتحديد ما إذا كان المتغير يجب أن تخصص الاعتبارات بالكامل للالتزام الأداء نقل ترخيص الامتياز.

الكيان يخلص إلى أن المتغير يجب أن تخصص بالكامل (أي الإتاوة القائمة على المبيعات) بشكل كامل ترخيص الامتياز لأن الاعتبارات المتغيرة تتعلق كلياً بـ تعهد الكيان بمنح ترخيص الامتياز. بالإضافة إلى ذلك ، يلاحظ الكيان أن تخصيص 150,000 وحدة نقدية إلى المعدات والملوك القائم على المبيعات لرخصة امتياز تكون متسقة مع تخصيص يعتمد على الكيان أسعار البيع النسبية القائمة بذاتها في عقود مماثلة. هذا هو ، قائم بذاته سعر بيع المعدات هو 150,000 وحدة نقدية وكيان تراخيص منتظمة الامتيازات في مقابل خمس في المائة من مبيعات العملاء. وبالتالي ، فإن يخلص الكيان إلى أن الاعتبارات المتغيرة (أي الإتاوات القائمة على المبيعات) ينبغي تخصيصها بالكامل للالتزام الأداء بمنح الامتياز رخصة.

### توجيه التطبيق: الترخيص

تقوم الجهة بتقييم طبيعة وعد الكيان بمنح ترخيص الامتياز.

الكيان يخلص إلى أن طبيعة الوعد هو توفير الوصول إلى الملكية الفكرية للكيان في وضعها الحالي خلال فترة الترخيص. هذا بسبب:

(أ) الكيان يخلص إلى أن العميل يتوقع بشكل معقول أن سيضطلع الكيان بأنشطة تؤثر على الملكية الفكرية يمتلك العميل حقوقه. هذا على أساس الكيان ممارسة الأعمال العرفية للقيام بأنشطة مثل تحليل الزبون متغير التفضيلات و تنفيذ المنتج التحسينات واستراتيجيات التسعير والحملات التسويقية والتشغيلية الكفاءة. بالإضافة إلى ذلك ، يلاحظ الكيان ذلك لأن جزءاً منه التعويض يعتمد على نجاح صاحب الامتياز (كما هو واضح من خلال الإتاوات القائمة على المبيعات) ، فإن الكيان لديه مشترك مصلحة اقتصادية مع العميل تشير إلى أن العميل تتوقع من الكيان القيام بهذه الأنشطة لزيادة الأرباح.

(ب) يلاحظ الكيان أيضاً أن ترخيص الامتياز يتطلب العميل لتنفيذ أي تغييرات تنتج عن تلك الأنشطة وبالتالي يعرض العميل لأي آثار إيجابية أو سلبية لتلك أنشطة

(ج) كما يلاحظ الكيان أنه على الرغم من أن العميل قد يستفيد من ذلك الأنشطة من خلال الحقوق الممنوحة من قبل الترخيص ، لم يفعلوا ذلك نقل سلعة أو خدمة إلى العميل أثناء حدوث تلك الأنشطة.

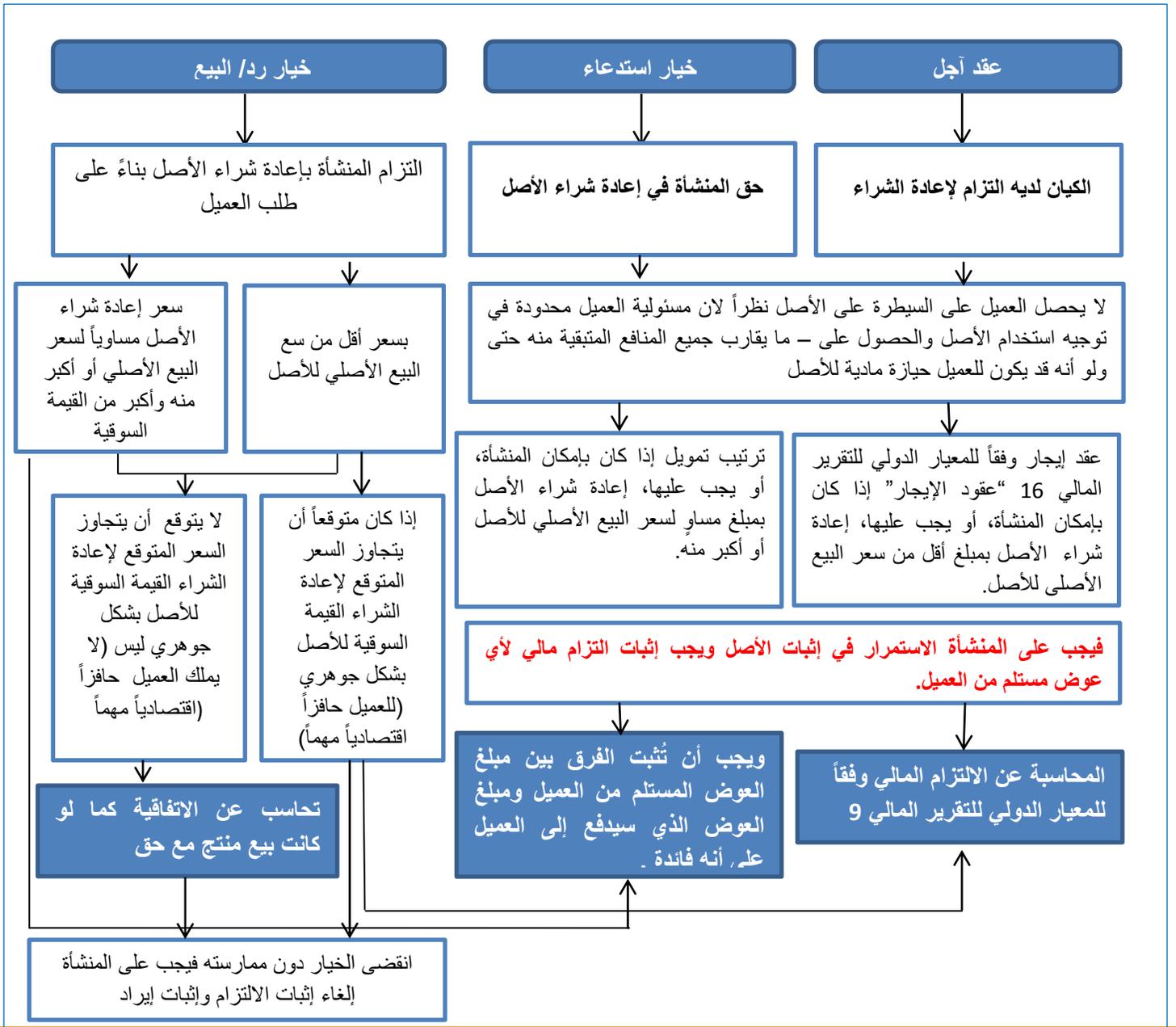
ويختتم الكيان أن الوعد بنقل الترخيص هو التزام أداء مستوفى مع مرور الوقت وفقاً للفقرة 35 (أ) من المعيار الدولي للتقارير المالية 15. الكيان يستنتج أيضاً ذلك لأن النظر في شكل حقوق الملكية القائمة على المبيعات ، يطبق الكيان الفقرة B63 من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 15 ، وبعد نقل ترخيص الامتياز ، والكيان يعترف الإيرادات متى هذه المبيعات تحدث.

## • اتفاقيات إعادة الشراء

هي عقد تباع فيه المنشأة أصلاً وتتعهد أيضاً 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 - بيعه إلى العميل، أو أصل يُعد - تقريباً - مماثلاً لذلك الأصل، أو أصل آخر يُعد الأصل المباع - أساساً - مكوناً له.

تأتي اتفاقيات إعادة الشراء عموماً في ثلاثة أشكال:

- التزام المنشأة بإعادة شراء الأصل ( عقد أجل)؛
- حق المنشأة في إعادة شراء الأصل ( خيار استدعاء)؛
- التزام المنشأة بإعادة شراء الأصل بناءً على طلب العميل ( خيار رد).



يوضح المثال 62 المتطلبات الواردة في الفقرات B76 - B64 من المعيار الدولي للتقارير المالية 15 بتاريخ اتفاقيات إعادة الشراء.

### **مثال 62 - اتفاقات إعادة الشراء**

يدخل الكيان في عقد مع عميل لبيع أصل ملموس في 1 يناير 20 X7 بمبلغ 1 مليون وحدة عملة.

### **الحالة أ - خيار الاتصال: التمويل**

يشتمل العقد على خيار شراء يمنح الكيان الحق في إعادة الشراء الأصل لـ 1.1 مليون وحدة عملة في أو قبل 31 ديسمبر 20 X7 لا يتم نقل التحكم في الأصل إلى العميل في 31 ديسمبر 20X7 لأن الكيان له الحق في إعادة شراء الأصل وبالتالي محدودة العميل في قدرتها على توجيه استخدام ، والحصول على كل من الفوائد المتبقية من الأصول. وبالتالي ، وفقاً للفقرة B66(b) من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 15 ، فإن الكيان مسؤول عن المعاملة بصفتها **أ ترتيب التمويل** ، لأن سعر التمويل أكثر من الأصل سعر البيع. وفقاً للفقرة B68 من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم 15 :

### **أثبات الإيراد :**

فإن الكيان لا يستبعد الأصل ويحصل بدلاً من ذلك على النقد المستلم كعملة كالتزام مالي . الكيان يعترف أيضاً بحساب الفائدة للفرق بين سعر التميرين (1،1 مليون وحدة عملة) والنقد المستلم (مليون وحدة عملة) ، والتي يزيد من المسؤولية.

في 31 ديسمبر 20 X7 ، ينقضي الخيار غير مفعّل ؛ لذلك ، الكيان إلغاء الاعتراف بالمسؤولية وتقر إيرادات 1.1 مليون وحدة عملة.

### **الحالة ب - وضع الخيار: التأجير**

بدلاً من وجود خيار استدعاء ، يتضمن العقد خيار البيع الذي يلزمه كيان لإعادة شراء الأصل **بناء على طلب العميل** للحصول على 900.000 وحدة عملة في أو قبل 31 ديسمبر 20X7. ومن المتوقع أن تبلغ القيمة السوقية 750 ألف وحدة نقدية 31 ديسمبر 20 X7.

عند بداية العقد ، تقوم الجهة بتقييم ما إذا كان العميل لديه **حافز اقتصادي كبير لممارسة خيار البيع** ، لتحديد المحاسبة عن تحويل الأصل (أنظر الفقرات B76 - B70 من المعيار الدولي للتقارير المالية 15). الكيان يخلص إلى أن العميل لديه حافز اقتصادي كبير لممارسة خيار البيع لأن **سعر إعادة الشراء يتجاوز بشكل كبير القيمة السوقية المتوقعة للأصل في تاريخ إعادة الشراء**. الكيان يحدد أنه لا توجد عوامل أخرى ذات صلة يجب مراعاتها عند التقييم ما إذا كان العميل لديه حافز اقتصادي كبير لممارسة وضع اختيار. وبالتالي ،

يخلص الكيان إلى أن السيطرة على الأصل لا تنتقل فعلياً إلى العميل ، لأن العميل محدود في قدرته على توجيه استخدام ، والحصول على كل المنافع المتبقية من الأصول. وفقاً للفقرات B71 - B70 من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 15 ، فإن الكيان مسؤول عن الصفقة كما **عقد الإيجار وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي رقم**

17 عقود الإيجار

### **مثال 63 - اتفاقات إعادة الشراء مع خيار الرد**

شركة تصنيع السيارات ، الشركة المصنعة للمعدات الأصلية (OEM) سعر البيع 20,000 دولار لكل سيارة.

**في طلب استئجار وسيط** ، يوافق OEM على إعادة شراء أي وحدات بعد ستة أشهر من تاريخ البيع الأصلي . وتنص الاتفاقية على إعادة شراء السيارات بقيمة 19,000 دولار لكل وحدة. في وقت إعادة الشراء ، من المتوقع أن تبلغ القيمة السوقية 16,000 دولار لكل وحدة بموجب التوجيهات الحالية للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ، على الرغم من وجود المبدأ ، لا يوجد إرشادات مفصلة حول كيفية حساب مثل هذه المعاملات. مع ذلك ، وفقاً للمعايير الدولية إعداد التقارير المالية رقم 15 ، فإن اتفاقية إعادة الشراء **هذه هي خيار البيع** نظراً لأن **وسيط عقد الإيجار** له الحق في مطالبة OEM بإعادة شراء السيارات.

عند سعر إعادة الشراء بمبلغ 19,000 دولار أمريكي للسيارة ، يكون السعر أقل من سعر البيع الأصلي البالغ 20,000 دولار ، و بالتالي يلزم تقييم ما إذا كان للعميل حافز اقتصادي لممارسة هذا الحق . في هذا المثال بالذات ،

في نهاية فترة الستة أشهر ، من المتوقع أن **تبلغ قيمة هذه السيارات 16 ألف دولار**. قد يكون هناك حجة بأن العميل لديه حافز اقتصادي كبير لممارسة هذا الحق ، لأن المبلغ المستلم من OEM يتجاوز القيمة السوقية المتوقعة. في هذه الحالة ، هذه المعاملة ليست "عملية بيع" تحقق إيرادات ضمن نطاق المعيار الدولي للتقارير المالية 15 ، بل هي عبارة عن معاملة تأجير تم حسابها وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي رقم 17.

### • حقوق العملاء التي لم تتم ممارستها

إذا كانت المنشأة تتوقع بأن يكون لها حق في مبلغ عدم ممارسة حق في التزام عقد، فيجب على المنشأة أن تثبت مبلغ عدم ممارسة الحق المتوقع على أنه إيراد بالتناسب مع نمط الحقوق التي تمت ممارستها من قبل العميل وعندها يجب على المنشأة أن تأخذ في الحسبان المتطلبات بشأن التقديرات المقيدة للعرض المتغير. وتثبت المنشأة إيراداً عندما يتم تحويل تلك السلع أو الخدمات المستقبلية أو عندما ينقضي الخيار .

### مثال: 64 المحاسبة لبطاقات الهدايا

تقوم المنشأة ببيع بطاقة هدايا بقيمة 100 دولار إلى العميل ، بدون تاريخ انتهاء صلاحية. الكيان يتوقع ان 80 ٪ فقط من بطاقات الهدايا يتم استردادها و 20٪ غير مفعلة . تعتقد المنشأة أن هذه المعلومات التاريخية لها قيمة تنبؤية مناسبة وتقدر أن 20٪ من قيمة بطاقات الهدايا لن يتم استردادها .

بالإضافة إلى ذلك ، تطبيق المنشأة التوجيه بشأن تقييد الاعتبارات المتغيرة وتحدد أنه من المرجح بشكل كبير عدم إحداث عكس كبير في الإيرادات عندما يتم تسجيل مبالغ التخفيض هذه في الإيرادات (أي باستخدام نمط التعريف المناسب ) . لذلك ، من المناسب تعريف هذه المبالغ على أنها انخفاض في الإيرادات .

في البداية ، سيسجل الكيان مسؤولية العقد عن بطاقة الهدايا بقيمة 100 دولار . سيضطر الكيان أيضاً إلى حساب الكسر بنسبة 20٪ . ومع ذلك ، نظراً لأنه لا يمكن التعرف على هذا المبلغ مقدماً ، فسيظل جزءاً من الالتزام البالغ 100 دولار في البداية

بينما يمارس العميل حقوقه من خلال استرداد البطاقة ، يمكن التعرف على مقدار متناسب من الكسر في السنة الأولى ، يُجري العميل عملية شراء واحدة بقيمة 50 دولاراً باستخدام بطاقة الهدايا. لذلك ، عند إجراء عملية الشراء هذه ، بدلاً من الاعتراف بمبلغ 50 دولاراً أمريكياً ، سيتم الاعتراف بمبلغ كسيم من الإيرادات يتضمن الكسر المتوقع (أي 50 دولاراً \* (80/100)).

### • قبول العميل

إن قبول العميل للأصل قد يشير إلى أن العميل قد حصل على السيطرة على الأصل. وقد تسمح بنود قبول العميل له بأن يلغي العقد أو أن يطلب من المنشأة اتخاذ إجراء تصحيحي إذا كانت السلعة أو الخدمة لا تستوفي المواصفات المتفق عليها. فعندئذ لن تكون المنشأة قادرة على الاستنتاج بأن العميل قد حصل على السيطرة على الأصل. أن تتسلم المنشأة قبول العميل. ويجب على الشركة أن تأخذ مثل هذه البنود في الحسبان عند تقييم متى يحصل العميل على السيطرة على سلعة أو خدمة.

### • سلعة إلى العميل لأغراض التجربة

إذا سلمت المنشأة سلعة إلى العميل لأغراض التجربة أو التقييم وكان العميل غير ملتزم بدفع أي عوض إلى حين انقضاء الفترة التجريبية فإن السيطرة على الأصل لا يتم تحويلها إلى حين قبول العميل للمنتج أو انقضاء الفترة التجريبية.

### • برامج الولاء

إن برنامج الولاء الذي يمنح العميل حقاً مادياً يخلق التزاماً بالأداء يجب تخصيص جزء منه في العقد.

#### مثال 65 - برنامج الولاء للزبائن

لدى الكيان برنامج ولاء للعملاء يكافئ العميل بواحد نقطة ولاء العملاء لكل عملية شراء. كل نقطة قابلة للاسترداد للحصول على خصم CU1 على أي مشتريات مستقبلية لمنتجات الكيان. خلال الفترة المشمولة بالتقرير، يشتري العملاء منتجات بمبلغ 100.000 وحدة عملة وسيكسبون 10.000 النقاط القابلة للاسترداد لعمليات الشراء المستقبلية. الاعتبار هو ثابت و سعر البيع المستقل للمنتجات المشتراة هو 100.000 وحدة عملة. الكيان يتوقع أن يتم استبدال 9,500 نقطة. تقدر المنشأة بيعاً مستقلاً سعر CU0.95 لكل نقطة (مجموعها CU9 500) على أساس احتمال الاسترداد وفقاً للفترة B42 من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 15.

توفر النقاط حقاً مادياً للعملاء لا يمكنهم الحصول عليه دون الدخول في العقد. وبالتالي، فإن الكيان يخلص إلى أن يعد تقديم نقاط للعميل هو التزام الأداء. ال يخصص الكيان سعر المعاملة (100,000 وحدة عملة) للمنتج والنقاط على أساس سعر البيع النسبي القائم على النحو التالي:

المنتج	CU	النقاط
	91,324	
	8,676	

في نهاية فترة الإبلاغ الأولى، تم استبدال 4500 نقطة و لا يزال الكيان يتوقع أن يتم استبدال إجمالي 9,500 نقطة. الكيان تعترف الإيرادات لنقاط الولاء من CU4110، [4500 نقطة ÷ 9,500 نقطة) × 8676 CU] وتقر بمسؤولية العقد بمبلغ 5.466 وحدة عملة (U4110-CU8676) للنقاط غير المستحقة في نهاية التقرير الأول فترة.

في نهاية فترة الإبلاغ الثانية، تم استبدال 8500 نقطة تراكمياً. يقوم الكيان بتحديث تقديره للنقاط التي ستكون افتدى ويتوقع الآن أن يتم استبدال 9,700 نقطة. الكيان يعترف بإيرادات نقاط الولاء التي تبلغ CU 3493 [(إجمالي 8,500 نقطة) استبدال ÷ 9,700 مجموع النقاط المتوقع استبدالها) × CU8676 مبدئياً التخصيص] - تم الاعتراف بـ CU4110 في فترة الإبلاغ الأولى. العقد ويبلغ الرصيد المبدئي للموجودات مبلغ CU1,073 (CU 8,676 من التخصيص المبدئي - CU7,603 تراكمية الإيرادات المعترف بها).

الكيان هو الموزع بالجملة لمنتجات صالون الشعر التي هي عموماً نيس وزيادة حصتها في السوق، الكيان لم يعد الحد من إمكانية الوصول للأفراد ذوي العضوية ويسمح للعملاء الجدد بإجراء عمليات الشراء دون مطالبتهم بشراء بطاقات عضوية .

يتم تزويد جميع العملاء الجدد بقسيمة خصم 10% على أي مشتريات تتم في شهر مايو . ومع ذلك ، في محاولة لتشجيع الأعضاء الحاليين على الاستمرار في التسوق وزيادة حجم مشترياتهم ، يقدم الكيان هؤلاء الأعضاء قسيمة خصم بنسبة 30% على جميع مشترياتهم التي يتم إجراؤها طوال شهر مايو ، إذا قاموا بشراء منتج X في أبريل .

في هذه الحالة ، يوفر خصم 30% لهؤلاء العملاء خصماً إضافياً بنسبة 20% مقارنةً بخصم 10% الذي يتم تقديمه عادة للعملاء الآخرين . لا يتم استلام هذا الخيار (أي الخصم المتزايد) ما لم يكن العميل عضواً ويقوم بالشراء في شهر أبريل. يقترح هذا الخيار وجود مادة ما .

يجب على الموزع أيضاً مراعاة سعر البيع المستقل. إذا كان الخيار هو ببساطة توفير الحق في شراء السلع أو الخدمات بأسعار البيع المستقل ، فإن هذا ليس حقاً مادياً. في هذه الحالة ، يحصل العميل على سلع وخدمات مستقبلية بمبلغ يقل عن سعر البيع المستقل ، وبالتالي يوجد حق مادي ويجب اعتباره كالتزام أداء منفصل .

يمثل خصم 10% المقدم لجميع العملاء الآخرين ببساطة "حافزاً للتسويق" ويتم احتسابه على هذا النحو.

#### هل الأصل المتعاقد ليس هو نفسه حساب مستحق؟

الأصل المتعاقد هو حق الكيان في النظر مقابل السلع أو الخدمات التي نقلها الكيان إلى عميل ، وهو مشروط بشيء غير مرور الوقت (مثل أداء التزام آخر) . إذا كان الحق في هذا الاعتبار غير مشروط ولا يلزم سوى مرور الوقت قبل استحقاق الاستحقاق ، فعندئذ يكون المستحق موجوداً ولا يوجد أصل عقد .

حق الزبون في استرداد أمواله لا يجعل هذا الشرط مشروطاً لأن المبالغ المستردة في المستقبل لا تؤثر على حق الكيان الحالي في الحصول على تقدير . يجب التعامل مع هذه الالتزامات على أنها التزام مستقل برد الأموال . تخضع كل من الذمم المدينة وأصول العقد لمخاطر الائتمان ؛ ومع ذلك ، الأصول المسجلة تخضع أيضاً لأنواع أخرى من المخاطر ، مثل مخاطر الأداء .

خسائر انخفاض القيمة المتعلقة بمخاطر الائتمان لأحد العملاء (على سبيل المثال ، انخفاض قيمة أصل العقد أو المستحق القبض) بناءً على الإرشادات الواردة في المعيار الدولي للتقارير المالية رقم 9 الأدوات المالية .

#### كيف ينبغي عرض "الديون المعدومة" بموجب المعيار الدولي للتقارير المالية 15؟ هل يتم تعويضها مقابل الإيرادات؟

يتم التعرف على "الديون المعدومة" كنتيجة لمخاطر ائتمان العميل. ومع ذلك ، هذه ليست مخاطرة ائتمانية موجودة في بداية العقد ، وبالتالي فهي تختلف من تقييم مخاطر الائتمان المكتملة عند التأسيس (أي ، الحد الأدنى للتقييم الذي تم تقييمه كجزء من الخطوة 1 من نموذج الإيرادات الخاص بالمعايير الدولية للتقارير المالية 15) . تم التفكير في هذا الموضوع من قبل المجالس في صياغة المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 15. في النهاية ، استنتجت المجالس أن خسائر انخفاض القيمة (والتي قد تشمل الديون المعدومة) يجب أن يتم الاعتراف بها كمصروف . لا يتم تعديل إجمالي الإيرادات لهذه المبالغ نظراً لأنه يجب إعادة الأرباح معترف بها على المبلغ الذي تتوقع الكيان أن يكون (وليس المبلغ الذي تتلقاه). لا ينبغي تعديل هذا المبلغ بمبالغ لم يتمكن الكيان من جمعها .

بالإضافة إلى ذلك ، فإن الجزء من خسائر الانخفاض في القيمة المعترف به والمتعلق بالمستحقات قصيرة الأجل من العقود مع العملاء (أي الديون المعدومة فعلياً) يجب الإفصاح عنها بشكل منفصل في ملاحظات البيانات المالية (أي منفصلة عن خسائر انخفاض القيمة الأخرى) ، نظراً لأن هذا يوفر للمستخدمين معلومات عن إدارة المستحقات (أي الديون المعدومة).

### **مثال : شروط الشحن- نقل السيطرة**

كيان يشحن نقطة شحن فوب جيدة. ومع ذلك ، فإن الكيان ، مثل الضرر ص أثناء الشحن (من خلال استبدال المفقودة أو التالفة جيدة) ، وغالبا ما يشار إليها باسم شروط الشحن "الوجهة الاصطناعية فوب". بموجب معيار المحاسبة الدولي 18، فمن المرجح أن الإيرادات لن وقد تم الاعتراف حتى نقطة التسليم (على الرغم من ان شروط فوب منذ نقطة الشحن)

الكيان قد تولى التعرض لخطر فقدان أثناء عملية الشحن .

ومع ذلك ، وبموجب المعيار الدولي إعداد التقارير المالية رقم 15 ، سوف يحتاج الكيان لمزيد من التدقيق في هذا التقييم لتحديد ما إذا كان المشتري قد حصل على السيطرة. على وجه التحديد، و سوف يكون كيان لتقييم ما إذا كان المشتري قد حصل على "مخاطر ومنافع ملكية البضائع المشحونة" كبيرة على الرغم من أن البائع يحافظ على خطر فقدان أو تلف البضائع أثناء الشحن .

تحديد ما إذا كانت مخاطر ومزايا هامة نقل يشكل مؤشر واحد فقط (وليس في حد ذاته حاسمة) من ما إذا كان المشتري قد حصل على السيطرة على البضائع التي يتم شحنها، وينبغي أن يعتبر جنبا إلى جنب مع المؤشرات الأخرى في 15. الاعتراف IFRS من سيكون الإيراد عند الشحن (وفقاً للمتطلبات الأخرى للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية 15 ) مناسباً

إذا خلص البائع إلى أن المشتري قد حصل على "سيطرة" على البضائع عند الشحن (على أساس التقييم الشامل للمؤشرات في المعيار الدولي للتقارير المالية 15.38 والتوجيهات الأخرى في المعيار ، على الرغم من خطر الخسارة أو الضرر أثناء الشحن) .

إذا تقرر أن يتم نقل السيطرة على الشحنة ، يتعين على البائع أيضا أن ينظر فيما إذا كان خطر الخسارة أو الضرر الذي وقع أثناء الشحن يؤدي إلى التزام آخر مستقل بالأداء (نتيجة لممارسة تجارية معتادة) من أجل "تغطية مخاطر الشحن". الخدمة ، ويحتمل أن تخصص جزءاً من إجمالي سعر المعاملة لهذا الالتزام الخاص بالأداء.

### **• تطبيق المعيار :**

يتضمن المعيار الدولي إعداد التقارير المالية رقم 15 خيارين انتقاليين يمكن استخدامهما:

#### **الاستعراض الكامل و**

بموجب هذا النهج ، سيتم تطبيق المعيار الدولي للتقارير المالية 15 بأثر رجعي وفقاً للمعيار المحاسبي الدولي رقم 8 السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء . ومع ذلك ، حتى في حالة تطبيقه بأثر رجعي (أي إعادة إعداد فترات الإبلاغ السابقة ) ، يقدم المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 15 بعض الوسائل العملية.

#### **تعديل بأثر رجعي**

بموجب هذا النهج ، بدلاً من إعادة تحديد السنة المقارنة (على سبيل المثال ، المالية 2016) ، يمكن للكيانات أن تدرك الآثار المترتبة لتطبيق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 15 كتسوية على فتح الأرباح المحتجزة في فترة التطبيق الأولى (أي 1 يناير 2017 ، كيان التقييم- نهاية السنة).

## للتواصل معنا



- سمير مطر
- مدير التدقيق . ومسؤول رقابة الجودة
- البريد الإلكتروني : [matarsameer@hotmail.com](mailto:matarsameer@hotmail.com)
- هاتف : 240951