

المبادئ الأساسية و نطاق التطبيق للمعيار الدولي رقم 15

عقود العملاء و نموذج الخطوات الخمس

مع دخول عام 2019 تتجه هيئة أسواق المال في الكويت للتأكد من قيام مكاتب المحاسبة المعتمدة لديها بالالتزام بتنفيذ المعايير الجديدة وقيام إدارات الشركات باحتواء التقارير المالية على مقارنة مدققة للسنة الماضية.

نطاق التنفيذ

يتم البدء بالعمل و تطبيق المعيار الدولي رقم 15 إلزامياً للمنشآت التي تنتهي سنتها المالية بتاريخ 31 ديسمبر 2018 و في 31 مارس 2019 و يسمح بالتطبيق المبكر للمعيار الجديد .

نتيجة لإصدار المعيار الدولي رقم 15 و بدء العمل به سوف يحل محل المعايير الآتية:

- معيار المحاسبة الدولي رقم 11 (ISA 11)

- معيار المحاسبة الدولي رقم 18 (ISA 18)

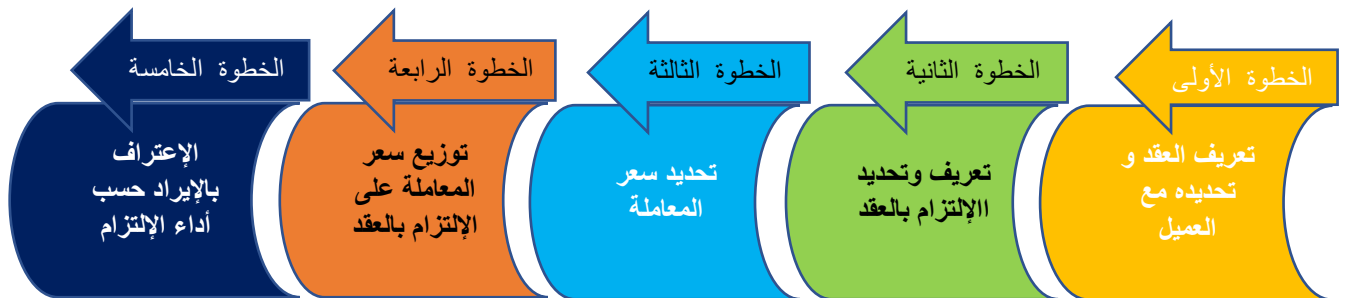
- بعض التفسيرات الأخرى مثل برامج ولاء العملاء - المعاملات التي تشمل الخدمات الأعلانية

المبدأ الأساسي

يرتكز المعيار الدولي رقم 15 على الإرشادات العامة للإعتراف بالإيرادات من العقود مع العملاء بطريقة توضح النمط عند تقديم سلع أو خدمات للعملاء مقابل القيمة أو المبلغ الذي تتوقعه المنشأة مقابل تلك السلع و الخدمات و يقدم لنا المعيار رقم 15 نموذج الخطوات الخمسة للإعتراف بالإيراد الذي يجب أن تتبعه المنشآت للإعتراف بالإيرادات.

نموذج الخطوات الخمس للإعتراف بالإيراد

كيفية تسجيل الإيراد في إطار تطبيق نموذج الخطوات الخمس كما موضح:



1- تعريف وتحديد العقد مع العميل

ولقد وضع المعيار الدولي رقم 15 بعض الإرشادات و التي تمثل شروطا لتحديد العقد قبل استخدام نموذج الخطوات الخمس و التي يجب أن تنطبق على أي عقد .

- إعتناء العقد و توضيح الإلتزام لجميع أطرافه .
- يحق للمنشأة توضيح حقوق كل الأطراف بالعقد حسب تزويد الخدمات أو السلع .
- يحق للمنشأة تحديد شروط السداد حسب تزويد الخدمات و السلع .
- يجب أن يحتوي العقد على جوهر تجارى .
- إحتمايلية تحصيل قيمة العقد مقابل الخدمات و السلع المقدمة تكون مرتفعة.

2- تعريف وتحديد الإلتزام بالعقد

يتم تحديد الإلتزامات واجبة التنفيذ بالعقد من تزويد العميل بسلع أو خدمات مستقلة او تقديم سلع و خدمات مستقلة متتابعة او متسلسلة بشكل دوري (مثل رش المباني بالمبيدات بشكل دوري) .

في حالة دمج بعض السلع و الخدمات غير المستقلة مع سلع و خدمات مستقلة في التعاقد يتكون مجموعة من السلع و الخدمات المستقلة واجبة التنفيذ و تحتاج المنشأة في حالة وجود أكثر من وعد فى العقد إلى تقييم إستقلالية السلع و الخدمات محل العقد .

تعتبر الخدمة أو السلعة مستقلة عند تحقق الشرطين الآتيين:

- 1 - يستطيع العميل إستخدام السلعة والخدمة بحد ذاتها أو دمجها مع مصادر أخرى لديه لتحقيق منافع إقتصادية.
- 2 - تعهد المنشأة على تزويد السلعة أو الخدمة للعميل منفردة و منفصلة عن الوعود الأخرى بالعقد.

ولقد أورد المعيار الدولي رقم 15 بعض الإرشادات التي توضح الحالات التي لا يمكن فيها تجزئة أو فصل السلع و الخدمات فى حالة إحتواء العقد على أكثر من وعد والتي لا تقتصر على الثلاث الحالات الموضحة كالاتي:

- 1- تزويد العميل بسلع او خدمات مرتبطة جوهريا بسلع أو خدمات أخرى متفق عليها أو موعود بها بالعقد.
- 2- تزويد العميل بسلع أو خدمات تنشأ تعديلاً على سلع أو خدمات أخرى متفق عليها أو موعود بها بالعقد.
- 3- السلع و الخدمات محل العقد مترابطة بشكل أو بآخر و غير قابلة للتجزئة.

كما نويه المعيار الدولي رقم 15 عن بعض الأنشطة التي تتعهد بها بعض المنشآت لإنجاز عقداً ما و التي لا تؤدي إلى تزويد العميل بأي سلع أو خدمات غير واجبة التنفيذ (مثل بعض المهام الإدارية - الرسوم غير المستردة للإشتراكات)

3 - تحديد سعر المعاملة

و يحدد سعر المعاملة مقابل القيمة أو المبلغ التي تتوقعه المنشأة مقابل تزويد العميل بالسلع و الخدمات محل التعاقد و التي لا تشمل أي مبالغ أخرى محصلة لجهات أخرى (مثل : ضريبة القيمة المضافة) ويكون القيمة أو المبلغ ثابت أو متغير أو يحتوي العقد على كلاهما.

و يعتبر تحديد سعر المعاملة من المهام البسيطة في حالة العقود ذات القيم أو المبالغ الثابتة مقابل سلع أو خدمات محددة و تزيد الأمور تعقيد في حالة تضمن العقد بعض الشروط التالية .

1 - القيمة المتغيرة لسعر المعاملة:

أن تكون القيمة أو المبالغ مقابل السلع و الخدمات متغيرة بسبب اعتبارات أخرى مثل الخصومات و التنازلات و العمولة و حقوق الإسترداد - وحوافز ومكافآت حجم البيع.

2 - القيمة التمويلية لسعر المعاملة:

تشمل بعض العقود على مقومات تمويلية بسبب طرق سداد العميل قبل أو بعد تنفيذ الوعود محل العقد بشكل مؤثر و مادي مثل المنافع التمويلية للعميل بالسداد بعد التنفيذ بفترة طويلة أو العكس تماماً في حالة الدفعات المقدمة من العميل للمنشأة والذي يعكس منافع تمويلية للمنشأة .

و لا يعتبر للمنافع التمويلية لها شكل مؤثر أو مادي على الإيراد الممكن الإعتراف به بموجب العقد إذا كانت الفترة بين تزويد السلع أو الخدمات للعميل ومقابل السداد أقل من سنة.

3 - القيمة غير النقدية لسعر المعاملة:

في بعض الحالات يتم سداد غير نقدي من العميل مقابل الخدمات و السلع و في هذه الحالة يجب قياس القيمة العينية (غير النقدية) بالقيمة العادلة لها .

أمثلة : سداد عميل لمبالغ مستحقة للمنشأة مقابل معدات أو مركبات أو مواد خام.

: سداد المنشأة مستحقات لعميل مقابل معدات أو مركبات أو حصص و أسهم بالمنشأة

4 - الألتزامات و المبالغ تسدد للعميل :

تشمل بعض المعاملات للمنشأة سداد مبالغ أو تعويض للعميل مقابل سداد العميل لأطراف أخرى تشتري منه السلع و الخدمات الخاصة بالمنشأة مثل الكوبونات و قسائم الخصم الخاصة بالمنشأة أو بنود أخرى بالعقد مثل تأجير رفوف من العميل أو خصم الكمية و بالتالي ينبغي على المنشأة تخفيض سعر المعاملة للعميل و يتبعه تخفيض الإيراد إلا في حالة سداد للعميل في خدمة أو سلعة مستقلة يمد العميل بها المنشأة.

4 - توزيع سعر المعاملة على الألتزامات بالعقد

تشمل بعض العقود على عدة ألتزامات و وعود واجبة التنفيذ (مثال : دمج بعض السلع وبيعها بسعر أقل) وفي هذه الحالة يجب على المنشأة توزيع سعر المعاملة على كل إلتزام واجب التنفيذ على أسس سعر البيع المستقل للسلع و الخدمات .

تحديد السعر المنفصل و المستقل للبيع:

يعتبر أفضل سعر للبيع هو سعر الخدمات و السلع التي تباع به المنشأة بشكل مستقل لكل عميل في ظروف مشابهة

بشكل منفصل و نوه المعيار الدولي رقم 15 لبعض طرق تحديد سعر البيع المنفصل و نستعرضها كالاتي:

- 1- طريقة تقييم سعر السوق المعدل : تقييم أسعار السوق مقابل أسعار شراء العميل ومراجعة أسعار المنافسين وتعديل سعر التكلفة و نسبة الربح.
- 2- طريقة التكلفة المتوقعة: تحديد التكلفة المتوقعة لتنفيذ الإلتزام بالعقد بطريقة مرضية و تعديل هامش الربح.
- 3- طريقة القيمة المتبقية: وتستخدم هذه الطريقة في حالات اسعار البيع المتغيرة بشكل كبير أو غير مؤكدة في العقد.

5- الاعتراف بالإيراد حسب أداء الإلتزام

يتأثر الاعتراف بالإيراد بمدى انتقال الحيازة للسلع و الخدمات للعميل و التي تمثل الإلتزام أو الوعد بالعقد و تنتقل السيطرة للعميل على مدى زمني (تدريجياً) أو في نقطة زمنية محددة و بالتالي يتأثر توقيت الاعتراف بالإيراد. و تقييم السيطرة على سلعة أو خدمة بمدى قدرة العميل على استخدامها و الحصول على المنافع المتحققة منها.

1- الاعتراف بالإيراد على مدى زمني:

تزويد العميل من قبل المنشأة بالخدمات و السلع على مدار زمني طويل أو تدريجياً لتحقيق الإلتزامات واجبة التنفيذ و يتطلب بعض الشروط كالاتي:

- تزويد المنشأة للعميل بالخدمات و السلع و التي تدر بمنافع واضحة أثناء أداء المنشأة (مثال: تزويد العميل بالخدمات المحاسبية - خدمات النظافة الدورية)
- أداء المنشأة الذي ينشأ عنه تحسين في الموجودات التي تكون تحت سيطرة العميل (مثال: الأعمال تحت التنفيذ) أو إنشاء تلك الموجودات أو تحسينها (مثل عقود المقاولات)
- أداء المنشأة الذي لا ينشأ عنه موجودات ليس لها استخدام بديل للمنشأة ويكون للكيان حق قابل للتنفيذ في السداد للأداء المكتمل حتى تاريخه بما في ذلك هامش ربح مناسب.

2- الاعتراف بالإيراد في نقطة زمنية محددة:

إذا كان الإلتزام بالأداء لا يستوفي المعايير التي يجب إستيفائها على مدى زمني فيجب مراعاة المؤشرات التالية في تقييم النقطة الزمنية التي تم فيها تحويل الحيازة إلى العميل.

- نقل المنشأة ملكية الأصل للعميل.
- نقل المنشأة الحيازة المادية للأصل للعميل.
- للمنشأة الحق في سداد قيمة الأصل من العميل.
- تم قبول العميل للأصل و كان لديه مخاطر و مكافآت بنسبة كبيرة بسبب ملكية هذا الأصل.

مصطفى النجار

مدقق أول | الخزام وشركاه | موريسون كى أس آي