

نظرة عامة على معيار الإيراد IFRS 15



الأستاذ/ أحمد حسين معوض

عضو جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية

التفسير المحاسبى الدولى رقم ١٨ «نقل الأصول من العملاء»

التفسير المحاسبى الدولى 31 SIC «عمليات المقايضة التى تحتوى على خدمات إعلانية»

كما استبعد المعيار الإيرادات الناتجة من بعض المعاملات الأخرى وأهمها:

عقود التأجير والتى تقع ضمن نطاق المعيار المحاسبى الدولى رقم ١٧ حتى تطبيق المعيار الدولى للتقارير المالية رقم ١٦ بدءاً من عام ٢٠١٩.

عقود التأمين والتى تقع ضمن نطاق المعيار المحاسبى الدولى للتقارير المالية رقم ٤ حتى تطبيق المعيار الدولى للتقارير المالية رقم ١٧ بدءاً من عام ٢٠٢١.

الأدوات المالية والتى تقع ضمن نطاق المعيار الدولى للتقارير المالية رقم ٩ والذى بدأ تطبيقه فى عام ٢٠١٨.

بالإضافة الى عدد من المعاملات الأخرى والتى تقع ضمن نطاق معايير محاسبية أخرى

صدر المعيار الدولى للتقارير المالية «الإيراد من عقود العملاء» فى مايو ٢٠١٥ ، وذلك بعد فترة طويلة من التحضيرات ، كما صدر عدد من التعديلات على النسخة الأولية للمعيار بعد ذلك التاريخ.

المعيار الدولى للتقارير المالية رقم ١٥ «الإيراد من العقود مع العملاء» هو نتاج عمل مشترك بين مجلس معايير المحاسبة الدولية و مجلس معايير المحاسبة الأمريكية ، حيث دعت الحاجة تلك الجهات إلى العمل على ايجاد إتساق بين المعايير المختلفة فيما يتعلق بتسجيل الإيرادات.

المعيار الدولى للتقارير المالية رقم ١٥ يلغى ويحل محل عدد من المعايير والتفسيرات المحاسبية التى نظمت معالجات الإعراف بالإيراد كما يلى:

المعيار المحاسبى الدولى رقم ١٨ «الإيراد»

المعيار المحاسبى الدولى رقم ١١ «عقود الإنشاءات»

التفسير المحاسبى الدولى رقم ١٣ «برامج ولاء العملاء»

التفسير المحاسبى الدولى رقم ١٥ «اتفاقيات إنشاء العقارات»

يوضح الشكل الآتي التغيير في نطاق تغطية المعاملات بين المعيار الجديد والمعايير المستبدلة:

المعايير الحالية (المستبدله)		المتطلبات الجديدة	
الاعتراف بالإيراد		الإيراد من العقود مع العملاء	
IAS 11 IAS 18 IAS 18 IFRIC 15	عقود الانشاءات بيع السلع بيع الخدمات اتفاقيات انشاء العقارات	IFRS 15	علي مدي زمني او عند نقطه من الزمن
IAS 18	الاتاوات		قواعد جديده للإيراد من الاتاوات
IFRIC 13	برامج ولاء العملاء		قواعد جديده لاختيارات لمعالجه السلع والخدمات الاضافيه
IFRIC 18 SIC 31	نقل الاصول من العملاء عمليات المقايضه التي تحتوي علي خدمات اعلانيه		ارشادات عن مكون المقابل غير النقدي في سعر المعامله
IAS 18 IAS 18	ايرادات من الفوائد ايرادات من التوزيعات	الإيرادات الأخرى	
		IAS 39 or IFRS 9	ايرادات من الفوائد ايرادات من التوزيعات

يتضح لنا من اشتراك الجهات المنوطة بإعداد وتعديل المعايير المحاسبية الدولية والأمريكية في إعداد المعيار الدولي للتقارير المالية رقم ١٥ والقيام بتجميع العديد من المعاملات المتعلقة بالإيراد تحت مظلة واحدة ، رغبة تلك الجهات في تحقيق عدد من الأهداف منها معالجة عدم الإتساق بين أساليب الإيعتراف بالإيراد مما يؤدي إلى تحسين المقارنة بين الشركات والقطاعات والأسواق بالإضافة إلى تقليل التعقيدات من حيث وجود منهجية واحدة تقوم الشركات بالإحتكام إليها عند الإيعتراف بإيراد عدد كبير من المعاملات التي تقوم بها.

أهم الإختلافات

- بشكل عام كان المعيار المحاسبى الدولي رقم ١٨ «الإيراد» يقوم بالفرقة بين السلع المباعة والخدمات المقدمة للعملاء ، حيث يتم الإيعتراف بإيرادات بيع السلع عند انتقال المخاطر والمغانم المرتبطة بالسلعة للعميل ، بينما يتم الإيعتراف بالإيراد الناتج عن تقديم الخدمات على مدار فترة تقديم الخدمة.

خلافًا لما سبق ، قام المعيار الدولي للتقارير المالية رقم ١٥ بتوحيد النظرة والمعالجة للإيرادات الناتجة من بيع السلع أو تقديم الخدمات ، كما قدم مفهوم تعهدات الأداء ، ووضع معايير واضحة يتم من خلالها الإيعتراف بالإيراد على مدى زمني أو عند نقطة من الزمن وذلك عند الوفاء

بتعهدات الأداء الموجودة بالعقود مع العملاء وذلك لكل تعهد أداء على حدة بغض النظر عن كونه يتمثل في تقديم خدمة أو بيع سلعة.

- قام المعيار رقم ١٥ أيضا بإستبدال مفهوم انتقال المخاطر والمغانم بمفهوم آخر وهو انتقال السيطرة للعميل وذلك للحكم على مدى قيام المنشأة بالوفاء بتعهدات الأداء الموجودة بالعقود مع العملاء ، وتشمل المؤشرات الدالة على انتقال السيطرة للعميل ما يلي: تحويل الحيازة المادية للأصل، قبول العميل للأصل، انتقال الحق القانونى فى الأصل، وجود حق حالى للمنشأة فى دفعات مقابل الأصل وامتلاك العميل للمنافع وتعرضه للمخاطر الناتجة عن امتلاك الأصل.

- تقديم معيار رقم ١٥ للعديد من الإفصاحات والمعلومات القطاعية المتعلقة بالإيرادات مما يضمن حصول مستخدم القوائم المالية على صورة أوضح لنشاطات المنشأة وأنواع العقود المبرمة ، كما يقدم المعيار العديد من الإرشادات والقواعد لتسهيل التطبيق وتجنب عدم الإتساق والإختلافات فى المعالجات.

نموذج الخمس خطوات

يقوم المعيار الدولى للتقارير المالية رقم ١٥ على نموذج واحد شامل يتم من خلاله الإعراف بالإيراد بنفس النسق الذى يتم به تحويل السلع المباعة أو الخدمات المقدمة للعميل وبمبلغ يساوى ما تعتقد المنشأة أنها تستحقه مقابل تحويل تلك السلع والخدمات.

الخطوة الأولى – تحديد العقد مع العميل

يتطلب تطبيق معيار الإيراد وجود عقد ملزم قانونا مع عميل سواء كان هذا العقد مكتوبا ، شفهي ، أو متعارف عليه وملزم طبقا للممارسات التجارية السائدة ، كما يجب أن يتحقق فيه كل مايلي:

موافقه اطراف العقد والتزامهم بتنفيذه	امكانيه تحديد حقوق كل طرف للسلع والخدمات التي سيتم تحويلها.
امكانيه تحديد شروط السداد.	وجود مضمون تجاري للعقد (توقع تغير مخاطر/توقيت/ مبلغ التدفقات النقدية نتيجه للعقد)
من المتوقع ان تحصل المنشأة المقابل المستحق لها نظير تحويل السلع او الخدمات للعميل	

الخطوة الثانية – تحديد إلتزامات الأداء فى العقد

يجب على المنشأة عند نشأة العقد تقييم السلع أو الخدمات المتعهد بها فى العقد مع العميل ويجب عليها تحديد كل تعهد بتحويل مايلي إلى العميل على أنه التزام أداء:

- سلعة أو خدمة من الممكن تمييزها بذاتها؛ أو سلسلة سلع أو خدمات من الممكن تمييزها بذاتها ومتماثلة بشكل كبير ولها نفس نمط التحويل إلى العميل.

ولتحديد ما إذا كانت السلعة أو الخدمة المقدمة للعميل مميزة (من الممكن تمييزها بذاتها) وبالتالي ينطبق عليها مفهوم تعهد الأداء ، يجب أن يتحقق شرطان وهما:

- أن تكون السلعة أو الخدمة مميزة فى سياق العقد، أى منصوص عليها صراحة أو مفهومة ضمنيا بحكم الممارسات التجارية السائدة أو سابق تعاملات الشركة (على سبيل المثال: بعض خدمات الضمان قد يكون غير منصوص عليها فى العقد ولكن متفق عليها ضمنيا طبقا لسابق تعاملات الشركة مع عملائها

ويعرف المعيار العميل بأنه طرف تعاقد مع المنشأة للحصول على سلع أو خدمات فى نظير مقابل علما بأن تلك السلع أو الخدمات تعد من مخرجات الأنشطة المعتادة للمنشأة ، ولذا يجب التدقيق عند تحديد العلاقات التعاقدية بين الأطراف حيث من الممكن فى بعض الترتيبات التى تتضمن أكثر من طرف وجود علاقة شراكة تخرج من نطاق تطبيق معيار الإيراد من عقود العملاء.

جدير بالذكر أيضا أن قدرة أحد الأطراف على إنهاء العقد منفردا بدون تعويض الطرف الآخر ينفى وجود عقد ملزم وحيث أن كون العقد ملزما هى مسألة قانونية ، لذلك فقد تختلف الشروط والتطبيقات المتعلقة بها بإختلاف الأسواق والنطاقات القضائية.

وفى حالة الإنتهاء الى عدم وجود عقد ملزم قانونا ، فإنه يجب على المنشأة الإعراف بالإيرادات عند الوفاء بكل التزاماتها والحصول على المقابل بشكل نهائى.

وبالتالى فالمبلغ الذى يقوم العميل بسداده يتضمن جزئيا مقابل تلك الخدمات والتي يجب معاملتها كتعهدات أداء منفصلة)

من الممارسات التجارية والبنود الموجودة بالعقود والتي تتضمن معاملات يجب فصلها كتعهدات أداء منفصلة.

الخطوة الثالثة - تحديد سعر المعاملة

يجب على المنشأة أن تأخذ في الاعتبار شروط العقد وممارساتها التجارية المعتادة لتحديد سعر المعاملة والذي يتمثل فى القيمة الذي تتوقع المنشأة أن يكون لها حق فيها مقابل تحويل السلع أو الخدمات المتعهد بها إلى العميل باستثناء المبالغ التي يتم تحصيلها بالنيابة عن أطراف ثالثة (على سبيل المثال: ضرائب المبيعات).

قد يتضمن المقابل المتعهد به في عقد مع عميل مبالغ ثابتة أو مبالغ متغيرة أو كليهما حيث يرتبط المقابل أحيانا بنسبة من المبيعات أو وجود حوافز للإنتهاء من الأعمال قبل الميعاد المحدد وخصومات اذا ما تم تخطى الوقت المسموح ، وبطبيعة الحال تؤثر طبيعة وتوقيت ومبلغ المقابل المتعهد به من العميل على تقدير سعر المعاملة، لذا فمن الواجب أخذ العوامل التالية فى الاعتبار عند تحديد سعر المعاملة:

المقابل المتغير

حيث قام المعيار بذكر طريقتين لتقدير المقابل المتغير

• القيمة المتوقعة ، وتستخدم عند وجود عدد كبير من النتائج المحتملة حيث يتم احتساب المبلغ الممثل لمجموع النتائج الممكنة مرجحة بنسب حدوثها.

• المبلغ الأكثر احتمالية ، وتستخدم عند وجود نتيجتين ممكنتين يتم ترجيح أحدهما.

تقييد التقديرات للمقابل المتغير

ينص المعيار على وجوب تقييد الإعراف بالجزء المتغير من سعر المعاملة الى المدى الذي يكون فيه من المرجح بدرجة عالية ألا يحدث رد جوهرى لهذا الجزء عند انجلاء ظروف عدم التأكد المرتبطة بالمقابل المتغير ، وذلك لكي لا يتم رد ايراد سبق الاعتراف به.

وجود مكون تمويلي مهم في العقد

قد تتضمن المعاملة وجود شكل من أشكال التمويل الضمنى ومن مؤشرات ذلك:

• وجود فرق بين مبلغ المقابل وسعر البيع النقدي للسلع أو الخدمات المتعهد بها.

• أن تكون السلعة من الممكن تمييزها بذاتها، أى لدى العميل قدرة على الإستفادة منها بذاتها أو مع موارد أخرى متاحة له (على سبيل المثال: قيام منشأة ما ببيع مادة فعالة لشركة أدوية لتصنيع دواء معين، هنا يمكن للشركة الإستفادة من المادة المشتراه فى تصنيع الدواء حيث تمتلك القدرة والموارد اللازمة، أما فى حالة ضرورة قيام المنشأة بالترخيص للشركة باستخدام تلك المادة فى تصنيع الدواء بمقابل معين، فلا يستطيع العميل استخدام المنتج بدون الحصول على الترخيص والعكس صحيح، هنا قد يكون من الأنسب اعتبار بيع المادة الفعالة والترخيص بإستخدامها كتعهد أداء واحد)

يجب أن تقوم المنشأة بتحديد تعهدات الأداء المميزة الموجودة فى العقد طبقا لشروط المعيار أو تجميع عدد من السلع المباعة أو الخدمات المقدمة فى تعهد أداء واحد فى حالة عدم انطباق أحد الشروط السابقة أو اعتماد تعهدات الأداء تلك على بعضها أو ارتباطها بدرجة عالية، فعند قيام مقاول مثلا بالتعاقد مع عميل لتسليم مستشفى معد للتشغيل بكامل تجهيزاته فان ايجاد التكامل اللازم بين كل المعدات والتركيبات يمثل جزء هام من الخدمات المقدمة ولذا فقد يكون من الأنسب كما فى الحالة السابقة اعتبار كل الأعمال تقع تحت تعهد أداء واحد وهو تسليم المستشفى جاهزا للتشغيل.

من الممكن أيضا اعتبار سلسلة من السلع أو الخدمات المقدمة للعميل كتعهد أداء واحد فى حالة كون تلك السلع أو الخدمات متشابهة جوهريا ، يتم الوفاء بها على مدى زمنى ، ويتم اتباع نفس الطريقة لقياس مدى تقدم المنشأة نحو الوفاء بالتزام الأداء لتحويل تلك السلع أو الخدمات (الممكن تمييزها بذاتها) ضمن السلسلة للعميل (على سبيل المثال: خدمات إعداد قوائم أجور الموظفين شهريا والتي تتم بعقد سنوى مع العميل).

بغرض التوافق مع متطلبات المعيار الجديد من الضروري أن تقوم المنشآت بتحليل العقود المبرمة مع عملائها لتحديد تعهدات الأداء الموجودة بها سواء المنصوص عليها أو الضمنية ، فمثلا قيام بعض الشركات بمنح عملائها - فى حالة شرائهم لمنتجات معينة - خصما على المشتريات المستقبلية ، يعطي هؤلاء العملاء حقا لا يتوافر لغيرهم ، أيضا بعض انواع الضمان أو خدمات الصيانة الدائمة المرتبطة بشراء منتج معين ، وغير ذلك

• طول الوقت المتوقع بين قيام المنشأة بتحويل السلع أو الخدمات المتعهد بها إلى العميل وقيام العميل بالسداد مقابل تلك السلع أو الخدمات.

ومما يصح ذكره أيضا في هذا السياق أنه في حالة احتساب القيمة الحالية للمقابل المتعهد به للوصول إلى سعر المعاملة ، يجب على المنشأة استخدام معدل العائد الذي كان سيتم تطبيقه في عملية تمويل بين الطرفين أخذا في الاعتبار العوامل الهامة كخطر الائتمان المرتبط بالمقترض.

المقابل غير النقدي

وفي تلك الحالة يتم احتساب القيمة العادلة للمقابل غير النقدي للوصول إلى سعر المعاملة.

الخطوة الرابعة - توزيع سعر المعاملة على التزامات الأداء

بعد ما تم تحديد سعر المعاملة في الخطوة السابقة ، يتم توزيع سعر المعاملة على كل التزامات الأداء التي تم تحديدها (سلعة أو خدمة من الممكن تمييزها بذاتها) ، وذلك على أساس سعر البيع النسبي المستقل لكل التزام أداء والذي يتم تحديده في بداية العقد.

سعر البيع المستقل هو السعر الذي تقوم المنشأة بتطبيقه لبيع السلعة أو الخدمة للعميل بشكل منفصل ، ولتحقيق هدف التوزيع ، ذكر المعيار عدة طرق بديلة لاستخدامها في حالة عدم إمكانية رصد سعر البيع المستقل لكل التزام أداء وهي كالتالي:

• منهج التكلفة المتوقعة زائدا الهامش (والذي يتم من خلاله تقدير تكلفة الوفاء بتعهد الأداء وإضافة هامش ربح مناسب).

• منهج التقويم المعدل للسوق (حيث يتم تقدير المبلغ المتوقع تحصيله من العميل مقابل السلعة أو الخدمة ويتضمن أيضا هذا المنهج الرجوع إلى أسعار البيع لدى المنافسين وتعديلها بما يتناسب مع تكاليف المنشأة وهامش ربحها).

• منهج القيمة المتبقية (وفيه يتم تقدير سعر البيع المستقل لتعهد أداء معين كمتعم لإجمالي قيمة العقد بعد خصم أسعار البيع لتعهدات الأداء الأخرى وذلك فقط في حالة السعر غير المؤكد أو المتغير بشدة وبعد تطبيق ضوابط معينة).

لا تتم إعادة توزيع لسعر المعاملة مستقبلا في حالة التغير في أسعار البيع المستقلة لتعهدات الأداء والتي تم

تقديرها في بداية العقد ، بينما في حالة التغير في سعر المعاملة يتم توزيع تلك التغيرات على كل التزامات الأداء (بناء على التوزيع الأولي) إلا في حالة ارتباط جزء من التغير في سعر المعاملة بأحد الإلتزامات بشكل كامل.

وبالمثل فانه في حالة وجود خصم على سعر المعاملة يتم توزيعه نسبيا على الإلتزامات الأداء الموجوده بالعقد إلا في حالة وجود دليل على ارتباط ذلك الخصم بالتزام أداء محدد أو أكثر (مجموعة من التزامات الأداء) وأيضا عند استيفاء ضوابط معينة.

الخطوة الخامسة - الاعتراف بالإيراد

يجب على المنشأة أن تقرر عند نشأة العقد ما إذا كانت تفي بالتزام الأداء على مدى زمني أو عند نقطة من الزمن.

ويقدم معيار الإيراد من عقود العملاء ضوابط محددة للحالات التي يتم فيها الاعتراف بالإيراد على مدى زمني، وهي كالتالي:

١. يتلقى العميل المنافع التي تنتج عن أداء المنشأة ويستهلكها في نفس الوقت الذي تقوم المنشأة فيه بالأداء، على سبيل المثال قيام العميل بعرض منتجاته على موقع الكتروني أو العقود السنوية لخدمات التنظيف التي تقوم بها الشركات المتخصصة في هذا المجال لصالح عملائها.

وفي الحالات التي قد يصعب فيها تحديد مدى وجود ذلك الضابط من عدمه ، فيعتبر أن الوفاء بتعهد الأداء يتم على مدى زمني إذا استطاعت المنشأة - افتراضيا - اثبات أنه حال انتهاء العقد وقيام العميل بالتعاقد مع منشأة أخرى لاستكمال باقى الأعمال (تعهدات الأداء) ، لن ينتج عن ذلك قيام المنشأة الأخرى بإعادة تنفيذ جزء هام من الأعمال التي سبق وقامت بها المنشأة ، وتعد خدمات النقل أيضا مثالا جيدا لهذا الضابط.

٢. يترتب علي وفاء المنشأة بالتزاماتها انشاء أو تحسين أصل يسيطر عليه العميل ، ومن أمثلة ذلك: الأعمال تحت التنفيذ علي أرض مملوكة للعميل كإعمال البناء لوحدات سكنية أو أعمال رصف مشروع سكني بالمواصفات المطلوبة من العميل وتحت إشرافه.

٣. يترتب علي وفاء المنشأة بالتزاماتها انشاء أصل ليس له استخدام بديل للمنشأة ويكون للمنشأة حق واجب النفاذ في تحصيل مقابل الأداء المكتمل حتى تاريخه.

تكاليف العقود

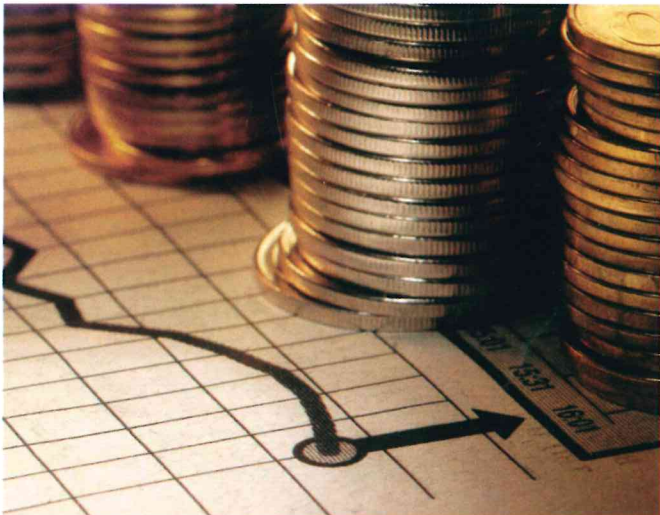
يقدم المعيار إرشادات حول معالجة التكاليف المرتبطة بالعقود مع العملاء حينما لا تقع تلك التكاليف في نطاق معيار آخر ، فقد يكون الغرض من التكاليف المتكبدة هو الحصول على عقد أو الوفاء بتعهدات أداء متعاقد عليها.

لا تعد تكاليف الحصول على عقد التي سيتم تحملها بغض النظر عن نجاح مساعي الحصول على العقد من عدمه تكاليف واجبة الرسملة حيث يتم تحميلها على قائمة الأرباح أو الخسائر (على سبيل المثال تكلفة إعداد دراسة وتقديم عرض فني للعميل) ، بينما يتم رسملة التكاليف الإضافية المرتبطة بالحصول على العقد كعمولات البيع المستحقة عند توقيع العقود.

وإذا كانت فترة الإستهلاك المتوقعة للتكاليف المرسملة أقل من سنة ، يمكن تطبيق الإعفاء الوارد بالمعيار وعدم رسملة تلك التكاليف.

أما عن تكاليف الوفاء بعقد (الوفاء بتعهدات أداء) فإذا كانت تلك التكاليف لا تقع ضمن نطاق معيار آخر (على سبيل المثال معيار المحاسبة الدولي ٢ «المخزون» أو معيار المحاسبة الدولي ١٦ «العقارات والآلات والمعدات» أو معيار المحاسبة الدولي ٣٨ «الأصول غير الملموسة» فيجب على المنشأة رسملة تلك التكاليف فقط إذا كانت تستوفي كل الضوابط التالية:

أ. التكاليف المتكبدة تتعلق بشكل مباشر بعقد حالي أو عقد متوقع الحصول عليه وبإمكان المنشأة تمييزه بشكل محدد ، حيث من الممكن أن تكون تلك التكاليف مرتبطة بخدمة تقدم في إطار عقد تحت التجديد أو تكاليف تصميم أصل سيتم تحويله للعميل في إطار عقد على وشك الموافقة عليه وتوقيعه.



وقد قام مجلس معايير المحاسبة الدولية بإضافة ذلك الضابط لملاحظته صعوبة تطبيق الضابطين ١ ، ٢ في بعض الحالات. حيث أن ذلك الشرط يختص بالأعمال المحددة لعمل بعينه كخدمات الإستشارات مثلا والتي يتم فيها إعداد تقرير مهني للعميل أو تصنيع منتج معين بمواصفات خاصة يصعب معها بيع ذلك المنتج لعمل آخر.

ويعتبر الأصل بلا استخدام بديل للمنشأة إذا كانت المنشأة مقيدة بموجب العقد من توجيه الأصل لإستخدام آخر أثناء الإنشاء أو التحسين لصالح العميل أو حتى عند وجود صعوبة عملية في بيعه أو استخدامه بواسطة طرف آخر نظرا لتصميم الأصل حسب مواصفات عميل معين.

وكما ذكر المعيار في الشرط رقم ٣ أعلاه فإن وجود حق واجب النفاذ للمنشأة في تحصيل مقابل الأداء المكتمل حتى تاريخه هو جزء من أساسيات التطبيق ، ولتقييم مدى وجود هذا الحق من عدمه يجب الأخذ في الإعتبار شروط التعاقد والقوانين ذات الصلة ، حيث أنه ليس بالضرورة وجود حق للمنشأة في مبلغ محدد وإنما يجب أن يكون للمنشأة الحق - طوال فترة التعاقد - في تحصيل مبلغ يمثل التكاليف المتكبدة للوفاء بتعهدات الأداء المكتملة حتى تاريخه بالإضافة إلى هامش ربح معقول وذلك إذا تم إنهاء التعاقد من طرف العميل مثلا ولأسباب غير متعلقة بفشل المنشأة في الوفاء بتعهداتها من حيث التنفيذ.

قياس التقدم في الأداء

يجب على المنشأة أن تطبق طريقة واحدة لقياس التقدم نحو الوفاء بالتزام الأداء على مدى زمني ، كما يجب أن تطبق الطريقة المختارة بشكل متسق على إلتزامات الأداء المشابهة وفي الظروف المشابهة.

أما في الحالات التي تكون فيها المنشأة غير قادرة - بشكل معقول - على القيام بذلك القياس ولكنها تتوقع استرداد التكاليف التي تم تكبدها في الوفاء بالتزام الأداء، في تلك الظروف يجب على المنشأة أن تثبت إيراد فقط في حدود التكاليف التي تم تكبدها.

ومن الطرق المتعارف عليها لعمل ذلك القياس :

طريقة المخرجات ومن أمثلتها : استقصاء الأداء المكتمل حتى تاريخه، تقديرات النتائج المحققة ، المعالم المحددة التي تم الوصول إليها، الوحدات المنتجة أو المسلمة.

طريقة المدخلات ومن أمثلتها : الموارد المستخدمة، ساعات العمل المنصرفة، التكلفة المتكبدة أو ساعات استخدام الآلات.

ب. التكاليف تحقق أو تحسن موارد للمنشأة سيتم استخدامها في الوفاء (أو الاستمرار في الوفاء) بتعهدات الأداء في المستقبل.

ج. من المتوقع استرداد التكاليف.

ونورد فيما يلي أمثلة للتكاليف الممكن رسملتها أو التي يجب تحميلها كمصروف:

التكاليف الواجب إثباتها كمصروف

يجب على المنشأة الاعتراف بالتكاليف الآتية كمصروف عند تكبدها:

- التكاليف العمومية والإدارية
- تكاليف الهدر (مثال: مواد، عمالة، الخ) والتي لم تنعكس في سعر العقد
- التكاليف التي تتعلق بتعهدات أداء تم الوفاء بها
- التكاليف التي تكون المنشأة غير قادرة على تمييزها إذا كانت تتعلق بتعهدات أداء لم يتم الوفاء بها أو أنها تتعلق بتعهدات أداء تم الوفاء بها

التكاليف الممكن رسملتها

التكاليف التي تتعلق بشكل مباشر بعقد أو عقد متوقع بإمكان المنشأة تمييزه بشكل محدد تتضمن أي من الآتي:

- العمالة المباشرة
- المواد المستخدمة
- تخصيصات التكاليف التي تتعلق بشكل مباشر بالعقد وانشطة العقد
- التكاليف التي يتم تحميلها صراحة على العميل بموجب العقد
- التكاليف الأخرى التي يتم تكبدها فقط لأن المنشأة قد دخلت في العقد (مثال: المبالغ التي يتم دفعها لمقاولي الباطن)

تكاليف
الوفاء
بعقد

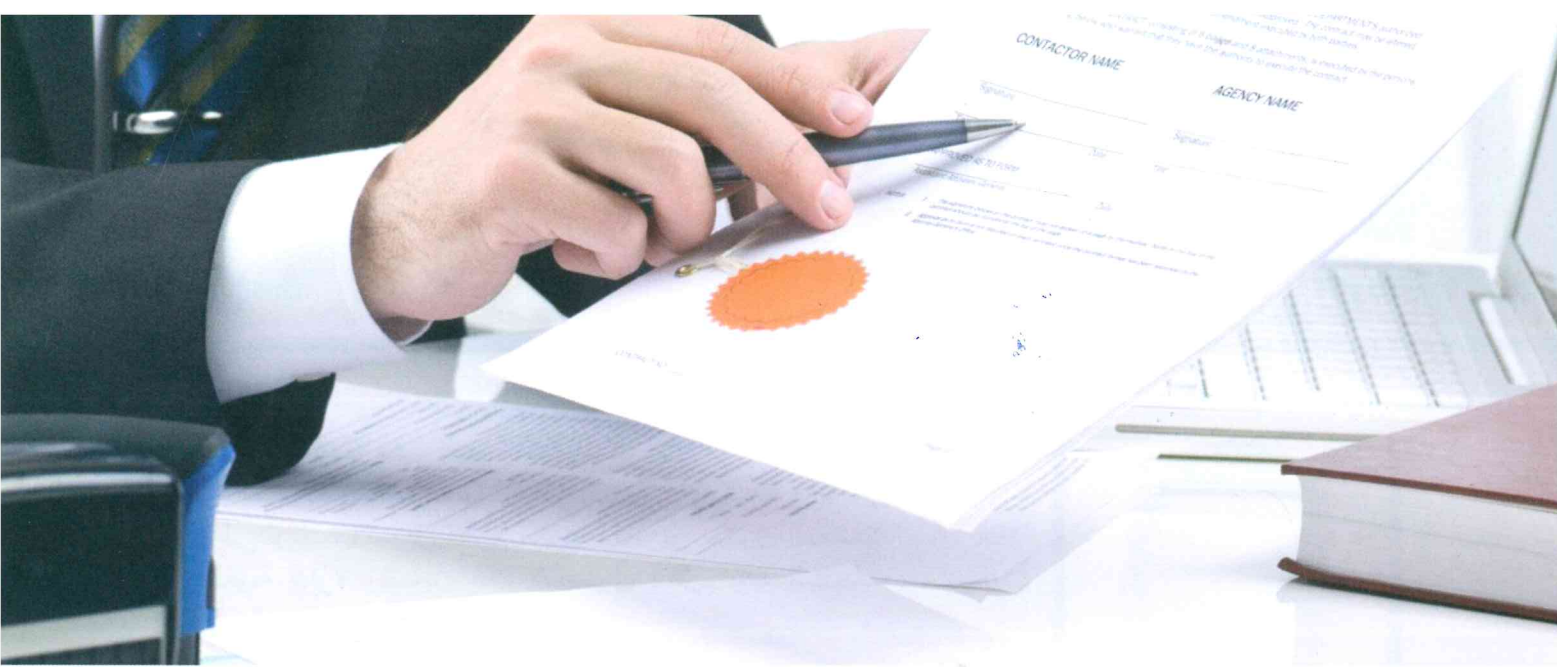
في حالة رسملة التكاليف فيتم إستهلاكها على أساس يتسق مع نمط تحويل الأصول أو الخدمات المرتبطة (تعهدات الأداء) للعميل ، بينما يتم الإعتراف بالإضمحلال فور اعتبار التكاليف المتكبدة غير مستردة ويتم رد الإضمحلال في حالة تغير الحقائق والظروف.

الإفصاحات

يقدم معيار الإيراد مجموعة من الإفصاحات تهدف إلى تمكين مستخدمي القوائم المالية من فهم طبيعة، توقيت، قيمة، وظروف عدم التأكد المرتبطة بإيرادات المنشأة وتدفقاتها النقدية، ولتحقيق ذلك فإن الإفصاحات تتناول المعلومات الكمية والكيفية حول الآتي:

- مبالغ وأرصدة العقود.
- الإفتراضات والأساليب المتبعة والنقاط التي تم استخدام فيها الحكم المهني الهام لتطبيق المعيار.
- الأصول المعترف بها كنتيجة لرسملة تكاليف الحصول على عقد أو الوفاء بتعهدات الأداء.

من أهم المعلومات المطلوب أيضا الإفصاح عنها تحت معيار الإيراد من عقود العملاء هو تحليل الإيرادات، والذي قد يشمل التحليل طبقا لأنواع العقود ، التوزيع الجغرافي، أنماط الأسواق والعملاء، أنواع السلع والخدمات، توقيت تحويل السلع والخدمات، فترات العقود و منافذ البيع.



ويعد ايضاحات تحليل الإيرادات من الإيضاحات المطلوبة حتى في القوائم المالية المرحلية.

وقت وطريقة التحول إلى تطبيق المعيار الجديد

كما هو معروف فإن تاريخ التطبيق الأولى لمعيار الإيراد من عقود العملاء هو ١ يناير ٢٠١٩ للشركات التي تصدر قوائمها المالية في ٣١ ديسمبر من كل عام ويسمح المعيار بطريقتين للتطبيق الأولى:

- التطبيق المعدل باثر رجعي وفيها لا يتم تعديل أرقام المقارنة وإنما يتم تعديل حقوق الملكية في بدايه الفترة الحاليه بأثر التطبيق.
- التطبيق الكامل باثر رجعي وفيها يتم تعديل أرقام المقارنة بأثر التطبيق وكأن المعيار كان دائما مطبقا وقد تم إلغاء تلك الطريقة عند إعداد النسخة المصرية من المعيار والتي لم تصدر بعد.

التأثيرات

تميزت معايير المحاسبة الدولية باستنادها إلى المبادئ أكثر من القواعد مما يسمح باستخدام الحكم المهني بشكل أكبر، وعلى الرغم من أن معيار الإيراد من عقود العملاء لا يعد استثناءا لذلك لما يتطلبه من تطبيق التقدير الشخصي والحكم المهني في مناطق كثيرة ، إلا أن المعيار قدم عدد كبير من الإرشادات والقواعد المتعلقة بالتطبيق لم تكن متاحة في المعايير المستبدله وذلك لخدمة الأهداف التي من أجلها صدر المعيار ، وأهمها معالجة عدم الإتساق بين أساليب الإعتراف بالإيراد وتحسين المقارنة بين الشركات والقطاعات المختلفة بالإضافة إلى تقليل التعقيدات.

ختاما ، يتطلب تطبيق معيار الإيراد من عقود العملاء من المنشآت بأنواعها إعادة التدقيق في العقود المبرمة والشروط الواردة بها وما يتم بيعه من سلع أو ما تقديمه من خدمات ، وهل تم تحديد كل تعهدات الأداء الواجب الوفاء بها طبقا لتعريفات وشروط المعيار، بالإضافة إلى التحقق من قدرة أنظمة تقنية المعلومات المستخدمة على تحقيق أغراض المعيار من توزيع لسعر المعاملات والإعتراف بالإيرادات طبقا لطبيعتها وإعداد الإفصاحات المطلوبة بما تتطلبه من معلومات تفصيلية وتحليلات للعقود وإيراداتها على مستويات مختلفة.