

## جامعة العربي بن مهدي - أم البواقي - 2023 - 2024 - السداسي 2

### المعيار الدولي للتقارير المالية (IFRS-15): "ناتج النشاطات العادية المرتبة من العقود مع الزبائن"

#### 1. هدف نطاق ومصطلحات المعيار

##### 1. هدف المعيار

الهدف من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم 15 هو وضع المبادئ التي يجب على المنشأة تطبيقها للإبلاغ عن معلومات مفيدة لمستخدمي البيانات المالية حول طبيعة ومبلغ وتوقيت وعدم التأكد من الإيرادات والتدفقات النقدية الناشئة عن عقد مع العميل. [المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 15:1] يعد تطبيق المعيار إلزاميًا لفترات التقارير السنوية التي تبدأ من 1 جانفي 2018 فصاعدًا. يُسمح بالتطبيق المبكر.

##### 2. نطاق المعيار

ينطبق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم 15 الإيرادات من العقود مع العملاء على جميع العقود المبرمة مع العملاء باستثناء: عقود الإيجار ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي رقم 17 عقود الإيجار؛ الأدوات المالية والحقوق أو الالتزامات التعاقدية الأخرى ضمن نطاق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم 9 الأدوات المالية، والمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم 10 البيانات المالية الموحدة، والمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم 11 الترتيبات المشتركة، ومعيار المحاسبة الدولي رقم 27 البيانات المالية المنفصلة، ومعيار المحاسبة الدولي رقم 28 الاستثمارات في الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة؛ عقود التأمين ضمن نطاق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم 4 عقود التأمين؛ والتبادلات غير النقدية بين الكيانات في نفس مجال العمل لتسهيل المبيعات للعملاء أو العملاء المحتملين. [المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 15:5] قد يكون العقد مع العميل جزئيًا ضمن نطاق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم 15 وجزئيًا ضمن نطاق معيار آخر. في هذا السيناريو: [المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 15:7]

إذا حددت معايير أخرى كيفية فصل و/أو قياس جزء أو أكثر من أجزاء العقد بشكل مبدئي، فسيتم تطبيق متطلبات الفصل والقياس هذه أولاً. ويتم بعد ذلك تخفيض سعر المعاملة بالمبالغ التي يتم قياسها مبدئيًا بموجب معايير أخرى؛ إذا لم يكن هناك معيار آخر يوفر إرشادات حول كيفية فصل و/أو القياس الأولي لجزء أو أكثر من أجزاء العقد، فسيتم تطبيق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم 15..

##### 3. المصطلحات الأساسية للمعيار

- **العقد Contract** : اتفاق بين طرفين أو أكثر ينشئ حقوقاً والتزامات قابلة للتنفيذ.
- **العميل Customer**: الطرف الذي تعاقد مع منشأة للحصول على سلع أو خدمات هي أحد مخرجات الأنشطة العادية للمنشأة مقابل مقابل.
- **الدخل Income** : الزيادات في المنافع الاقتصادية خلال الفترة المحاسبية في شكل تدفقات داخلية أو تعزيزات للأصول أو تخفيضات في الالتزامات تؤدي إلى زيادة في حقوق الملكية، بخلاف تلك المتعلقة بمساهمات المشاركين في حقوق الملكية.
- **التزامات الأداء Performance obligation** : وعد في عقد مع العميل بالتحويل إلى العميل إما: سلعة أو خدمة (أو مجموعة من السلع أو الخدمات) متميزة؛ أو سلسلة من السلع أو الخدمات المتميزة التي تتشابه إلى حد كبير ولها نفس نمط النقل إلى العميل.
- **الإيراد: Revenue**: الدخل الناشئ في سياق الأنشطة العادية للمنشأة
- **سعر العملية Transaction price**: مبلغ المقابل الذي تتوقع المنشأة أن يكون لها الحق فيه مقابل تحويل البضائع أو الخدمات المتعهد بها إلى العميل، باستثناء المبالغ المحصلة نيابة عن أطراف ثالثة.

## II. المتطلبات المحاسبية للإيراد

### 1. إطار النموذج المكون من خمس خطوات

المبدأ الأساسي للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم 15 هو أن المنشأة سوف تعترف بالإيرادات لتصوير نقل البضائع أو الخدمات الموعودة إلى العملاء بمبلغ يعكس المقابل الذي تتوقع المنشأة أن يكون لها الحق فيه مقابل تلك السلع أو الخدمات. يتم تقديم هذا المبدأ الأساسي في إطار نموذجي من خمس خطوات: [IFRS 15:IN7]

تحديد العقد (العقود) مع العميل تحديد التزامات الأداء في العقد تحديد سعر المعاملة تخصيص سعر المعاملة للالتزامات الأداء في العقد الاعتراف بالإيرادات عندما (أو عندما) تستوفي المنشأة التزام الأداء.

سيعتمد تطبيق هذه الإرشادات على الحقائق والظروف الموجودة في العقد مع العميل وسيطلب ممارسة الحكم.

### الخطوة الأولى: تحديد العقد مع العميل

سيكون العقد مع العميل ضمن نطاق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم 15 إذا تم استيفاء جميع الشروط التالية: [المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 15:9]

تمت الموافقة على العقد من قبل أطراف العقد؛ يمكن تحديد حقوق كل طرف فيما يتعلق بالسلع أو الخدمات التي سيتم نقلها؛ إمكانية تحديد شروط الدفع للبضائع أو الخدمات التي سيتم نقلها؛ أن يكون للعقد مضمون تجاري؛ ومن المحتمل أن يتم تحصيل المقابل الذي يحق للمنشأة الحصول عليه مقابل البضائع أو الخدمات.

إذا كان العقد مع العميل لا يستوفي بعد جميع المعايير المذكورة أعلاه، فسوف تستمر المنشأة في إعادة تقييم العقد للمضي قدماً لتحديد ما إذا كان يفي لاحقاً بالمعايير المذكورة أعلاه. ومن تلك النقطة، ستقوم المنشأة بتطبيق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم 15 على العقد. [المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 15:14]

يوفر المعيار إرشادات مفصلة حول كيفية حساب تعديلات العقد المعتمدة. في حالة استيفاء شروط معينة، سيتم احتساب تعديل العقد كعقد منفصل مع العميل. إذا لم يكن الأمر كذلك، فسيتم محاسبته عن طريق تعديل المحاسبة الخاصة بالعقد الحالي مع العميل. ويعتمد ما إذا كان النوع الأخير من التعديل يتم حسابه بأثر مستقبلي أو بأثر رجعي على ما إذا كانت السلع أو الخدمات المتبقية التي سيتم تسليمها بعد التعديل مختلفة عن تلك التي تم تسليمها قبل التعديل. يمكن العثور على مزيد من التفاصيل حول المحاسبة عن تعديلات العقود في المعيار. [المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 15:18-21].

### الخطوة الثانية: تحديد التزامات الأداء في العقد

عند بداية العقد، يجب على المنشأة تقييم السلع أو الخدمات التي تم التعهد بها للعميل وتحديد التزام الأداء. [المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 15:22]

سلعة أو خدمة (أو مجموعة من السلع أو الخدمات) متميزة؛ أو سلسلة من السلع أو الخدمات المتميزة التي تشابه إلى حد كبير ولها نفس نمط النقل إلى العميل.

يتم نقل سلسلة من السلع أو الخدمات المتميزة إلى العميل بنفس النمط إذا تم استيفاء كلا المعيارين التاليين: [المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 15:23]

كل سلعة أو خدمة مميزة في السلسلة تتعهد المنشأة بنقلها على التوالي إلى العميل ستكون بمثابة التزام أداء يتم الوفاء به بمرور الوقت (انظر أدناه)؛ وسيتم استخدام طريقة واحدة لقياس التقدم لقياس تقدم المنشأة نحو الوفاء الكامل بالالتزام الأداء لتحويل كل سلعة أو خدمة متميزة في السلسلة إلى العميل.

يتم تمييز السلعة أو الخدمة إذا تم استيفاء المعيارين التاليين: [المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 15:27]

يمكن للعميل الاستفادة من السلعة أو الخدمات بمفرده أو بالاشتراك مع الموارد الأخرى المتاحة بسهولة؛ ويكون تعهد المنشأة بنقل السلعة أو الخدمة إلى العميل قابلاً للتمييز بشكل منفصل عن الوعود الأخرى في العقد.

تشمل العوامل التي يجب أخذها في الاعتبار فيما يتعلق بما إذا كان الوعد بنقل البضائع أو الخدمات إلى العميل غير قابل

للتحديد بشكل منفصل، على سبيل المثال لا الحصر، ما يلي: [المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 15:29]

قيام المنشأة بتقديم خدمة مهمة تتمثل في دمج السلع أو الخدمات مع السلع أو الخدمات الأخرى المتعهد بها في العقد؛ تقوم السلع أو الخدمات بتعديل أو تخصيص السلع أو الخدمات الأخرى الموعودة في العقد بشكل كبير؛ تكون السلع أو الخدمات مترابطة بشكل كبير أو مترابطة بشكل كبير.

### الخطوة 3: تحديد سعر المعاملة

سعر المعاملة هو المبلغ الذي تتوقع المنشأة أن يكون لها الحق فيه مقابل نقل البضائع والخدمات. عند اتخاذ هذا القرار،

سيأخذ الكيان بعين الاعتبار الممارسات التجارية المعتادة السابقة. [المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 15:47]

عندما يحتوي العقد على عناصر ذات عوض متغير، تقوم المنشأة بتقدير مبلغ العوض المتغير الذي سيكون لها الحق فيه

بموجب العقد. [المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 15:50] يمكن أن ينشأ المقابل المتغير، على سبيل المثال، نتيجة

للخصومات أو الحسومات أو المبالغ المستردة أو الاعتمادات أو الامتيازات السعرية أو الحوافز أو مكافآت الأداء أو

العقوبات أو بنود أخرى مماثلة. ويكون المقابل المتغير موجودًا أيضًا إذا كان حق المنشأة في الحصول على المقابل متوقعًا على وقوع حدث مستقبلي. [المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 15:51]

يتعامل المعيار مع عدم اليقين المتعلقة بالمقابل المتغير عن طريق الحد من مبلغ المقابل المتغير الذي يمكن الاعتراف به. على وجه التحديد، لا يتم تضمين المقابل المتغير في سعر المعاملة إلا إذا كان من المحتمل جدًا أن إدراجه لن يؤدي إلى عكس كبير في الإيرادات في المستقبل، وإلى الحد الذي يكون فيه، عندما يتم حل عدم اليقين لاحقًا. [المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 15:56]

ومع ذلك، يتم تطبيق نهج مختلف وأكثر تقييدًا فيما يتعلق بالمبيعات أو إيرادات الإتاوات القائمة على الاستخدام الناشئة عن تراخيص الملكية الفكرية. يتم الاعتراف بهذه الإيرادات فقط عند حدوث المبيعات أو الاستخدام الأساسي. [المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 15:ب63]

### الخطوة الرابعة: تخصيص سعر المعاملة للالتزامات الأداء في العقود

عندما يتضمن العقد التزامات أداء متعددة، ستقوم المنشأة بتخصيص سعر المعاملة للالتزامات الأداء في العقد بالرجوع إلى أسعار البيع المستقلة النسبية. [المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 15:74] إذا لم يكن من الممكن ملاحظة سعر البيع المستقل بشكل مباشر، فسوف تحتاج المنشأة إلى تقديره. يقترح المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 15 طرقًا مختلفة يمكن استخدامها، بما في ذلك: [المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 15:79]

نهج تقييم السوق المعدل التكلفة المتوقعة بالإضافة إلى نهج الهامش النهج المتبقي (مسموح به فقط في ظروف محدودة). يتم توزيع أي خصم إجمالي مقارنة بإجمالي أسعار البيع المستقلة بين التزامات الأداء على أساس سعر البيع المستقل النسبي. في ظروف معينة، قد يكون من المناسب تخصيص هذا الخصم لبعض وليس كل التزامات الأداء. [المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 15:81]

عندما يتم دفع المقابل مقدمًا أو متأخرًا، ستحتاج المنشأة إلى دراسة ما إذا كان العقد يتضمن ترتيبات تمويل هامة، وإذا كان الأمر كذلك، يجب تعديل القيمة الزمنية للنقود. [المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 15:60] تتوفر وسيلة عملية حيث من المتوقع أن تكون الفترة الفاصلة بين نقل البضائع أو الخدمات الموعودة والدفع من قبل العميل أقل من 12 شهرًا. [المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 15:63]

### الخطوة 5: الاعتراف بالإيراد عندما (أو عندما) تفي المنشأة بالتزام الأداء

يتم الاعتراف بالإيراد عند تمرير السيطرة، إما بمرور الوقت أو في وقت ما. [المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 15:32] يتم تعريف السيطرة على الأصل على أنها القدرة على توجيه الاستخدام والحصول على جميع المنافع المتبقية من الأصل بشكل جوهري. ويتضمن ذلك القدرة على منع الآخرين من توجيه استخدام الأصل والحصول على المنافع منه. إن المنافع المتعلقة بالأصل هي التدفقات النقدية المحتملة التي يمكن الحصول عليها بشكل مباشر أو غير مباشر. وتشمل هذه، على سبيل المثال لا الحصر: [المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 15:31-33]

استخدام الأصل لإنتاج السلع أو تقديم الخدمات؛ استخدام الأصل لتعزيز قيمة الأصول الأخرى؛ استخدام الأصل لتسوية الالتزامات أو لتقليل النفقات؛ بيع أو تبادل الأصول؛ رهن الأصول للحصول على قرض؛ وحيازة الأصول.

تعترف المنشأة بالإيرادات بمرور الوقت إذا تم استيفاء أحد المعايير التالية: [المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 15:35]

يتلقى العميل ويستهلك جميع المزايا التي تقدمها المنشأة في نفس الوقت أثناء قيام المنشأة بالأداء؛ يؤدي أداء المنشأة إلى إنشاء أو تعزيز الأصل الذي يتحكم فيه العميل عند إنشاء الأصل؛ أو أن أداء المنشأة لا يؤدي إلى إنشاء أصل له استخدام بديل للمنشأة ويكون للمنشأة حق قابل للتنفيذ في تحصيل الدفع مقابل الأداء المكتمل حتى تاريخه.

إذا لم تفي المنشأة بالتزام الأداء الخاص بها مع مرور الوقت، فإنها تفي به في وقت ما. ولذلك سيتم الاعتراف بالإيراد عندما يتم تمرير السيطرة في وقت معين. تشمل العوامل التي قد تشير إلى النقطة الزمنية التي يتم فيها تمرير السيطرة، على سبيل

المثال لا الحصر، ما يلي: [المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 15:38]

يكون للمنشأة حق حالي في تحصيل ثمن الأصل؛ أن يكون للعميل حق قانوني في ملكية الأصل؛ قيام المنشأة بنقل الحيازة المادية للأصل؛ أن يكون لدى العميل المخاطر والمكافآت الهامة المتعلقة بملكية الأصل؛ وقد قبل العميل الأصل.

تكاليف العقد

ويجب الاعتراف بالتكاليف الإضافية للحصول على العقد كأصل إذا كانت المنشأة تتوقع استرداد تلك التكاليف. ومع ذلك،

فإن هذه التكاليف الإضافية تقتصر على التكاليف التي لم يكن من الممكن أن تتكبدها المنشأة إذا لم يتم الحصول على

العقد بنجاح (على سبيل المثال "رسوم النجاح" المدفوعة للوكلاء). هناك وسيلة عملية متاحة، تسمح بإنفاق التكاليف

الإضافية للحصول على عقد إذا كانت فترة الاستهلاك المرتبطة به 12 شهراً أو أقل. [المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 15:

94-91]

يتم الاعتراف بالتكاليف المتكبدة للوفاء بالعقد كأصل إذا وفقط إذا تم استيفاء جميع المعايير التالية: [المعيار الدولي لإعداد

التقارير المالية 15:95]

تتعلق التكاليف مباشرة بالعقد (أو بعقد متوقع محدد)؛ التكاليف تولد أو تعزز موارد المنشأة التي سيتم استخدامها للوفاء بالتزامات الأداء في المستقبل؛ ومن المتوقع استرداد التكاليف.

وتشمل هذه التكاليف مثل العمالة المباشرة والمواد المباشرة وتخصيص النفقات العامة التي تتعلق مباشرة بالعقد. [المعيار

الدولي لإعداد التقارير المالية 15:97]

يتم إطفاء الأصل المعترف به فيما يتعلق بتكاليف الحصول على العقد أو الوفاء به على أساس منتظم يتوافق مع نمط

تحويل البضائع أو الخدمات التي يتعلق بها الأصل. [المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 15:99]

مزيد من إرشادات التنفيذ المفيدة فيما يتعلق بتطبيق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم 15

وتشمل هذه المواضيع:

الوفاء بالتزامات الأداء مع مرور الوقت طرق قياس التقدم نحو الرضا الكامل للالتزام الأداء البيع مع حق الإرجاع الضمانات

اعتبارات أصل المبلغ مقابل الوكيل خيارات العملاء للحصول على سلع أو خدمات إضافية حقوق العملاء غير الممارسة

رسوم مقدمة غير قابلة للاسترداد الترخيص ترتيبات إعادة الشراء ترتيبات الشحن الفاتورة- وترتيبات الاحتفاظ بقبول

العملاء الإفصاحات عن تفصيل الإيرادات

وينبغي النظر في هذه المواضيع بعناية عند تطبيق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم 15

### II. العرض في البيانات المالية

سيتم عرض العقود المبرمة مع العملاء في قائمة المركز المالي للمنشأة كالتزام عقد أو أصل عقد أو مستحق، اعتمادًا على العلاقة بين أداء المنشأة ومدفوعات العميل. [المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 15:105]

يتم عرض التزام العقد في بيان المركز المالي عندما يقوم العميل بدفع مبلغ من المقابل قبل أن تقوم المنشأة بتحويل السلعة أو الخدمة ذات الصلة إلى العميل. [المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 15:106]

عندما تقوم المنشأة بتحويل سلعة أو خدمة إلى العميل ولم يدفع العميل المقابل ذي الصلة بعد، يتم عرض أصل العقد أو المستحق في قائمة المركز المالي، اعتمادًا على طبيعة حق المنشأة في المقابل. يتم الاعتراف بأصل العقد عندما يكون حق المنشأة في الحصول على المقابل مشروطًا بشيء آخر غير مرور الوقت، على سبيل المثال الأداء المستقبلي للمنشأة. يتم الاعتراف بالذمم المدينة عندما يكون حق المنشأة في الحصول على المقابل غير مشروط باستثناء مرور الوقت. أصول العقد والذمم المدينة يتم المحاسبة عنها وفقًا للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم 9. يجب قياس أي انخفاض في القيمة يتعلق بالعقود المبرمة مع العملاء وعرضها والإفصاح عنها وفقًا للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم 9. ويجب أيضًا عرض أي فرق بين الاعتراف الأولي بالمستحقات والمبلغ المقابل للإيرادات المعترف بها. كمصروف، على سبيل المثال، خسارة انخفاض القيمة. [المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 15:107-108]

### III. الإفصاحات

هدف الإفصاح المنصوص عليه في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم 15 هو قيام المنشأة بالإفصاح عن معلومات كافية لتمكين مستخدمي البيانات المالية من فهم طبيعة ومبلغ وتوقيت وعدم اليقين من الإيرادات والتدفقات النقدية الناشئة عن العقود مع العملاء. ولذلك، يجب على المنشأة أن توضح عن معلومات نوعية وكمية حول كل مما يلي: [المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 15:110]

عقودها مع العملاء؛ الأحكام الهامة والتغييرات في الأحكام التي تم إجراؤها عند تطبيق الإرشادات على تلك العقود؛ وأي أصول يتم الاعتراف بها من تكاليف الحصول على عقد مع العميل أو الوفاء به. ستحتاج الجهات إلى النظر في مستوى التفاصيل اللازمة لتحقيق هدف الإفصاح ومدى التركيز الذي يجب وضعه على كل من المتطلبات. يجب على المنشأة تجميع أو فصل الإفصاحات لضمان عدم حجب المعلومات المفيدة. [المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 15:111]

ومن أجل تحقيق هدف الإفصاح المذكور أعلاه، يقدم المعيار عددًا من متطلبات الإفصاح الجديدة. يمكن العثور على مزيد من التفاصيل حول هذه المتطلبات المحددة في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 15:113-129.