

لمحة عن المعيار الدولي للتقارير المالية رقم (١٥) الإيراد الناشئ عن العقود مع العملاء وأمثلة توضح كيفية تطبيقه فى الواقع العملى

(الجزء الأول)



الأستاذ/ هشام فتحى

زميل جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية

١- نبذة تاريخية

دخل مجلس إدارة معايير المحاسبة الدولية (IASB) مع مجلس إدارة معايير المحاسبة المالية الأمريكية (FASB) فى مشروع مشترك إنتهى إلى إصدار معيار جديد للإيراد هو المعيار الدولى للتقارير المالية رقم (١٥) الإيراد الناشئ من عقود مع عملاء والذي سيحل بصورة شبه كاملة محل متطلبات الاعتراف بالإيراد الواردة ضمن المعايير الدولية للتقارير المالية (IFRSs) كما سيحل نظيره الأمريكى محل المتطلبات الواردة ضمن مبادئ المحاسبة المتعارف عليها بالولايات المتحدة الأمريكية (US GAAP). وبناء على المخاوف العديدة التى أثارت بشأن المتطلبات الجارية للاعتراف بالإيراد فى ظل معايير المحاسبة الدولية ومبادئ المحاسبة الأمريكية فقد قرر هذين المجلسين تطوير معيار محاسبى مشترك للإيراد بحيث يودى إلى:

- التغلب على أوجه عدم الاتساق والضعف التى تشوب المتطلبات الجارية للاعتراف بالإيراد وفقاً للمعايير القائمة
- تقديم إطار أكثر قوة لمعالجة الأمور التى تتعلق بالاعتراف بالإيراد
- التحسين من قابلية «الممارسات العملية لتحقيق الإيراد» للمقارنة سواء كان ذلك بين الصناعات وبعضها أو بين المنشآت داخل كل صناعة أو بين الدول وبعضها أو بين أسواق المال المتعددة
- التقليل من مستوى التعقيد الذى يشوب تطبيق متطلبات تحقق الإيراد وذلك بالعمل على تخفيض حجم المعايير والتفسيرات التى تتناول أسس الاعتراف بالإيراد وقياسه
- تقديم معلومات أكثر فائدة لمستخدمى القوائم المالية من خلال وضع متطلبات جديدة للإفصاح

المالية رقم (١٥) على مثل هذه النوعية من الاتفاقيات إذا ما كانت قد إنتهت بالكامل من تنفيذها قبل تاريخ التطبيق الأولى حتى ولو لم تكن قد تلقت بعد مقابل تلك السلع أو الخدمات وحتى ولو كان ذلك المقابل لا يزال عرضة للتغيير.

٣- نطاق تطبيق المعيار

ينطبق هذا المعيار على كافة العقود التي يتم إبرامها لتقديم سلع أو خدمات للعملاء في إطار نشاط الأعمال المعتاد للمنشأة فيما عدا العقود التالية المستبعدة صراحة من نطاق تطبيقه:

- عقود الإيجار التي تدخل في نطاق تطبيق معيار المحاسبة الدولي رقم (١٧) الإيجارات (أو المعيار الدولي للتقارير المالية رقم (١٦) الذي سيحل محله اعتباراً من الفترات المالية السنوية التي تبدأ في أو بعد ١ يناير ٢٠١٩)
- عقود التأمين التي تدخل في نطاق تطبيق المعيار الدولي للتقارير المالية رقم (٤) عقود التأمين
- الأدوات المالية والحقوق أو الإلتزامات التعاقدية الأخرى التي تدخل في نطاق تطبيق المعيار الدولي للتقارير المالية رقم (٩) الأدوات المالية أو معيار المحاسبة الدولي رقم (٣٩) الأدوات المالية: الإعراف والقياس والمعيار الدولي للتقارير المالية رقم (١٠) القوائم المالية المجمعة والمعيار الدولي للتقارير المالية رقم (١١) الترتيبات المشتركة ومعيار المحاسبة الدولي رقم (٢٧) القوائم المالية المستقلة ومعيار المحاسبة الدولي رقم (٢٨) الإستثمارات في شركات شقيقة ومشروعات مشتركة
- معاملات التبادل غير النقدي بين المنشآت التي تعمل في ذات نشاط الأعمال والتي تتم لتسهيل مبيعات تلك المنشآت للعملاء أو العملاء المحتملين

إن تطبيق متطلبات المعيار الجديد على بعض الترتيبات القائمة قد يستدعي من المنشآت أن تقوم بإعادة تقييم لعلاقاتها بالأطراف المقابلة في العقود لتحديد ما إذا كانت تدخل في إطار العلاقة المعتادة بين مورد وعميل وذلك نظراً لأن بعض ترتيبات التعاون تكون أقرب إلى الشراكة في حين تنطوي ترتيبات أخرى على علاقة طبيعية بين

وجدير بالذكر أن مجلس إدارة معايير المحاسبة الدولية كان قد أصدر المعيار الدولي المذكور (IFRS 15) في صورته النهائية في ٢٨ مايو ٢٠١٤ وهو يسري بصورة إلزامية على القوائم المالية للمنشآت المعدة وفقاً للمعايير الدولية للتقارير المالية عن الفترات المالية السنوية التي تبدأ في أو بعد ١ يناير ٢٠١٨ طبقاً لقرار مجلس إدارة معايير المحاسبة الدولية الصادر في يوليو ٢٠١٥.

٢- الأحكام الانتقالية للمعيار وأثر تطبيقه

يتطلب المعيار الدولي للتقارير المالية رقم (١٥) من المنشآت التي تستخدمه لأول مرة في إعداد قوائمها المالية بأن تقوم بتطبيقه بأثر رجعي على عقود إيراداتها باستخدام أحد منهجين ألاً وهماً (١) منهج الأثر الرجعي الكامل على كل الفترات المعروضة بالقوائم المالية في سنة التطبيق وفقاً لأحكام معيار المحاسبة الدولي رقم (٨) السياسات المحاسبية والتغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء مع السماح ببعض الاستثناءات بغرض التخفيف أو (٢) منهج الأثر الرجعي المعدل بدءاً من تاريخ التطبيق الأولى للمعيار على "العقود غير المكتملة" حتى ذلك التاريخ مع الاعتراف بالأثر التراكمي الناتج من ذلك التطبيق خصماً من/أو إضافة على الرصيد الإفتتاحي للأرباح المرحلة في تاريخ التطبيق الأولى للمعيار. وقد أوضح مجلس إدارة المعايير الدولية والأمريكية معاني المصطلحات التالية:

تاريخ التطبيق الأولى: هو بداية الفترة المالية السنوية للقوائم المالية التي تطبق فيها المنشأة المعيار الدولي للتقارير المالية رقم (١٥) لأول مرة. وعلى سبيل المثال سيكون التاريخ الإلزامي للتطبيق الأولى هو ١ يوليو ٢٠١٨ بالنسبة للمنشأة التي تبدأ سنتها المالية في ١ يوليو ٢٠١٨ (أي بعد ١ يناير ٢٠١٨) وتنتهي في ٣٠ يونيو ٢٠١٩.

العقد المكتمل: هو عقد لتقديم سلع و/أو خدمات من النوعيات المحددة في معايير المحاسبة الدولية أرقام ١١ و ١٨ الإيراد وعقود الإنشاء أو في أي تفسيرات دولية أخرى ذات صلة تكون قد حُولت بالكامل من المنشأة لعملائها قبل تاريخ التطبيق الأولى. وبالتالي فلن تُضطر المنشآت لتطبيق المعيار الدولي للتقارير

مورد وعميل. وتجدر الإشارة إلى أن أحكام المعيار الدولي للتقارير المالية رقم (١٥) لا تسرى إلا فقط على المعاملات التي تدخل في إطار علاقة مع عميل.

علاوة على ذلك فقد تتضمن بعض الترتيبات أحكاماً لإعادة الشراء وتظهر تلك الأحكام إما كجزء من عقد لبيع سلع أو كعقد منفصل يتعلق بنفس السلع أو بسلع مماثلة لتلك الواردة بالاتفاق الأصلي - ومن ثم فإن شكل اتفاقية إعادة الشراء وتحليل ما إذا كان العميل يحصل على سيطرة على الأصل المباع هو الذي سيحدد ما إذا كان الاتفاق يدخل في نطاق تطبيق المعيار. وقد تكون المنشآت طرفاً في معاملات يدخل جزء منها في نطاق تطبيق المعيار الدولي للتقارير المالية رقم (١٥) وجزء آخر في نطاق تطبيق معايير أخرى وفي مثل هذه الحالات يقتضى المعيار الدولي للتقارير المالية رقم (١٥) من المنشأة أن تقوم أولاً بتطبيق قواعد الفصل و/أو القياس التي تتطلبها المعايير الأخرى قبل أن تطبق متطلبات المعيار الدولي للتقارير المالية رقم (١٥).

٤- تعريف العميل

يُعرّف العميل وفقاً للمعيار على أنه "طرف تعاقد مع منشأة للحصول على سلع أو خدمات في نظير مقابل علماً بأن تلك السلع أو الخدمات تُعد من مخرجات الأنشطة المعتادة للمنشأة". هذا وقد يكون التعرف على العميل أمراً سهلاً في معاملات عديدة إلا إذا ما كانت المعاملات تنطوي على أطراف متعددة وفي هذه الحالة يكون تحديد من سينظر إليه كعميل من بين الأطراف المقابلة في العقد أمراً أقل وضوحاً. وفي بعض الترتيبات المتعددة الأطراف قد ينظر لكل الأطراف على أنهم عملاء المنشأة وفي ترتيبات أخرى قد يعتبر بعض أولئك الأطراف هم فقط بمثابة عملاء المنشأة علماً بأن تحديد التزامات الأداء في ترتيب ما (وهو أحد الموضوعات التي سيتم تناولها لاحقاً) يمكن أن يكون له تأثير كبير في تحديد الطرف الذي سينظر له كعميل للمنشأة. ولا يتضمن المعيار الدولي رقم (١٥) تعريفاً لمصطلح "الأنشطة المعتادة" وذلك لأن هذا المصطلح يستخدم بالفعل على نطاق واسع في المعايير الدولية للتقارير المالية.

مثال:

تقدم منشأة خدمات إعلانية عبر الإنترنت للشركات التي ترغب في الإعلان عن منتجاتها (المعلنين). وكجزء من هذه الخدمات تقوم المنشأة بشراء مساحات مميزة على مواقع الكترونية مختلفة من بين مجموعة منتقاة من مواقع الناشرين. وفي بعض الترتيبات تقدم المنشأة خدمة متطورة تقوم بموجبها بالتأكد من مطابقة موضع الإعلان على موقع الناشر مع المعايير المحددة سلفاً من قبل الطرف المعلن (أى العميل). وبالإضافة إلى ذلك فإن شراء المنشأة لتلك المساحات من الناشرين يتم قبل أن تجد معلنين ممن يرغبون في الحصول على مساحات إعلانية. فإذا ما افترضنا أن المنشأة قامت بشكل مناسب بتحليل الحقائق والظروف المحيطة بهذه الترتيبات وتوصلت إلى أنها تتصرف كمدير رئيسي فيها (principal) وبناء على هذا الاستنتاج إعتبرت المنشأة الطرف المعلن هو عميلها في هذه الترتيبات وأنها بالتالي ستعترف بالإيراد الإجمالي بالتزامن مع تقديمها للخدمات الإعلانية المتطورة للمعلنين.

المتعلقة بهما إلى المعيار الدولي للتقارير المالية رقم (٩) الأدوات المالية أو معيار المحاسبة الدولي رقم (٣٩) الأدوات المالية: الإعراف والقياس.

٥- النموذج الشامل للاعتراف بالإيراد

يضع المعيار الجديد نموذجاً واحداً شاملاً يتعين على المنشأة أن تلتزم باستخدامه في المحاسبة عن الإيرادات الناشئة عن العقود المبرمة مع عملائها. وسوف يحل المعيار الجديد محل معيار المحاسبة الدولي رقم (١٨) الإيراد (IAS 18) ومعيار المحاسبة الدولي رقم (١١) عقود الإنشاء (IAS 11) وكافة التفسيرات ذات الصلة الصادرة من لجنة تفسيرات المعايير الدولية للتقارير المالية بما في ذلك التفسير رقم (١٥) من تفسيرات لجنة المعايير الدولية للتقارير المالية اتفاقات لإنشاء أصول عقارية (IFRIC 15) والتفسير رقم (١٨) من تفسيرات لجنة المعايير الدولية للتقارير المالية تحويلات أصول إلى عملاء (IFRIC 18) والتفسير رقم (٣١) من تفسيرات لجنة معايير المحاسبة الدولية الإيراد - معاملات المقايضة التي تنطوي على خدمات إعلانية (SIC 31) وذلك حالما يبدأ تاريخ سريان المعيار الجديد للإيراد (أو قبل ذلك إذا ما استخدمت المنشأة خيار التطبيق المبكر). وجدير بالذكر أن المبدأ الأساسي الذي يقوم عليه المعيار الدولي للتقارير المالية رقم (١٥) يتلخص في أن المنشأة يجب عليها أن تعترف بالإيرادات المتولدة عن بيع السلع أو تقديم الخدمات التي تعهدت بها لعملائها وقياسها بالمبلغ الذي يعكس وجهة نظر المنشأة فيما تتوقع أن تحصل عليه من العميل مقابل بيع تلك السلع أو تقديم تلك الخدمات. وعلى وجه التحديد يقوم منهج المعيار على اتباع خمس خطوات للاعتراف بتلك الإيرادات تتلخص فيما يلي.

الخطوة الأولى:

تحديد ما إذا كان الاتفاق مع العميل يمثل عقداً

ينطبق النموذج الذي يتبناه هذا المعيار على كل العقود التي قد تدخل المنشأة طرفاً فيها مع عميل. وقد تكون تلك العقود في صورة مكتوبة أو شفوية أو قد تفهم ضمناً من واقع الممارسات التجارية المعتادة للمنشأة ويراعى في جميع الأحوال أن تكون تلك العقود ملزمة وقابلة للتنفيذ من الناحية القانونية (legally enforceable) وأن تقي

بينما تقتصر الخدمة التي تقدمها المنشأة في ترتيبات أخرى على مجرد التوفيق بين الأطراف المعلنة والناشرة في محفظتها ولكنها لا تقدم أى خدمات متطورة تنطوي على استهداف مساحات إعلانية. فإذا ما افترضنا أن المنشأة قامت بشكل مناسب بتحليل الحقائق والظروف المحيطة بهذه الترتيبات وتوصلت إلى أنها تتصرف فيها كوكيل للناشرين لذا فقد اعتبرت المنشأة الطرف الناشر هو عميلها واتجهت لتبني سياسة للاعتراف بإيراد صافي (يمثل العمولة التي تستحق الحصول عليها من الناشر) بالتزامن مع تقديمها لخدمات الوكالة للناشر.

ما الذي سيتغير هنا من واقع المعيار الجديد عن المعايير الدولية للتقارير المالية الحالية؟

لا يغير المعيار الدولي للتقارير المالية رقم (١٥) (المعيار الجديد) من أحد المتطلبات القائمة وهو الذي يقضى بالزام المنشآت التي تعد طرفاً في معاملات ينطبق عليها معايير محاسبية متعددة بفصل تلك المعاملات إلى عناصرها بحيث يمكن المحاسبة عن كل عنصر من تلك العناصر وفقاً لمتطلبات المعايير ذات الصلة. ومع ذلك قد يحدث تغيير إذا ما كان ذلك الفصل المطلوب متعلقاً بمعاملة إيرادية حيث غالباً ما تقضى المعايير الدولية للتقارير المالية القائمة بضرورة فصل المعاملة المنشأة لإيراد إلى مكونات يتم المحاسبة عنها وفقاً لمعايير و/أو تفسيرات مختلفة متعلقة بالإيراد في حين لا يلزم ذلك وفقاً للمعيار الجديد كما هو موضح أدناه.

على سبيل المثال يجب تطبيق متطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم (١٨) الإيراد والتفسير الدولي رقم (١٣) من تفسيرات لجنة المعايير الدولية للتقارير المالية برامج ولاء العميل على حد سواء على معاملة إذا ما كانت تلك المعاملة تنطوي على "بيع سلع" و "برنامج ولاء عملاء" يدخلان في نطاق تطبيق المعيار والتفسير المذكورين إلا أن ذلك الفصل لن يكون مطلوباً في ظل المعيار الدولي الجديد نظراً لأنه يحتوي على نموذج واحد للاعتراف بالإيراد. وعلى جانب آخر يحدد معيار المحاسبة الدولي رقم (١٨) أسس الاعتراف بإيرادات المنشأة من الفوائد وتوزيعات الأرباح وكيفية قياسها إلا أن المعيار الدولي الجديد استبعد تلك الفوائد وتوزيعات الأرباح من نطاق تطبيقه وبدلاً من ذلك تم نقل متطلبات الاعتراف والقياس

بـخمس شروطٍ محددة واردة بالفقرة (٩) من المعيار. كما ينبغي على المنشأة أن تضم عقدين أو أكثر معاً والمحاسبة عنهما كما لو كانا يمثلان عقداً واحداً إذا ما تحققت شروط محددة وكانت تلك العقود مبرمة مع ذات العميل وفي ذات التاريخ (أو في تاريخ قريب منه). ويعتبر تقييم ”إمكانية التحصيل“ هو أحد الشروط الخمس الأساسية التي ينبغي على المنشأة أن تراعيها في الحكم على مدى وجود عقد مع عميل من عدمه وهذا يعني أن المقابل الذي تستحقه المنشأة بموجب العقد (سعر المعاملة) ينبغي أن يكون تحصيله هو أمرٌ مرجح الحدوث (probable) من وجهة نظرها. وعندما تُقيم المنشأة إمكانية تحصيل مقابل بيع السلعة أو أداء الخدمة فيجب عليها أن تنظر فقط إلى نية العميل وقدرته على سداد المقابل المتوقع لدى إستحقاقه.

ووفقاً للمعيار الدولي للتقارير المالية رقم (١٥) يشير مصطلح ”إمكانية التحصيل“ إلى قدرة وعزم العميل على سداد المبلغ الذي تتوقع المنشأة الحصول عليه من مقابل السلعة أو الخدمة. وقد توصل مجلس إدارة معايير المحاسبة الدولية والأمريكية إلى أن تقييم خطر انثمان العميل يلعب دوراً مهماً في تحديد ما إذا كان العقد صحيحاً. ويتطلب المعيار تقييم قدرة العميل على سداد مبلغ محدد من مقابل السلعة أو الخدمة خلال مدة العقد غير القابلة للإلغاء (بناءً على المبلغ الذي تتوقع المنشأة أن تحصل عليه ونية العميل في سداده عندما يصبح مستحقاً) على أن يتم التقييم في ضوء تحليل كافة الحقائق والظروف المحيطة.

فإذا كانت قدرة المنشأة على تحصيل المبالغ المستحقة غير مرجح الحدوث فلا يُطبق النموذج الوارد في المعيار الدولي للتقارير المالية رقم (١٥) على العقد لحين زوال التخوفات المتعلقة بالتحصيل. وفي الواقع فإن المنشآت التي تبيع عقارات وتوفر تمويلاً للمشتري (أي مثلما يحدث في حالة معاملات البيع بالتقسيط) قد تجد صعوبة في تقييم إمكانية التحصيل. ويتضمن الدليل الإرشادي للمعيار الدولي للتقارير المالية رقم (١٥) تطبيقاً لا يُعد كافياً للمساعدة في الحكم على ما إذا كانت شروط التمويل (المقدم من البائع) وقدرة المقترض (المشتري) على الوفاء بتلك الشروط تفي بمستوى الترحيح المطلوب لإمكانية التحصيل (collectability threshold) وبالتالي ما إذا كان العقد سيدخل من الأساس في نطاق تطبيق المعيار أم أن تلك الشروط تشير فقط إلى تخفيض ضمني في سعر البيع (an implied price concession).

ما الذي سيتغير هنا من واقع المعيار الجديد عن المعايير الدولية للتقارير المالية الحالية؟

إن تضمن المعيار الجديد لشروط ”إمكانية التحصيل“ يشبه المتطلبات الحالية الواردة في معيار المحاسبة الدولي رقم (١٨) ومع ذلك فإن تطبيق هذا المفهوم على جزء من المبلغ التعاقدى بدلاً من إجمالي قيمة العقد يُعد تغييراً كبيراً. ووفقاً لمتطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم (١٨) يجب أن يكون تدفق المنافع الاقتصادية المرتبطة بالمعاملة إلى المنشأة مرجحاً الحدوث قبل أن تعترف المنشأة بإيراد. وعند تطبيق أحكام معيار المحاسبة الدولي رقم (١٨) في الواقع العملي غالباً ما تأخذ المنشآت في اعتبارها إجمالي المقابل المتفق عليه تعاقدياً. وإذا ما كان الأمر كذلك فقد يؤدي تطبيق أحكام المعيار الدولي الجديد إلى الاعتراف المبكر بالإيراد المتعلق باتفاق يكون فيه جزء من سعر العقد (وليس مبلغ العقد بأكمله) معرضاً للخطر.

أن تمثيل أى ظاهرة اقتصادية كامنة بشكل قانونى يختلف عن مضمونها الاقتصادي قد لا يؤدي إلى التمثيل الصادق للبيانات المالية على النحو الذى ينص عليه الإطار العام. وعلى الرغم من تركيز المعايير الدولية للتقارير المالية فى صورتها الحالية على الجوهر قبل الشكل فإن التعامل مع اتفاقيات شفوية أو ضمنية كعقود قد يُشكل تغييراً جوهرياً فى الممارسة العملية لبعض المنشآت حيث قد يؤدي ذلك إلى المحاسبة عن الاتفاقات الشفهية فى وقت مبكر وعدم الانتظار حتى يتم توثيق هذه الاتفاقات رسمياً).



تعديل العقد

يُعرف المعيار الدولى للتقارير المالية رقم (١٥) "تعديل العقد"، على أنه هو إحداث تغيير فى "نطاق" أو "سعر" العقد (أو كلاهما). ويعتبر المعيار بعض التغييرات على العقود القائمة - مثل أوامر التغيير أو التحسين أثناء بناء منزل أو مجمع سكنى - كأثلة على التعديلات بالعقود. ويتطلب المعيار من المنشأة إذا ما حدثت مثل هذه التعديلات أن تحدد ما إذا كان التعديل يخلق عقداً جديداً أم سيتم المحاسبة عنه كجزء من العقد القائم قبل تعديله. ولكي يعامل أى تعديل كعقد جديد وبشكل منفصل عن العقد القائم فيجب أن يفي التعديل بالشرطين التاليين:

أما عن الشروط الأربع الأخرى التى ينص المعيار الجديد على وجوب توافرها فى أى ترتيب لكى ينظر إليه كعقد فهى (أ) أن يوافق الطرفان على العقد (كتابة أو شفاهية أو وفقاً لما جرت عليه أعراف الممارسات التجارية) وأن يتعهدا بأداء التزاماتهما التعاقدية و(ب) أن تكون المنشأة قادرة على تحديد حقوق كل طرف فيما يتعلق بالسلع أو الخدمات الواجب تحويلها و(ج) وأن تكون المنشأة قادرة على تحديد شروط سداد مقابل السلع أو الخدمات الواجب تحويلها و(د) أن يكون العقد فى جوهره ذو مغزى تجارى (أى يكون من المرجح حدوث تغيير فى خطر أو توقيت أو مبلغ التدفقات النقدية المستقبلية للمنشأة نتيجة للدخول فى العقد).

وإذا ما نصت الترتيبات التى تدخل المنشأة طرفاً بها على حالات يؤدي تحققها إلى إنهاء الإتفاق فإن الأحكام المنظمة لحالات الإنهاء هذه تُعد من الاعتبارات الهامة التى يجب مراعاتها فى تحديد ما إذا كان الاتفاق يتضمن تعهداً من الطرفين بأداء التزاماتهما التعاقدية (الشرط "أ" أعلاه) وبالتالي تحديد مدى وجود عقد من عدمه. فإذا كان لكل طرف الحق فى إنهاء إتفاق "غير مؤدى بالكامل" من جانب واحد دون تعويض الطرف المقابل عن ذلك الإنهاء فإن ذلك الاتفاق لا يعتبر عقداً من وجهة نظر المعيار الدولى للتقارير المالية رقم (١٥) ولا تنطبق عليه متطلبات المحاسبة والإفصاح التى ينص عليها هذا المعيار. أما إذا كان لأحد الطرفين فقط دون الطرف الآخر الحق فى إنهاء الإتفاق عندئذٍ يدخل ذلك الإتفاق فى نطاق تطبيق المعيار الدولى للتقارير المالية رقم (١٥). ويشير المعيار إلى أن العقد يعتبر "غير مؤدى بالكامل" إذا لم يقدم البائع أى من السلع أو الخدمات المتعاقد عليها ولم يتلق (أو يستحق الحصول على) أى جزء من المقابل المتعاقد عليه.

ما الذى سيتغير هنا من واقع المعيار الجديد عن المعايير الدولية للتقارير المالية الحالية؟

لا تقدم المعايير الدولية للتقارير المالية الحالية إرشادات تطبيقية محددة بشأن العقود الشفهية (الشرط "أ" أعلاه) ومع ذلك يجب على المنشآت النظر إلى جوهر الإتفاق والواقع الاقتصادي المحيط به وليس مجرد شكله القانونى. وينص الإطار العام للمعايير الدولية للتقارير المالية على

- أن يؤدي التعديل إلى زيادة في نطاق العقد بسبب إضافة سلع أو خدمات أخرى متميزة (distinct) و
- أن يؤدي التعديل إلى زيادة في سعر العقد تعكس القيمة المتوقعة لما سيتم الحصول عليه كمقابل لتلك السلع والخدمات الإضافية وتمثل سعر بيع تلك السلع أو الخدمات على أساس منفرد.

وتشير الفقرات (١٨) إلى (٢١) من المعيار إلى أن مصطلح "تميزة" المستخدم ضمن الشرط الأول أعلاه يُعنى به "أن تكون السلع والخدمات المتبقية والمطلوب تقديمها للعميل بعد تعديل العقد مختلفة عن تلك السلع والخدمات التي كان مطلوباً تقديمها قبل التعديل". علماً بأن أى تعديل بالعقد لا يلبي الشرطين السابقين الضروريين لاعتباره عقداً جديداً منفصلاً سوف ينظر إليه باعتباره تغييراً في شروط العقد الأصلي وسيتم معالجة تلك التغييرات في شروط العقد الأصلي إما (أ) كإنهاء للعقد الأصلي وخلق لعقد جديد أو (ب) كاستمرار للعقد الأصلي. ويعتمد ذلك على ما إذا كانت البضائع أو الخدمات - التي ستقدم بعد تعديل العقد - متميزة من عدمه وبعبارة أخرى يتم المحاسبة عن هذه التعديلات للعقد إما:

- باعتبارها تمثل إنهاء للعقد الأصلي وإنشاء لعقد جديد (أى على أساس مستقبلي) إذا كانت البضاعة والخدمات التي ستقدم نتيجة للتعديل متميزة عما سبق تقديمه إلا أن مقابلها لا يعكس سعر البيع المنفرد لتلك السلع أو الخدمات الجديدة. وبالتالي فإن مجموع المبالغ المتبقية من مقابل البيع يتم توزيعه على مجموع السلع أو الخدمات "التزامات الأداء" المتبقية. أو
- باعتبارها تمثل استمراراً للعقد الأصلي إذا كانت السلع أو الخدمات المتبقية التي سيتم تقديمها غير متميزة. وعلى ذلك فإنها تشكل جزءاً من التزام أداء واحد (single performance obligation) يعتبر مكتملاً بصورة جزئية في تاريخ التعديل ويتم المحاسبة عن تلك التعديلات في تاريخ إجرائها على أساس تكميلي (catch-up basis).

مثال:

دخلت المنشأة في عقد مع عميل لبناء مبنى على قطعة أرض مملوكة للعميل. ويتطلب العقد من العميل أن يُمكن المنشأة من الوصول إلى قطعة الأرض خلال فترة ٣٠ يوماً من بداية العقد. وعلى الرغم من ذلك لم تتمكن المنشأة من الوصول إلى قطعة الأرض إلا بعد مرور ١٢٠ يوماً من تاريخ بداية العقد نظراً للأضرار التي لحقت بالموقع بسبب عاصفة وقعت بعد بداية العقد. ووفقاً للعقد فإن أى تأخير في وصول المنشأة إلى قطعة الأرض المملوكة للعميل (بما في ذلك بسبب ظروف وحالات القوة القاهرة) يُعد حدثاً يحق للمنشأة بموجبه الحصول على تعويض يعادل التكاليف الفعلية التي تتكبدها المنشأة كنتيجة مباشرة لذلك التأخير. وقد أصدرت المنشأة مطالبة للعميل للحصول على تعويض منه عن التكاليف التي تحملتها نتيجة التأخير في وصولها لقطعة الأرض بالمخالفة لشروط العقد بعد أن أثبتت أن ذلك التأخير كان هو السبب في التكاليف المباشرة المحددة التي تكبدتها. وقد رفض العميل بصفة مبدئية الموافقة على مطالبة المنشأة.

ما الذى سيتغير هنا من واقع المعيار الجديد عن المعايير الدولية للتقارير المالية الحالية؟

من المهم للمنشأة عند تقييمها لكيفية المحاسبة عن تعديل إحدى الاتفاقات أن تأخذ فى اعتبارها الكيفية التى تتفاعل بها أى تغييرات فى السلع أو الخدمات المتعهد بها فى الاتفاق (نتيجة التعديل) مع باقى شروط وأحكام ذلك الاتفاق. فقد يؤدى تعديل الإتفاق إلى إضافة سلعة أو خدمة جديدة تعتبر متميزة إذا ما نظر إليها فى معاملة مستقلة بذاتها إلا أن ذلك التعديل قد لا يؤدى لنشأة التزام أداء جديد متميز إذا ما نظر للالتزام الجديد على اعتبار أنه يشكل جزءاً من الاتفاق المعدل. وعلى سبيل المثال قد يطلب عميل إجراء تعديل على عقد يتعلق بمشروع تجديد مبنى ويتمثل التعديل فى إضافة غرفة جديدة. وعادة ما يكون مقول الإنشاء قادراً على بيع الهيكل الإنشائى للغرفة الإضافية المطلوبة على أساس مستقل مما يدل على أن الخدمة متميزة. ومع ذلك فعندما تضاف هذه الخدمة إلى ترتيب قائم ويتوصل مقول الإنشاء بالفعل إلى أن المشروع بأكمله يُعد التزام أداء واحد فإن السلع والخدمات الإضافية المترتبة على التعديل عادةً ما تدمج مع الحزمة الحالية من السلع والخدمات المتعهد بها فى الاتفاق الأسمى.

وقامت المنشأة بتقييم الأساس القانونى الذى تستند إليه فى مطالبتها وتوصلت إلى قناعة بأن لديها حقوقاً قابلة للتنفيذ وفقاً لشروط التعاقد الأساسية. وقد اعتبرت المنشأة المطالبة بمثابة تعديل للعقد وفقاً لمفهوم الفقرات (١٨)- (٢١) من المعيار الدولى للتقارير المالية رقم (١٥) حيث لا يترتب على هذا التعديل أى سلع وخدمات إضافية تُقدم للعميل. وبالإضافة إلى ذلك فإن كافة السلع والخدمات المتبقية بعد تعديل العقد (بالمطالبة) لا تعتبر متميزة عن السلع والخدمات الواردة بالعقد قبل التعديل كما أنها تشكل جزءاً من التزام أداء واحد.

وبناء على ما سبق تقوم المنشأة بالمحاسبة عن ذلك التعديل وفقاً لمتطلبات الفقرة ٢١ (ب) من المعيار الدولى للتقارير المالية رقم (١٥) وذلك بتحديث كل من "سعر المعاملة" و"قياس مستوى إتمام الوفاء بالالتزام الأداء". وعند تقدير سعر المعاملة تراعى المنشأة القيود المفروضة على تقديرات المقابل المتغير وفقاً لما ورد بالفقرات ٥٦-٥٨ من المعيار الدولى للتقارير المالية رقم (١٥). وبمجرد أن تتوصل المنشأة إلى استنتاج بأن العقد قد تم تعديله فينبغى عليها أن تحدد المعالجة المحاسبية المناسبة للتعديل حيث تعامل بعض التعديلات كعقود مستقلة قائمة بذاتها بينما يتم التعامل مع بعض التعديلات الأخرى بدمجها فى العقد الأسمى.

مثال على تعديل يؤدي إلى تسوية تراكمية على الإيراد فى تاريخ التعديل

دخلت شركة مقاولات فى عقد لإنشاء مبنى تجارى لعميل على أرض مملوكة له نظير مقابل متعهد به يبلغ ١ مليون وحدة عملة بالإضافة إلى حافز قدره ٢٠٠.٠٠٠ وحدة عملة إذا ما تم الإنتهاء من المبنى فى غضون ٢٤ شهر. وتتعامل المنشأة مع العقد على اعتبار أنه يمثل حزمة متعهد بها من سلع وخدمات يتم المحاسبة عنها كالتزام أداء واحد يتم الوفاء به مع مرور الوقت وفقاً للفقرة ٣٥ (ب) من المعيار الدولى للتقارير المالية رقم ١٥ نظراً لأن العميل يسيطر على المبنى أثناء مراحل إنشائه. وفى بداية العقد تتوقع المنشأة ما يلى:

وحدة عملة

١ ٠٠٠ ٠٠٠

سعر المعاملة

٧٠٠ ٠٠٠

التكاليف المتوقعة

٣٠٠ ٠٠٠

الربح المتوقع (٣٠٪)

في بداية العقد لم تقم المنشأة بإدراج الحافز وقدره ٢٠٠.٠٠٠ وحدة عملة ضمن سعر المعاملة نظراً لأن الاستنتاج الذي توصلت إليه في ذلك التاريخ لم يُرجح احتمال عدم حدوث تسوية عكسية كبيرة على مبلغ الإيراد التراكمي الذي كان سيُعترف به إذا ما أُدرجت المنشأة هذا الحافز ضمن سعر المعاملة (يُرجع للخطوة الثالثة للحصول على معلومات أكثر تفصيلاً تُوضح تأثير التعويض المتغير variable consideration في تحديد سعر المعاملة). ويرجع ذلك الاستنتاج إلى ما تبين للمنشأة من أن اكتمال المبنى تحكمه بشكل كبير عوامل تخرج عن سيطرتها بما في ذلك عوامل مرتبطة بحالة الطقس والحصول على موافقات الجهات التنظيمية بالإضافة إلى ما تملكه المنشأة من خبرة محدودة في التعامل مع أنواع مماثلة من العقود.

وترى المنشأة أن طريقة قياس المدخلات المبنية على أساس التكاليف المتكبدة تقدم مقياساً مناسباً عن مستوى الوفاء بالتزام الأداء (نسبة الإنجاز). وبحلول نهاية السنة الأولى أسفر استخدام تلك الطريقة في القياس عن استكمال المنشأة لنسبة ٦٠٪ (ستون بالمائة) من التزام الأداء المتعهد به في العقد على أساس نسبة التكاليف الفعلية المتكبدة حتى ذلك التاريخ (يفرض أنها تبلغ ٤٢٠.٠٠٠ وحدة عملة) مقارنة بالتكاليف الإجمالية المتوقعة (المقدرة بنحو ٧٠٠.٠٠٠ وحدة عملة). وفي ذات التاريخ قامت المنشأة بإعادة تقييم مبلغ المقابل المتغير (الحافز) وخلصت إلى أنه لا يزال عرضة لعوامل عدم التأكد على النحو الموضح في الفقرات ٥٦-٥٨ من المعيار الدولي للتقارير المالية رقم ١٥. وبالتالي تكون الإيرادات والتكاليف المتراكمة التي تعترف بها المنشأة عن السنة الأولى للعقد كما يلي:

وحدة عملة	
٦٠٠.٠٠٠	الإيراد (٦٠٪)
٤٢٠.٠٠٠	التكاليف الفعلية المتكبدة
١٨٠.٠٠٠	مجمّل الربح

وفي الربع الأول من السنة الثانية يتفق طرفي العقد على تعديل العقد بتغيير مخطط طوابق المبنى ويترتب على ذلك أن تزداد قيمة كل من المقابل الثابت والتكاليف المتوقعة بمبلغ ١٥٠.٠٠٠ وحدة عملة و١٢٠.٠٠٠ وحدة عملة على التوالي. ويصبح إجمالي المقابل المحتمل بعد التعديل هو ١٣٥٠.٠٠٠ وحدة عملة (عبارة عن مقابل ثابت بمبلغ ١١٥٠.٠٠٠ وحدة عملة + مقابل متغير بمبلغ ٢٠٠.٠٠٠ وحدة عملة يمثل حافز استكمال إنشاء المبنى خلال المدة المحددة سلفاً). وبالإضافة إلى ذلك يتفق طرفي العقد على إطالة الوقت المسموح به لتحقيق الحافز المذكور لمدة ٦ شهور إضافية لتصل إلى ٣٠ شهر (بدلاً من ٢٤ شهر) من تاريخ بداية العقد الأصلي.

وفي تاريخ التعديل - وبناء على خبرة المنشأة والعمل المتبقي الواجب أدائه والذي سينتج في المقام الأول داخل المبنى دون أن يكون مرهوناً بأحوال الطقس - تغير استنتاج المنشأة وتبين لها أنها إذا ما أُدرجت الحافز ضمن سعر المعاملة في بداية السنة الثانية فمن غير المرجح أن يؤدي ذلك إلى حدوث تسوية عكسية كبيرة على مبلغ الإيراد التراكمي الذي تعترف به المنشأة وفقاً لأحكام الفقرة ٥٦ من المعيار الدولي للتقارير المالية رقم (١٥) وبالتالي قررت المنشأة إدراج الحافز وقدره ٢٠٠.٠٠٠ وحدة عملة ضمن سعر المعاملة.

وعند تقييم التعديل الذي تم على العقد تقوم المنشأة بتطبيق أحكام الفقرة ٢٧(ب) من المعيار الدولي للتقارير المالية رقم (١٥) وتصل إلى إستنتاج (بناء على العوامل الواردة بالفقرة ٢٩ من المعيار) مؤداه أن السلع والخدمات المتبقية التي سيتم تقديمها بموجب العقد المعدل لا تختلف (أى غير متميزة) عن السلع والخدمات المحولة سواء كان ذلك فى تاريخ تعديل العقد أو قبله (أى يظل العقد بعد التعديل ذو التزام أداء واحد). وبناء على ذلك تعالج المنشأة التعديل الذى تم على العقد كما لو كان جزءاً من العقد الأصلي وفقاً لمتطلبات الفقرة ٢١(ب) من المعيار الدولي للتقارير المالية رقم (١٥).

وتقوم المنشأة بتحديث مقياسها لمستوى الوفاء بالالتزام الأداء وتقدر أنها استوفت نسبة ٥١,٢٪ من التزام الأداء وفقاً للعقد المعدل. وقد تم احتساب نسبة الإنجاز الجديدة على أساس التكلفة الفعلية المتكبدة حتى نهاية السنة الأولى وقدرها ٤٢٠.٠٠٠ وحدة عملة مقارنة بالتكاليف الإجمالية المتوقعة بعد التعديل وقدرها ٨٢٠.٠٠٠ وحدة (عبارة عن التكاليف المتوقعة قبل التعديل وقدرها ٧٠٠.٠٠٠ وحدة عملة + الزيادة فى التكاليف الإجمالية المتوقعة نتيجة التعديل وقدرها ١٢٠.٠٠٠ وحدة عملة). وتعترف المنشأة فى تاريخ التعديل بتسوية تراكمية يترتب عليها إيراد إضافي قدره ٩١.٢٠٠ وحدة عملة نتجت عن تطبيق نسبة ٥١,٢٪ على إجمالي إيراد العقد بعد التعديل مع خصم الإيراد المعترف به حتى نهاية السنة الأولى كما هو موضح أدناه.

إجمالي إيراد العقد بعد التعديل هو ١.٣٥٠.٠٠٠ وحدة عملة = المقابل الثابت قبل التعديل وقدره ٠.٠٠٠ وحدة عملة + الزيادة فى المقابل الثابت نتيجة التعديل وقدرها ١.٣٥٠.٠٠٠ وحدة عملة + المقابل المتغير وقدره ٢٠٠.٠٠٠ وحدة عملة. ويصبح إجمالي قيمة الإيراد المتراكم الواجب الاعتراف به فى بداية السنة الثانية بعد التعديل هو ٦٩١.٢٠٠ وحدة عملة = سعر المعاملة المعدل وقدره ١.٣٥٠.٠٠٠ وحدة عملة × نسبة الوفاء بالتزام الأداء المعدلة فى بداية السنة الثانية وهى ٥١,٢٪. وبذلك تكون قيمة الإيراد الإضافي الواجب الاعتراف به فى بداية السنة الثانية هو ٩١.٢٠٠ وحدة عملة = قيمة الإيراد المتراكم الواجب الاعتراف به وقدره ٦٩١.٢٠٠ وحدة عملة - الإيراد المتراكم الذى سبق الاعتراف به فى السنة الأولى وقدره ٦٠٠.٠٠٠ وحدة عملة.

