

## المعيار الدولي للتقرير المالي 15 الإيراد من العقود مع العملاء

### الهدف

1 الهدف من هذا المعيار هو وضع المبادئ التي يجب على المنشأة أن تطبقها لتقديم معلومات مفيدة إلى مستخدمي القوائم المالية عن طبيعة ومبلغ وتوقيت وعدم تأكد الإيراد والتدفقات النقدية الناشئة عن عقد مع عميل.

### تحقيق الهدف

- 2 لتحقيق الهدف الوارد في الفقرة 1 فإن المبدأ الأساس لهذا المعيار هو أنه يجب على المنشأة أن تُثبت 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.
- 3 يجب على المنشأة الأخذ في الحسبان شروط العقد وجميع الحقائق والظروف ذات الصلة عند تطبيق هذا المعيار. ويجب على المنشأة أن تطبق هذا المعيار، بما في ذلك استخدام أي وسائل عملية، باتساق على العقود التي لها خصائص مشابهة وفي ظروف مشابهة.
- 4 يحدد هذا المعيار المحاسبة عن عقد فردي مع عميل. وبالرغم من ذلك، كوسيلة عملية، يجوز للمنشأة تطبيق هذا المعيار على محفظة عقود (أو التزامات أداء) لها خصائص مشابهة إذا كانت المنشأة تتوقع بشكل معقول أن الآثار على القوائم 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. وعند المحاسبة عن محفظة يجب على المنشأة أن تستخدم التقديرات والافتراضات التي تعكس حجم وتكوين المحفظة.

### النطاق

- 5 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 لفظ للوفاء بالطلب من عملائهما في أماكن محددة مختلفة في الوقت المحدد.
- 6 يجب على المنشأة أن تطبق هذا المعيار على أي عقد (بخلاف عقد تم إدراجه في الفقرة 5) فقط إذا كان الطرف المقابل في العقد عميل. والعميل هو طرف تعاقد مع المنشأة للحصول على سلع أو خدمات هي نتاج الأنشطة العادية للمنشأة في مقابل عوض. والطرف المقابل في العقد لا يكون عميلاً إذا كان هذا الطرف المقابل، على سبيل المثال، قد تعاقد مع المنشأة على أن يشارك في نشاط أو عملية يتقاسم فيها أطراف العقد المخاطر أو المنافع التي تنتج عن النشاط أو العملية (مثل تطوير أصل في ترتيب تعاون) بدلاً من الحصول على نتاج الأنشطة العادية للمنشأة.
- 7 قد يقع عقد مع عميل جزئياً ضمن نطاق هذا المعيار وجزئياً ضمن نطاق معايير أخرى مدرجة في الفقرة 5.
  - (أ) إذا كانت المعايير الأخرى تحدد كيف يتم الفصل و/أو القياس بشكل أولي لجزء أو أجزاء من العقد، فعندئذ يجب على المنشأة أولاً تطبيق متطلبات الفصل و/أو القياس الواردة في تلك المعايير. ويجب على المنشأة أن تستبعد من سعر المعاملة مبلغ ذلك الجزء (أو الأجزاء) من العقد التي تم قياسها بشكل أولي وفقاً للمعايير الأخرى ويجب عليها تطبيق الفقرات 73-86 لتخصيص مبلغ سعر المعاملة الذي ينبغي (إن وجد) على كل التزام أداء ضمن نطاق هذا المعيار وعلى أي أجزاء أخرى من العقد حددتها الفقرة 7(ب).

(ب) إذا لم تحدد المعايير الأخرى كيف يتم الفصل و/ أو القياس بشكل أولي لواحد أو أكثر من أجزاء العقد، عندئذ يجب على المنشأة أن تطبق هذا المعيار للفصل و/أو للقياس بشكل أولي لجزء (أو الأجزاء) للعقد.

8 يحدد هذا المعيار المحاسبة عن التكاليف الإضافية للحصول على عقد مع عميل والمحاسبة عن التكاليف التي يتم تكبدها للوفاء بالعقد مع عميل إذا كانت تلك التكاليف غير واقعة ضمن نطاق معيار آخر (أنظر الفقرات 91-104). ويجب على المنشأة أن تطبق تلك الفقرات فقط على التكاليف التي تم تكبدها المتعلقة بعقد مع عميل (أو جزء من ذلك العقد) الذي يقع ضمن نطاق هذا المعيار.

## الإثبات

### تحديد العقد

- 9 يجب على المنشأة أن تحاسب عن عقد مع عميل يقع ضمن نطاق هذا المعيار فقط عند استيفاء جميع الضوابط التالية:
- (أ) أطراف العقد قد اتفقت على العقد (خطياً، أو شفاهية، 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. وفي تقويم ما إذا كانت قابلية مبلغ العوض للتحصيل محتملة، فإنه يجب على المنشأة أن تأخذ في الحسبان فقط قدرة العميل ونيته في أن يسدد ذلك المبلغ عندما يصبح مستحقاً. 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 (أنظر الفقرة 52).
- 10 العقد هو اتفاقية بين طرفين أو أكثر تنشئ حقوقاً والتزامات واجبة النفاذ. وقابلية نفاذ الحقوق والالتزامات هي شأن قانوني. ويمكن أن تكون العقود خطية، أو شفوية أو تُفهم ضمناً من ممارسات الأعمال المعتادة للمنشأة. وتختلف الممارسات والآليات لإبرام عقود مع العملاء عبر الأقاليم، والصناعات والمنشآت. إضافة لذلك، فإنها قد تختلف ضمن المنشأة (على سبيل المثال، قد تعتمد على فئة العميل أو طبيعة السلع أو الخدمات المتعهد بها). ويجب على المنشأة أن تأخذ في الحسبان تلك الممارسات والآليات في تحديد ما إذا كانت اتفاقية مع عميل تنشئ حقوقاً والتزامات واجبة النفاذ، ومتى تنشئها.
- 11 بعض 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. يجب على المنشأة أن تطبق هذا المعيار على مدة العقد (أي فترة العقد) التي يكون فيها لأطراف العقد حقوق وعليهم التزامات حالية واجبة النفاذ.
- 12 لغرض تطبيق هذا المعيار فإنه 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) الآخر. ويكون العقد غير منفذ كلياً إذا تم استيفاء كل من الضابطين التاليين:
- (أ) لم تحول المنشأة بعد إلى العميل أي سلع أو خدمات متعهد بها.
- (ب) لم تتسلم المنشأة بعد، وليس لها الحق بعد في استلام، أي عوض في مقابل السلع أو الخدمات المتعهد بها.
- 13 إذا استوفى عقد مع عميل الضوابط الواردة في الفقرة 9 عند نشأة العقد، فلا يجوز للمنشأة أن تعيد تقويم تلك الضوابط ما لم تكن هناك إشارة إلى تغير مهم في الحقائق والظروف. على سبيل المثال، إذا كانت قدرة العميل على سداد العوض قد تدهورت - بشكل كبير، فإن المنشأة تقوم بإعادة تقويم ما إذا كان من المحتمل أن تُحصل المنشأة العوض الذي سوف يكون للمنشأة حق فيه مقابل السلع أو الخدمات المتبقية التي سيتم تحويلها إلى العميل.
- 14 إذا كان عقد مع عميل غير مستوف للضوابط الواردة في الفقرة 9، فيجب على المنشأة أن تستمر في تقويم العقد لتحديد ما إذا كانت الضوابط الواردة في الفقرة 9 قد تم استيفائها لاحقاً.

- 15 عندما لا يستوفي عقد مع عميل الضوابط الواردة في الفقرة 9 وتحصل المنشأة على العوض من العميل، فإنه يجب على المنشأة أن تثبت العوض المستلم على أنه إيراد فقط عندما يكون أي من الحدثين التاليين قد وقع:
- (أ) لم تعد على المنشأة التزامات متبقية بتحويل سلع أو خدمات إلى العميل، وجميع، أو ما يقارب جميع، العوض المتعهد به من قبل العميل قد تم استلامه من قبل المنشأة، وغير قابل للرد.
- (ب) تم إنهاء العقد، والعوض المستلم من العميل غير قابل للرد.
- 16 يجب على المنشأة أن تثبت العوض المستلم من العميل على أنه التزام إلى أن يقع أحد الأحداث الواردة في الفقرة 15 أو إلى أن يتم استيفاء الضوابط الواردة في الفقرة 9 لاحقاً (أنظر الفقرة 14). وتبعاً للحقائق والظروف المتعلقة بالعقد، فإن الالتزام الذي يتم إثباته يمثل التزام المنشأة إما بتحويل سلع أو خدمات في المستقبل أو برد العوض المستلم. وفي أي من الحالتين، فإن الالتزام يجب أن يتم قياسه بمبلغ العوض المستلم من العميل.

### تجميع العقود

- 17 يجب على المنشأة أن تجمع عقدين أو أكثر من العقود المبرمة في الوقت نفسه أو قريباً منه مع العميل نفسه (أو أطراف ذات علاقة بالعميل) والمحاسبية 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 سداه في أحد العقود على سعر أو أداء العقد الآخر، أو
- (ج) السلع أو الخدمات المتعهد بها في العقود (أو بعض السلع أو الخدمات المتعهد بها في كل عقد من العقود) هي التزام واحد بالأداء وفقاً للفقرات 22-30.

### تعديلات العقد

- 18 تعديل العقد هو تغيير في نطاق أو سعر العقد (أو كليهما) يكون متفقاً عليه من قبل أطراف العقد. وفي بعض الصناعات والأقاليم، فإن تعديل العقد قد يوصف بأنه أمر تغيير، أو تبديل أو تعديل. ويوجد تعديل للعقد عندما يتفق أطراف العقد على تعديل ينشئ إما حقوقاً والتزامات جديدة واجبة النفاذ أو يعدل حقوقاً والتزامات موجودة واجبة النفاذ لأطراف العقد. ويمكن الاتفاق على تعديل العقد خطياً، أو باتفاق شفهي أو يفهم ضمناً من ممارسات الأعمال المعتادة. وإذا لم يتفق أطراف العقد على تعديل العقد، فيجب على المنشأة أن تستمر في تطبيق هذا المعيار على العقد القائم إلى حين الاتفاق على تعديل العقد.
- 19 قد يوجد تعديل للعقد رغم أن أطراف العقد بينهم نزاع حول نطاق أو سعر التعديل (أو كليهما) أو كان الأطراف قد اتفقوا على تغيير في نطاق العقد ولكن لم يحددوا بعد التغيير المقابل في السعر. وعند تحديد ما إذا كانت الحقوق والتزامات التي تم إنشاؤها أو تغييرها بالتعديل واجبة النفاذ، فإنه يجب على المنشأة أن تأخذ في الحسبان جميع الحقائق والظروف ذات الصلة بما في ذلك شروط العقد والأدلة الأخرى. وإذا اتفق أطراف العقد على تغيير في نطاق العقد ولكنهم لم يحددوا بعد التغيير المقابل في السعر فإنه يجب على المنشأة أن تقدر التغيير في سعر المعاملة الناشئ عن التعديل وفقاً للفقرات 50 – 54 المتعلقة بتقدير العوض المتغير والفقرات 56 – 58 المتعلقة بتقييم تقديرات العوض المتغير.
- 20 يجب على المنشأة أن تحاسب عن تعديل العقد على أنه عقد منفصل عندما يكون كلا الشرطين التاليين موجودين:
- (أ) يزداد نطاق العقد نظراً لإضافة سلع أو خدمات متعهد بها من الممكن تمييزها بذاتها (وفقاً للفقرات 26 – 30).
- (ب) يزداد سعر العقد بمبلغ عوض يعكس أسعار البيع المستقلة الخاصة بالمنشأة بالسلع أو الخدمات الإضافية المتعهد بها وأي تسويات مناسبة على ذلك السعر ليعكس ظروف العقد المعين. على سبيل المثال، قد تعدل المنشأة أسعار البيع المستقلة للسلعة أو الخدمة الإضافية مقابل الحسم الذي يحصل عليه العميل، نظراً لأنه ليس من الضروري للمنشأة أن تتكبد التكاليف المتعلقة بالبيع التي كانت ستكبدها عند بيع سلعة أو خدمة مشابهة إلى عميل جديد.
- 21 إذا لم تتم المحاسبية عن تعديل العقد على أنه عقد منفصل وفقاً للفقرة 20، فيجب على المنشأة أن تحاسب عن السلع أو الخدمات المتعهد بها التي لم يتم تحويلها بعد في تاريخ تعديل العقد (أي السلع أو الخدمات المتبقية المتعهد بها) بأي مما ينطبق من الطرق الآتية:
- (أ) يجب على المنشأة أن تحاسب عن تعديل العقد كما لو كان انتهاء للعقد الحالي وإنشاء لعقد جديد، إذا كانت السلع أو الخدمات المتبقية من الممكن تمييزها بذاتها عن السلع أو الخدمات التي تم تحويلها في تاريخ تعديل العقد أو قبله. ومبلغ العوض الذي يتم تخصيصه على التزامات الأداء المتبقية (أو السلع أو الخدمات الممكن تمييزها بذاتها المتبقية في التزام أداء واحد محدد وفقاً للفقرة 22(ب)) هو مجموع:
- (1) العوض المتعهد به من قبل العميل (بما في ذلك المبالغ المستلمة فعلياً من العميل) الذي تم تضمينه في تقدير سعر المعاملة، ولم يتم إثباته على أنه إيراد؛

(2) العوض المتعهد به على أنه جزء من تعديل العقد.

- (ب) يجب على المنشأة أن تحاسب عن تعديل العقد كما لو كان جزءاً من العقد الحالي إذا لم تكن السلع أو الخدمات المتبقية من الممكن تمييزها بذاتها، وبناءً عليه تشكل جزءاً من التزام أداء واحد، تم استيفاءه جزئياً في تاريخ تعديل العقد. ويتم إثبات الأثر الذي يكون لتعديل العقد على سعر المعاملة، وعلى قياس المنشأة للتقدم نحو الوفاء الكامل بالالتزام الأداء على أنه تعديل في الإيراد (إما على أنه زيادة أو تخفيض في الإيراد) في تاريخ تعديل العقد (أي أن التعديل في الإيراد يتم على أساس استدراك مترام).
- (ج) إذا كانت السلع أو الخدمات المتبقية مجموعة من البندين (أ) و (ب) عندئذ يجب على المنشأة أن تحاسب عن آثار التعديل على الالتزامات بالأداء التي لم يتم الوفاء بها (بما في ذلك تلك التي لم يتم الوفاء بها جزئياً) في العقد المعدل بطريقة تتسق مع أهداف هذه الفقرة.

### تحديد التزامات الأداء

22 عند نشأة العقد يجب على المنشأة تقويم السلع أو الخدمات المتعهد بها في العقد مع العميل ويجب عليها تحديد كل تعهد بتحويل أي مما يلي إلى العميل على أنه التزام أداء:

- (أ) سلعة أو خدمة (أو رزمة سلع أو خدمات) من الممكن تمييزها بذاتها؛ أو
- (ب) سلسلة سلع أو خدمات من الممكن تمييزها بذاتها ومتماثلة بشكل كبير و لها نفس نمط التحويل إلى العميل (أنظر الفقرة 23).
- 23 يكون لسلسلة سلع أو خدمات من الممكن تمييزها بذاتها نفس نمط التحويل إلى العميل إذا تم استيفاء الضابطين التاليين:
- (أ) كل سلعة أو خدمة من الممكن تمييزها بذاتها في السلسلة التي تتعهد المنشأة بتحويلها إلى العميل تستوفي الضوابط الواردة في الفقرة 35 بأن تكون التزام أداء يتم الوفاء به على مدى زمني.
- (ب) وفقاً للقرتين 39 – 40، فإن نفس الطريقة تستخدم لقياس تقدم المنشأة نحو الوفاء الكامل بالالتزام بالأداء بتحويل كل سلعة أو خدمة من الممكن تمييزها بذاتها في السلسلة إلى العميل.

### التعهدات في العقود مع العملاء

- 24 يحدد العقد مع العميل عموماً وبشكل صريح السلع أو الخدمات التي تتعهد المنشأة بتحويلها إلى العميل. وبالرغم من ذلك، فإن الالتزامات بالأداء التي يتم تحديدها في عقد مع عميل قد لا تقتصر على السلع أو الخدمات التي يتم بيانها صراحة في ذلك العقد. وهذا نظراً لأن عقداً ما مع عميل قد يشمل أيضاً تعهدات تُفهم ضمناً من خلال الممارسات التجارية المعتادة للمنشأة أو سياساتها المنشورة أو تصريحاتها المحددة إذا كانت تلك التعهدات تنشئ، وقت الدخول في العقد، توقعات صحيحة للعميل بأن المنشأة ستحول سلعة أو خدمة إلى العميل.
- 25 لا تتضمن التزامات الأداء أنشطة يجب على المنشأة القيام بها للوفاء بالعقد إلا إذا كانت تلك الأنشطة تحول سلعة أو خدمة إلى العميل. فعلى سبيل المثال، قد يكون على مقدم خدمة القيام بمهام إدارية عديدة لإعداد العقد. إن أداء تلك المهام لا يحول خدمة إلى العميل وقت أداء المهام. وبناءً عليه، فإن أنشطة الإعداد تلك ليست التزام أداء.

### السلع والخدمات الممكن تمييزها بذاتها

- 26 تبعاً للعقد، فإن السلع أو الخدمات المتعهد بها قد تشمل الآتي، ولكن لا تقتصر عليه:
- (أ) بيع سلع مصنعة من قبل المنشأة (على سبيل المثال مخزون منشأة مصنعة).
- (ب) إعادة بيع سلع تم شراؤها من قبل المنشأة (على سبيل المثال سلعة منشأة بيع تجزئة).
- (ج) إعادة بيع حقوق في سلع أو خدمات تم شراؤها من قبل المنشأة (على سبيل المثال تذكرة تم إعادة بيعها من قبل منشأة تعمل بصفة أصيل، كما هو موضح في الفقرات ب34 – ب38).
- (د) أداء مهمة (أو مهام) متفق عليها تعاقدياً لعميل.
- (هـ) تقديم خدمة الاستعداد لتقديم سلع أو خدمات (على سبيل المثال تحديثات غير محددة لبرامج يتم تقديمها على أساس عندما وإذا ما توفرت) أو جعل سلع أو خدمات متاحة للعميل لاستخدامها حالما وعندما يقرر العميل.
- (و) تقديم خدمة ترتيب إلى طرف آخر لتحويل سلع أو خدمات إلى عميل (على سبيل المثال، العمل كوكيل لطرف آخر، كما هو موضح في الفقرات ب34 – ب38).
- (ز) منح حقوق في سلع أو خدمات يتم تقديمها في المستقبل يستطیع العميل إعادة بيعها أو تقديمها إلى عميل له (على سبيل المثال، تتعهد المنشأة البائعة لمنتج إلى بائع تجزئة بأن تحول سلعة أو خدمة إضافية إلى فرد يشتري المنتج من بائع التجزئة).

- (ح) تشييد أو تصنيع أو تطوير أصل بالنيابة عن عميل.  
 (ط) منح تراخيص (أنظر الفقرات ب52 – ب63).  
 (ي) منح خيارات لشراء سلع أو خدمات إضافية (عندما تقدم تلك الخيارات للعميل حقاً مهماً، كما هو مبين في الفقرات ب39 – ب43).

27 تعد السلعة أو الخدمة المتعهد بها إلى العميل أنها من الممكن تمييزها بذاتها إذا تم استيفاء كلا الضابطين التاليين:

- (أ) العميل يستطيع الانتفاع من السلعة أو الخدمة إما في حد ذاتها أو إلى جانب موارد أخرى متاحة فوراً للعميل (أي أن السلعة أو الخدمة مؤهلة لأن تكون من الممكن تمييزها بذاتها).  
 (ب) تعهد المنشأة بتحويل السلعة أو الخدمة إلى العميل يمكن تحديده بشكل منفصل عن التعهدات الأخرى في العقد (أي أن السلعة أو الخدمة من الممكن تمييزها بذاتها ضمن سياق العقد).

28 يستطيع العميل الانتفاع من سلعة أو خدمة وفقاً للفقرة 27(أ) إذا كان بالإمكان استخدام السلعة أو الخدمة أو استهلاكها أو بيعها بمبلغ أكبر من قيمة الخردة أو بدلاً من ذلك الاحتفاظ بها بطريقة تحقق منافع اقتصادية. ولبعض السلع أو الخدمات فقد يكون العميل قادراً على الانتفاع من السلعة أو الخدمة في حد ذاتها. ولسلع أو خدمات أخرى، قد يكون العميل قادراً على الانتفاع من تلك السلعة أو الخدمة فقط بالاشتراك مع موارد أخرى متاحة فوراً. والمورد المتاح فوراً هو سلعة أو خدمة يتم بيعها بشكل منفصل (من قبل المنشأة أو منشأة أخرى) أو مورد حصل العميل عليه بالفعل من المنشأة (بما في ذلك السلع أو الخدمات التي ستكون المنشأة قد قامت بتحويلها بالفعل إلى العميل بموجب العقد) أو من معاملات أو أحداث أخرى. قد توفر العديد من العوامل دليلاً على أن العميل يستطيع الانتفاع من سلعة أو خدمة إما في حد ذاتها أو بالاشتراك مع موارد أخرى تتوفر فوراً. فعلى سبيل المثال، فإن حقيقة أن المنشأة تبيع بانتظام سلعة أو خدمة بشكل منفصل يدل على أن العميل يستطيع الانتفاع من السلعة أو الخدمة إما في حد ذاتها أو بالاشتراك مع موارد أخرى تتوفر فوراً.

29 تتضمن العوامل التي تدل على أن تعهد المنشأة بتحويل سلعة أو خدمة إلى العميل يمكن تحديده بشكل منفصل (وفقاً للفقرة 27(ب)) الآتي، ولكنها لا تقتصر عليه:

- (أ) أن المنشأة لا تقدم خدمة مهمة لدمج السلعة أو الخدمة مع سلع أو خدمات أخرى متعهد بها في العقد في رزمة سلع أو خدمات لتمثل مجموعة المنتج الذي تعاقده العميل عليه. وبعبارة أخرى فإن المنشأة لا تستخدم السلعة أو الخدمة على أنها أحد المدخلات لإنتاج أو تقديم مجموعة المنتج الذي حدده العميل.  
 (ب) أن السلعة أو الخدمة لا تعطل أو تكيف بشكل جوهري سلعة أو خدمة أخرى متعهد بها في العقد.

(ج) أن السلعة أو الخدمة لا تعتمد بدرجة عالية أو لا ترتبط بدرجة عالية مع سلع أو خدمات أخرى متعهد بها في العقد. فعلى سبيل المثال، فإن حقيقة أن العميل يستطيع أن يقرر عدم شراء السلعة أو الخدمة دون التأثير بشكل مهم على السلع أو الخدمات الأخرى المتعهد بها في العقد قد تدل على أن السلعة أو الخدمة لا تعتمد بدرجة عالية أو لا ترتبط بدرجة عالية مع تلك السلع أو الخدمات الأخرى المتعهد بها في العقد.

30 إذا لم تكن السلعة أو الخدمة المتعهد بها من الممكن تمييزها بذاتها فيجب على المنشأة جمع تلك السلعة أو الخدمة مع السلع أو الخدمات الأخرى المتعهد بها إلى أن تحدد رزمة السلع أو الخدمات التي من الممكن تمييزها بذاتها. وفي بعض الحالات ينتج عن ذلك قيام المنشأة بالمحاسبة عن جميع السلع أو الخدمات المتعهد بها في عقد على أنها التزام أداء واحد.

## الوفاء بالتزامات الأداء

31 يجب على المنشأة أن تثبت إيراداً عندما (أو حالما) تفي المنشأة 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.

32 لكل التزام أداء يتم تحديده وفقاً للفقرات 22 – 30، فإنه يجب على المنشأة أن تقرر عند نشأة العقد ما إذا كانت تفي بالالتزام بالأداء على مدى زمني (وفقاً للفقرات 35 – 37) أو أنها تفي بالتزام الأداء عند نقطة من الزمن (وفقاً للفقرة 38). وإذا لم تكن المنشأة تفي بالالتزام على مدى زمني، فإن الالتزام يتم الوفاء به عند نقطة من الزمن.

33 تعد السلع والخدمات أصولاً، حتى ولو كان ذلك للحظة، عند استلامها واستخدامها (كما هو في حالة العديد من الخدمات). وتشير السيطرة على أصل إلى القدرة على توجيه استخدام الأصل والحصول على -تقريباً- جميع المنافع المتبقية منه. تتضمن السيطرة القدرة على منع المنشآت الأخرى من توجيه استخدام أصل والحصول على المنافع منه. والمنافع من الأصل هي التدفقات النقدية المحتملة (التدفقات الداخلة أو التوفير في التدفقات الخارجة) التي يمكن الحصول عليها بشكل مباشر أو بشكل غير مباشر بطرق عدة، مثل:

- (أ) استخدام الأصل لإنتاج سلع أو تقديم خدمات (بما في ذلك الخدمات العامة)؛  
 (ب) استخدام الأصل لتعزيز قيمة الأصول الأخرى؛  
 (ج) استخدام الأصل لتسوية الالتزامات أو تخفيض المصروفات؛  
 (د) بيع الأصل أو مبادلتها؛  
 (هـ) رهن الأصل للحصول على قرض؛  
 (و) الاحتفاظ بالأصل.
- 34 عند تقويم ما إذا كان العميل قد حصل على سيطرة على الأصل فإنه يجب على المنشأة أن تأخذ في الحسبان أية اتفاقية لإعادة شراء الأصل (أنظر الفقرات ب64- ب76).

### التزامات الأداء التي يتم الوفاء بها على مدى زمني

- 35 تحول المنشأة السيطرة على سلعة أو خدمة على مدى زمني، ولذلك فإنها تفي بالتزام الأداء وتثبت الإيرادات على مدى زمني إذا تم استيفاء احد الضوابط التالية:
- (أ) العميل يتلقى المنافع التي يقدمها أداء المنشأة ويستهلكها في الوقت نفسه حالما قامت المنشأة بالأداء (أنظر الفقرتين ب3 – ب4)؛ أو  
 (ب) أداء المنشأة ينشئ أو يحسن الأصل (على سبيل المثال، الأعمال قيد التنفيذ) الذي يسيطر عليه العميل عند تشييد الأصل أو تحسينه (أنظر الفقرة ب5)؛ أو  
 (ج) أداء المنشأة لا ينشئ أي أصل له استخدام بديل للمنشأة (أنظر الفقرة 36) وللمنشأة حق واجب النفاذ في دفعة مقابل الأداء المكتمل حتى تاريخه (أنظر الفقرة 37).

36 الأصل الذي ينشئه أداء المنشأة ليس له استخدام بديل للمنشأة إذا كانت المنشأة إما مقيدة تعاقدياً من توجيه الأصل لاستخدام آخر خلال تشييد أو تحسين ذلك الأصل أو كانت مقيدة عملياً من توجيه الأصل فوراً في حالته المكتملة لاستخدام آخر. يتم تقويم ما إذا كان للأصل استخدام بديل للمنشأة عند نشأة العقد. وبعد نشأة العقد لا يجوز للمنشأة تحديث تقويم الاستخدام البديل للأصل ما لم توافق أطراف العقد على تعديل للعقد يغير جوهرها الالتزام بالأداء. وتقدم الفقرات ب6 – ب8 إرشادات لتقويم ما إذا كان للأصل استخدام بديل للمنشأة.

37 يجب على المنشأة أن تأخذ في الحسبان شروط العقد، بالإضافة إلى أي قوانين تنطبق على العقد، عند تقويم ما إذا كان لديها حق واجب النفاذ في دفعة مقابل الأداء المكتمل حتى تاريخه وفقاً للفقرة 35(ج). ولا يلزم أن يكون الحق في دفعة مقابل الأداء المكتمل بمبلغ محدد. وبالرغم من ذلك، في كل الأحوال خلال مدة العقد يجب أن يكون للمنشأة الحق في مبلغ يعوض المنشأة على الأقل مقابل الأداء المكتمل حتى تاريخه إذا تم إنهاء العقد من قبل العميل أو طرف آخر لأسباب غير عدم أداء المنشأة وفقاً لما تعهدت به. وتقدم الفقرات ب9 – ب13 إرشادات لتقويم وجود حق لها في دفعة ووجوب نفاذه وما إذا كان حق المنشأة في الدفعة سيحولها الحق في أن يتم السداد لها مقابل الأداء المكتمل حتى تاريخه.

### التزامات الأداء التي يتم الوفاء بها عند نقطة من الزمن

38 إذا لم يكن الوفاء بالتزام الأداء يتم على مدى زمني وفقاً للفقرات 35- 37 فإن المنشأة تفي بالالتزام بالأداء عند نقطة من الزمن. ولتحديد النقطة من الزمن التي يحصل فيها العميل على السيطرة على الأصل متعهد به وتفي المنشأة فيها بالتزام الأداء فإنه يجب على المنشأة أن تأخذ في الحسبان جميع متطلبات السيطرة الواردة في الفقرات 31 – 34. إضافة لذلك يجب على المنشأة أن تأخذ في الحسبان المؤشرات على تحويل السيطرة التي تشمل الآتي ولكن لا تقتصر عليه:

- (أ) للمنشأة حق حالي في دفعة مقابل الأصل - إذا كان العميل ملزماً حالياً بالسداد مقابل الأصل، فإن ذلك قد يشير عندئذ إلى أن العميل قد حصل على القدرة على توجيه استخدام الأصل والحصول على ما يقارب جميع المنافع المتبقية من الأصل في المقابل.
- (ب) للعميل حق قانوني في الأصل - قد يشير الحق القانوني إلى من هو الطرف الذي له القدرة على توجيه استخدام ما يقارب جميع المنافع المتبقية في الأصل والحصول عليها أو تقييد وصول المنشآت الأخرى لهذه المنافع. لذلك، فإن تحويل الحق القانوني في الأصل قد يشير إلى أن العميل قد حصل على السيطرة على الأصل. وإذا احتفظت المنشأة بالحق القانوني في الأصل لمجرد الحماية ضد اخفاق العميل في السداد فإن حقوق المنشأة هذه لا تمنع العميل من الحصول على السيطرة على الأصل.

(ج) قامت المنشأة بتحويل الحيازة المادية للأصل - قد تشير الحيازة المادية للأصل إلى أن العميل له القدرة على توجيه استخدام ما يقارب جميع المنافع المتبقية في الأصل والحصول عليها أو تقييد وصول المنشآت الأخرى لهذه المنافع. وبالرغم من ذلك، فإن الحيازة المادية قد لا تتوافق مع السيطرة على الأصل. فعلى سبيل المثال، في بعض اتفاقيات إعادة الشراء وفي بعض ترتيبات الأمانة فإن العميل أو المؤمن قد تكون له حيازة مادية على أصل تسيطر عليه المنشأة. وفي المقابل، فإنه في بعض اتفاقيات تقديم الفواتير وإيقاف الشحن، فإن المنشأة قد تحوز الأصل الذي يسيطر عليه العميل. وتقدم الفقرات ب64- ب76، ب77- ب78 وب79 - 82 إرشادات بشأن المحاسبة عن اتفاقيات إعادة الشراء و ترتيبات الأمانة و ترتيبات تقديم الفواتير وإيقاف الشحن، على التوالي.

(د) يمتلك العميل المخاطر والمنافع المهمة لملكية الأصل - قد يشير تحويل المخاطر والمنافع المهمة لملكية الأصل إلى العميل إلى أن العميل قد حصل على القدرة على توجيه استخدام الأصل والحصول على ما يقارب جميع المنافع المتبقية منه. وبالرغم من ذلك، عند تقويم مخاطر ومنافع ملكية الأصل المتعهد به فإنه يجب على المنشأة استبعاد أي مخاطر تنشئ التزام أداء منفصل إضافة إلى الالتزام بالأداء بأن تحول الأصل. فعلى سبيل المثال، قد تكون المنشأة قامت بتحويل السيطرة على الأصل إلى العميل ولكنها لم توف بعد بالالتزام أداء إضافي لتقديم خدمات الصيانة المتعلقة بالأصل المحول.

(هـ) يكون العميل قد قبل الأصل - قد يشير قبول العميل للأصل إلى أنه قد حصل على القدرة على توجيه الأصل والحصول - على ما يقارب جميع المنافع المتبقية منه. ولتقويم أثر الشرط التعاقدى لقبول العميل على متى يتم تحويل السيطرة على الأصل فإنه يجب على المنشأة أن تأخذ في الحسبان الإرشادات الواردة في الفقرات ب83 - ب86.

### قياس التقدم نحو الوفاء الكامل بالالتزام الأداء

39 لكل التزام أداء يتم الوفاء به على مدى زمني وفقاً للفقرات 35 - 37 فإنه يجب على المنشأة أن تُثبت الإيراد على مدى زمني بقياس التقدم نحو الوفاء الكامل بذلك الالتزام بالأداء. والهدف عند قياس التقدم هو وصف أداء المنشأة في تحويل السيطرة على السلع أو الخدمات المتعهد بها إلى العميل (أي الوفاء بالالتزام المنشأة بالأداء).

40 يجب على المنشأة أن تطبق طريقة واحدة لقياس التقدم لكل التزام أداء يتم الوفاء به على مدى زمني ويجب على المنشأة أن تطبق تلك الطريقة بشكل متسق على التزامات الأداء المشابهة وفي الظروف المشابهة. وفي نهاية كل فترة تقرير يجب على المنشأة إعادة قياس تقدمها نحو الوفاء الكامل بالالتزام أداء يتم الوفاء به على مدى زمني.

### طرق قياس التقدم

41 تتضمن الطرق المناسبة لقياس التقدم طرق المخرجات وطرق المدخلات. وتقدم الفقرات ب14- ب19 إرشادات لاستعمال طرق المخرجات وطرق المدخلات لقياس تقدم المنشأة نحو الوفاء المكتمل بالالتزام الأداء. وفي تحديد الطريقة المناسبة لقياس الأداء يجب على المنشأة أن تأخذ في الحسبان طبيعة السلعة أو الخدمة التي تعهدت المنشأة بتحويلها إلى العميل.

42 يجب على المنشأة عند تطبيق طريقة ما لقياس التقدم أن تستبعد من القياس أي سلع أو خدمات لم تحول المنشأة السيطرة عليها إلى العميل. وفي المقابل، يجب على المنشأة أن تضمن في قياس التقدم أي سلع أو خدمات حولت المنشأة السيطرة عليها إلى العميل عند الوفاء بذلك الالتزام بالأداء.

43 يجب على المنشأة تحديث قياسها للتقدم مع تغير الظروف على المدى الزمني ليعكس أي تغيرات في نتيجة الالتزام بالأداء. ومثل هذه التغيرات في قياس تقدم المنشأة يجب المحاسبة عنها على أنها تغير في التقدير المحاسبي وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي 8 "السياسات المحاسبية والتغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء".

### القياسات المعقولة للتقدم

44 يجب على المنشأة أن تُثبت إيراداتاً مقابل التزام الأداء تم الوفاء به على مدى زمني فقط إذا كان بإمكان المنشأة - بشكل معقول - قياس تقدمها نحو الوفاء الكامل بالالتزام بالأداء. ولن تكون المنشأة قادرة - بشكل معقول - على قياس تقدمها نحو الوفاء الكامل بالالتزام الأداء إذا كانت تنقصها معلومات يمكن الاعتماد عليها ستكون مطلوبة لتطبيق طريقة مناسبة لقياس التقدم.

45 في بعض الظروف (على سبيل المثال، في المراحل الأولى من العقد) قد تكون المنشأة غير قادرة - بشكل معقول - على قياس نتيجة الالتزام بالأداء ولكن المنشأة تتوقع استرداد التكاليف التي تم تكبدها في الوفاء بالالتزام بالأداء. في تلك الظروف يجب على المنشأة أن تُثبت إيراداتاً فقط في حدود التكاليف التي تم تكبدها إلى أن يأتي وقت تستطيع فيه - بشكل معقول - قياس نتيجة الالتزام بالأداء.



## القياس

46 عندما (أو حالما) يتم الوفاء بالتزام أداء يجب على المنشأة أن تثبت ما يتم تخصيصه من مبلغ سعر المعاملة (الذي يستثنى تقديرات العوض المتغير التي تم تقييدها وفقاً للفقرات 56 – 58) إلى ذلك الالتزام بالأداء على أنه إيراد .

## تحديد سعر المعاملة

47 يجب على المنشأة أن تأخذ في الحسبان شروط العقد وممارساتها التجارية المعتادة لتحديد سعر المعاملة. وسعر المعاملة هو مبلغ العوض الذي تتوقع المنشأة 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.

48 تؤثر طبيعة وتوقيت ومبلغ العوض المتعهد به من قبل العميل على تقدير سعر المعاملة. وعند تحديد سعر المعاملة يجب على المنشأة أن تأخذ في الحسبان آثار جميع ما يلي:

(أ) العوض المتغير (أنظر الفقرات 50 – 55 و 59)؛

(ب) التقديرات المعقّدة للعوض المتغير (أنظر الفقرات 56 – 58)؛

(ج) وجود مكون تمويلي مهم في العقد (أنظر الفقرات 60 – 65)؛

(د) العوض غير النقدي (أنظر الفقرات 66-69)؛

(هـ) العوض واجب السداد إلى العميل (أنظر الفقرات 70 – 72).

49 لغرض تحديد سعر المعاملة يجب على المنشأة الافتراض بأنه سيتم تحويل السلع أو الخدمات إلى العميل كما هو متعهد به وفقاً للعقد الحالي وأن العقد لن يتم الغاؤه أو تجديده أو تعديله.

## العوض المتغير

50 إذا كان العوض المتعهد به في العقد يتضمن مبلغاً متغيراً فيجب على المنشأة أن تقدر مبلغ العوض الذي سوف يكون للمنشأة حق فيه في مقابل تحويل السلع أو الخدمات المتعهد بها إلى العميل.

51 يمكن أن يتغير مبلغ العوض نظراً للحسومات، أو التخفيضات، أو رد المبالغ، أو الاستحقاقات للشراء المستقبلي، أو الامتيازات السعرية، أو الحوافز، أو مكافآت الأداء، أو الغرامات، أو البنود الأخرى المشابهة. ويمكن أن يتغير العوض المتعهد به – أيضاً – إذا كان حق المنشأة 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.

52 قد يكون التغير المتعلق بالعوض الذي يتعهد به العميل مبين صراحة في العقد. وإضافة إلى شروط العقد فإن العوض المتعهد به يعد متغيراً إن وجدت أي من الظروف التالية:

(أ) العميل لديه توقع صحيح ناشئ عن ممارسات المنشأة التجارية المعتادة، أو سياساتها المنشورة أو إفادة محددة بأن المنشأة ستقبل مبلغ عوض أقل من السعر المبين في العقد. بمعنى، أنه يتوقع أن المنشأة ستعرض امتيازاً سعرياً. وتبعاً للإقليم، أو الصناعة، أو العميل، فإن هذا العرض قد يشار إليه على أنه حسم، أو تخفيض، أو رد مبلغ، أو استحقاق للشراء المستقبلي.

(ب) تشير الحقائق والظروف الأخرى إلى أن نية المنشأة، عند الدخول في العقد مع العميل، هي تقديم امتياز سعري للعميل.

53 يجب على المنشأة أن تقدر مبلغ العوض المتغير باستخدام أي من الطريقتين التاليتين، اعتماداً على أي من الطريقتين ترى المنشأة أنها تتوقع أن تنتج بشكل أفضل بمبلغ العوض الذي سيكون للمنشأة حق فيه:

(أ) القيمة المتوقعة – القيمة المتوقعة هي مجموع المبالغ المرجحة بنسبة احتمالها في نطاق مبالغ العوض الممكنة. وقد تكون القيمة المتوقعة تقديراً مناسباً للعوض المتغير إذا كان للمنشأة عدد كبير من العقود التي لها خصائص متشابهة.

(ب) المبلغ الأكثر ترجيحاً – المبلغ الأكثر ترجيحاً هو المبلغ الوحيد الأكثر ترجيحاً في نطاق مبالغ العوض الممكنة (أي النتيجة الوحيدة الأكثر ترجيحاً للعقد). قد يكون المبلغ الأكثر ترجيحاً تقديراً مناسباً لمبلغ العوض المتغير إذا كان للعقد نتيجتان محتملتان فقط (على سبيل المثال، إما أن تحقق المنشأة مكافأة أداء أو لا تحققها).



54 يجب على المنشأة أن تطبق طريقة واحدة باتساق خلال العقد عند تقدير أثر عدم التأكد على مبلغ العوض المتغير الذي سيكون للمنشأة حق فيه. بالإضافة إلى ذلك، يجب على المنشأة أن تأخذ في الحسبان جميع المعلومات (التاريخية، والحالية، والمتوقعة) 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.

#### التزامات برد مبلغ

55 يجب على المنشأة أن تثبت التزاماً برد مبلغ إذا استلمت المنشأة عوضاً من عميل وتتوقع رد بعض أو كامل ذلك العوض إلى العميل. ويتم قياس الالتزام برد 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. ويجب على المنشأة أن تطبق الإرشادات الواردة في الفقرات ب20 - ب27 للمحاسبة عن التزام رد المبلغ المتعلق بالبيع مع حق الإرجاع.

#### التقديرات المعقّدة للعوض المتغير

56 يجب على المنشأة أن تضمن بعضاً من أو كامل مبلغ العوض المتغير المقدر في سعر المعاملة وفقاً للفقرة 53 فقط بالقدر الذي يكون فيه من المحتمل بدرجة عالية ألا يحدث عكس مهم في مبلغ الإيراد المتراكم المثبت عندما يتم لاحقاً اتضاح عدم التأكد المرتبط بالعوض المتغير.

57 في تقويم ما إذا كان محتملاً بدرجة عالية ألا يحدث عكس مهم في مبلغ الإيراد المتراكم المثبت عندما يتم لاحقاً اتضاح عدم التأكد المرتبط بالعوض المتغير فإنه يجب على المنشأة أن تأخذ في الحسبان كلا من ترجيح وحجم العكس في الإيراد. وتشمل العوامل التي يمكن أن تزيد ترجيح أو حجم العكس في الإيراد أي من العوامل التالية، ولكن لا تقتصر عليها:

- (أ) أن يكون مبلغ العوض معرضاً بدرجة عالية لعوامل خارج تأثير المنشأة. وقد تشمل تلك العوامل التقلب في السوق، والاجتهاد أو تصرفات أطراف ثالثة، وأحوال الطقس، والمخاطر المرتفعة لتفاد السلعة أو الخدمة المتعهد بها.
- (ب) أن يكون من غير المتوقع اتضاح عدم التأكد عن مبلغ العوض لفترة طويلة من الزمن.
- (ج) أن تكون خبرة المنشأة (أو دليل آخر) في أنواع مشابهة من العقود محدودة أو أن تلك الخبرة (أو الدليل الأخر) ذات قيمة تنبؤيه محدودة.
- (د) أن تكون للمنشأة ممارسة متبعة إما في منح نطاق عريض من الامتيازات السعرية أو تغيير أحكام وشروط السداد لعقود مشابهة في ظروف مشابهة.
- (هـ) أن يكون للعقد عدد كبير ونطاق عريض من مبالغ العوض الممكنة.

58 يجب على المنشأة أن تطبق الفقرة ب63 للمحاسبة عن العوض الذي هو في شكل رسوم امتياز تستند إلى مبيعات أو تستند إلى الاستعمال التي تم التعاقد بها في مقابل ترخيص الملكية الفكرية.

#### إعادة تقويم العوض المتغير

59 يجب على المنشأة في نهاية كل فترة تقرير تحديث سعر المعاملة المقدر (بما في ذلك تقويمها لما إذا كان تقدير العوض المتغير مقيداً) ليمثل بصدق الظروف الحالية في نهاية فترة التقرير والتغيرات في الظروف خلال فترة التقرير. ويجب على المنشأة أن تحاسب عن التغيرات في سعر المعاملة وفقاً للفقرات 87 - 90.

#### وجود مكون تمويل مهم في العقد

60 يجب على المنشأة عند تحديد سعر المعاملة تعديل مبلغ العوض المتعهد به مقابل آثار القيمة الزمنية للنقود إذا كان توقيت الدفعات الذي تم الاتفاق عليه بين أطراف العقد (إما صراحة أو ضمناً) يقدم للعميل أو المنشأة 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 التعاقد بالتمويل مبنياً صراحة في العقد أو مضمناً من خلال شروط السداد المتفق عليها بين أطراف العقد.

61 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 نقداً مقابل تلك السلع أو الخدمات عندما (أو حالماً) يتم تحويلها إلى العميل (أي سعر البيع النقدي). ويجب على المنشأة أن تأخذ في الحسبان جميع الحقائق والظروف ذات العلاقة في تقويم ما إذا كان العقد يتضمن مكون تمويل وما إذا كان مكون التمويل مهماً للعقد، بما في ذلك كلاً ما يلي:

- (أ) الفرق، إن وجد، بين مبلغ العوض المتعهد به وسعر البيع النقدي للسلع أو الخدمات المتعهد بها.
- (ب) الأثر المشترك للعنصرين التاليين معاً:
- (1) طول الوقت المتوقع بين قيام المنشأة بتحويل السلع أو الخدمات المتعهد بها إلى العميل وقيام العميل بالسداد مقابل تلك السلع أو الخدمات.
- (2) أسعار الفائدة السائدة في السوق ذي الصلة.

- 62 بالرغم من التقييم الوارد في الفقرة 61، فإن العقد مع العميل سوف لن يكون متضمناً لمكون تمويل مهماً إذا وجدت أي من العوامل التالية:
- (أ) أن يكون العميل قد سدد مقابل السلع أو الخدمات مقدماً وأن يكون توقيت تحويل تلك السلع أو الخدمات يخضع لرغبة العميل.
- (ب) إذا كان مبلغ مهم من العوض المتعهد به من العميل متغيراً وكان مبلغ وتوقيت ذلك العوض يتغير على أساس وقوع أو عدم وقوع حدث مستقبلي لا يخضع – تقريباً – لسيطرة العميل أو المنشأة (على سبيل المثال، إذا كان العوض رسوم امتياز تستند إلى المبيعات).
- (ج) أن الفرق بين العوض المتعهد به وسعر البيع النقدي للسلعة أو الخدمة (كما هو موضح في الفقرة 61) ينشأ لأسباب غير تقديم التمويل بالنسبة لأي من العميل أو المنشأة، وأن الفرق بين هذين المبلغين يتناسب مع أسباب الفرق. على سبيل المثال، فإن شروط السداد قد توفر للمنشأة أو للعميل حماية من عدم إكمال الطرف الآخر لبعض أو لجميع التزاماته بموجب العقد بشكل كاف.
- 63 كوسيلة عملية، فإنه لا يلزم المنشأة تعديل مبلغ العوض المتعهد به مقابل آثار مكون تمويل مهم إذا كانت المنشأة تتوقع، عند نشأة العقد، أن تكون الفترة بين قيام المنشأة بتحويل سلعة أو خدمة متعهد بها إلى العميل وسداد العميل مقابل السلعة أو الخدمة سنة أو أقل.

- 64 لتحقيق الهدف الوارد في الفقرة 61 عند تعديل مبلغ العوض المتعهد به مقابل مكون تمويل مهم يجب على المنشأة أن تستخدم معدل الخصم الذي تعكسه معاملة تمويل منفصلة بين المنشأة وعميلها عند نشأة العقد. وذلك المعدل 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. قد تكون المنشأة قادرة على تحديد ذلك المعدل بتحديد المعدل الذي يخصم المبلغ الاسمي للعوض المتعهد به إلى السعر الذي يدفعه العميل نقداً مقابل السلع أو الخدمات عند (أو حالما) يتم تحويلها إلى العميل. وبعد نشأة العقد لا يجوز للمنشأة تحديث معدل الخصم مقابل التغيرات في معدلات الفائدة أو الظروف الأخرى (مثل التغير في تقويم مخاطر انقراض العميل).

- 65 يجب على المنشأة عرض آثار التمويل (دخل الفائدة أو مصروف الفائدة) بشكل منفصل عن الإيرادات من العقود مع العملاء في قائمة 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.

### العوض غير النقدي

- 66 لتحديد سعر المعاملة للعقود التي يتعهد فيها العميل بعوض في شكل غير نقدي فإنه يجب على المنشأة قياس العوض غير النقدي (أو قياس التعهد بعوض غير نقدي) بالقيمة العادلة.
- 67 إذا كانت المنشأة غير قادرة على تقدير القيمة العادلة للعوض غير النقدي بشكل معقول فإنه يجب عليها قياس العوض بشكل غير مباشر بالرجوع إلى أسعار البيع المستقلة للسلع أو الخدمات المتعهد بها للعميل (أو فئة عملاء) مقابل العوض.
- 68 قد تختلف القيمة العادلة للعوض غير النقدي بسبب شكل العوض (على سبيل المثال، تغير في سعر سهم يكون للمنشأة حق في استلامه من العميل). وإذا تغيرت القيمة العادلة للعوض غير النقدي المتعهد به من العميل لأسباب غير شكل العوض فقط (على سبيل المثال، أن القيمة العادلة يمكن أن تختلف نظراً لأداء المنشأة)، فيجب على المنشأة أن تطبق المتطلبات الواردة في الفقرات 56 – 58.
- 69 إذا قدم العميل سلعا أو خدمات (على سبيل المثال، مواد، أو معدات أو عمل) لتسهيل تنفيذ المنشأة للعقد فيجب على المنشأة أن تُقوّم ما إذا كانت تحصل على السيطرة على تلك السلع أو الخدمات المقدمة. وفي هذه الحالة يجب على المنشأة أن تحاسب عن السلع أو الخدمات المقدمة على أنها عوض غير نقدي مستلم من العميل.

### العوض الواجب السداد للعميل

70 يتضمن العوض الواجب السداد للعميل للمبالغ النقدية التي تسدها المنشأة 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، الكربونات وقسائم الشراء) التي يمكن استخدامها مقابل المبالغ المستحقة للمنشأة (أو أطراف أخرى تشتري سلع أو خدمات المنشأة من العميل). ويجب على المنشأة أن تحاسب عن العوض الواجب السداد إلى العميل على أنه تخفيض في سعر المعاملة، ومن ثم تخفيض في الإيراد ما لم يكن السداد إلى العميل يتم مقابل سلعة أو خدمة من الممكن تمييزها بذاتها (كما هو موضح الفقرات 26 – 30) يحولها العميل إلى المنشأة. وإذا كان العوض الواجب السداد إلى العميل يتضمن مبلغاً متغيراً فيجب على المنشأة أن تقدر سعر المعاملة (بما في ذلك تقويم ما إذا كان العوض المتغير مقيداً) وفقاً للفقرات 50 – 58.

71 إذا كان العوض الواجب السداد إلى العميل هو دفعة مقابل سلعة أو خدمة من العميل من الممكن تمييزها بذاتها فعندئذ يجب على المنشأة أن تحاسب عن شراء السلعة أو الخدمة بنفس الطريقة التي تحاسب بها عن المشتريات الأخرى من الموردين. وإذا زاد مبلغ العوض الواجب السداد إلى العميل عن القيمة العادلة للسلعة أو الخدمة الممكن تمييزها بذاتها التي تستلمها المنشأة من العميل، فعندئذ يجب على المنشأة أن تحاسب عن مثل هذه الزيادة على أنها تخفيض في سعر المعاملة. وإذا كانت المنشأة غير قادرة على تقدير - بشكل معقول - القيمة العادلة للسلعة أو الخدمة المستلمة من العميل، فيجب عليها المحاسبة عن جميع العوض الواجب السداد إلى العميل على أنه تخفيض في سعر المعاملة.

72 ومن ثم، إذا كان العوض الواجب السداد إلى العميل تتم المحاسبة عنه على أنه تخفيض في سعر المعاملة فيجب على المنشأة أن تثبت التخفيض في الإيراد عندما (أو حالما) يقع أي من الحدثين التاليين، أيهما يأتي لاحقاً:

(أ) تقوم المنشأة بإثبات إيراد مقابل تحويل السلع أو الخدمات ذات العلاقة إلى العميل؛

(ب) تسدد المنشأة أو تتعهد بسداد العوض (حتى ولو كان السداد مشروطاً بحدث مستقبلي). وقد يكون ذلك التعهد مفهوماً ضمناً من الممارسات التجارية المعتادة للمنشأة.

### تخصيص سعر المعاملة على التزامات الأداء

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

74 لتحقيق هدف التخصيص، فإنه يجب على المنشأة أن تخصص سعر المعاملة على كل التزام أداء يتم تحديده في العقد على أساس سعر بيع نسبي مستقل وفقاً للفقرات 76-80، باستثناء ما هو محدد في الفقرات 81 – 83 (لتخصيص الحسومات) والفقرات 84 – 86 (لتخصيص العوض الذي يتضمن مبالغ متغيرة).

75 لا تنطبق الفقرات 76 – 86 إذا كان في العقد التزام أداء واحد فقط. وبالرغم من ذلك، فإن الفقرات 84 – 86 قد تنطبق إذا كانت المنشأة قد تعهدت بتحويل سلسلة من السلع أو الخدمات الممكن تمييزها بذاتها المحددة على أنها التزام أداء واحد وفقاً للفقرة 22(ب) وكان العوض المتعهد به يتضمن مبالغ متغيرة.

### التخصيص الذي يستند إلى أسعار البيع المستقلة

76 لتخصيص سعر المعاملة على كل التزام أداء على أساس سعر بيع نسبي مستقل فإنه يجب على المنشأة أن تحدد سعر البيع المستقل عند نشأة العقد للسلعة أو الخدمة الممكن تمييزها بذاتها الممتثلة لكل التزام أداء مبين في العقد وتخصيص سعر المعاملة بما يتناسب مع أسعار البيع المستقلة تلك.

77 سعر البيع المستقل هو السعر الذي ستبيع به المنشأة بشكل منفصل سلعة أو خدمة متعهد بها إلى العميل. وأفضل دليل على سعر البيع المستقل هو السعر القابل للرصد لسلعة أو خدمة عندما تبيع المنشأة تلك السلعة أو الخدمة بشكل منفصل في ظروف مشابهة إلى عملاء مشابهين. والسعر 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.

78 عندما يكون سعر البيع المستقل غير قابل للرصد بشكل مباشر فيجب على المنشأة أن تقدر سعر البيع المستقل بمبلغ ينتج عنه تخصيص سعر المعاملة المحقق لهدف التخصيص الوارد في الفقرة 73. وعند تقدير سعر مستقل فإنه يجب على المنشأة أن تأخذ في الحسبان جميع المعلومات (بما في ذلك أحوال السوق، والعوامل الخاصة بالمنشأة والمعلومات عن العميل أو فئة العميل) المتاحة للمنشأة بشكل معقول. وفي قيامها بذلك فإنه يجب على المنشأة أن تستخدم إلى أكبر حد المدخلات القابلة للرصد وأن تطبق طرق التقدير بشكل متسق في الظروف المشابهة.

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

- (أ) مدخل التقييم المعدل للسوق – بإمكان المنشأة تقويم السوق الذي يتبع فيه السلع أو الخدمات وتقدير السعر الذي سيكون العميل في ذلك السوق راغباً في دفعه مقابل تلك السلع أو الخدمات. وقد يتضمن ذلك الأسلوب أيضاً الرجوع إلى أسعار من منافسي المنشأة لسلع أو خدمات مشابهة وتعديل تلك الأسعار حسب الضرورة لتعكس تكاليف وهوامش المنشأة.
- (ب) مدخل التكلفة المتوقعة زائدا الهامش – بإمكان المنشأة التنبؤ بتكاليفها المتوقعة للوفاء بالتزام أداء ومن ثم إضافة هامش مناسب مقابل تلك السلعة أو الخدمة.
- (ج) مدخل القيمة المتبقية – يمكن للمنشأة تقدير سعر البيع المستقل بالرجوع إلى مجموع سعر المعاملة مطروحا منه مجموع أسعار البيع المستقلة القابلة للرصد لسلع أو خدمات أخرى متعهد بها في العقد. وبالرغم من ذلك، يمكن للمنشأة، وفقاً للفقرة 78، أن تستخدم مدخل القيمة المتبقية لتقدير سعر البيع المستقل فقط إذا تم استيفاء الضوابط التالية:
- (1) تتبع المنشأة نفس السلعة أو الخدمة إلى عملاء مختلفين (في الوقت نفسه أو قريباً منه) مقابل نطاق عريض من المبالغ (أي أن سعر البيع متغير بدرجة عالية نظراً لأنه لا يمكن تمييز سعر مستقل نموذجي من المعاملات السابقة أو من دليل آخر قابل للرصد).
- (2) لم تحدد المنشأة بعد سعراً لتلك السلعة أو الخدمة وأن السلعة أو الخدمة لم يتم في السابق بيعها على أساس مستقل (أي أن سعر البيع غير مؤكد).

80 قد تكون هناك حاجة لاستخدام مجموعة من الطرق لتقدير أسعار البيع المستقلة للسلع أو الخدمات المتعهد بها في العقد إذا كانت اثنتين أو أكثر من تلك السلع أو الخدمات لها أسعار بيع مستقلة متغيرة بدرجة عالية أو غير مؤكدة. فعلى سبيل المثال، قد تستخدم المنشأة مدخل القيمة المتبقية لتقدير سعر بيع مستقل إجمالي لتلك السلع أو الخدمات المتعهد بها التي لها أسعار مستقلة متغيرة بدرجة عالية أو غير مؤكدة ومن ثم تستخدم طريقة أخرى لتقدير أسعار البيع المستقلة للسلع أو الخدمات الفردية منسوبة إلى سعر البيع المستقل الإجمالي المقدر الذي تم تحديده بمدخل القيمة المتبقية. وعندما تستخدم المنشأة مجموعة طرق لتقدير سعر البيع المستقل لكل سلعة أو خدمة متعهد بها في العقد يجب على المنشأة تقويم ما إذا كان تخصيص سعر المعاملة حسب أسعار البيع المستقلة المقدره تلك متسقاً مع هدف التخصيص الوارد في الفقرة 73 ومتطلبات تقدير أسعار البيع المستقلة الواردة في الفقرة 78.

### تخصيص الحسم

81 يحصل العميل على حسم مقابل شراء رزمة سلع أو خدمات إذا كان مجموع أسعار البيع المستقلة لتلك السلع أو الخدمات المتعهد بها في العقد يزيد عن العوض المتعهد به في العقد. وباستثناء عندما يكون لدى المنشأة دليل قابل للرصد وفقاً للفقرة 82 على أن الحسم بكامله يتعلق فقط بالتزام أداء واحد أو أكثر، ولكن ليس بجميع التزامات الأداء في العقد، فيجب على المنشأة أن تخصص الحسم بالتناسب مع جميع التزامات الأداء في العقد. وتخصيص الحسم بالتناسب في تلك الحالات هو نتيجة قيام المنشأة بتخصيص سعر المعاملة على كل التزام أداء على أساس أسعار البيع النسبية المستقلة للسلع والخدمات الممكن تمييزها بذاتها الممثلة لالتزامات الأداء.

82 يجب على المنشأة أن تخصص الحسم بكامله لالتزام أداء واحد أو أكثر ولكن ليس لجميع التزامات الأداء في العقد إذا تم استيفاء جميع الضوابط التالية:

- (أ) المنشأة تبيع بانتظام كل سلعة أو خدمة (أو كل رزمة سلع أو خدمات من الممكن تمييزها بذاتها) في العقد على أساس أنها قائمة بذاتها.
- (ب) المنشأة أيضاً تبيع بانتظام على -أساس مستقل -رزمة (أو رزم) من بعض تلك السلع أو الخدمات الممكن تمييزها بذاتها بحسم من أسعار البيع المستقلة للسلع أو الخدمات في كل رزمة.
- (ج) الحسم الذي يخص كل رزمة سلع أو خدمات الموضح في الفقرة 82(ب) هو - تقريباً - نفس الحسم الذي في العقد وتحليل السلع أو الخدمات في كل رزمة يقدم دليلاً قابلاً للرصد على الالتزام بالأداء (أو الالتزامات بالأداء) الذي ينتمي إليه كامل الحسم في العقد.

83 إذا تم تخصيص كامل الحسم على التزام أداء أو أكثر في العقد وفقاً للفقرة 82 فيجب على المنشأة أن تخصص الحسم قبل استخدام مدخل القيمة المتبقية لتقدير سعر بيع السلعة أو الخدمة المستقل وفقاً للفقرة 79(ج).

### تخصيص العوض المتغير

84 قد يكون العوض المتغير المتعهد به في العقد يخص العقد بكامله أو جزءاً محدداً من العقد، مثل أي مما يلي:

- (أ) التزام أداء واحد أو أكثر ولكن ليس جميع التزامات الأداء في العقد (على سبيل المثال، قد تكون مكافأة متوقفة على قيام المنشأة بتحويل سلعة أو خدمة متعهد بها خلال فترة زمنية محددة).

- (ب) سلعة أو خدمة واحدة أو أكثر ولكن ليس جميع السلع أو الخدمات الممكن تمييزها بذاتها المتعهد بها في سلسلة من السلع أو الخدمات الممكن تمييزها بذاتها التي تشكل جزءاً من التزام أداء واحد وفقاً للفقرة 22(ب) (على سبيل المثال، سوف يزيد العوض المتعهد به للسنة الثانية من عقد خدمة تنظيف مدته سنتان على أساس الحركة في مؤشر تضخم محدد).
- 85 يجب على المنشأة أن تخصص المبلغ المتغير (والتغيرات اللاحقة في ذلك المبلغ) بالكامل على التزام أداء أو على سلعة أو خدمة يمكن تمييزها بذاتها تشكل جزءاً من التزام أداء واحد وفقاً للفقرة 22(ب) إذا تم استيفاء كلا الضابطين التاليين:
- (أ) أن تكون شروط الدفعة المتغيرة تتعلق تحديداً بجهود المنشأة للوفاء بالالتزام بالأداء أو تحويل السلعة أو الخدمة الممكن تمييزها بذاتها (أو تتعلق بنتيجة محددة من الوفاء بالالتزام بالأداء أو تحويل السلعة أو الخدمة الممكن تمييزها بذاتها).
- (ب) أن يكون تخصيص المبلغ المتغير للعوض بكامله على الالتزام بالأداء أو على السلعة أو الخدمة الممكن تمييزها بذاتها متسقاً مع هدف التخصيص الوارد في الفقرة 73 عند الأخذ في الحسبان جميع التزامات الأداء وشروط السداد في العقد.
- 86 يجب تطبيق متطلبات التخصيص الواردة في الفقرات 73 – 83 على المبلغ المتبقي من سعر المعاملة الذي لا يستوفي الضوابط الواردة في الفقرة 85.

### التغيرات في سعر المعاملة

- 87 يمكن أن يتغير سعر المعاملة بعد نشأة العقد لأسباب عديدة، بما في ذلك اتضاح الأحداث غير المؤكدة أو التغيرات الأخرى في الظروف التي تغير مبلغ العوض الذي تتوقع المنشأة أن يكون لها حق فيه في مقابل السلع أو الخدمات المتعهد بها.
- 88 يجب على المنشأة أن تخصص أي تغيرات لاحقة في سعر المعاملة على الالتزامات بالأداء في العقد على نفس الأساس الذي يتم بناءً عليه التخصيص عند نشأة العقد. وبالتالي، لا يجوز للمنشأة أن تقوم بإعادة تخصيص سعر المعاملة لتعكس التغيرات في أسعار البيع المستقلة بعد نشأة العقد. ويجب إثبات المبالغ التي يتم تخصيصها على التزام أداء تم الوفاء به على أنها إيراد أو على أنها تخفيض للإيراد في الفترة التي يتغير فيها سعر المعاملة.
- 89 يجب على المنشأة أن تخصص التغير في سعر المعاملة بالكامل على واحد أو أكثر، ولكن ليس إلى جميع، التزامات الأداء أو السلع أو الخدمات الممكن تمييزها بذاتها المتعهد بها في سلسلة تشكل جزءاً من التزام أداء واحد وفقاً للفقرة 22(ب) فقط إذا تم استيفاء الضوابط الواردة في الفقرة 85 المتعلقة بتخصيص العوض المتغير.
- 90 يجب على المنشأة أن تحاسب عن التغير في سعر المعاملة الذي ينشأ نتيجة لتعديل العقد وفقاً للفقرات 18–21. وبالرغم من ذلك، في حالة التغير في سعر المعاملة الذي يحدث بعد تعديل العقد يجب على المنشأة تطبيق الفقرات 87–89 لتخصيص التغير في سعر المعاملة بأي مما ينطبق من الطرق الآتية:
- (أ) يجب على المنشأة أن تخصص التغير في سعر المعاملة على الالتزامات بالأداء المحددة في العقد قبل التعديل إذا كان، وبالقدر الذي يكون فيه، التغير في سعر المعاملة يخص مبلغ عوض متغير متعهد به قبل التعديل وكانت المحاسبة عن التعديل تتم وفقاً للفقرة 21(أ).
- (ب) في جميع الحالات الأخرى التي لا تتم فيها المحاسبة عن التعديل على أنه عقد منفصل وفقاً للفقرة 20 فإنه يجب على المنشأة أن تخصص التغير في سعر المعاملة على الالتزامات بالأداء في العقد المعدل (أي الالتزامات بالأداء التي لم يتم الوفاء بها أو لم يتم الوفاء بها جزئياً فوراً بعد التعديل).

### تكاليف العقد

#### التكاليف الإضافية للحصول على عقد

- 91 يجب على المنشأة أن تثبت التكاليف الإضافية للحصول على عقد مع عميل على أنها أصل إذا كانت المنشأة تتوقع استرداد تلك التكاليف.
- 92 التكاليف الإضافية للحصول على عقد هي تلك التكاليف التي تتكبدها المنشأة للحصول على عقد مع عميل، لم تكن المنشأة لتتكبدها لو لم يتم الحصول على العقد (على سبيل المثال، عمولة المبيعات).
- 93 يجب إثبات تكاليف الحصول على عقد، التي سيتم تكبدها بغض النظر عما إذا كان العقد قد تم الحصول عليه أم لا، على أنها مصروف عند تكبدها ما لم يتم تحميل تلك التكاليف صراحة على العميل بغض النظر عما إذا كان قد تم الحصول على العقد أم لا.

94 كوسيلة عملية يجوز للمنشأة 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.

### تكاليف الوفاء بعقد

95 إذا كانت التكاليف التي يتم تكبدها للوفاء بعقد مع عميل لا تقع ضمن نطاق معيار آخر (على سبيل المثال معيار المحاسبة الدولي 2 "المخزون" أو معيار المحاسبة الدولي 16 "العقارات، والآلات والمعدات" أو معيار المحاسبة الدولي 38 "الأصول غير الملموسة") فيجب على المنشأة أن تثبت أصلاً من التكاليف المتكبدة للوفاء بالعقد فقط إذا كانت تلك التكاليف تستوفي الضوابط التالية:

- (أ) التكاليف تتعلق بشكل مباشر بعقد أو عقد متوقع بإمكان المنشأة تمييزه بشكل محدد (على سبيل المثال، التكاليف المتعلقة بالخدمات التي سيتم تقديمها بموجب تجديد عقد حالي أو تكاليف تصميم أصل سيتم تحويله بموجب عقد محدد لم تتم الموافقة عليه بعد).
- (ب) التكاليف تحقق أو تحسن موارد للمنشأة سيتم استخدامها في الوفاء (أو الاستمرار في الوفاء) بالتزامات بالأداء في المستقبل.
- (ج) من المتوقع استرداد التكاليف.

96 للتكاليف المتكبدة في الوفاء بعقد مع عميل التي تقع ضمن نطاق معيار آخر، فإنه يجب على المنشأة أن تحاسب عن تلك التكاليف وفقاً لتلك المعايير الأخرى.

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

- (أ) العمل المباشر (على سبيل المثال، رواتب وأجور الموظفين الذين يقدمون الخدمات المتعهد بها بشكل مباشر إلى العميل).
- (ب) المواد المباشرة (على سبيل المثال، اللوازم المستخدمة في تقديم الخدمات المتعهد بها إلى العميل).
- (ج) تخصيصات التكاليف التي تتعلق بشكل مباشر بالعقد أو أنشطة العقد (على سبيل المثال، تكاليف إدارة العقد والإشراف عليه، وتأمين واستهلاك الأدوات والمعدات وأصول حق الاستخدام المستخدمة في تنفيذ العقد).
- (د) التكاليف التي يتم تحميلها صراحة على العميل بموجب العقد.
- (هـ) التكاليف الأخرى التي يتم تكبدها فقط لأن المنشأة قد دخلت في العقد (على سبيل المثال، المبالغ التي يتم دفعها إلى مقاولي الباطن).

98 يجب على المنشأة أن تثبت التكاليف التالية على أنها مصروفات عند تكبدها:

- (أ) التكاليف العمومية والإدارية (ما لم يتم تحميل تلك التكاليف صراحة على العميل بموجب العقد، وفي هذه الحالة يجب على المنشأة تقويم تلك التكاليف وفقاً للفقرة 97).
- (ب) تكاليف المواد أو العمل أو الموارد الأخرى المهذرة لتنفيذ العقد التي لم تنعكس في سعر العقد.
- (ج) التكاليف التي تتعلق بالتزامات الأداء التي تم الوفاء بها (أو التزامات الأداء التي تم الوفاء بها جزئياً) في العقد (أي التكاليف التي تتعلق بأداء سابق).
- (د) التكاليف التي تكون المنشأة غير قادرة على تمييز ما إذا كانت تتعلق بالتزامات أداء لم يتم الوفاء بها أو أنها تتعلق بالتزامات أداء تم الوفاء بها (أو تم الوفاء بها جزئياً).

### الإطفاء والهبوط

99 يجب أن يتم إطفاء الأصل الذي تم إثباته وفقاً للفقرة 91 أو 95 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 متوقع (كما هو موضح في الفقر 95 (أ)).

100 يجب على المنشأة أن تُحدِّث الإطفاء ليعكس التغيير المهم في توقيت المنشأة المتوقع لتحويل السلع أو الخدمات التي يتعلق بها الأصل إلى العميل. ومثل هذا التغيير يجب المحاسبة عنه على أنه تغيير في التقدير المحاسبي وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي 8.

101 يجب على المنشأة أن تثبت خسارة هبوط ضمن الربح أو الخسارة فقط بالقدر الذي يكون فيه المبلغ الدفترى لأصل تم إثباته وفقاً للفقرة 91 أو 95 يتجاوز:

- (أ) المبلغ المتبقي من العوض الذي تتوقع المنشأة استلامه مقابل السلع أو الخدمات التي يتعلق بها الأصل، مطروحاً منه:
- (ب) التكاليف المتعلقة بشكل مباشر بتقديم السلع أو الخدمات التي لم يتم إثباتها على أنها مصروفات (انظر الفقرة 97).

102 لأغراض تطبيق الفقرة 101 لتحديد مبلغ العوض الذي تتوقع المنشأة استلامه، فإنه يجب على المنشأة أن تستخدم المبادئ الخاصة بتحديد سعر المعاملة (باستثناء المتطلبات الواردة في الفقرات 56 – 58 عن تقييد تقديرات العوض المتغير) وتعديل ذلك المبلغ ليعكس آثار مخاطر انتماء العميل.

103 قبل أن تقوم المنشأة بإثبات خسارة هبوط لأصل تم إثباته وفقاً للفقرة 91 أو 95، فإنه يجب على المنشأة أن تثبت أي خسارة هبوط للأصول التي تتعلق بالعقد التي تم إثباتها وفقاً لمعيار آخر (على سبيل المثال، معيار المحاسبة الدولي 2 ومعيار المحاسبة الدولي 16 ومعيار المحاسبة الدولي 38). وبعد تطبيق اختبار الهبوط الوارد في الفقرة 101، فإنه يجب على المنشأة تضمين مبلغ الأصل الدفترى الناتج المثبت وفقاً للفقرة 91 أو 95 في المبلغ الدفترى لوحدة توليد النقد التي يتبع لها لغرض تطبيق معيار المحاسبة الدولي 36 "الهبوط في قيمة الأصول" على تلك الوحدة المولدة للنقد.

104 يجب على المنشأة أن تثبت ضمن الربح أو الخسارة عكساً لبعض أو كل خسارة الهبوط المثبتة سابقاً وفقاً للفقرة 101 عندما لا تعود ظروف الهبوط موجودة أو أن تكون قد تحسنت. ولا يجوز أن يتجاوز المبلغ الدفترى للأصل بعد زيادته المبلغ الذي كان سيتم تحديده (صافي بعد الإطفاء) لو لم يكن قد تم إثبات خسارة هبوط في السابق.

## العرض

105 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.

106 إذا سدد العميل العوض، أو كان للمنشأة حق غير مشروط في مبلغ عوض (أي مبلغ مستحق التحصيل) قبل قيام المنشأة بتحويل سلعة أو خدمة إلى العميل فيجب على المنشأة عرض العقد على أنه التزام عقد عندما يتم السداد أو عندما يكون السداد مستحقاً (أيهما أياً). إن التزام العقد هو التزام المنشأة بتحويل سلع أو خدمات إلى عميل حصلت المنشأة مقابلته على عوض من العميل (أو أن يكون مبلغ العوض مستحقاً).

107 إذا قامت المنشأة بالأداء من خلال تحويل سلع أو خدمات إلى العميل قبل أن يسدد العميل العوض أو قبل أن يكون السداد مستحقاً، فيجب على المنشأة عرض العقد على أنه أصل عقد، باستثناء أي مبالغ يتم عرضها على أنها مستحقة التحصيل. وأصل العقد هو حق المنشأة في عوض مقابل سلع أو خدمات قامت المنشأة بتحويلها إلى العميل. ويجب على المنشأة أن تُقوّم أصل العقد لمعرفة الهبوط وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي 9. ويجب قياس الهبوط في قيمة أصل العقد، وعرضه والإفصاح عنه على نفس الأساس باعتباره أصلاً مالياً واقعاً ضمن نطاق المعيار الدولي للتقرير المالي 9 (انظر الفقرة 113(ب)).

108 المبلغ المستحق التحصيل هو الحق غير المشروط للمنشأة في العوض. ويكون الحق في العوض غير مشروط إذا كان مرور الوقت فقط مطلوباً قبل أن يصبح سداد ذلك العوض مستحقاً. فعلى سبيل المثال، تقوم المنشأة بإثبات مبلغ مستحق التحصيل إذا كان لها حق حالي في دفعة حتى ولو أن ذلك المبلغ قد يخضع للرد في المستقبل. ويجب على المنشأة أن تحاسب عن المبلغ المستحق التحصيل وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي 9. وعند الإثبات الأولي لمبلغ مستحق التحصيل من عقد مع العميل، فإن أي فرق بين قياس المبلغ المستحق وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي 9 ومبلغ الإيراد المثبت المقابل له يجب عرضه على أنه مصروف (على سبيل المثال على أنه خسارة هبوط).

109 يستخدم هذا المعيار مصطلحي "أصل العقد" و"التزام العقد" ولكنه لا يمنع المنشأة من استخدام أوصاف بديلة في قائمة المركز المالي لهذين البندين. وإذا استخدمت المنشأة وصفاً بديلاً لمصطلح أصل العقد فيجب على المنشأة أن تقدم معلومات كافية لمستخدمي القوائم المالية للتمييز بين المبالغ المستحقة التحصيل وأصول العقد.



## الإفصاح

110 الهدف من متطلبات الإفصاح هو أن تفصح المنشأة عن معلومات كافية لتمكين مستخدمي القوائم المالية من فهم طبيعة، ومبلغ، وتوقيت، وعدم تأكد الإيراد والتدفقات النقدية الناشئة عن العقود مع العملاء. ولتحقيق ذلك الهدف فإنه يجب على المنشأة أن تُفصح عن المعلومات النوعية والكمية عن جميع ما يلي:

(أ) عقودها مع العملاء (أنظر الفقرات 113-122).

(ب) الاجتهادات المهمة، والتغييرات في الاجتهادات، التي يتم القيام بها عند تطبيق هذا المعيار على تلك العقود (أنظر الفقرات 123-126).

(ج) أي أصول يتم إثباتها من تكاليف الحصول على عقد مع عميل أو الوفاء بعقد مع عميل وفقاً للفقرة 91 أو 95 (أنظر الفقرتين 127-128).

111 يجب على المنشأة أن تأخذ في الحسبان مستوى التفاصيل اللازمة للوفاء بهدف الإفصاح وما هو مقدار التركيز الذي يتم على كل من المتطلبات المختلفة. ويجب على المنشأة أن تجمع أو تفصل الإفصاحات بحيث لا يتم حجب المعلومات المفيدة من خلال إما تضمين كمية كبيرة من تفصيل غير مهم أو تجميع بنود لها - تقريباً - خصائص مختلفة.

112 لا يلزم المنشأة الإفصاح عن معلومات وفقاً لهذا المعيار إذا كانت قد قدمت المعلومات وفقاً لمعيار آخر.

## العقود مع العملاء

113 يجب على المنشأة أن تُفصح عن جميع المبالغ التالية لفترة التقرير ما لم تكن تلك المبالغ قد تم عرضها بشكل منفصل في قائمة الدخل الشامل وفقاً لمعايير أخرى:

(أ) الإيراد المثبت من العقود مع العملاء، الذي يجب على المنشأة أن تُفصح عنه بشكل منفصل عن مصادر إيراداتها الأخرى.

(ب) أي خسائر هبوط مثبتة (وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي 9) على أي مبالغ مستحقة التحصيل أو أصول عقد ناشئة عن عقود المنشأة مع العملاء، والتي يجب على المنشأة أن تُفصح عنها بشكل منفصل عن خسائر الهبوط من العقود الأخرى.

## تفصيل الإيراد

114 يجب على المنشأة أن تفصل الإيراد المثبت من العقود مع العملاء إلى أصناف تصف كيف تتأثر طبيعة، ومبلغ، وتوقيت، وعدم تأكد الإيراد والتدفقات النقدية بالعوامل الاقتصادية. ويجب على المنشأة أن تطبق الإرشادات الواردة في الفقرات ب87 - ب89 عند اختيار الأصناف لاستخدامها لتفصيل الإيراد.

115 بالإضافة إلى ذلك، يجب على المنشأة أن تُفصح عن معلومات كافية لتمكين مستخدمي القوائم المالية من فهم العلاقة بين الإفصاح عن الإيراد المفصل (وفقاً للفقرة 114) ومعلومات الإيراد التي يتم الإفصاح عنها لكل قطاع يتم التقرير عنه، إذا كانت المنشأة تطبق المعيار الدولي للتقرير المالي 8 "القطاعات التشغيلية".

## أرصدة العقد

116 يجب على المنشأة أن تُفصح عن جميع ما يلي:

(أ) الأرصدة الافتتاحية والختامية للمبالغ المستحقة التحصيل وأصول العقد والتزامات العقد من العقود مع العملاء إذا لم تكن خلاف ذلك قد تم عرضها أو الإفصاح عنها بشكل منفصل.

(ب) الإيراد المثبت في فترة التقرير الذي كان مضمناً في رصيد التزام العقد في بداية الفترة.

(ج) الإيراد المثبت في فترة التقرير من التزامات الأداء التي تم الوفاء بها (أو تم الوفاء بها جزئياً) في الفترات السابقة (على سبيل المثال، التغييرات في سعر المعاملة).

117 يجب على المنشأة أن توضح علاقة توقيت الوفاء بالتزاماتها بالأداء (أنظر الفقرة 119(أ)) بالتوقيت المعتاد للسداد (أنظر الفقرة 119(ب)) والأثر الذي تتركه تلك العوامل على أرصدة كل من أصل العقد والتزام العقد. ويمكن استخدام معلومات نوعية في التوضيح المقدم.

118 يجب على المنشأة أن تقدم توضيحاً للتغيرات المهمة في أرصدة أصل العقد والتزام العقد خلال فترة التقرير. ويجب أن يتضمن التوضيح المعلومات النوعية والمعلومات الكمية. تشمل الأمثلة على التغيرات في أرصدة المنشأة من أصول العقد والتزامات العقد أيًا مما يلي:

- (أ) التغيرات بسبب تجميع الأعمال.
- (ب) التعديلات المستدركة المتراكمة في الإيراد التي تؤثر على أصل العقد أو التزام العقد المقابل للإيراد، بما في ذلك التعديلات الناشئة عن تغير في قياس التقدم، أو تغير في تقدير سعر المعاملة (بما في ذلك أي تغيرات في تقويم ما إذا كان تقدير العوض المتغير مقيداً) أو تعديل عقد.
- (ج) الهبوط في قيمة أصل عقد.
- (د) تغيير في الإطار الزمني لحق في عوض ليصبح غير مشروط (أي لأصل عقد لتتم إعادة تصنيفه إلى مبلغ مستحق التحصيل).
- (هـ) تغيير في الإطار الزمني للالتزام أداء ليطم الوفاء به (أي لإثبات الإيراد الناشئ عن التزام عقد).

### التزامات الأداء

119 يجب على المنشأة أن تُفصح عن المعلومات عن التزاماتها بالأداء في العقود مع العملاء بما في ذلك تقديم وصف لجميع ما يلي:

- (أ) متى تفي المنشأة عادة بالتزاماتها بالأداء (على سبيل المثال، عند الشحن، أو عند التسليم، أو حالما يتم تقديم الخدمة أو عند إتمام الخدمة)، بما في ذلك متى يتم الوفاء بالتزامات الأداء في ترتيب تقديم الفاتورة وإيقاف الشحن؛
- (ب) شروط السداد المهمة (على سبيل المثال، متى يكون السداد في العادة مستحقاً، وما إذا كان في العقد مكون تمويل مهم، وما إذا كان مبلغ العوض متغيراً، وما إذا كان تقدير العوض المتغير في العادة مقيداً وفقاً للفقرات 56 – 58)؛
- (ج) طبيعة السلع أو الخدمات التي تعهدت المنشأة بتحويلها، مع إبراز أي التزامات أداء لترتيب قيام طرف آخر بتحويل سلع أو خدمات (أي إذا كانت المنشأة تعمل كوكيل)؛
- (د) الالتزامات مقابل المرتجعات، ورد المبالغ والالتزامات الأخرى المشابهة؛
- (هـ) أنواع الضمانات والالتزامات ذات العلاقة.

### سعر المعاملة المخصص للالتزامات الأداء المتبقية

120 يجب على المنشأة أن تُفصح عن المعلومات التالية عن التزاماتها بالأداء المتبقية:

- (أ) مجموع مبلغ سعر المعاملة المخصص للالتزامات بالأداء التي لم يتم الوفاء بها (أو لم يتم الوفاء بها جزئياً) كما في نهاية فترة التقرير؛
  - (ب) توضيح متى تتوقع المنشأة أن تثبت المبلغ المفصح عنه وفقاً للفقرة 120(أ) على أنه إيراد، والذي يجب على المنشأة أن تُفصح عنه بأي من الطريقتين التاليتين:
- (1) على أساس كمي باستخدام النطاقات الزمنية الأكثر مناسبة لمدة الالتزام المتبقية؛ أو
  - (2) باستخدام المعلومات النوعية.

121 كوسيلة عملية، لا يلزم المنشأة أن تفصح عن المعلومات الواردة في الفقرة 120 للالتزام أداء إذا تم استيفاء أي من الشرطين التاليين:

- (أ) أن يكون الالتزام بالأداء جزءاً من عقد مدته الأصلية المتوقعة سنة واحدة أو أقل؛ أو
- (ب) أن تكون المنشأة تقوم بإثبات الإيراد من الوفاء بالالتزام بالأداء وفقاً للفقرة ب16.

122 يجب على المنشأة أن توضح نوعياً ما إذا كانت تستخدم الوسيلة العملية الواردة في الفقرة 121 وما إذا كان أي عوض من العقود مع العملاء لم يتم تضمينه في سعر المعاملة، وبناءً عليه، لم يتم تضمينه في المعلومات التي تم الإفصاح عنها وفقاً للفقرة 120. فعلى سبيل المثال، تقدير سعر المعاملة لن يتضمن أي مبالغ تقديرية للعوض المتغير تكون مقيدة (أنظر الفقرات 56-58).

### الاجتهادات المهمة في تطبيق هذا المعيار

123 يجب على المنشأة أن تُفصح عن الاجتهادات، والتغييرات في الاجتهادات، التي يتم القيام بها عند تطبيق هذا المعيار والتي تؤثر بشكل مهم على تحديد مبلغ وتوقيت الإيرادات من العقود مع العملاء. وعلى وجه الخصوص يجب على المنشأة أن توضح الاجتهادات والتغييرات في الاجتهادات التي تستخدم في تحديد كل من:

- (أ) توقيت الوفاء بالتزامات الأداء (أنظر الفقرتين 124 - 125).
- (ب) سعر المعاملة والمبالغ المخصصة على التزامات الأداء (أنظر الفقرة 126).

#### تحديد توقيت الوفاء بالتزامات الأداء

124 لالتزامات الأداء التي تفي بها المنشأة على مدى زمني، فإنه يجب على المنشأة أن تُفصح عن كل مما يلي:

- (أ) الطرق المستخدمة لإثبات الإيراد (على سبيل المثال وصف لطرق المخرجات أو طرق المدخلات المستخدمة وكيف يتم تطبيق هذه الطرق)؛
- (ب) توضيح لماذا تقدم الطرق المستخدمة وصفاً صادقاً لتحويل السلع أو الخدمات.

125 لالتزامات الأداء التي يتم الوفاء بها عند نقطة زمنية، يجب على المنشأة أن تُفصح عن الاجتهادات المهمة التي تم القيام بها عند تقويم متى يحصل العميل على السيطرة على السلع أو الخدمات المتعهد بها.

#### تحديد سعر المعاملة والمبالغ المخصصة لالتزامات الأداء

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

- (أ) تحديد سعر المعاملة، الذي يتضمن ولكنه لا يقتصر على، تقدير العوض المتغير، وتعديل العوض مقابل آثار القيمة الزمنية للنقود وقياس العوض غير النقدي.
- (ب) تقويم ما إذا كان تقدير العوض المتغير مقيداً.
- (ج) تخصيص سعر المعاملة، بما في ذلك تقدير أسعار البيع المستقلة للسلع أو الخدمات المتعهد بها وتخصيص الحسومات والعوض المتغير على جزء محدد من العقد (إذا كان منطبقاً).
- (د) قياس الالتزامات مقابل المرتجعات، ورد المبالغ، والالتزامات الأخرى المشابهة.

#### الأصول المثبتة من تكاليف الحصول على عقد أو الوفاء بعقد مع عميل

127 يجب على المنشأة وصف كل مما يلي:

- (أ) الاجتهادات التي تم القيام بها عند تحديد مبلغ التكاليف المتكبدة للحصول على عقد مع عميل أو الوفاء بعقد مع عميل (وفقاً للفقرة 91 أو 95)
- (ب) الطريقة التي تستخدمها المنشأة لتحديد الإطفاء لكل فترة تقرير.

128 يجب على المنشأة أن تُفصح عن جميع ما يلي:

- (أ) الأرصدة الختامية للأصول المثبتة من التكاليف المتكبدة للحصول على عقد مع عميل أو الوفاء بعقد مع عميل (وفقاً للفقرة 91 أو 95) حسب الصنف الرئيس للأصل (على سبيل المثال، تكاليف الحصول على عقود مع عملاء، وتكاليف ما قبل العقد وتكاليف الإعداد).
- (ب) مبلغ الإطفاء وأي خسائر هبوط أثبتت في فترة التقرير.

#### الوسائل العملية

129 إذا اختارت المنشأة استخدام الوسيلة العملية الواردة في أي من الفقرتين 63 (عند وجود مكون تمويل مهم) أو الفقرة 94 عن التكاليف الإضافية للحصول على عقد) فيجب على المنشأة أن تُفصح عن تلك الحقيقة.

## الملحق أ المصطلحات المعروفة

يُعد هذا الملحق جزءاً لا يتجزأ من المعيار

<p><b>العقد</b></p> <p>اتفاقية بين طرفين أو أكثر تنشئ حقوقاً والتزامات واجبة النفاذ</p>	<p><b>أصل عقد</b></p> <p>حق المنشأة في عوض مقابل سلع أو خدمات قامت المنشأة بتحويلها إلى العميل عندما يكون ذلك الحق مشروطاً بشيء بخلاف مرور الوقت (على سبيل المثال، أداء المنشأة في المستقبل).</p>
<p><b>التزام عقد</b></p> <p>التزام المنشأة بتحويل سلع أو خدمات إلى العميل تكون المنشأة مقابلها قد حصلت على عوض (أو أن يكون المبلغ مستحقاً) من العميل.</p>	<p><b>العميل</b></p> <p>طرف تعاقده مع المنشأة للحصول على سلع أو خدمات هي نتاج الأنشطة العادية للمنشأة مقابل عوض</p>
<p><b>الدخل</b></p> <p>الزيادات في المنافع الاقتصادية خلال الفترة المحاسبية في شكل تدفقات داخلية أو تحسينات للأصول أو انخفاض في الالتزامات ينتج عنها زيادة في حقوق الملكية بخلاف تلك المتعلقة بالمساهمات من المشاركين في حقوق الملكية.</p>	<p><b>التزام الأداء</b></p> <p>تعهد في عقد مع العميل لتحويل أي من الآتي إلى العميل:</p> <p>(أ) سلعة أو خدمة (أو رزمة سلع أو خدمات) من الممكن تمييزها بذاتها.</p> <p>(ب) سلسلة سلع أو خدمات من الممكن تمييزها بذاتها وتمتازة بشكل كبير ولها نفس نمط التحويل إلى العميل.</p>
<p><b>الإيراد</b></p> <p>الدخل الناشئ في دورة الأنشطة العادية للمنشأة.</p>	<p><b>سعر بيع مستقل</b></p> <p>(للسلعة أو خدمة)</p> <p><b>سعر المعاملة</b></p> <p>(لعقد مع العميل)</p>
<p>السعر الذي ستبيع به المنشأة سلعة أو خدمة متعهد بها بشكل منفصل إلى العميل.</p>	<p>مبلغ العوض الذي تتوقع المنشأة أن يكون لها حق فيه مقابل تحويل سلع أو خدمات متعهد بها إلى العميل، باستثناء المبالغ التي يتم تحصيلها بالنيابة عن أطراف ثالثة.</p>

## الملحق ب

## إرشادات التطبيق

يُعد هذا الملحق جزءاً لا يتجزأ من المعيار. وهو يوضح تطبيق الفقرات 1 – 129 وله نفس صلاحية الأجزاء الأخرى من المعيار.  
ب1 تم تنظيم إرشادات التطبيق هذه في الفئات التالية:

- (أ) التزامات الأداء التي يتم الوفاء بها على مدى زمني (الفقرات ب 2 – ب 13).
- (ب) طرق قياس التقدم باتجاه الوفاء الكامل بالتزام الأداء (الفقرات ب 14 – ب 19).
- (ج) البيع مع حق الإرجاع (الفقرات ب 20 – ب 27).
- (د) الضمانات (الفقرات ب 28 – ب 33).
- (هـ) اعتبارات الأصيل مقابل الوكيل (الفقرات ب 34 – ب 38).
- (و) خيارات العميل للسلع أو الخدمات الإضافية (الفقرات ب 39 – ب 43).
- (ز) حقوق العملاء التي لم تتم ممارستها (الفقرات ب 44 – ب 47).
- (ح) الأتعاب المدفوعة مقدماً غير القابلة للرد (وبعض التكاليف ذات الصلة) (الفقرات ب 48 – ب 51).
- (ط) منح التراخيص (الفقرات ب 52 – ب 63).
- (ي) اتفاقيات إعادة الشراء (الفقرات ب 64 – ب 76).
- (ك) ترتيبات الأمانة (الفقرات ب 77 – ب 78).
- (ل) ترتيبات تقديم الفاتورة وإيقاف الشحن (الفقرات ب 79 – ب 82).
- (م) قبول العميل (ب 83 – ب 86).
- (ن) الإفصاح عن الإيراد المفصل (الفقرات ب 87 – ب 89).

## التزامات الأداء التي يتم الوفاء بها على مدى زمني

ب2 وفقاً للفقرة 35 فإن التزام الأداء يتم الوفاء به على مدى زمني إذا تم استيفاء أحد الضوابط التالية:

- (أ) يتلقى العميل المنافع المقدمة من أداء المنشأة ويستهلكها في الوقت نفسه حالما قامت المنشأة بالأداء (أنظر الفقرتين ب 3 – ب 4)؛
- (ب) ينشئ أداء المنشأة أصلاً أو يحسنه (على سبيل المثال الأعمال قيد التنفيذ) التي يسيطر عليها العميل في الوقت نفسه الذي يتم في تشييد الأصل أو تحسينه (أنظر الفقرة ب 5)؛ أو
- (ج) لا ينشئ أداء المنشأة أصلاً له استخدام بديل للمنشأة (أنظر الفقرات ب 6 – ب 8) وللمنشأة حق واجب النفاذ في دفعة مقابل الأداء المكتمل حتى تاريخه (أنظر الفقرات ب 9 – ب 13).

## استلام واستهلاك منافع أداء المنشأة في الوقت نفسه (الفقرة 35 (أ))

ب3 في بعض أنواع التزامات الأداء، فإن تقويم ما إذا كان العميل يتلقى منافع من أداء المنشأة حالما قامت المنشأة بالأداء ويستهلك تلك المنافع في الوقت نفسه حالما يتم تلقيها سوف يكون واضحاً. تشمل الأمثلة الخدمات الروتينية أو المتكررة (مثل خدمات النظافة) التي يكون فيها استلام منافع أداء المنشأة واستهلاكها من قبل العميل يمكن تحديده فوراً.

ب4 لأنواع الأخرى من التزامات الأداء، قد تكون المنشأة غير قادرة على أن تحدد فوراً ما إذا كان العميل يتلقى المنافع المقدمة من أداء المنشأة ويستهلكها في الوقت نفسه حالما قامت المنشأة بالأداء. وفي تلك الحالات فإن التزام الأداء يتم الوفاء به على مدى زمني إذا حددت المنشأة أنه لن يلزم منشأة أخرى أن تعيد - تقريباً - أداء العمل الذي أكملته المنشأة حتى تاريخه إذا كانت تلك المنشأة الأخرى ستفي بالالتزام بالأداء المتبقي تجاه للعميل. وعند تحديد ما إذا كان لن يلزم منشأة أخرى أن تعيد - تقريباً - أداء العمل الذي أكملته المنشأة حتى تاريخه فإنه يجب على المنشأة أن تفترض كلا الافتراضين التاليين:

- (أ) تجاهل القيود التعاقدية أو المحددات العملية المحتملة التي بخلاف ذلك تمنع المنشأة من تحويل الالتزام بالأداء المتبقي إلى منشأة أخرى.
- (ب) تفترض أن المنشأة الأخرى التي ستفي بالالتزام بالأداء المتبقي لن تمتلك منفعة أي أصل تسيطر عليه المنشأة حالياً والذي سيطر مسيطراً عليه من قبل المنشأة إذا كان الالتزام بالأداء سيتم تحويله إلى منشأة أخرى.

**العميل يسيطر على الأصل حالما يتم إنشاؤه أو تحسينه (الفقرة 35(ب))**

5ب عند تحديد ما إذا كان العميل يسيطر على الأصل حالما يتم إنشاؤه أو تحسينه وفقاً للفقرة 35(ب)، فإنه يجب على المنشأة أن تطبق متطلبات السيطرة الواردة في الفقرات 31 – 34 و38. والأصل الذي يتم إنشاؤه أو تحسينه (على سبيل المثال أصل الأعمال قيد التنفيذ) يمكن أن يكون إما ملموساً أو غير ملموس.

**أداء المنشأة لا ينشئ أصلاً له استخدام بديل (الفقرة 35 (ج))**

6ب عند تقدير ما إذا كان للأصل استخدام بديل وفقاً للفقرة 36 فإنه يجب على المنشأة أن تأخذ في الحسبان آثار القيود التعاقدية والمحددات العملية على قدرة المنشأة على القيام فوراً بتوجيه الأصل لاستخدام آخر، مثل بيعه إلى عميل مختلف. إن إمكانية إنهاء العقد مع العميل لا يعد اعتباراً له علاقة بتقدير ما إذا كانت المنشأة قادرة فوراً على توجيه الأصل إلى استخدام آخر.

7ب يجب أن يكون القيد التعاقدى على قدرة المنشأة على توجيه الأصل لاستخدام آخر أساساً فيما يتعلق بأن لا يكون للأصل استخدام بديل بالنسبة للمنشأة. ويكون القيد التعاقدى أساساً إذا كان بإمكان العميل فرض نفاذ حقوقه في الأصل المتعهد به إذا سعت المنشأة إلى توجيه الأصل لاستخدام آخر. وفي المقابل لا يكون القيد التعاقدى أساساً إذا، على سبيل المثال، كان الأصل قابلاً - بدرجة كبيرة - لمبادلاته بأصول أخرى بإمكان المنشأة تحويلها إلى عميل آخر دون الإخلال بالعقد ودون تكبد تكاليف كبيرة لم تكن خلاف ذلك ليتم تكبدها فيما يتعلق بذلك العقد.

8ب المحدد العملي على قدرة المنشأة على توجيه الأصل لاستخدام آخر يكون موجوداً إذا كانت المنشأة ستتبدد خسائر اقتصادية كبيرة لتوجيه الأصل للاستخدام الآخر. وقد تنشأ خسارة اقتصادية كبيرة نظراً لأن المنشأة إما أنها ستتبدد تكاليف كبيرة لتعديل الأصل أو لأنه فقط سيكون بمقدورها بيع الأصل بخسارة كبيرة. فعلى سبيل المثال، قد تكون المنشأة محدودة عملياً من إعادة توجيه الأصول التي إما أن تكون لها مواصفات تصميم خاصة بعميل أو لأنها تقع في مناطق نائية.

**الحق في دفعة مقابل الأداء المكتمل حتى تاريخه (الفقرة 35(ج))**

9ب وفقاً للفقرة 37 فإن للمنشأة حق في دفعة مقابل الأداء المكتمل حتى تاريخه إذا كان للمنشأة حق في مبلغ يعوض المنشأة على الأقل مقابل أدائها المكتمل حتى تاريخه في حالة إنهاء العميل أو طرف آخر العقد لأسباب غير عدم قيام المنشأة بالأداء كما هو متعهد به. والمبلغ الذي يعوض المنشأة مقابل الأداء المكتمل حتى تاريخه هو مبلغ يقارب سعر بيع السلع أو الخدمات المحولة حتى تاريخه (على سبيل المثال، استرداد التكاليف التي تتكبدها المنشأة في الوفاء بالالتزام بالأداء زاندا هامش ربح معقول) وليس مجرد تعويض مقابل خسارة المنشأة المحتملة للربح إذا كان سيتم إنهاء العقد. ولا يلزم أن يساوي التعويض مقابل هامش ربح معقول هامش الربح المتوقع إذا ما تم تنفيذ العقد حسب ما تم التعهد به، ولكن ينبغي أن يكون للمنشأة حق في تعويض مقابل أي من المبلغين التاليين:

(أ) جزء من هامش الربح المتوقع في العقد يعكس بشكل معقول حدود أداء المنشأة بموجب العقد قبل إنهاء العميل (أو طرف آخر) العقد، أو

(ب) عائد معقول على تكلفة رأس المال للمنشأة لعقود مشابهة (أو هامش التشغيل العادي للمنشأة لعقود مشابهة) إذا كان الهامش الخاص بالعقد أعلى من العائد الذي تحققه المنشأة من عقود مشابهة.

10ب لا يلزم أن يكون حق المنشأة في دفعة مقابل الأداء المكتمل حتى تاريخه حقاً حالياً غير مشروط في دفعة. وفي العديد من الحالات يكون للمنشأة حق غير مشروط في دفعة فقط عند معلم محدد متفق عليه أو عند الوفاء الكامل بالتزام الأداء. وعند تقويم ما إذا كانت المنشأة لها حق في دفعة مقابل الأداء المكتمل حتى تاريخه فإنه يجب على المنشأة أن تأخذ في الحسبان ما إذا كان سيكون لها حق واجب النفاذ في المطالبة أو الاحتفاظ بدفعة مقابل الأداء التام حتى تاريخه إذا كان سيتم إنهاء العقد قبل الإتمام لأسباب أخرى غير فشل المنشأة في أداء ما تم التعهد به.

11ب في بعض العقود قد يكون للعميل حق إنهاء العقد فقط في أوقات محددة خلال مدة العقد أو قد لا يكون للعميل أي حق لإنهاء العقد. وإذا تصرف العميل لإنهاء العقد دون أن يكون له حق في إنهاء العقد في ذلك الوقت (بما في ذلك عند عدم أداء العميل للالتزامات حسب ما تم التعهد به) فإن العقد (أو قوانين أخرى) قد تخول المنشأة الاستمرار في تحويل السلع أو الخدمات المتعهد بها إلى العميل ومطالبة العميل بسداد العوض المتعهد به مقابل تلك السلع أو الخدمات. وفي تلك الحالات فإن للمنشأة حق في دفعة مقابل الأداء المكتمل حتى تاريخه لأن المنشأة لها حق الاستمرار في أداء التزاماتها وفقاً للعقد ومطالبة العميل بأداء التزاماته (التي تتضمن سداد العوض المتعهد به).

12ب عند تقدير وجود حق في دفعة مقابل الأداء المكتمل حتى تاريخه ومدى وجوب نفاذ ذلك الحق فإنه يجب على المنشأة أن تأخذ في الحسبان الشروط التعاقدية وأي تشريع أو سابقة قانونية يمكن أن تنم أو تلغي تلك الشروط التعاقدية. ويشمل ذلك تقدير:

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

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

(ج) ما إذا كانت الممارسات التجارية المعتادة للمنشأة بعدم اختيار نفاذ حق في دفعة قد نتج عنها اعتبار الحق غير واجب النفاذ في تلك البيئة القانونية. وبالرغم من ذلك، ومع أن المنشأة قد تختار التنازل عن حق في دفعة في عقود مشابهة فإن المنشأة تستمر في أن يكون لها حق في دفعة حتى تاريخه إذا بقي حقها في دفعة مقابل الأداء حتى تاريخه، في العقد مع العميل، واجب النفاذ.

13ب الجدول الزمني للسداد المحدد في العقد لا يشير بالضرورة إلى ما إذا كانت المنشأة لها حق واجب النفاذ في دفعة مقابل الأداء المكتمل حتى تاريخه. وبالرغم من أن الجدول الزمني للسداد في عقد يحدد توقيت ومبلغ العوض الواجب السداد من قبل العميل إلا أن الجدول الزمني للسداد قد لا يقدم بالضرورة دليلاً على حق المنشأة في دفعة مقابل الأداء المكتمل حتى تاريخه. وذلك، على سبيل المثال، نظراً لأن العقد يمكن أن يحدد أن ذلك العوض الذي تم استلامه من العميل قابل للرد لأسباب غير عدم قيام المنشأة بالتنفيذ حسب ما تم التعهد به في العقد.

### طرق قياس التقدم نحو الوفاء الكامل بالتزام الأداء

14ب تتضمن الطرق التي يمكن استخدامها لقياس تقدم المنشأة نحو الوفاء الكامل بالتزام أداء على مدى زمني وفقاً للفقرات 35 – 37 ما يلي:

(أ) طرق المخرجات (أنظر الفقرات ب15 – ب17).

(ب) طرق المدخلات (أنظر الفقرتين ب18 – ب19).

### طرق المخرجات

15ب تثبت طرق المخرجات الإيراد على أساس القياسات المباشرة لقيمة السلع أو الخدمات، المحولة حتى تاريخه، للعميل، منسوبة إلى السلع أو الخدمات المتبقية المتعهد بها بموجب العقد. وتتضمن طرق المخرجات طرقاً مثل استقصاء الأداء المكتمل حتى تاريخه وتقويمات النتائج التي تم تحقيقها، والمعلم المحدد الذي تم الوصول إليه، والوقت المنصرف والوحدات المنتجة أو المسلمة. وعندما تقوم المنشأة بتقويم ما إذا كانت ستطبق طريقة المخرجات لقياس تقدمها فيجب على المنشأة أن تأخذ في الحسبان ما إذا كانت طريقة المخرجات التي تم اختيارها تبين بصدق أداء المنشأة نحو الوفاء الكامل بالتزام بالأداء. ولا تقدم طريقة المخرجات بياناً صادقاً لأداء المنشأة إذا أخفق المخرج الذي يتم اختياره في قياس بعض من السلع أو الخدمات التي تم تحويل السيطرة عليها إلى العميل. فعلى سبيل المثال فإن طرق المخرجات التي تستند إلى الوحدات المنتجة أو المسلمة لا تبين بصدق أداء المنشأة في الوفاء بالتزام أداء إذا كان أداء المنشأة، في نهاية فترة التقرير، قد أنتج عملاً قيد التنفيذ أو سلماً تاماً الصنع يسيطر عليها العميل لم يتم تضمينها في قياس المخرج.

16ب كوسيلة عملية، إذا كان للمنشأة حق في عوض من العميل بمبلغ يتطابق بشكل مباشر مع القيمة للعميل من أداء المنشأة المكتمل حتى تاريخه (على سبيل المثال، عقد خدمة تقوم فيه المنشأة بتقديم فاتورة بمبلغ محدد مقابل كل ساعة خدمة مقدمة) فإنه يجوز للمنشأة إثبات إيراد بالمبلغ الذي للمنشأة حق بتقديم فاتورة به.

17ب إن عيوب طرق المخرجات هي أن المخرجات المستخدمة لقياس التقدم قد لا تكون قابلة للرصد بشكل مباشر وأن المعلومات المطلوبة لتطبيقها قد لا تكون متاحة للمنشأة دون تكلفة لا مبرر لها. وبناءً عليه، فقد تكون طريقة المدخلات ضرورية.

### طرق المدخلات

18ب تثبت طرق المدخلات الإيراد على أساس جهود المنشأة أو مدخلاتها للوفاء بالتزام أداء (على سبيل المثال، الموارد المستخدمة أو ساعات العمل المنصرفة أو التكلفة المتكبدة أو الوقت المنصرف أو ساعات استخدام الآلات) منسوبة إلى مجموع المدخلات المتوقعة للوفاء بالتزام الأداء ذلك. وإذا كانت جهود المنشأة أو مدخلاتها قد تم صرفها بانتظام طوال فترة الأداء فقد يكون من المناسب للمنشأة أن تثبت الإيراد على أساس قسط ثابت.

19ب أحد جوانب قصور طرق المدخلات هو أنه قد لا تكون هناك علاقة مباشرة بين مدخلات المنشأة وتحويل السيطرة على السلع أو الخدمات إلى العميل. وبناءً عليه، يجب على المنشأة أن تستبعد من طريقة المدخلات آثار أي مدخلات لا تصف، وفقاً لهدف القياس الوارد في الفقرة 39، أداء المنشأة في تحويل السيطرة على السلع أو الخدمات إلى العميل. فمثلاً، عند استخدام طريقة مدخلات تستند إلى التكلفة فقد يكون مطلوباً تعديل قياس التقدم في الحالات التالية:

(أ) عندما لا تسهم التكلفة المتكبدة في تقدم المنشأة في الوفاء بالتزام بالأداء. فعلى سبيل المثال، المنشأة لا تثبت إيراداً على أساس تكاليف يتم تكبدها تُعزى إلى أوجه قصور كبيرة في أداء المنشأة لم تنعكس في سعر العقد (على سبيل المثال، تكاليف المبالغ غير المتوقعة للمواد المهذرة أو العمالة أو الموارد الأخرى التي تم تكبدها للوفاء بالتزام الأداء).

(ب) عندما تكون التكلفة المتكبدة ليست متناسبة مع تقدم المنشأة في الوفاء بالتزام بالأداء. وفي تلك الحالات، فإن أفضل وصف لأداء المنشأة قد يكون تعديل طريقة المدخل لإثبات الإيراد فقط في حدود تلك التكلفة التي تم تكبدها. فعلى سبيل المثال فإن وصفاً صادقاً لأداء المنشأة قد يكون بإثبات الإيراد بمبلغ مساوٍ لتكلفة السلعة المستخدمة للوفاء بالتزام الأداء إذا كانت المنشأة تتوقع عند بدء العقد أن يتم الوفاء بكافة الشروط التالية:



- (1) السلعة لا يمكن تمييزها بذاتها.
- (2) من المتوقع حصول العميل على السيطرة على السلعة قبل تلقي الخدمات المتصلة بالسلعة بوقت طويل.
- (3) تكلفة السلعة المحولة تعد كبيرة بالنسبة لمجموع التكاليف المتوقعة للوفاء بالالتزام بالأداء بالكامل.
- (4) المنشأة تشتري السلعة من طرف ثالث وهي ليست مشاركة بشكل كبير في تصميم وتصنيع السلعة (ولكن المنشأة تعمل كأصيل وفقاً للفقرات ب34-ب38).

## البيع مع حق الإرجاع

- 20ب في بعض العقود تحول المنشأة السيطرة على منتج إلى العميل وتمنح العميل أيضاً الحق في إرجاع المنتج لأسباب عديدة (مثل عدم الرضا عن المنتج) واستلام أي مجموعة مما يلي:
- (أ) رد العوض المدفوع كاملاً أو جزئياً.
- (ب) استحقاق مستقبلي يمكن تطبيقه مقابل المبالغ المستحقة أو التي سوف تصبح مستحقة للمنشأة.
- (ج) منتج آخر في المقابل.
- 21ب للمحاسبة عن تحويل منتجات مع حق الإرجاع (ولبعض الخدمات التي يتم تقديمها وتكون قابلة لرد المبلغ) فيجب على المنشأة أن تُثبت جميع ما يلي:
- (أ) الإيراد مقابل المنتجات التي يتم تحويلها بمبلغ العوض الذي تتوقع المنشأة أن يكون لها حق فيه (بناءً عليه، فإن الإيراد لا يتم إثباته مقابل المنتجات التي يتوقع إرجاعها).
- (ب) التزام رد المبلغ.
- (ج) أصل (وتعديل مقابل في تكلفة المبيعات) مقابل حقها في استرداد المنتجات من العملاء عند تسوية التزام رد المبلغ.
- 23ب لا تجوز المحاسبة عن تعهد المنشأة بأن تكون على استعداد لقبول منتج يتم رده خلال الفترة على أنه التزام أداء بالإضافة إلى الالتزام برد المبلغ.
- 23ب يجب على المنشأة أن تطبق المتطلبات الواردة في الفقرات 47 – 72 (بما في ذلك المتطلبات المتعلقة بالتقديرات المقيّدة للعوض المتغير الواردة في الفقرات 56 – 58) لتحديد مبلغ العوض الذي تتوقع المنشأة أن يكون لها حق فيه (أي باستثناء المنتجات التي يتوقع أن يتم إرجاعها). ولأي مبالغ تم تحصيلها (أو مستحقة التحصيل) لا تتوقع المنشأة أن يكون لها حق فيها فلا يجوز للمنشأة إثبات إيراد عندما تحول منتجات إلى العملاء ولكن يجب عليها إثبات تلك المبالغ التي تم تحصيلها (أو المستحقة التحصيل) على أنها التزام برد مبلغ. ولاحقاً في نهاية كل فترة تقرير يجب على المنشأة تحديث تقويمها للمبالغ التي تتوقع أن يكون لها حق فيها مقابل المنتجات المحولة وإجراء تغيير في المقابل في سعر المعاملة، وبناءً عليه في مبلغ الإيراد المثبت.
- 24ب يجب على المنشأة تحديث قياس الالتزام برد المبلغ في نهاية كل فترة تقرير بالتغيرات في التوقعات عن مبلغ الرد. ويجب على المنشأة أن تُثبت التعديلات المقابلة على أنها إيراد (أو تخفيضات في الإيراد).
- 25ب يجب - بشكل أولي - أن يتم قياس الأصل المثبت مقابل حق المنشأة في استرداد منتجات من العميل عند تسوية التزام بالرد، بالرجوع إلى المبلغ الدفترتي السابق للمنتج (على سبيل المثال، المخزون) مطروحاً منه أي تكاليف متوقعة لاسترداد تلك المنتجات (بما في ذلك النقص المحتمل في قيمة المنتجات المرجعة للمنشأة). وفي نهاية كل فترة تقرير يجب على المنشأة تحديث قياس الأصل الناشئ عن التغيرات في التوقعات عن المنتجات التي سيتم إرجاعها. ويجب على المنشأة عرض الأصل بشكل منفصل عن الالتزام بالرد.
- 26ب لا تعد التبادلات من قبل العملاء لمنتج مقابل منتج آخر من نفس النوع والجودة والحالة والسعر (على سبيل المثال، لون أو حجم مقابل لون أو حجم آخر) لا تعد مرتجعات لغرض تطبيق هذا المعيار.
- 27ب العقود التي قد يقوم فيها العميل بإرجاع منتج به عيب مقابل منتج يؤدي وظيفته يجب تقويمها وفقاً للإرشادات بشأن الضمانات الواردة في الفقرات ب28 – ب33.

## الضمانات

- 28ب من الشائع أن تقدم المنشأة (وفقاً للعقد أو القانون أو الممارسات التجارية المعتادة لدى المنشأة) ضماناً متصلاً ببيع المنتج (سواء كان سلعة أو خدمة). ويمكن أن تختلف طبيعة الضمان اختلافاً كبيراً تبعاً لاختلاف الصناعات والعقود. فبعض الضمانات تقدم للعميل تأكيداً على أن المنتج المعني سوف يؤدي وظيفته حسبما تريده أطراف العقد نظراً لأنه يلتزم بمواصفات متفق عليها. وتزود ضمانات أخرى العميل بخدمة بالإضافة إلى التأكيد بأن المنتج ملتزم بالمواصفات المتفق عليها.
- 29ب 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 المنشأة أن تحاسب عن الضمان المتعهد به على أنه التزام أداء وفقاً للقرارات 22 – 30 وتخصص جزءاً من سعر المعاملة على التزام الأداء ذلك وفقاً للقرارات 73 – 86.
- 30ب عندما لا يكون للعميل الخيار في أن يشتري ضماناً بشكل منفصل، فإنه يجب على المنشأة أن تحاسب عن الضمان وفقاً لمعيار 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 بالمواصفات المتفق عليها.
- 31ب عند تقدير ما إذا كان الضمان يزود العميل بخدمة بالإضافة إلى التأكيد بأن المنتج ملتزم بالمواصفات المتفق عليها، فإنه يجب على المنشأة أن تأخذ في الحسبان عوامل مثل:
- (أ) ما إذا كان الضمان مطلوباً بموجب القانون - إذا كانت المنشأة 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.
- (ب) 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 بمواصفات متفق عليها.
- (ج) طبيعة المهام التي تتعهد المنشأة بتنفيذها - إذا كان من الضروري للمنشأة تنفيذ مهام محددة لتقديم ضمان ملتزم بالمواصفات المتفق عليها (على سبيل المثال خدمة شحن مرتجع لمنتج فيه عيب)، فمن غير المحتمل عندئذ أن تؤدي تلك المهام إلى نشوء التزام أداء.
- 32ب إذا كان الضمان أو جزء من الضمان يزود العميل بخدمة بالإضافة إلى التأكيد بأن المنتج ملتزم بالمواصفات المتفق عليها، فإن الخدمة المتعهد بها تعد التزام أداء. وبناءً عليه، يجب على المنشأة أن تخصص سعر المعاملة على المنتج وعلى الخدمة. وإذا تعهدت المنشأة بكل من ضمان من نوع التأكيد و ضمان من نوع الخدمة ولكنها لا تقدر بشكل معقول - أن تحاسب عنهما بشكل منفصل، فيجب على المنشأة أن تحاسب عن كلا الضمانين معاً على أنهما التزام أداء واحد.
- 33ب القانون الذي يتطلب بأن تدفع المنشأة تعويضاً، إذا سببت منتجاتها ضرراً أو تلفاً، لا ينشئ التزام أداء. فعلى سبيل المثال، قد تباع منشأة مصنعة منتجات في إقليم يُحمّل القانون فيه المنشأة المصنعة المسؤولية عن أي أضرار (على سبيل المثال، على الممتلكات الشخصية) قد يسببها مستهلك يستخدم المنتج للغرض المخصص له. وبالمثل فإن تعهد المنشأة بتعويض العميل مقابل الالتزامات والأضرار الناشئة عن المطالبات المتعلقة ببراءة الاختراع أو حقوق الطبع أو العلامة التجارية أو أي مخالفة أخرى من جانب منتجات المنشأة لا تنشئ التزام أداء. ويجب على المنشأة أن تحاسب عن مثل هذه الالتزامات وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي 37.

## اعتبارات الأصول مقابل الوكيل

- 34ب عندما يشترك طرف آخر في تقديم السلع أو الخدمات إلى العميل، فيجب على المنشأة أن تحدد ما إذا كانت طبيعة تعهداتها للعميل بعد التزام أداء بأن تقدم المنشأة ذاتها السلع أو الخدمات (أي أن المنشأة هي الأصل) أو أن ترتب للطرف الآخر بأن يقدم تلك السلع أو الخدمات (أي أن المنشأة هي الوكيل).
- 35ب تكون المنشأة هي الأصل إذا كانت المنشأة تسيطر على السلعة أو الخدمة المتعهد بها قبل أن تحول المنشأة السلعة أو الخدمة إلى العميل. وبالرغم من ذلك، فإن المنشأة لا تتصرف بالضرورة على أنها أصل إذا كانت المنشأة تحصل على الملكية القانونية للمنتج للحظة فقط قبل أن يتم تحويل الملكية القانونية إلى العميل. وقد تفي منشأة هي طرف أصل في عقدٍ بالتزام أداء بنفسها أو تُشرك طرفاً آخر (على سبيل المثال، مقاول من الباطن) بأن يفي ببعض أو كامل التزام الأداء بالنيابة عنها. وعندما تفي منشأة تكون طرفاً أصيلاً بالتزام الأداء، فإن المنشأة تثبت إيرداً إجمالي مبلغ العوض الذي تتوقع أن يكون لها حق فيه في مقابل تلك السلع أو الخدمات المحولة.
- 36ب تكون المنشأة وكيلاً إذا كان التزام المنشأة بالأداء هو أن ترتب لتقديم السلع أو الخدمات من قبل طرف آخر. وعندما تفي المنشأة التي هي وكيل بالتزام الأداء، فإن المنشأة تثبت إيرداً بمبلغ أي أتعاب أو عمولة تتوقع أن يكون لها حق فيها في مقابل الترتيب للطرف الآخر بأن يقدم سلعه أو خدماته. وقد تكون أتعاب المنشأة أو عمولتها هي صافي مبلغ العوض الذي تحتفظ به المنشأة بعد أن تسدد للطرف الآخر العوض المستلم مقابل السلع أو الخدمات التي سيقوم ذلك الطرف بتقديمها.

- 37ب تتضمن المؤشرات بأن المنشأة وكيل (وبناءً عليه فهي لا تسيطر على السلعة أو الخدمة قبل أن يتم تقديمها إلى العميل ما يلي:
- (أ) أن طرفاً آخر مسؤول أساساً عن تنفيذ العقد.
- (ب) أنه ليس على المنشأة مخاطر المخزون قبل أو بعد أن يكون قد تم طلب السلعة من قبل العميل، أو خلال الشحن أو الإرجاع.
- (ج) لا تملك المنشأة السلطة التقديرية لتحديد الأسعار لسلع أو خدمات الطرف الآخر ولذلك فإن المنفعة التي يمكن أن تحصل عليها المنشأة من تلك السلع أو الخدمات محدودة.
- (د) أن عوض المنشأة في شكل عمولة.
- (هـ) أن المنشأة ليست معرضة لمخاطر انتمان عن المبلغ المستحق من العميل مقابل سلع أو خدمات الطرف الآخر.
- 38ب عندما تتحمل منشأة أخرى التزامات المنشأة بالأداء وتحصل على حقوقها التعاقدية في العقد بحيث لا تعود المنشأة ملزمة بأن تفي بالتزام الأداء بأن تحول السلعة أو الخدمة المتعهد بها إلى العميل (أي أن المنشأة لم تعد تعمل بصفة أصيل)، فلا يجوز للمنشأة أن تثبت إيرادات مقابل التزام الأداء ذلك. وبدلاً من ذلك، يجب على المنشأة أن تُقوّم ما إذا كانت ستثبت إيرادات مقابل الوفاء بالتزام أداء للحصول على عقد للطرف الآخر (أي ما إذا كانت المنشأة تتصرف بصفة وكيل).

### خيارات العميل للسلع أو الخدمات الإضافية

- 39ب تأخذ خيارات العميل في أن يحوز على سلع أو خدمات إضافية، مجاناً أو بحسم، أشكالاً عديدة، بما في ذلك حوافز المبيعات، ومنح استحقاق للعميل (أو نقاط)، وخيارات تجديد العقود أو حسومات أخرى على السلع أو الخدمات المستقبلية.
- 40ب إذا منحت المنشأة العميل، في عقد، الخيار في أن يحوز على سلع أو خدمات إضافية، فإن ذلك الخيار ينشئ التزام أداء في العقد فقط إذا كان الخيار يقدم حقا ذا أهمية إلى العميل لم يكن ليحصل عليه دون الدخول في ذلك العقد (على سبيل المثال، الحسم الذي يكون إضافة إلى سلسلة الحسومات التي يتم منحها عادة على تلك السلع أو الخدمات إلى تلك الفئة من العملاء في تلك المنطقة الجغرافية أو ذلك السوق). وإذا كان الخيار يقدم حقا ذا أهمية إلى العميل، فإن العميل في الواقع يدفع إلى المنشأة مقدماً مقابل السلع أو الخدمات المستقبلية، وتثبت المنشأة إيرادات عندما يتم تحويل تلك السلع أو الخدمات المستقبلية أو عندما ينقضي الخيار.
- 41ب إذا كان للعميل الخيار في حيازة سلعة أو خدمة إضافية بسعر يعكس سعر البيع المستقل لتلك السلعة أو الخدمة فإن ذلك الخيار لا يقدم للعميل حقا ذا أهمية حتى ولو كان بالإمكان ممارسة الخيار فقط بالدخول في عقد سابق. وفي تلك الحالات، فإن المنشأة تكون قد قدمت عرض تسويق يجب عليها أن تحاسب عنه وفقاً لهذا المعيار فقط عندما يمارس العميل الخيار بشراء السلع أو الخدمات الإضافية.
- 42ب تتطلب الفقرة 74 من المنشأة تخصيص سعر المعاملة على التزامات الأداء على أساس أسعار البيع النسبية المستقلة. وإذا لم يكن سعر البيع المستقل لخيار العميل في حيازة سلع أو خدمات إضافية قابلاً للرصد بشكل مباشر فيجب على المنشأة تقديره. ويجب أن يعكس ذلك التقدير الحسم الذي سيحصل عليه العميل عند ممارسة الخيار بعد تعديله مقابل كل مما يلي:
- (أ) أي حسم يمكن أن يحصل عليه العميل دون أن يمارس الخيار.
- (ب) ترجيح أن الخيار سوف تتم ممارسته.
- 43ب إذا كان للعميل حق ذو أهمية في أن يحوز على سلع أو خدمات مستقبلية، وكانت تلك السلع أو الخدمات مشابهة للسلع أو الخدمات الأصلية في العقد ويتم تقديمها وفقاً لأحكام العقد الأصلي فعندئذ يمكن للمنشأة، كبدل عملي لتقدير سعر البيع المستقل للخيار، تخصيص سعر المعاملة على السلع أو الخدمات الاختيارية بالرجوع إلى السلع أو الخدمات التي يتوقع تقديمها والعوض المتوقع المقابل لها. وعادة تكون تلك الأنواع من الخيارات هي لتجديدات العقود.

### حقوق العملاء التي لم تتم ممارستها

- 44ب وفقاً للفقرة 106، يجب على المنشأة، عند استلام المبلغ المدفوع مقدماً من العميل، أن تثبت التزام عقد بالمبلغ المدفوع مقدماً مقابل أداؤها التزام التحويل أو أن تكون مستعدة لتحويل السلع أو الخدمات في المستقبل. ويجب على المنشأة أن تلغي إثبات التزام العقد ذلك (وإثبات إيراد) عندما تقوم بتحويل تلك السلع أو الخدمات، وبناءً عليه تستوفي التزامها بالأداء.
- 45ب إن ما يدفعه العميل مقدماً وغير قابل للرد يخول العميل حق استلام سلعة أو خدمة في المستقبل (ويلزم المنشأة بأن تكون مستعدة لتحويل سلعة أو خدمة). وبالرغم من ذلك، فإن العملاء قد لا يمارسون جميع حقوقهم التعاقدية. وتلك الحقوق التي لم تتم ممارستها يشار إليها بصفة مستمرة بأنها عدم ممارسة حق.
- 46ب 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. وإذا كانت المنشأة لا تتوقع أن يكون لها حق في مبلغ عدم ممارسة

الحق، فيجب على المنشأة أن تثبت مبلغ عدم ممارسة الحق المتوقع على أنه إيراد عندما يصبح ترجيح ممارسة العميل لحقوقه المتبقية بعيداً. ولتحديد ما إذا كانت المنشأة تتوقع أن يكون لها حق في مبلغ عدم ممارسة الحق، فإنه يجب على المنشأة أن تأخذ في الحسبان المتطلبات الواردة في الفقرات 56 – 58 بشأن التقديرات المقيدة للعوض المتغير.

ب47 يجب على المنشأة أن تثبت التزاماً (وليس إيراداً) مقابل أي عوض تم استلامه فيما يخص حقوق عميل لم تتم ممارستها تكون المنشأة مطالبة بأن تحولها إلى طرف آخر، على سبيل المثال، منشأة حكومية وفقاً للقوانين المنطبقة على الممتلكات غير المطالب بها.

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

ب48 في بعض العقود تحمل المنشأة 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.

ب49 لتحديد التزامات الأداء في مثل هذه العقود، فإنه يجب على المنشأة تقويم ما إذا كانت الرسوم تتعلق بتحويل سلعة أو خدمة متعهد بها. وفي العديد من الحالات، رغم أن الرسوم غير القابلة للرد تتعلق بنشاط تكون المنشأة مطالبة بالقيام به عند نشأة العقد أو قريباً منه للوفاء بالعقد، فإن ذلك النشاط لا ينتج عنه تحويل سلعة أو خدمة متعهد بها إلى العميل (أنظر الفقرة 25). وبدلاً من ذلك، فإن الرسوم المقدمة هي دفعة مقدمة مقابل سلع أو خدمات مستقبلية، وبناءً عليه، سيتم إثباتها على أنها إيراد عندما يتم تقديم تلك السلع أو الخدمات المستقبلية. وستتمد فترة إثبات الإيراد إلى ما بعد الفترة التعاقدية الأولية إذا كانت المنشأة تمنح العميل الخيار لتجديد العقد وكان ذلك الخيار يقدم للعميل حقاً ذا أهمية على النحو الموضح في الفقرة ب40.

ب50 إذا كانت الرسوم المقدمة غير القابلة للرد تتعلق بسلعة أو خدمة، فيجب على المنشأة تقويم ما إذا كان عليها أن تحاسب عن السلعة أو الخدمة على أنها التزام أداء منفصل وفقاً للفقرات 22 – 30.

ب51 يمكن للمنشأة أن تحمل رسوماً غير قابلة للرد على أنها عوض مقابل التكاليف التي تم تكبدها في إعداد العقد (أو مهام إدارية أخرى على النحو الموضح في الفقرة 25). وإذا كانت أنشطة الإعداد تلك لا تستوفي التزام أداء، فيجب على المنشأة تجاهل تلك الأنشطة عند قياس التقدم وفقاً للفقرة ب19. وذلك نظراً لأن تكاليف الإعداد لا تصف تحويل الخدمة إلى العميل. ويجب على المنشأة تقويم ما إذا كانت التكاليف التي يتم تكبدها في إعداد العقد قد نتج عنها أصل يجب إثباته وفقاً للفقرة 95.

### منح التراخيص

ب52 ينشئ الترخيص حقوقاً للعميل في الملكية الفكرية للمنشأة. وقد تتضمن تراخيص الملكية الفكرية أيًا مما يلي، ولكن لا تقتصر عليه:

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

ب53 بالإضافة إلى الترخيص بمنح ترخيص إلى العميل، فإن المنشأة قد تتعهد أيضاً بتحويل سلع أو خدمات أخرى إلى العميل. وقد تكون تلك التعهدات مبيّنة صراحة في العقد أو تُفهم ضمناً حسب الممارسات التجارية المعتادة لدى المنشأة أو السياسات المنشورة أو التصريحات المحددة (أنظر الفقرة 24). وكما هو في العقود الأخرى فعندما يتضمن عقد مع العميل تعهداً بمنح ترخيص بالإضافة إلى سلع أو خدمات أخرى متعهد بها فإن المنشأة تطبق الفقرات 22 – 30 لتحديد كل التزام من الالتزامات بالأداء الواردة في العقد.

ب54 إذا كان الترخيص بمنح ترخيص من غير الممكن تمييزه بذاته عن سلع أو خدمات أخرى متعهد بها في العقد وفقاً للفقرات 26 – 30، فيجب على المنشأة أن تحاسب عن الترخيص بمنح ترخيص وتلك السلع أو الخدمات المتعهد بها معا على أنها التزام أداء واحد. 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 الترخيص من الوصول إلى المحتوى).

ب55 إذا كان الترخيص لا يمكن تمييزه بذاته، فيجب على المنشأة أن تطبق الفقرات 31 – 38 لتحديد ما إذا كان الالتزام بالأداء (الذي يتضمن الترخيص المتعهد به) هو التزام أداء يتم الوفاء به على مدى زمني أو عند نقطة زمنية.

ب56 إذا كان التعهد بمنح الترخيص من الممكن تمييزه بذاته عن سلع أو خدمات أخرى متعهد بها في العقد، وبناءً عليه كان التعهد بمنح الترخيص التزام أداء منفصل، فيجب على المنشأة أن تحدد ما إذا كان تحويل الترخيص إلى العميل عند نقطة زمنية أو على مدى زمني. وعند قيامها بتحديد ذلك يجب على المنشأة أن تأخذ في الحسبان ما إذا كانت طبيعة تعهد المنشأة بمنح الترخيص إلى العميل هو تزويد العميل بأي من الآتي:

(أ) حق في الوصول إلى الملكية الفكرية كما هي موجودة طوال فترة الترخيص؛ أو

(ب) حق في استخدام الملكية الفكرية كما هي موجودة في النقطة الزمنية التي يتم منح الترخيص فيها.

### تحديد طبيعة تعهد المنشأة

ب57 لتحديد ما إذا كان تعهد المنشأة بمنح الترخيص يزود العميل بالحق في الوصول إلى ملكية المنشأة الفكرية أو الحق في استخدام الملكية الفكرية للمنشأة، فإنه يجب على المنشأة أن تأخذ في الحسبان ما إذا كان العميل يستطيع توجيه استخدام الترخيص والحصول منه على ما يقارب جميع المنافع المتبقية في النقطة الزمنية التي يتم فيها منح الترخيص. ولا يستطيع العميل توجيه استخدام الترخيص والحصول منه على ما يقارب جميع المنافع المتبقية في النقطة الزمنية التي يتم فيها منح الترخيص إذا كانت الملكية الفكرية التي للعميل حقوق فيها تتغير خلال فترة الترخيص. وتعتبر الملكية الفكرية (وبالتالي تؤثر على تقدير المنشأة لمتى سيطر العميل على الترخيص) عندما تستمر المنشأة في المشاركة في ملكيتها الفكرية وتقوم المنشأة بأنشطة تؤثر بشكل مهم في الملكية الفكرية التي للعميل حقوق فيها. وفي هذه الحالات، فإن الترخيص يقدم للعميل حقا في الوصول إلى الملكية الفكرية للمنشأة (أنظر الفقرة ب58). وفي المقابل يستطيع العميل توجيه استخدام الترخيص، والحصول منه على ما يقارب جميع المنافع المتبقية في النقطة الزمنية التي يتم فيها منح الترخيص إذا كانت الملكية الفكرية التي للعميل حقوق فيها لن تتغير (أنظر الفقرة ب61). وفي تلك الحالات فإن أي أنشطة تقوم بها المنشأة تغير فقط أصل المنشأة ذاتها (أي الملكية الفكرية المعنية) التي قد تؤثر في قدرة المنشأة على تقديم تراخيص في المستقبل، وبالرغم من ذلك، فإن تلك الأنشطة لن تؤثر في تحديد ما يقدمه الترخيص أو ما يسيطر عليه العميل.

ب58 تعد طبيعة تعهد المنشأة بمنح الترخيص بأنها 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 (أنظر الفقرة ب59)؛

(ب) أن الحقوق الممنوحة بموجب الترخيص تعرض العميل بشكل مباشر إلى آثار موجبة أو سلبية من أنشطة المنشأة التي تم تحديدها في الفقرة ب58(أ)؛

(ج) أن تلك الأنشطة لا ينتج عنها تحويل سلعة أو خدمة إلى العميل مع حدوث تلك الأنشطة (أنظر الفقرة ب25).

ب59 العوامل التي قد تشير إلى أن العميل يمكن أن يتوقع بشكل معقول قيام المنشأة بأنشطة تؤثر بشكل مهم على الملكية الفكرية تتضمن الممارسات التجارية المعتادة للمنشأة أو السياسات المنشورة أو التصريحات المحددة. ورغم أنها ليست هي التي تحدد ذلك إلا أن وجود مصلحة اقتصادية مشتركة (على سبيل المثال رسوم امتياز تستند إلى المبيعات) بين المنشأة والعميل متصلة بالملكية الفكرية التي للعميل حقوق فيها قد تشير أيضاً إلى أن العميل يمكن أن يتوقع بشكل معقول أن المنشأة ستقوم بمثل تلك الأنشطة.

ب60 إذا تم استيفاء الضوابط الواردة في الفقرة ب58 فيجب على المنشأة أن تحاسب عن التعهد بمنح ترخيص على أنه التزام أداء على مدى زمني نظراً لأن العميل سيحصل على المنفعة من أداء المنشأة بإتاحة حق الوصول إلى ملكيتها الفكرية ويستهلكها في الوقت الذي يحدث فيه الأداء (أنظر الفقر 35(أ)). ويجب على المنشأة أن تطبق الفقرات 39-45 لاختيار طريقة مناسبة لقياس تقدمها نحو الوفاء الكامل بالالتزام بالأداء بأن تتيج حق الوصول.

ب61 إذا لم يتم استيفاء الضوابط الواردة في الفقرة ب58 فإن طبيعة تعهد المنشأة هي أن تقدم حقاً لاستخدام الملكية الفكرية للمنشأة كما هي موجودة (من حيث الشكل والوظيفة) في النقطة الزمنية التي يتم فيه منح الترخيص إلى العميل. وهذا يعني أن العميل يستطيع توجيه استخدام الترخيص في النقطة الزمنية التي يتم فيها تحويل الترخيص والحصول منه. ويجب على المنشأة أن تحاسب عن التعهد بتقديم حق لاستخدام الملكية الفكرية للمنشأة على أنه التزام أداء يتم الوفاء به عند نقطة زمنية. ويجب على المنشأة أن تطبق الفقرة 38 لتحديد النقطة الزمنية التي يتم عندها تحويل الترخيص إلى العميل. وبالرغم من ذلك، فإن الإيراد لا يمكن إثباته مقابل ترخيص يقدم حقا لاستخدام 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 يُمكن العميل من استخدام البرنامج فوراً فإن المنشأة لا تثبت إيراداً قبل أن يكون قد تم تقديم الرمز (أو خلاف ذلك جعله متاحاً).

ب62 يجب على المنشأة أن تتجاهل العوامل التالية عند تحديد ما إذا كان الترخيص يقدم حقا في الوصول إلى الملكية الفكرية للمنشأة أو حقا لاستخدام الملكية الفكرية للمنشأة:

- (أ) القيود الزمنية والإقليم الجغرافي أو الاستخدام - هذه القيود تحدد خصائص الترخيص المتعهد به، بدلاً من تحديد ما إذا كانت المنشأة تستوفي التزاما بالأداء عند نقطة زمنية أو على مدى زمني.
- (ب) الضمانات المقدمة من قبل المنشأة بأن لها حقوق براءة اختراع سارية في الملكية الفكرية وأنها ستحمي حقوق البراءة تلك ضد الاستخدام غير المرخص به - لا يعد التعهد بحماية حقوق البراءة التزام أداء نظراً لأن حماية حقوق البراءة يحمي قيمة أصول الملكية الفكرية للمنشأة ويقدم ضماناً للعميل بأن الترخيص الذي يتم تحويله يستوفي مواصفات الترخيص المتعهد به في العقد.

### رسوم الامتياز المستندة إلى المبيعات أو المستندة إلى الاستخدام

ب63 بالرغم من المتطلبات الواردة في الفقرات 56 - 59 إلا أنه يجب على المنشأة أن 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:

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

### اتفاقيات إعادة الشراء

ب64 اتفاقية إعادة الشراء هي عقد تبيع 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.

ب65 تأتي اتفاقيات إعادة الشراء عموماً في ثلاثة أشكال:

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

### عقد أجل أو خيار استدعاء

ب66 إذا كان على المنشأة التزام أو لها حق في إعادة شراء الأصل (عقد أجل أو خيار استدعاء)، فلا يحصل العميل على السيطرة على الأصل نظراً لأن مسؤولية العميل محدودة في توجيه استخدام الأصل والحصول على - ما يقارب جميع المنافع المتبقية منه حتى ولو أنه قد يكون للعميل حيازة مادية للأصل. وبالتالي، فإن المنشأة يجب أن تحاسب عن العقد على أنه أي من البندين التاليين:

(أ) عقد إيجار وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي 16 "عقود الإيجار" إذا كان بإمكان المنشأة، أو يجب عليها، إعادة شراء الأصل بمبلغ أقل من سعر البيع الأصلي للأصل، ما لم يكن العقد جزءاً من معاملة بيع وإعادة استئجار. وإذا كان العقد جزءاً من معاملة بيع وإعادة استئجار، فيجب على المنشأة الاستمرار في إثبات الأصل ويجب إثبات التزام مالي لأي عوض مستلم من العميل. ويجب على المنشأة المحاسبة عن الالتزام المالي وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي 9، أو

(ب) ترتيب تمويل وفقاً للفقرة ب68 إذا كان بإمكان المنشأة، أو يجب عليها، إعادة شراء الأصل بمبلغ مساوٍ لسعر البيع الأصلي للأصل أو أكبر منه.

ب67 عند مقارنة سعر إعادة الشراء بسعر البيع، يجب على المنشأة أن تأخذ في الحسبان القيمة الزمنية للنقود.

ب68 إذا كانت اتفاقية إعادة الشراء هي ترتيب تمويل، فيجب على المنشأة الاستمرار في إثبات الأصل وأيضاً إثبات التزام مالي مقابل أي عوض مستلم من العميل. ويجب على المنشأة أن تُثبت الفرق بين مبلغ العوض المستلم من العميل ومبلغ العوض الذي سيدفع إلى العميل على أنه فائدة، وعلى أنه، إذا كان منطبقاً، تكاليف معالجة وحفظ (على سبيل المثال، تأمين).

ب69 في حالة انقضاء الخيار دون ممارسته فإنه يجب على المنشأة إلغاء إثبات الالتزام وإثبات إيراد.

## خيار رد

- 70ب إذا كان لدى المنشأة التزام بإعادة شراء الأصل بناءً على طلب العميل (خيار رد) بسعر أقل من سعر البيع الأصلي للأصل فيجب على المنشأة أن تأخذ في الحسبان عند نشأة العقد ما إذا كان للعميل حافز اقتصادي مهم لممارسة ذلك الحق. وينتج عن ممارسة العميل لذلك الحق أن العميل يدفع – بالفعل- إلى المنشأة مقابل حق استخدام أصل محدد لفترة من الوقت. لذلك، فإذا كان للعميل حافز اقتصادي مهم لممارسة ذلك الحق فيجب على المنشأة أن تحاسب عن الاتفاقية على أنها عقد إيجار وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي 16، ما لم يكن العقد جزءاً من معاملة بيع وإعادة استئجار. وإذا كان العقد جزءاً من معاملة بيع وإعادة استئجار فيجب على المنشأة الاستمرار في إثبات الأصل وإثبات التزام مالي لأي عوض مستلم من العميل. ويجب على المنشأة المحاسبة عن الالتزام المالي وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي 9.
- 71ب لتحديد ما إذا كان للعميل حافز اقتصادي مهم لممارسة حقه فإنه يجب على المنشأة أن تأخذ في الحسبان عوامل متنوعة بما في ذلك علاقة سعر إعادة الشراء بقيمة الأصل المتوقعة في السوق في تاريخ إعادة الشراء والمدة الزمنية إلى أن ينقضي الحق. فعلى سبيل المثال إذا كان متوقعاً أن يتجاوز السعر المتوقع لإعادة الشراء القيمة السوقية للأصل بشكل جوهري فقد يكون هذا مؤشراً على أن للعميل حافزاً اقتصادياً مهماً لممارسة خيار الرد.
- 72ب إذا لم يكن للعميل حافز اقتصادي مهم لممارسة حقه بسعر أقل من سعر البيع الأصلي للأصل فيجب على المنشأة أن تحاسب عن الاتفاقية كما لو كانت بيع منتج مع حق إرجاعه كما هو موضح في الفقرات ب20 – ب27.
- 73ب إذا كان سعر إعادة شراء الأصل مساوياً لسعر البيع الأصلي أو أكبر منه وأكبر من القيمة السوقية المتوقعة للأصل فإن العقد هو بالفعل اتفاقية تمويل، وبناءً عليه يجب المحاسبة عنه كما هو موضح في الفقرة ب68.
- 74ب إذا كان سعر إعادة شراء الأصل مساوياً لسعر البيع الأصلي أو أكبر منه وأقل من القيمة السوقية المتوقعة للأصل أو مساوياً لها، وليس للعميل حافز اقتصادي مهم لممارسة حقه فعندئذ يجب على المنشأة أن تحاسب عن الاتفاقية كما لو كانت بيع منتج مع حق الإرجاع كما هو موضح في الفقرات ب20 - ب27.
- 75ب عند مقارنة سعر إعادة الشراء بسعر البيع فإنه يجب على المنشأة أن تأخذ في الحسبان القيمة الزمنية للنقود.
- 76ب إذا انقضى الخيار دون ممارسته فيجب على المنشأة إلغاء إثبات الالتزام وإثبات إيراد.

## ترتيبات الأمانة

- 77ب عندما تسلم المنشأة منتجاً إلى طرف آخر (مثل متعامل أو موزع) لبيعه إلى عملاء نهائيين فإنه يجب على المنشأة 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 للمنشأة أن تثبت إيرداً عند تسليم منتج إلى طرف آخر إذا كان المنتج المسلم يحتفظ به على أنه أمانة.
- 78ب تتضمن المؤشرات على أن ترتيباً ما يعد ترتيب أمانة ما يلي ولكن لا تقتصر عليها:
- (أ) المنتج تسيطر عليه المنشأة إلى أن يقع حدث محدد مثل بيع المنتج إلى عميل للبايع أو إلى أن تنقضي فترة محددة.
- (ب) بإمكان المنشأة أن تطلب إعادة المنتج أو تحويل المنتج إلى طرف ثالث (مثل متعامل آخر).
- (ج) المتعامل ليس عليه التزام غير مشروط بالدفع مقابل المنتج (بالرغم من أنه قد يكون مطالباً بدفع تأمين).

## ترتيبات تقديم الفاتورة وإيقاف الشحن

- 79ب ترتيب تقديم الفاتورة وإيقاف الشحن هو عقد تقدم بموجبه المنشأة فاتورة للعميل مقابل منتج ولكن المنشأة تحتفظ بالحيازة المادية للمنتج إلى أن يتم تحويله إلى العميل عند نقطة زمنية في المستقبل. فعلى سبيل المثال، قد يطلب العميل من المنشأة الدخول في مثل هذا العقد نظراً لعدم وجود مساحة متاحة للمنتج لدى العميل أو نظراً للتأخير في الجدول الزمني للإنتاج لدى العميل.
- 80ب يجب على المنشأة أن تحدد متى تكون قد أوفت بالتزامها بالأداء لتحويل المنتج بتقويم متى يحصل العميل على السيطرة على ذلك المنتج (أنظر الفقرة 38). وفي حالة بعض العقود فإن السيطرة يتم تحويلها إما عندما يتم تسليم المنتج في موقع العميل أو عند شحن المنتج، وهو ما يعتمد على شروط العقد (بما في ذلك شروط التسليم والشحن). وبالرغم من ذلك، في حالة بعض العقود، قد يحصل العميل على السيطرة على المنتج حتى ولو بقي المنتج في الحيازة المادية للمنشأة. وفي تلك الحالة فإن للعميل القدرة على توجيه استخدام المنتج والحصول منه على ما يقارب جميع المنافع المتبقية حتى ولو قرر عدم ممارسة حقه في الحصول على الحيازة المادية لذلك المنتج. وبالتالي، فإن المنشأة لا تسيطر على المنتج. وبدلاً من ذلك، توفر المنشأة للعميل خدمات حفظ لأصل العميل.



81ب بالإضافة إلى تطبيق المتطلبات الواردة في الفقرة 38 لحصول العميل على السيطرة على المنتج في ترتيب تقديم فاتورة وإيقاف الشحن فإنه يجب استيفاء جميع الضوابط التالية:

- (أ) يجب أن يكون سبب ترتيب تقديم فاتورة وإيقاف الشحن قوياً (على سبيل المثال أن يكون العميل قد طلب الترتيب).
- (ب) يجب أن يكون المنتج محددًا بشكل منفصل على أنه يخص العميل.
- (ج) يجب أن يكون المنتج حالياً جاهزاً لتحويله مادياً إلى العميل.
- (د) لا يمكن أن تكون للمنشأة القدرة على استخدام المنتج أو توجيهه إلى عميل آخر.

82ب إذا أثبتت المنشأة إيراداً مقابل بيع منتج على أساس تقديم فاتورة وإيقاف الشحن فيجب على المنشأة أن تأخذ في الحسبان ما إذا كان عليها التزامات أداء متبقية (على سبيل المثال، مقابل خدمات حفظ) وفقاً للفقرات 22 – 30 بما يوجب على المنشأة أن تخصص لها جزءاً من سعر المعاملة وفقاً للفقرات 73 – 86.

### قبول العميل

83ب وفقاً للفقرة 38(هـ) فإن قبول العميل للأصل قد يشير إلى أن العميل قد حصل على السيطرة على الأصل. وتسمح 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. ويجب على المنشأة أن تأخذ مثل هذه البنود في الحسبان عند تقويم متى يحصل العميل على السيطرة على سلعة أو خدمة.

84ب إذا كان بإمكان المنشأة أن تحدد بشكل موضوعي أن السيطرة على سلعة أو خدمة قد تم تحويلها إلى العميل وفقاً للمواصفات المتفق عليها في العقد فإن قبول العميل يعد إجراءً شكلياً لا يؤثر على تحديد المنشأة متى حصل العميل على السيطرة على السلعة أو الخدمة. فعلى سبيل المثال، إذا كان بند قبول العميل يستند إلى استيفاء خصائص الحجم والوزن المحددة فإن المنشأة ستكون قادرة على تحديد ما إذا كان قد تم استيفاء تلك الضوابط قبل استلام تأكيدات قبول العميل. وقد تقدم خيرة المنشأة في عقود السلع أو الخدمات المشابهة دليلاً على أن تقديم السلعة أو الخدمة إلى العميل قد تم وفقاً للمواصفات المتفق عليها في العقد. وإذا تم إثبات إيراد قبل قبول العميل، فلا يزال يجب على المنشأة أن تأخذ في الحسبان ما إذا كان هناك أي التزامات أداء متبقية (على سبيل المثال، تركيب معدات) وتقويم ما إذا كان عليها أن تحاسب عنها بشكل منفصل.

85ب وبالرغم من ذلك، إذا لم تتمكن المنشأة من تحديد أن السلعة أو الخدمة المقدمة إلى العميل مطابقة للمواصفات المتفق عليها في العقد، فعندئذ لن تكون المنشأة قادرة على الاستنتاج بأن العميل قد حصل على السيطرة إلى أن تتسلم المنشأة قبول العميل. وذلك نظراً لأن المنشأة في تلك الحالة لن تكون قادرة على تحديد أن العميل له القدرة على توجيه استخدام السلعة أو الخدمة والحصول منها على ما يقارب جميع المنافع المتبقية.

86ب إذا سلمت المنشأة سلعة إلى العميل لأغراض التجربة أو التقويم 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.

### الإفصاح عن الإيراد المفصل

87ب تتطلب الفقرة 114 من المنشأة فصل الإيرادات من العقود مع العملاء إلى أصناف تصنف كيفية تأثير طبيعة ومبلغ وتوقيت وعدم تأكد الإيراد والتدفقات النقدية بالعوامل الاقتصادية. وبالتالي، فإن الحدود الذي يتم فيها فصل إيراد المنشأة لأغراض هذا الإفصاح تعتمد على الحقائق والظروف التي تتعلق بعقود المنشأة مع العملاء. وبعض المنشآت قد يكون عليها استخدام أكثر من صنف لتلبية الهدف الوارد في الفقرة 114 المتعلق بفصل الإيراد. وقد تستوفي منشآت أخرى الهدف باستخدام صنف واحد فقط لفصل الإيراد.

88ب عند اختيار نوع الصنف (أو الأصناف) لاستخدامها في فصل الإيراد يجب على المنشأة أن تأخذ في الحسبان كيف تم عرض المعلومات عن فصل الإيراد لأغراض أخرى، بما في ذلك كل ما يلي:

- (أ) الإفصاحات المعروضة خارج القوائم المالية (على سبيل المثال، في منشورات الأرباح أو التقارير السنوية أو العروض للمستثمرين).
- (ب) المعلومات التي يطلع عليها بشكل منتظم متخذ القرار التشغيلي الرئيسي لتقويم الأداء المالي لقطاعات التشغيل.
- (ج) المعلومات الأخرى المشابهة لأنواع المعلومات المحددة في الفقرة 88(أ) و(ب) والتي تستخدمها المنشأة أو مستخدمو القوائم المالية للمنشأة لتقويم الأداء المالي للمنشأة أو اتخاذ قرارات تخصيص الموارد.

- ب89 تتضمن أمثلة الأصناف التي قد تكون مناسبة ما يلي، ولكن لا تقتصر عليها:
- (أ) نوع السلعة أو الخدمة (على سبيل المثال، خطوط الإنتاج الرئيسية).
  - (ب) الإقليم الجغرافي (على سبيل المثال البلد أو الإقليم).
  - (ج) سوق أو نوع العميل (على سبيل المثال العملاء الحكوميين وغير الحكوميين).
  - (د) نوع العقد (على سبيل المثال العقود ذات السعر المحدد وعقود الزمن والمواد).
  - (هـ) مدة العقد (على سبيل المثال العقود قصيرة الأجل والعقود طويلة الأجل).
  - (و) توقيت تحويل السلع أو الخدمات (على سبيل المثال الإيراد من السلع أو الخدمات التي يتم تحويلها عند نقطة زمنية والإيراد من السلع أو الخدمات التي يتم تحويلها على مدى زمني).
  - (ز) قنوات المبيعات (على سبيل المثال، السلع المباعة بشكل مباشر إلى العملاء والسلع المباعة من خلال وسطاء).

## الملحق ج تاريخ السريان والتحول

يُعد هذا الملحق جزءاً لا يتجزأ من المعيار وله نفس الصلاحية مثله مثل الأجزاء الأخرى في المعيار

### تاريخ السريان

- ج1 يجب على المنشأة أن تطبق هذا المعيار على فترات التقرير السنوية التي تبدأ في 1 يناير 2018 أو بعده. ويسمح بالتطبيق الأبعد. وإذا طبقت منشأة هذا المعيار لفترة أبكر فعليها أن تفصح عن تلك الحقيقة.
- ج1أ عدّل المعيار الدولي للتقرير المالي 16 المصدر في يناير 2016 الفقرات 5، و97، و66، و70. يجب على المنشأة تطبيق تلك التعديلات عند تطبيق المعيار الدولي للتقرير المالي 16.

### التحول

- ج2 لأغراض متطلبات التحول الواردة في الفقرات ج3-ج8:
- (أ) تاريخ التطبيق الأولي هو بداية فترة التقرير التي تطبق فيها المنشأة هذا المعيار لأول مرة.
- (ب) العقد الذي تم إكماله هو عقد قامت فيه المنشأة بتحويل جميع السلع أو الخدمات المحددة في العقد وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي 11 "عقد التشييد" ومعيار المحاسبة الدولي 18 "الإيراد" والتفسيرات ذات العلاقة.
- ج3 يجب على المنشأة أن تطبق هذا المعيار باستخدام إحدى الطريقتين التاليتين:
- (أ) بأثر رجعي لكل فترة تقرير يتم عرضها وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي 8 "السياسات المحاسبية والتغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء"، مع مراعاة الوسائل العملية الواردة في الفقرة ج3؛ أو
- (ب) بأثر رجعي مع إثبات الأثر التراكمي للتطبيق الأولي لهذا المعيار في تاريخ التطبيق الأولي وفقاً للفقرات ج7 – ج8.
- ج4 بالرغم من المتطلبات الواردة في الفقرة 28 من معيار المحاسبة الدولي 8، فعند تطبيق هذا المعيار لأول مرة، فإنه يلزم المنشأة فقط أن تعرض المعلومات الكمية المطلوبة بالفقرة 28(و) من المعيار الدولي للتقرير المالي 8 على الفترة السنوية التي تسبق مباشرة الفترة السنوية الأولى التي يتم تطبيق هذا المعيار فيها ("الفترة المالية السابقة مباشرة") فقط إذا طبقت المنشأة هذا المعيار بأثر رجعي وفقاً للفقرة ج3(أ). ويمكن للمنشأة أيضاً عرض هذه المعلومات للفترة الجارية أو للفترات الأبعد المقارنة، ولكنها ليست مطلوبة بفعل ذلك.
- ج5 يمكن للمنشأة استخدام واحدة أو أكثر من الوسائل العملية التالية عند تطبيق هذا المعيار بأثر رجعي وفقاً للفقرة ج3(أ):
- (أ) للعقود المكتملة، لا يلزم المنشأة إعادة عرض العقود التي تبدأ وتنتهي في نفس فترة التقرير السنوية.
- (ب) للعقود المكتملة التي لها عوض متغير، يمكن للمنشأة أن تستخدم سعر المعاملة في تاريخ اكتمال العقد بدلاً من تقدير مبالغ العوض المتغير في فترات التقرير المقارنة.
- (ج) لجميع فترات التقرير التي يتم عرضها قبل تاريخ التطبيق الأولي فإنه لا يلزم المنشأة أن تفصح عن مبلغ سعر المعاملة الذي تم تخصيصه على التزامات الأداء المتبقية وتوضيح متى تتوقع المنشأة إثبات ذلك المبلغ على أنه إيراد (أنظر الفقرة 120).
- ج6 لأي من الوسائل العملية الواردة في الفقرة ج5 التي تستخدمها المنشأة، فإنه يجب على المنشأة أن تطبق الوسيلة العملية بشكل متنسق على جميع العقود خلال جميع فترات التقرير التي يتم عرضها. بالإضافة إلى ذلك، يجب على المنشأة أن تفصح عن جميع المعلومات التالية:
- (أ) الوسائل العملية التي تم استخدامها.
- (ب) تقويم نوعي للأثر المقدر لتطبيق كل من هذه الوسائل العملية، في الحدود المعقولة الممكنة.

- 7ج إذا اختارت المنشأة تطبيق هذا المعيار بأثر رجعي وفقاً للفقرة ج3(ب)، فيجب على المنشأة أن تُثبت الأثر التراكمي للتطبيق الأولي لهذا المعيار على أنه تعديل في الرصيد الافتتاحي للأرباح المبقاة (أو عنصر آخر من حقوق الملكية، حسب المناسب) لفترة التقرير السنوية التي تشمل تاريخ التطبيق الأولي. وبموجب هذه الطريقة الانتقالية، فإنه يجب على المنشأة أن تطبق هذا المعيار بأثر رجعي فقط على العقود التي لم يكن قد تم إكمالها في تاريخ التطبيق الأولي (على سبيل المثال، 1 يناير 2018 بالنسبة لمنشأة تنتهي سنتها المالية في 31 ديسمبر).
- 8ج لفترات التقرير التي تشمل تاريخ التطبيق الأولي، يجب على المنشأة أن تقدم كلا الإفصاحين الإضافيين التاليين إذا تم تطبيق هذا المعيار بأثر رجعي وفقاً للفقرة ج3(ب):
- (أ) المبلغ الذي يتأثر به كل بند مستقل في قائمة مالية في فترة التقرير الحالية بتطبيق هذا المعيار بالمقارنة مع معيار المحاسبة الدولي 11 ومعيار المحاسبة الدولي 18 والتفسيرات ذات العلاقة التي كانت سارية قبل التغيير.
- (ب) توضيح لأسباب التغييرات المهمة المحددة في الفقرة ج8(أ).

### الإشارات إلى المعيار الدولي للتقرير المالي 9

- 9ج إذا طبقت المنشأة هذا المعيار ولكنها لم تطبق المعيار الدولي للتقرير المالي 9 "الأدوات المالية" بعد، فإن أي إشارة في هذا المعيار إلى المعيار الدولي للتقرير المالي 9 يجب قراءتها على أنها إشارة إلى معيار المحاسبة الدولي 39 "الأدوات المالية: الإثبات والقياس".

### سحب المعايير الأخرى

- 10ج يحل هذا المعيار محل المعايير التالية :
- (أ) معيار المحاسبة الدولي 11 "عقود التشييد".
- (ب) معيار المحاسبة الدولي 18 "الإيراد".
- (ج) تفسير لجنة تفسيرات المعايير الدولية للتقرير المالي "IFRIC" 13 "برامج ولاء العميل".
- (د) تفسير لجنة تفسيرات المعايير الدولية للتقرير المالي "IFRIC" 15 "اتفاقيات تشييد العقار".
- (هـ) تفسير لجنة تفسيرات المعايير الدولية للتقرير المالي "IFRIC" 18 "تحويلات الأصول من العملاء".
- (و) تفسير لجنة التفسيرات الدولية السابقة "SIC" 31 "الإيراد - معاملات مقايضة تنطوي على خدمات إعلان".