

المعيار الدولي للتقارير المالية IFRS 15

"الإيراد من العقود على العملاء"

1. مقدمة

يعتبر الإيراد عنصر مهم لمستخدمي القوائم المالية لتقييم أداء المنشأة ومركزها المالي. وبين هذا المعيار مبادئ التقرير عن المعلومات المفيدة لمستخدمي المعلومات المحاسبية حول طبيعة ومبالغ وتوقيت وحالات عدم التأكد الخاصة بالإيراد والتدفقات الناجمة عن العقود مع العملاء، وقد جاء هذا المعيار بشكل أساسي كبديل لمعاري المحاسبة الدوليين رقم 18 "الإيراد" ورقم 11 "عقود الإنشاءات" بسبب صعوبة تطبيق المعيارين المذكورين على الحالات المتداخلة والمعقدة للاعتراف بالإيراد.

ويحل معيار رقم 15 IFRS محل المعايير والتفسيرات ذوات الأرقام 11 IAS و 18 IAS و 13 IFRIC "برامج الولاء للعملاء" و 15 IFRIC "اتفاقيات تشييد العقارات" و 18 IFRIC "نقل الأصول من العملاء للمنشأة" و SIC-31 Revenue "عمليات المقايضة التي تتضمن مبادلة خدمات الاعلان". ويبدأ سريان مفعول هذا المعيار اعتباراً من 2018/1/1.

2. هدف المعيار Objective

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

3. نطاق المعيار Scope

- يتم تطبيق هذا المعيار على كافة العقود مع العملاء باستثناء ما يلي:
 - عقود الإيجار والتي تخضع لنطاق المعيار رقم 16 IFRS.
 - عقود التأمين والتي تخضع لنطاق المعيار رقم 17 IFRS.
 - الأدوات المالية والحقوق والالتزامات التعاقدية ضمن نطاق المعايير: 9 IFRS و 10 IFRS و 11 IFRS و 27 IAS و 28 IAS.
 - عمليات التبادل غير النقدية بين المنشآت العاملة في نفس نوع الصناعة والهادفة لتسهيل عملية بيع السلع للعملاء، فمثلاً هذا المعيار لا ينطبق على العقود بين شركتي نفط لتبادل النفط بينهما لمواجهة الطلب من العملاء في مواقع مختلفة في العالم.

4. التعريفات الرئيسية Key Definition

العقد Contract

هو اتفاق بين طرفين أو أكثر تنشئ حقوقاً والتزامات واجبة النفاذ.

العميل Customer

طرف تعاقد مع المنشأة للحصول على سلع أو خدمات هي نتاج الأنشطة العادية للمنشأة مقابل بدلاً أو عوضاً محدداً.

الدخل Income

هي الزيادة في الأصول أو النقص في الإلتزامات والتي تؤدي إلى زيادة في حقوق الملكية باستثناء مساهمات المالكين مثل رأس المال وغيرها.

الإيراد Revenue

الدخل الناشئ في دورة الأنشطة العادية للمنشأة.

إلتزامات الأداء Performance Obligation

الوعد الوارد في العقد مع العميل لتزويده (التحويل للعميل) إما سلع أو خدمات أو حزمة من السلع والخدمات القابلة للتمييز أو سلسلة من السلع والخدمات المتشابهة بشكل جوهري والتي لديها نفس النمط

سعر العملية Transaction Price

مبلغ العوض أو المقابل الذي تتوقع المنشأة أن يكون لها حق فيه مقابل تحويل سلع أو خدمات متعهد بها إلى العميل، باستثناء المبالغ المستلمة نيابة عن طرف ثالث

أصل العقد Contract Asset

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).

إلتزام العقد Contract Liability

إلتزام المنشأة بتحويل سلع أو خدمات إلى العميل تكون المنشأة مقابلها قد حصلت على مقابل نقدية مثلاً من العميل (أو أن يكون للعميل مبلغاً مستحقاً).

سعر البيع المستقل Stand-alone Selling Price

السعر الذي ستبيع به المنشأة سلعة أو خدمة متعهد بها بشكل منفصل إلى العميل.

المتطلبات المحاسبية للإيراد Accounting Requirements for Revenue

إن المبدأ الأساسي لمعيار التقرير المالي الدولي رقم 15 IFRS يقوم على أن تعترف المنشأة بالإيراد من العقود التي تتضمن نقل أو تحويل سلع أو خدمات للعملاء بمبلغ يمثل البذل (المقابل) المتوقع أن تحصل عليه المنشأة مقابل تلك السلع أو الخدمات المحولة للعميل. وبموجب هذا المعيار فإن المبدأ الأساسي للاعتراف بالإيراد يتم من خلال تطبيق نموذج المراحل الخمس The five-step Model Framework التالية:

5. المرحلة رقم (1): تحديد أو تعريف العقد مع العميل

1.5 تعتبر هذه المرحلة من مراحل الاعتراف المحاسبي، حيث تعتبر العقود مع العملاء تقع ضمن نطاق هذا المعيار عندما تنطبق كافة المعايير التالية:

- أ. أطراف العقد قد اتفقت على العقد (كتابياً أو شفهيّاً أو بموجب الممارسات المتعارف عليها في قطاع الأعمال) وأن تكون ملتزمة بأداء إلزاماتها.
- ب. تستطيع 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 (من المتوقع أن مخاطر وتوقيت ومبالغ التدفقات النقدية الخاصة بالمنشأة سوف تتأثر نتيجة العقد).
- هـ. من المحتمل تحصيل المنشأة العوض النقدي (المقابل) نتيجة عقد بيع السلعة أو تقديم الخدمة، مع الأخذ بالإعتبار قدرة ورغبة العميل على السداد.

2.5 دمج العقود Combination of Contracts:

يجب أن تدمج المنشأة اثنتين أو أكثر من العقود التي تُبرم في نفس الوقت أو في أوقات متقاربة مع نفس العميل (أو الأطراف ذات العلاقة مع العميل) وأن تقوم بمحاسبة العقود كعقد واحد إذا تم استيفاء واحد أو أكثر من المعايير التالية:

- أ. يتم التفاوض على العقود كحزمة واحدة ذات هدف تجاري واحد؛
- ب. يعتمد مبلغ العوض النقدي الذي يُدفع في عقد واحد على سعر أو تنفيذ عقد آخر؛ أو
- ج. تكون السلع أو الخدمات الموعود بها في العقود (أو بعض السلع أو الخدمات الموعود بها في كل من العقود) هي إلزام أداء واحد.

3.5 تعديلات العقد Contract Modifications:

قد يحدث أثناء تنفيذ العقد تعديلات على العقد بموافقة أطراف العقد. وقد تحدث التعديلات على كمية البضاعة المباعة أو الخدمة المقدمة أو على الأسعار المتفق عليها أو كلاهما وتسمى في قطاع المقاولات مثلاً "أوامر التغيرات". وقد حدّد المعيار أن التعديلات تعالج محاسبياً كعقد جديد منفصل عن العقد الأصلي إذا توفر الشرطان التاليان مجتمعان:

1. أن التعديل أضاف بضاعة أو خدمات محددة وجديدة خلاف المتعاقد عليها في العقد الأصلي.
2. أن سعر التعاقد على الكمية الإضافية محدد ويعكس الكمية الإضافية التي تم الاتفاق عليها، ويعكس السعر الذي تباع به الكمية الإضافية المتعاقد عليها لو تم بيعها بشكل منفصل خلال عمليات البيع العادية لدى المنشأة.

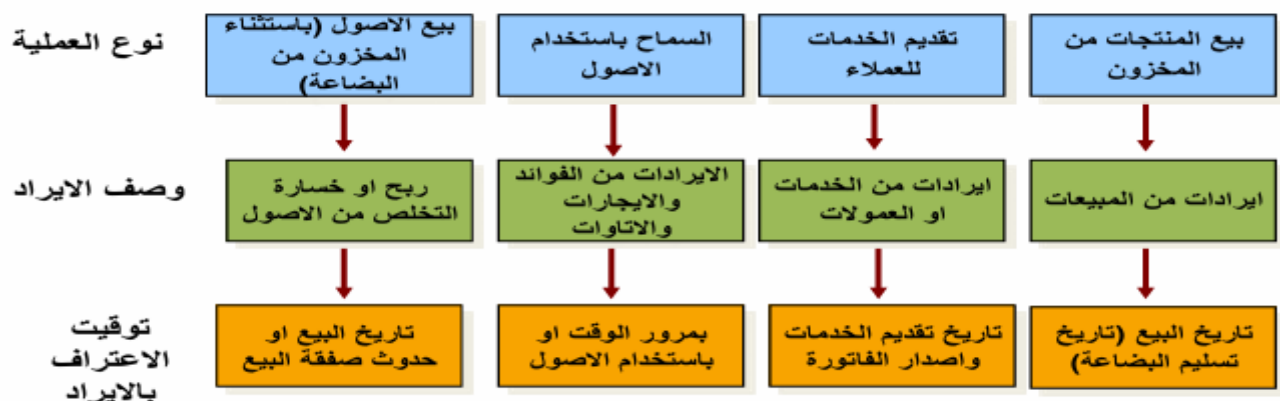
6. المرحلة رقم (2): تحديد التعهدات أو الإلتزامات الواجب أدائها بموجب العقد

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 إلتزام أداء:

1. سلعة أو خدمة (أو حزمة من السلع أو الخدمات) المستقلة التي من الممكن تمييزها بذاتها. أو
2. سلسلة من السلع أو الخدمات التي من الممكن تمييزها بذاتها ومتماثلة بشكل كبير ولها نفس نمط التحويل إلى العميل.

ويتم تطبيق القاعدة التالية عند فصل أو دمج إلتزامات الأداء:

- أ- إذا كانت إلتزامات الأداء لا تعتمد على بعضها البعض بشكل كبير أو غير مترابطة مع الوعود الأخرى الواردة في العقد، عندها يتم محاسبة كل إلتزام أداء بشكل منفصل.
- ب- إذا كانت إلتزامات الأداء في العقد معتمدة على بعضها البعض ومترابطة مع بعضها البعض، فإن هذه الإلتزامات يتم دمجها معاً ويتم محاسبتها كإلتزام أداء واحد.

التزامات الاداء المستقلة**Separate Performance Obligations—Step 2****حالات الاعتراف بالايراد**

7. المرحلة رقم (3): تحديد سعر العملية

تتضمن هذه المرحلة تحديد السعر أو قيمة الإيراد الذي سيتم تحديده للعقد وهو عادةً يكون واضح ومحدد. ولكن هناك حالات عديدة يكون قيمة الإيراد في العقد متغير ويعتمد على أحداث مستقبلية. وبهذا الخصوص يتطلب معيار رقم 15 IFRS ما يلي:

أ- يجب على المنشأة أن تأخذ بعين الاعتبار شروط العقد والممارسات التجارية الاعتيادية لتحديد سعر المعاملة. وسعر المعاملة هو مبلغ العوض النقدي "القيمة النقدية" الذي تتوقع المنشأة أن تحصل عليه مقابل نقل السلع أو الخدمات الموعود بها إلى العميل، باستثناء المبالغ التي يتم تحصيلها نيابة عن أطراف ثالثة، على سبيل المثال، ضريبة المبيعات القابلة للاسترداد. وقد يشمل العوض النقدي الموعود به في العقد المبرم مع العميل مبالغ ثابتة أو مبالغ متغيرة أو كليهما.

ب- تؤثر طبيعة وتوقيت ومبلغ العوض النقدي الموعود به من قبل العميل على تقدير سعر المعاملة. وعند تحديد سعر المعاملة، يجب على المنشأة أن تأخذ بعين الاعتبار الآثار المترتبة لكل مما

- العوض النقدي المتغير (والتقديرات المقيدة لها).

- وجود عنصر تمويل كبير في العقد (القيمة الزمنية للنقود).

- العوض غير النقدي. و

- العوض النقدي مستحق الدفع للعميل.

8. المرحلة رقم (4): تخصيص سعر العملية على بنود ومكونات العقد (توزيع سعر العملية على بنود التعهدات الواجب أدائها للعميل)

إذا تضمن العقد عدة بنود من الإيراد (تعهدات) يجب على المنشأة توزيع سعر العملية الإجمالي على تلك المكونات بشكل تناسبي على أساس أسعار البيع المنفصلة A Relative Stand-alone Selling

Price Basis لكل بند من بنود الإيراد في العقد. وإذا كانت تلك الأسعار غير معروفة ومحددة بشكل

واضح على المنشأة تقديرها. ويمكن استخدام عدة طرق للتقدير وتتضمن:

أ- مدخل تقييمات السوق المعدل Adjusted Market Assessment Approach

بموجب هذا المدخل تقوم المنشأة بتقييم السوق الذي تعمل به وتحديد السعر الذي يمكن للعملاء دفعة مقابل تلك السلعة أو الخدمة. ويمكن اللجوء إلى الأسعار السائدة لدى المنافسين في نفس السوق.

ب- مدخل التكلفة المتوقعة مضافاً لها هامش ربح Expected Cost Plus a Margin Approach

يمكن للمنشأة تقدير والتنبؤ بالتكلفة المتوقعة للسلعة أو الخدمة الواردة في العقد مع إضافة هامش ربح مناسب على تلك التكلفة (مدخل التكلفة + نسبة هامش ربح).

ج- مدخل القيمة المتبقية Residual Approach

يتم تقدير سعر البيع لأحد مكونات العقد الذي يتضمن عدة بنود (مكونات) من الإيراد ولم تتمكن المنشأة من تحديد الإيراد الخاص به كما يلي:

إيراد أحد بنود العقد = إجمالي سعر العملية للعقد ككل - مجموع الأسعار المشاهدة أو المحددة للسلع أو الخدمات الأخرى الواردة بالعقد

ويمكن استخدام هذا الأسلوب إذا كانت المنشأة تبيع نفس السلعة أو تقدم نفس الخدمة لعملاء آخرين بأسعار متفاوتة بشكل كبير، وإذا كان كانت المنشأة لم تضع سعر بيع محدد لتلك السلعة أو الخدمة ولم يتم بيع السلعة أو الخدمة سابقاً بسعر مفرد محدد.

تكاليف العقد Contract Costs

التكاليف الإضافية للحصول على عقد Incremental Costs of Obtaining a Contract

- يجب على المنشأة أن تثبت بالتكاليف الإضافية للحصول على عقد مع عميل على أنها أصل إذا كانت المنشأة تتوقع استرداد تلك التكاليف. والتكاليف 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.
- يجب الإقرار بتكاليف 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.
- 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.

9. المرحلة رقم (5): الإقرار بالإيراد عند وقاء المنشأة بتعهداتها الواردة بالعقد

- يتطلب معيار التقرير المالي الدولي رقم (15) أن تعترف المنشأة بالإيرادات عندما (أو حيثما) تستوفي المنشأة إلزام أداء عن طريق نقل السلعة أو الخدمة الموعود بها (أي الأصل) إلى العميل. وينقل الأصل عندما (أو حيثما) يحصل العميل على السيطرة على ذلك الأصل.
- تنقل المنشأة السيطرة على سلعة أو خدمة ما مع مرور الوقت، وتستوفي بالتالي إلزام الأداء وتعترف بالإيرادات مع مرور الوقت، إذا تم تحقيق أحد المعايير التالية:

1. يستلم العميل المنافع المتحققة عن أداء المنشأة ويستهلكها في نفس الوقت الذي تؤدي فيه المنشأة مهامها؛ ومن الأمثلة على ذلك الخدمات الروتينية أو المتكررة (مثل خدمة التنظيف)
2. يؤدي أداء المنشأة إلى إنشاء أو تعزيز أصل ما (على سبيل المثال، الأعمال قيد الإنجاز سواء أصل ملموس أو غير ملموس). يسيطر عليه العميل خلال إنشائه أو تعزيزه؛ أو
3. لا ينتج عن أداء المنشأة أصل ذي استخدام بديل للمنشأة ويكون لدى المنشأة حقاً قابلاً للإنفاذ في قبض دفعة عن الأداء المنجز حتى تاريخه.

طرق قياس الإنجاز المتحقق:

أساليب قياس الإنجاز المتحقق نحو الإستهفاء الكامل لإلتزام الأداء:

أ- أسلوب المخرجات **Output Methods**: تعترف أساليب المخرجات بالإيرادات على أساس القياس المباشر لقيمة السلع أو الخدمات المنقولة إلى العميل بالتناسب مع السلع أو الخدمات المتبقية الموعود بها بموجب العقد. تشمل أساليب المخرجات أسالياً معينة مثل مسوحات الأداء المنجز حتى تاريخه، وعمليات تقييم النتائج المتحققة، والمراحل التي تم بلوغها، والوقت المنقضي، والوحدات التي تم إنتاجها أو تسليمها.

ب- أسلوب المدخلات **Input Methods**:

تعترف أساليب المدخلات بالإيرادات على أساس جهود المنشأة أو مدخلاتها في إستهفاء إلتزام الأداء (على سبيل المثال، الموارد المستهلكة أو ساعات العمل المنقضية أو التكاليف المتكبدة أو الوقت المنقضي أو ساعات عمل الآلات المستخدمة) بالتناسب مع مجموع المدخلات المتوقعة في إستهفاء ذلك الإلتزام. إذا أستهفدت جهود المنشأة أو مدخلاتها بالتساوي طوال مدة الأداء، فقد يكون من المناسب للمنشأة أن تعترف بالإيرادات على أساس القسط الثابت.

نسبة الإنجاز = التكاليف الفعلية التراكمية حتى تاريخه

إجمالي التكاليف المقدرة للعقد بتاريخ نهاية المالية

10. حالات خاصة للاعتراف بالإيراد:

أولاً: إتفاقيات البيع وإعادة الشراء Repurchase Agreements

أ- تمثل اتفاقيات إعادة الشراء قيام المنشأة ببيع أصل للعميل مع وجود إلزام أو خيار (إما في نفس العقد أو في عقد آخر) لدى المنشأة بإعادة شراء الأصل. وقد يكون الأصل الذي تتم إعادة شرائه هو الأصل الذي تم أساساً بيعه إلى العميل، أو أصل يعتبر تقريباً مماثلاً لذلك الأصل، أو أصل آخر يعتبر الأصل المباع أساساً مكوناً له.

تأخذ اتفاقيات إعادة الشراء عموماً ثلاثة أشكال وكما يلي:

- أ- إلزام المنشأة بإعادة شراء الأصل (عقد آجل A forward).
- ب- حق المنشأة في إعادة شراء الأصل (خيار استدعاء A call option).
- ج- إلزام المنشأة بإعادة شراء الأصل بناءً على طلب العميل (خيار رد A put option).

وفيما يلي المعالجة المحاسبية للحالات السابقة:

إلزام المنشأة (عقد آجل) أو لديها الحق (خيار استدعاء) بإعادة شراء الأصل:

ثانياً: ترتيبات (اتفاقيات) الفوترة والإحتفاظ Bill-and-hold Arrangements

- إن اتفاقية الفوترة والإحتفاظ تمثل عقد تُصدر المنشأة بموجبه فاتورة للعميل عن المنتج الذي يبقى بحوزة المنشأة إلى أن يتم نقله إلى العميل عند نقطة زمنية محددة في المستقبل. على سبيل المثال، قد يطلب العميل من المنشأة إبرام مثل هذا العقد بسبب عدم وجود مساحة متوفرة للمنتج عند العميل أو بسبب التأخر في جداول إنتاج العميل.

ثالثاً: بضاعة الأمانة Consignment Arrangements

أ- يقوم عادةً تجار الجملة والمصنعين (المنشأة) بتسليم بضائعهم أو منتجاتهم إلى طرف آخر (مثل تاجر أو موزع) بغرض بيعها للعملاء النهائيين أي برسم البيع فإن هذه الترتيبات تسمى "بضاعة الأمانة" وتتميز تلك الترتيبات بما يلي:

1. تسيطر المنشأة على المنتج حتى وقوع حدث محدد، مثل بيع المنتج إلى أحد عملاء التاجر أو حتى انتهاء فترة محددة؛
2. تكون المنشأة قادرة على طلب إرجاع المنتج أو نقل المنتج إلى طرف ثالث (مثل تاجر آخر)؛ و
3. لا يترتب على التاجر إلزام غير مشروط لدفع ثمن المنتج (على الرغم من أنه قد تكون هناك حاجة لدفع تأمين).

ب- ويتم الاعتراف بإيرادات بيع البضاعة في دفاتر المنشأة عند بيع الوكيل (التاجر) البضاعة للعملاء النهائيين، وعندها ويعترف الوكيل (التاجر) بإيراد عمولة بيع بضاعة الأمانة.

رابعاً: الكفالات (الضمانات) Warranties

بموجب معيار التقرير المالي الدولي رقم (15) هناك نوعان من الكفالات المتعلقة ببيع منتج سواء كان سلعة أو خدمة هما:

1. **الكفالة تعتبر ضمن سعر بيع المنتج:** وهي كفالة تضمن للعميل أن المنتج يلبي المواصفات المتفق عليها وليس للعميل خيار شراء الكفالة بشكل منفصل، وفي هذه الحالة لا تعتبر الكفالة خدمة مستقلة ويتم تطبيق معيار المحاسبة الدولي رقم (37) "المخصصات، الإلتزامات المحتملة، والأصول المحتملة" بحيث يتم تكوين مخصص كفالات منتجات مبيعة.
2. **لا تعتبر الكفالة ضمن سعر بيع المنتج:** وهي كفالة تقدم خدمة الصيانة بالإضافة إلى ضمان تلبية المنتج للمواصفات المتفق عليها. ويكون للعميل خيار شراء الكفالة بشكل منفصل، في هذه الحالة تعتبر الكفالة خدمة مستقلة وعلى المنشأة محاسبة الكفالة الموعود بها كإلتزام أداء.

خامساً: الرسوم المقبوضة مقدماً وغير القابلة للإسترداد (وبعض التكاليف المتعلقة بها)

Non-refundable and Upfront Fees (and some related costs)

في بعض العقود تحمل المنشأة العميل رسوماً مقدمة، غير قابلة للرد. وتتضمن الأمثلة رسوم الإلتحاق في عقود عضوية النوادي الصحية، ورسوم التنفيع في عقود الاتصالات ورسوم التسجيل الأولية في المدارس الخاصة ورسوم الإعداد في بعض عقود الخدمات والرسوم الأولية في بعض عقود التوريد.

ويتم معالجة الرسوم التي تستلم من العميل لمرة واحدة في بداية الاشتراك من خلال توزيعها على الفترات الزمنية المتوقعة أن يستمر العميل خلالها في الاشتراك والاستفادة من الخدمة، وبالتالي لا يجوز الإعتراف بها كإيراد عند استلامها من العميل.

سادساً: منح التراخيص Licensing

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

أ- البرامج وتكنولوجيا المعلومات Software and Technology.

ب- الصور المتحركة والموسيقى وأشكال أخرى من وسائل الاتصال والترفيه، Motion pictures, music and other forms of media and entertainment.

ج- حقوق الامتياز Franchises.

د- براءات الاختراع والعلامات التجارية وحقوق الطبع Patents, Trademarks and

سابعاً: الأصول التعاقدية Contract Asset

إذا قامت المنشأة بتسليم العميل جزء من بضاعة متعاقد على بيعها أو تقديم خدمة متفق عليها، والعقد يشترط على المنشأة تسليم كامل مكونات العقد قبل مطالبة العميل بالسداد. فيتوجب على المنشأة في هذه الحالة أن تعرض في قائمة المركز المالي وبجانب الأصول ما يسمى "أصول تعاقدية" (Contract Asset) مطروحاً منها أية مبالغ تم استلامها من العميل وتتعلق بنفس العقد. بينما يظهر المبلغ المستحق للمنشأة كذمم مدينة على العميل إذا يتم إصدار فاتورة للعميل حتى تاريخ قائمة المركز المالي.

ثامناً: حقوق العملاء التي لم تتم ممارستها Customers' Unexercised Rights

- عند استلام المبلغ المدفوع مقدماً من العميل، تعترف المنشأة "بالإلتزام عقد" بالمبلغ المقبوض مقدماً مقابل أدائها لإلتزام بالتحويل أو أن تكون مستعدة لتحويل السلع أو الخدمات في المستقبل. ويجب على المنشأة أن تلغي إثبات إلتزام العقد ذلك (وإثبات إيراد) عندما تقوم بتحويل تلك السلع أو الخدمات، وبناءً عليه تستوفي إلتزامها بالأداء.
- يظهر في الميزانية وبجانب الإلتزامات للغير "إلتزامات تعاقدية" (Contract Liability)، إذا قام العميل بدفع ما هو مستحق عليه أو جزء منها ولم يتم بعد تسليم البضاعة له أو الخدمة المتعاقد عليها، وهذا يماثل الإيرادات المقبوضة مقدماً (دفعات نقدية مقدمة من العملاء). وتختلف المعالجة المحاسبية بعض الشيء في كون العقد قابل للإلغاء أو غير قابل للإلغاء.
- يجب على المنشأة أن تثبت الإلتزام (وليس إيراداً) مقابل أي عوض تم استلامه فيما يخص حقوق عميل لم تتم ممارستها وتكون المنشأة مطالبة بأن تحولها إلى طرف آخر، على سبيل المثال، تحولها للحكومية (الخزينة العامة) وفقاً للقوانين المنطبقة على الممتلكات غير المطالب بها.

11. العرض في القوائم المالية Presentation in Financial Statements

1. يتم عرض العقود مع العملاء في قائمة المركز المالي كالتزام أو أصل أو ذمم مدينة اعتماداً على العلاقة بين المنشأة المقدمة للخدمة أو السلعة (أداء المنشأة تجاه العميل) وكذلك اعتماداً على مدفوعات العميل.
2. إذا تم استلام مدفوعات مقدمة من العميل قبل تقديم الخدمات والسلع للعميل يتم الاعتراف بالتزامات للعقد في قائمة المركز المالي.
3. إذا قامت المنشأة بتحويل (نقل) بضاعة أو تقديم خدمات للعميل يتم الاعتراف بأصل أو الإعراف بـ ذمم مدينة عند عدم تسديد العميل المستحق عليه للمنشأة وكما يلي:

12. الإفصاحات Disclosures

تضمن المعيار العديد من الإفصاحات وتشمل:

- على المنشأة تقديم إفصاحات كافية لتمكين مستخدمي المعلومات المحاسبية من فهم طبيعة وتوقيت ومبالغ وحالات عدم التأكد الخاصة بالإيراد وبالتدفقات النقدية من العقود مع العملاء.
- على المنشأة الإفصاح عن معلومات كمية ووصفية حول ما يلي:
 - عقودها مع العملاء.
 - الأحكام الهامة والتقديرات عليها عند تطبيق إرشادات هذا المعيار على العقود مع العملاء.
 - أية أصول مُعترف بها ناتجة عن تكاليف الحصول على العقود مع العملاء وإنجاز تلك العقود.

13. ملحق: المعالجة المحاسبية لعقود الإنشاءات وفق معيار التقرير المالي الدولي رقم 15

عقد الإنشاء Construction Contract هو عقد يتم بين طرفين المقاول والعميل بشروط محددة لإنشاء أصل أو مجموعة من الأصول المترابطة أو التي تعتمد على بعضها من حيث التصميم والتقنية والوظيفة أو الغاية النهائية منها.

• أنواع عقود الإنشاء وفق طريقة تسعير إيراد العقد:

وفقاً لطريقة تسعير عقد الإنشاء وتحديد إيراد العقد بالنسبة للمقاول، تقسم عقود الإنشاء إلى:

أ- **العقد ذو السعر المحدد Fixed Price Contract** هو عقد إنشاء يحدد سعره بشكل ثابت، أو يحدد فيه سعر ثابت للوحدة المنتجة في العقد، مع احتمالية أن يكون خاضع لشروط تصاعد التكاليف.

ب- **عقد التكلفة زائد نسبة Cost – plus Contract** هو عقد يتم فيه الاتفاق بين المقاول والعميل على تحديد سعر العقد من خلال مجموع التكاليف الفعلية المنفقة على العقد مع إضافة إما رقم ثابت أو نسبة محددة من التكاليف الفعلية المتكبدة.

• أنواع عقود الإنشاء وفقاً لطول فترة العقد:

وفقاً لطول فترة العقد تقسم عقود الإنشاء إلى نوعين هما:

أ- **عقود إنشاءات قصيرة الأجل Short-Term Contract** وهي العقود التي يتم تنفيذها وتسليمها للعميل خلال نفس الفترة التي يتم فيها التعاقد. ولا توجد أية مشكلة في تحديد أرباح العقد حيث يتم الإقرار بإيراد العقد بالكامل والمصاريف المتعلقة بالعقد بذات الفترة المالية.

ب- **عقود إنشاءات طويلة الأجل Long-Term Contract** وهي العقود التي يتم تنفيذها على مدار أكثر من فترة محاسبية واحدة. وهذا النوع من العقود بحاجة لمعالجة محاسبية خاصة نظراً لإمتداد تحقق الإيراد وتكبد المصاريف المتعلقة بالعقد لأكثر من فترة واحدة وضخم حجم تلك العقود.

2.13 مكونات وقياس إيراد عقود الإنشاء Contract Revenue

يقاس إيراد العقد بالقيمة العادلة للمقابل المستلم أو الذي سيستلم، وتتأثر عملية قياس إيراد العقد بأحداث مستقبلية يكتنفها حالة عدم التأكد. ويتطلب الأمر غالباً إعادة النظر في التقديرات عند وقوع الأحداث أو زوال حالات عدم التأكد. وعليه يمكن أن يتغير إيراد العقد من فترة لأخرى لأسباب منها، على سبيل

3.13 تكاليف عقد الإنشاء Contract Costs

تتضمن تكاليف عقد الإنشاء ما يلي:

أ- التكاليف المتعلقة مباشرة بعقد محدد.

ب- التكاليف المرتبطة بنشاط المقاولات بشكل عام والتي يمكن تخصيصها للعقد. مثل التأمين، تكاليف التصميم والمساعدات الفنية التي لا ترتبط مباشرة بعقد محدد ويمكن تخصيصها على العقود، ومصاريف الإنشاء غير المباشرة.

ج- التكاليف الأخرى التي يتم تحميلها على العميل بموجب شروط العقد.

4.13 الاعتراف بإيراد عقد الإنشاء ومصروفاته

ويتطلب معيار التقرير المالي الدولي رقم (15) الاعتراف بالإيرادات والتكاليف المرتبطة بعقد الإنشاء كإيراد ومصروف وفق درجة أو نسبة إنجاز العقد بتاريخ قائمة المركز المالي عندما يمكن تقدير نتائج العقد بموثوقية ولا يسمح المعيار المذكور استخدام طريقة العقود أو المقابلة المنتهية كونها لا تتوافق مع أساس الاستحقاق ومبدأ المقابلة. ويجب الاعتراف بالخسائر المتوقعة مباشرة كمصروف. وتنتج الخسائر المتوقعة عندما يكون محتملاً أن تزيد تكاليف العقد الكلية عن إيراد العقد الكلي وبالتالي يتم الاعتراف بالخسارة المتوقعة كمصروف فوراً، وسيتم التطرق لمعالجة الخسارة المتوقعة في هذا الفصل لاحقاً.

أساليب تقدير نسبة الإنجاز

يمكن تقدير نسبة إنجاز العقد بطرق عديدة، وتستخدم المنشأة الأسلوب الذي يقيس العمل المنجز بصورة موثوقة. وإعتماداً على طبيعة العقد يمكن أن تشمل هذه الطرق ما يلي:

- أ- نسبة التكاليف المتكبدة للعمل المنجز حتى تاريخه إلى التكاليف الكلية المقدرة للعقد؛ وهو أسلوب المدخلات **Input Method** وهو الذي يعتمد تكاليف العقد منهجاً أو أساساً لتحديد نسبة الإتمام.
- ب- معاينة أو مسح العمل المنجز؛ أو

- ج- الإنجاز الفعلي لجزء من العمل المتعاقد عليه، وهو أسلوب المخرجات **Output Method** وهو الذي يعتمد مخرجات العقد (وحدات الإنتاج التام) منهجاً أو أساساً لتحديد نسبة الإتمام.

إن الدفعات المستلمة عن العمل المنجز والدفعات المقدمة من العملاء لا تعكس في كثير من الحالات العمل الذي تم إنجازه.

5.13 المعالجة المحاسبية للخسائر المحتملة لعقد الإنشاء الخاسر

عندما لا يمكن تقدير نتائج عقد الإنشاء بموثوقية فإنه:

- أ- يتم الاعتراف بالإيراد بمقدار التكاليف المتكبدة والتي من المحتمل إستردادها وهي ما تعرف بطريقة إسترداد التكلفة.

- ب- يجب الاعتراف بتكاليف العقد كمصروف خلال نفس الفترة التي تم فيها تكبد التكاليف.

وبما أنه لا يمكن تقدير نتائج العقد بموثوقية فلا يتم الاعتراف بأي أرباح، وإذا كانت التقديرات تشير إلى أن إجمالي تكاليف العقد تزيد عن إيراد العقد الكلي يتم الاعتراف بالخسائر المتوقعة عن عقد الإنشاء كمصروف فوراً كما ذكر سابقاً.