

المعيار الدولي للتقرير المالي ١٥ "الإيراد من العقود مع العملاء"

اعتمدت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين المعيار الدولي للتقرير المالي ١٥ "الإيراد من العقود مع العملاء"، الصادر عن مجلس المعايير الدولية للمحاسبة، كما صدر من غير أي تعديل.

المعيار الدولي للتقرير المالي ١٥

الإيراد من العقود مع العملاء

الهدف

- ١ 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

- ٢ لتحقيق الهدف الوارد في الفقرة ١، فإن المبدأ الأساسي لهذا المعيار هو أن المنشأة يجب عليها إثبات الإيراد ليصف نقل السلع أو الخدمات المتعهد بها إلى العملاء بمبلغ يعكس العوض الذي تتوقع المنشأة أن يكون لها حق فيه في مقابل تلك السلع أو الخدمات.
- ٣ يجب على المنشأة أن تأخذ في الحسبان شروط العقد وجميع الحقائق والظروف ذات الصلة عند تطبيق هذا المعيار. ويجب على المنشأة أن تطبق هذا المعيار، بما في ذلك استخدام أية وسائل عملية، باتساق على العقود التي لها خصائص متشابهة وفي ظروف متشابهة.
- ٤ يحدد هذا المعيار المحاسبة عن عقد فردي مع عميل. وبالرغم من ذلك، وكوسيلة عملية، يجوز للمنشأة تطبيق هذا المعيار على محفظة عقود (أو واجبات أداء) لها خصائص متشابهة إذا كانت المنشأة تتوقع بشكل معقول أن الآثار على القوائم المالية من تطبيق هذا المعيار على المحفظة لن تختلف بشكل ذي أهمية نسبية عن تطبيق هذا المعيار على العقود الفردية (أو واجبات الأداء الفردية) ضمن تلك المحفظة. وعند المحاسبة عن محفظة، يجب على المنشأة أن تستخدم التقديرات والافتراضات التي تعكس حجم وتكوين المحفظة.

النطاق

- ٥ يجب على المنشأة أن تطبق هذا المعيار على جميع العقود المبرمة مع العملاء باستثناء ما يلي:
- (أ) عقود الإيجار الواقعة ضمن نطاق المعيار الدولي للتقرير المالي ١٦ "عقود الإيجار"؛
- (ب) العقود الواقعة ضمن نطاق المعيار الدولي للتقرير المالي ١٧ "عقود التأمين". غير أنه يجوز للمنشأة اختيار تطبيق هذا المعيار على عقود التأمين التي يتمثل الهدف الأساسي منها في تقديم الخدمات مقابل أتعاب ثابتة وفقاً للفقرة ٨ من المعيار الدولي للتقرير المالي ١٧؛
- (ج) الأدوات المالية والحقوق أو الواجبات التعاقدية الأخرى الواقعة ضمن نطاق المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ "الأدوات المالية"، والمعيار الدولي للتقرير المالي ١٠ "القوائم المالية الموحدة"، والمعيار الدولي للتقرير المالي ١١ "الترتيبات المشتركة"، والمعيار الدولي للمحاسبة ٢٧ "القوائم المالية المنفصلة"، والمعيار الدولي للمحاسبة ٢٨ "الاستثمارات في المنشآت الزميلة والمشتروعات المشتركة"؛
- (د) التبادلات غير النقدية بين المنشآت التي في نفس نشاط الأعمال لتسهيل المبيعات إلى العملاء أو العملاء المحتملين. فعلى سبيل المثال، لا ينطبق هذا المعيار على عقد بين شركتين نفطيتين تتفقان على تبادل النفط للوفاء بالطلب من عملائهما في أماكن مختلفة محددة في الوقت المحدد.
- ٦ يجب على المنشأة أن تطبق هذا المعيار على أي عقد (بخلاف العقود المدرجة في الفقرة ٥) فقط إذا كان الطرف المقابل في العقد عميل. والعميل هو طرف تعاقد مع المنشأة للحصول على سلع أو خدمات تُعد أحد مخرجات الأنشطة العادية للمنشأة، وذلك 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 تعاوني) بدلاً من الحصول على مخرجات الأنشطة العادية للمنشأة.

^١ تم تعديل هذه الفقرة نتيجة لإصدار المعيار الدولي للتقرير المالي ١٧ "عقود التأمين". ويتم تطبيق هذا التعديل عندما تقوم المنشأة بتطبيق المعيار الدولي للتقرير المالي ١٧. وقد كان نص الفقرة قبل التعديل كما يلي: "عقود التأمين الواقعة ضمن نطاق المعيار الدولي للتقرير المالي ٤ "عقود التأمين"."

- ٧ قد يقع عقد مع عميل جزئياً ضمن نطاق هذا المعيار وجزئياً ضمن نطاق معايير أخرى مدرجة في الفقرة ٥.
- (أ) إذا كانت المعايير الأخرى تحدد كيف يتم الفصل و/أو القياس بشكل أولي لجزء أو أكثر من أجزاء العقد، فعندئذٍ 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 تلك الأجزاء من العقد التي تم قياسها بشكل أولي وفقاً للمعايير الأخرى ويجب عليها تطبيق الفقرات ٧٣-٨٦ لتخصيص مبلغ سعر المعاملة الذي يتبقى (إن وجد) على كل واجب أداء ضمن نطاق هذا المعيار وعلى أي أجزاء أخرى من العقد حددتها الفقرة ٧(ب).
- (ب) إذا لم تحدد المعايير الأخرى كيف يتم الفصل و/أو القياس بشكل أولي لجزء أو أكثر من أجزاء العقد، فعندئذٍ يجب على المنشأة أن تطبق هذا المعيار لفصل جزء أو أجزاء العقد و/أو قياسها بشكل أولي.
- ٨ يحدد هذا المعيار المحاسبة عن التكاليف الإضافية للحصول على عقد مع عميل والمحاسبة عن التكاليف التي يتم تكبدها للوفاء بعقد مع عميل إذا كانت تلك التكاليف غير واقعة ضمن نطاق معيار آخر (انظر الفقرات ٩١-١٠٤). ويجب على المنشأة أن تطبق تلك الفقرات فقط على التكاليف التي تم تكبدها المتعلقة بعقد مع عميل يقع ضمن نطاق هذا المعيار (أو جزء من ذلك العقد).

الإثبات

تحديد العقد

- ٩ يجب على المنشأة أن تحاسب عن عقد مع عميل يقع ضمن نطاق هذا المعيار فقط عند استيفاء جميع الضوابط الآتية:
- (أ) أن تكون أطراف العقد قد وافقت على العقد (خطياً أو شفهيًا أو وفقاً للممارسات التجارية المعتادة الأخرى) وصارت ملتزمة بأداء واجباتها؛
- (ب) أن يكون بإمكان المنشأة تحديد حقوق كل طرف فيما يتعلق بالسلع أو الخدمات التي سيتم نقلها؛
- (ج) أن يكون بإمكان المنشأة تحديد شروط السداد مقابل السلع أو الخدمات التي سيتم نقلها؛
- (د) أن يكون للعقد مضمون تجاري (أي أن يكون من المتوقع تغير مخاطر أو توقيت أو مبلغ التدفقات النقدية المستقبلية للمنشأة نتيجة للعقد)؛
- (هـ) أن يكون من المرجح حصول المنشأة على العوض الذي سيكون لها حق فيه في مقابل السلع أو الخدمات التي سيتم نقلها إلى العميل. وعند تقويم ما إذا كان من المرجح تحصيل مبلغ العوض، يجب على المنشأة أن تأخذ في الحسبان فقط قدرة العميل ونيته في أن يسدد ذلك المبلغ عند استحقاقه. وقد يكون مبلغ العوض الذي سيكون للمنشأة الحق فيه أقل من السعر المبين في العقد إذا كان العوض متغيراً لأن المنشأة قد تعرض على العميل امتيازاً سعرياً (انظر الفقرة ٥٢).
- ١٠ العقد هو اتفاق بين طرفين أو أكثر تنشأ عنه حقوق وواجبات واجبة النفاذ. وقابلية نفاذ الحقوق والواجبات هي شأن قانوني. ويمكن أن تكون العقود خطية أو شفوية أو تُفهم ضمناً من الممارسات التجارية المعتادة للمنشأة. وتختلف ممارسات وآليات إبرام العقود مع العملاء عبر الدول والصناعات والمنشآت. وقد تختلف أيضاً داخل المنشأة الواحدة (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 عند تحديد ما إذا كان الاتفاق المبرم مع العميل تنشأ عنه حقوق وواجبات واجبة النفاذ، وعند تحديد توقيت نشأة تلك الحقوق والواجبات.
- ١١ بعض العقود مع العملاء قد لا تكون لها مدة محددة ويمكن إنهاؤها أو تعديلها من قبل أي من الأطراف في أي وقت. وهناك عقود أخرى قد تتجدد تلقائياً على أساس دوري يتم تحديده في العقد. ويجب على المنشأة أن تطبق هذا المعيار على مدة العقد (أي فترة العقد) التي يكون فيها لأطراف العقد حقوق، وعليهم واجبات، قائمة واجبة النفاذ.
- ١٢ لغرض تطبيق هذا المعيار، لا يوجد عقد إذا كان لكل طرف في العقد الحق واجب النفاذ من جانب واحد في إنهاء عقد لم يتم تنفيذه كلياً دون تعويض الطرف أو الأطراف الأخرى. ويكون العقد غير منفذ كلياً إذا تم استيفاء كلا الضابطتين الآتيتين:
- (أ) أن تكون المنشأة لم تنقل بعد إلى العميل أي سلع أو خدمات متعهد بها؛
- (ب) أن تكون المنشأة لم تتسلم بعد، وليس لها الحق بعد في استلام، أي عوض في مقابل السلع أو الخدمات المتعهد بها.
- ١٣ إذا استوفى عقد مع عميل الضوابط الواردة في الفقرة ٩ عند نشأة العقد، فلا يجوز للمنشأة أن تعيد تقييم تلك الضوابط ما لم تكن هناك إشارة إلى حدوث تغير مهم في الحقائق والظروف. فعلى سبيل المثال، إذا كانت قدرة العميل على سداد العوض قد تدهورت بشكل كبير، فإن المنشأة تقوم بإعادة تقييم ما إذا كان من المرجح أن تُحصل العوض الذي سيكون لها حق فيه مقابل السلع أو الخدمات المتبقية التي سيتم نقلها إلى العميل.

- ١٤ إذا كان هناك عقد مع عميل غير مستوفٍ للضوابط الواردة في الفقرة ٩، فيجب على المنشأة أن تستمر في تقييم العقد لتحديد ما إذا كانت الضوابط الواردة في الفقرة ٩ قد تم استيفائها لاحقاً.
- ١٥ عندما لا يستوفي عقد مع عميل الضوابط الواردة في الفقرة ٩ وتحصل المنشأة على العوض من العميل، فيجب على المنشأة أن تثبت العوض المستلم على أنه إيراد فقط عند وقوع أحد الحدثين الآتيين:
- (أ) أن المنشأة لم تعد عليها واجبات متبقية بنقل 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؛ أو
- (ب) أن العقد قد تم إنهاؤه والعوض المستلم من العميل غير قابل للرد.
- ١٦ يجب على المنشأة أن تثبت العوض المستلم من العميل على أنه التزام إلى أن يقع أحد الحدثين المذكورين في الفقرة ١٥ أو إلى أن يتم استيفاء الضوابط الواردة في الفقرة ٩ في وقت لاحق (انظر الفقرة ١٤). وتبعاً للحقائق والظروف المتعلقة بالعقد، فإن الالتزام الذي يتم إثباته يمثل الواجب الذي على المنشأة إما بنقل السلع أو الخدمات في المستقبل أو برد العوض المستلم. وفي أي من الحالتين، فإن الالتزام يجب أن يتم قياسه بمبلغ العوض المستلم من العميل.

تجميع العقود

- ١٧ يجب على المنشأة أن تجمع كل عقدين أو أكثر يتم إبرامهم في الوقت نفسه أو في وقت متقارب مع العميل نفسه (أو مع أطراف ذات علاقة بالعميل) وأن تحاسب عن العقود على أنها عقد واحد إذا تم استيفاء واحد أو أكثر من الضوابط الآتية:
- (أ) إذا تم التفاوض على العقود كحزمة واحدة لهدف تجاري واحد؛ أو
- (ب) إذا كان مبلغ العوض الذي سيتم سداؤه في أحد العقود يعتمد على سعر أو أداء العقد الآخر؛ أو
- (ج) إذا كانت السلع أو الخدمات المتعهد بها في العقود (أو بعض السلع أو الخدمات المتعهد بها في كل عقد من العقود) تمثل واجب أداء واحد وفقاً لل فقرات ٢٢-٣٠.

تعديلات العقد

- ١٨ تعديل العقد هو تغيير في نطاق أو سعر العقد (أو كليهما) بموافقة أطرافه. وفي بعض الصناعات والدول، قد يوصف تعديل العقد بأنه أمر تغيير أو تبديل أو تعديل. ويوجد تعديل للعقد عندما يوافق أطراف العقد على تعديل ينشئ إما حقوقاً وواجبات جديدة واجبة النفاذ أو يغير حقوقاً وواجبات قائمة واجبة النفاذ لأطراف العقد. ويمكن الموافقة على تعديل العقد خطياً أو باتفاق شفهي أو ضمناً من الممارسات التجارية المعتادة. وإذا لم يوافق أطراف العقد على تعديل العقد، فيجب على المنشأة أن تستمر في تطبيق هذا المعيار على العقد القائم إلى حين الموافقة على تعديل العقد.
- ١٩ قد يوجد تعديل للعقد رغم وجود نزاع بين أطراف العقد حول نطاق أو سعر التعديل (أو كليهما) أو رغم موافقة الأطراف على تغيير نطاق العقد ولكنهم لم يحددوا بعد التغيير المقابل لذلك في السعر. وعند تحديد ما إذا كانت الحقوق والواجبات التي تم إنشاؤها أو تغييرها بالتعديل واجبة النفاذ، يجب على المنشأة أن تأخذ في الحسبان جميع الحقائق والظروف ذات الصلة بما في ذلك شروط العقد والأدلة الأخرى. وإذا وافق أطراف العقد على تغيير في نطاق العقد ولكنهم لم يحددوا بعد التغيير المقابل لذلك في السعر، فيجب على المنشأة أن تقدر التغيير في سعر المعاملة الناشئ عن التعديل وفقاً لل فقرات ٥٠-٥٤ المتعلقة بتقدير العوض المتغير والفقرات ٥٦-٥٨ المتعلقة بتقييم تقدير العوض المتغير.
- ٢٠ يجب على المنشأة أن تحاسب عن تعديل العقد على أنه عقد منفصل إذا تحقق كلا الشرطين الآتيين:

- (أ) إذا زاد نطاق العقد نظراً لإضافة سلع أو خدمات متعهد بها من الممكن تمييزها بذاتها (وفقاً لل فقرات ٢٦-٣٠)؛
- (ب) إذا زاد سعر العقد بمبلغ عوض يعكس/سعر البيع المستقلة الخاصة بالمنشأة للسلع أو الخدمات الإضافية المتعهد بها وأي تعديلات مناسبة على ذلك السعر ليعكس ظروف العقد ذي الصلة. فعلى سبيل المثال، قد تعدل المنشأة سعر البيع المستقل لسلعة أو خدمة إضافية مقابل حسم يحصل عليه العميل، لأنه ليس من الضروري للمنشأة أن تتكبد التكاليف المتعلقة بالبيع التي ستكبدتها عند بيع سلعة أو خدمة مشابهة إلى عميل جديد.
- ٢١ إذا لم تتم المحاسبة عن تعديل العقد على أنه عقد منفصل وفقاً للفقرة ٢٠، فيجب على المنشأة أن تحاسب عن السلع أو الخدمات المتعهد بها التي لم يتم نقلها 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 أنه كان إنهاءً للعقد الحالي وإنشاءً لعقد جديد، إذا كانت السلع أو الخدمات المتبقية من الممكن تمييزها بذاتها عن السلع أو الخدمات التي تم نقلها في تاريخ تعديل العقد أو قبله. ومبلغ العوض الذي يتم تخصيصه على واجبات الأداء المتبقية (أو السلع أو الخدمات التي يمكن تمييزها بذاتها المتبقية في واجب أداء واحد ومحدد وفقاً للفقرة ٢٢(ب)) هو مجموع:

(١) العوض المتعهد به من قبل العميل (بما في ذلك المبالغ المستلمة فعلياً من العميل) الذي تم تضمينه في تقدير سعر المعاملة، ولم يكن قد تم إثباته على أنه إيراد؛

(٢) 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 يمكن تمييزها بذاتها، وبناءً عليه تشكل جزءاً من واجب أداء واحد تم استيفاءه جزئياً في تاريخ تعديل العقد. ويتم إثبات الأثر الذي يكون لتعديل العقد على سعر المعاملة، وعلى قياس المنشأة لمدى التقدم في الوفاء الكامل بواجب 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 متراكم).

(ج) إذا كانت السلع أو الخدمات المتبقية مزيجاً من البندين (أ) و(ب)، عندئذٍ يجب على المنشأة أن تحاسب عن آثار التعديل على واجبات الأداء 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 واجبات الأداء

٢٢ عند نشأة العقد يجب على المنشأة تقييم السلع أو الخدمات المتعهد بها في العقد مع العميل ويجب عليها تحديد كل تعهد بنقل أي مما يلي إلى العميل على أنه واجب أداء:

(أ) سلعة أو خدمة (أو حزمة سلع أو خدمات) من الممكن تمييزها بذاتها؛ أو

(ب) سلسلة سلع أو خدمات من الممكن تمييزها بذاتها ومتماثلة إلى حد كبير ويتم نقلها إلى العميل بنفس النمط (انظر الفقرة ٢٣).

٢٣ يكون لسلسلة سلع أو خدمات من الممكن تمييزها بذاتها نفس نمط النقل إلى العميل في حالة استيفاء كلا الضابطين الآتيين:

(أ) إذا كانت كل سلعة أو خدمة من الممكن تمييزها بذاتها في السلسلة التي تتعهد المنشأة بنقلها إلى العميل تستوفي الضوابط الواردة في الفقرة ٣٥ لتكون واجب أداء يتم الوفاء به على مدى فترة زمنية؛

(ب) إذا كان سيتم استخدام نفس الطريقة لقياس مدى تقدم المنشأة في الوفاء الكامل بواجب الأداء بنقل كل سلعة أو خدمة من الممكن تمييزها بذاتها في السلسلة إلى العميل، وفقاً للفقرتين ٣٩ و ٤٠.

التعهدات في العقود مع العملاء

٢٤ يحدد العقد مع العميل عموماً وبشكل صريح السلع أو الخدمات التي تتعهد المنشأة بنقلها إلى العميل. وبالرغم من ذلك، فإن واجبات الأداء التي يتم تحديدها في عقد مع عميل قد لا تقتصر على السلع أو الخدمات التي يتم النص عليها صراحة في ذلك العقد. وهذا لأن العقد مع العميل قد يشمل أيضاً تعهدات تفهم ضمناً من خلال الممارسات التجارية المعتادة للمنشأة أو سياساتها المنشورة أو تصريحاتها المحددة إذا كانت تلك التعهدات تنشئ، وقت الدخول في العقد، توقعات وجبهة لدى العميل بأن المنشأة ستنتقل إليه سلعة أو خدمة ما.

٢٥ لا تتضمن واجبات الأداء الأنشطة التي يجب على المنشأة القيام بها للوفاء بالعقد إلا إذا كانت تلك الأنشطة تنقل سلعة أو خدمة إلى العميل. فعلى سبيل المثال، قد يكون على مقدم خدمة القيام بمهام إدارية عديدة لإعداد العقد، إلا أن أداء تلك المهام لا ينقل خدمة إلى العميل وقت أداء المهام. وبناءً عليه، فإن أنشطة الإعداد تلك لا تُعد واجب أداء.

السلع والخدمات الممكن تمييزها بذاتها

٢٦ تبعاً للعقد، فإن السلع أو الخدمات المتعهد بها قد تشمل على سبيل المثال لا الحصر ما يلي:

(أ) بيع سلع من إنتاج المنشأة (على سبيل المثال، مخزون منشأة مصنعة)؛

(ب) إعادة بيع سلع قامت المنشأة بشرائها (على سبيل المثال، بضائع منشأة للبيع بالتجزئة)؛

(ج) إعادة بيع حقوق في سلع أو خدمات قامت المنشأة بشرائها (على سبيل المثال، تذكرة تم إعادة بيعها من قبل منشأة تعمل بصفتها أصيل، كما هو موضح في الفقرات ب٣٤-ب٣٨)؛

(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 عند توفرها) أو جعل سلع أو خدمات متاحة لاستخدام العميل عندما يقرر العميل ذلك؛

- (و) تقديم خدمة الترتيب لقيام طرف آخر بنقل سلع أو خدمات إلى العميل (على سبيل المثال، العمل كوكيل لطرف آخر، كما هو موضح في الفقرات ب٣٤ – ب٣٨)؛
- (ز) منح حقوق في سلع أو خدمات سيتم تقديمها في المستقبل يستطيع العميل إعادة بيعها أو تقديمها إلى عميل له (على سبيل المثال، تتعهد المنشأة التي تبيع منتجاً إلى بائع تجزئة بأن تنقل سلعاً أو خدمة إضافية إلى فرد يشتري المنتج من بائع التجزئة)؛
- (ح) إنشاء أو تصنيع أو تطوير أصل بالنيابة عن عميل؛
- (ط) منح التراخيص (انظر الفقرات ب٥٢ – ب٦٣)؛
- (ي) منح خيارات لشراء سلع أو خدمات إضافية (عندما تقدم تلك الخيارات للعميل حقاً ذا أهمية، كما هو مبين في الفقرات ب٣٩ – ب٤٣).
- ٢٧ تُعدّ السلعة أو الخدمة المتعهد بها إلى العميل أنها من الممكن تمييزها بذاتها في حالة استيفاء كلا الضابطين الآتيين:
- (أ) إذا كان العميل يستطيع الانتفاع من السلعة أو الخدمة إما بمفردها أو مع موارد أخرى متاحة فوراً للعميل (أي أن السلعة أو الخدمة مؤهلة لأن تكون من الممكن تمييزها بذاتها)؛
- (ب) إذا كان تعهد المنشأة بنقل السلعة أو الخدمة إلى العميل يمكن تحديده بشكل منفصل عن التعهدات الأخرى في العقد (أي أن التعهد بنقل السلعة أو الخدمة من الممكن تمييزه بذاته ضمن سياق العقد).
- ٢٨ يستطيع العميل الانتفاع من سلعة أو خدمة وفقاً للفقرة ٢٧(أ) إذا كان بالإمكان استخدام السلعة أو الخدمة أو استهلاكها أو بيعها بمبلغ أكبر من قيمة تخريدها أو الاحتفاظ بها بأية طريقة أخرى تحقق منافع اقتصادية. وفيما يخص بعض السلع أو الخدمات، قد يكون العميل قادراً على الانتفاع من السلعة أو الخدمة فقط عند اقترانها بموارد أخرى متاحة فوراً. والمورد متاح 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 بنقلها بالفعل إلى العميل بموجب العقد) أو من معاملات أو أحداث أخرى. وقد توفر عوامل عديدة دليلاً على أن العميل يستطيع الانتفاع من سلعة أو خدمة إما بمفردها أو مع موارد أخرى متاحة فوراً. فعلى سبيل المثال، تدل حقيقة أن المنشأة تبيع بانتظام سلعة أو خدمة بشكل منفصل على أن العميل يستطيع الانتفاع من السلعة أو الخدمة إما بمفردها أو مع موارد أخرى متاحة فوراً.
- ٢٩ عند تقييم ما إذا كانت تعهدات المنشأة بنقل سلع أو خدمات إلى العميل يمكن تحديدها بشكل منفصل وفقاً للفقرة ٢٧(ب)، يكون الهدف تحديد ما إذا كانت طبيعة التعهد، ضمن سياق العقد، هي نقل كل من تلك السلع أو الخدمات بشكل منفرد، أو بدلاً من ذلك، نقلها في شكل بند أو بنود مجمعة مع بعضها تمثل السلع أو الخدمات المتعهد بها مدخلات لها. وتتضمن العوامل التي تدل على أن تعهدين أو أكثر بنقل سلع أو خدمات إلى العميل ليست قابلة للتحديد بشكل منفصل ما يلي، على سبيل المثال لا الحصر:
- (أ) أن المنشأة تقدم خدمة مهمة لدمج السلع أو الخدمات مع سلع أو خدمات أخرى متعهد بها في العقد لتحويلها إلى حزمة سلع أو خدمات تمثل المخرج أو المخرجات المُجمَّعة التي تعاقدها العميل عليها. وبعبارة أخرى، تستخدم المنشأة السلع أو الخدمات على أنها مدخلات لإنتاج أو تقديم المخرج أو المخرجات المُجمَّعة التي حددها العميل. وقد يتضمن المخرج أو المخرجات المجمعة أكثر من عنصر واحد أو مرحلة واحدة.
- (ب) أن سلعة أو خدمة واحدة أو أكثر تعدّل أو تكيف بشكل جوهري، أو أنه يتم تعديلها أو تكييفها بشكل جوهري بواسطة، سلعة أو خدمة أخرى واحدة أو أكثر متعهد بها في العقد.
- (ج) أن السلع أو الخدمات تعتمد على بعضها أو ترتبط ببعضها بدرجة عالية. وبعبارة أخرى، فإن كل سلعة أو خدمة تتأثر بواحدة أو أكثر من السلع أو الخدمات الأخرى في العقد. فعلى سبيل المثال، في بعض الحالات، تتأثر سلعتين أو خدمتين أو أكثر بشكل جوهري ببعضها لأن المنشأة لن تتمكن من الوفاء بتعهداتها بنقل كل واحدة من تلك السلع أو الخدمات بشكل مستقل عن الأخرى.
- ٣٠ 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 حزمة من 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 واجب أداء واحد.

الوفاء بواجبات الأداء

- ٣١ يجب على المنشأة أن تثبت إيراداً عندما (أو حالما) تفي المنشأة بواجب أداء عن طريق نقل سلعة أو خدمة متعهد بها (أي أصل) إلى العميل. ويُعد الأصل أنه قد تم نقله عندما (أو حالما) يكتسب العميل السيطرة على ذلك الأصل.

٣٢ لكل واجب أداء يتم تحديده وفقاً للفقرات ٢٢-٣٠، يجب على المنشأة أن تقرر عند نشأة العقد ما إذا كانت ستفي بواجب الأداء على مدى فترة زمنية (وفقاً للفقرات ٣٥-٣٧) أو أنها ستفي بواجب الأداء عند نقطة زمنية معينة (وفقاً للفقرة ٣٨). وإذا لم تكن المنشأة تفي بواجب الأداء على مدى فترة زمنية، فإن الواجب يتم الوفاء به عند نقطة زمنية معينة.

٣٣ تُعد 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 ما يقارب جميع المنافع المتبقية منه. وتشمل السيطرة القدرة على منع المنشآت الأخرى من توجيه استخدام الأصل والاستفادة منه. ومنافع 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 مبادلته؛

(هـ) رهن الأصل للحصول على قرض؛

(و) الاحتفاظ بالأصل.

٣٤ عند تقويم ما إذا كان العميل قد اكتسب السيطرة على الأصل، يجب على المنشأة أن تأخذ في الحسبان أية اتفاقية لإعادة شراء الأصل (انظر الفقرات ب٤-٦ ب٧٦).

واجبات الأداء التي يتم الوفاء بها على مدى فترة زمنية

٣٥ تنتقل المنشأة السيطرة على سلعة أو خدمة على مدى فترة زمنية، ومن ثم تفي بواجب الأداء وتثبت الإيراد على مدى فترة زمنية في حالة استيفاء أحد الضوابط الآتية:

(أ) إذا حصل العميل على المنافع التي يوفرها أداء المنشأة وقام باستهلاكها في الوقت نفسه أثناء قيام المنشأة بالأداء (انظر الفقرتين ب٣ - ب٤)؛ أو

(ب) إذا كان أداء المنشأة ينشئ أو يحسن الأصل (على سبيل المثال، الأعمال قيد التنفيذ) الذي يسيطر عليه العميل في نفس الوقت الذي يتم فيه إنشاء الأصل أو تحسينه (انظر الفقرة ب٥)؛ أو

(ج) إذا كان أداء المنشأة لا ينشئ أصلاً له استخدام بديل للمنشأة (انظر الفقرة ٣٦) وكان للمنشأة حق واجب النفاذ في الحصول على دفعة مقابل الأداء المكتمل حتى تاريخه (انظر الفقرة ٣٧).

٣٦ لا يكون للأصل الذي ينشئه أداء المنشأة استخدام بديل للمنشأة إذا كانت المنشأة إما مقيدة تعاقدياً ولا يمكنها توجيه الأصل فوراً لاستخدام آخر خلال إنشاء أو تحسين ذلك الأصل أو كانت مقيدة عملياً ولا يمكنها توجيه الأصل فوراً بحالته المكتملة لاستخدام آخر. ويتم تقييم ما إذا كان للأصل استخدام بديل للمنشأة عند نشأة العقد. وبعد نشأة العقد لا يجوز للمنشأة تحديث تقييم الاستخدام البديل للأصل ما لم توافق أطراف العقد على تعديل للعقد يغير جوهرياً واجب الأداء. وتقدم الفقرات ب٦-٨ إرشادات لتقييم ما إذا كان للأصل استخدام بديل للمنشأة.

٣٧ يجب على المنشأة أن تأخذ في الحسبان شروط العقد، بالإضافة إلى أي أنظمة تنطبق على العقد، عند تقويم ما إذا كان لديها حق واجب النفاذ في الحصول على دفعة مقابل الأداء المكتمل حتى تاريخه وفقاً للفقرة ٣٥ (ج). ولا يلزم أن يكون الحق في الحصول على دفعة مقابل الأداء المكتمل حقاً في مبلغ محدد. ولكن في كل الأوقات خلال مدة العقد، يجب أن يكون للمنشأة الحق في مبلغ يعوضها على الأقل عن الأداء المكتمل حتى تاريخه إذا تم إنهاء العقد من قبل العميل أو طرف آخر لأسباب أخرى غير عدم أداء المنشأة وفقاً لما تعهدت به. وتقدم الفقرات ب٩ - ب١٣ إرشادات لتقييم وجود حق لها في الحصول على دفعة ووجوب نفاذه وما إذا كان حق المنشأة في الدفعة سيحولها الحصول على مقابل أدائها المكتمل حتى تاريخه.

واجبات الأداء التي يتم الوفاء بها عند نقطة زمنية معينة

٣٨ إذا كان واجب الأداء لا يتم الوفاء به على مدى فترة زمنية وفقاً للفقرات ٣٥-٣٧، فإن المنشأة تفي بواجب الأداء عند نقطة زمنية معينة. ولتحديد تلك النقطة الزمنية التي يكتسب فيها العميل السيطرة على أصل متعهد به وتفي المنشأة فيها بواجب الأداء، يجب على المنشأة أن تأخذ في الحسبان جميع متطلبات السيطرة الواردة في الفقرات ٣١-٣٤. وإضافة لذلك، يجب على المنشأة أن تأخذ في الحسبان المؤشرات على نقل السيطرة والتي تشمل على سبيل المثال لا الحصر ما يلي:

(أ) أن يكون للمنشأة حق قائم في الحصول على دفعة مقابل الأصل - إذا كان العميل ملزماً حالياً بالسداد مقابل الأصل، فعندئذٍ قد يشير ذلك إلى أن العميل قد اكتسب القدرة على توجيه استخدام الأصل والحصول على ما يقارب جميع المنافع المتبقية منه في المقابل.

(ب) أن يكون للعميل حق الملكية القانونية في الأصل – قد يشير حق الملكية القانونية إلى طرف العقد الذي له القدرة على توجيه استخدام الأصل والحصول على ما يقارب جميع المنافع المتبقية منه أو تقييد وصول المنشآت الأخرى لتلك المنافع. ولذلك، فإن نقل حق الملكية القانونية في الأصل قد يشير إلى أن العميل قد اكتسب السيطرة على الأصل. وإذا احتفظت المنشأة بحق الملكية القانونية في الأصل لمجرد الحماية من إخفاق العميل في السداد، فإن حقوق المنشأة تلك لا تمنع العميل من اكتساب السيطرة على الأصل.

(ج) أن تكون المنشأة قد قامت بنقل الحيازة المادية للأصل – قد تشير الحيازة المادية للأصل إلى أن العميل له القدرة على توجيه استخدام الأصل والحصول على ما يقارب جميع المنافع المتبقية منه أو تقييد وصول المنشآت الأخرى لتلك المنافع. وبالرغم من ذلك، فإن الحيازة المادية قد لا تقتصر بالسيطرة على الأصل. فعلى سبيل المثال، في بعض اتفاقيات إعادة الشراء وفي بعض ترتيبات الأمانة، فإن العميل أو المؤتمن قد تكون له حيازة مادية على أصل تسيطر عليه المنشأة. وفي المقابل، ففي بعض ترتيبات الفوترة والشحن لاحقاً، قد تملك المنشأة الحيازة المادية للأصل الذي يسيطر عليه العميل. وتقدم الفقرات ب٦٤-ب٧٦ وب٧٧ وب٧٨ وب٧٩-ب٨٢ إرشادات بشأن المحاسبة عن اتفاقيات إعادة الشراء وترتيبات الأمانة وترتيبات الفوترة والشحن لاحقاً، على التوالي.

(د) أن يحوز العميل المخاطر والمنافع المهمة المرتبطة بملكية الأصل – قد يشير نقل المخاطر والمنافع المهمة المرتبطة بملكية الأصل إلى العميل إلى أن العميل قد اكتسب القدرة على توجيه استخدام الأصل والحصول على ما يقارب جميع المنافع المتبقية منه. وبالرغم من ذلك، فعند تقييم المخاطر والمنافع المرتبطة بملكية الأصل المتعهد به، يجب على المنشأة استبعاد أي مخاطر ينشأ عنها واجب أداء منفصل إضافة إلى واجب الأداء المتعلق بنقل الأصل. فعلى سبيل المثال، يمكن أن تكون المنشأة قد قامت بنقل السيطرة على الأصل إلى العميل ولكنها لم تف بعد بواجب أداء إضافي يتعلق بتقديم خدمات الصيانة المتعلقة بالأصل المنقول.

(هـ) أن يكون العميل قد قبل الأصل - قد يشير قبول العميل للأصل إلى أنه قد اكتسب القدرة على توجيه الأصل والحصول على ما يقارب جميع المنافع المتبقية منه. ولتقويم أثر الشرط التعاقدى الخاص بقبول العميل على توقيت نقل السيطرة على الأصل، يجب على المنشأة أن تأخذ في الحسبان الإرشادات الواردة في الفقرات ب٨٣ - ب٨٦.

قياس مدى التقدم في الوفاء الكامل بواجب الأداء

٣٩ فيما يخص كل واجب أداء يتم الوفاء به على مدى فترة زمنية وفقاً للفقرات ٣٥ - ٣٧، يجب على المنشأة أن تثبت الإيراد على مدى فترة زمنية بقياس مدى التقدم في الوفاء الكامل بواجب الأداء. والهدف من قياس مدى التقدم هو وصف أداء المنشأة في نقل السيطرة على السلع أو الخدمات المتعهد بها إلى العميل (أي الوفاء بواجب أداء المنشأة).

٤٠ يجب على المنشأة أن تطبق طريقة واحدة لقياس مدى التقدم لكل واجب أداء يتم الوفاء به على مدى فترة زمنية ويجب على المنشأة أن تطبق تلك الطريقة بشكل متسق على واجبات الأداء المتشابهة وفي الظروف المتشابهة. وفي نهاية كل فترة تقرير، يجب على المنشأة إعادة قياس مدى تقدمها في الوفاء الكامل بواجب الأداء الذي يتم الوفاء به على مدى فترة زمنية.

طرق قياس مدى التقدم

٤١ تشمل الطرق المناسبة لقياس مدى التقدم طرق المخرجات وطرق المدخلات. وتقدم الفقرات ب١٤- ب١٩ إرشادات لاستعمال طرق المخرجات وطرق المدخلات لقياس مدى تقدم المنشأة في الوفاء الكامل بواجب الأداء. وعند تحديد الطريقة المناسبة لقياس الأداء، يجب على المنشأة أن تأخذ في الحسبان طبيعة السلعة أو الخدمة التي تعهدت المنشأة بنقلها إلى العميل.

٤٢ يجب على المنشأة عند تطبيق طريقة لقياس مدى التقدم أن تستبعد من القياس أي سلع أو خدمات لم تنقل المنشأة السيطرة عليها إلى العميل. وفي المقابل، يجب على المنشأة أن تضمن في قياس مدى التقدم أي سلع أو خدمات نقلت السيطرة عليها إلى العميل عند الوفاء بواجب الأداء.

٤٣ يجب على المنشأة تحديث قياسها لمدى التقدم مع تغير الظروف بمرور الوقت ليعكس القياس أي تغيرات في نتيجة واجب الأداء. ويجب المحاسبة عن مثل هذه التغيرات في قياس المنشأة لمدى التقدم على أنها تغيير في تقدير محاسبي وفقاً للمعيار الدولي للمحاسبة ٨ "السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء".

القياسات المعقولة لمدى التقدم

٤٤ لا يجوز للمنشأة أن تثبت إيرداً لواجب الأداء الذي يتم الوفاء به على مدى فترة زمنية إلا إذا كان بإمكانها أن تقيس بشكل معقول مدى تقدمها في الوفاء الكامل بواجب الأداء. ولن تكون المنشأة قادرة على أن تقيس بشكل معقول مدى تقدمها في الوفاء الكامل بواجب الأداء إذا كانت تنقصها المعلومات التي يمكن الاعتماد عليها والتي ستكون مطلوبة لتطبيق طريقة مناسبة لقياس مدى التقدم.

٤٥ في بعض الظروف (على سبيل المثال، في المراحل الأولى من العقد)، قد تكون المنشأة غير قادرة على أن تقيس بشكل معقول نتيجة الالتزام بواجب الأداء، ولكنها تتوقع أن تغطي التكاليف التي تم تكبدها في الوفاء بالواجب. وفي تلك الظروف، يجب على

المنشأة أن تثبت إيراداً فقط بقدر التكاليف التي تم تكبدها وذلك إلى الوقت الذي تستطيع فيه أن تقيس بشكل معقول نتيجة واجب الأداء.

القياس

٤٦ عندما (أو حالما) يتم الوفاء بواجب أداء، يجب على المنشأة أن تثبت ما يتم تخصيصه من مبلغ سعر المعاملة (الذي يُستثنى منه تقديرات العوض المتغير التي تم تقييدها وفقاً للفقرات ٥٦-٥٨) على ذلك الواجب على أنه إيراد.

تحديد سعر المعاملة

٤٧ 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 نقل السلع أو الخدمات المتعهد بها إلى العميل، باستثناء المبالغ التي يتم تحصيلها بالنيابة عن أطراف ثالثة (على سبيل المثال، بعض ضرائب المبيعات). وقد يتضمن العوض المتعهد به في عقد مع عميل مبالغ ثابتة أو مبالغ متغيرة أو كليهما.

٤٨ تؤثر طبيعة وتوقيت ومبلغ العوض المتعهد به من قبل العميل على تقدير سعر المعاملة. ويجب على المنشأة عند تحديد سعر المعاملة أن تأخذ في الحسبان الآثار الخاصة بجميع ما يلي:

(أ) العوض المتغير (انظر الفقرات ٥٥-٥٠ و ٥٩)؛

(ب) تقييد تقديرات العوض المتغير (انظر الفقرات ٥٦-٥٨)؛

(ج) وجود مكون تمويلي مهم في العقد (انظر الفقرات ٦٠-٦٥)؛

(د) العوض غير النقدي (انظر الفقرات ٦٦-٦٩)؛

(هـ) العوض مستحق الدفع إلى العميل (انظر الفقرات ٧٠-٧٢).

٤٩ لغرض تحديد سعر المعاملة يجب على المنشأة افتراض أنه سيتم نقل السلع أو الخدمات إلى العميل كما هو متعهد به وفقاً للعقد الحالي وأن العقد لن يتم إلغاؤه أو تجديده أو تعديله.

العوض المتغير

٥٠ إذا كان العوض المتعهد به في العقد يتضمن مبلغاً متغيراً، فيجب على المنشأة أن تقدر مبلغ العوض الذي سيكون للمنشأة حق فيه مقابل نقل السلع أو الخدمات المتعهد بها إلى العميل.

٥١ يمكن أن يتغير مبلغ العوض بسبب الحسومات أو التخفيضات أو المبالغ التي يتم ردها أو نقاط الشراء المستقبلية أو الامتيازات السعرية أو الحوافز أو مكافآت الأداء أو الغرامات أو البنود الأخرى المشابهة. ويمكن أن يتغير العوض المتعهد به أيضاً إذا كان استحقاق المنشأة للعوض يتوقف على وقوع أو عدم وقوع حدث مستقبلي. فعلى سبيل المثال، سيكون مبلغ العوض متغيراً إذا ما تم بيع منتج مع إعطاء الحق في إرجاعه أو إذا تم التعهد بمبلغ ثابت على أنه مكافأة أداء على إنجاز مرحلة معينة.

٥٢ قد يكون التغير المتعلق بالعوض الذي يتعهد به العميل مبيناً صراحةً في العقد. وإضافة إلى شروط العقد، فإن العوض المتعهد به يعد متغيراً في حال وجود أي من الطرفين الآتيين:

(أ) إذا كان لدى العميل توقع وجيه، ناشئ عن الممارسات التجارية المعتادة للمنشأة أو سياساتها المنشورة أو تصريحاتها المحددة، بأن المنشأة ستقبل مبلغ عوض أقل من السعر المبين في العقد. بمعنى أنه يتوقع أن المنشأة ستعرض امتيازاً سعرياً. وتبعاً للدولة أو الصناعة أو العميل، فإن هذا العرض قد يشار إليه على أنه حسم أو تخفيض أو مبلغ مردود أو نقاط شراء مستقبلية.

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

٥٣ يجب على المنشأة أن تقدر مبلغ العوض المتغير باستخدام أي من الطريقتين الآتيتين، اعتماداً على الطريقة التي تتوقع المنشأة أنها ستنتج بشكل أفضل بمبلغ العوض الذي سيكون لها حق فيه:

(أ) القيمة المتوقعة – القيمة المتوقعة هي مجموع المبالغ المرجحة بالاحتمالات ضمن مدى مبالغ العوض المحتملة. وقد تكون القيمة المتوقعة تقديراً مناسباً لمبلغ العوض المتغير إذا كان للمنشأة عدد كبير من العقود التي لها خصائص متشابهة.

(ب) المبلغ الأكثر ترجيحاً – المبلغ الأكثر ترجيحاً هو المبلغ الوحيد الأكثر ترجيحاً ضمن مدى مبالغ العوض المحتملة (أي النتيجة الوحيدة الأكثر ترجيحاً للعقد). وقد يكون المبلغ الأكثر ترجيحاً تقديراً مناسباً لمبلغ العوض المتغير إذا كان للعقد ناتجان محتملان فقط (على سبيل المثال، إما أن تحقق المنشأة مكافأة أداء أو لا).

٥٤ يجب على المنشأة أن تطبق طريقة واحدة باتساق طوال مدة 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 لها ويجب أن تحدد عدداً معقولاً من مبالغ العوض المحتملة. وستكون المعلومات التي تستخدمها المنشأة لتقدير مبلغ العوض المتغير مشابهة عادةً للمعلومات التي تستخدمها إدارة المنشأة أثناء عملية تقديم العطاءات والعروض وفي تحديد الأسعار للسلع أو الخدمات المتعهد بها.

الالتزامات برد المبالغ

٥٥ يجب على المنشأة أن تثبت التزاماً برد مبلغ إذا استلمت عوضاً من عميل وتتوقع أن ترد إليه بعض أو كامل ذلك العوض. ويتم قياس التزام المبلغ المردود بمبلغ العوض المستلم (أو مستحق التحصيل) الذي لا تتوقع المنشأة أن يكون لها حق فيه (أي المبالغ غير المضمّنة في سعر المعاملة). ويجب تحديث التزام المبلغ المردود (والتغير المقابل لذلك في سعر المعاملة، وبناءً عليه، التغير في الالتزام الناتج عن العقد مع العميل) في نهاية كل فترة تقرير تبعاً للتغيرات في الظروف. ويجب على المنشأة أن تطبق الإرشادات الواردة في الفقرات ب٢٠-ب٢٧ للمحاسبة عن التزامات المبالغ المردودة المتعلقة بالبيع مع حق الإرجاع.

تقييم تقدير العوض المتغير

٥٦ يجب على المنشأة أن تضمّن في سعر المعاملة بعض أو كامل مبلغ العوض المتغير المقدّر وفقاً للفقرة ٥٣ فقط بالقدر الذي يكون فيه من المرجح بدرجة كبيرة ألا يحدث عكس مهم في مبلغ الإيراد المتراكم المثبت عندما تتضح لاحقاً حالة عدم التأكد المرتبطة بالعوض المتغير.

٥٧ عند تقييم ما إذا كان مرجحاً بدرجة كبيرة ألا يحدث عكس مهم في مبلغ الإيراد المتراكم المثبت عندما تتضح لاحقاً حالة عدم التأكد المرتبطة بالعوض المتغير، يجب على المنشأة أن تأخذ في الحسبان كلاً من مدى ترجيح وحجم العكس في الإيراد. وتشمل العوامل التي يمكن أن تزيد من مدى ترجيح أو حجم العكس في الإيراد، على سبيل المثال لا الحصر، أي مما يلي:

(أ) أن يكون مبلغ العوض معرضاً بدرجة عالية لعوامل خارج نطاق تأثير المنشأة. وقد تشمل تلك العوامل التقلب في السوق، واجتهاد أو تصرفات الأطراف الثالثة، وأحوال الطقس، وارتفاع خطر تقادم السلعة أو الخدمة المتعهد بها.

(ب) أن يكون من غير المتوقع اتضاح حالة عدم التأكد المحيطة بمبلغ العوض لفترة طويلة من الزمن.

(ج) أن تكون خبرة المنشأة في أنواع مشابهة من العقود (أو غير ذلك من الأدلة) محدودة أو أن تلك الخبرة (أو الأدلة الأخرى) ذات قيمة تنبؤية محدودة.

(د) أن تكون للمنشأة ممارسة متبعة سواء في منح مدى واسع من الامتيازات السعرية أو في تغيير أحكام وشروط السداد لعقود مشابهة في ظروف مشابهة.

(هـ) أن يكون للعقد عدد كبير ومدى واسع من مبالغ العوض المحتملة.

٥٨ يجب على المنشأة أن تطبق الفقرة ب٦٣ للمحاسبة عن العوض الذي هو في شكل عوائد حقوق ملكية فكرية تستند إلى المبيعات أو إلى الاستعمال ومتعهد بها في مقابل ترخيص لاستخدام الملكية الفكرية.

إعادة تقييم العوض المتغير

٥٩ يجب على المنشأة في نهاية كل فترة تقرير أن تحدّث سعر المعاملة المقدّر (بما في ذلك تقييمها لما إذا كان تقدير العوض المتغير مقبلاً) ليعبر بصدق عن الظروف الحالية في نهاية فترة التقرير والتغيرات في الظروف خلال فترة التقرير. ويجب على المنشأة أن تحاسب عن التغيرات في سعر المعاملة وفقاً للفقرات ٨٧-٩٠.

وجود مكون تمويل مهم في العقد

٦٠ يجب على المنشأة عند تحديد سعر المعاملة أن تعدّل مبلغ العوض المتعهد به تبعاً لآثار القيمة الزمنية للنقود إذا كان توقيت الدفعات الذي تم الاتفاق عليه بين أطراف العقد (سواء صراحةً أو ضمناً) يقدم للعميل أو المنشأة منفعة مهمة في تمويل نقل السلع أو الخدمات إلى العميل. وفي تلك الظروف، فإن العقد يتضمن مكون تمويل مهم. وقد يوجد مكون تمويل مهم بغض النظر عما إذا كان التعهد بالتمويل منصوباً عليه صراحةً في العقد أو مفهوماً ضمناً من خلال شروط السداد المتفق عليها بين أطراف العقد.

٦١ الهدف عند تعديل مبلغ العوض المتعهد به تبعاً لمكون تمويل مهم 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 ثمن تلك السلع أو الخدمات عندما (أو حالما) تم نقلها إليه (أي سعر البيع النقدي). ويجب على المنشأة أن تأخذ في الحسبان جميع الحقائق والظروف ذات الصلة عند تقييم ما إذا كان العقد يتضمن مكون تمويل وما إذا كان مكون التمويل مهماً للعقد، بما في ذلك كلا ما يلي:

(أ) الفرق، إن وجد، بين مبلغ العوض المتعهد به وسعر البيع النقدي للسلع أو الخدمات المتعهد بها؛

(ب) الأثر المشترك للعنصرين الآتيين معاً:

(١) طول الوقت المتوقع بين قيام المنشأة بنقل السلع أو الخدمات المتعهد بها إلى العميل وقيام العميل بسداد ثمن تلك السلع أو الخدمات؛

(٢) أسعار الفائدة السائدة في السوق ذي الصلة.

٦٢ بالرغم من التقييم الوارد في الفقرة ٦١، فإن العقد مع العميل لن يتضمن مكون تمويل مهم إذا وجدت أي من العوامل الآتية:

(أ) أن يكون العميل قد سدد ثمن السلع أو الخدمات مقدماً وأن يكون توقيت نقل تلك السلع أو الخدمات يخضع لرغبة العميل.

(ب) أن يكون مبلغ مهم من العوض المتعهد به من العميل متغيراً ومبلغ 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 عوائد حقوق ملكية فكرية تستند إلى المبيعات).

(ج) أن يكون الفرق بين العوض المتعهد به وسعر البيع النقدي للسلعة أو الخدمة (كما هو موضح في الفقرة ٦١) ناشئاً لأسباب غير تقديم التمويل سواءً للعميل أو للمنشأة، وأن يكون الفرق بين هذين المبلغين متناسباً مع سبب الفرق. فعلى سبيل المثال، قد توفر شروط السداد للمنشأة أو للعميل حماية من عدم إنجاز الطرف الآخر لبعض أو لجميع واجباته بموجب العقد بشكل كافٍ.

٦٣ كوسيلة عملية، لا يلزم المنشأة تعديل مبلغ العوض المتعهد به تبعاً لآثار مكون تمويل مهم إذا كانت المنشأة تتوقع، عند نشأة العقد، أن تكون الفترة بين قيام المنشأة بنقل سلعة أو خدمة متعهد بها إلى العميل وسداد العميل لثمن تلك السلعة أو الخدمة سنة أو أقل.

٦٤ لتحقيق الهدف الوارد في الفقرة ٦١ عند تعديل مبلغ العوض المتعهد به تبعاً لمكون تمويل مهم، يجب على المنشأة أن تستخدم معدل الخصم الذي ستعكسه معاملة تمويل منفصلة بين المنشأة وعميلها عند نشأة العقد. وسوف يعكس ذلك المعدل الخصائص الائتمانية للطرف الذي يحصل على التمويل في العقد، وأيضاً أي رهن أو ضمان مقدم من العميل أو المنشأة، بما في ذلك الأصول التي يتم نقلها في العقد. وقد 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 عندما (أو حالما) يتم نقلها إلى العميل. وبعد نشأة العقد، لا يجوز للمنشأة تحديث معدل الخصم تبعاً للتغيرات في معدلات الفائدة أو الظروف الأخرى (مثل التغير في تقييم خطر ائتمان العميل).

٦٥ 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 ناتج عن عقد (أو مبلغ مستحق تحصيل) أو التزام ناتج عن عقد عند المحاسبة عن عقد مع عميل.

العوض غير النقدي

٦٦ لتحديد سعر المعاملة للعقود التي يتعهد فيها العميل بعوض في شكل غير نقدي، يجب على المنشأة قياس العوض غير النقدي (أو قياس التعهد بدفع عوض غير نقدي) بالقيمة العادلة.

٦٧ إذا كانت المنشأة غير قادرة على تقدير القيمة العادلة للعوض غير النقدي بشكل معقول، فيجب عليها قياس العوض بشكل غير مباشر بالرجوع إلى أسعار البيع المستقلة للسلع أو الخدمات المتعهد بها للعميل (أو فئة عملاء) مقابل العوض.

٦٨ قد تختلف القيمة العادلة للعوض غير النقدي بسبب شكل العوض (على سبيل المثال، تغير في سعر سهم 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، لأن القيمة العادلة يمكن أن تختلف بسبب أداء المنشأة)، فيجب على المنشأة أن تطبق المتطلبات الواردة في الفقرات ٥٦-٥٨.

٦٩ إذا قدم العميل سلعاً أو خدمات (على سبيل المثال، مواد أو معدات أو عمالة) لتسهيل تنفيذ المنشأة للعقد، فيجب على المنشأة أن تُقيّم ما إذا كانت تحظى بالسيطرة على تلك السلع أو الخدمات المقدمة. وإذا صح ذلك، فيجب على المنشأة أن تحاسب عن السلع أو الخدمات المقدمة على أنها عوض غير نقدي مستلم من العميل.

العوض مستحق الدفع إلى العميل

٧٠ يتضمن العوض مستحق الدفع إلى العميل المبالغ النقدية التي تسدها المنشأة، أو تتوقع أن تسدها، إلى العميل (أو إلى الأطراف الأخرى التي تشتري سلع أو خدمات المنشأة من العميل). ويتضمن العوض مستحق الدفع إلى العميل أيضاً نقاط الشراء المستقبلية أو البنود الأخرى (على سبيل المثال، الكوبونات أو قسائم الشراء) التي يمكن استخدامها مقابل المبالغ المستحقة للمنشأة (أو للأطراف الأخرى التي تشتري سلع أو خدمات المنشأة من العميل). ويجب على المنشأة أن تحاسب عن العوض مستحق الدفع 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 ٢٦-٣٠) ينقلها العميل إلى المنشأة. وإذا كان العوض مستحق الدفع إلى العميل يتضمن مبلغاً متغيراً، فيجب على المنشأة أن تقدر سعر المعاملة (بما في ذلك تقييم ما إذا كان تقدير العوض المتغير مقيداً) وفقاً للفقرات ٥٨-٥٠.

٧١ إذا كان العوض مستحق الدفع 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 مستحق الدفع 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 أن تقدر بشكل معقول القيمة العادلة للسلعة أو الخدمة المستلمة من العميل، فيجب عليها المحاسبة عن جميع العوض مستحق الدفع إلى العميل على أنه تخفيض في سعر المعاملة.

٧٢ ومن ثم، إذا كان العوض مستحق الدفع إلى العميل تتم المحاسبة عنه على أنه تخفيض في سعر المعاملة، فيجب على المنشأة أن تثبت تخفيض الإيراد عندما (أو حالما) يقع أي من الحدثين الآتيين، أيهما يأتي لاحقاً:

- (أ) عندما تقوم المنشأة بإثبات إيراد مقابل نقل السلع أو الخدمات ذات العلاقة إلى العميل؛
- (ب) عندما تسدد المنشأة أو تتعهد بسداد العوض (حتى ولو كان السداد مشروطاً بحدث مستقبلي). وقد يكون ذلك التعهد مفهوم ضمناً من الممارسات التجارية المعتادة للمنشأة.

تخصيص سعر المعاملة على واجبات الأداء

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

٧٤ لتحقيق هدف التخصيص، يجب على المنشأة أن تخصص سعر المعاملة على كل واجب أداء يتم تحديده في العقد على أساس سعر بيع نسبي مستقل وفقاً للفقرات ٧٦-٨٠، باستثناء ما هو محدد في الفقرات ٨١-٨٣ (لتخصيص الحسومات) والفقرات ٨٤-٨٦ (لتخصيص العوض الذي يتضمن مبالغ متغيرة).

٧٥ لا تنطبق الفقرات ٧٦-٨٦ إذا كان في العقد واجب أداء واحد فقط. وبالرغم من ذلك، فإن الفقرات ٨٦-٨٤ قد تنطبق إذا كانت المنشأة قد تعهدت بنقل سلسلة من السلع أو الخدمات الممكن تمييزها بذاتها المحددة على أنها واجب أداء واحد وفقاً للفقرة ٢٢(ب) وكان العوض المتعهد به يتضمن مبالغ متغيرة.

التخصيص الذي يستند إلى أسعار البيع المستقلة

٧٦ لتخصيص سعر المعاملة على كل واجب أداء على أساس سعر بيع نسبي مستقل، يجب على المنشأة أن تحدد سعر البيع المستقل عند نشأة العقد للسلعة أو الخدمة الممكن تمييزها بذاتها الممثلة لكل واجب أداء مبين في العقد وأن تخصص سعر المعاملة بما يتناسب مع أسعار البيع المستقلة تلك.

٧٧ 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 وإلى عملاء مشابهين. والسعر المحدد تعاقدياً أو المحدد في قائمة أسعار لسلعة أو خدمة قد يكون هو (ولكن لا يجوز الافتراض بأنه هو) سعر البيع المستقل لتلك السلعة أو الخدمة.

٧٨ إذا كان سعر البيع المستقل غير قابل للرصد بشكل مباشر، فيجب على المنشأة أن تقدر سعر البيع المستقل بمبلغ ينتج عنه تخصيص سعر المعاملة بما يحقق هدف التخصيص الوارد في الفقرة ٧٣. وعند تقدير سعر مستقل، يجب على المنشأة أن تأخذ في الحسبان جميع المعلومات (بما في ذلك أحوال السوق والعوامل الخاصة بالمنشأة والمعلومات عن العميل أو فئة العميل) المتاحة لها بشكل معقول. وعند القيام بذلك، يجب على المنشأة أن تزيد إلى أقصى حد ممكن من استخدام المدخلات التي يمكن رصدها وأن تطبق طرق التقدير بشكل متنسق في الظروف المتشابهة.

٧٩ تتضمن الطرق المناسبة لتقدير سعر البيع المستقل لسلعة أو خدمة ما يلي، على سبيل المثال لا الحصر:

- (أ) منهج تقييم السوق المعدل – بإمكان المنشأة تقويم السوق الذي تباع فيه السلع أو الخدمات وتقدير السعر الذي سيكون العميل في ذلك السوق مستعداً لدفعه مقابل تلك السلع أو الخدمات. وقد يتضمن ذلك المنهج أيضاً الرجوع إلى الأسعار المعلنة من منافسي المنشأة لسلع أو خدمات مشابهة وتعديل تلك الأسعار حسب الضرورة لتعكس تكاليف وهوامش المنشأة.
- (ب) منهج التكلفة المتوقعة زائد هامش – بإمكان المنشأة التنبؤ بتكاليفها المتوقعة للوفاء بواجب أداء ثم إضافة هامش مناسب مقابل تلك السلعة أو الخدمة.
- (ج) منهج القيمة المتبقية – يمكن للمنشأة تقدير سعر البيع المستقل بالرجوع إلى مجموع سعر المعاملة مطروحاً منه مجموع أسعار البيع المستقلة التي يمكن رصدها لسلع أو خدمات أخرى متعهد بها في العقد. وبالرغم من ذلك، يمكن للمنشأة أن تستخدم منهج القيمة المتبقية لتقوم، وفقاً للفقرة ٧٨، بتقدير سعر البيع المستقل لسلعة أو خدمة فقط في حالة استيفاء أحد الضابطين الآتيين:

- (١) إذا كانت المنشأة تباع نفس السلعة أو الخدمة إلى عملاء مختلفين (في الوقت نفسه أو في وقت متقارب) مقابل مدى واسع من المبالغ (أي أن سعر البيع متغير بدرجة كبيرة لأنه لا يمكن تمييز سعر بيع مستقل نموذجي من المعاملات السابقة أو من أدلة أخرى من الممكن رصدها)؛ أو
- (٢) إذا لم تكن المنشأة قد حددت بعد سعراً لتلك السلعة أو الخدمة ولم تكن السلعة أو الخدمة قد تم بيعها في السابق على أساس مستقل (أي أن سعر البيع غير مؤكد).

٨٠ قد تكون هناك حاجة لاستخدام مجموعة من الطرق لتقدير أسعار البيع المستقلة للسلع أو الخدمات المتعهد بها في العقد إذا كان لاثنين أو أكثر من تلك السلع أو الخدمات أسعار بيع مستقلة متغيرة بدرجة كبيرة أو غير مؤكدة. فعلى سبيل المثال، قد تستخدم المنشأة منهج القيمة المتبقية لتقدير سعر بيع مستقل إجمالي لتلك السلع أو الخدمات المتعهد بها التي لها أسعار مستقلة متغيرة بدرجة كبيرة أو غير مؤكدة ثم تستخدم طريقة أخرى لتقدير أسعار البيع المستقلة للسلع أو الخدمات الفردية بالنسبة إلى سعر البيع المستقل الإجمالي المقدر الذي تم تحديده بمنهج 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 بأسعار البيع المستقلة المقدره تلك متسقاً مع هدف التخصيص الوارد في الفقرة ٧٣ ومتطلبات تقدير أسعار البيع المستقلة الواردة في الفقرة ٧٨.

تخصيص الحسم

٨١ يحصل العميل على حسم مقابل شراء حزمة سلع أو خدمات إذا كان مجموع أسعار البيع المستقلة لتلك السلع أو الخدمات المتعهد بها في العقد يزيد عن العوض المتعهد به في العقد. ويجب على المنشأة أن تخصص الحسم بالتناسب على جميع واجبات الأداء الواردة في العقد إلا عندما تتوفر لديها أدلة من الممكن رصدها وفقاً للفقرة ٨٢ على أن الحسم يكامله بتعلق فقط بواجب أداء واحد أو أكثر، ولكن ليس بجميع واجبات الأداء الواردة في العقد. وتخصيص الحسم بالتناسب في تلك الحالات هو نتيجة قيام المنشأة بتخصيص سعر المعاملة على كل واجب أداء على أساس أسعار البيع النسبية المستقلة للسلع والخدمات الممكن تمييزها بذاتها الممثلة لواجبات الأداء.

٨٢ يجب على المنشأة أن تخصص الحسم بكامله على واجب أداء واحد أو أكثر، ولكن ليس على جميع واجبات الأداء الواردة في العقد، في حالة استيفاء جميع الضوابط الآتية:

- (أ) إذا كانت المنشأة تباع بانتظام كل سلعة أو خدمة (أو كل حزمة سلع أو خدمات من الممكن تمييزها بذاتها) في العقد على أساس أنها قائمة بذاتها؛
- (ب) إذا كانت المنشأة تباع أيضاً بانتظام على أساس مستقل حزمة (أو حزم) من بعض تلك السلع أو الخدمات الممكن تمييزها بذاتها بحسم من أسعار البيع المستقلة للسلع أو الخدمات في كل حزمة؛
- (ج) إذا كان الحسم المعزول لكل حزمة سلع أو خدمات والموضح في الفقرة ٨٢ (ب) هو تقريباً نفس الحسم الذي في العقد وكان هناك تحليل للسلع أو الخدمات في كل حزمة يقدم أدلة من الممكن رصدها على واجب الأداء أو واجبات الأداء التي ينتمي إليها كامل الحسم الوارد في العقد.

٨٣ إذا تم تخصيص كامل الحسم على واجب أداء واحد أو أكثر في العقد وفقاً للفقرة ٨٢، فيجب على المنشأة أن تخصص الحسم قبل استخدام منهج القيمة المتبقية لتقدير سعر بيع السلعة أو الخدمة المستقل وفقاً للفقرة ٧٩ (ج).

تخصيص العوض المتغير

٨٤ قد يكون العوض المتغير المتعهد به في العقد معزولاً للعقد بكامله أو لجزء محدد من العقد، مثل أحد ما يلي:

- (أ) واجب أداء واحد أو أكثر ولكن ليس جميع واجبات الأداء الواردة في العقد (على سبيل المثال، قد تكون مكافأة متوقفة على قيام المنشأة بنقل سلعة أو خدمة متعهد بها خلال فترة زمنية محددة)؛ أو

- (ب) سلعة أو خدمة واحدة أو أكثر، ولكن ليس جميعها، من الممكن تمييزها بذاتها ومتعهد بها في سلسلة من السلع أو الخدمات الممكن تمييزها بذاتها التي تشكل جزءاً من واجب أداء واحد وفقاً للفقرة ٢٢ (ب) (على سبيل المثال، سيزيد العوض المتعهد به للسنة الثانية من عقد خدمة تنظيف مدته سنتان على أساس الحركة في مؤشر تضخم محدد).
- ٨٥ يجب على المنشأة أن تخصص المبلغ المتغير (والتغيرات اللاحقة في ذلك المبلغ) بالكامل على واجب أداء أو على سلعة أو خدمة يمكن تمييزها بذاتها تشكل جزءاً من واجب أداء واحد وفقاً للفقرة ٢٢ (ب) في حالة استيفاء كلا الضابطين الآتيين:
- (أ) أن تكون شروط الدفعة المتغيرة تتعلق تحديداً بجهود المنشأة الرامية للوفاء بواجب الأداء أو نقل السلعة أو الخدمة الممكن تمييزها بذاتها (أو تتعلق بنتيجة محددة من الوفاء بواجب الأداء أو نقل السلعة أو الخدمة الممكن تمييزها بذاتها)؛
- (ب) أن يكون تخصيص المبلغ المتغير للعوض بكامله على واجب الأداء أو على السلعة أو الخدمة الممكن تمييزها بذاتها متسقاً مع هدف التخصيص الوارد في الفقرة ٧٣ عند النظر في جميع واجبات الأداء وشروط السداد الواردة في العقد.
- ٨٦ يجب تطبيق متطلبات التخصيص الواردة في الفقرات ٧٣-٨٣ على المبلغ المتبقي من سعر المعاملة الذي لا يستوفي الضوابط الواردة في الفقرة ٨٥.

التغيرات في سعر المعاملة

- ٨٧ 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 مقابل السلع أو الخدمات المتعهد بها.
- ٨٨ يجب على المنشأة أن تخصص أي تغيرات لاحقة في سعر المعاملة على واجبات الأداء الواردة في العقد، على نفس الأساس الذي تم 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 المخصصة على واجب أداء تم الوفاء به على أنها إيراد أو على أنها تخفيض للإيراد في الفترة التي يتغير فيها سعر المعاملة.
- ٨٩ يجب على المنشأة أن تخصص التغير في سعر المعاملة بالكامل على واحد أو أكثر، ولكن ليس على جميع، واجبات الأداء أو السلع أو الخدمات الممكن تمييزها بذاتها المتعهد بها في سلسلة تشكل جزءاً من واجب أداء واحد وفقاً للفقرة ٢٢ (ب) فقط إذا تم استيفاء الضوابط الواردة في الفقرة ٨٥ المتعلقة بتخصيص العوض المتغير.
- ٩٠ يجب على المنشأة أن تحاسب عن التغير في سعر المعاملة الذي ينشأ نتيجة لتعديل في العقد وفقاً للفقرات ١٨-٢١. وبالرغم من ذلك، ففي حالة حدوث تغير في سعر المعاملة بعد إدخال تعديل في العقد، يجب على المنشأة تطبيق الفقرات ٨٧-٨٩ لتخصيص التغير في سعر المعاملة بأي مما ينطبق من الطرق الآتية:
- (أ) يجب على المنشأة أن تخصص التغير في سعر المعاملة على واجبات الأداء المحددة في العقد قبل التعديل إذا كان التغير في سعر المعاملة يُعزى إلى مبلغ عوض متغير متعهد به قبل التعديل، وبقدر هذا التغير، وكان التعديل تتم المحاسبة عنه وفقاً للفقرة ٢١ (أ).
- (ب) في جميع الحالات الأخرى التي لم تتم فيها المحاسبة عن التعديل على أنه عقد منفصل وفقاً للفقرة ٢٠، يجب على المنشأة أن تخصص التغير في سعر المعاملة على واجبات الأداء الواردة في العقد المعدل (أي واجبات الأداء التي لم يتم الوفاء بها أو لم يتم الوفاء بها جزئياً بعد التعديل مباشرة).

تكاليف العقد

التكاليف الإضافية للحصول على عقد

- ٩١ يجب على المنشأة أن تثبت التكاليف الإضافية للحصول على عقد مع عميل على أنها أصل إذا كانت المنشأة تتوقع تغطية تلك التكاليف.
- ٩٢ التكاليف الإضافية للحصول على عقد هي تلك التكاليف التي تتكبدها المنشأة للحصول على عقد مع عميل والتي ما كانت المنشأة لتتكبدها فيما لو لم يتم الحصول على العقد (على سبيل المثال، عمولة المبيعات).
- ٩٣ يجب إثبات تكاليف الحصول على عقد التي كان 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.
- ٩٤ كوسيلة عملية، يجوز للمنشأة إثبات التكاليف الإضافية للحصول على العقد على أنها مصروف عند تكبدها إذا كانت فترة إطفاء الأصل الذي كانت المنشأة ستقوم بإثباته في ظروف أخرى سنة واحدة أو أقل.

تكاليف الوفاء بعقد

٩٥ إذا كانت التكاليف التي يتم تكبدها للوفاء بعقد مع عميل لا تقع ضمن نطاق معيار آخر (على سبيل المثال، المعيار الدولي للمحاسبة ٢ "المخزون" أو المعيار الدولي للمحاسبة ١٦ "العقارات والألات والمعدات" أو المعيار الدولي للمحاسبة ٣٨ "الأصول غير الملموسة")، فيجب على المنشأة أن تثبت أصلاً من التكاليف المتكبدة للوفاء بالعقد فقط إذا كانت تلك التكاليف تستوفي جميع الضوابط الآتية:

(أ) أن 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 نقله بموجب عقد محدد لم تتم الموافقة عليه بعد)؛

(ب) أن التكاليف تحقق أو تحسن موارد للمنشأة سيتم استخدامها في الوفاء (أو الاستمرار في الوفاء) بواجبات الأداء في المستقبل؛

(ج) أن التكاليف من المتوقع تغطيتها.

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

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

(أ) العمالة المباشرة (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 وإهلاك 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).

٩٨ يجب على المنشأة أن تثبت التكاليف الآتية على أنها مصروفات عند تكبدها:

(أ) التكاليف العمومية والإدارية (ما لم يتم تحميل تلك التكاليف صراحة على العميل بموجب العقد، ففي هذه الحالة يجب على المنشأة تقويم تلك التكاليف وفقاً للفقرة ٩٧)؛

(ب) تكاليف المواد أو العمالة أو الموارد الأخرى المهددة لتنفيذ العقد التي لم تنعكس في سعر العقد؛

(ج) التكاليف التي تتعلق بواجبات الأداء التي تم الوفاء بها (أو واجبات 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 بواجبات أداء لم يتم الوفاء بها أو واجبات أداء تم الوفاء بها (أو تم الوفاء بها جزئياً).

الإطفاء والهبوط

٩٩ يجب أن يتم إطفاء الأصل الذي تم إثباته وفقاً للفقرة ٩١ أو ٩٥ على أساس منتظم يكون متسقاً مع نقل السلع أو الخدمات التي يتعلق بها الأصل إلى العميل. وقد يتعلق الأصل بسلع أو خدمات سيتم نقلها بموجب عقد محدد متوقع (كما هو موضح في الفقرة ٩٥ (أ)).

١٠٠ يجب على المنشأة أن تُحدّث الإطفاء ليعكس التغير المهم في توقيت المنشأة المتوقع لنقل السلع أو الخدمات التي يتعلق بها الأصل إلى العميل. ومثل هذا التغيير يجب المحاسبة عنه على أنه تغيير في التقدير المحاسبي وفقاً للمعيار الدولي للمحاسبة ٨.

١٠١ يجب على المنشأة أن تثبت خسارة هبوط ضمن الربح أو الخسارة بالقدر الذي يتجاوز به المبلغ الدفئري لأصل تم إثباته وفقاً للفقرة ٩١ أو ٩٥ ما يلي:

(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 تلك السلع أو الخدمات والتي لم يتم إثباتها على أنها مصروفات (انظر الفقرة ٩٧).

١٠٢ لأغراض تطبيق الفقرة ١٠١ لتحديد مبلغ العوض الذي تتوقع المنشأة استلامه، يجب على المنشأة أن تستخدم المبادئ الخاصة بتحديد سعر المعاملة (باستثناء المتطلبات الواردة في الفقرات ٥٦ - ٥٨ عن تقييد تقديرات العوض المتغير) وتعديل ذلك المبلغ ليعكس آثار خطر انتماء العميل.

١٠٣ قيل أن تقوم المنشأة بإثبات خسارة هبوط لأصل تم إثباته وفقاً للفقرة ٩١ أو ٩٥، يجب على المنشأة أن تثبت أية خسارة هبوط للأصول التي تتعلق بالعقد والتي تم إثباتها وفقاً لمعيار آخر (على سبيل المثال، المعيار الدولي للمحاسبة ٢ والمعيار الدولي للمحاسبة ١٦ والمعيار الدولي للمحاسبة ٣٨). وبعد تطبيق اختبار الهبوط الوارد في الفقرة ١٠١، يجب على المنشأة تضمين المبلغ الدفترى الناتج عن ذلك للأصل المثبت وفقاً للفقرة ٩١ أو ٩٥ في المبلغ الدفترى لوحدة توليد النقد التي ينتمي إليها الأصل لغرض تطبيق المعيار الدولي للمحاسبة ٣٦ "الهبوط في قيمة الأصول" على تلك الوحدة المولدة للنقد.

١٠٤ يجب على المنشأة أن تثبت ضمن الربح أو الخسارة عكساً لبعض أو كل خسارة الهبوط المثبتة سابقاً وفقاً للفقرة ١٠١ عندما تكون ظروف الهبوط لم يعد لها وجود أو تكون قد تحسنت. ولا يجوز أن يتجاوز المبلغ الدفترى للأصل بعد زيادته المبلغ الذي كان سيتم تحديده (صافياً بعد الإطفاء) فيما لو لم يتم إثبات خسارة هبوط في السابق.

العرض

١٠٥ عندما يقوم أي من طرفي العقد بالأداء، يجب على المنشأة عرض العقد في قائمة المركز المالي على أنه أصل ناتج عن عقد مع عميل أو التزام ناتج عن عقد مع عميل، 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.

١٠٦ إذا سدد العميل العوض، أو كان للمنشأة حق غير مشروط في مبلغ عوض (أي مبلغ مستحق التحصيل) قبل قيام المنشأة بنقل سلعة أو خدمة إلى العميل، فيجب على المنشأة عرض العقد على أنه التزام ناتج عن عقد مع عميل عندما يتم السداد أو عندما يكون السداد مستحقاً (أيهما سبق). والالتزام الناتج عن عقد مع عميل هو واجب على المنشأة بأن تنقل إلى العميل سلعة أو خدمات حصلت المنشأة في مقابلها على عوض (أو يكون هناك مبلغ عوض مستحق في مقابلها) من العميل.

١٠٧ إذا قامت المنشأة بالأداء عن طريق نقل سلع أو خدمات إلى العميل قبل أن يسدد العميل العوض أو قبل أن يكون السداد مستحقاً، فيجب على المنشأة عرض العقد على أنه أصل ناتج عن عقد مع عميل، باستثناء أي مبالغ يتم عرضها على أنها مستحقة التحصيل. والأصل الناتج عن عقد مع عميل هو حق المنشأة في الحصول على عوض مقابل سلع أو خدمات قامت بنقلها إلى عميل. ويجب على المنشأة أن تُقيّم الأصل الناتج عن عقد مع عميل لمعرفة الهبوط وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي ٩. ويجب قياس الهبوط في قيمة الأصل الناتج عن عقد مع عميل وعرضه والإفصاح عنه على نفس الأساس باعتباره أصلاً مالياً واقعاً ضمن نطاق المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ (انظر الفقرة ١١٣(ب)).

١٠٨ المبلغ مستحق التحصيل هو الحق غير المشروط للمنشأة في الحصول على عوض. ويكون الحق في العوض غير مشروط إذا كان مرور الوقت هو فقط الأمر المطلوب قبل أن يصبح سداد ذلك العوض مستحقاً. فعلى سبيل المثال، تقوم المنشأة بإثبات مبلغ مستحق التحصيل إذا كان لها حق قائم في الحصول على دفعة حتى ولو أن ذلك المبلغ قد يخضع للرد في المستقبل. ويجب على المنشأة أن تحاسب عن المبلغ مستحق التحصيل وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي ٩. وعند الإثبات الأولى لمبلغ مستحق التحصيل من عقد مبرم مع عميل، فإن أي فرق بين قياس المبلغ مستحق التحصيل وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي ٩ ومبلغ الإيراد المثبت المقابل له يجب عرضه على أنه مصروف (على سبيل المثال، على أنه خسارة هبوط).

١٠٩ يستخدم هذا المعيار مصطلحي "الأصل الناتج عن عقد مع عميل، و"الالتزام الناتج عن عقد مع عميل" ولكنه لا يمنع المنشأة من استخدام أوصاف بديلة في قائمة المركز المالي لهذين البندين. وإذا استخدمت المنشأة وصفاً بديلاً لمصطلح الأصل الناتج عن عقد مع عميل، فيجب على المنشأة أن تقدم معلومات كافية لمستخدمي القوائم المالية للتمييز بين المبالغ مستحقة التحصيل والأصول الناتجة عن عقود مع العملاء.

الإفصاح

١١٠ 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، يجب على المنشأة أن تفصح عن معلومات نوعية وكمية عن جميع ما يلي:

(أ) عقودها مع العملاء (انظر الفقرات ١١٣-١٢٢)؛

(ب) الاجتهادات المهمة، والتغيرات في الاجتهادات، التي تم القيام بها عند تطبيق هذا المعيار على تلك العقود (انظر الفقرات ١٢٣-١٢٦)؛

(ج) أي أصول مثبتة من تكاليف الحصول على عقد مع عميل أو الوفاء بعقد مع عميل وفقاً للفقرة ٩١ أو ٩٥ (انظر الفقرتين ١٢٧-١٢٨).

١١١ يجب على المنشأة أن تأخذ في الحسبان مستوى التفصيل اللازم للوفاء بهدف الإفصاح وما هو حجم التركيز المطلوب إيلاؤه لكل من المتطلبات المختلفة. ويجب على المنشأة أن تجمع أو تفصل الإفصاحات بحيث لا يتم حجب المعلومات المفيدة سواءً بتضمين قدر كبير من التفاصيل غير المهمة أو تجميع بنود لها تقريباً خصائص مختلفة.

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

العقود مع العملاء

١١٣ يجب على المنشأة أن تُفصح عن جميع المبالغ الآتية 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 ٩) على أي مبالغ مستحقة التحصيل ناتجة عن عقود المنشأة مع العملاء أو أصول ناتجة عن عقود المنشأة مع العملاء، والتي يجب على المنشأة أن تُفصح عنها بشكل منفصل عن خسائر الهبوط من العقود الأخرى.

تفصيل الإيراد

١١٤ يجب على المنشأة أن تفصل الإيراد المثبت من العقود مع العملاء إلى أصناف تصف كيفية تأثير طبيعة ومبلغ وتوقيت وعدم تأكد الإيراد والتدفقات النقدية بالعوامل الاقتصادية. ويجب على المنشأة أن تطبق الإرشادات الواردة في الفقرات ب٨٧ – ب٨٩ عند اختيار الأصناف التي ستقوم باستخدامها لتفصيل الإيراد.

١١٥ 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 ١١٤) ومعلومات الإيراد التي يتم الإفصاح عنها لكل قطاع يتم التقرير عنه، إذا كانت المنشأة تطبق المعيار الدولي للتقرير المالي ٨ "القطاعات التشغيلية".

الأرصدة الناتجة عن العقود مع العملاء

١١٦ يجب على المنشأة أن تُفصح عن جميع ما يلي:

- (أ) الأرصدة الافتتاحية والختامية للمبالغ مستحقة التحصيل الناتجة من العقود مع العملاء والأصول والالتزامات الناتجة من العقود مع العملاء، إذا لم تكن قد تم عرضها أو الإفصاح عنها بشكل منفصل لأي سبب آخر؛
- (ب) الإيراد المثبت في فترة التقرير الذي كان مضمناً في رصيد الالتزامات الناتجة عن عقود مع العملاء في بداية الفترة؛
- (ج) الإيراد المثبت في فترة التقرير من واجبات الأداء التي تم الوفاء بها (أو تم الوفاء بها جزئياً) في الفترات السابقة (على سبيل المثال، التغيرات في سعر المعاملة).

١١٧ يجب على المنشأة أن توضح علاقة توقيت الوفاء بواجبات أدائها (انظر الفقرة ١١٩ (أ)) بالتوقيات المعتاد للسداد (انظر الفقرة ١١٩ (ب)) والأثر الذي تتركه تلك العوامل على أرصدة كل من الأصول الناتجة عن عقود مع العملاء والالتزامات الناتجة عن عقود مع العملاء. ويمكن استخدام معلومات نوعية في التوضيح المقدم.

١١٨ يجب على المنشأة أن تقدم توضيحاً للتغيرات المهمة في أرصدة الأصول الناتجة عن عقود مع العملاء والالتزامات الناتجة عن عقود مع العملاء خلال فترة التقرير. ويجب أن يتضمن التوضيح معلومات نوعية ومعلومات كمية. وتشمل الأمثلة على التغيرات في أرصدة المنشأة من الأصول الناتجة عن عقود مع العملاء والالتزامات الناتجة عن عقود مع العملاء أيأ مما يلي:

- (أ) التغيرات بسبب تجميع الأعمال؛
- (ب) التعديلات المستدركة المتراكمة في الإيراد التي تؤثر على الأصل الناتج عن عقد مع عميل أو الالتزام الناتج عن عقد مع عميل المقابل للإيراد، بما في ذلك التعديلات الناشئة عن تغيير في قياس مدى التقدم أو تغيير في تقدير سعر المعاملة (بما في ذلك أي تغييرات في تقييم ما إذا كان تقدير العوض المتغير مقيداً) أو تعديل عقد؛
- (ج) الهبوط في قيمة الأصل الناتج عن عقد مع عميل؛
- (د) حدوث تغيير في الإطار الزمني للحق في الحصول على عوض حتى يصبح الحق غير مشروط (أي لإعادة تصنيف الأصل الناتج عن عقد مع عميل على أنه مبلغ مستحق التحصيل)؛

(هـ) حدوث تغيير في الإطار الزمني لواجب أداء حتى يتم الوفاء به (أي لإثبات الإيراد الناشئ عن التزام ناتج عن عقد مع عميل).

واجبات الأداء

- ١١٩ يجب على المنشأة أن تُفصح عن معلومات عن واجبات أدائها في العقود مع العملاء، بما في ذلك تقديم وصف لجميع ما يلي:
- (أ) توقيت وفاء المنشأة عادة بواجبات أدائها (على سبيل المثال، عند الشحن أو عند التسليم أو حالما يتم تقديم الخدمة أو عند إتمام الخدمة)، بما في ذلك توقيت الوفاء بواجبات الأداء في ترتيب الفوترة والشحن لاحقاً؛
 - (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 مقيداً في العادة وفقاً لل فقرات ٥٦ – ٥٨)؛
 - (ج) طبيعة السلع أو الخدمات التي تعهدت المنشأة بنقلها، مع إبراز أي واجبات أداء بالترتيب لقيام طرف آخر بنقل سلع أو خدمات (أي إذا كانت المنشأة تعمل بصفقتها وكيل)؛
 - (د) الواجبات المتعلقة بالمرتجعات ورد المبالغ والواجبات الأخرى المشابهة؛
 - (هـ) أنواع الضمانات والواجبات ذات العلاقة.

سعر المعاملة المخصص على واجبات الأداء المتبقية

- ١٢٠ يجب على المنشأة أن تُفصح عن المعلومات الآتية عن واجبات أدائها المتبقية:
- (أ) المبلغ الكلي من سعر المعاملة المخصص على واجبات الأداء التي لم يتم الوفاء بها (أو لم يتم الوفاء بها جزئياً) كما في نهاية فترة التقرير؛
 - (ب) توضيح للوقت الذي تتوقع المنشأة أن تثبت فيه المبلغ المفصح عنه وفقاً للفقرة ١٢٠ (أ) على أنه إيراد، والذي يجب على المنشأة أن تُفصح عنه بإحدى الطريقتين الآتيتين:
- (١) على أساس كمي باستخدام النطاقات الزمنية الأكثر مناسبة لمدة واجبات الأداء المتبقية؛ أو
 - (٢) باستخدام المعلومات النوعية.

١٢١ كوسيلة عملية، لا يلزم المنشأة أن تفصح عن المعلومات الواردة في الفقرة ١٢٠ لواجب الأداء في حالة استيفاء أحد الشرطين الآتيين:

- (أ) أن يكون واجب الأداء جزءاً من عقد مدته الأصلية المتوقعة سنة واحدة أو أقل؛ أو
 - (ب) أن المنشأة تقوم بإثبات الإيراد من الوفاء بواجب الأداء وفقاً للفقرة ب١٦.
- ١٢٢ يجب على المنشأة أن توضح نوعياً ما إذا كانت تستخدم الوسيلة العملية الواردة في الفقرة ١٢١ 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 ١٢٠. فعلى سبيل المثال، لن يتضمن تقدير سعر المعاملة أي مبالغ تقديرية للعوض المتغير تكون مقيدة (انظر الفقرات ٥٦-٥٨).

الاجتهادات المهمة في تطبيق هذا المعيار

١٢٣ يجب على المنشأة أن تُفصح عن الاجتهادات، والتغييرات في الاجتهادات، التي يتم القيام بها عند تطبيق هذا المعيار والتي تؤثر بشكل جوهري 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 مما يلي:

- (أ) توقيت الوفاء بواجبات الأداء (انظر الفقرتين ١٢٤ و ١٢٥)؛
- (ب) سعر المعاملة والمبالغ المخصصة على واجبات الأداء (انظر الفقرة ١٢٦).

تحديد توقيت الوفاء بواجبات الأداء

- ١٢٤ فيما يخص واجبات الأداء التي تفي بها المنشأة على مدى فترة زمنية، يجب على المنشأة أن تُفصح عن كل مما يلي:
- (أ) الطرق المستخدمة لإثبات الإيراد (على سبيل المثال، وصف لطرق المخرجات أو طرق المدخلات المستخدمة وكيفية تطبيق تلك الطرق)؛
 - (ب) توضيح لأسباب أن الطرق المستخدمة تقدم وصفاً صادقاً لنقل السلع أو الخدمات.

١٢٥ فيما يخص واجبات الأداء التي يتم الوفاء بها عند نقطة زمنية معينة، يجب على المنشأة أن تُفصح عن الاجتهادات المهمة التي تم القيام بها عند تقويم وقت اكتساب العميل للسيطرة على السلع أو الخدمات المتعهد بها.

تحديد سعر المعاملة والمبالغ المخصصة على واجبات الأداء

١٢٦ يجب على المنشأة أن تُفصح عن معلومات عن الطرق والمدخلات والافتراضات المستخدمة لجميع ما يلي:

- (أ) تحديد سعر المعاملة، الذي يتضمن، على سبيل المثال لا الحصر، تقدير العوض المتغير وتعديل العوض تبعاً لآثار القيمة الزمنية للنقود وقياس العوض غير النقدي؛
- (ب) تقييم 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 ذلك منطبقاً)؛
- (د) قياس الواجبات المتعلقة بالمرتجعات ورد المبالغ والواجبات الأخرى المشابهة.

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

١٢٧ يجب على المنشأة وصف كل مما يلي:

- (أ) الاجتهادات التي تم القيام بها عند تحديد مبلغ التكاليف المتكبدة للحصول على عقد، أو الوفاء بعقد، مع عميل (وفقاً للفقرة ٩١ أو ٩٥)؛
- (ب) الطريقة التي تستخدمها المنشأة لتحديد الإطفاء لكل فترة تقرير.

١٢٨ يجب على المنشأة أن تُفصح عن جميع ما يلي:

- (أ) الأرصدة الختامية للأصول المثبتة الناتجة من التكاليف المتكبدة للحصول على عقد، أو الوفاء بعقد، مع عميل (وفقاً للفقرة ٩١ أو ٩٥)، حسب الصنف الرئيسي للأصل (على سبيل المثال، تكاليف الحصول على عقود مع عملاء وتكاليف ما قبل العقد وتكاليف الإعداد)؛
- (ب) مبلغ الإطفاء وأي خسائر هبوط مثبتة في فترة التقرير.

الوسائل العملية

١٢٩ إذا اختارت المنشأة استخدام الوسيلة العملية الواردة في أي من الفقرتين ٦٣ (عن وجود مكون تمويل مهم) أو الفقرة ٩٤ (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 هذا المعيار

العقد	اتفاق بين طرفين أو أكثر تنشأ عنه حقوق وواجبات واجبة النفاذ.
الأصل الناتج عن عقد مع عميل	حق المنشأة في الحصول على عوض مقابل سلع أو خدمات قامت بنقلها إلى عميل عندما يكون ذلك الحق مشروطاً بشيء آخر خلاف مرور الوقت (على سبيل المثال، أداء المنشأة في المستقبل).
الالتزام الناتج عن عقد مع عميل	واجب على المنشأة بأن تنتقل إلى العميل سلعاً أو خدمات حصلت المنشأة في مقابلها على عوض (أو يكون هناك مبلغ مستحق في مقابلها) من العميل.
العميل	طرف تعاقد مع المنشأة للحصول على سلع أو خدمات تُعد أحد مخرجات الأنشطة العادية للمنشأة، وذلك في مقابل عوض.
الدخل	الزيادات في المنافع الاقتصادية خلال الفترة المحاسبية في شكل تدفقات داخلية أو تحسينات للأصول أو انخفاض في الالتزامات مما يؤدي إلى زيادة في حقوق الملكية بخلاف الزيادات المتعلقة بالمساهمات المقدمة من المشاركين في حقوق الملكية.
واجب الأداء	تعهد في عقد مبرم مع عميل لنقل أي مما يلي إليه: (أ) سلعة أو خدمة (أو حزمة سلع أو خدمات) من الممكن تمييزها بذاتها؛ أو (ب) سلسلة سلع أو خدمات من الممكن تمييزها بذاتها وتمثالة إلى حد كبير ويتم نقلها إلى العميل بنفس النمط.
الإيراد	الدخل الناشئ في سياق الأنشطة العادية للمنشأة.
سعر البيع المستقل (لسلعة أو خدمة)	السعر الذي ستبيع به المنشأة بشكل منفصل سلعة أو خدمة متعهد بها إلى العميل.
سعر المعاملة (لعقد مع العميل)	مبلغ العوض الذي تتوقع المنشأة أن يكون لها حق فيه مقابل نقل سلع أو خدمات متعهد بها إلى العميل، باستثناء المبالغ التي يتم تحصيلها بالنيابة عن أطراف ثالثة.

الملحق ب إرشادات التطبيق

يُعد هذا الملحق جزءاً لا يتجزأ من هذا المعيار. وهو يوضح تطبيق الفقرات ١-١٢٩ وله نفس القوة التي تحظى بها الأجزاء الأخرى من هذا المعيار.

ب ١ تم تنظيم إرشادات التطبيق هذه حسب الفئات الآتية:

- (أ) واجبات الأداء التي يتم الوفاء بها على مدى فترة زمنية (الفقرات ب ٢ - ب ١٣)؛
- (ب) طرق قياس مدى التقدم في الوفاء الكامل بواجب الأداء (الفقرات ب ١٤ - ب ١٩)؛
- (ج) البيع مع حق الإرجاع (الفقرات ب ٢٠ - ب ٢٧)؛
- (د) الضمانات (الفقرات ب ٢٨ - ب ٣٣)؛
- (هـ) اعتبارات الأصيل مقابل الوكيل (الفقرات ب ٣٤ - ب ٣٨)؛
- (و) خيارات العميل لحيازة سلع أو خدمات إضافية (الفقرات ب ٣٩ - ب ٤٣)؛
- (ز) حقوق العملاء التي لم تتم ممارستها (الفقرات ب ٤٤ - ب ٤٧)؛
- (ح) الرسوم المدفوعة مقدماً غير القابلة للرد (وبعض التكاليف ذات الصلة) (الفقرات ب ٤٨ - ب ٥١)؛
- (ط) منح التراخيص (الفقرات ب ٥٢ - ب ٦٣)؛
- (ي) اتفاقيات إعادة الشراء (الفقرات ب ٦٤ - ب ٧٦)؛
- (ك) ترتيبات الأمانة (الفقرتان ب ٧٧، ب ٧٨)؛
- (ل) ترتيبات الفوترة والشحن لاحقاً (الفقرات ب ٧٩ - ب ٨٢)؛
- (م) قبول العميل (ب ٨٣ - ب ٨٦)؛
- (ن) الإفصاح عن الإيراد المفصل (الفقرات ب ٨٧ - ب ٨٩).

واجبات الأداء التي يتم الوفاء بها على مدى فترة زمنية

ب ٢ وفقاً للفقرة ٣٥، فإن واجب الأداء يتم الوفاء به على مدى فترة زمنية في حالة استيفاء أحد الضوابط الآتية:

- (أ) إذا حصل العميل على المنافع التي يوفرها أداء المنشأة وقام باستهلاكها في الوقت نفسه أثناء قيام المنشأة بالأداء (انظر الفقرتين ب ٣ - ب ٤)؛ أو
- (ب) إذا كان أداء المنشأة ينشئ أو يحسن الأصل (على سبيل المثال، الأعمال قيد التنفيذ) الذي يسيطر عليه العميل في نفس الوقت الذي يتم فيه إنشاء الأصل أو تحسينه (انظر الفقرة ب ٥)؛ أو
- (ج) إذا كان أداء المنشأة لا ينشئ أصلاً له استخدام بديل للمنشأة (انظر الفقرات ب ٦ - ب ٨) وكان للمنشأة حق واجب النفاذ في الحصول على دفعة مقابل الأداء المكتمل حتى تاريخه (انظر الفقرات ب ٩ - ب ١٣).

الحصول على المنافع من أداء المنشأة واستهلاكها في الوقت نفسه (الفقرة ٣٥ (أ))

ب ٣ فيما يخص بعض أنواع واجبات الأداء، يمكن بوضوح تقييم ما إذا كان العميل يحصل على المنافع من أداء المنشأة أثناء قيام المنشأة بالأداء، ويستهلك تلك المنافع في الوقت نفسه أثناء الحصول عليها. ومن أمثلة ذلك الخدمات الروتينية أو المتكررة (مثل خدمات النظافة) التي يمكن أن يُحدد فيها بسهولة حصول العميل على المنافع من أداء المنشأة واستهلاكه لها في الوقت نفسه.

ب ٤ فيما يخص أنواعاً أخرى من واجبات الأداء، قد تكون المنشأة غير قادرة على أن تحدد بسهولة ما إذا كان العميل يحصل على المنافع من أداء المنشأة أثناء قيام المنشأة بالأداء، ويستهلك تلك المنافع في الوقت نفسه أثناء الحصول عليها. وفي تلك الحالات، فإن واجب الأداء يتم الوفاء به على مدى فترة زمنية إذا حددت المنشأة أنه لن يلزم منشأة أخرى أن تقوم بشكل جوهري بإعادة أداء العمل الذي أنجزته المنشأة حتى تاريخه إذا كانت تلك المنشأة الأخرى ستفي بواجب الأداء المتبقي تجاه العميل. وعند

تحديد ما إذا كانت منشأة أخرى لن تحتاج إلى أن تقوم بشكل جوهري بإعادة أداء العمل الذي أنجزته المنشأة حتى تاريخه، يجب على المنشأة أن تفترض كلا الافتراضين الآتيين:

- (أ) تجاهل القيود التعاقدية أو المحددات العملية المحتملة التي ستمنع في حال وجودها المنشأة من نقل واجب الأداء المتبقي إلى منشأة أخرى؛
- (ب) افتراض أن المنشأة الأخرى التي ستفي بواجب الأداء المتبقي لن تملك المنفعة في أي أصل تسيطر عليه المنشأة حالياً وأن ذلك الأصل سيظل مسيطراً عليه من قبل المنشأة إذا كان واجب الأداء سيتم نقله إلى منشأة أخرى.

سيطرة العميل على الأصل أثناء إنشائه أو تحسينه (الفقرة ٣٥(ب))

ب٥ عند تحديد ما إذا كان العميل يسيطر على الأصل أثناء إنشائه أو تحسينه وفقاً للفقرة ٣٥(ب)، يجب على المنشأة أن تطبق متطلبات السيطرة الواردة في الفقرات ٣١-٣٤ و ٣٨. والأصل الذي يتم إنشاؤه أو تحسينه (على سبيل المثال، أصل الأعمال قيد التنفيذ) يمكن أن يكون ملموساً أو غير ملموس.

أداء المنشأة لا ينشئ أصلاً له استخدام بديل (الفقرة ٣٥(ج))

ب٦ عند تقييم ما إذا كان للأصل استخدام بديل وفقاً للفقرة ٣٦، يجب على المنشأة أن تأخذ في الحسبان آثار القيود التعاقدية والمحددات العملية على قدرة المنشأة على توجيه الأصل فوراً إلى استخدام آخر، مثل بيعه إلى عميل مختلف. ولا تُعد إمكانية إنهاء العقد مع العميل اعتباراً ذا صلة عند تقييم ما إذا كانت المنشأة قادرة على توجيه الأصل فوراً إلى استخدام آخر.

ب٧ يجب أن يكون القيد التعاقدية على قدرة المنشأة على توجيه الأصل إلى استخدام آخر قيداً جوهرياً حتى لا يكون للأصل استخدام بديل لدى المنشأة. ويكون القيد التعاقدية جوهرياً إذا كان بإمكان العميل إنفاذ حقوقه في الأصل المتعهد به إذا سعت المنشأة إلى توجيه الأصل إلى استخدام آخر. وفي المقابل، لا يكون القيد التعاقدية جوهرياً، على سبيل المثال، إذا كان الأصل قابلاً بدرجة كبيرة لمبادلتها بأصول أخرى بإمكان المنشأة نقلها إلى عميل آخر دون الإخلال بالعقد ودون تكبد تكاليف كبيرة لم يكن ليتم تكديدها في ظروف أخرى فيما يتعلق بذلك العقد.

ب٨ يكون هناك قيد عملي على قدرة المنشأة على توجيه الأصل إلى استخدام آخر إذا كانت المنشأة ستتبدد خسائر اقتصادية كبيرة لتوجيه الأصل إلى استخدام آخر. وقد تنشأ خسارة اقتصادية كبيرة إما لأن المنشأة ستتبدد تكاليف كبيرة لتعديل الأصل أو لأنها لن تستطيع بيع الأصل إلا بخسارة كبيرة. فعلى سبيل المثال، قد تكون المنشأة مقيدة عملياً من إعادة توجيه الأصول التي لها مواصفات تصميم خاصة بعميل معين أو التي تقع في مناطق نائية.

الحق في الحصول على دفعة مقابل الأداء المكتمل حتى تاريخه (الفقرة ٣٥(ج))

ب٩ وفقاً للفقرة ٣٧، فإن للمنشأة حق في الحصول على دفعة مقابل الأداء المكتمل حتى تاريخه إذا كان للمنشأة الحق في مبلغ يعوضها على الأقل عن الأداء المكتمل حتى تاريخه إذا تم إنهاء العقد من قبل العميل أو طرف آخر لأسباب أخرى غير عدم أداء المنشأة وفقاً لما تعهدت به. والمبلغ الذي يعوض المنشأة عن الأداء المكتمل حتى تاريخه هو مبلغ يقارب سعر بيع السلع أو الخدمات المنقولة حتى تاريخه (على سبيل المثال، تغطية التكاليف التي تكبدتها المنشأة في الوفاء بواجب الأداء زائد هامش ربح معقول) وليس مجرد تعويض عن الخسارة المحتملة للمنشأة بسبب فوات الربح إذا كان العقد سيتم إنهاؤه. ولا يلزم أن يساوي التعويض عن هامش الربح المعقول هامش الربح المتوقع تحقيقه إذا ما تم تنفيذ العقد حسب ما تم التعهد به، ولكن ينبغي أن يكون للمنشأة حق في التعويض عن أحد المبلغين الآتيين:

(أ) جزء من هامش الربح المتوقع في العقد، يعكس بشكل معقول القدر الذي قامت المنشأة بأدائه بموجب العقد قبل إنهاء العميل (أو طرف آخر) للعقد؛ أو

(ب) عائد معقول على تكلفة رأس مال المنشأة في العقود المشابهة (أو هامش التشغيل المعتاد للمنشأة في العقود المشابهة) إذا كان الهامش الخاص بالعقد أعلى من العائد الذي تحققه المنشأة عادةً من العقود المشابهة.

ب١٠ لا يلزم أن يكون حق المنشأة في الحصول على دفعة مقابل الأداء المكتمل حتى تاريخه حقاً قائماً غير مشروط في الحصول على الدفعة. ففي حالات عديدة، يكون للمنشأة حق غير مشروط في الحصول على دفعة فقط عند بلوغ مرحلة إنجاز متفق عليها أو عند الوفاء الكامل بواجب الأداء. وعند تقييم ما إذا كان للمنشأة حق في الحصول على دفعة مقابل الأداء المكتمل حتى تاريخه، يجب على المنشأة أن تأخذ في الحسبان ما إذا كانت ستكتسب حقاً واجب النفاذ في المطالبة أو الاحتفاظ بدفعة مقابل الأداء المكتمل حتى تاريخه إذا كان العقد سيتم إنهاؤه قبل الإنجاز لأسباب أخرى غير عدم أداء المنشأة وفقاً لما تعهدت به.

ب١١ 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 الحق في إنهائه في ذلك الوقت (بما في ذلك عدم أداء العميل لواجباته وفقاً لما تعهد به)، فإن العقد (أو أنظمة أخرى) قد تخول المنشأة الاستمرار في نقل 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 الحصول

على دفعة مقابل الأداء المكتمل حتى تاريخه لأن المنشأة لها حق الاستمرار في أداء واجباتها وفقاً للعقد ومطالبة العميل بأداء واجباته (التي تتضمن سداد العوض المتعهد به).

ب١٢ عند تقييم وجود حق في دفعة مقابل الأداء المكتمل حتى تاريخه ومدى وجوب نفاذ ذلك الحق، يجب على المنشأة أن تأخذ في الحسبان الشروط التعاقدية وأي نظام أو سابقة قانونية يمكن أن تدعم أو تلغي تلك الشروط التعاقدية. ويشمل ذلك تقييم ما يلي:

(أ) ما إذا كان النظام أو الممارسة الإدارية أو السابقة القانونية تحول المنشأة حقاً في الحصول على 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 الحصول على دفعة مقابل الأداء المكتمل حتى تاريخه في عقود مشابهة ليس لها أثر قانوني ملزم؛ أو

(ج) ما إذا كانت الممارسات التجارية المعتادة للمنشأة باختيارها عدم إنفاذ حقها في الحصول على دفعة قد نتج عنها اعتبار الحق غير واجب النفاذ في تلك البيئة النظامية. وبالرغم من ذلك، ومع أن المنشأة قد تختار التنازل عن حقها في الحصول على دفعة في عقود مشابهة، فإن المنشأة يظل لها حق في الحصول على دفعة حتى تاريخه إذا ظل حقها في الحصول على دفعة مقابل الأداء حتى تاريخه، في العقد مع العميل، واجب النفاذ.

ب١٣ لا يشير الجدول الزمني للسداد المحدد في العقد، بالضرورة، إلى ما إذا كانت المنشأة لها حق واجب النفاذ في الحصول على دفعة مقابل الأداء المكتمل حتى تاريخه. وبالرغم من أن الجدول الزمني للسداد الوارد في العقد يحدد توقيت ومبلغ العوض مستحق الدفع من قبل العميل، إلا أن الجدول الزمني للسداد قد لا يقدم بالضرورة دليلاً على حق المنشأة في الحصول على دفعة مقابل الأداء المكتمل حتى تاريخه. وذلك لأن العقد قد ينص، على سبيل المثال، على أن ذلك العوض الذي تم استلامه من العميل قابل للرد لأسباب أخرى غير عدم قيام المنشأة بالأداء وفقاً لما تم التعهد به في العقد.

طرق قياس مدى التقدم في الوفاء الكامل بواجب الأداء

ب١٤ تتضمن الطرق التي يمكن استخدامها لقياس مدى تقدم المنشأة في الوفاء الكامل بواجب الأداء على مدى فترة زمنية وفقاً لل فقرات ٣٥-٣٧ ما يلي:

(أ) طرق المخرجات (انظر الفقرات ب١٥ - ب١٧)؛

(ب) طرق المدخلات (انظر الفقرتين ب١٨ وب١٩).

طرق المخرجات

ب١٥ تثبت طرق المخرجات الإيراد على أساس القياسات المباشرة لقيمة السلع أو الخدمات المنقولة حتى تاريخه بالنسبة إلى باقي السلع أو الخدمات المتعهد بها بموجب العقد. وتتضمن طرق المخرجات طرقاً مثل استقصاء الأداء المكتمل حتى تاريخه وتقويمات النتائج التي تم تحقيقها، ومراحل الإنجاز التي تم الوصول إليها، والوقت المنصرف والوحدات المنتجة أو المسلمة. وعندما تقوم المنشأة بتقويم ما إذا كانت ستطبق طريقة المخرجات لقياس مدى تقدمها، يجب عليها أن تأخذ في الحسبان ما إذا كان المخرج الذي تم اختياره يبين بصدق مدى تقدم المنشأة في الوفاء الكامل بواجب الأداء. ولا تقدم طريقة المخرجات صورة صادقة عن أداء المنشأة إذا أخفق المخرج الذي تم اختياره في قياس بعض السلع أو الخدمات التي تم نقل السيطرة عليها إلى العميل. فعلى سبيل المثال، لا تصور طرق المخرجات التي تستند إلى الوحدات المنتجة أو المسلمة، بصدق، أداء المنشأة في الوفاء بواجب الأداء إذا كان أداء المنشأة، في نهاية فترة التقرير، قد أنتج عملاً قيد التنفيذ أو سلماً تامة الصنع يسيطر عليها العميل ولم تكن تلك الأعمال أو السلع مُضمَّنة في قياس المخرج.

ب١٦ كوسيلة عملية، إذا كان للمنشأة حق في الحصول على عوض من العميل بمبلغ يتطابق بشكل مباشر مع القيمة المتحققة للعميل من أداء المنشأة المكتمل حتى تاريخه (على سبيل المثال، عقد خدمة تقوم فيه المنشأة بتقديم فاتورة بمبلغ محدد مقابل كل ساعة خدمة مقدمة)، فيجوز للمنشأة إثبات إيراد بالمبلغ الذي لها حق بتقديم فاتورة به.

ب١٧ إن عيوب طرق المخرجات هي أن المخرجات المستخدمة لقياس مدى 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 يكون من الضروري استخدام إحدى طرق المدخلات.

طرق المدخلات

ب١٨ تثبت طرق المدخلات الإيراد على أساس جهود المنشأة أو مدخلاتها للوفاء بواجب أداء (على سبيل المثال، الموارد المستهلكة أو ساعات العمل المنصرفة أو التكلفة المتكبدة أو الوقت المنقضي أو ساعات استخدام الآلات) بالنسبة إلى مجموع المدخلات المتوقعة للوفاء بواجب 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.

ب١٩ يتمثل أحد جوانب قصور طرق المدخلات في أنه قد لا تكون هناك علاقة مباشرة بين مدخلات المنشأة ونقل 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 التقدم الوارد في الفقرة ٣٩، أداء المنشأة في نقل السيطرة على السلع أو الخدمات إلى العميل. فمثلاً، عند استخدام طريقة مدخلات تستند إلى التكلفة، فقد يكون مطلوباً إجراء تعديل لقياس مدى التقدم في الحالات الآتية:

(أ) عندما لا تسهم التكلفة المتكبدة في تقدم المنشأة في الوفاء بواجب الأداء. فعلى سبيل المثال، لن تثبت المنشأة إيرداً على أساس التكاليف المتكبدة التي تُعزى إلى أوجه قصور كبيرة في أدائها لم تنعكس في سعر العقد (على سبيل المثال، تكاليف المبالغ غير المتوقعة للمواد أو العمالة أو الموارد الأخرى المهدرة التي تم تكبدها للوفاء بواجب الأداء).

(ب) عندما تكون التكلفة المتكبدة غير متناسبة مع تقدم المنشأة في الوفاء بواجب الأداء. وفي تلك الحالات، فإن أفضل وصف لأداء المنشأة قد يكون بتعديل طريقة المدخلات لإثبات الإيراد فقط في حدود تلك التكلفة التي تم تكبدها. فعلى سبيل المثال، يمكن تقديم وصف صادق لأداء المنشأة عن طريق إثبات الإيراد بمبلغ مساوٍ لتكلفة السلعة المستخدمة للوفاء بواجب الأداء إذا كانت المنشأة تتوقع عند نشأة العقد أن يتم الوفاء بكافة الشروط الآتية:

- (١) السلعة لا يمكن تمييزها بذاتها؛
- (٢) من المتوقع اكتساب العميل للسيطرة على السلعة قبل تلقي الخدمات المتصلة بالسلعة بوقت طويل؛
- (٣) تكلفة السلعة المنقولة تُعد كبيرة بالنسبة لمجموع التكاليف المتوقعة للوفاء بواجب الأداء بالكامل؛
- (٤) المنشأة تشتري السلعة من طرف ثالث وهي ليست مشاركة بشكل كبير في تصميم وتصنيع السلعة (ولكن المنشأة تعمل بصفتها أصيل وفقاً للفقرات ب٣٤-ب٣٨).

البيع مع حق الإرجاع

ب٢٠ في بعض العقود تنقل المنشأة السيطرة على منتج إلى العميل وتمنح العميل أيضاً الحق في إرجاع المنتج لأسباب عديدة (مثل عدم الرضا عن المنتج) والحصول على واحد أو أكثر مما يلي:

- (أ) الاسترداد الكامل أو الجزئي لأي عوض مدفوع؛
 - (ب) نقاط الشراء المستقبلية التي يمكن استخدامها للوفاء بالمبالغ المستحقة أو التي ستصبح مستحقة للمنشأة؛
 - (ج) منتج آخر في المقابل.
- ب٢١ للمحاسبة عن نقل المنتجات التي تكون مقرونة بحق الإرجاع (وفيما يخص بعض الخدمات التي يتم تقديمها مع إمكانية رد ثمنها)، يجب على المنشأة أن تثبت جميع ما يلي:
- (أ) الإيراد من المنتجات المنقولة بمبلغ العوض الذي تتوقع المنشأة أن يكون لها حق فيه (وبناءً عليه، فلن يتم إثبات إيراد مقابل المنتجات التي يُتوقع إرجاعها)؛
 - (ب) التزام برد الثمن؛
 - (ج) أصل (وتعديل مقابل لذلك في تكلفة المبيعات) مقابل حقها في استرداد المنتجات من العملاء عند تسوية الالتزام برد الثمن.

ب٢٢ لا تجوز المحاسبة عن تعهد المنشأة بأن تكون على استعداد لقبول منتج يتم رده خلال الفترة على أنه واجب أداء بالإضافة إلى إثبات الواجب برد الثمن.

ب٢٣ يجب على المنشأة أن تطبق المتطلبات الواردة في الفقرات ٤٧-٧٢ (بما في ذلك المتطلبات المتعلقة بتقييد تقديرات العوض المتغير الواردة في الفقرات ٥٦-٥٨) لتحديد مبلغ العوض الذي تتوقع المنشأة أن يكون لها حق فيه (أي باستثناء المنتجات التي يتوقع أن يتم إرجاعها). وفيما يخص أي مبالغ تم تحصيلها (أو مستحقة التحصيل) لا تتوقع المنشأة أن يكون لها حق فيها، لا يجوز للمنشأة أن تثبت إيرداً عندما تنقل المنتجات إلى العملاء ولكن يجب عليها إثبات تلك المبالغ التي تم تحصيلها (أو مستحقة التحصيل) على أنها التزام برد الثمن. ولاحقاً في نهاية كل فترة تقرير، يجب على المنشأة تحديث تقييمها للمبالغ التي تتوقع أن يكون لها حق فيها مقابل المنتجات المنقولة وإجراء تغيير مقابل لذلك في سعر المعاملة، ومن ثم، في مبلغ الإيراد المثبت.

ب٢٤ يجب على المنشأة تحديث قياس الالتزام برد الثمن في نهاية كل فترة تقرير تبعاً للتغيرات في التوقعات المتعلقة بمبلغ الثمن الذي سيتم رده. ويجب على المنشأة أن تثبت التعديلات المقابلة على أنها إيراد (أو تخفيضات في الإيراد).

ب٢٥ يجب - بشكل أولي - أن يتم قياس الأصل المثبت مقابل حق المنشأة في استرداد منتجات من العميل عند تسوية الالتزام برد الثمن، بالرجوع إلى المبلغ الدفئري السابق للمنتج (على سبيل المثال، المخزون) مطروحاً منه أي تكاليف متوقعة لاسترداد تلك المنتجات (بما في ذلك النقص المحتمل في قيمة منتجات المنشأة المرتجعة). وفي نهاية كل فترة تقرير، يجب على المنشأة تحديث قياس الأصل الناشئ عن التغيرات في التوقعات المتعلقة بالمنتجات التي سيتم إرجاعها. ويجب على المنشأة عرض الأصل بشكل منفصل عن الالتزام برد الثمن.

ب٢٦ لا تعد المنتجات التي يبادلها العملاء بمنتجات أخرى من نفس النوع والجودة والحالة والسعر (على سبيل المثال، لون أو حجم مقابل لون أو حجم آخر) مرتجعات لأغراض تطبيق هذا المعيار.

ب٢٧ يجب تقويم العقود التي يجوز فيها للعميل إرجاع منتج معيب مقابل الحصول على منتج يعمل بشكل صحيح وفقاً للإرشادات المتعلقة بالضمانات الواردة في الفقرات ب٢٨ - ب٣٣.

الضمانات

ب٢٨ من الشائع أن تقدم المنشأة (وفقاً للعقد أو النظام أو الممارسات التجارية المعتادة للمنشأة) ضماناً فيما يتصل ببيع المنتج (سواءً كان سلعة أو خدمة). ويمكن أن تختلف طبيعة الضمان اختلافاً كبيراً تبعاً لاختلاف الصناعات والعقود. فبعض الضمانات تؤكد للعميل أن المنتج المعني سيؤدي وظيفته التي يقصدها أطراف العقد لأنه يستوفي المواصفات المتفق عليها. وتوفر ضمانات أخرى للعميل خدمة أخرى بالإضافة إلى التأكيد بأن المنتج مستوفٍ للمواصفات المتفق عليها.

ب٢٩ عندما يكون للعميل الخيار في أن يشتري ضماناً بشكل منفصل (على سبيل المثال، لأن الضمان يتم تسعيره أو التفاوض عليه بشكل منفصل)، فإن الضمان يُعد خدمة من الممكن تمييزها بذاتها لأن المنشأة تتعهد بتقديم الخدمة إلى العميل بالإضافة إلى المنتج الذي له الوظيفة الموضحة في العقد. وفي تلك الحالات، يجب على المنشأة أن تحاسب عن الضمان المتعهد به على أنه واجب أداء وفقاً للفقرات ٢٢-٣٠ وأن تخصص جزءاً من سعر المعاملة على واجب الأداء ذلك وفقاً للفقرات ٧٣-٨٦.

ب٣٠ إذا لم يكن للعميل الخيار في أن يشتري ضماناً بشكل منفصل، فيجب على المنشأة أن تحاسب عن الضمان وفقاً للمعيار الدولي للمحاسبة ٣٧ "المخصصات والالتزامات المحتملة والأصول المحتملة" ما لم يكن الضمان المتعهد به، أو جزء منه، يوفر للعميل خدمة بالإضافة إلى التأكيد بأن المنتج مستوفٍ للمواصفات المتفق عليها.

ب٣١ عند تقييم ما إذا كان الضمان يوفر للعميل خدمة بالإضافة إلى التأكيد بأن المنتج مستوفٍ للمواصفات المتفق عليها، يجب على المنشأة أن تأخذ في الحسبان عوامل مثل:

(أ) ما إذا كان الضمان مطلوباً بموجب النظام - إذا كانت المنشأة مطالبة بموجب النظام بتقديم ضمان ما، فإن وجود ذلك النظام يشير إلى أن الضمان المتعهد به ليس واجب أداء لأن مثل هذه المتطلبات توجد عادة لحماية العملاء من مخاطر شراء منتجات معيبة.

(ب) طول الفترة التي يغطيها الضمان - فكلما طالت فترة التغطية، زاد ترجيح أن يكون الضمان المتعهد به واجب أداء لأنه يُرجح بدرجة أكبر أن تُقدّم خدمة بالإضافة إلى التأكيد بأن المنتج مستوفٍ للمواصفات المتفق عليها.

(ج) طبيعة المهام التي تتعهد المنشأة بتنفيذها - إذا كان من الضروري للمنشأة تنفيذ مهام محددة لتأكيد أن المنتج مستوفٍ للمواصفات المتفق عليها (على سبيل المثال، خدمة شحن المرتجعات للمنتجات المعيبة)، فمن غير المرجح عندئذ أن ينشأ عن تلك المهام واجب أداء.

ب٣٢ إذا كان الضمان، أو جزء منه، يوفر للعميل خدمة بالإضافة إلى التأكيد بأن المنتج مستوفٍ للمواصفات المتفق عليها، فإن الخدمة المتعهد بها تُعد واجب أداء. وبناءً عليه، يجب على المنشأة أن تخصص سعر المعاملة على المنتج والخدمة. وإذا تعهدت المنشأة بتقديم ضمان من نوع التأكيد وضمان من نوع الخدمة ولكنها لا تقدر بشكل معقول أن تحاسب عنهما بشكل منفصل، فيجب عليها أن تحاسب عن كلا الضمانين معاً على أنهما واجب أداء واحد.

ب٣٣ النظام الذي يتطلب أن تدفع المنشأة تعويضاً إذا سببت منتجاتها ضرراً أو تلفاً، لا ينشأ عنه واجب أداء. فعلى سبيل المثال، قد تباع منشأة مصنّعة منتجات في دولة يُحمّل فيها النظام المنشأة المصنّعة المسؤولية عن أي أضرار (على سبيل المثال، على الممتلكات الشخصية) قد يتسبب فيها مستهلك يستخدم المنتج للغرض المخصص له. وبالمثل، فإن تعهد المنشأة بتعويض العميل عن الالتزامات والأضرار الناشئة عن المطالبات المتعلقة ببراءة اختراع أو حقوق طبع ونشر أو علامة تجارية أو أية مخالفة أخرى تتسبب فيها منتجات المنشأة لا ينشأ عنه واجب أداء. ويجب على المنشأة أن تحاسب عن مثل هذه الواجبات وفقاً للمعيار الدولي للمحاسبة ٣٧.

اعتبارات الأصل مقابل الوكيل

ب٣٤ عندما يشترك طرف آخر في تقديم السلع أو الخدمات إلى العميل، يجب على المنشأة أن تحدد ما إذا كانت طبيعة تعهدها يُعد واجب أداء بأن تقدم المنشأة بنفسها السلع أو الخدمات المحددة (أي أن المنشأة طرف أصيل) أم أن ترتب ليقوم الطرف الآخر بتقديم تلك السلع أو الخدمات (أي أن المنشأة طرف وكيل). وتحدد المنشأة ما إذا كانت أصيلاً أو وكيلاً لكل سلعة أو خدمة محددة متعهد بها للعميل. والسلعة أو الخدمة المحددة هي سلعة أو خدمة يمكن تمييزها بذاتها (أو حزمة من السلع أو الخدمات التي يمكن تمييزها بذاتها) سيتم تقديمها للعميل (انظر الفقرات ٢٧-٣٠). وإذا تضمن العقد مع العميل أكثر من سلعة أو خدمة واحدة محددة، فإن المنشأة قد تكون أصيلاً فيما يتعلق ببعض السلع أو الخدمات المحددة، ووكيلاً فيما يتعلق بالباقي.

ب٣٤ أ لتحديد طبيعة تعهدها (كما هو موضح في الفقرة ب٣٤)، يجب على المنشأة أن تقوم بما يلي:

(أ) تحديد السلع أو الخدمات المحددة التي سيتم تقديمها للعميل (والتي قد تكون، على سبيل المثال، الحق في سلع أو خدمات سيقوم بتقديمها طرف آخر (انظر الفقرة ٢٦))؛

(ب) تقييم ما إذا كانت المنشأة تسيطر (كما هو موضح في الفقرة ٣٣) على كل سلع أو خدمة محددة قبل نقل تلك السلعة أو الخدمة إلى العميل.

ب٣٥ تكون المنشأة طرفاً أصيلاً إذا كانت تسيطر على السلعة أو الخدمة المحددة قبل نقل تلك السلعة أو الخدمة إلى العميل. وبالرغم من ذلك، فإن المنشأة لا تسيطر بالضرورة على السلعة المحددة إذا كانت تكتسب حق الملكية القانونية في تلك السلعة للحظة فقط قبل أن يتم نقل حق الملكية القانونية إلى العميل. وقد تفي المنشأة التي تعد طرفاً أصيلاً بواجب أدائها المتمثل في تقديم السلعة أو الخدمة المحددة بنفسها أو قد تشارك طرفاً آخر (على سبيل المثال، مقاول من الباطن) للوفاء ببعض أو كامل واجب الأداء بالنيابة عنها.

ب٣٥ عندما يشترك طرف آخر في تقديم السلع أو الخدمات للعميل، فإن المنشأة التي تعد طرفاً أصيلاً هي التي تكتسب السيطرة على أحد ما يلي:

(أ) سلعة أو أصل آخر من الطرف الآخر، ثم تقوم بنقلها بعد ذلك إلى العميل.

(ب) حق في خدمة سيقوم بأدائها الطرف الآخر، مما يمنح المنشأة القدرة على توجيه ذلك الطرف الآخر إلى تقديم الخدمة للعميل بالنيابة عن المنشأة.

(ج) سلعة أو خدمة من الطرف الآخر سيتم جمعها بعد ذلك مع سلع أو خدمات أخرى من أجل تقديم السلعة أو الخدمة المحددة للعميل. فعلى سبيل المثال، إذا كانت المنشأة تقدم خدمة جوهريّة تتمثل في دمج سلع أو خدمات مقدمة من طرف آخر (انظر الفقرة ٢٩ أ) في السلعة أو الخدمة المحددة التي تعاقدها عليها العميل، فإن المنشأة تسيطر على السلعة أو الخدمة المحددة قبل نقلها إلى العميل. وذلك لأن المنشأة تكتسب أولاً السيطرة على مدخلات السلعة أو الخدمة المحددة (والتي تشمل السلع أو الخدمات من الأطراف الأخرى) ثم توجه استخدامها لإنشاء المنتج المجمع الذي يمثل السلعة أو الخدمة المحددة.

ب٣٥ عندما (أو حالما) تفي المنشأة التي تعد طرفاً أصيلاً بواجب أداء، فإنها تثبت الإيراد بالمبلغ الإجمالي للعوض التي تتوقع أن يكون لها حق فيه مقابل السلعة أو الخدمة المحددة التي تم نقلها.

ب٣٦ تُعد المنشأة وكلياً إذا كان واجب أدائها هو أن ترتب ليقوم طرف آخر بتقديم السلعة أو الخدمة المحددة. ولا تسيطر المنشأة التي تعد وكلياً على السلعة أو الخدمة المحددة التي يقوم بتقديمها طرف آخر قبل أن يتم نقلها إلى العميل. وعندما (أو حالما) تفي المنشأة التي تعد وكلياً بواجب أدائها، فإن المنشأة تثبت إيراداً بمبلغ أي أتعاب أو عمولة تتوقع أن يكون لها حق فيها مقابل الترتيب ليقوم الطرف الآخر بتقديم السلعة أو الخدمة المحددة. 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.

ب٣٧ تتضمن المؤشرات الدالة على أن المنشأة تسيطر على السلعة أو الخدمة المحددة قبل نقلها إلى العميل (ومن ثم تعد المنشأة طرفاً أصيلاً (انظر الفقرة ب٣٥)) ما يلي، على سبيل المثال لا الحصر:

(أ) أن تكون المنشأة هي المسؤولة بشكل رئيسي عن الوفاء بتعهد تقديم السلعة أو الخدمة المحددة. ويتضمن ذلك عادة المسؤولية عن قبول السلعة أو الخدمة المحددة (على سبيل المثال، المسؤولية الرئيسية عن استيفاء السلعة أو الخدمة للمواصفات التي حددها العميل). وإذا كانت المنشأة هي المسؤولة بشكل رئيسي عن الوفاء بتعهد تقديم السلعة أو الخدمة المحددة، فإن ذلك قد يكون مؤشراً على أن الطرف الآخر المشارك في تقديم السلعة أو الخدمة المحددة يتصرف بالنيابة عن المنشأة.

(ب) أن تتحمل المنشأة مخاطر المخزون قبل نقل السلعة أو الخدمة المحددة إلى العميل، أو بعد نقل السيطرة إلى العميل (على سبيل المثال، إذا كان للعميل حق الإرجاع). فعلى سبيل المثال، إذا حصلت المنشأة على السلعة أو الخدمة المحددة، أو ألزمت نفسها بالحصول عليها، قبل الحصول على عقد مع أي عميل، فإن ذلك قد يكون مؤشراً على أن المنشأة لديها القدرة على توجيه استخدام السلعة أو الخدمة المحددة، والحصول على ما يقارب جميع المنافع المتبقية منها، قبل نقلها إلى العميل.

(ج) أن تكون للمنشأة الحرية في تحديد السعر للسلعة أو الخدمة المحددة. وقد يكون تحديد السعر الذي سيدفعه العميل للسلعة أو الخدمة المحددة مؤشراً على أن المنشأة تملك القدرة على توجيه استخدام تلك السلعة أو الخدمة، والحصول على ما يقارب جميع المنافع المتبقية منها. وبالرغم من ذلك، فإن الوكيل يمكن أن تكون له حرية تحديد الأسعار في بعض الحالات. فعلى سبيل المثال، قد يكون للوكيل بعض المرونة في تحديد الأسعار من أجل توليد إيراد إضافي من خدمته المتمثلة في الترتيب لقيام الطرف الآخر بتقديم السلع أو الخدمات إلى العملاء.

ب٣٧ قد تكون المؤشرات المذكورة في الفقرة ب٣٧ أكثر أو أقل صلة بتقييم السيطرة اعتماداً على طبيعة السلعة أو الخدمة المحددة وعلى أحكام وشروط العقد. وقد تكون هناك أيضاً مؤشرات مختلفة تقدم أدلة أكثر إقناعاً في عقود مختلفة.

ب٣٨ في حالة وجود منشأة أخرى تتحمل واجبات المنشأة بالأداء وتحصل على حقوقها التعاقدية في العقد بحيث لا تُعد المنشأة ملزمة بأن تفي بواجب الأداء المتمثل في نقل السلعة أو الخدمة المحددة إلى العميل (أي أن المنشأة لم تعد تعمل بصفتها الطرف الأصلي)، فلا يجوز للمنشأة أن تثبت إيراداً مقابل واجب الأداء ذلك. وبدلاً من ذلك، يجب على المنشأة أن تقوم ما إذا كانت ستثبت إيراداً مقابل الوفاء بواجب أداء يتمثل في الحصول على عقد للطرف الآخر (أي ما إذا كانت المنشأة تنصرف بصفتها وكيل).

خيارات العميل لحيازة سلع أو خدمات إضافية

ب٣٩ تأخذ خيارات العميل في أن يحوز سلعاً أو خدمات إضافية، مجاناً أو بحسم، أشكالاً عديدة، بما في ذلك حوافز المبيعات أو نقاط مكافأة العملاء أو خيارات تجديد العقود أو الحسومات الأخرى على السلع أو الخدمات المستقبلية.

ب٤٠ إذا منحت المنشأة العميل، في عقد، الخيار في أن يحوز سلعاً أو خدمات إضافية، فإن ذلك الخيار ينشأ عنه واجب أداء في العقد فقط إذا كان الخيار يوفر حقاً ذا أهمية للعميل لم يكن ليحصل عليه دون الدخول في ذلك العقد (على سبيل المثال، حسم آخر إضافة إلى مجموعة 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 يوفر حقاً ذا أهمية للعميل، فإن العميل في الواقع يدفع إلى المنشأة مقدماً ثمن السلع أو الخدمات المستقبلية، وتثبت المنشأة إيراداً عندما يتم نقل تلك السلع أو الخدمات المستقبلية أو عندما ينقضي الخيار.

ب٤١ إذا كان للعميل الخيار في حيازة سلعة أو خدمة إضافية بسعر يعكس سعر البيع المستقل لتلك السلعة أو الخدمة، فإن ذلك الخيار لا يوفر للعميل حقاً ذا أهمية حتى ولو كان بالإمكان ممارسة الخيار فقط بالدخول في عقد سابق. وفي تلك الحالات، فإن المنشأة تكون قد قدمت عرضاً تسويقياً يجب عليها أن تحاسب عنه وفقاً لهذا المعيار فقط عندما يمارس العميل الخيار بشراء السلع أو الخدمات الإضافية.

ب٤٢ تتطلب الفقرة ٧٤ من المنشأة تخصيص سعر المعاملة على واجبات الأداء على أساس سعر بيع نسبي مستقل. وإذا لم يكن سعر البيع المستقل لخيار العميل في حيازة سلع أو خدمات إضافية من الممكن رصده بشكل مباشر، فيجب على المنشأة تقديره. ويجب أن يعكس ذلك التقدير الحسم الذي سيحصل عليه العميل عند ممارسة الخيار بعد تعديله تبعاً لكل مما يلي:

(أ) أي حسم يمكن أن يحصل عليه العميل دون أن يمارس الخيار؛

(ب) مدى ترجيح ممارسة الخيار.

ب٤٣ إذا كان للعميل حق ذو أهمية في أن يحوز سلعاً أو خدمات مستقبلية، وكانت تلك السلع أو الخدمات مشابهة للسلع أو الخدمات الأصلية في العقد ويتم تقديمها وفقاً لأحكام العقد الأصلي، فعندئذ يمكن للمنشأة، كبديل عملي لتقدير سعر البيع المستقل للخيار، أن تخصص سعر المعاملة على السلع أو الخدمات الاختيارية بالرجوع إلى السلع أو الخدمات التي يتوقع تقديمها والعوض المتوقع المقابل لها. وتكون تلك الأنواع من الخيارات عادة لتجديد العقود.

حقوق العملاء التي لم تتم ممارستها

ب٤٤ وفقاً للفقرة ١٠٦، يجب على المنشأة، عند استلام مبلغ مدفوع مقدماً من العميل، أن تثبت التزاماً ناتجاً عن عقد مع عميل بمبلغ الدفعة المقدمة مقابل واجب أدائها بنقل السلع أو الخدمات، أو الاستعداد لنقلها، في المستقبل. ويجب على المنشأة أن تلغي إثبات ذلك الالتزام الناتج عن العقد مع العميل (وأن تثبت إيراداً) عندما تقوم بنقل تلك السلع أو الخدمات، وبالتالي، تفي بواجب أدائها.

ب٤٥ تمنح الدفعة المقدمة غير القابلة للرد المدفوعة من العميل إلى المنشأة العميل حقاً في الحصول على سلعة أو خدمة في المستقبل (وتلزم المنشأة بالاستعداد لنقل سلعة أو خدمة). وبالرغم من ذلك، فإن العملاء قد لا يمارسون جميع حقوقهم التعاقدية. وتلك الحقوق التي لم تتم ممارستها يُشار إليها غالباً بلفظ الحق غير الممارس.

ب٤٦ إذا كانت المنشأة تتوقع بأن يكون لها حق في مبلغ حق غير ممارس في التزام ناتج عن عقد مع عميل، فيجب عليها أن تثبت مبلغ الحق غير الممارس المتوقع على أنه إيراد بالتناسب مع نمط الحقوق التي مارسها العميل. وإذا كانت المنشأة لا تتوقع أن يكون لها حق في مبلغ حق غير ممارس، فيجب عليها أن تثبت مبلغ الحق غير الممارس المتوقع على أنه إيراد عندما تصبح ممارسة العميل لحقوقه المتبقية أمراً ضعيف الترجيح. ولتحديد ما إذا كانت المنشأة تتوقع أن يكون لها حق في مبلغ حق غير ممارس، يجب على المنشأة أن تأخذ في الحسبان المتطلبات الواردة في الفقرات ٥٦-٥٨ بشأن تقييم تقديرات العوض المتغير.

ب٤٧ يجب على المنشأة أن تثبت التزاماً (وليس إيراداً) مقابل أي عوض تم استلامه يُعزى إلى حقوق عميل لم تتم ممارستها تكون المنشأة مطالبة بأن تنقلها إلى طرف آخر، على سبيل المثال، منشأة حكومية وفقاً للأنظمة المنطبقة على الممتلكات غير المطالب بها.

الرسوم المدفوعة مقدماً غير القابلة للرد (وبعض التكاليف ذات الصلة)

ب٤٨ في بعض العقود تحمّل المنشأة العميل رسوماً تُدفع مقدماً غير قابلة للرد عند نشأة العقد أو في وقت قريب من نشأته. ومن أمثلة ذلك رسوم الالتحاق في عقود عضوية النوادي الصحية ورسوم التفعيل في عقود الاتصالات ورسوم الإعداد في بعض عقود الخدمات والرسوم الأولية في بعض عقود التوريد.

ب٤٩ لتحديد واجبات الأداء في مثل هذه العقود، يجب على المنشأة تقييم ما إذا كانت الرسوم تتعلق بنقل سلعة أو خدمة متعهد بها. ورغم أن الرسوم غير القابلة للرد تتعلق بنشاط تكون المنشأة مطالبة بالقيام به عند نشأة العقد، أو في وقت قريب من نشأته، للوفاء به، فإن ذلك النشاط لا ينتج عنه في العديد من الحالات نقل سلعة أو خدمة متعهد بها إلى العميل (انظر الفقرة ٢٥). وبدلاً من ذلك، تُعد الرسوم المدفوعة مقدماً دفعة مقدمة مقابل سلع أو خدمات مستقبلية، ومن ثم، سيتم إثباتها على أنها إيراد عندما يتم تقديم تلك السلع أو الخدمات المستقبلية. وستمتد 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 ب٤٠.

ب٥٠ 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 واجب أداء منفصل وفقاً لل فقرات ٢٢-٣٠.

ب٥١ يمكن للمنشأة أن تحمّل رسوماً غير قابلة للرد على أنها عوض عن التكاليف التي تم تكبدها في إعداد العقد (أو أداء المهام الإدارية الأخرى الموضحة في الفقرة ٢٥). وإذا كانت أنشطة الإعداد تلك لا تفي بواجب الأداء، فيجب على المنشأة تجاهل تلك الأنشطة (والتكاليف المتعلقة بها) عند قياس مدى التقدم وفقاً للفقرة ب١٩. وذلك لأن تكاليف الإعداد لا تصف نقل الخدمة إلى العميل. ويجب على المنشأة تقييم ما إذا كانت التكاليف التي يتم تكبدها في إعداد العقد قد نتج عنها أصل يجب إثباته وفقاً للفقرة ٩٥.

منح التراخيص

ب٥٢ يترتب الترخيص حقوقاً للعميل في الملكية الفكرية للمنشأة. وقد تتضمن تراخيص الملكية الفكرية أيّاً مما يلي، على سبيل المثال لا الحصر:

(أ) برامج الكمبيوتر والتقنية؛

(ب) الصور المتحركة والموسيقى وأشكال وسائل الاتصال والترفيه الأخرى؛

(ج) الامتيازات؛

(د) براءات الاختراع والعلامات التجارية وحقوق الطبع والنشر.

ب٥٣ إضافة إلى التعهد بمنح ترخيص (أو تراخيص) إلى العميل، فإن المنشأة قد تتعهد أيضاً بنقل سلع أو خدمات أخرى إلى العميل. وقد تكون تلك التعهدات منصوصاً عليها صراحة في العقد أو مفهومة ضمناً من الممارسات التجارية المعتادة للمنشأة أو سياساتها المنشورة أو تصريحاتها المحددة (انظر الفقرة ٢٤). وكما هو شأن أنواع العقود الأخرى، فعندما يتضمن عقد مع العميل تعهداً بمنح ترخيص (أو تراخيص) بالإضافة إلى سلع أو خدمات أخرى متعهد بها، فإن المنشأة تطبق الفقرات ٢٢-٣٠ لتحديد كل واجب من واجبات الأداء الواردة في العقد.

ب٥٤ إذا كان التعهد بمنح ترخيص من غير الممكن تمييزه بذاته عن السلع أو الخدمات الأخرى المتعهد بها في العقد وفقاً لل فقرات ٢٦-٣٠، فيجب على المنشأة أن تحاسب عن التعهد بمنح الترخيص وتلك السلع أو الخدمات المتعهد بها معاً على أنها واجب أداء واحد. ومن أمثلة التراخيص التي من غير الممكن تمييزها بذاتها عن السلع أو الخدمات الأخرى المتعهد بها في العقد ما يلي:

(أ) ترخيص يشكل عنصراً من سلعة ملموسة وهو جزء لا يتجزأ من الوظيفة التي تؤديها السلعة؛

(ب) ترخيص يمكن للعميل الانتفاع به فقط عند اقتترانه بخدمة متعلقة به (مثل خدمة على شبكة الإنترنت تقدمها المنشأة وتمكّن العميل، من خلال منح الترخيص، من الوصول إلى المحتوى).

ب٥٥ إذا كان الترخيص لا يمكن تمييزه بذاته، فيجب على المنشأة أن تطبق الفقرات ٣١-٣٨ لتحديد ما إذا كان واجب الأداء (الذي يتضمن الترخيص المتعهد به) هو واجب أداء يتم الوفاء به على مدى فترة زمنية أو عند نقطة زمنية معينة.

ب٥٦ إذا كان التعهد بمنح الترخيص من الممكن تمييزه بذاته عن السلع أو الخدمات الأخرى المتعهد بها في العقد، وبالتالي كان التعهد بمنح الترخيص واجب أداء منفصل، فيجب على المنشأة أن تحدد ما إذا كان نقل الترخيص إلى العميل يتم عند نقطة زمنية معينة أم على مدى فترة زمنية. وعند القيام بذلك التحديد، يجب على المنشأة أن تأخذ في الحسبان ما إذا كانت طبيعة تعهد المنشأة بمنح الترخيص إلى العميل هو تزويد العميل بأحد ما يلي:

(أ) حق في الوصول إلى الملكية الفكرية للمنشأة بحالتها القائمة طوال فترة الترخيص؛ أو

(ب) حق في استخدام الملكية الفكرية للمنشأة بحالتها القائمة في النقطة الزمنية التي يتم منح الترخيص فيها.

تحديد طبيعة تعهد المنشأة

ب٥٧ [حذفت]

ب٥٨ تعد طبيعة تعهد المنشأة بمنح الترخيص تعهداً بآتاحة حق الوصول إلى الملكية الفكرية للمنشأة في حالة استيفاء جميع الضوابط الآتية:

(أ) أن يتطلب العقد، أو أن يتوقع العميل بشكل معقول، أن تقوم المنشأة بتنفيذ أنشطة تؤثر بشكل جوهري على الملكية الفكرية التي للعميل حقوق فيها (انظر الفقرتين ب٥٩ وب٥٩أ)؛

(ب) أن تعرّض الحقوق الممنوحة بموجب الترخيص العميل بشكل مباشر إلى آثار إيجابية أو سلبية من أنشطة المنشأة المحددة في الفقرة ب٥٨أ)؛

(ج) ألا ينتج عن تلك الأنشطة نقل سلعة أو خدمة إلى العميل أثناء حدوث تلك الأنشطة (انظر الفقرة ٢٥).

ب٥٩ من العوامل التي قد تشير إلى أن العميل يمكن أن يتوقع بشكل معقول أن المنشأة ستنفذ أنشطة تؤثر بشكل جوهري على الملكية الفكرية، الممارسات التجارية المعتادة للمنشأة أو سياساتها المنشورة أو تصريحاتها المحددة. وقد يشير أيضاً وجود مصلحة اقتصادية مشتركة (على سبيل المثال، عوائد حقوق ملكية فكرية تستند إلى المبيعات) بين المنشأة والعميل فيما يتصل بالملكية الفكرية التي للعميل حقوق فيها، رغم أن وجود تلك المصلحة ليس عاملاً حاسماً، إلى أن العميل يمكن أن يتوقع بشكل معقول أن المنشأة ستنفذ مثل تلك الأنشطة.

ب٥٩أ تؤثر أنشطة المنشأة بشكل جوهري في الملكية الفكرية التي يكون للعميل حق فيها عندما يتحقق أي مما يلي:

(أ) عندما يتوقع أن تغير هذه الأنشطة بشكل جوهري شكل الملكية الفكرية (على سبيل المثال، التصميم أو المحتوى) أو وظيفتها (على سبيل المثال، القدرة على أداء وظيفة أو مهمة)؛ أو

(ب) عندما تكون قدرة العميل على الانتفاع بالملكية الفكرية مشتقة من تلك الأنشطة، أو معتمد عليها، بشكل كبير. فعلى سبيل المثال، المنفعة من الاسم التجاري غالباً ما تكون مشتقة من، أو معتمدة على، الأنشطة المستمرة للمنشأة التي تدعم أو تحافظ على قيمة الملكية الفكرية.

وبناءً عليه، فإذا كانت للملكية الفكرية التي للعميل حق فيها وظيفة جوهرية مستقلة بذاتها، فإن جزءاً أساسياً من المنفعة المرتبطة بتلك الملكية الفكرية يكون مشتقاً من تلك الوظيفة. وتبعاً لذلك، فإن قدرة العميل على الانتفاع بتلك الملكية الفكرية لن تتأثر بشكل جوهري بأنشطة المنشأة ما لم تغير تلك الأنشطة بشكل جوهري شكل أو وظيفة الملكية الفكرية. وتتضمن أنواع الملكية الفكرية التي تكون لها غالباً وظيفة جوهرية مستقلة بذاتها برامج الكمبيوتر، والمركبات الحيوية أو المستحضرات الدوائية، ومحتوى الوسائط الإعلامية المكتمل (على سبيل المثال، الأفلام والعروض التلفزيونية والتسجيلات الموسيقية).

ب٦٠ في حالة استيفاء الضوابط الواردة في الفقرة ب٥٨، يجب على المنشأة أن تحاسب عن التعهد بمنح ترخيص على أنه واجب أداء يتم الوفاء به على مدى فترة زمنية لأن العميل سيحصل على المنفعة من أداء المنشأة بآتاحة حق الوصول إلى ملكيتها الفكرية، ويستهلك تلك المنفعة في الوقت نفسه، أثناء القيام بالأداء (انظر الفقر ٣٥أ)). ويجب على المنشأة أن تطبق الفقرات ٤٥-٣٩ لاختيار طريقة مناسبة لقياس مدى تقدمها في الوفاء الكامل بواجب الأداء ذلك المتمثل في آتاحة حق الوصول.

ب٦١ في حالة عدم استيفاء الضوابط الواردة في الفقرة ب٥٨، فإن طبيعة تعهد المنشأة هي توفير حق لاستخدام الملكية الفكرية الخاصة بالمنشأة بحالتها القائمة (من حيث الشكل والوظيفة) في النقطة الزمنية التي يُمنح فيها الترخيص إلى العميل. وهذا يعني أن العميل يستطيع توجيه استخدام الترخيص، والحصول على ما يقارب جميع المنافع منه، في النقطة الزمنية التي يتم نقله فيها. ويجب على المنشأة أن تحاسب عن التعهد بتقديم حق لاستخدام الملكية الفكرية الخاصة بها على أنه واجب أداء يتم الوفاء به عند نقطة زمنية معينة. ويجب على المنشأة أن تطبق الفقرة ٣٨ لتحديد النقطة الزمنية التي ينتقل فيها الترخيص إلى العميل. وبالرغم من ذلك، فإن الإيراد لا يمكن إثباته مقابل ترخيص يوفر حقاً لاستخدام الملكية الفكرية قبل بداية الفترة التي يستطيع العميل خلالها أن يستخدم الترخيص وينتفع منه. فعلى سبيل المثال، إذا كانت فترة ترخيص أحد برامج الكمبيوتر تبدأ قبل قيام المنشأة بتقديم رمز للعميل (أو إتاحت له بأية صورة أخرى) يُمكنه من استخدام البرنامج على الفور، فإن المنشأة لا تثبت إيرادات قبل أن يكون قد تم تقديم ذلك الرمز (أو إتاحت له بأية صورة أخرى).

ب٦٢ يجب على المنشأة أن تتجاهل العوامل الآتية عند تحديد ما إذا كان الترخيص يوفر حقاً في الوصول إلى الملكية الفكرية الخاصة بها أو حقاً لاستخدام الملكية الفكرية الخاصة بها:

(أ) القيود الزمنية أو الإقليم الجغرافي أو الاستخدام - تلك القيود تحدد خصائص الترخيص المتعهد به، وليس ما إذا كانت المنشأة تقي بواجب أدائها عند نقطة زمنية معينة أو على مدى فترة زمنية.

(ب) الضمانات المقدمة من المنشأة بأن لها حقوق براءة اختراع سارية في الملكية الفكرية وأنها ستحمي حقوق البراءة تلك من الاستخدام غير المرخص به - لا يعد التعهد بحماية حقوق البراءة واجب أداء لأن حماية حقوق البراءة يحمي قيمة

أصول الملكية الفكرية للمنشأة ويقدم ضماناً للعميل بأن الترخيص الذي تم نقله يستوفي مواصفات الترخيص المتعهد به في العقد.

عوائد حقوق الملكية الفكرية المستندة إلى المبيعات أو المستندة إلى الاستخدام

ب٦٣ بالرغم من المتطلبات الواردة في الفقرات ٥٦-٥٩، إلا أن المنشأة يجب عليها أن تثبت إيراداتاً مقابل عائد حقوق الملكية الفكرية المستندة إلى المبيعات أو المستندة إلى الاستخدام المتعهد به في مقابل ترخيص لحقوق الملكية الفكرية فقط عند (أو حال) وقوع أحد الحدثين الآتيين أيها يقع لاحقاً:

(أ) وقوع البيع أو الاستخدام اللاحق؛

(ب) الوفاء بواجب الأداء (أو الوفاء به جزئياً) الذي تم تخصيص بعض أو جميع عائد حقوق الملكية الفكرية المستندة إلى المبيعات أو المستندة إلى الاستخدام إليه.

ب٦٣ ينطبق المتطلب الوارد في الفقرة ب٦٣ لعائد حقوق الملكية الفكرية المستندة إلى المبيعات أو المستندة إلى الاستخدام عندما تتعلق العوائد فقط بترخيص الملكية الفكرية أو عندما يكون ترخيص الملكية الفكرية هو البند المهيمن الذي يتعلق به العائد (على سبيل المثال، قد يكون ترخيص الملكية الفكرية هو البند المهيمن الذي يتعلق به العائد عندما يكون لدى المنشأة توقع معقول بأن العميل سوف يعزو قيمة للترخيص أكبر بشكل جوهري من القيمة المعزوة للسلع أو الخدمات الأخرى التي يتعلق بها العائد).

ب٦٣ عندما يتم الوفاء بالمتطلب الوارد في الفقرة ب٦٣، فإن الإيراد من عائد حقوق الملكية الفكرية المستندة إلى المبيعات أو المستندة إلى الاستخدام يجب أن يتم إثباته بالكامل وفقاً للفقرة ب٦٣. وعندما لا يتم الوفاء بمتطلبات الفقرة ب٦٣، فإن المتطلبات بشأن العوض المتغير الواردة في الفقرات ٥٩-٥٠ تنطبق على عائد حقوق الملكية الفكرية المستندة إلى المبيعات أو المستندة إلى الاستخدام.

اتفاقيات إعادة الشراء

ب٦٤ اتفاقية إعادة الشراء هي عقد تباع 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 بيعه إلى العميل في البداية، أو أصل يُعد تقريباً مماثلاً لذلك الأصل، أو أصل آخر يُعد الأصل المباع في البداية أحد مكوناته.

ب٦٥ تأتي اتفاقيات إعادة الشراء عموماً في ثلاثة أشكال:

(أ) واجب على المنشأة بإعادة شراء الأصل (عقد أجل)؛

(ب) حق المنشأة في إعادة شراء الأصل (خيار استدعاء)؛

(ج) واجب على المنشأة بإعادة شراء الأصل بناءً على طلب العميل (خيار رد).

عقد أجل أو خيار استدعاء

ب٦٦ إذا كان على المنشأة واجب أو لها حق في إعادة شراء الأصل (عقد أجل أو خيار استدعاء)، فإن العميل لا يكتسب السيطرة على الأصل وذلك لأن قدرته محدودة في توجيه استخدام الأصل والحصول على ما يقارب جميع المنافع المتبقية منه رغم أن العميل قد تكون له حيازة مادية للأصل. وبالتالي، يجب على المنشأة أن تحاسب عن العقد على أنه أحد البندين الآتيين:

(أ) عقد إيجار وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي ١٦ "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 ٩؛ أو

(ب) ترتيب تمويل وفقاً للفقرة ب٦٨ إذا كان بإمكان المنشأة، أو يجب عليها، إعادة شراء الأصل بمبلغ مساوٍ لسعر البيع الأصلي للأصل أو أكبر منه.

ب٦٧ عند مقارنة سعر إعادة الشراء بسعر البيع، يجب على المنشأة أن تأخذ في الحسبان القيمة الزمنية للنقود.

ب٦٨ إذا كانت اتفاقية إعادة الشراء ترتيب تمويل، فيجب على المنشأة الاستمرار في إثبات الأصل وأيضاً إثبات التزام مالي مقابل أي عوض مستلم من العميل. ويجب على المنشأة أن تثبت الفرق بين مبلغ العوض المستلم من العميل ومبلغ العوض الذي سيدفع إلى العميل على أنه فائدة، وفي حالة الانطباق، على أنه تكاليف معالجة أو حفظ (على سبيل المثال، تأمين).

ب٦٩ في حالة انقضاء الخيار دون ممارسته، يجب على المنشأة إلغاء إثبات الالتزام وإثبات إيراد.

خيار رد

- ب٧٠ إذا كان على المنشأة واجب 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 أنه يدفع بالفعل إلى المنشأة مقابلًا للحق في 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 ١٦، 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 ٩.
- ب٧١ لتحديد ما إذا كان للعميل حافز اقتصادي مهم لممارسة حقه، يجب على المنشأة أن تأخذ في الحسبان عوامل متنوعة، بما في ذلك علاقة سعر إعادة الشراء بالقيمة السوقية المتوقعة للأصل في تاريخ إعادة الشراء والمدة الزمنية إلى حين انقضاء الحق. فعلى سبيل المثال، إذا كان متوقعاً أن يتجاوز سعر إعادة الشراء القيمة السوقية للأصل بشكل جوهري، فقد يكون هذا مؤشراً على أن للعميل حافزاً اقتصادياً مهماً لممارسة خيار الرد.
- ب٧٢ 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 الإرجاع كما هو موضح في الفقرات ب٢٠-ب٢٧.
- ب٧٣ إذا كان سعر إعادة شراء الأصل مساوياً لسعر البيع الأصلي أو أكبر منه وأكبر من القيمة السوقية المتوقعة للأصل، فإن العقد هو بالفعل ترتيب تمويل، وبناءً عليه، يجب المحاسبة عنه كما هو موضح في الفقرة ب٦٨.
- ب٧٤ 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 ب٢٠-ب٢٧.
- ب٧٥ عند مقارنة سعر إعادة الشراء بسعر البيع، يجب على المنشأة أن تأخذ في الحسبان القيمة الزمنية للنقود.
- ب٧٦ إذا انقضى الخيار دون ممارسته، فيجب على المنشأة إلغاء إثبات الالتزام وإثبات إيراد.

ترتيبات الأمانة

- ب٧٧ عندما تسلم المنشأة منتجاً إلى طرف آخر (مثل تاجر أو موزع) لبيعه إلى عملاء نهائيين، يجب على المنشأة تقويم ما إذا كان ذلك الطرف الآخر قد اكتسب السيطرة على المنتج في تلك النقطة الزمنية. وقد يكون المنتج الذي تم تسليمه إلى طرف آخر سيُحتفظ به في ترتيب أمانة إذا كان ذلك الطرف الآخر لم يكتسب السيطرة على المنتج. ومن ثم، لا يجوز للمنشأة أن تثبت إيراداً عند تسليم منتج إلى طرف آخر إذا كان المنتج المُسلم يُحتفظ به على سبيل الأمانة.
- ب٧٨ تتضمن المؤشرات على أن ترتيباً ما يعد ترتيب أمانة، على سبيل المثال لا الحصر، ما يلي:
- (أ) أن تسيطر المنشأة على المنتج إلى حين وقوع حدث محدد، مثل بيع المنتج إلى أحد عملاء التاجر أو إلى حين انقضاء فترة محددة؛
- (ب) أن يكون بإمكان المنشأة أن تطلب إعادة المنتج أو نقله إلى طرف ثالث (مثل تاجر آخر)؛
- (ج) ألا يكون على التاجر واجب غير مشروط بدفع ثمن المنتج (رغم أنه قد يكون مطالباً بدفع تأمين).

ترتيبات الفوترة والشحن لاحقاً

- ب٧٩ ترتيب الفوترة والشحن لاحقاً هو عقد تقدم بموجبه المنشأة فاتورة للعميل مقابل منتج ولكنها تحتفظ بالحيازة المادية للمنتج إلى حين نقله إلى العميل عند نقطة زمنية معينة 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.
- ب٨٠ يجب على المنشأة أن تحدد توقيت وفائها بواجب الأداء الذي عليها بنقل المنتج عن طريق تقويم التوقيت الذي يكتسب فيه العميل السيطرة على ذلك المنتج (انظر الفقرة ٣٨). وفيما يخص بعض العقود، تنتقل السيطرة 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، ففيما يخص بعض العقود، قد يكتسب العميل السيطرة على المنتج حتى ولو ظل المنتج في الحيازة المادية للمنشأة. وفي تلك الحالة، تكون للعميل القدرة على توجيه استخدام المنتج والحصول على ما يقارب جميع المنافع المتبقية منه 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 لحفظ الأصل الخاص به.

ب٨١ بالإضافة إلى تطبيق المتطلبات الواردة في الفقرة ٣٨، فحتى يكتسب العميل السيطرة على المنتج في ترتيب للفوترة والشحن لاحقاً، يجب استيفاء جميع الضوابط الآتية:

- (أ) يجب أن يكون سبب الدخول في ترتيب الفوترة والشحن لاحقاً قوياً (على سبيل المثال، أن يكون العميل قد طلب الدخول في الترتيب)؛
- (ب) يجب أن يكون المنتج محدداً بشكل منفصل على أنه يخص العميل؛
- (ج) يجب أن يكون المنتج جاهزاً في الوقت الحالي لنقله مادياً إلى العميل؛
- (د) لا يمكن أن تكون للمنشأة القدرة على استخدام المنتج أو توجيهه إلى عميل آخر.

ب٨٢ إذا أثبتت المنشأة إيراداً مقابل بيع منتج على أساس الفوترة والشحن لاحقاً، فيجب على المنشأة أن تأخذ في الحسبان ما إذا كان عليها واجبات أداء متبقية (على سبيل المثال، فيما يخص خدمات الحفظ) وفقاً لل فقرات ٢٢-٣٠ بما يوجب على المنشأة أن تخصص عليها جزءاً من سعر المعاملة وفقاً لل فقرات ٧٣-٨٦.

قبول العميل

ب٨٣ وفقاً للفقرة ٣٨(هـ)، فإن قبول العميل لأصل قد يشير إلى أن العميل قد اكتسب السيطرة على الأصل. وبموجب بنود قبول العميل، يُسمح للعميل أن 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 توقيت اكتساب العميل السيطرة على سلعة أو خدمة.

ب٨٤ إذا كان بإمكان المنشأة أن تحدد بشكل موضوعي أن السيطرة على سلعة أو خدمة قد انتقلت إلى العميل وفقاً للمواصفات المتفق عليها في العقد، فإن قبول العميل يعد إجراءً شكلياً لا يؤثر على تحديد المنشأة لتوقيت اكتساب العميل السيطرة على السلعة أو الخدمة. فعلى سبيل المثال، إذا كان بند قبول العميل يستند إلى استيفاء خصائص محددة تتعلق بالحجم والوزن، فإن المنشأة ستكون قادرة على تحديد ما إذا كان قد تم استيفاء تلك الضوابط قبل استلام تأكيد بقبول العميل. وقد تقدم خبرة المنشأة في العقود التي لسلع أو خدمات مشابهة دليلاً على أن تقديم السلعة أو الخدمة إلى العميل قد تم وفقاً للمواصفات المتفق عليها في العقد. وإذا تم إثبات إيراد قبل قبول العميل، فإن المنشأة تظل ملزمة بأن تأخذ في الحسبان ما إذا كان هناك أي واجبات أداء متبقية (على سبيل المثال، تركيب معدات) وأن تقوم ما إذا كان عليها أن تحاسب عنها بشكل منفصل.

ب٨٥ وبالرغم من ذلك، إذا لم تتمكن المنشأة من أن تحدد بشكل موضوعي أن السلعة أو الخدمة المقدمة إلى العميل مطابقة للمواصفات المتفق عليها في العقد، فعندئذٍ لن تكون المنشأة قادرة على استنتاج أن العميل قد اكتسب السيطرة إلى أن تتسلم المنشأة قبول العميل. وذلك لأن المنشأة في تلك الحالة لن تكون قادرة على تحديد أن العميل له القدرة على توجيه استخدام السلعة أو الخدمة والحصول على ما يقارب جميع المنافع المتبقية منها.

ب٨٦ 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 تنتقل إلى حين قبول العميل للمنتج أو انقضاء الفترة التجريبية.

الإفصاح عن الإيراد المفصل

ب٨٧ تتطلب الفقرة ١١٤ من المنشأة تفصيل الإيرادات الناتجة من العقود مع العملاء إلى أصناف تصف كيفية تأثير طبيعة ومبلغ وتوقيت وعدم تأكيد الإيراد والتدفقات النقدية بالعوامل الاقتصادية. وبالتالي، فإن مدى تفصيل إيراد المنشأة لأغراض هذا الإفصاح يعتمد على الحقائق والظروف التي تتعلق بعقود المنشأة مع العملاء. وقد يلزم بعض المنشآت أن تستخدم أكثر من صنف للوفاء بالهدف الوارد في الفقرة ١١٤ المتعلق بتفصيل الإيراد. وقد تستوفي منشآت أخرى الهدف باستخدام صنف واحد فقط لتفصيل الإيراد.

ب٨٨ عند اختيار نوع الصنف أو الأصناف التي سيتم استخدامها لتفصيل الإيراد، يجب على المنشأة أن تأخذ في الحسبان كيفية عرض المعلومات المتعلقة بإيرادها للأغراض الأخرى، بما في ذلك كل ما يلي:

- (أ) الإفصاحات المعروضة خارج القوائم المالية (على سبيل المثال، في منشورات الأرباح أو التقارير السنوية أو العروض التقديمية للمستثمرين)؛
- (ب) المعلومات التي يطلع عليها بشكل منتظم متخذ القرارات التشغيلية الرئيسي لتقويم الأداء المالي للقطاعات التشغيلية؛
- (ج) المعلومات الأخرى المشابهة لأنواع المعلومات المحددة في الفقرة ب٨٨(أ) و(ب) والتي تستخدمها المنشأة أو مستخدمو القوائم المالية للمنشأة لتقويم الأداء المالي للمنشأة أو اتخاذ القرارات المتعلقة بتخصيص الموارد.

ب٨٩ تتضمن أمثلة الأصناف التي قد تكون مناسبة، على سبيل المثال لا الحصر، كل ما يلي:

- (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 والعقود التي يتحدد سعرها تبعاً لمدة العمل والمواد المستخدمة)؛
- (هـ) مدة العقد (على سبيل المثال، العقود قصيرة الأجل والعقود طويلة الأجل)؛
- (و) توقيت نقل السلع أو الخدمات (على سبيل المثال، الإيراد الناتج من السلع أو الخدمات التي يتم نقلها إلى العملاء عند نقطة زمنية معينة والإيراد الناتج من السلع أو الخدمات التي يتم نقلها على مدى فترة زمنية)؛
- (ز) قنوات المبيعات (على سبيل المثال، السلع المباعة بشكل مباشر إلى المستهلكين والسلع المباعة من خلال وسطاء).

(ب) للعقود المنجزة التي لها عوض متغير، يجوز للمنشأة أن تستخدم سعر المعاملة في تاريخ إنجاز العقد بدلاً من تقدير مبالغ العوض المتغير في فترات التقرير المقارنة؛

(ج) للعقود التي تم تعديلها قبل بداية أسبق فترة معروضة، لا يلزم المنشأة إعادة عرض العقود بأثر رجعي لتعديلات تلك العقود وفقاً للفقرتين ٢٠ و ٢١. وبدلاً من ذلك، يجب على المنشأة أن تظهر الأثر المتجمع لكل التعديلات التي حدثت قبل بداية أسبق فترة معروضة عند:

- (١) تحديد واجبات الأداء التي تم الوفاء بها والتي لم يتم الوفاء بها؛
- (٢) تحديد سعر المعاملة؛

(٣) تخصيص سعر المعاملة على واجبات الأداء التي تم الوفاء بها والتي لم يتم الوفاء بها.

(د) لجميع فترات التقرير المعروضة قبل تاريخ التطبيق الأولي، لا يلزم المنشأة أن تفصح عن مبلغ سعر المعاملة الذي تم تخصيصه على واجبات الأداء المتبقية وعن توضيح للتوقيت الذي تتوقع فيه إثبات ذلك المبلغ على أنه إيراد (انظر الفقرة ١٢٠).

ج٦ فيما يخص أيًا من الوسائل العملية الواردة في الفقرة ٥ التي تستخدمها المنشأة، يجب على المنشأة أن تطبق تلك الوسيلة العملية بشكل متسق على جميع العقود خلال جميع فترات التقرير المعروضة. وإضافة لذلك، يجب على المنشأة أن تفصح عن جميع المعلومات الآتية:

(أ) الوسائل العملية التي تم استخدامها؛

(ب) تقييم نوعي، في الحدود الممكنة بشكل معقول، للأثر المقدر لتطبيق كل من هذه الوسائل العملية.

ج٧ إذا اختارت المنشأة تطبيق هذا المعيار بأثر رجعي وفقاً للفقرة ج٣(ب)، فيجب على المنشأة أن تُثبت الأثر التراكمي للتطبيق الأولي لهذا المعيار على أنه تعديل في الرصيد الافتتاحي للأرباح المبقاة (أو مكون آخر لحقوق الملكية، حسب الاقتضاء) لفترة التقرير السنوية التي يقع فيها تاريخ التطبيق الأولي. وبموجب هذه الطريقة الانتقالية، يمكن للمنشأة أن تختار تطبيق هذا المعيار بأثر رجعي فقط على العقود غير المنجزة في تاريخ التطبيق الأولي (على سبيل المثال، ١ يناير ٢٠١٨ بالنسبة لمنشأة تنتهي سنتها المالية في ٣١ ديسمبر).

ج١٧ يجوز للمنشأة التي تطبق هذا المعيار بأثر رجعي وفقاً للفقرة ج٣(ب) أن تستخدم أيضاً الوسيلة العملية الموضحة في الفقرة ج٥(ج)، لأي مما يلي:

(أ) لكل تعديلات العقود التي تحدث قبل بداية أسبق فترة معروضة؛ أو

(ب) لكل تعديلات العقود التي تحدث قبل تاريخ التطبيق الأولي.

وإذا استخدمت المنشأة هذه الوسيلة العملية، فيجب عليها أن تطبقها باتساق على كل العقود وأن تفصح عن المعلومات المطلوبة بموجب الفقرة ج٦.

ج٨ فيما يخص فترات التقرير التي يقع فيها تاريخ التطبيق الأولي، يجب على المنشأة أن تقدم كلا الإفصاحين الإضافيين الآتيين إذا تم تطبيق هذا المعيار بأثر رجعي وفقاً للفقرة ج٣(ب):

(أ) المبلغ الذي يتأثر به كل بند مستقل في القوائم المالية في فترة التقرير الحالية بتطبيق هذا المعيار بالمقارنة مع المعيار الدولي للمحاسبة ١١ والمعيار الدولي للمحاسبة ١٨ والتفسيرات ذات العلاقة التي كانت سارية قبل التغيير؛

(ب) توضيح لأسباب التغييرات المهمة المحددة في الفقرة ج٨(أ).

ج١٨ يجب على المنشأة أن تطبق الإصدار "توضيحات للمعيار الدولي للتقرير المالي ١٥" (انظر الفقرة ج١ب) بأثر رجعي وفقاً للمعيار الدولي للمحاسبة ٨. وعند تطبيق التعديلات بأثر رجعي، يجب على المنشأة أن تطبق التعديلات كما لو كانت مُضمنة في المعيار الدولي للتقرير المالي ١٥ في تاريخ التطبيق الأولي. وتبعاً لذلك، فإن المنشأة لا تطبق التعديلات على فترات التقرير أو العقود التي لا تنطبق عليها متطلبات المعيار الدولي للتقرير المالي ١٥ وفقاً للفقرات ج٢-ج٨. فعلى سبيل المثال، إذا كانت المنشأة تطبق المعيار الدولي للتقرير المالي ١٥ وفقاً للفقرة ج٣(ب) فقط على العقود غير المنجزة في تاريخ التطبيق الأولي، فإن المنشأة لا تقوم بإعادة عرض العقود المنجزة في تاريخ التطبيق الأولي للمعيار الدولي للتقرير المالي ١٥ فيما يتعلق بأثر هذه التعديلات.

الإشارات إلى المعيار الدولي للتقرير المالي ٩

ج٩ إذا طبقت المنشأة هذا المعيار ولكنها لم تطبق بعد المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ "الأدوات المالية"، فإن أية إشارة في هذا المعيار إلى المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ يجب قراءتها على أنها إشارة إلى المعيار الدولي للمحاسبة ٣٩ "الأدوات المالية: الإثبات والقياس".

سحب المعايير الأخرى

ج ١٠ يحل هذا المعيار محل المعايير الآتية:

- (أ) المعيار الدولي للمحاسبة ١١ "عقود الإنشاء"؛
- (ب) المعيار الدولي للمحاسبة ١٨ "الإيراد"؛
- (ج) تفسير لجنة تفسيرات المعايير الدولية للتقرير المالي ١٣ "برامج ولاء العملاء"؛
- (د) تفسير لجنة تفسيرات المعايير الدولية للتقرير المالي ١٥ "اتفاقيات إنشاء العقارات"؛
- (هـ) تفسير لجنة تفسيرات المعايير الدولية للتقرير المالي ١٨ "عمليات نقل الأصول من العملاء"؛
- (و) تفسير لجنة التفسيرات الدولية السابقة ٣١ "الإيراد - معاملات المقايضة التي تنطوي على خدمات دعائية".