

معيار المحاسبة المصري رقم (٤٨) ٢٠١٩  
الإيراد من العقود مع العملاء

معيار المحاسبة المصري رقم (٤٨) ٢٠١٩  
الإيراد من العقود مع العملاء

المحتويات

من الفقرة	
١	الهدف
٢	تحقيق الهدف
٥	النطاق
٩	الاعتراف
٩	تحديد العقد
١٧	تجميع العقود
١٨	تعديلات العقد
٢٢	تحديد التزامات الأداء
٣١	الوفاء بالتزامات الأداء
٤٦	القياس
٤٧	تحديد سعر المعاملة
٧٣	توزيع سعر المعاملة على التزامات الأداء
٨٧	التغيرات في سعر المعاملة
٩١	تكاليف العقد
٩١	التكاليف الإضافية للحصول على عقد
٩٥	تكاليف الوفاء بعقد
٩٩	الاستهلاك والاضمحلال
١٠٥	العرض
١١٠	الإفصاح
١١٣	العقود مع العملاء
١٢٣	الاحكام المهمة في تطبيق هذا المعيار
١٢٧	الأصول المعترف بها من تكاليف الحصول على عقد أو الوفاء بعقد مع عميل
١٢٩	الوسائل العملية

الملاحق	
ملحق (أ)	تعريف المصطلحات
ملحق (ب)	إرشادات التطبيق
ملحق (ج)	تاريخ السريان والقواعد الانتقالية

معياري المحاسبة المصري رقم (٤٨) ٢٠١٩  
الإيراد من العقود مع العملاء

الهدف

١- يهدف هذا المعيار إلى وضع المبادئ التي يجب على المنشأة أن تطبقها لتقديم معلومات مفيدة إلى مستخدمي القوائم المالية عن طبيعة، ومبلغ، وتوقيت، وظروف عدم التأكد المحيطة بالإيراد والتدفقات النقدية الناشئة عن عقد مع عميل.

تحقيق الهدف

٢- لتحقيق الهدف الوارد في الفقرة "١"، فإن المبدأ الأساسي لهذا المعيار هو أنه يجب على المنشأة أن تعترف بالإيراد بصورة تعكس انتقال السلع أو أداء الخدمات المتعهد بها إلى العملاء بمبلغ يمثل المقابل الذي تتوقع المنشأة أن يكون لها حق فيه في مقابل تلك السلع أو الخدمات.

٣- يجب على المنشأة الأخذ في الاعتبار شروط العقد وجميع الحقائق والظروف ذات الصلة عند تطبيق هذا المعيار. كما يجب على المنشأة أن تطبق هذا المعيار- بما في ذلك استخدام أي وسائل عملية ملائمة- بثبات على العقود التي لها خصائص متشابهة والتي تم أبرامها في ظروف متشابهة.

٤- يحدد هذا المعيار المحاسبة عن عقد منفرد مع عميل. وبالرغم من ذلك، كوسيلة عملية، يجوز للمنشأة تطبيق هذا المعيار على مجموعة من العقود (أو التزامات الأداء) التي لها خصائص متشابهة إذا كانت المنشأة تتوقع بشكل معقول أن الآثار على القوائم المالية من تطبيق هذا المعيار على تلك المجموعة من العقود لن تختلف بشكل جوهري عن تطبيق هذا المعيار على كل عقد من تلك العقود (أو التزامات الأداء) بصورة منفردة. وعند المحاسبة عن مجموعة من العقود فيجب على المنشأة أن تستخدم التقديرات والافتراضات التي تعكس حجم ومكونات تلك المجموعة.

النطاق

٥- يجب على المنشأة أن تطبق هذا المعيار على جميع العقود مع العملاء باستثناء ما يلي:

- (أ) عقود الإيجار الواقعة ضمن نطاق معيار المحاسبة المصري رقم (٤٩) عقود الإيجار.  
(ب) عقود التأمين الواقعة ضمن نطاق معيار المحاسبة المصري رقم (٣٧) عقود التأمين.  
(ج) الأدوات المالية والحقوق أو الالتزامات التعاقدية الأخرى الواقعة ضمن نطاق المعيار المصري رقم (٤٧) الأدوات المالية: الاعتراف والقياس، ومعيار المحاسبة المصري رقم (٤٢) القوائم المالية المجمعة، ومعيار المحاسبة المصري رقم (٤٣) الترتيبات المشتركة، ومعيار المحاسبة المصري رقم (١٧) القوائم المالية المستقلة، ومعيار المحاسبة المصري رقم (١٨) الاستثمارات في الشركات الشقيقة.  
(د) المبادلات غير النقدية بين منشآت في ذات مجال نشاط الأعمال لتسهيل المبيعات إلى العملاء أو العملاء المحتملين. فعلى سبيل المثال، هذا المعيار لا ينطبق على عقد بين شركتين نطف تتفقان على تبادل نطف للوفاء بطلب عملائهما في أماكن مختلفة ومحددة في الوقت المناسب.

٦- يجب على المنشأة تطبيق هذا المعيار على أي عقد (بخلاف أي عقد ورد في الفقرة "٥") فقط إذا كان الطرف المقابل في العقد عميل. والعميل هو طرف تعاقد مع المنشأة للحصول على سلع أو خدمات هي من مخرجات الأنشطة العادية للمنشأة نظير مقابل. لا يكون الطرف المقابل في العقد عميلاً إذا كان، على سبيل المثال، قد تعاقد مع المنشأة لكي يشاركها في نشاط أو عملية يتقاسم فيها أطراف العقد المخاطر والمنافع الناتجة عن ذلك النشاط أو تلك العملية (مثل اتفاقيات التعاون لتطوير أصل ما) بدلاً من الحصول على المخرجات من الأنشطة العادية للمنشأة.

٧- قد يقع عقد مع عميل جزئياً ضمن نطاق هذا المعيار وجزئياً ضمن نطاق معايير أخرى وردت في الفقرة "٥".

(أ) إذا كانت المعايير الأخرى تحدد كيفية الفصل و/أو إجراء القياس الأولي لجزء أو أجزاء من العقد، فعندئذ يجب على المنشأة أولاً تطبيق متطلبات الفصل و/أو القياس الواردة في تلك المعايير. ويجب على المنشأة أن تستبعد من سعر المعاملة المبلغ المتعلق بذلك الجزء (أو الأجزاء) من العقد الذي تم قياسه الأولي وفقاً للمعايير الأخرى، ويجب عليها تطبيق الفقرات من "٧٣" إلى "٨٦" من هذا المعيار لتوزيع المبلغ المتبقي من سعر المعاملة (إن وجد) على كل التزام أداء يقع ضمن نطاق هذا المعيار وعلى أي أجزاء أخرى من العقد حددتها الفقرة "٧(ب)".

(ب) إذا لم تحدد المعايير الأخرى كيفية الفصل و/أو القياس الأولي لوحد أو أكثر من أجزاء العقد، عندئذ يجب على المنشأة أن تطبق هذا المعيار للفصل و/أو للقياس الأولي لهذا الجزء (أو الأجزاء) من العقد.

٨- يحدد هذا المعيار كيفية المحاسبة عن التكاليف الإضافية للحصول على عقد مع عميل والمحاسبة عن التكاليف التي يتم تكبدها للوفاء بالتزامات تعاقدية مع عميل. إذا كانت تلك التكاليف لا تدخل ضمن نطاق معيار آخر (راجع الفقرات من "٩١" إلى "١٠٤"). ويجب على المنشأة أن تطبق تلك الفقرات فقط على التكاليف التي تم تكبدها والمتعلقة بعقد مع عميل (أو جزء من ذلك العقد) يقع ضمن نطاق هذا المعيار.

## الاعتراف

### تحديد العقد

٩- يجب على المنشأة أن تقوم بالمحاسبة عن عقد مع عميل يقع ضمن نطاق هذا المعيار فقط عند استيفاء جميع الضوابط التالية:

(أ) أطراف العقد قد اتفقت على العقد (خطياً، أو شفاهة، أو وفقاً لممارسات تجارية معتادة أخرى) وأن تكون متعهداً بأداء التزاماتها؛ و

(ب) بإمكان المنشأة تحديد حقوق كل طرف فيما يتعلق بالسلع أو الخدمات التي سيتم تحويلها؛ و

(ج) بإمكان المنشأة تحديد شروط سداد مقابل السلع أو الخدمات التي سيتم تحويلها؛ و

(د) للعقد مضمون تجاري (أي أن يكون من المتوقع أن تتغير المخاطر، أو توقيت، أو مبلغ التدفقات النقدية المستقبلية للمنشأة نتيجة للعقد)، و

(هـ) من المرجح ان تقوم المنشأة بتحصيل المقابل الذي سيكون لها حق فيه في مقابل السلع أو الخدمات التي سيتم تحويلها إلى العميل. وفي تقييم ما إذا كانت قابلية مبلغ المقابل للتحصيل مرجحة، فإنه يجب على المنشأة أن تأخذ في الاعتبار فقط قدرة العميل ونيته في أن يسدد ذلك المبلغ عندما يصبح مستحقاً. وقد يكون مبلغ المقابل الذي سوف يكون للمنشأة الحق فيه أقل من السعر المبين في العقد إذا كان المقابل متغيراً نظراً لأن المنشأة قد تمنح العميل تخفيضاً سعرياً (راجع الفقرة "٥٢").

١٠- العقد هو اتفاقية بين طرفين أو أكثر تنشئ حقوقاً والتزامات واجبة النفاذ. ووجوب نفاذ الحقوق والالتزامات هو شأن قانوني. هذا ويمكن أن تكون العقود خطية، أو شفوية أو تفهم ضمناً من ممارسات الأعمال المعتادة للمنشأة. وتختلف الممارسات والآليات لإبرام عقود مع العملاء عبر النظم القانونية المختلفة، والصناعات والمنشآت. إضافة لذلك، فإنها قد تختلف ضمن المنشأة ذاتها (على سبيل المثال، قد تعتمد على فئة العميل أو طبيعة السلع أو الخدمات المتعهد بها). ويجب على المنشأة أن تأخذ في الاعتبار تلك الممارسات والآليات في تحديد ما إذا كانت اتفاقية مع عميل تنشئ حقوقاً والتزامات واجبة النفاذ، ومتى تُنشئها.

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. يجب على المنشأة أن تطبق هذا المعيار على مدة العقد (أي فترة العقد) التي يكون فيها لأطرافه حقوق وعليهم التزامات حالية واجبة النفاذ.

١٢- لغرض تطبيق هذا المعيار، فإنه لا يوجد عقد إذا كان لأي من أطراف العقد منفرداً حق واجب النفاذ في إنهاء عقد لم يتم البدء في تنفيذه دون تعويض الطرف الآخر (أو الأطراف الأخرى). ويعتبر العقد لم يبدأ تنفيذه بعد إذا تم استيفاء كل من الضابطين التاليين:

(أ) لم تحول المنشأة بعد إلى العميل أي سلع أو خدمات متعهد بها، و

(ب) لم تتسلم المنشأة بعد، وليس لها الحق بعد في استلام، أي مقابل نظير 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 الشروط ما لم يكن هناك مؤشر على حدوث تغيير جوهري في الحقائق والظروف المحيطة بالعقد عند نشأته. فعلى سبيل المثال، إذا حدث تدهور جوهري في قدرة العميل على سداد المقابل، فيجب على المنشأة أن تقوم بإعادة تقييم ما إذا كان من المرجح أن تُحصل المقابل الذي سينشأ لها الحق فيه نظير السلع أو الخدمات المتبقية التي سيتم تحويلها إلى العميل.

١٤- إذا كان عقد مع عميل غير مستوف للضوابط الواردة في الفقرة "٩"، فيجب على المنشأة أن تستمر في تقييم العقد لتحديد ما إذا كانت الضوابط الواردة في الفقرة "٩" قد تم استيفاؤها لاحقاً.

١٥- عندما لا يستوفي عقد مع عميل الضوابط الواردة في الفقرة "٩" وتحصل المنشأة على المقابل من العميل، فإنه يجب على المنشأة أن تعترف بالمقابل المستلم على أنه إيراد فقط عند وقوع أيًا من الحدثين التاليين:

(أ) لم تعد على المنشأة التزامات متبقية بتحويل سلع أو خدمات إلى العميل، وجميع، أو ما يقارب جميع، المقابل المتعهد به من قبل العميل قد تم استلامه من قبل المنشأة، وغير قابل للرد. أو

(ب) تم إنهاء العقد، والمقابل المستلم من العميل غير قابل للرد.

١٦- يجب على المنشأة أن تعترف بالمقابل المستلم من العميل على أنه التزام إلى أن يقع أحد الحدين الواردين في الفقرة "١٥" أو إلى أن يتم استيفاء الضوابط الواردة في الفقرة "٩" لاحقاً (راجع الفقرة "١٤"). وتبعاً للحقائق والظروف المتعلقة بالعقد، فإن الالتزام الذي تم الاعتراف به يمثل التزام المنشأة إما بتحويل سلع أو خدمات في المستقبل أو برد المقابل المستلم. وفي أي من الحالتين، فإن الالتزام يجب قياسه بمبلغ المقابل المستلم من العميل.

### تجميع العقود

١٧- يجب على المنشأة أن تجمع عقدين أو أكثر من العقود المبرمة في ذات الوقت أو في وقت قريباً منه مع ذات العميل (أو أطراف ذوي علاقة بالعميل) والمحاسبة عن تلك العقود كعقد واحد إذا تم استيفاء واحد أو أكثر من الضوابط التالية:

- (أ) يتم التفاوض بشأن العقود كصفقة واحدة لهدف تجاري واحد؛ أو
- (ب) يعتمد مبلغ المقابل الذي سيتم سداه في أحد العقود على سعر أو أنجاز عقد آخر، أو
- (ج) السلع أو الخدمات المتعهد بها في العقود (أو بعض السلع أو الخدمات المتعهد بها في كل عقد من العقود) هي التزام أداء واحد وفقاً للفقرات من "٢٢" إلى "٣٠".

### تعديلات العقد

١٨- تعديل العقد هو تغيير في نطاق أو سعر العقد (أو كليهما) الذي سبق اعتماده من قبل أطراف العقد. في بعض الصناعات والنظم القضائية، قد يوصف تعديل العقد بأنه أمر تغيير، أو تبديل أو تعديل. وينشأ تعديل العقد عندما يتفق أطرافه على تعديل يستحدث أو يعدل حقوقاً والتزامات قائمة واجبة التنفيذ لأطراف العقد. ويمكن الاتفاق على تعديل العقد كتابة، أو باتفاق شفهي أو يفهم ضمناً من ممارسات الأعمال المعتادة. وإذا لم يعتمد أطراف العقد التعديل على العقد، فيجب على المنشأة أن تستمر في تطبيق هذا المعيار على العقد القائم لحين اعتماد تعديل العقد.

١٩- قد ينشأ تعديلاً على العقد على الرغم من وجود نزاع فيما بين أطراف العقد حول نطاق أو سعر التعديل (أو كليهما) أو في حالة ما إذا كانت الأطراف قد اتفقت على تغيير في نطاق العقد ولكن لم يحددوا بعد التغيير المقابل في السعر. ولتحديد ما إذا كانت الحقوق والتزامات التي تم إنشاؤها أو تغييرها بموجب التعديل واجبة التنفيذ، فإنه يجب على المنشأة أن تأخذ في الاعتبار جميع الحقائق والظروف ذات الصلة بما في ذلك شروط العقد والأدلة الأخرى. وإذا اتفق أطراف العقد على تغيير في نطاق العقد ولكنهم لم يحددوا بعد التغيير المقابل في السعر فإنه يجب على المنشأة تقدير التغيير في سعر المعاملة الناشئ عن التعديل وفقاً للفقرات من "٥٠" إلى "٥٤" المتعلقة بتقدير المقابل المتغير والفقرات من "٥٦" إلى "٥٨" المتعلقة بالقيود على تقديرات المقابل المتغير.

٢٠- يجب على المنشأة أن تقوم بالمحاسبة عن تعديل العقد على أنه عقد منفصل إذا ما توافر الشرطين التاليين:

- (أ) يزداد نطاق العقد نظراً لإضافة سلع أو خدمات متعهد بها مميزة بذاتها (وفقاً للفقرات من "٢٦" إلى "٣٠")، و

(ب) يزداد سعر العقد بمبلغ مقابل يعكس أسعار البيع الخاصة بالمنشأة للسلع أو الخدمات الإضافية المتعهد بها مع إجراء أي تسويات مناسبة على ذلك السعر ليعكس ظروف هذا العقد. فعلى سبيل المثال، قد تعدل المنشأة أسعار البيع الخاصة بالسلعة أو الخدمة الإضافية بمنح خصم للعميل، نظراً لأنه ليس من الضروري للمنشأة أن تتكبد التكاليف المتعلقة بالبيع التي كانت ستتكبدها 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 تقوم بالمحاسبة عن السلع أو الخدمات المتعهد بها والتي لم يتم تحويلها بعد في تاريخ تعديل العقد (أي السلع أو الخدمات المتعهد بها المتبقية) بأي مما ينطبق من الطرق الآتية:

(أ) يجب على المنشأة أن تقوم بالمحاسبة عن تعديل العقد كما لو كان إنهاءً للعقد الحالي وإنشاء لعقد جديد، إذا كانت السلع أو الخدمات المتبقية مميزة بذاتها عن السلع أو الخدمات التي تم تحويلها في تاريخ تعديل العقد أو قبله. ويكون مبلغ المقابل الذي سيتم توزيعه على التزامات الأداء المتبقية (أو السلع أو الخدمات المميزة بذاتها المتبقية في التزام أداء واحد محدد وفقاً للفقرة "٢٢(ب)") هو مجموع:

١- المقابل المتعهد به من قبل العميل (بما في ذلك المبالغ المستلمة فعلياً من العميل) الذي تم تضمينه في تقدير سعر المعاملة ولم يتم الاعتراف به بعد على أنه إيراد؛ و

٢- المقابل المتعهد به كجزء من تعديل العقد.

(ب) يجب على المنشأة أن تقوم بالمحاسبة عن تعديل العقد كما لو كان جزءاً من العقد الحالي إذا لم تكن السلع أو الخدمات المتبقية غير مميزة بذاتها، وبناءً عليه تشكل جزءاً من التزام أداء واحد، تم استيفاءه جزئياً في تاريخ تعديل العقد. ويتم الاعتراف بأثر تعديل العقد على سعر المعاملة، وعلى قياس مدي تقدم المنشأة نحو الوفاء الكامل بالالتزام الأداء كتسوية على الإيراد (إما كزيادة أو كتخفيض في الإيراد) في تاريخ تعديل العقد (أي أن التعديل في الإيراد يتم على أساس الأثر التراكمي المتمم).

(ج) إذا كانت السلع أو الخدمات المتبقية تتضمن مزيج من البندين (أ) و(ب) عندئذ يجب على المنشأة أن تقوم بالمحاسبة عن آثار التعديل على التزامات 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 التزامات الأداء

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

(أ) سلعة أو خدمة (أو حزمة سلع أو خدمات) مميزة بذاتها؛ أو

(ب) سلسلة من سلع أو خدمات مميزة بذاتها ومتماثلة بشكل كبير ويتم تحويلها إلى العميل بذات النمط (راجع الفقرة "٢٣").

٢٣- يكون لسلسلة من السلع أو الخدمات المميزة بذاتها نفس نمط التحويل إلى العميل إذا تم استيفاء كلا الضابطين التاليين:

(أ) كل سلعة أو خدمة مميزة بذاتها في السلسلة التي تتعهد المنشأة بتحويلها إلى العميل تستوفي الشروط الواردة في الفقرة "٣٥" لتكون التزام أداء يتم الوفاء به على مدار زمني. و

(ب) وفقاً للفقرتين "٣٩" و"٤٠"، تستخدم المنشأة ذات الطريقة لقياس مدي تقدمها نحو الوفاء الكامل بالالتزام الأداء بتحويل كل سلعة أو خدمة مميزة بذاتها في السلسلة إلى العميل.

## التعهدات في العقود مع العملاء

٢٤- يحدد العقد مع العميل عادة بشكل صريح السلع أو الخدمات التي تتعهد المنشأة بتحويلها إلى العميل. ولكن التزامات الأداء المحددة في عقد مع عميل قد لا تقتصر على السلع أو الخدمات التي يتم ذكرها صراحة في ذلك العقد. وهذا نظراً لأن العقد مع العميل قد يشمل أيضاً تعهدات تُفهم ضمناً من خلال الممارسات التجارية المعتادة للمنشأة، أو سياساتها المنشورة، أو تصريحاتها المحددة، إذا كانت تلك التعهدات تنشئ، وقت الدخول في العقد، توقعاً صحيحاً لدي العميل بأن المنشأة ستحول سلعة أو خدمة له.

٢٥- لا تتضمن التزامات الأداء أنشطة يجب على المنشأة القيام بها لإنجاز العقد إلا إذا كانت تلك الأنشطة تحول سلعة أو خدمة إلى العميل. فعلى سبيل المثال، قد يكون على مقدم خدمة القيام بمهام إدارية عديدة لإعداد العقد، إلا أن القيام بتلك المهام لا يترتب عليه تحويل خدمة إلى العميل وقت أداء تلك المهام. وبناءً عليه، فإن أنشطة الإعداد تلك ليست التزامات أداء.

## السلع والخدمات المميزة بذاتها

٢٦- تبعاً للعقد، فإن السلع أو الخدمات المتعهد بها قد تشمل الآتي، ولكن لا تقتصر عليه:

- (أ) بيع سلع مُصنعة من قبل المنشأة (على سبيل المثال، مخزون منشأة مُصنعة).
- (ب) إعادة بيع سلع تم شراؤها من قبل المنشأة (على سبيل المثال، البضائع لدي تاجر التجزئة).
- (ج) إعادة بيع حقوق في سلع أو خدمات تم شراؤها من قبل المنشأة (على سبيل المثال، تذكّرة تم إعادة بيعها من قبل منشأة تعمل بصفة أصيل، كما هو موضح في الفقرات من "ب٣٤" إلى "ب٣٨").
- (د) أداء مهمة (أو مهام) متفق عليها تعاقدياً لعميل.
- (هـ) تقديم خدمة جاهزية لتقديم سلع أو خدمات (على سبيل المثال، تحديثات غير محددة لبرامج حاسب والتي يتم تقديمها على أساس عند-وإذا-متوافرت) أو إتاحة سلع أو خدمات للعميل لاستخدامها إذا ما وعندما يقرر العميل.
- (و) تقديم خدمة ترتيب لطرف آخر لتحويل سلع أو خدمات إلى عميل (على سبيل المثال، العمل كوكيل لطرف آخر، كما هو موضح في الفقرات من "ب٣٤" إلى "ب٣٨").
- (ز) منح حقوق في سلع أو خدمات يتم تقديمها مستقبلاً بما يمكن العميل من إعادة بيعها أو تقديمها إلى عميل له (على سبيل المثال، تتعهد المنشأة البائعة لمنتج إلى بائع تجزئة بأن تحول سلعة أو خدمة إضافية لأي فرد يشتري المنتج من بائع التجزئة).
- (ح) انشاء أو تصنيع أو تطوير أصل بالنيابة عن عميل.
- (ط) منح تراخيص (راجع الفقرات من "ب٥٢" إلى "ب٦٣").
- (ي) منح خيارات لشراء سلع أو خدمات إضافية (عندما تقدم تلك الخيارات للعميل حقاً هاماً، كما هو مبين في الفقرات من "ب٣٩" إلى "ب٤٣").

٢٧- تعتبر السلعة أو الخدمة المتعهد بها للعميل مميزة بذاتها إذا تم استيفاء كلا الضابطين التاليين:

- (أ) يستطيع العميل الانتفاع من السلعة أو الخدمة إما كما هي أو إلى جانب موارد أخرى متاحة بسهولة للعميل (أي أن السلعة أو الخدمة قابلة لأن تكون مميزة بذاتها)؛ و

(ب) تعهد المنشأة بتحويل السلعة أو الخدمة للعميل يمكن تحديده بشكل منفصل عن التعهدات الأخرى في العقد (أي أن التعهد بتحويل السلعة أو الخدمة يكون واضحاً ومميزاً بذاته في سياق العقد).

٢٨- يستطيع العميل الانتفاع من سلعة أو خدمة وفقاً للفقرة "٢٧أ" إذا كان بالإمكان استخدام السلعة أو الخدمة، أو استهلاكها، أو بيعها بمبلغ أكبر من قيمتها التخريدية أو بديلاً عن ذلك الاحتفاظ بها بطريقة تحقق منافع اقتصادية. بعض السلع أو الخدمات، يستطيع العميل الانتفاع بها كما هي بحالتها. وبعض السلع أو الخدمات الأخرى، يستطيع العميل الانتفاع بها عند اقترانها مع موارد أخرى متاحة بسهولة. والمورد متاح بسهولة هو سلعة أو خدمة يتم بيعها بشكل منفصل (من قبل المنشأة أو منشأة أخرى)، أو مورد حصل عليه العميل بالفعل من المنشأة (بما في ذلك السلع أو الخدمات التي تكون المنشأة قد قامت بتحويلها للعميل بموجب العقد) أو من معاملات أو أحداث أخرى. قد توفر العديد من العوامل دليلاً على أن العميل يستطيع الانتفاع من سلعة أو خدمة كما هي بحالتها أو باقترانها مع موارد أخرى متوفرة بسهولة. فعلى سبيل المثال، إذا كانت المنشأة في الواقع تبيع بانتظام سلعة أو خدمة بشكل منفصل فقد ينم ذلك على استطاعة العميل الانتفاع من السلعة أو الخدمة إما كما هي بحالتها أو باقترانها مع موارد أخرى متاحة بسهولة.

٢٩- عند تقييم ما إذا كانت تعهدات المنشأة بتحويل سلع أو خدمات إلى عميل يمكن تحديدها بشكل منفصل وفقاً للفقرة "٢٧ب"، يكون الهدف هو تحديد ما إذا كانت طبيعة التعهد في سياق العقد هي تحويل كل من هذه السلع أو الخدمات بصورة منفردة أو بدلاً عن ذلك تحويلها في صورة عنصر أو عناصر مدمجة تشكل مدخلات للسلع والخدمات المتعهد بها. وتتضمن العوامل التي يمكن أن تشير إلى أن اثنين أو أكثر من التعهدات بتحويل سلع وخدمات إلى عميل لا يمكن تمييزها بشكل منفصل ما يلي ولكنها لا تقتصر عليها:

(أ) أن المنشأة تقدم خدمة هامة لدمج سلع أو خدمات مع سلع أو خدمات أخرى متعهد بها في العقد داخل حزمة من سلع أو خدمات تشكل المخرج المجمع أو المخرجات المجموعة التي تعاقده العميل عليها. وبعبارة أخرى، تستخدم المنشأة السلع أو الخدمات باعتبارها مدخلات لإنتاج أو تقديم مخرج مجمع أو مخرجات مجموعة محددة من قبل العميل. وقد يشمل المخرج المجمع أو المخرجات المجموعة على أكثر من مرحلة أو عنصر أو وحدة.

(ب) أن تتضمن واحدة أو أكثر من السلع أو الخدمات على تعديل أو تفصيل جوهري بغرض ملاءمتها مع السلع والخدمات المتعهد بها في العقد، أو يتم تعديلها أو تفصيلها جوهرياً بوحدة أو أكثر من السلع والخدمات الأخرى المتعهد بها في العقد.

(ج) السلع أو الخدمات معتمدة على أو مرتبطة بدرجة كبيرة بسلع أو خدمات أخرى. بمعنى آخر أن كل سلعة أو خدمة تتأثر جوهرياً بوحدة أو أكثر من السلع والخدمات في العقد. فعلى سبيل المثال، في بعض الحالات قد يكون هناك اثنين أو أكثر من السلع والخدمات التي تتأثر جوهرياً ببعضها البعض بحيث لا يستطيع المنشأة الوفاء بتعهداتها إذا ما قامت بتحويل كل من هذه السلع والخدمات بشكل مستقل عن بعضهما.

٣٠- إذا لم تكن السلعة أو الخدمة المتعهد بها مميزة بذاتها فيجب على المنشأة ضم تلك السلعة أو الخدمة مع السلع أو الخدمات الأخرى المتعهد بها إلى أن تحدد حزمة السلع أو الخدمات المميزة بذاتها. وفي بعض الحالات ينتج عن ذلك قيام المنشأة بالمحاسبة عن جميع السلع أو الخدمات المتعهد بها في عقد على أنها التزام أداء واحد.

## الوفاء بالتزامات الأداء

٣١- يجب على المنشأة أن تعترف بإيراد عند (أو مع) وفاء المنشأة بالتزامات الأداء وذلك بتحويل سلعة أو خدمة متعهد بها (أي أصل) للعميل. ويعد الأصل بأنه قد تم تحويله عند (أو مع) حصول العميل على السيطرة على ذلك الأصل.

٣٢- لكل التزام أداء يتم تحديده وفقاً للفقرات من "٢٢" إلى "٣٠"، فإنه يجب على المنشأة أن تقرر عند نشأة العقد ما إذا كانت تفي بالتزام الأداء على مدار زمني (وفقاً للفقرات من "٣٥" إلى "٣٧") أو أنها تفي بالتزام الأداء عند نقطة من الزمن (وفقاً للفقرة "٣٨"). وإذا لم تكن المنشأة تفي بالتزامها على مدار زمني، فإن الالتزام يتم الوفاء به عند نقطة من الزمن.

٣٣- تعد السلع والخدمات أصولاً، حتى ولو كان ذلك بشكل مؤقت، عند استلامها واستخدامها (كما هو الحال بالنسبة للعديد من الخدمات). وتشير السيطرة على أصل إلى القدرة على توجيه استخدام الأصل والحصول - على ما يقارب - جميع المنافع المتبقية منه. تتضمن السيطرة القدرة على منع المنشآت الأخرى من توجيه استخدام أصل والحصول على المنافع منه. وتتمثل المنافع من الأصل في التدفقات النقدية المحتملة (التدفقات النقدية الداخلة أو الوفورات في التدفقات النقدية الخارجة) والتي 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 قيم أصول أخرى؛

(ج) استخدام الأصل لتسوية التزامات أو تخفيض مصروفات؛

(د) بيع أو مبادلة الأصل؛

(هـ) رهن الأصل للحصول على قرض؛ و

(و) الاحتفاظ بالأصل.

٣٤- يجب على المنشأة عند تقييم إذا ما كان العميل قد حصل على السيطرة على الأصل أن تأخذ في الاعتبار أية اتفاقية لإعادة شراء الأصل (راجع الفقرات من "ب٦٤" إلى "ب٧٦").

## التزامات الأداء التي يتم الوفاء بها على مدار زمني

٣٥- تحول المنشأة السيطرة على سلعة أو خدمة على مدار زمني، ولذلك فهي تفي بالتزامات الأداء وتعترف بالإيراد على ذلك المدار الزمني إذا تم استيفاء أحد الضوابط التالية:

(أ) يتلقى العميل المنافع الناتجة عن أداء المنشأة ويستهلكها في ذات الوقت الذي تقوم فيه بالتنفيذ (راجع الفقرتين "ب٣" و "ب٤")؛ أو

(ب) يترتب على أداء المنشأة إنشاء أو تحسين أصل (على سبيل المثال، الأعمال تحت التنفيذ) الذي يسيطر عليه العميل في ذات الوقت الذي يتم فيه إنشاء الأصل أو تحسينه (راجع الفقرة "ب٥")؛ أو

(ج) لا يترتب على أداء المنشأة إنشاء أصل ليس له استخدام بديل لديها (راجع الفقرة "ب٣٦") وللمنشأة حق واجب التنفيذ في تحصيل مقابل الأداء المكتمل حتى تاريخه (راجع الفقرة "ب٣٧").

٣٦- يعتبر الأصل الناشئ عن أداء المنشأة ليس له استخدام بديل للمنشأة إذا كانت المنشأة إما مقيدة تعاقدياً من توجيه الأصل لاستخدام آخر خلال انشاء أو تحسين ذلك الأصل أو كانت مقيدة عملياً من توجيه الأصل في حالته المكتملة لاستخدام آخر بسهولة. 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 يوافق أطراف العقد على إجراء تعديلاً على العقد والذي من شأنه أن يغير جوهرياً من التزامات الأداء. وتقدم الفقرات من "ب٦" إلى "ب٨" إرشادات لتقييم ما إذا كان للأصل استخداماً بديلاً لدي المنشأة.

٣٧- يجب على المنشأة أن تأخذ في الاعتبار شروط العقد، بالإضافة إلى أي قوانين تنطبق على العقد، عند تقييم ما إذا كان لديها حق واجب التنفيذ في تحصيل مقابل الأداء المكتمل حتى تاريخه وفقاً للفقرة "٣٥(ج)". ولا يشترط أن يكون الحق في تحصيل مقابل الأداء المكتمل مبلغ ثابت. وبالرغم من ذلك، في كل الأحوال يجب أن يكون للمنشأة خلال مدة العقد الحق في مبلغ يعوضها على الأقل عن مقابل الأداء المكتمل حتى تاريخه إذا ما تم إنهاء العقد من قبل العميل أو طرف آخر لأسباب أخرى بخلاف عدم أداء المنشأة وفقاً لتعهداتها. وتقدم الفقرات من "ب٩" إلى "ب١٣" إرشادات لتقييم وجود ووجوب تنفيذ حق التحصيل وما إذا كان حق المنشأة في التحصيل سيخولها الحق في أن يتم السداد لها مقابل الأداء المكتمل حتى تاريخه.

### التزامات الأداء التي يتم الوفاء بها عند نقطة من الزمن

٣٨- إذا لم يكن الوفاء بالتزامات الأداء يتم على مدار زمني وفقاً للقرارات من "٣٥" إلى "٣٧" فإن المنشأة تقي بالتزام الأداء عند نقطة من الزمن. ولتحديد تلك النقطة من الزمن التي يحصل فيها العميل على السيطرة على أصل متعهد به وتقي المنشأة عندها بالتزامات الأداء فإنه يجب على المنشأة أن تأخذ في الاعتبار جميع متطلبات السيطرة الواردة في الفقرات من "٣١" إلى "٣٤". بالإضافة لذلك يجب على المنشأة أن تأخذ في الاعتبار المؤشرات على تحويل السيطرة التي تشمل الآتي ولكن لا تقتصر عليه:

(أ) إذا كان للمنشأة حق حال في تحصيل مقابل الأصل - إذا كان العميل ملزماً حالياً بسداد مقابل الأصل، فإن ذلك قد يشير عندئذ إلى أن العميل قد حصل على القدرة على توجيه استخدام الأصل والحصول على - ما يقارب - جميع المنافع المتبقية من الأصل في المقابل.

(ب) إذا كان للعميل حق الملكية القانوني في الأصل - قد يشير ذلك الحق القانوني إلى الطرف الذي لديه القدرة على توجيه استخدام الأصل والحصول على - ما يقارب - جميع المنافع المتبقية منه أو تقييد وصول المنشآت الأخرى لهذه المنافع. لذلك، فإن تحويل الحق القانوني في الأصل قد يشير إلى أن العميل قد حصل على السيطرة على الأصل. وإذا احتفظت المنشأة بحق الملكية القانونية في الأصل لمجرد الحماية ضد أخفاق العميل في السداد فإن حقوق المنشأة هذه لا تمنع العميل من الحصول على السيطرة على الأصل.

(ج) إذا قامت المنشأة بتحويل الحيازة المادية للأصل - قد تشير الحيازة المادية للأصل إلى أن العميل له القدرة على توجيه استخدام الأصل والحصول على - ما يقارب - جميع المنافع المتبقية في الأصل أو تقييد وصول المنشآت الأخرى لهذه المنافع. وبالرغم من ذلك، فإن الحيازة المادية قد لا تتواءم مع السيطرة على الأصل. فعلى سبيل المثال، في بعض اتفاقيات إعادة الشراء وفي بعض ترتيبات بضاعة الأمانة فإن العميل أو المؤتمن قد تكون له حيازة مادية على أصل تسيطر عليه المنشأة وفي المقابل، فإنه في بعض ترتيبات إصدار الفواتير مع الاحتفاظ بالبضاعة، فإن المنشأة قد يكون لديها الحيازة المادية للأصل الذي يسيطر عليه العميل. وتقدم الفقرات أرقام "ب٦٤" إلى "ب٧٦" و"ب٧٧" إلى "ب٧٨" و"ب٧٩" إلى "ب٨٢" إرشادات بشأن المحاسبة عن اتفاقيات إعادة الشراء وترتيبات بضاعة الأمانة وترتيبات إصدار الفواتير مع الاحتفاظ بالبضاعة، على التوالي.

(د) إذا كان للعميل المخاطر والمنافع الجوهرية المتعلقة بملكية الأصل - قد يشير انتقال المخاطر والمنافع الجوهرية المتعلقة بملكية الأصل للعميل إلى أن العميل قادر على توجيه استخدام الأصل والحصول على - ما يقارب - جميع المنافع المتبقية منه. وبالرغم من ذلك، عند تقييم مخاطر ومنافع ملكية الأصل المتعهد به فإنه يجب على المنشأة استبعاد أي مخاطر تنشئ التزام أداء منفصل بالإضافة إلى التزام الأداء المتعلق بتحويل الأصل. فعلى سبيل المثال، قد تكون المنشأة قامت بتحويل السيطرة على الأصل إلى العميل ولكنها لم تفي بعد بالتزام أداء إضافي لتقديم خدمات الصيانة المتعلقة بالأصل المحول.

(هـ) قبول العميل للأصل - قد يشير قبول العميل للأصل إلى أنه قد حصل على القدرة على توجيه الأصل والحصول جوهرياً على جميع المنافع المتبقية منه. ولتقييم أثر الشرط التعاقدى لقبول العميل على توقيت تحويل السيطرة على الأصل فإنه يجب على المنشأة أن تأخذ في الاعتبار الإرشادات الواردة في الفقرات من "ب٨٣" إلى "ب٨٦".

### قياس مدي التقدم نحو الوفاء الكامل بالتزامات الأداء

٣٩- يجب على المنشأة أن تعترف بالإيراد على مدار زمني بقياس مدي التقدم نحو الوفاء الكامل بالتزامات الأداء، وذلك لكل التزام أداء يتم الوفاء به على مدار زمني وفقاً للفقرات من "٣٥" إلى ٣٧. والهدف عند قياس مدي التقدم هو بيان إنجاز المنشأة نحو تحويل السيطرة على السلع أو الخدمات المتعهد بها إلى العميل (أي وفاء المنشأة بالتزام الأداء).

٤٠- يجب على المنشأة أن تطبق طريقة واحدة لقياس مدي التقدم لكل التزام أداء يتم الوفاء به على مدار زمني ويجب على المنشأة أن تطبق تلك الطريقة بثبات على التزامات الأداء المشابهة وفي الظروف المشابهة. وفي نهاية كل فترة يتم اعداد تقارير عنها يجب على المنشأة إعادة قياس مدي تقدمها نحو الوفاء الكامل بالتزام أداء يتم الوفاء به على مدار زمني.

### طرق قياس مدي التقدم

٤١- تتضمن الطرق المناسبة لقياس مدي التقدم طرق المخرجات وطرق المدخلات. وتقدم الفقرات من "ب١٤" إلى "ب١٩" إرشادات لاستعمال طرق المخرجات وطرق المدخلات لقياس مدي تقدم المنشأة نحو الوفاء الكامل بالتزام الأداء. وفي تحديد الطريقة المناسبة لقياس مدي التقدم يجب على المنشأة أن تأخذ في الاعتبار طبيعة السلعة أو الخدمة التي تعهدت المنشأة بتحويلها إلى العميل.

٤٢- يجب على المنشأة عند تطبيق طريقة ما لقياس مدي التقدم أن تستبعد من القياس أي سلع أو خدمات لن تحول المنشأة السيطرة عليها إلى العميل. وفي المقابل، يجب على المنشأة أن تدرج عند قياس مدي التقدم أي سلع أو خدمات حولت المنشأة السيطرة عليها إلى العميل وفاءاً للالتزام أداء.

٤٣- يجب على المنشأة تحديث قياسها لمدي التقدم مع تغير الظروف خلال المدار الزمني ليعكس أي تغيرات في نتيجة التزام الأداء. ومثل هذه التغيرات في قياس مدي تقدم المنشأة يجب المحاسبة عنها على أنها تغيير في تقدير محاسبي وفقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٥) "السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء".

القياسات المعقولة لمدي التقدم

- ٤٤- يجب على المنشأة أن تعترف بإيراد مقابل التزام أداء يتم الوفاء به على مدار زمني فقط إذا كان بإمكان المنشأة قياس مدي تقدمها نحو الوفاء الكامل بالالتزام الأداء بشكل معقول. ولن تكون المنشأة قادرة -بشكل معقول- على قياس مدي تقدمها نحو الوفاء الكامل بالالتزام الأداء إذا ما كانت تنقصها معلومات يمكن الاعتماد عليها لازمة لتطبيق طريقة مناسبة لقياس مدي التقدم.
- ٤٥- في بعض الظروف (على سبيل المثال، في المراحل الأولى من العقد) قد تكون المنشأة غير قادرة -بشكل معقول- على قياس مدي وفائها بالالتزام الأداء ولكن تتوقع المنشأة استرداد التكاليف التي تم تكبدها في الوفاء بالالتزام الأداء. في تلك الظروف يجب على المنشأة أن تعترف بإيراد في حدود التكاليف التي تم تكبدها فقط إلى أن يأتي وقت تستطيع فيه -بشكل معقول- قياس مدي وفائها بالالتزام الأداء.

القياس

- ٤٦- يجب على المنشأة أن تعترف بما تم تخصيصه من سعر المعاملة (الذي يستثنى تقديرات المقابل المتغير المقيدة وفقاً للفقرات من "٥٦" إلى "٥٨") للالتزام أداء كإيراد عند (أو على مدار) الوفاء بالالتزام أداء.

تحديد سعر المعاملة

- ٤٧- يجب على المنشأة أن تأخذ في الاعتبار شروط العقد وممارساتها التجارية المعتادة لتحديد سعر المعاملة. وسعر المعاملة هو مبلغ المقابل الذي تتوقع المنشأة أن يكون لها حق فيه مقابل تحويل السلع أو الخدمات المتعهد بها للعميل باستثناء المبالغ التي يتم تحصيلها بالنيابة عن أطراف ثالثة (على سبيل المثال ضريبة القيمة المضافة). قد يتضمن المقابل المتعهد به في عقد مع عميل مبالغ ثابتة أو مبالغ متغيرة أو كليهما.

- ٤٨- تؤثر طبيعة وتوقيت ومبلغ المقابل المتعهد به من قبل العميل على تقدير سعر المعاملة. وعند تحديد سعر المعاملة يجب على المنشأة أن تأخذ في الاعتبار آثار جميع ما يلي:

- (أ) المقابل المتغير (راجع الفقرات من "٥٠" إلى "٥٥" وكذلك فقرة "٥٩")؛
- (ب) القيود على تقديرات المقابل المتغير (راجع الفقرات من "٥٦" إلى "٥٨")؛
- (ج) وجود مكون تمويلي هام في العقد (راجع الفقرات من "٦٠" إلى "٦٥")،
- (د) المقابل غير النقدي (راجع الفقرات من "٦٦" إلى "٦٩")؛
- (هـ) المقابل واجب السداد إلى العميل (راجع الفقرات من "٧٠" إلى "٧٢").

- ٤٩- لغرض تحديد سعر المعاملة تفترض المنشأة بأنه سيتم تحويل السلع أو الخدمات إلى العميل كما هو متعهد به وفقاً للعقد القائم وأن العقد لن يتم الغاؤه أو تجديده أو تعديله.

المقابل المتغير

- ٥٠- إذا كان المقابل المتعهد به في العقد يتضمن مبلغاً متغيراً، فيجب على المنشأة أن تقوم بتقدير المبلغ الذي سيكون للمنشأة حق فيه في مقابل تحويل السلع أو الخدمات المتعهد بها للعميل.

٥١- يمكن أن يتغير مبلغ المقابل نظراً للخصومات، أو التخفيضات، أو رد المبالغ، أو استحقاقات تسوي عند الشراء مستقبلاً، أو الامتيازات السعرية، أو الحوافز، أو مكافآت الأداء، أو الغرامات، أو البنود الأخرى المشابهة. ويمكن أن يتغير المقابل المتعهد به - أيضاً - إذا كان حق المنشأة في المقابل يتوقف على وقوع أو عدم وقوع حدث مستقبلي. على سبيل المثال، سيكون مبلغ المقابل متغيراً إذا ما تم إما بيع منتج مع حق الإرجاع أو التعهد بمبلغ ثابت على أنه مكافأة أداء في حالة تحقيق نقطة إنجاز محددة.

٥٢- قد يكون التغير المتعلق بالمقابل الذي يتعهد به العميل منصوص عليه صراحة في العقد. وبالإضافة إلى شروط العقد، يعد المقابل المتعهد به متغيراً إن وجدت أي من الحالات التالية:

(أ) العميل لديه توقع صحيح ناشئ عن الممارسات التجارية المعتادة للمنشأة، أو سياساتها المنشورة أو تصريحاتها المحددة بأن المنشأة ستقبل مبلغ مقابل أقل من السعر المبين في العقد. بمعنى، أنه يتوقع أن المنشأة ستعرض امتيازاً سعرياً. وتبعاً للنطاق القضائي، أو الصناعة، أو العميل، فإن هذا العرض قد يشار إليه على أنه خصم، أو تخفيض، أو رد مبلغ، أو استحقاق يسوي عند الشراء مستقبلاً.

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

٥٣- يجب على المنشأة أن تقوم بتقدير مبلغ المقابل المتغير باستخدام إحدى الطريقتين التاليتين، وذلك اعتماداً على أي من الطريقتين ترى المنشأة أنها تتوقع أن تنتج بشكل أفضل بمبلغ المقابل الذي سيكون للمنشأة حق فيه:

(أ) القيمة المتوقعة - القيمة المتوقعة هي مجموع المبالغ المرجحة بنسبة احتمالها في نطاق مبالغ المقابل الممكنة. وقد تكون القيمة المتوقعة تقديراً مناسباً للمقابل المتغير إذا كان لدي المنشأة عدد كبير من العقود ذات الخصائص المتشابهة.

(ب) المبلغ الأكثر ترجيحاً - المبلغ الأكثر ترجيحاً هو المبلغ الوحيد الأكثر ترجيحاً في نطاق مبالغ المقابل الممكنة (أي النتيجة الوحيدة الأكثر ترجيحاً للعقد). قد يكون المبلغ الأكثر ترجيحاً تقديراً مناسباً لمبلغ المقابل المتغير إذا كان للعقد نتيجتين ممكنتين فقط (على سبيل المثال، إما أن تحقق المنشأة مكافأة أداء أو لا تحققها).

٥٤- يجب على المنشأة أن تطبق طريقة واحدة بثبات خلال العقد عند تقدير أثر عدم التأكد على مبلغ المقابل المتغير الذي سيكون للمنشأة حق فيه. بالإضافة إلى ذلك، يجب على المنشأة أن تأخذ في الاعتبار جميع المعلومات (التاريخية، والحالية، والمتوقعة) المتاحة بصورة معقولة للمنشأة وتحديد عدد معقول من مبالغ المقابل الممكنة. وستكون المعلومات التي تستخدمها المنشأة لتقدير مبلغ المقابل المتغير - عادة - مشابهة - للمعلومات التي تستخدمها إدارة المنشأة أثناء عملية العطاء والعرض وفي تحديد الأسعار للسلع أو الخدمات المتعهد بها.

#### التزامات برد مبلغ

٥٥- يجب على المنشأة أن تعترف بالتزام برد مبلغ إذا استلمت المنشأة مقبلاً من عميل وتتوقع رد بعض أو كامل ذلك المقابل إلى العميل. ويتم قياس الالتزام برد المبلغ بمبلغ المقابل المستلم (أو المستحق السداد) الذي لا تتوقع المنشأة أن يكون لها حق فيه (أي المبالغ التي لم يتم تضمينها في سعر المعاملة). ويجب تحديث التزام رد المبلغ (والتغير المقابل في سعر المعاملة، وبناءً عليه، التغير في الالتزام المتعلق بالعقد) في نهاية كل فترة يتم اعداد تقارير عنها نتيجة التغيرات في الظروف. ويجب على المنشأة أن تطبق الإرشادات الواردة في الفقرات من "ب" ٢٠ إلى "ب" ٢٧ للمحاسبة عن التزام رد المبلغ المتعلق بالبيع مع حق الإرجاع.

*القيود على تقديرات المقابل المتغير*

- ٥٦- يجب على المنشأة تضمين جزء من أو كامل مبلغ المقابل المتغير المقدر في سعر المعاملة وفقاً للفقرة "٥٣" فقط بالقدر الذي يكون فيه من المرجح بدرجة عالية ألا يتم رد مبلغ هام من الإيراد المتراكم المعترف به عندما يتضح عدم التأكد المرتبط بالمقابل المتغير لاحقاً.
- ٥٧- في تقييم ما إذا كان مرجحاً بدرجة عالية ألا يتم إجراء تسوية لرد مبلغ هام من الإيراد المتراكم المعترف به عندما يتضح عدم التأكد المرتبط بالمقابل المتغير لاحقاً، فإنه يجب على المنشأة أن تأخذ في الاعتبار كلا من الترجيح ومقدار تسوية الرد من الإيراد. وتشمل العوامل التي يمكن أن تزيد من الترجيح أو مقدار الرد من الإيراد أي من العوامل التالية، ولكن لا تقتصر عليها:
- (أ) أن يكون مبلغ المقابل معرضاً بدرجة عالية لعوامل خارج تأثير المنشأة. وقد تشمل تلك العوامل التقلب في السوق، وأراء أو تصرفات أطراف ثالثة، وأحوال الطقس، والمخاطر المرتفعة لتقادم السلعة أو الخدمة المتعهد بها.
- (ب) أن يكون من غير المتوقع اتضاح ظروف عدم التأكد المتعلقة بمبلغ المقابل لفترة طويلة من الزمن.
- (ج) أن تكون خبرة المنشأة (أو دليل آخر) في أنواع مشابهة من العقود محدودة أو أن تلك الخبرة (أو الدليل الآخر) ذات قيمة تنبؤيه محدودة.
- (د) أن تكون للمنشأة ممارسة متبعة إما في منح نطاق عريض من التخفيضات السعرية أو تغيير أحكام وشروط السداد لعقود مشابهة في ظروف مشابهة.
- (هـ) أن يكون للعقد عدد كبير ونطاق عريض من مبالغ المقابل الممكنة.
- ٥٨- يجب على المنشأة أن تطبق الفقرة "ب٦٣" للمحاسبة عن المقابل الذي يأخذ شكل رسوم اتاوة تستند إلى مبيعات أو تستند إلى الاستعمال التي تم التعهد بها في مقابل ترخيص ملكية فكرية.

*إعادة تقدير المقابل المتغير*

- ٥٩- يجب على المنشأة في نهاية كل فترة يتم اعداد تقارير عنها تحديث سعر المعاملة المقدر (بما في ذلك تحديث تقييمها لما إذا كانت هناك قيود على تقدير المقابل المتغير) ليمثل بصدق الظروف الحالية في نهاية الفترة التي يعد عنها التقرير وكذلك التغيرات في الظروف التي حدثت خلال تلك الفترة. ويجب على المنشأة أن تقوم بالمحاسبة عن التغيرات في سعر المعاملة وفقاً للقرارات من "٨٧" إلى "٩٠".

*وجود مكون تمويل مهم في العقد*

- ٦٠- يجب على المنشأة عند تحديد سعر المعاملة تعديل مبلغ المقابل المتعهد به ليعكس آثار القيمة الزمنية للنقود إذا كان توقيت الدفعات الذي تم الاتفاق عليه بين أطراف العقد (إما صراحة أو ضمناً) يقدم للعميل أو المنشأة منفعة هامة لتمويل تحويل السلع أو الخدمات إلى العميل. وفي تلك الظروف فإن العقد يتضمن مكون تمويلي هام. وقد يوجد مكون تمويلي هام بغض النظر عما إذا كان التمويل المتعهد به منصوص عليه صراحة في العقد أو ضمناً من خلال شروط السداد المتفق عليها بين أطراف العقد.
- ٦١- الهدف من تعديل مبلغ المقابل المتعهد به بأثر المكون التمويلي الهام هو أن تقوم المنشأة بالاعتراف بالإيراد بمبلغ يعكس السعر الذي كان سيدفعه العميل مقابل السلع أو الخدمات المتعهد بها فيما لو كان العميل قد سدد مقابل تلك السلع أو الخدمات نقداً عند (أو على مدار) تحويلها له (أي سعر البيع النقدي). ويجب على المنشأة أن تأخذ في الاعتبار جميع الحقائق والظروف ذات العلاقة في تقييم ما إذا كان العقد يتضمن مكون تمويلي وما إذا كان المكون التمويلي هاماً بالنسبة للعقد، بما في ذلك كلا ما يلي:

(أ) الفرق، إن وجد، بين مبلغ المقابل المتعهد به وسعر البيع النقدي للسلع أو الخدمات المتعهد بها.  
(ب) الأثر المجمع للعنصرين التاليين معاً:

١- طول الوقت المتوقع بين قيام المنشأة بتحويل السلع أو الخدمات المتعهد بها إلى العميل وقيام العميل بالسداد مقابل 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 يكون متضمناً لمكون تمويلي هاماً إذا وجدت أي من العوامل التالية:

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

(ب) إذا كان جزء هام من مبلغ المقابل المتعهد به من العميل متغيراً وكان مبلغ وتوقيت ذلك المقابل يتغير على أساس وقوع أو عدم وقوع حدث مستقبلي لا يخضع جوهرياً لسيطرة العميل أو المنشأة (على سبيل المثال، إذا كان المقابل رسوم اتاوة تستند إلى المبيعات).

(ج) أن الفرق بين المقابل المتعهد به وسعر البيع النقدي للسلعة أو الخدمة (كما هو موضح في الفقرة "٦١") ينشأ لأسباب غير تقديم التمويل لأي من العميل أو المنشأة، وأن الفرق بين هذين المبلغين يتناسب مع أسباب الفرق. على سبيل المثال، فإن شروط السداد قد توفر للمنشأة أو للعميل حماية في حالة عدم إكمال الطرف الآخر لبعض أو لجميع التزاماته بموجب العقد بشكل مناسب.

٦٣- لا يجب على المنشأة عملياً تعديل مبلغ المقابل المتعهد به بأثر المكون التمويلي الهام إذا كانت المنشأة تتوقع، عند نشأة العقد، أن تكون الفترة بين قيام المنشأة بتحويل سلعة أو خدمة متعهد بها إلى العميل وسداد العميل لمقابل السلعة أو الخدمة سنة أو أقل.

٦٤- لتحقيق الهدف الوارد في الفقرة "٦١" عند تعديل مبلغ المقابل المتعهد به بأثر المكون التمويلي الهام يجب على المنشأة أن تستخدم معدل الخصم الذي تعكسه معاملة تمويل منفصلة بين المنشأة وعميلها عند نشأة العقد. وذلك المعدل يعكس الخصائص الائتمانية للطرف الحاصل على التمويل في العقد وبالإضافة إلى أي رهن أو ضمان يقدمه العميل أو المنشأة، بما في ذلك الأصول التي يتم تحويلها بموجب العقد. قد تكون المنشأة قادرة على تحديد هذا المعدل وذلك بتحديد المعدل الذي يخصم المبلغ الاسمي للمقابل المتعهد به إلى السعر النقدي الذي يسدده العميل مقابل السلع أو الخدمات عند (أو على مدار) تحويلها له. وبعد نشأة العقد لا يجوز للمنشأة تحديث معدل الخصم بالتغيرات في معدلات الفائدة أو الظروف الأخرى (مثل التغير في تقييم مخاطر ائتمان العميل).

٦٥- يجب على المنشأة عرض آثار التمويل (الفائدة الدائنة والفائدة المدينة) في قائمة الدخل بشكل منفصل عن الإيرادات من العقود مع العملاء. وعند المحاسبة عن عقد مع عميل يتم الاعتراف بالفائدة الدائنة أو الفائدة المدينة فقط بالقدر الذي نشأ عنه أصل من العقد (أو المبلغ المستحق التحصيل) أو التزام عن العقد.

#### المقابل غير النقدي

٦٦- لتحديد سعر المعاملة للعقود التي يتعهد فيها العميل بمقابل في صورة غير نقدية فإنه يجب على المنشأة قياس المقابل غير النقدي (أو التعهد بمقابل غير نقدي) بالقيمة العادلة.

٦٧- إذا كانت المنشأة غير قادرة على تقدير القيمة العادلة للمقابل غير النقدي بشكل معقول فإنه يجب عليها قياس المقابل بشكل غير مباشر بالرجوع إلى أسعار البيع المستقلة للسلع أو الخدمات المتعهد بها للعميل (أو فئة عملاء) بتبادلها مع المقابل.

٦٨- قد تختلف القيمة العادلة للمقابل غير النقدي بسبب شكل المقابل (على سبيل المثال، التغير في سعر سهم سيكون للمنشأة حق في استلامه من العميل). وإذا تغيرت القيمة العادلة للمقابل غير النقدي المتعهد به من العميل لأسباب غير شكل المقابل فقط (على سبيل المثال، فقد تختلف القيمة العادلة نتيجة لأداء المنشأة)، فيجب على المنشأة أن تطبق المتطلبات الواردة في الفقرات من "٥٦" إلى "٥٨".

٦٩- إذا ساهم العميل بسلع أو خدمات (على سبيل المثال، مواد، أو معدات أو عمل) لتسهيل تنفيذ المنشأة للعقد فيجب على المنشأة أن تُقيم ما إذا كانت حصلت على السيطرة على تلك السلع أو الخدمات المقدمة. وإذا كان الأمر كذلك، فيجب على المنشأة أن تقوم بالمحاسبة عن السلع أو الخدمات المقدمة على أنها مقابل غير نقدي مستلم من العميل.

#### المقابل الواجب السداد للعميل

٧٠- يتضمن المقابل الواجب السداد للعميل المبالغ النقدية التي تسدها أو تتوقع أن تسدها المنشأة إلى العميل (أو إلى أطراف أخرى تشتري سلع أو خدمات المنشأة من العميل). ويتضمن المقابل الواجب السداد إلى العميل أيضاً الاستحقاقات المتعلقة بالشراء مستقبلاً أو البنود الأخرى (على سبيل المثال، الكوبونات وقسائم الشراء) التي يمكن استخدامها مقابل المبالغ المستحقة للمنشأة (أو أطراف أخرى تشتري سلع أو خدمات المنشأة من العميل). ويجب على المنشأة أن تقوم بالمحاسبة عن المقابل الواجب السداد إلى العميل على أنه تخفيض في سعر المعاملة، ومن ثم تخفيض في الإيراد إلا إذا كان السداد للعميل يتم مقابل سلعة أو خدمة مميزة بذاتها (كما هو موضح الفقرات من "٢٦" إلى "٣٠") يحولها العميل إلى المنشأة. وإذا كان المقابل الواجب السداد إلى العميل يتضمن مبلغاً متغيراً فيجب على المنشأة أن تقدر سعر المعاملة (بما في ذلك تقييم مدي وجود قيود على تقدير المقابل المتغير) وفقاً للفقرات من "٥٠" إلى "٥٨".

٧١- إذا كان المقابل الواجب السداد إلى العميل تسديداً لمقابل سلعة أو خدمة مميزة بذاتها من العميل فعندئذ يجب على المنشأة أن تقوم بالمحاسبة عن شراء السلعة أو الخدمة بنفس الطريقة التي تقوم بالمحاسبة بها عن المشتريات الأخرى من الموردين. وإذا زاد مبلغ المقابل الواجب السداد إلى العميل عن القيمة العادلة للسلعة أو الخدمة المميزة بذاتها التي حصلت عليها المنشأة من العميل، فعندئذ يجب على المنشأة أن تقوم بالمحاسبة عن مثل هذه الزيادة على أنها تخفيض في سعر المعاملة. وإذا كانت المنشأة غير قادرة على تقدير -بشكل معقول- القيمة العادلة للسلعة أو الخدمة التي حصلت عليها من العميل، فيجب عليها المحاسبة عن كل المقابل الواجب السداد إلى العميل على أنه تخفيض في سعر المعاملة.

٧٢- ومن ثم، إذا تمت المحاسبة عن المقابل الواجب السداد إلى العميل على أنه تخفيض في سعر المعاملة فيجب على المنشأة أن تعترف بتخفيض في الإيراد عند (أو على مدار) وقوع أي من الحدثين التاليين، أيهما يأتي لاحقاً:

- (أ) قيام المنشأة بالاعتراف بإيراد مقابل تحويل السلع أو الخدمات ذات العلاقة إلى العميل؛ و  
(ب) قيام المنشأة بسداد أو تعهدها بسداد المقابل (حتى ولو كان السداد مشروطاً بحدث مستقبلي). وقد يكون ذلك التعهد مفهوماً ضمناً من الممارسات التجارية المعتادة للمنشأة.

توزيع سعر المعاملة على التزامات الأداء

٧٣- الهدف من توزيع سعر المعاملة هو أن تقوم المنشأة بتوزيع سعر المعاملة على كل التزام أداء (أو سلعة أو خدمة مميزة بذاتها) بمبلغ يعكس مبلغ المقابل الذي تتوقع المنشأة أن يكون لها حق فيه مقابل تحويل السلع أو الخدمات المتعهد بها إلى العميل.

٧٤- لتحقيق الهدف من التوزيع، تقوم المنشأة بتوزيع سعر المعاملة على كل التزام أداء يتم تحديده في العقد على أساس سعر بيع نسبي مستقل وفقاً للفقرات من "٧٦" إلى "٨٠"، باستثناء ما هو محدد في الفقرات من "٨١" إلى "٨٣" (لتوزيع الخصومات) والفقرات من "٨٤" إلى "٨٦" (لتوزيع المقابل الذي يتضمن مبالغ متغيرة).

٧٥- لا تنطبق الفقرات من "٧٦" إلى "٨٦" إذا كان العقد ينطوي على التزام أداء واحد فقط. وبالرغم من ذلك، فإن الفقرات من "٨٤" إلى "٨٦" قد تنطبق إذا كانت المنشأة قد تعهدت بتحويل سلسلة من السلع أو الخدمات المميزة بذاتها والتي تم تحديدها على أنها التزام أداء واحد وفقاً للفقرة "٢٢(ب)" وكان المقابل المتعهد به يتضمن مبالغ متغيرة.

التوزيع الذي يستند إلى أسعار البيع المستقلة

٧٦- لتوزيع سعر المعاملة على كل تعهد أداء على أساس سعر بيع نسبي مستقل، فإنه يجب على المنشأة عند نشأة العقد أن تحدد سعر البيع المستقل للسلعة أو الخدمة المميزة بذاتها وكذلك التزام الأداء المرتبط بها في العقد وتوزيع سعر المعاملة بنسبة وتناسب بين أسعار البيع المستقلة تلك.

٧٧- سعر البيع المستقل هو السعر الذي ستبيع به المنشأة بشكل منفصل سلعة أو خدمة متعهد بها لعميل. 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 إلى عملاء مشابهين. والسعر المنصوص عليه تعاقدياً أو في قائمة الأسعار لسلعة أو خدمة قد يكون هو (ولكن لا يجوز الافتراض بأنه هو) سعر البيع المستقل لتلك السلعة أو الخدمة.

٧٨- عندما يكون سعر البيع المستقل غير قابل للرصد بشكل مباشر فيجب على المنشأة أن تقدر سعر البيع المستقل بمبلغ ينتج عنه توزيعاً لسعر المعاملة يحقق هدف التوزيع الوارد في الفقرة "٧٣". وعند تقدير سعر مستقل فإنه يجب على المنشأة أن تأخذ في الاعتبار جميع المعلومات (بما في ذلك أحوال السوق، والعوامل الخاصة بالمنشأة والمعلومات عن العميل أو فئة العميل) المتاحة للمنشأة بشكل معقول. وعند قيامها بذلك فيجب على المنشأة أن تستخدم إلى أكبر حد المدخلات القابلة للرصد وأن تطبق طرق التقدير بثبات في الظروف المشابهة.

٧٩- تتضمن الطرق الملائمة لتقدير سعر البيع المستقل لسلعة أو خدمة ما يلي، ولكنها لا تقتصر عليه:

(أ) مدخل التقدير السوقي المعدل – يمكن للمنشأة تقدير السوق الذي تبيع فيه السلع أو الخدمات وتقدير السعر الذي سيكون العميل في ذلك السوق راعياً في دفعه مقابل تلك السلع أو الخدمات. وقد يتضمن ذلك الأسلوب أيضاً الرجوع إلى أسعار منافسي المنشأة لسلع أو خدمات مشابهة وتعديل تلك الأسعار حسب الضرورة لتعكس تكاليف وهوامش ربح المنشأة.

(ب) مدخل التكلفة المتوقعة زائد هامش - يمكن للمنشأة التنبؤ بتكاليفها المتوقعة للوفاء بالتزام أداء ثم إضافة هامش ربح مناسب لتلك السلعة أو الخدمة.

(ج) مدخل القيمة المتبقية - يمكن للمنشأة تقدير سعر البيع المستقل بالرجوع إلى أجمالي سعر المعاملة مطروحا منه مجموع أسعار البيع المستقلة القابلة للرصد لسلع أو خدمات أخرى متعهد بها في العقد. وبالرغم من ذلك، يمكن للمنشأة، وفقاً للفقرة "٧٨"، أن تستخدم مدخل القيمة المتبقية لتقدير سعر البيع المستقل فقط إذا تم استيفاء أحد الشروط التالية:

- ١- تباع المنشأة نفس السلعة أو الخدمة إلى عملاء مختلفين (في ذات الوقت أو في وقت قريباً منه) بمبالغ متباينة (أي أن سعر البيع متغير بدرجة عالية نظراً لأنه لا يمكن تحديد سعر مستقل نموذجي من المعاملات السابقة أو من دليل آخر قابل للرصد). أو
- ٢- لم تحدد المنشأة بعد سعراً لتلك السلعة أو الخدمة وأن السلعة أو الخدمة لم يتم في السابق بيعها 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 كانت اثنتين أو أكثر من تلك السلع أو الخدمات لها أسعار بيع مستقلة متغيرة بدرجة عالية أو غير مؤكدة. فعلى سبيل المثال، قد تستخدم المنشأة مدخل القيمة المتبقية لتقدير سعر بيع مستقل إجمالي لتلك السلع أو الخدمات المتعهد بها التي لها أسعار مستقلة متغيرة بدرجة عالية أو غير مؤكدة وتستخدم طريقة أخرى لتقدير أسعار البيع المستقلة للسلع أو الخدمات الفردية منسوبة إلى سعر البيع المستقل الإجمالي المقدر الذي تم تحديده بمدخل القيمة المتبقية. وعندما تستخدم المنشأة مجموعة طرق لتقدير سعر البيع المستقل لكل سلعة أو خدمة متعهد بها في العقد يجب على المنشأة تقييم ما إذا كان توزيع سعر المعاملة حسب أسعار البيع المستقلة المقدرتها تلك متسقا مع هدف التوزيع الوارد في الفقرة "٧٣" ومتطلبات تقدير أسعار البيع المستقلة الواردة في الفقرة "٧٨".

#### توزيع الخصم

٨١- يحصل العميل على خصم مقابل شراء حزمة سلع أو خدمات إذا كان مجموع أسعار البيع المستقلة لتلك السلع أو الخدمات المتعهد بها في العقد يزيد عن المقابل المتعهد به في العقد. يجب على المنشأة أن توزع الخصم بنسبة وتناسب على جميع التزامات الأداء في العقد إلا عندما يكون لدى المنشأة دليل قابل للرصد وفقاً للفقرة "٨٢" على أن الخصم بكامله يتعلق فقط بالتزام أداء واحد أو أكثر، ولا يتعلق بجميع التزامات الأداء في العقد. وتوزيع الخصم بنسبة وتناسب في تلك الحالات هو نتيجة لقيام المنشأة بتوزيع سعر المعاملة على كل التزام أداء على أساس أسعار البيع النسبية المستقلة للسلع والخدمات المميزة بذاتها.

٨٢- يجب على المنشأة أن توزع الخصم بكامله على التزام أداء واحد أو أكثر ولكن ليس على جميع التزامات الأداء في العقد إذا تم استيفاء جميع الضوابط التالية:

(أ) المنشأة تباع بانتظام كل سلعة أو خدمة (أو كل حزمة سلع أو خدمات مميزة بذاتها) في العقد على أساس مستقل. و

(ب) المنشأة أيضاً تباع بانتظام على -أساس مستقل- حزمة (أو حزم) من بعض تلك السلع أو الخدمات المميزة بذاتها بخصم على أسعار البيع المستقلة للسلع أو الخدمات في كل حزمة. و

(ج) الخصم الذي يخص كل حزمة سلع أو خدمات الموضح في الفقرة "٨٢(ب)" هو - تقريباً - نفس الخصم في العقد، وتحليل السلع أو الخدمات في كل حزمة يوفر دليلاً قابلاً للرصد على التزام الأداء (أو التزامات الأداء) المرتبط به كامل الخصم في العقد.

٨٣- إذا تم توزيع كامل الخصم على التزام أداء أو أكثر في العقد وفقاً للفقرة "٨٢"، فيجب على المنشأة أن توزع ذلك الخصم قبل استخدام مدخل القيمة المتبقية لتقدير سعر بيع السلعة أو الخدمة المستقل وفقاً للفقرة "٧٩(ج)".

#### توزيع المقابل المتغير

٨٤- قد يكون المقابل المتغير المتعهد به في العقد يخص العقد بكامله أو جزءاً محدداً من العقد، مثل أياً مما يلي:

(أ) التزام أداء واحد أو أكثر ولكن ليس جميع التزامات الأداء في العقد (على سبيل المثال، قد تكون مكافأة مشروطة بقيام المنشأة بتحويل سلعة أو خدمة متعهد بها خلال فترة زمنية محددة).  
أو

(ب) سلعة أو خدمة واحدة أو أكثر - ولكن ليس كل - من السلع أو الخدمات، المميّزة بذاتها المتعهد بها ضمن سلسلة من السلع أو الخدمات تشكل جزءاً من التزام أداء واحد وفقاً للفقرة "٢٢(ب)" (على سبيل المثال، زيادة المقابل المتعهد به للسنة الثانية من عقد خدمة تنظيف مدته سنتان على أساس التغير في مؤشر محدد للتضخم).

٨٥- يجب على المنشأة أن توزع المبلغ المتغير (والتغيرات اللاحقة على ذلك المبلغ) بالكامل على التزام أداء أو على سلعة أو خدمة مميّزة بذاتها والتي تشكل جزءاً من التزام أداء واحد وفقاً للفقرة "٢٢(ب)" إذا ما تم استيفاء كلا الضابطين التاليين:

(أ) أن تكون شروط المقابل المتغير تتعلق تحديداً بجهود المنشأة للوفاء بالتزام الأداء أو تحويل السلعة أو الخدمة المميّزة بذاتها (أو تتعلق بنتيجة محددة من الوفاء بالتزام الأداء أو تحويل السلعة أو الخدمة المميّزة بذاتها). و

(ب) أن يكون توزيع مبلغ المقابل المتغير بكامله على التزام أداء أو على السلعة أو الخدمة المميّزة بذاتها متسقاً مع هدف التوزيع الوارد في الفقرة "٧٣" مع الأخذ في الاعتبار جميع التزامات الأداء وشروط السداد في العقد.

٨٦- يجب تطبيق متطلبات التوزيع الواردة في الفقرات من "٧٣" إلى "٨٣" على المبلغ المتبقي من سعر المعاملة الذي لا يستوفي الشروط 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 تؤدي إلى تغيير مبلغ المقابل الذي تتوقع المنشأة أن يكون لها حق فيه في مقابل السلع أو الخدمات المتعهد بها.

٨٨- يجب على المنشأة أن توزع أي تغيرات لاحقة في سعر المعاملة على التزامات الأداء في العقد بنفس الأساس الذي يتم بناءً عليه التوزيع عند نشأة العقد. وبالتالي، لا يجوز للمنشأة أن تقوم بإعادة توزيع سعر المعاملة لتعكس التغيرات في أسعار البيع المستقلة بعد نشأة العقد. ويجب الاعتراف بالمبالغ التي تم توزيعها على التزام أداء تم الوفاء به على أنها إيراد أو على أنها تخفيض للإيراد في الفترة التي يتغير فيها سعر المعاملة.

٨٩- يجب على المنشأة أن توزع التغير في سعر المعاملة بالكامل على واحد أو أكثر، ولكن ليس إلى جميع، التزامات الأداء أو السلع أو الخدمات المميّزة بذاتها المتعهد بها ضمن سلسلة تشكل جزءاً من التزام أداء واحد وفقاً للفقرة "٢٢(ب)" فقط إذا تم استيفاء الضوابط الواردة في الفقرة "٨٥" المتعلقة بتوزيع المقابل المتغير.

٩٠- يجب على المنشأة أن تقوم بالمحاسبة عن التغيير في سعر المعاملة الذي ينشأ نتيجة لتعديل العقد وفقاً للفقرات من "١٨" إلى "٢١". وبالرغم من ذلك، في حالة التغيير في سعر المعاملة الذي يحدث بعد تعديل العقد يجب على المنشأة تطبيق الفقرات من "٨٧" إلى "٨٩" لتوزيع التغيير في سعر المعاملة بأي مما ينطبق من الطرق الآتية:

(أ) يجب على المنشأة أن توزع التغيير في سعر المعاملة على التزامات الأداء المحددة في العقد قبل التعديل إذا كان، وبالقدر الذي يكون فيه، التغيير في سعر المعاملة متعلق بمبلغ المقابل المتغير المتعهد به قبل التعديل وكانت المحاسبة عن التعديل تتم وفقاً للفقرة "٢١(أ)".

(ب) في جميع الحالات الأخرى التي لا تتم فيها المحاسبة عن التعديل على أنه عقد منفصل وفقاً للفقرة "٢٠" فإنه يجب على المنشأة أن توزع التغيير في سعر المعاملة على التزامات الأداء في العقد المعدل (أي التزامات الأداء التي لم يتم الوفاء بها أو لم يتم الوفاء بها جزئياً فوراً بعد التعديل).

## تكاليف العقد

### التكاليف الإضافية للحصول على عقد

٩١- يجب على المنشأة أن تعترف بالتكاليف الإضافية للحصول على عقد مع عميل كأصل إذا كانت المنشأة تتوقع استرداد تلك التكاليف.

٩٢- التكاليف الإضافية للحصول على عقد هي تلك التكاليف التي تتكبدها المنشأة للحصول على عقد مع عميل، والتي لم تكن المنشأة لتتكبدها لو لم يتم الحصول على العقد (على سبيل المثال، عمولة المبيعات).

٩٣- يجب الاعتراف بتكاليف الحصول على عقد على أنها مصروف عند تكبدها، إذا كان سيتم تكبدها بغض النظر عما إذا كان العقد قد تم الحصول عليه أم لا، إلا إذا قبل العميل صراحة تحمل تلك التكاليف بغض النظر عما إذا كان قد تم الحصول على العقد أم لا.

٩٤- كوسيلة عملية يجوز للمنشأة الاعتراف بالتكاليف الإضافية للحصول على عقد كمصروف عند تكبدها إذا كانت فترة استهلاك الأصل الذي كانت المنشأة ستعترف به هي 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 معيار المحاسبة المصري رقم (٢) المخزون أو معيار المحاسبة المصري رقم (١٠) الأصول الثابتة وإهلاكاتها أو معيار المحاسبة المصري رقم (٢٣) الأصول غير الملموسة) فيجب على المنشأة أن تعترف بتكاليف المتكبدة للوفاء بالعقد كأصل فقط إذا كانت تلك التكاليف تستوفي كل الشروط التالية:

(أ) أن تتعلق التكاليف بشكل مباشر بعقد أو بعقد متوقع والذي بإمكان المنشأة تمييزه بشكل محدد (على سبيل المثال، التكاليف المتعلقة بالخدمات التي سيتم تقديمها بموجب تجديد عقد حالي أو تكاليف تصميم أصل سيتم تحويله بموجب عقد محدد لم يتم اعتماده بعد). و

(ب) أن التكاليف ستؤدي إلى توليد أو تحسين موارد المنشأة التي سيتم استخدامها في الوفاء (أو الاستمرار في الوفاء) بالتزامات أداء في المستقبل. و

(ج) من المتوقع استرداد التكاليف.

٩٦- يجب على المنشأة أن تقوم بالمحاسبة عن التكاليف المتكبدة في الوفاء بعقد مع عميل والتي تقع ضمن نطاق معيار آخر وفقاً لتلك المعايير الأخرى.

٩٧- تتضمن التكاليف التي تتعلق بشكل مباشر بعقد (أو عقد محدد متوقع) أيماً 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، المستلزمات المستخدمة في تقديم الخدمات المتعهد بها إلى العميل).

(ج) نصيب من التكاليف التي تتعلق بشكل مباشر بالعقد أو أنشطة العقد (على سبيل المثال، تكاليف إدارة العقد والإشراف عليه، وتأمين واهلاك الأدوات والمعدات المستخدمة في تنفيذ العقد).

(د) التكاليف التي يتم تحميلها صراحة على العميل بموجب العقد.

(هـ) التكاليف الأخرى التي يتم تكبدها فقط كنتيجة لدخول المنشأة في العقد (على سبيل المثال، المبالغ التي يتم دفعها إلى مقاولي الباطن).

٩٨- يجب على المنشأة أن تعترف بالتكاليف التالية على أنها مصروفات عند تكبدها:

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

(ب) تكاليف الفاقد من المواد أو العمالة أو الموارد الأخرى لتنفيذ العقد والتي لم تنعكس في سعر العقد؛

(ج) التكاليف التي تتعلق بالتزامات أداء تم الوفاء بها (أو التزامات أداء تم الوفاء بها جزئياً) في العقد (أي التكاليف التي تتعلق بأداء سابق)؛ و

(د) التكاليف التي تكون المنشأة غير قادرة على تمييز ما إذا كانت تتعلق بالتزامات أداء لم يتم الوفاء بها أو أنها تتعلق بالتزامات أداء تم الوفاء بها (أو تم الوفاء بها جزئياً).

### الاستهلاك والاضمحلال

٩٩- يجب أن يتم استهلاك الأصل الذي تم الاعتراف به وفقاً للفقرة "٩١" أو "٩٥" على أساس منتظم يكون متسقاً مع تحويل السلع أو الخدمات التي يتعلق بها الأصل إلى العميل. وقد يكون الأصل متعلقاً بسلع أو خدمات سيتم تحويلها بموجب عقد متوقع محدد (كما هو موضح في الفقرة "٩٥" (أ)).

١٠٠- يجب على المنشأة أن تعيد النظر دورياً في الاستهلاك ليعكس أي تغيير هام في التوقيت المتوقع بمعرفة المنشأة لتحويل السلع أو الخدمات التي يتعلق بها الأصل إلى العميل. ويجب المحاسبة عن مثل هذا التغيير على أنه تغيير في تقدير محاسبي وفقاً لمعيير المحاسبة المصري رقم (٥).

١٠١- يجب على المنشأة أن تعترف بخسارة اضمحلال ضمن الأرباح أو الخسائر بالقدر الذي تكون فيه القيمة الدفترية لأصل تم الاعتراف به وفقاً للفقرة "٩١" أو "٩٥" تتجاوز:

(أ) المبلغ المتبقي من المقابل 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 الاعتراف بها على أنها مصروفات (راجع الفقرة "٩٧").

١.٢- لأغراض تطبيق الفقرة "١٠١" لتحديد مبلغ المقابل الذي تتوقع المنشأة استلامه، فإنه يجب على المنشأة أن تستخدم المبادئ الخاصة بتحديد سعر المعاملة (باستثناء المتطلبات الواردة في الفقرات من "٥٦" إلى "٥٨" والمتعلقة بالقيود على تقديرات المقابل المتغير) وتعديل ذلك المبلغ ليعكس آثار مخاطر انتمان المتعلقة بالعميل.

١.٣- قبل أن تقوم المنشأة بالاعتراف بخسارة اضمحلال لأصل تم الاعتراف به وفقاً للفقرة "٩١" أو "٩٥"، فإنه يجب على المنشأة أن تعترف بأي خسارة اضمحلال للأصول التي تتعلق بالعقد والتي تم الاعتراف بها وفقاً لمعيار آخر (على سبيل المثال، معيار المحاسبة المصري رقم (٢) ومعيار المحاسبة المصري رقم (١٠) ومعيار المحاسبة المصري رقم (٢٣)). وبعد تطبيق اختبار الاضمحلال الوارد في الفقرة "١٠١"، فإنه يجب على المنشأة تضمين القيمة الدفترية الناتجة للأصل المعترف به وفقاً للفقرة "٩١" في القيمة الدفترية لوحدة توليد النقد التي يتبع لها لغرض تطبيق معيار المحاسبة المصري رقم (٣١) "الاضمحلال في قيمة الأصول" على تلك الوحدة المولدة للنقد.

١.٤- يجب على المنشأة أن تعترف ضمن الأرباح أو الخسائر بقيمة رد بعض أو كل خسارة الاضمحلال المعترف بها سابقاً وفقاً للفقرة "١٠١" عندما تتلاشي ظروف الاضمحلال أو أن تكون قد تحسنت. ولا يجوز أن تتجاوز القيمة الدفترية للأصل بعد زيادتها المبلغ الذي كان سيتم تحديده (صافي بعد الاستهلاك) لو لم يكن قد تم الاعتراف بخسارة اضمحلال في السابق.

## العرض

١.٥- عندما يقوم أي من طرفي العقد بالوفاء بالتزاماته، فإنه يجب على المنشأة عرض العقد في قائمة المركز المالي على أنه أصل ناشئ عن عقد أو التزام مرتبط بعقد، تبعاً للعلاقة بين وفاء المنشأة بالتزاماتها والمتحصلات من العميل. ويجب على المنشأة أن تعرض بشكل منفصل أي حقوق غير مشروطة في تحصيل مقابل على أنها مبلغ مستحق التحصيل من العميل.

١.٦- إذا سدد العميل المقابل، أو كان للمنشأة حق غير مشروط في مبلغ المقابل (مبلغ مستحق التحصيل من العميل)، قبل قيام المنشأة بتحويل السلعة أو الخدمة إلى العميل فيجب على المنشأة عرض العقد على أنه التزام عقد عندما يتم السداد أو عندما يكون السداد مستحقاً (أيهما أبكر). إن التزام العقد هو التزام المنشأة بتحويل سلع أو خدمات إلى عميل حصلت المنشأة منه على المقابل (أو أن يكون مبلغ المقابل مستحقاً).

١.٧- إذا قامت المنشأة بالوفاء بالتزاماتها من خلال تحويل سلع أو خدمات إلى العميل قبل أن يسدد العميل المقابل أو قبل أن يكون السداد مستحقاً، فيجب على المنشأة عرض العقد على أنه أصل ناشئ عن عقد، وذلك بخلاف أي مبالغ يتم عرضها على أنها مستحقة التحصيل من العميل. والأصل الناشئ عن عقد هو حق المنشأة في مقابل سلع أو خدمات قامت المنشأة بتحويلها إلى العميل. ويجب على المنشأة أن تقيم الأصل الناشئ عن العقد لمعرفة إذا ما كان هناك اضمحلال وفقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٤٧) ويجب قياس الاضمحلال في قيمة الأصل الناشئ عن العقد، وعرضه والإفصاح عنه وفقاً لنفس الأساس باعتباره أصلاً مالياً واقعاً ضمن نطاق المعيار المحاسبة المصري رقم (٤٧) (راجع الفقرة "١١٣" (ب)).

١٠٨- المبلغ المستحق التحصيل من العميل هو حق غير مشروط للمنشأة في تحصيل المقابل. ويكون الحق في المقابل غير مشروط إذا كان مرور الوقت فقط مطلوباً قبل أن يصبح سداد ذلك المقابل مستحقاً. فعلى سبيل المثال، تقوم المنشأة بالاعتراف بمبلغ مستحق التحصيل من العميل إذا كان لها حق حالي في تحصيله حتى ولو أن ذلك المبلغ قد يُرد في المستقبل. ويجب على المنشأة أن تقوم بالمحاسبة عن المبلغ المستحق التحصيل من العميل وفقاً لمعيير المحاسبة المصري رقم (٤٧). وعند الاعتراف الأولي لمبلغ مستحق التحصيل من عقد مع العميل، فإن أي فرق بين قياس المبلغ المستحق وفقاً لمعيير المحاسبة المصري رقم (٤٧) ومبلغ الإيراد المعترف به يجب عرضه على أنه مصروف (على سبيل المثال على أنه خسارة اضمحلال).

١٠٩- يستخدم هذا المعيار مصطلحي "أصل ناشئ عن عقد" والتزام مرتبط بعقد" ولكنه لا يمنع المنشأة من استخدام أوصاف بديلة في قائمة المركز المالي لهذين البندين. وإذا استخدمت المنشأة وصفاً بديلاً لمصطلح أصل ناشئ عن عقد فيجب على المنشأة أن تقدم معلومات كافية لمستخدمي القوائم المالية للتمييز بين المبالغ المستحقة التحصيل من العميل والأصول الناشئة عن العقد.

## الإفصاح

١١٠- الهدف من متطلبات الإفصاح هو أن تفصح المنشأة عن معلومات كافية لتمكين مستخدمي القوائم المالية من فهم طبيعة، ومبلغ، وتوقيت، وظروف عدم التأكد المتعلقة بالإيراد والتدفقات النقدية الناشئة عن العقود مع العملاء. ولتحقيق ذلك الهدف فإنه يجب على المنشأة أن تُفصح عن المعلومات النوعية والكمية عن جميع ما يلي:

(أ) عقودها مع العملاء (راجع الفقرات من "١١٣" إلى "١٢٢")؛ و

(ب) الاحكام الشخصية الهامة، والتغييرات في تلك الاحكام، المستخدمة في تطبيق هذا المعيار على تلك العقود (راجع الفقرات من "١٢٣" إلى "١٢٦")؛ و

(ج) أي أصول تم الاعتراف بها من تكاليف الحصول على عقد مع عميل أو الوفاء بعقد مع عميل وفقاً للفقرة "٩١" أو "٩٥" (راجع الفقرتين "١٢٧" و"١٢٨").

١١١- يجب على المنشأة أن تأخذ في الاعتبار مستوى التفاصيل اللازمة للوفاء بهدف الإفصاح وما هو مقدار التركيز على كل متطلب من المتطلبات المختلفة. ويجب على المنشأة أن تجمع أو تفصل الإفصاحات بحيث لا يتم حجب المعلومات المفيدة من خلال إما تضمين كمية تفاصيل كبيرة غير هامة أو تجميع بنود لها جوهرية خصائص مختلفة.

١١٢- لا يجب على المنشأة الإفصاح عن معلومات وفقاً لهذا المعيار إذا ما كانت تلك المعلومات تم الإفصاح عنها وفقاً لمعيير آخر.

## العقود مع العملاء

١١٣- يجب على المنشأة أن تُفصح عن جميع المبالغ التالية خلال الفترة المالية التي يتم اعداد التقارير عنها ما لم تكن تلك المبالغ قد تم عرضها بشكل منفصل في قائمة الأرباح أو الخسائر وفقاً لمعايير أخرى:

(أ) الإيراد المعترف به من العقود مع العملاء، والذي يجب على المنشأة أن تُفصح عنه بشكل منفصل عن مصادر إيراداتها الأخرى. و

(ب) أي خسائر اضمحلال معترف بها (وفقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٤٧)) لمبالغ مستحقة التحصيل من العملاء أو لأصول ناشئة عن عقود المنشأة مع العملاء، والتي يجب على المنشأة أن تُفصح عنها بشكل منفصل عن خسائر الاضمحلال من العقود الأخرى.

#### تصنيف الإيراد

١١٤- يجب على المنشأة أن تصنف الإيراد المعترف به من العقود مع العملاء إلى فئات تصف كيف تتأثر طبيعة، ومبلغ، وتوقيت، وظروف عدم التأكد المتعلقة بالإيراد والتدفقات النقدية بالعوامل الاقتصادية. ويجب على المنشأة أن تطبق الإرشادات الواردة في الفقرات من "ب٨٧" إلى "ب٨٩" عند اختيار الفئات لاستخدامها لتصنيف الإيراد.

١١٥- بالإضافة إلى ذلك، يجب على المنشأة أن تُفصح عن معلومات كافية لتمكين مستخدمي القوائم المالية من فهم العلاقة بين الإفصاح عن الإيراد حسب فئات التصنيف (وفقاً للفقرة "١١٤") وبيانات الإيراد التي يتم الإفصاح عنها لكل قطاع يتم التقرير عنه، إذا كانت المنشأة تطبق معيار المحاسبة المصري رقم (٤١) القطاعات التشغيلية.

#### أرصدة العقد

١١٦- يجب على المنشأة أن تُفصح عن جميع ما يلي:

(أ) الأرصدة الافتتاحية والختامية للمبالغ المستحقة التحصيل من العملاء والأصول الناشئة من والالتزامات المرتبطة بالعقود مع العملاء إلا إذا قد تم عرضها أو الإفصاح عنها بشكل منفصل. و

(ب) الإيراد المعترف به خلال الفترة التي يتم اعداد التقرير عنها والذي كان ضمن رصيد الالتزام المرتبط بالعقد في بداية الفترة.

(ج) الإيراد المعترف به خلال الفترة التي يتم اعداد التقرير عنها من التزامات الأداء التي تم الوفاء بها (أو تم الوفاء بها جزئياً) في الفترات السابقة (على سبيل المثال، التغييرات في سعر المعاملة).

١١٧- يجب على المنشأة أن توضح علاقة بين توقيت الوفاء بالتزاماتها بالأداء (راجع الفقرة "١١٩(أ)") والتوقيت المعتاد للسداد (راجع الفقرة "١١٩(ب)") والأثر الذي تتركه تلك العوامل على أرصدة كل من الأصل الناشئ عن العقد والالتزام المرتبط بالعقد. ويمكن استخدام معلومات نوعية في التوضيح المقدم.

١١٨- يجب على المنشأة أن تقدم توضيحاً للتغيرات الهامة في أرصدة الأصل الناشئ عن العقد والالتزام المرتبط بالعقد خلال الفترة التي يتم اعداد التقرير عنها. ويجب أن يتضمن التوضيح معلومات نوعية ومعلومات كمية. تشمل الأمثلة على التغييرات في أرصدة المنشأة من الأصول الناشئة عن العقد والالتزامات المرتبطة بالعقد أي مما يلي:

(أ) التغييرات بسبب تجميع الأعمال.

(ب) الأثر التراكمي المتمم للتعديلات على الإيراد التي تؤثر في المقابل على أصل ناشئ عن عقد أو التزام مرتبط بعقد، بما في ذلك التعديلات الناشئة عن التغيير في قياس مدي التقدم، أو التغيير في تقدير سعر المعاملة (بما في ذلك أي تغييرات في تقييم ما إذا كان هناك قيود على تقدير المقابل المتغير) أو تعديل عقد.

(ج) الاضمحلال في قيمة أصل ناشئ عن عقد.

- (د) تغيير في الإطار الزمني للحق في المقابل ليصبح غير مشروطاً (أي إعادة تبويب أصل ناشئ عن عقد إلى مبلغ مستحق التحصيل).
- (هـ) تغيير في الإطار الزمني للوفاء بالتزام الاداء (أي للاعتراف بإيراد ناشئ عن التزام مرتبط بعقد).

### التزامات الأداء

١١٩- يجب على المنشأة أن تُفصح عن المعلومات تتعلق بالتزامات الاداء في العقود مع العملاء بما في ذلك تقديم وصف لجميع ما يلي:

- (أ) متى تفي المنشأة عادة بالتزاماتها بالأداء (على سبيل المثال، عند الشحن، أو عند التسليم، أو على مدار تقديم الخدمة أو عند إتمام الخدمة)، بما في ذلك متى يتم الوفاء بتعهدات الأداء في ترتيب اصدار الفواتير مع الاحتفاظ بالبضاعة؛ و
- (ب) الشروط الهامة للسداد (على سبيل المثال، متى يكون السداد عادة مستحقاً، وما إذا كان العقد يشمل مكوناً تمويلياً هاماً، وما إذا كان مبلغ المقابل متغيراً، وما إذا كانت هناك عادة قيود على تقدير المقابل المتغير وفقاً للفقرات من "٥٦" إلى "٥٨")؛ و
- (ج) طبيعة السلع أو الخدمات التي تعهدت المنشأة بتحويلها، مع إبراز أي تعهدات أداء لترتيب قيام طرف آخر بتحويل سلع أو خدمات (أي كانت المنشأة تعمل كوكيل)؛ و
- (د) الالتزامات مقابل المردودات، ورد المبالغ والالتزامات الأخرى المشابهة؛ و
- (هـ) أنواع الضمانات والالتزامات المتعلقة.

### سعر المعاملة المخصص لالتزامات الأداء المتبقية

١٢٠- يجب على المنشأة أن تُفصح عن المعلومات التالية عن التزاماتها بالأداء المتبقية:

- (أ) إجمالي مبلغ سعر المعاملة المخصص لالتزامات الأداء لم يتم الوفاء بها (أو لم يتم الوفاء بها جزئياً) كما في نهاية الفترة التي يتم إعداد التقرير عنها؛ و
- (ب) توضيح متى تتوقع المنشأة أن تعترف بالمبلغ المفصح عنه وفقاً للفقرة "١٢٠" (أ) كإيراد، والذي يجب على المنشأة أن تُفصح عنه بأي من الطريقتين التاليتين:
- ١- على أساس كمي باستخدام المدار الزمني الأكثر مناسبة لمدة الالتزام المتبقية، أو؛
  - ٢- باستخدام المعلومات النوعية.

١٢١- كوسيلة عملية، لا يلزم المنشأة أن تفصح عن المعلومات الواردة في الفقرة "١٢٠" لالتزام أداء إذا تم استيفاء أي من الشرطين التاليتين:

- (أ) أن يكون التزام الأداء جزء من عقد مدته الأصلية المتوقعة سنة واحدة أو أقل أو؛ و
- (ب) أن تكون المنشأة تقوم بالاعتراف بالإيراد من الوفاء بالتزام الأداء وفقاً للفقرة "ب" ١٦.
- ١٢٢- يجب على المنشأة أن توضح نوعياً ما إذا كانت تستخدم الوسيلة العملية الواردة في الفقرة "١٢١" وما إذا كان أي مقابل 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، تقدير سعر المعاملة لن يتضمن أي مبالغ تقديرية للمقابل المتغير حال وجود قيود تحول هذا التقدير (راجع الفقرات من "٥٦" إلى "٥٨").

### الاحكام المهمة في تطبيق هذا المعيار

١٢٣- يجب على المنشأة أن تُفصح عن الاحكام الشخصية، والتغييرات في تلك الاحكام، التي تم القيام بها عند تطبيق هذا المعيار والتي تؤثر بشكل هام على تحديد مبلغ وتوقيت الإيراد من العقود مع العملاء. وعلى وجه الخصوص يجب على المنشأة أن توضح الاحكام الشخصية والتغييرات في تلك الاحكام التي تستخدم في تحديد كل من:

(أ) توقيت الوفاء بالتزامات الأداء (راجع الفقرتين "١٢٤" و"١٢٥").

(ب) سعر المعاملة والمبالغ المخصصة للالتزامات الأداء (راجع الفقرة "١٢٦").

#### تحديد توقيت الوفاء بالتزامات الأداء

١٢٤- بالنسبة للالتزامات الأداء التي تفي بها المنشأة على مدار زمني، فإنه يجب على المنشأة أن تُفصح عن كل مما يلي:

(أ) الطرق المستخدمة للاعتراف بالإيراد (على سبيل المثال وصف طرق المخرجات أو طرق المدخلات المستخدمة وكيف يتم تطبيق هذه الطرق)؛ و

(ب) توضيح لماذا تعكس الطرق المستخدمة وصفاً صادقاً لتحويل السلع أو الخدمات.

١٢٥- بالنسبة للالتزامات الأداء التي يتم الوفاء بها عند نقطة زمنية، يجب على المنشأة أن تُفصح عن الاحكام الشخصية الهامة المطبقة لتقييم متى يحصل العميل على السيطرة على السلع أو الخدمات المتعهد بها.

#### تحديد سعر المعاملة والمبالغ المخصصة للالتزامات الأداء

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

(أ) تحديد سعر المعاملة، الذي يتضمن ولكنه لا يقتصر على، تقدير المقابل المتغير، وتعديل المقابل بأثار القيمة الزمنية للنقود وقياس المقابل غير النقدي.

(ب) تقييم ما إذا كان هناك قيود على تقدير المقابل المتغير.

(ج) توزيع سعر المعاملة، بما في ذلك تقدير أسعار البيع المستقلة للسلع أو الخدمات المتعهد بها وتوزيع الخصومات والمقابل المتغير على جزء محدد من العقد (إذا كان منطبقاً).

(د) قياس الالتزامات مقابل المردودات، ورد المبالغ، والالتزامات الأخرى المشابهة.

#### الأصول المعترف بها من تكاليف الحصول على عقد أو الوفاء بعقد مع عميل

١٢٧- يجب على المنشأة وصف كل مما يلي:

(أ) الاحكام الشخصية المطبقة عند تحديد مبلغ التكاليف المتكبدة للحصول على عقد مع عميل أو الوفاء بعقد مع عميل (وفقاً للفقرة "٩١" أو "٩٥").

(ب) الطريقة التي تستخدمها المنشأة لتحديد الاستهلاك في كل فترة يتم اعداد تقارير عنها.

١٢٨ - يجب على المنشأة أن تُفصح عن كل ما يلي:

- (أ) الأرصدة الختامية للأصول المعترف بها من التكاليف المتكبدة للحصول على عقد مع عميل أو الوفاء بعقد مع عميل (وفقاً للفقرة "٩١" أو "٩٥") حسب الفئة الرئيسية للأصل (على سبيل المثال، تكاليف الحصول على عقود مع عملاء، وتكاليف ما قبل العقد وتكاليف الإعداد).
- (ب) مبلغ الاستهلاك وأي خسائر اضمحلال تم الاعتراف بها خلال الفترة التي يتم إعداد التقارير عنها.

#### الوسائل العملية

- ١٢٩ - إذا اختارت المنشأة استخدام الوسيلة العملية الواردة في أي من الفقرة "٦٣" (عن وجود مكون تمويلي هام) أو الفقرة "٩٤" (عن التكاليف الإضافية للحصول على عقد) فيجب على المنشأة أن تُفصح عن تلك الحقيقة.

## الملحق (أ)

### تعريف المصطلحات

يُعد هذا الملحق جزءاً لا يتجزأ من معيار المحاسبة المصري رقم (٤٨) ٢٠١٩.

<b>عقد</b>	اتفاقية بين طرفين أو أكثر تنشئ حقوقاً والتزامات واجبة النفاذ.
<b>أصل ناشئ عن عقد</b>	حق المنشأة في مقابل سلع أو خدمات قامت المنشأة بتحويلها إلى عميل عندما يكون ذلك الحق مشروطاً بشيء بخلاف مرور الوقت (على سبيل المثال، أداء المنشأة في المستقبل).
<b>التزام مرتبط بعقد</b>	التزام المنشأة بتحويل سلع أو خدمات إلى عميل والتي تكون المنشأة قد حصلت على مقابلها (أو أن يكون المبلغ مستحقاً) من العميل.
<b>عميل</b>	طرف تعاقد مع المنشأة للحصول على سلع أو خدمات هي نتاج الأنشطة العادية للمنشأة بمقابل.
<b>الدخل</b>	الزيادات في المنافع الاقتصادية خلال الفترة المحاسبية في شكل تدفقات نقدية داخلة أو تحسينات للأصول أو انخفاض في الالتزامات ينتج عنها زيادة في حقوق الملكية بخلاف تلك المتعلقة بالمساهمات من المشاركين في حقوق الملكية.
<b>التزام الأداء</b>	التزام في عقد مع عميل بتحويل أي من الآتي إلى العميل: (أ) سلعة أو خدمة (أو حزمة سلع أو خدمات) مميزة بذاتها. (ب) مجموعة سلع أو خدمات من مميزة بذاتها ومتماثلة بشكل كبير ولها نفس نمط التحويل إلى العميل.
<b>الإيراد</b>	الدخل الناشئ في سياق الأنشطة العادية للمنشأة.
<b>سعر بيع مستقل (لسلعة أو خدمة)</b>	السعر الذي من الممكن أن تبيع به المنشأة سلعة أو خدمة متعهد بها بشكل منفصل إلى عميل.
<b>سعر المعاملة (لعقد مع العميل)</b>	مبلغ المقابل الذي تتوقع المنشأة أن يكون لها حق فيه مقابل تحويل سلع أو خدمات متعهد بها إلى عميل، باستثناء المبالغ التي يتم تحصيلها بالنيابة عن أطراف ثالثة.

## الملحق (ب) إرشادات التطبيق

يُعد هذا الملحق جزءاً، لا يتجزأ من معيار المحاسبة المصري رقم (٤٨) ٢٠١٩. وهو يوضح تطبيق الفقرات من "١" إلى "١٢٩" وله نفس قوة نفاذ الأجزاء الأخرى من المعيار.

ب ١. تم تنظيم إرشادات التطبيق في الفئات التالية:

- (أ) تعهدات الأداء التي يتم الوفاء بها على مدار مدى زمني (الفقرات من "ب ٢" إلى "ب ١٣").
- (ب) طرق قياس مدي التقدم باتجاه الوفاء الكامل بتعهد أداء (الفقرات من "ب ١٤" إلى "ب ١٩").
- (ج) البيع مع حق الإرجاع (الفقرات من "ب ٢٠" إلى "ب ٢٧").
- (د) الضمانات (الفقرات من "ب ٢٨" إلى "ب ٣٣").
- (هـ) اعتبارات تمييز الأصول عن الوكيل (الفقرات من "ب ٣٤" إلى "ب ٣٨").
- (و) خيارات العميل لسلع أو خدمات إضافية (الفقرات من "ب ٣٩" إلى "ب ٤٣").
- (ز) حقوق العملاء التي لم تتم ممارستها (الفقرات من "ب ٤٤" إلى "ب ٤٧").
- (ح) الأتعاب المدفوعة مقدماً غير القابلة للرد (وبعض التكاليف ذات الصلة) (الفقرات من "ب ٤٨" إلى "ب ٥١").
- (ط) التراخيص (الفقرات من "ب ٥٢" إلى "ب ٦٣").
- (ي) اتفاقيات إعادة الشراء (الفقرات من "ب ٦٤" إلى "ب ٧٦").
- (ك) ترتيبات بضاعة الأمانة (الفقرات من "ب ٧٧" إلى "ب ٧٨").
- (ل) ترتيبات إصدار الفواتير مع الاحتفاظ بالبضاعة (الفقرات من "ب ٧٩" إلى "ب ٨٢").
- (م) قبول العميل (الفقرات من "ب ٨٣" إلى "ب ٨٦").
- (ن) الإفصاح عن الإيراد المفصل (الفقرات من "ب ٨٧" إلى "ب ٨٩").

### تعهدات الأداء التي يتم الوفاء بها على مدار مدى زمني

ب ٢. وفقاً للفقرة "٣٥"، يتم الوفاء بتعهد الأداء على مدار مدى زمني إذا تم استيفاء أحد الضوابط التالية:

- (أ) يتلقى العميل ويستهلك بشكل متزامن المنافع الناتجة عن أداء المنشأة على مدار الوقت الذي تقوم المنشأة فيه بالأداء (راجع الفقرتين "ب ٣" إلى "ب ٤")؛ أو
- (ب) ينشئ أداء المنشأة أو يحسن أصلاً (على سبيل المثال الأعمال تحت التنفيذ) يسيطر عليه العميل في الوقت نفسه الذي يتم فيه انشاء الأصل أو تحسينه (راجع الفقرة "ب ٥")؛ أو
- (ج) لا ينشئ أداء المنشأة أصلاً له استخدام بديل للمنشأة (راجع الفقرات من "ب ٦" إلى "ب ٨") وللمنشأة حق واجب النفاذ في تحصيل مقابل الأداء المكتمل حتى تاريخه (راجع الفقرات من "ب ٩" إلى "ب ١٣").

### استلام واستهلاك المنافع بالتزامن مع أداء المنشأة (الفقرة ٣٥ (أ))

ب٣. في بعض أنواع التزامات الأداء، يكون من السهل تقييم ما إذا كان العميل يتلقى المنافع الناتجة من أداء المنشأة على مدار أداء المنشأة ويستهلك بشكل متزامن هذه المنافع على مدار استلامها. تشمل الأمثلة الخدمات الروتينية أو المتكررة (مثل خدمات النظافة) التي يكون فيها استلام منافع الناتجة عن أداء المنشأة واستهلاكها من قبل العميل يمكن تحديده بسهولة.

ب٤. للأنواع الأخرى من التزامات الأداء، قد تكون المنشأة غير قادرة على أن تحدد بسهولة ما إذا كان العميل يتلقى ويستهلك بشكل متزامن المنافع الناتجة من أداء المنشأة على مدار قيام المنشأة بالأداء. وفي تلك الحالات يعد التزام الأداء قد تم الوفاء به على مدار فترة من الزمن إذا حددت المنشأة أنه لن يلزم أن تعيد منشأة أخرى جوهرياً أداء العمل الذي أكملته المنشأة حتى تاريخه إذا تعين على تلك المنشأة الأخرى أن تفي بالتزام الأداء المتبقي تجاه العميل. وعند تحديد ما إذا كان لن يلزم منشأة أخرى أن تعيد جوهرياً أداء العمل الذي أكملته المنشأة حتى تاريخه، فإنه يجب على المنشأة أن تفترض كلا الافتراضين التاليين:

أ) تجاهل القيود التعاقدية أو المحددات العملية المحتملة التي قد تمنع المنشأة من تحويل التزام الأداء المتبقي إلى منشأة أخرى. و

ب) أن المنشأة الأخرى التي ستفي بالتزام الأداء المتبقي لن يكون لها منفعة في أي أصل تسيطر عليه المنشأة حالياً والذي سيظل مسيطراً عليه من قبل المنشأة إذا ما تم تحويل التزام الأداء إلى منشأة أخرى.

### سيطرة العميل على الأصل في ذات الوقت الذي يتم فيه إنشاؤه أو تحسينه (الفقرة ٣٥ (ب))

ب٥. لتحديد ما إذا كان العميل يسيطر على الأصل في ذات الوقت الذي يتم إنشاؤه أو تحسينه فيه وفقاً للفقرة ٣٥ (ب)، فإنه يجب على المنشأة أن تطبق المتطلبات المتعلقة بالسيطرة الواردة في الفقرات من ٣١ إلى ٣٤ والفقرة ٣٨. وقد يكون الأصل الذي يتم إنشاؤه أو تحسينه (على سبيل المثال أصل الأعمال تحت التنفيذ) إما ملموساً أو غير ملموس.

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

ب٦. عند تقييم ما إذا كان للأصل استخدام بديل بالنسبة للمنشأة وفقاً للفقرة ٣٦ فإنه يجب على المنشأة أن تأخذ في الاعتبار آثار القيود التعاقدية والمحددات العملية على قدرة المنشأة على القيام بتوجيه الأصل لاستخدام آخر بسهولة، مثل بيعه إلى عميل مختلف. إن إمكانية إنهاء العقد مع العميل لا يعد اعتباراً له علاقة بتقييم ما إذا كانت المنشأة قادرة بسهولة على توجيه الأصل إلى استخدام آخر.

ب٧. يجب أن يكون القيد التعاقدي على قدرة المنشأة على توجيه الأصل لاستخدام آخر حقيقي وذلك لاعتبار الأصل ليس له استخدام بديل بالنسبة للمنشأة. ويكون القيد التعاقدي حقيقياً إذا كان بإمكان العميل فرض نفاذ حقوقه في الأصل المتعهد به إذا سعت المنشأة إلى توجيه الأصل لاستخدام آخر. وفي المقابل لا يكون القيد التعاقدي حقيقياً إذا، على سبيل المثال، كان الأصل قابلاً -بدرجة كبيرة- للمبادلة بأصول أخرى بإمكان المنشأة تحويلها إلى عميل آخر دون الإخلال بالعقد ودون تكبد تكاليف كبيرة ما كانت ان تتكبدها فيما يتعلق بذلك العقد.

ب ٨. قد يوجد محدد عملي على قدرة المنشأة على توجيه الأصل لاستخدام آخر، إذا ما كانت المنشأة ستتكبّد خسائر اقتصادية كبيرة لتوجيه الأصل لاستخدام آخر. وقد تنشأ خسارة اقتصادية كبيرة نظراً لأن المنشأة إما أنها ستتكبّد تكاليف كبيرة لتعديل الأصل أو لأنه سيكون بمقدورها فقط بيع الأصل بخسارة كبيرة. فعلى سبيل المثال، قد تكون المنشأة مقيدة عملياً من إعادة توجيه الأصول التي إما أن تكون لها مواصفات تصميم خاصة بعميل أو لأنها تقع في مناطق نائية.

### الحق في تحصيل مقابل الأداء المكتمل حتى تاريخه (الفقرة ٣٥ (ج))

ب ٩. وفقاً للفقرة "٣٧"، فإن للمنشأة حق في تحصيل مقابل الأداء المكتمل حتى تاريخه إذا كان للمنشأة حق في مبلغ يعوض المنشأة على الأقل عن نظير أدائها المكتمل حتى تاريخه في حالة إنهاء العميل أو طرف آخر العقد لأسباب غير عدم قيام المنشأة بالأداء كما هو متعهد به. والمبلغ الذي يعوض المنشأة مقابل الأداء المكتمل حتى تاريخه هو مبلغ يقارب سعر البيع للسلع أو الخدمات المحولة حتى تاريخه (على سبيل المثال، استرداد التكاليف التي تنكبدها المنشأة في الوفاء بالتزام الأداء زائد هامش ربح معقول) بخلاف التعويض مقابل خسارة المنشأة المحتملة للربح في حالة إنهاء العقد. ولا يلزم أن يساوي التعويض مقابل هامش الربح المعقول الذي كان متوقع أن تحصل عليه المنشأة إذا ما تم تنفيذ العقد حسب ما تم التعهد به، ولكن ينبغي أن يكون للمنشأة حق في تعويض مقابل أي من المبلغين التاليين:

أ) جزء من هامش الربح المتوقع في العقد والذي يعكس بشكل معقول مدى أداء المنشأة بموجب العقد قبل إنهاء العميل (أو طرف آخر) للعقد؛ أو

ب) عائد معقول على تكلفة رأس المال للمنشأة لعقود مشابهة (أو هامش التشغيل العادي للمنشأة لعقود مشابهة) إذا كان الهامش الخاص بالعقد أعلى من العائد الذي تحققه المنشأة من عقود مشابهة.

ب ١٠. لا يلزم أن يكون حق المنشأة في تحصيل مقابل الأداء المكتمل حتى تاريخه حقا حالياً غير مشروط في تحصيل مبلغه. في العديد من الحالات، يكون للمنشأة حق غير مشروط في المبلغ فقط عند نقطة أداء محددة متفق عليها أو عند الوفاء الكامل بالتزام الأداء. وعند تقييم ما إذا كانت المنشأة لها حق في تحصيل مقابل الأداء المكتمل حتى تاريخه، فإنه يجب على المنشأة أن تأخذ في الاعتبار ما إذا كان سيكون لها حق واجب النفاذ في المطالبة أو الاحتفاظ بما تم سداده مقابل الأداء التام حتى تاريخه إذا كان سيتم إنهاء العقد قبل الإتمام لأسباب أخرى غير فشل المنشأة في أداء ما تم التعهد به.

ب ١١. 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 حق في إنهاء العقد (بما في ذلك عند فشل العميل في أدائه لتعهداته حسب ما تم التعهد به) حينئذ فإن العقد (أو قوانين أخرى) قد تخول المنشأة الاستمرار في تحويل السلع أو الخدمات المتعهد بها إلى العميل ومطالبة العميل بسداد المقابل المتعهد به مقابل تلك السلع أو الخدمات. وفي تلك الحالات فإن للمنشأة حق في تحصيل مقابل الأداء المكتمل حتى تاريخه لأن المنشأة لها حق الاستمرار في أداء التزاماتها وفقاً للعقد ومطالبة العميل بأداء تعهداته (التي تتضمن سداد المقابل المتعهد به).

ب ١٢. عند تقييم وجود ووجوب نفاذ الحق في تحصيل مقابل الأداء المكتمل حتى تاريخه، فإنه يجب على المنشأة أن تأخذ في الاعتبار الشروط التعاقدية وأي تشريع أو سابقة قانونية يمكن أن تُنم أو تلغي تلك الشروط التعاقدية. ويشمل ذلك تقييم:

أ) ما إذا كان التشريع أو الممارسة الإدارية أو السابقة القانونية تخول المنشأة حقا في تحصيل مقابل الأداء حتى تاريخه 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 مقابل الأداء المكتمل حتى تاريخه في عقود مشابهة ليس لها أثر قانوني ملزم؛ أو

ج) ما إذا كانت الممارسات التجارية المعتادة للمنشأة بعدم اختيار تنفيذ حق في تحصيل المقابل قد نتج عنها اعتبار الحق غير واجب التنفيذ في تلك البيئة القانونية. وبالرغم من ذلك، ومع أن المنشأة قد تختار التنازل عن حقها في تحصيل المقابل في عقود مشابهة، فإن المنشأة تستمر في أن يكون لها حق في تحصيل المقابل حتى تاريخه إذا بقي حقها فيه واجب التنفيذ وفقاً للعقد مع العميل.

ب ١٣. الجدول الزمني للسداد المحدد في العقد لا يشير بالضرورة إلى ما إذا كانت المنشأة لها حق واجب التنفيذ في تحصيل مقابل الأداء المكتمل حتى تاريخه. وبالرغم من أن الجدول الزمني للسداد في عقد يحدد توقيت ومبلغ المقابل الواجب السداد من قبل العميل، إلا أن الجدول الزمني للسداد قد لا يقدم بالضرورة دليلاً على حق المنشأة في تحصيل مقابل الأداء المكتمل حتى تاريخه. وذلك، على سبيل المثال، نظراً لأن العقد يمكن أن يحدد أن ذلك المقابل الذي تم استلامه من العميل قابل للرد لأسباب غير عدم قيام المنشأة بالتنفيذ حسب ما تم التعهد به في العقد.

### طرق قياس مدي التقدم نحو الوفاء الكامل بالتزام الأداء

ب ١٤. تتضمن الطرق التي يمكن استخدامها لقياس تقدم المنشأة نحو الوفاء الكامل بالتزام أداء على مدار زمني وفقاً للفقرات من "٣٥" إلى "٣٧" ما يلي:

أ) طرق المخرجات (راجع الفقرات من "ب ١٥" إلى "ب ١٧").

ب) طرق المدخلات (راجع الفقرتين من "ب ١٨" إلى "ب ١٩").

### طرق المخرجات

ب ١٥. تعترف طرق المخرجات بالإيراد على أساس القياسات المباشرة لقيمة السلع أو الخدمات، المحولة للعميل حتى تاريخه، منسوبة إلى السلع أو الخدمات المتبقية المتعهد بها بموجب العقد. وتتضمن طرق المخرجات طرقاً مثل حصر الأداء المكتمل حتى تاريخه، تقييمات النتائج التي تم تحقيقها، المعلم المحدد الذي تم الوصول إليه، الوقت المنقضي، الوحدات المنتجة أو الوحدات المسلمة. وعندما تقوم المنشأة بتقييم ما إذا كانت ستطبق طريقة المخرجات لقياس مدي تقدمها، فيجب على المنشأة أن تأخذ في الاعتبار ما إذا كانت طريقة المخرجات التي تم اختيارها تعبر بصدق عن أداء المنشأة نحو الوفاء الكامل بالتزام الأداء. ولا تقدم طريقة المخرجات تعبيراً صادقاً عن أداء المنشأة إذا أخفق المخرج الذي يتم اختياره في قياس بعض من السلع أو الخدمات التي تم تحويل السيطرة عليها إلى العميل. فعلى سبيل المثال فإن طرق المخرجات التي تستند إلى الوحدات المنتجة أو المسلمة لا تعبر بصدق عن مستوى أداء المنشأة في الوفاء بالتزام أداء إذا كانت المنشأة في نهاية الفترة التي يتم اعداد التقرير عنها قد أنتجت أعمال تحت التنفيذ أو سلعا تامة الصنع يسيطر عليها العميل ولم يتم تضمينها في قياس المخرج.

ب ١٦. كوسيلة عملية، إذا كان للمنشأة حق في مقابل من عميل بمبلغ يتطابق بشكل مباشر مع القيمة المقدمة للعميل من أداء المنشأة المكتمل حتى تاريخه (على سبيل المثال، عقد خدمة تقوم فيه المنشأة بتقديم فاتورة بمبلغ محدد مقابل كل ساعة خدمة مقدمة) فإنه يجوز للمنشأة الاعتراف بإيراد بالمبلغ الذي يحق للمنشأة تقديم فاتورة به.

ب١٧. إن عيوب طرق المخرجات هي أن المخرجات المستخدمة لقياس مدي 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 تكون طريقة المدخلات ضرورية.

### طرق المدخلات

ب١٨. تعترف طرق المدخلات بالإيراد على أساس جهود المنشأة أو مدخلاتها للوفاء بالتزام الأداء (على سبيل المثال، الموارد المستخدمة أو ساعات العمل المنصرفة أو التكلفة المتكبدة أو الوقت المنقضي أو ساعات استخدام الآلات) منسوبة إلى مجموع المدخلات المتوقعة للوفاء بالتزام الأداء ذلك. وإذا كانت جهود المنشأة أو مدخلاتها يتم صرفها بانتظام على مدار فترة الأداء فقد يكون من المناسب للمنشأة أن تثبت الإيراد على أساس قسط ثابت.

ب١٩. أحد جوانب قصور طرق المدخلات هو أنه قد لا تكون هناك علاقة مباشرة بين مدخلات المنشأة وتحويل السيطرة على السلع أو الخدمات إلى العميل. وبناءً عليه، يجب على المنشأة أن تستبعد من طريقة المدخلات آثار أي مدخلات لا تعكس، وفقاً لهدف القياس الوارد في الفقرة "٣٩"، أداء المنشأة في تحويل السيطرة على السلع أو الخدمات إلى العميل. فمثلاً، عند استخدام طريقة مدخلات تستند إلى التكلفة فقد يجب إجراء تسوية لقياس مدي التقدم في الحالات التالية:

(أ) عندما لا تسهم التكلفة المتكبدة في تقدم المنشأة في الوفاء بالتزام الأداء. فعلى سبيل المثال، المنشأة لا تثبت إيراداً على أساس تكاليف يتم تكبدها تُعزى إلى أوجه قصور كبيرة في أداء المنشأة والتي لم تنعكس في سعر العقد (على سبيل المثال، تكاليف المبالغ المهذرة غير المتوقعة للمواد، العمالة أو الموارد الأخرى التي تم تكبدها للوفاء بتعهد الأداء).

(ب) عندما تكون التكلفة المتكبدة لا تتناسب مع تقدم المنشأة في الوفاء بالتزام الأداء. وفي تلك الحالات، فإن أفضل وصف لأداء المنشأة قد يكون بتعديل طريقة المدخلات للاعتراف بالإيراد فقط في حدود تلك التكلفة التي تم تكبدها. فعلى سبيل المثال قد يكون بالاعتراف بإيراد بمبلغ مساوي لتكلفة السلعة المستخدمة للوفاء بالتزام الأداء يعطي وصفاً صادقاً لأداء المنشأة إذا كانت المنشأة تتوقع عند نشأة العقد أن يتم الوفاء بكافة الشروط التالية:

- (١) السلعة غير مميزة بذاتها.
- (٢) من المتوقع حصول العميل على السيطرة على السلعة قبل تلقي الخدمات المتصلة بالسلعة بوقت طويل.
- (٣) تكلفة السلعة المحولة تعد كبيرة بالنسبة لمجموع التكاليف المتوقعة للوفاء بتعهد الأداء بالكامل.
- (٤) المنشأة تشتري السلعة من طرف ثالث وهي ليست مشاركة بشكل كبير في تصميم وتصنيع السلعة (ولكن المنشأة تعمل كأصيل وفقاً للقرارات من "ب٣٤" إلى "ب٣٨").

### البيع مع حق الإرجاع

ب٢٠. في بعض العقود، تحول المنشأة السيطرة على منتج إلى العميل وتمنح العميل أيضاً الحق في إرجاع المنتج لأسباب عديدة (مثل عدم الرضا عن المنتج) واستلام أي مجموعة مما يلي:

- (أ) رد المقابل المدفوع كاملاً أو جزئياً.
- (ب) استحقاق يمكن استخدامه مقابل المبالغ المستحقة أو التي سوف تصبح مستحقة للمنشأة.
- (ج) منتج آخر في المقابل.

ب ٢١. للمحاسبة عن تحويل منتجات مع حق الإرجاع (ولبعض الخدمات التي يتم تقديمها وتكون خاضعة لقابلية استرداد المبلغ المسدد عنها) فيجب على المنشأة أن تعترف بجميع ما يلي:

أ) الإيراد مقابل المنتجات التي يتم تحويلها بمبلغ المقابل الذي تتوقع المنشأة أن يكون لها حق فيه (بناءً عليه، لا يتم الاعتراف بالإيراد مقابل المنتجات التي يتوقع إرجاعها).

ب) التزام رد المبلغ.

ج) أصل (مع تسوية مقابلة على تكلفة المبيعات) مقابل حقها في استرداد المنتجات من العملاء عند تسوية التزام رد المبلغ.

ب ٢٢. لا يجوز المحاسبة عن التزام المنشأة بأن تكون على استعداد لقبول رد منتج خلال فترة الإرجاع على أنه التزام أداء بالإضافة إلى الالتزام برد المبلغ.

ب ٢٣. يجب على المنشأة أن تطبق المتطلبات الواردة في الفقرات من "٤٧" إلى "٧٢" (بما في ذلك المتطلبات المتعلقة بالقيود على تقديرات المقابل المتغير الواردة في الفقرات من "٥٦" إلى "٥٨") لتحديد مبلغ المقابل الذي تتوقع المنشأة أن يكون لها حق فيه (أي باستبعاد المنتجات التي يتوقع أن يتم إرجاعها). لا يجوز للمنشأة الاعتراف بإيراد عن أي مبالغ تم تحصيلها (أو مستحقة التحصيل) والتي لا تتوقع المنشأة أن يكون لها حق فيها عندما تحول منتجات إلى العملاء، ولكن يجب عليها الاعتراف بتلك المبالغ التي تم تحصيلها (أو المستحقة التحصيل) على أنها التزام برد مبلغ. ولاحقاً في نهاية كل فترة يُعد عنها تقرير يجب على المنشأة تحديث تقييمها للمبالغ التي تتوقع أن يكون لها حق فيها مقابل المنتجات المحولة وإجراء التغيير المقابل في سعر المعاملة، وبناءً عليه في مبلغ الإيراد المعترف به.

ب ٢٤. يجب على المنشأة تحديث قياس الالتزام برد المبلغ في نهاية كل فترة يُعد عنها تقرير بالتغيرات في التوقعات عن مبلغ الرد. ويجب على المنشأة أن تعترف بالتعديلات المقابلة على أنها إيراد (أو تخفيضات في الإيراد).

ب ٢٥. يتم القياس الأولي للأصل المعترف به مقابل حق المنشأة في استرداد منتجات من العميل عند تسوية التزام بالرد، بالرجوع إلى القيمة الدفترية السابقة للمنتج (على سبيل المثال، المخزون) مطروحاً منه أي تكاليف متوقعة لاسترداد تلك المنتجات (بما في ذلك النقص المحتمل في قيمة المنتجات المرتجعة للمنشأة). وفي نهاية كل فترة يُعد عنها تقرير يجب على المنشأة تحديث قياس الأصل الناشئ عن التغيرات في التوقعات عن المنتجات التي سيتم إرجاعها. ويجب على المنشأة عرض الأصل بشكل منفصل عن الالتزام بالرد.

ب ٢٦. لا يعد الاستبدال من قبل العملاء لمنتج مقابل منتج آخر من نفس النوع والجودة والحالة والسعر (على سبيل المثال، لون أو مقاس مقابل لون أو مقاس آخر) مرتجعات لغرض تطبيق هذا المعيار.

ب ٢٧. يجب تقييم العقود التي قد يقوم فيها العميل بإرجاع منتج به عيب واستبداله بمنتج يؤدي وظيفته وفقاً للإرشادات بشأن الضمانات الواردة في الفقرات من "٢٨" إلى "٣٣".

## الضمانات

ب ٢٨. من الشائع أن تقدم المنشأة (وفقاً للعقد أو القانون أو الممارسات التجارية المعتادة لدى المنشأة) ضماناً عند بيع المنتج (سواء كان سلعة أو خدمة). ويمكن أن تختلف طبيعة الضمان اختلافاً كبيراً تبعاً لاختلاف الصناعات والعقود. فبعض الضمانات تقدم للعميل تأكيداً على أن المنتج المعني سوف يؤدي وظيفته حسبما تريده أطراف العقد نظراً لأنه يلتزم بمواصفات متفق عليها. وتقدم ضمانات أخرى خدمة للعميل بالإضافة إلى التأكيد بأن المنتج مطابق للمواصفات المتفق عليها.

ب ٢٩. عندما يكون للعميل الخيار في أن يشتري ضماناً بشكل منفصل (على سبيل المثال، نظراً لأن الضمان يتم تسعيره والتفاوض عليه بشكل منفصل)، فإن الضمان يكون خدمة مميزة بذاتها نظراً لأن المنشأة تتعهد بتقديم الخدمة إلى العميل بالإضافة إلى المنتج الذي له الوظيفة الموضحة في العقد. في تلك الحالات يجب على المنشأة أن تقوم بالمحاسبة عن الضمان المتعهد به على أنه التزام أداء وفقاً للفقرات من "٢٢" إلى "٣٠" وتخصص جزءاً من سعر المعاملة على التزام الأداء ذلك وفقاً للفقرات من "٧٣" إلى "٨٦".

ب ٣٠. عندما لا يكون للعميل الخيار في أن يشتري ضماناً بشكل منفصل، فإنه يجب على المنشأة أن تقوم بالمحاسبة عن الضمان وفقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٢٨) المخصصات والالتزامات المحتملة والأصول المحتملة ما لم يكن الضمان المتعهد به أو جزء من الضمان المتعهد به يوفر خدمة للعميل بالإضافة إلى التأكيد بأن المنتج مطابق للمواصفات المتفق عليها.

ب ٣١. عند تقدير ما إذا كان الضمان يقدم خدمة للعميل بالإضافة إلى التأكيد بأن المنتج مطابق للمواصفات المتفق عليها، فإنه يجب على المنشأة أن تأخذ في الاعتبار عوامل مثل:

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

(ب) طول الفترة التي يغطيها الضمان - فكلما كانت فترة التغطية أطول، كلما كان من المرجح أن يكون الضمان المتعهد به التزام أداء نظراً لأن من المرجح هو أن يقدم خدمة بالإضافة إلى التأكيد بأن المنتج مطابق للمواصفات المتفق عليها.

(ج) طبيعة المهام التي تتعهد المنشأة بتنفيذها - إذا كان من الضروري للمنشأة تنفيذ مهام محددة لتقديم تأكيد أن منتج مطابق للمواصفات المتفق عليها (على سبيل المثال خدمة شحن مرتجع لمنتج فيه عيب)، فمن غير المرجح عندئذ أن تؤدي تلك المهام إلى نشوء التزام أداء.

ب ٣٢. إذا كان الضمان، أو جزء من الضمان، يقدم خدمة للعميل بالإضافة إلى التأكيد بأن المنتج مطابق للمواصفات المتفق عليها، فإن الخدمة المتعهد بها تعد التزام أداء. وبناءً عليه، يجب على المنشأة أن توزع سعر المعاملة على المنتج وعلى الخدمة. وإذا تعهدت المنشأة بكل من ضمان من نوع التأكيد و ضمان من نوع الخدمة ولكنها لا تستطيع بشكل معقول - أن تقوم بالمحاسبة عنهما بشكل منفصل، فيجب على المنشأة أن تقوم بالمحاسبة عن كلا الضمانين معاً على أنهما التزام أداء واحد.

ب ٣٣. القانون الذي يتطلب أن تدفع المنشأة تعويضاً، إذا سببت منتجاتها ضرراً أو تلفاً، لا ينشئ التزام أداء. فعلى سبيل المثال، قد تباع منشأة مصنعة منتجات في نطاق قضائي يُحمل القانون فيه المنشأة المصنعة المسؤولية عن أي أضرار (على سبيل المثال، على الممتلكات الشخصية) قد يسببها مستهلك يستخدم المنتج للغرض المخصص له. وبالمثل فإن تعهد المنشأة بتعويض العميل مقابل الالتزامات والأضرار الناشئة عن المطالبات المتعلقة ببراءة الاختراع أو حقوق الطبع أو العلامة التجارية أو أي مخالفة أخرى من جانب منتجات المنشأة فإن ذلك التعهد لا ينشئ التزام أداء. ويجب على المنشأة أن تقوم بالمحاسبة عن مثل هذه الالتزامات وفقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٢٨).

### اعتبارات الأصيل مقابل الوكيل

ب ٣٤. عندما يشترك طرف آخر في تقديم السلع أو الخدمات إلى العميل، فإنه يتعين على المنشأة تحديد ما إذا كانت طبيعة تعهدا عبارة عن التزام أداء بتوفير ذات السلع أو الخدمات المحددة (أي أن المنشأة تكون هي الأصيل) أو التزام باتخاذ الترتيبات الخاصة بتلك السلع أو الخدمات التي يقدمها الطرف الآخر (أي أن المنشأة تكون هي الوكيل). وتحدد المنشأة ما إذا كانت أصيلاً أم وكيلاً لكل سلعة أو خدمة محددة متعهد بها للعميل. وتكون أية سلعة أو خدمة محددة سلعة أو خدمة مميزة بذاتها (أو حزمة من السلع أو الخدمات مميزة بذاتها) مطلوب تقديمها إلى العميل (راجع الفقرات "٢٧" إلى "٣٠"). فإذا تضمن العقد المبرم مع العميل أكثر من سلعة أو خدمة محددة، فيمكن أن تكون المنشأة أصيلاً بالنسبة لبعض السلع أو الخدمات المحددة ووكيلاً لسلع أو خدمات أخرى.

ب ٣٤ أ. لتحديد طبيعة تعهد المنشأة (كما تم توضيحه في الفقرة "ب ٣٤") فإنه يجب عليها ما يلي:

(أ) تحديد السلع أو الخدمات المحددة التي سيتم تقديمها للعميل (والتي قد تكون على سبيل المثال الحق في سلع أو خدمات سيتم تقديمها من خلال طرف آخر (راجع الفقرة "٢٦"))؛  
(ب) تقييم ما إذا كانت المنشأة تسيطر (كما تم توضيحه في الفقرة "٣٣") على كل سلعة أو خدمة محددة قبل تحويل تلك السلعة أو الخدمة إلى العميل.

ب ٣٥. تكون المنشأة هي الأصيل إذا كانت تسيطر على السلعة أو الخدمة المحددة قبل تحويل تلك السلعة أو الخدمة إلى العميل. وبالرغم من ذلك، لا تسيطر المنشأة بالضرورة على السلعة المحددة إذا حصلت المنشأة على ملكية قانونية لهذه السلعة بشكل مؤقت فقط قبل تحويل الملكية القانونية إلى العميل. وقد تقي المنشأة التي تعتبر هي الطرف الأصيل بالتزامها بالأداء لتقديم السلعة أو الخدمة المحددة بنفسها أو قد تُشرك طرف آخر (على سبيل المثال، مقاول من الباطن) لكي يفي ببعض أو كامل التزام الأداء بالنيابة عنها.

ب ٣٥ أ. عندما يكون طرف آخر مشارك في تقديم السلع أو الخدمات لأحد العملاء، فإن المنشأة تكون هي الأصيل عندما تسيطر على أي مما يلي:

(أ) السلعة أو أصل آخر من الطرف الآخر، والتي سيتم تحويلها بعد ذلك إلى العميل.

(ب) الحق في خدمة سيتم أداؤها من قبل الطرف الآخر، والتي تعطي المنشأة القدرة على توجيه الطرف الآخر لتقديم الخدمة للعميل بالنيابة عن المنشأة.

(ج) سلعة أو خدمة من الطرف الآخر سيتم جمعها مع سلع أو خدمات أخرى من أجل تقديم السلعة أو الخدمة المحددة للعميل. فعلى سبيل المثال، إذا كانت المنشأة تقدم خدمة جوهرية تتمثل في دمج سلع أو خدمات مقدمة من خلال طرف آخر (راجع الفقرة "١٢٩") في السلعة أو الخدمة المحددة التي تعاقدها عليها العميل، فإن المنشأة تسيطر على السلعة أو الخدمة المحددة قبل تحويلها إلى العميل. وذلك لأن المنشأة تحصل أولاً على السيطرة على المدخلات للسلعة أو الخدمة المحددة (والتي تشمل السلع أو الخدمات من الطرف الآخر) ثم توجه استخدامها لإيجاد المنتج المجمع الذي يمثل السلعة أو الخدمة المحددة.

ب35. عندما تفي المنشأة التي تعد أصيلاً بالتزامها بالأداء (أو خلال وفائها به)، فإنها تعترف بالإيراد بالمبلغ الإجمالي للمقابل التي تتوقع أن يكون لها حق فيه وذلك نظير مبادلة السلعة أو الخدمة المحددة التي تم تحويلها للعميل.

ب36. تكون المنشأة وكيلاً إذا كان التزامها بالأداء هو أن تقوم باتخاذ الترتيبات الخاصة لتقديم السلع أو الخدمات المحددة من قبل طرف آخر. ولا تسيطر المنشأة التي تعد وكيلاً على السلعة أو الخدمة المحددة التي يتم تقديمها من قبل طرف آخر قبل أن يتم تحويلها إلى العميل. وعندما تفي المنشأة التي تعتبر وكيلاً بالتزامها بالأداء (أو خلال وفائها به)، فإن المنشأة تعترف بإيراد بمبلغ أية أتعاب أو عمولة تتوقع أن يكون لها حق فيها في مقابل تقديم الطرف الآخر للسلعة أو الخدمة المحددة. وقد تكون أتعاب المنشأة أو عمولتها هي صافي مبلغ المقابل الذي تحتفظ به المنشأة بعد أن تسدد للطرف الآخر المقابل المستلم نظير السلع أو الخدمات التي سيقوم ذلك الطرف بتقديمها.

ب37. تتضمن المؤشرات أن المنشأة تسيطر على السلعة أو الخدمة المحددة قبل تحويلها إلى العميل (ومن ثم تعد هي الأصل (راجع الفقرة "٣٥ب") على سبيل المثال لا الحصر ما يلي:

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

(ب) عندما يكون لدى المنشأة مخاطر المخزون قبل تحويل السلعة أو الخدمة المحددة إلى العميل أو بعد انتقال السيطرة إلى العميل (مثلاً عندما يكون للعميل الحق في إرجاع السلعة). فعلى سبيل المثال، إذا حصلت المنشأة على أو تعهدت بأن تلزم نفسها بالحصول على السلعة أو الخدمة المحددة قبل الحصول على عقد مع أحد العملاء، فإن ذلك الأمر قد يشير إلى أن المنشأة لديها القدرة على توجيه استخدام، وكذلك الحصول على جميع المزايا المتبقية بشكل كبير من، السلعة أو الخدمة قبل نقلها إلى العميل.

(ج) للمنشأة الحرية في وضع السعر للسلعة أو الخدمة المحددة. وقد يكون وضع 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. وبالرغم من ذلك، فإن الوكيل يمكن أن يكون له حرية وضع الأسعار في بعض الحالات. فعلى سبيل المثال، قد يكون للوكيل بعض المرونة في وضع الأسعار من أجل توليد دخل إضافي من خدمته المتمثلة في ترتيب تقديم السلع أو الخدمات من قبل أطراف أخرى إلى العملاء.

ب37. قد تكون المؤشرات المذكورة في الفقرة "ب37" أكثر أو أقل صلة بتقييم السيطرة اعتماداً على طبيعة السلعة أو الخدمة المحددة، وعلى أحكام وشروط العقد. وبالإضافة إلى ذلك، فإنه قد يكون هناك مؤشرات مختلفة تقدم أدلة أكثر إقناعاً في عقود أخرى مختلفة.

ب38. عندما تتحمل منشأة أخرى التزامات المنشأة بالأداء وتحصل على حقوقها التعاقدية في العقد بحيث لا تصبح المنشأة ملزمة بالوفاء بالتزام الأداء بأن تحول السلعة أو الخدمة المحددة إلى العميل (أي أن المنشأة لم تعد تعمل بصفة أصيل)، فلا يجوز للمنشأة أن تعترف بإيراد مقابل التزام الأداء ذلك. وبدلاً من هذا، يجب على المنشأة أن تقيم ما إذا كانت ستعترف بإيراد مقابل الوفاء بالتزام أداء يمثل الحصول على عقد للطرف الآخر (أي ما إذا كانت المنشأة تتصرف بصفة وكيل).

### خيارات العميل للسلع أو الخدمات الإضافية

ب39. تأخذ خيارات العميل في أن يقتنى سلع أو خدمات إضافية، مجاناً أو بخصم، أشكالاً عديدة، بما في ذلك حوافز المبيعات، ومنح استحقاق للعميل (أو نقاط)، وخيارات تجديد العقد أو خصومات أخرى على السلع أو الخدمات التي يتم شراؤها مستقبلاً.

ب40. إذا منحت المنشأة العميل، في عقد، الخيار في أن يقتنى سلع أو خدمات إضافية، فإن ذلك الخيار ينشئ التزام أداء في العقد فقط إذا كان الخيار يقدم حقاً ذا أهمية إلى العميل لم يكن ليحصل عليه دون الدخول في ذلك العقد (على سبيل المثال، الخصم الذي يكون إضافي إلى نطاق الخصومات التي يتم منحها عادة على تلك السلع أو الخدمات إلى تلك الفئة من العملاء في تلك المنطقة الجغرافية أو ذلك السوق). وإذا كان الخيار يقدم حقاً ذا أهمية إلى العميل، فإن العميل في الواقع يدفع إلى المنشأة مقدماً مقابل السلع أو الخدمات المستقبلية، وتعترف المنشأة بإيراد عندما يتم تحويل تلك السلع أو الخدمات المستقبلية أو عندما ينقضي الخيار.

ب41. إذا كان للعميل الخيار في اقتناء سلعة أو خدمة إضافية بسعر يعكس سعر البيع المستقل لتلك السلعة أو الخدمة، فإن ذلك الخيار لا يقدم للعميل حقاً ذا أهمية حتى ولو كان بالإمكان ممارسة الخيار فقط نتيجة الدخول في عقد سابق. وفي تلك الحالات، فإن المنشأة تكون قد قدمت عرض تسويق يجب عليها أن تقوم بالمحاسبة عنه وفقاً لهذا المعيار فقط عندما يمارس العميل الخيار بشراء السلع أو الخدمات الإضافية.

ب42. تتطلب الفقرة "ب42" من المنشأة توزيع سعر المعاملة على التزامات الأداء على أساس أسعار البيع النسبية المستقلة. وإذا لم يكن سعر البيع المستقل لخيار العميل في اقتناء سلع أو خدمات إضافية قابلاً للرصد بشكل مباشر، فيجب على المنشأة تقديره. ويجب أن يعكس ذلك التقدير الخصم الذي سيحصل عليه العميل عند ممارسة الخيار يعد تعديله بكل مما يلي:

- (أ) أي خصم يمكن أن يحصل عليه العميل دون أن يمارس الخيار. و  
(ب) احتمالات ممارسة الخيار.

ب43. إذا كان للعميل حق ذو أهمية في أن يقتنى سلع 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، تقدير سعر البيع المستقل للخيار، توزيع سعر المعاملة على السلع أو الخدمات الاختيارية بالرجوع إلى السلع أو الخدمات التي يتوقع تقديمها والمقابل المتوقع المقابل لها. وعادة تكون تلك الأنواع من الخيارات هي لتجديدات العقود.

## حقوق العملاء التي لم تتم ممارستها

ب ٤٤. وفقاً للفقرة "١٠٦"، يجب على المنشأة، عند استلام مبلغ مدفوع مقدماً من عميل، أن تعترف بالتزام مرتبط بعقد بالمبلغ المدفوع مقدماً مقابل التزام أداء بتحويل، أو أن تكون مستعدة لتحويل، السلع أو الخدمات في المستقبل. ويجب على المنشأة أن تستبعد الالتزام المرتبط بذلك العقد (والاعتراف بإيراد) عندما تقوم بتحويل تلك السلع أو الخدمات، وبناء عليه تستوفي التزامها بالأداء.

ب ٤٥. يُعطى المبلغ المدفوع مقدماً من العميل والغير قابل للرد الحق في استلام سلعة أو خدمة في المستقبل (ويُلزم المنشأة بأن تكون مستعدة لتحويل سلعة أو خدمة). وبالرغم من ذلك، فإن العملاء قد لا يمارسون جميع حقوقهم التعاقدية. وتلك الحقوق التي لم تتم ممارستها يشار إليها عادة بأنها "حق التراجع عن الشراء".

ب ٤٦. إذا كانت المنشأة تتوقع بأن يكون لها حق في مبلغ حق التراجع عن الشراء والمثبت كالتزام مرتبط بعقد، فيجب على المنشأة أن تعترف بمبلغ حق التراجع عن الشراء المتوقع على أنه إيراد بالتناسب مع نمط الحقوق التي تمت ممارستها من قبل العميل. وإذا كانت المنشأة لا تتوقع أن يكون لها حق في مبلغ حق التراجع عن الشراء، فيجب على المنشأة أن تعترف بمبلغ حق التراجع عن الشراء المتوقع على أنه إيراد عندما يصبح احتمال ممارسة العميل لحقوقه المتبقية مستبعداً. ولتحديد ما إذا كانت المنشأة تتوقع أن يكون لها حق في مبلغ حق التراجع عن الشراء، فإنه يجب على المنشأة أن تأخذ في الاعتبار الضوابط الواردة في الفقرات من "٥٦" إلى "٥٨" بشأن القيود على تقديرات المقابل المتغير.

ب ٤٧. يجب على المنشأة أن تعترف بالتزام (وليس إيراداً) عن أي مقابل تم استلامه فيما يخص حقوق عميل لم تتم ممارستها تكون المنشأة مطالبة بأن تحولها إلى طرف آخر، على سبيل المثال، منشأة حكومية وفقاً لقوانين الضريبة على الممتلكات التي لم تتم المطالبة بها.

## الرسوم المدفوعة مقدماً غير القابلة للرد (وبعض التكاليف ذات العلاقة)

ب ٤٨. في بعض العقود تُحمل المنشأة العميل رسوماً مقدّمة، غير قابلة للرد عند أو قرب نشأة العقد. وتتضمن الأمثلة رسوم الالتحاق في عقود عضوية النوادي الصحية، ورسوم التفعيل في عقود الاتصالات، ورسوم الإعداد في بعض عقود الخدمات والرسوم الأولية في بعض عقود التوريد.

ب ٤٩. لتحديد تعهدات الأداء في مثل هذه العقود، فإنه يجب على المنشأة تقييم ما إذا كانت تلك الرسوم تتعلق بتحويل سلعة أو خدمة متعهد بها. وفي العديد من الحالات، رغم أن الرسوم غير القابلة للرد تتعلق بنشاط تكون المنشأة مطالبة بالقيام به عند أو قرب نشأة العقد للوفاء بالعقد، فإن ذلك النشاط لا ينتج عنه تحويل سلعة أو خدمة متعهد بها إلى العميل (راجع الفقرة "٢٥"). وبدلاً من ذلك، فإن الرسوم المقدمة هي دفعة مقدمة مقابل سلع أو خدمات مستقبلية، وبناءً عليه، سيتم الاعتراف بها على أنها إيراد عندما يتم تقديم تلك السلع أو الخدمات المستقبلية. وقد تمتد فترة الاعتراف بالإيراد إلى ما بعد الفترة التعاقدية الأولية إذا كانت المنشأة تمنح العميل الخيار لتجديد العقد وكان ذلك الخيار يقدم للعميل حقا ذا أهمية على النحو الموضح في الفقرة "ب ٤٠".

ب ٥٠. إذا كانت الرسوم المقدمة غير القابلة للرد تتعلق بسلعة أو خدمة، فيجب على المنشأة تقييم ما إذا كان عليها أن تقوم بالمحاسبة عن السلعة أو الخدمة على أنها التزام أداء منفصل وفقاً للفقرات من "٢٢" إلى "٣٠".

ب ٥١. يمكن للمنشأة أن تحمّل العميل رسوماً غير قابلة للرد على أنها مقابل التكاليف التي تم تكبدها في إعداد العقد (أو مهام إدارية أخرى على النحو الموضح في الفقرة "٢٥"). وإذا كانت أنشطة الإعداد تلك لا تستوفي شروط التزام الأداء، فيجب على المنشأة تجاهل تلك الأنشطة عند قياس مدي التقدم وفقاً للفقرة "١٩". وذلك نظراً لأن تكاليف الإعداد لا تعكس تحويل الخدمات إلى العميل. ويجب على المنشأة تقييم ما إذا كانت التكاليف التي يتم تكبدها في إعداد العقد قد نشأ عنها أصل يجب الاعتراف به وفقاً للفقرة "٩٥".

### منح التراخيص

ب ٥٢. ينشئ الترخيص حقوقاً لعميل في الملكية الفكرية الخاصة بالمنشأة. وقد تتضمن تراخيص الملكية الفكرية أياً مما يلي، ولكن لا تقتصر عليه:

(أ) البرامج والتقنية.

(ب) الصور المتحركة والموسيقى وأشكال أخرى من وسائل الاتصال والترفيه.

(ج) الامتيازات.

(د) براءات الاختراع والعلامات التجارية وحقوق الطبع.

ب ٥٣. بالإضافة إلى التعهد بمنح ترخيص (أو تراخيص) إلى العميل، فإن المنشأة قد تتعهد أيضاً بتحويل سلع أو خدمات أخرى إلى العميل. وقد تكون تلك التعهدات منصوص عليها صراحة في العقد أو تُفهم ضمناً حسب الممارسات التجارية المعتادة للمنشأة أو السياسات المنشورة أو التصريحات المحددة (راجع الفقرة "٢٤"). وكما هو في العقود الأخرى فعندما يتضمن عقد مع العميل تعهداً بمنح ترخيص (أو تراخيص) بالإضافة إلى سلع أو خدمات أخرى متعهد بها فإن المنشأة تطبق الفقرات من "٢٢" إلى "٣٠" لتحديد كل التزام من التزامات الأداء الواردة في العقد.

ب ٥٤. إذا كان التعهد بمنح ترخيص غير مميز بذاته عن السلع أو الخدمات الأخرى المتعهد بها في العقد وفقاً للفقرات من "٢٦" إلى "٣٠"، فيجب على المنشأة أن تقوم بالمحاسبة عن التعهد بمنح الترخيص وتلك السلع أو الخدمات المتعهد بها معاً على أنها التزام أداء واحد. وتتضمن الأمثلة على التراخيص الغير مميزة بذاتها عن سلع أو خدمات أخرى متعهد بها في العقد ما يلي:

(أ) ترخيصاً يشكل عنصراً من سلعة ملموسة وجزء متكامل لتشغيل السلعة.

(ب) ترخيصاً يمكن للعميل الانتفاع به فقط بالاشتراك مع خدمة متعلقة به (مثل خدمة انترنت تقدمها المنشأة تمكن العميل من خلال منح الترخيص من الوصول إلى المحتوى).

ب ٥٥. إذا كان الترخيص غير مميز بذاته، فيجب على المنشأة أن تطبق الفقرات من "٣١" إلى "٣٨" لتحديد ما إذا كان التزام الأداء (الذي يتضمن الترخيص المتعهد به) هو التزام أداء يتم الوفاء به على مدار زمني أو عند نقطة زمنية.

ب٥٦. إذا كان التعهد بمنح الترخيص مميز بذاته عن سلع أو خدمات أخرى متعهد بها في العقد، وبناءً عليه كان التعهد بمنح الترخيص التزام أداء منفصل، فيجب على المنشأة أن تحدد ما إذا كان تحويل الترخيص إلى العميل عند نقطة زمنية أو على مدار زمني. وعند قيامها بتحديد ذلك يجب على المنشأة أن تأخذ في الاعتبار ما إذا كانت طبيعة تعهد المنشأة بمنح الترخيص إلى العميل هو تزويد العميل بأي من الآتي:

- (أ) حق في الوصول إلى الملكية الفكرية كما هي موجودة طوال فترة الترخيص؛ أو  
(ب) حق في استخدام الملكية الفكرية كما هي موجودة في النقطة الزمنية التي تم منح الترخيص فيها.

### تحديد طبيعة تعهد المنشأة

ب٥٧. ملغاة

ب٥٨. تعد طبيعة تعهد المنشأة بمنح الترخيص بأنها تعهد بإتاحة حق الوصول إلى الملكية الفكرية للمنشأة إذا تم استيفاء جميع الضوابط التالية:

- (أ) أن العقد يتطلب، أو أن العميل يتوقع بشكل معقول، أن تقوم المنشأة بأنشطة تؤثر بشكل هام في الملكية الفكرية التي للعميل حقوق فيها (راجع الفقرة "ب٥٩" والفقرة "ب٥٩أ")؛  
(ب) أن الحقوق الممنوحة بموجب الترخيص تُعرض العميل بشكل مباشر إلى أي آثار إيجابية أو سلبية من أنشطة المنشأة التي تم تحديدها في الفقرة "ب٥٨(أ)";  
(ج) أن تلك الأنشطة لا ينتج عنها تحويل سلعة أو خدمة إلى العميل مع حدوث تلك الأنشطة (راجع الفقرة "٢٥").

ب٥٩. العوامل التي قد تشير إلى أن العميل يمكن أن يتوقع بشكل معقول قيام المنشأة بأنشطة تؤثر بشكل هام على الملكية الفكرية تتضمن الممارسات التجارية المعتادة للمنشأة أو السياسات المنشورة أو التصريحات المحددة، وعلى الرغم من أنها ليست حاسمة لتحديد ذلك، إلا أن وجود مصلحة اقتصادية مشتركة (على سبيل المثال إتاحة تستند إلى المبيعات) بين المنشأة والعميل تتعلق بالملكية الفكرية التي للعميل حقوق فيها قد تشير أيضاً إلى أن العميل يمكن أن يتوقع بشكل معقول أن المنشأة ستقوم بمثل تلك الأنشطة.

ب٥٩ أ. تؤثر أنشطة المنشأة بشكل جوهري في الملكية الفكرية التي يكون للعميل حق فيها عندما يتوفر أي مما يلي:

- (أ) يتوقع أن تحدث هذه الأنشطة تغيير بشكل جوهري في شكل الملكية الفكرية (على سبيل المثال، التصميم أو المحتوى) أو وظيفتها (على سبيل المثال، القدرة على أداء الوظيفة أو المهمة)؛ أو  
(ب) تكون قدرة العميل على الحصول على المنفعة من الملكية الفكرية مشتقة بشكل كبير من هذه الأنشطة، أو تعتمد عليها. فعلى سبيل المثال، فإن المنفعة من الاسم التجاري غالباً ما يتم اشتقاقها من (أو اعتمادها على) الأنشطة المستمرة للمنشأة التي تدعم أو تحافظ على قيمة الملكية الفكرية.

وبناءً عليه، فإنه إذا كانت الملكية الفكرية التي للعميل حق فيها لها وظيفة مستقلة بذاتها بشكل جوهري، فإن جزءاً جوهرياً من منفعتها مشتق من هذه الوظيفة. وتبعاً لذلك، فإن قدرة العميل على الحصول على المنفعة من هذه الملكية الفكرية لن يتأثر بشكل جوهري بأنشطة المنشأة ما لم تتغير تلك الأنشطة بشكل جوهري من حيث شكلها أو وظيفتها. وتتضمن أنواع الملكية الفكرية التي لها وظيفة مستقلة هامة بذاتها برامج الحاسب الآلي، والتركيبات الحيوية أو الدوائية، والوسائط الإعلامية الكاملة (على سبيل المثال، الأفلام، وعروض التلفزيون، والتسجيلات الموسيقية).

ب ٦٠. إذا تم استيفاء الضوابط الواردة في الفقرة "ب ٥٨"، فيجب على المنشأة أن تقوم بالمحاسبة عن التعهد بمنح ترخيص على أنه التزام أداء على مدار زمني نظراً لأن العميل سيحصل لاحقاً على المنفعة من أداء المنشأة بآتاحة حق الوصول إلى ملكيتها الفكرية ويستهلكها في الوقت الذي يحدث فيه الأداء (راجع الفقرة "٣٥" (أ)). ويجب على المنشأة أن تطبق الفقرات من "٣٩" إلى "٤٥" لاختيار طريقة مناسبة لقياس مدى تقدمها نحو الوفاء الكامل بالالتزام بالأداء بآتاحة حق الوصول.

ب ٦١. إذا لم يتم استيفاء الضوابط الواردة في الفقرة "ب ٥٨"، فإن طبيعة تعهد المنشأة هي أن تقدم حقاً لاستخدام الملكية الفكرية للمنشأة كما هي موجودة (من حيث الشكل ووظيفتها التشغيلية) في النقطة الزمنية التي يتم فيها منح الترخيص إلى العميل. وهذا يعني أن العميل يستطيع توجيه استخدام الترخيص في النقطة الزمنية التي يتم فيها تحويل الترخيص والحصول على ما يقارب جميع المنافع منه. ويجب على المنشأة أن تقوم بالمحاسبة عن التعهد بتقديم حق لاستخدام الملكية الفكرية للمنشأة على أنه التزام أداء يتم الوفاء به عند نقطة زمنية. ويجب على المنشأة أن تطبق الفقرة "٣٨" لتحديد النقطة الزمنية التي يتم عندها تحويل الترخيص إلى العميل. وبالرغم من ذلك، فإن الإيراد لا يمكن الاعتراف به مقابل ترخيص يقدم حقاً لاستخدام الملكية الفكرية قبل بداية الفترة التي يستطيع العميل خلالها أن يستخدم الترخيص وينتفع منه. فعلى سبيل المثال، إذا كانت فترة ترخيص برامج تبدأ قبل تقديم المنشأة رمزاً للعميل (أو خلاف ذلك جعله متاح) يُمكن العميل من استخدام البرنامج فوراً فإن المنشأة لا تثبت إيراداً قبل أن يكون قد تم تقديم الرمز (أو خلاف ذلك جعله متاحاً).

ب ٦٢. يجب على المنشأة أن تتجاهل العوامل التالية عند تحديد ما إذا كان الترخيص يقدم حقاً في الوصول إلى الملكية الفكرية للمنشأة أو حقاً لاستخدام الملكية الفكرية للمنشأة:

(أ) القيود الزمنية، الإقليم الجغرافي أو الاستخدام - هذه القيود تحدد خصائص الترخيص المتعهد به، ولا تحدد ما إذا كانت المنشأة تفي بالالتزام الأداء عند نقطة زمنية أو على مدار زمني.

(ب) الضمانات المقدمة من قبل المنشأة بأن لها حقوق براءة اختراع سارية في الملكية الفكرية وأنها ستحمي حقوق براءة الاختراع تلك ضد الاستخدام غير المرخص به - لا يعد التعهد بحماية حقوق براءة الاختراع التزام أداء نظراً لأن حماية حقوق براءة الاختراع يحمي قيمة أصول الملكية الفكرية للمنشأة ويقدم تأكيداً للعميل بأن الترخيص الذي يتم تحويله يستوفي مواصفات الترخيص المتعهد به في العقد.

### رسوم الاتاة المستندة إلى المبيعات أو المستندة إلى الاستخدام

ب ٦٣. بالرغم من المتطلبات الواردة في الفقرات من "٥٦" إلى "٥٩"، إلا أنه يجب على المنشأة أن تعترف بإيراد مقابل رسوم الاتاة المستندة إلى المبيعات أو المستندة إلى الاستخدام المتعهد بها في مقابل ترخيص حقوق الملكية الفكرية فقط عند (أو مع) وقوع الأحداث التالية أيها يقع لاحقاً:

(أ) وقوع البيع أو الاستخدام اللاحق

(ب) الوفاء بالتزام الأداء (أو الوفاء به جزئياً) الذي تم تخصيص بعض أو جميع رسوم الاتاوة المستندة إلى المبيعات أو المستندة إلى الاستخدام إليه.

ب٦٣أ. ينطبق المتطلب الوارد في الفقرة "ب٦٣" لرسوم الاتاوات المستندة إلى المبيعات أو المستندة إلى الاستخدام عندما تتعلق الاتاوات فقط بترخيص الملكية الفكرية أو عندما يكون ترخيص الملكية الفكرية هو البند المهيمن الذي تتعلق به الاتاوات (على سبيل المثال، قد يكون ترخيص الملكية الفكرية هو البند المهيمن الذي تتعلق به الاتاوات عندما يكون لدى المنشأة توقع معقول بأن يقوم العميل بإعطاء قيمة أكبر بكثير للترخيص من قيمة السلع أو الخدمات الأخرى التي تتعلق بها الاتاوات).

ب٦٣ب. عندما يتم الوفاء بالمتطلب الوارد في الفقرة "ب٦٣أ"، فإنه يتم الاعتراف بالإيراد من رسوم الاتاوات المستندة إلى المبيعات أو المستندة إلى الاستخدام، بشكل كامل وفقاً للفقرة "ب٦٣". أما عندما لا يتم الوفاء بمتطلبات الفقرة "ب٦٣أ"، فإنه يتم تطبيق المتطلبات بشأن المقابل المتغير الواردة في الفقرات "٥٠" إلى "٥٩" على رسوم الاتاوات المستندة إلى المبيعات أو المستندة إلى الاستخدام.

#### اتفاقيات إعادة الشراء

ب٦٤. اتفاقية إعادة الشراء هي عقد تتبع 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 -أساساً- بيعه إلى العميل، أو أصل يُعد -تقريباً- مماثلاً لذلك الأصل، أو أصل آخر يُعد الأصل المباع -أساساً- مكوناً له.

ب٦٥. تأتي اتفاقيات إعادة الشراء عموماً في ثلاثة أشكال:

(أ) التزام المنشأة بإعادة شراء الأصل (عقد أجل).

(ب) حق المنشأة في إعادة شراء الأصل (خيار شراء).

(ج) التزام المنشأة بإعادة شراء الأصل بناءً على طلب العميل (خيار بيع).

ب٦٦. إذا كان على المنشأة التزام أو لها حق في إعادة شراء الأصل (عقد أجل أو خيار شراء)، فلا يحصل العميل على السيطرة على الأصل نظراً لأن سلطة العميل محدودة في توجيه استخدام الأصل والحصول على ما يقارب جميع المنافع المتبقية منه حتى وإن كان للعميل حيازة مادية للأصل. وبالتالي، فإن المنشأة يجب أن تقوم بالمحاسبة عن العقد على أنه أي من البندين التاليين:

(أ) عقد إيجار وفقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٤٩) "عقود التأجير" إذا كان بإمكان المنشأة، أو يجب عليها، إعادة شراء الأصل بمبلغ أقل من سعر البيع الأصلي للأصل، أو

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

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

ب٦٨. إذا كانت اتفاقية إعادة الشراء هي ترتيب تمويل، فيجب على المنشأة الاستمرار في الاعتراف بالأصل وايضاً الاعتراف بالتزام مالي مقابل أي مقابل مستلم من العميل. ويجب على المنشأة أن تعترف بالفرق بين مبلغ المقابل المستلم من العميل ومبلغ المقابل الذي سيدفع إلى العميل على أنه فائدة، وعلى أنه، إذا كان منطبقاً، تكاليف معاملة أو حفظ (على سبيل المثال، تأمين).

ب٦٩. في حالة انقضاء الخيار دون ممارسته فإنه يجب على المنشأة استبعاد الالتزام والاعتراف بإيراد.

### خيار بيع

ب٧٠. إذا كان لدى المنشأة التزام بإعادة شراء الأصل بناءً على طلب العميل (خيار بيع) بسعر أقل من سعر البيع الأصلي للأصل، فيجب على المنشأة أن تأخذ في الاعتبار عند نشأة العقد ما إذا كان لدى العميل حافز اقتصادي هام لممارسة ذلك الحق. وينتج عن ممارسة العميل لذلك الحق أن العميل يدفع -بالفعل- إلى المنشأة مقابل حق استخدام أصل محدد لفترة من الوقت. لذلك، فإذا كان لدى العميل حافز اقتصادي هاماً لممارسة ذلك الحق، فيجب على المنشأة أن تقوم بالمحاسبة عن الاتفاقية على أنها عقد إيجار وفقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٤٩) " عقود الإيجار "

ب٧١. لتحديد ما إذا كان للعميل حافز اقتصادي هام لممارسة حقه فإنه يجب على المنشأة أن تأخذ في الاعتبار عوامل متعددة بما في ذلك علاقة سعر إعادة الشراء بقيمة الأصل المتوقعة في السوق في تاريخ إعادة الشراء والمدة الزمنية إلى أن ينقضي الحق. فعلى سبيل المثال إذا كان متوقعاً أن يتجاوز السعر المتوقع لإعادة الشراء القيمة السوقية للأصل بشكل جوهري فقد يكون هذا مؤشراً على أن للعميل حافزاً اقتصادياً هاماً لممارسة خيار البيع.

ب٧٢. إذا لم يكن للعميل حافز اقتصادي هام لممارسة حقه بسعر أقل من سعر البيع الأصلي للأصل فيجب على المنشأة أن تقوم بالمحاسبة عن الاتفاقية كما لو كانت بيع منتج مع حق إرجاعه كما هو موضح في الفقرات من "ب٢٠" إلى "ب٢٧".

ب٧٣. إذا كان سعر إعادة شراء الأصل مساوياً لسعر البيع الأصلي أو أكبر منه وأكبر من القيمة السوقية المتوقعة للأصل فإن العقد هو في الواقع اتفاقية تمويل، وبناءً عليه تجب المحاسبة عنه كما هو موضح في الفقرة "ب٦٨".

ب٧٤. إذا كان سعر إعادة شراء الأصل مساوياً أو أكبر من سعر البيع الأصلي وأقل من القيمة السوقية المتوقعة للأصل أو مساوياً لها، وليس للعميل حافز اقتصادي هام لممارسة حقه فعندئذ يجب على المنشأة أن تقوم بالمحاسبة عن الاتفاقية كما لو كانت بيع منتج مع حق الإرجاع كما هو موضح في الفقرات من "ب٢٠" إلى "ب٢٧".

ب٧٥. عند مقارنة سعر إعادة الشراء بسعر البيع فإنه يجب على المنشأة أن تأخذ في الاعتبار القيمة الزمنية للنقود.

ب٧٦. إذا انقضى الخيار دون ممارسته فيجب على المنشأة استبعاد الالتزام والاعتراف بإيراد.

## ترتيبات الأمانة

ب٧٧. عندما تسلم المنشأة منتجاً إلى طرف آخر (مثل وكيل أو موزع) لبيعه إلى عملاء نهائيين فإنه يجب على المنشأة تقييم ما إذا كان ذلك الطرف الآخر قد حصل على السيطرة على المنتج في تلك النقطة الزمنية. وقد يكون المنتج الذي تم تسليمه إلى طرف آخر سيحتفظ به في ترتيب أمانة إذا كان ذلك الطرف الآخر لم يحصل على السيطرة على المنتج. ومن ثم، لا يجوز للمنشأة أن تعترف بإيراد عند تسليم منتج إلى طرف آخر إذا كان المنتج المسلم يُحتفظ به على سبيل أمانة.

ب٧٨. تتضمن المؤشرات على أن ترتيباً ما يعد ترتيب أمانة ما يلي ولكن لا تقتصر عليها:

(أ) تسيطر المنشأة على المنتج إلى أن يقع حدث محدد، مثل بيع المنتج إلى عميل للوكيل أو إلى أن تنتضي فترة محددة.

(ب) بإمكان المنشأة أن تطلب إعادة المنتج أو تحويل المنتج إلى طرف ثالث (مثل وكيل آخر).

(ج) الوكيل ليس عليه التزام غير مشروط بالدفع مقابل المنتج (بالرغم من أنه قد يكون مطالباً بدفع تأمين).

## ترتيبات إصدار الفاتورة مع الاحتفاظ بالبضاعة

ب٧٩. ترتيب إصدار الفاتورة مع الاحتفاظ بالبضاعة هو عقد بموجبه تقدم المنشأة فاتورة للعميل مقابل منتج ولكن تحتفظ المنشأة بالحياسة المادية للمنتج إلى أن يتم تحويله إلى العميل عند نقطة زمنية 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 متى تكون قد أوفت بالتزامها بالأداء لتحويل المنتج بتقييم متى يحصل العميل على السيطرة على ذلك المنتج (راجع الفقرة "٣٨"). وفي بعض العقود، يتم تحويل 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، في حالة بعض العقود، قد يحصل العميل على السيطرة على المنتج حتى ولو بقي المنتج في الحياسة المادية للمنشأة. وفي تلك الحالة فإن للعميل القدرة على توجيه استخدام المنتج والحصول منه على ما يقارب جميع المنافع المتبقية حتى ولو قرر عدم ممارسة حقه في الحصول على الحياسة المادية لذلك المنتج. وبالتالي، فإن المنشأة لا تسيطر على المنتج. وبدلاً من ذلك، توفر المنشأة للعميل خدمات حفظ الأصل العميل.

ب٨١. بالإضافة إلى تطبيق الضوابط الواردة في الفقرة "٣٨" لحصول العميل على السيطرة على المنتج في ترتيب إصدار الفاتورة مع الاحتفاظ بالبضاعة فإنه يجب استيفاء جميع الضوابط التالية:

(أ) يجب أن يكون سبب ترتيب إصدار الفاتورة مع الاحتفاظ بالبضاعة موضوعي (على سبيل المثال أن يكون العميل قد طلب الترتيب).

(ب) يجب أن يكون المنتج محددًا بشكل منفصل على أنه يخص العميل.

(ج) يجب أن يكون المنتج حالياً جاهزاً لتحويله مادياً إلى العميل.

د) لا يكون للمنشأة القدرة على استخدام المنتج أو توجيهه إلى عميل آخر.

ب ٨٢. إذا اعترفت المنشأة بإيراد مقابل بيع منتج على أساس إصدار الفاتورة مع الاحتفاظ بالبضاعة فيجب على المنشأة أن تأخذ في الاعتبار ما إذا كان عليها التزامات أداء متبقية (على سبيل المثال، خدمات حفظ) وفقاً للفقرات من "٢٢" إلى "٣٠" بما يوجب على المنشأة أن تخصص لها جزءاً من سعر المعاملة وفقاً للفقرات من "٧٣" إلى "٨٦".

### قبول العميل

ب ٨٣. وفقاً للفقرة "٣٨(هـ)" فإن قبول العميل للأصل قد يشير إلى أن العميل قد حصل على السيطرة على الأصل. وتسمح بنود العقد الخاصة بقبول العميل له بأن 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 الاعتبار عند تقييم متى يحصل العميل على السيطرة على سلعة أو خدمة.

ب ٨٤. إذا كان بإمكان المنشأة أن تحدد بشكل موضوعي أن السيطرة على سلعة أو خدمة قد تم تحويلها إلى العميل وفقاً للمواصفات المتفق عليها في العقد، فإن قبول العميل يعد إجراءً شكلياً لا يؤثر على تحديد المنشأة متى حصل العميل على السيطرة على السلعة أو الخدمة. فعلى سبيل المثال، إذا كان بند قبول العميل يستند إلى استيفاء خصائص الحجم والوزن المحددة فإن المنشأة ستكون قادرة على تحديد ما إذا كان قد تم استيفاء تلك الشروط قبل استلام تأكيد بقبول العميل. وقد تقدم خبرة المنشأة في عقود السلع أو الخدمات المشابهة دليلاً على أن تقديم السلعة أو الخدمة إلى العميل قد تم وفقاً للمواصفات المتفق عليها في العقد. وإذا تم الاعتراف بإيراد قبل قبول العميل، فلا يزال يجب على المنشأة أن تأخذ في الاعتبار ما إذا كان هناك أي التزامات أداء متبقية (على سبيل المثال، تركيب معدات) وتقييم ما إذا كان عليها أن تقوم بالمحاسبة عنها بشكل منفصل.

ب ٨٥. وبالرغم من ذلك، إذا لم تتمكن المنشأة من تحديد أن السلعة أو الخدمة المقدمة إلى العميل مطابقة للمواصفات المتفق عليها في العقد، فعندئذ لن تكون المنشأة قادرة على الاستنتاج بأن العميل قد حصل على السيطرة إلى أن تتسلم المنشأة قبول العميل. وذلك نظراً لأن المنشأة في تلك الحالة لن تكون قادرة على تحديد أن العميل له القدرة على توجيه استخدام السلعة أو الخدمة والحصول منها على ما يقارب جميع المنافع المتبقية.

ب ٨٦. إذا سلمت المنشأة سلعة إلى العميل لأغراض التجربة أو التقييم وكان العميل غير ملتزم بدفع أي مقابل إلى حين انقضاء الفترة التجريبية فإن السيطرة على الأصل لا يتم تحويلها إلى حين قبول العميل للمنتج أو انقضاء الفترة التجريبية.

### الإفصاح عن تصنيف الإيراد

ب ٨٧. تتطلب الفقرة "١١٤" من المنشأة تصنيف الإيرادات من العقود مع العملاء إلى فئات تعكس كيفية تأثر طبيعة و مبلغ وتوقيت وظروف عدم تأكد المحيطة بالإيراد والتدفقات النقدية بالعوامل الاقتصادية. وبالتالي، فإن المدى الذي يتم فيه تفصيل إيراد المنشأة لأغراض هذا الإفصاح يعتمد على الحقائق والظروف التي تتعلق بعقود المنشأة مع العملاء. وبعض المنشآت قد يكون عليها استخدام أكثر من نوع من فئات التصنيف لتلبية الهدف الوارد في الفقرة "١١٤" المتعلقة بتصنيف الإيراد. وقد تستوفي منشآت أخرى الهدف باستخدام فئة واحدة فقط لتصنيف الإيراد.

ب٨٨. عند اختيار نوع الفئة (أو الفئات) لاستخدامها في تصنيف الإيراد يجب على المنشأة أن تأخذ في الاعتبار كيف تم عرض المعلومات عن الإيراد لأغراض أخرى، بما في ذلك كل ما يلي:

أ) الإفصاحات المعروضة خارج القوائم المالية (على سبيل المثال، في نشرات الأرباح أو التقارير السنوية أو البيانات المعروضة للمستثمرين).

ب) المعلومات التي يتم الاطلاع عليها بشكل منتظم بواسطة متخذ القرار التشغيلي الرئيسي لتقييم الأداء المالي لقطاعات التشغيل.

ج) المعلومات الأخرى المشابهة لأنواع المعلومات المحددة في الفقرة "ب٨٨(أ)" و"ب٨٨(ب)" والتي تستخدمها المنشأة أو مستخدمو القوائم المالية للمنشأة لتقييم الأداء المالي للمنشأة أو اتخاذ قرارات توزيع الموارد.

ب٨٩. تتضمن أمثلة الفئات التي قد تكون مناسبة ما يلي، ولكن لا تقتصر عليها:

أ) نوع السلعة أو الخدمة (على سبيل المثال، خطوط المنتجات 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 المرتبطة بالوقت والمواد).

هـ) مدة العقد (على سبيل المثال العقود قصيرة الأجل والعقود طويلة الأجل).

و) توقيت تحويل السلع أو الخدمات (على سبيل المثال الإيراد من السلع أو الخدمات التي يتم تحويلها عند نقطة زمنية والإيراد من السلع أو الخدمات التي يتم تحويلها على مدار زمني).

ز) قنوات المبيعات (على سبيل المثال، السلع المباعة بشكل مباشر إلى العملاء والسلع المباعة من خلال وسطاء).

## ملحق (ج)

### تاريخ السريان والقواعد الانتقالية

يُعد هذا الملحق جزء لا يتجزأ من المعيار وله نفس قوة نفاذ الأجزاء الأخرى من المعيار.

### تاريخ السريان

ج ١. يجب على المنشأة أن تطبق هذا المعيار على الفترات المالية التي تبدأ في أو بعد ١ يناير ٢٠٢٠، ويسمح بالتطبيق المبكر. إذا قامت المنشأة بالتطبيق المبكر، يجب الإفصاح عن ذلك.

### التحول

ج ٢. لأغراض متطلبات القواعد الانتقالية الواردة في الفقرات "ج ٣" إلى "ج ٨":

أ) تاريخ التطبيق الأولي هو بداية فترة التقرير التي تطبق فيها المنشأة هذا المعيار لأول مرة.  
ب) العقد الذي تم إكماله هو عقد قامت فيه المنشأة بتحويل جميع السلع أو الخدمات المحددة في العقد وفقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٨) "عقود الانشاء" ومعيار المحاسبة المصري رقم (١١) "الإيراد".

ج ٣. يجب على المنشأة أن تطبق هذا المعيار بأثر رجعي مع إثبات الأثر التراكمي للتطبيق الأولي لهذا المعيار في تاريخ التطبيق الأولي وفقاً للفقرات "ج ٧" إلى "ج ٨".

ج ٤. ملغاة

ج ٥. ملغاة

ج ٦. ملغاة

ج ٧. يجب على المنشأة أن تعترف بالأثر التراكمي للتطبيق الأولي لهذا المعيار على أنه تعديل في الرصيد الافتتاحي للأرباح المرحلة لفترة التقرير السنوية التي تشمل تاريخ التطبيق الأولي. وبموجب هذه الطريقة الانتقالية، فإنه يجب على المنشأة أن تطبق هذا المعيار بأثر رجعي فقط على العقود التي لم يكن قد تم إكمالها في تاريخ التطبيق الأولي (على سبيل المثال، ١ يناير ٢٠١٩ بالنسبة لمنشأة تنتهي سنتها المالية في ٣١ ديسمبر).

ج ٨. يجب على المنشأة أن تقدم كلا الإفصاحين الإضافيين التاليين لفترات التقرير التي تشمل تاريخ التطبيق الأولي:

أ) المبلغ الذي يتأثر به كل بند من القوائم المالية في فترة التقرير الحالية بتطبيق هذا المعيار بالمقارنة مع معيار المحاسبة المصري رقم (٨) ومعيار المحاسبة المصري رقم (١١).

ب) توضيح لأسباب التغييرات المهمة المحددة في الفقرة "ج ٨(أ)".

## الإشارة إلى معيار المحاسبة المصري رقم (٤٧)

ج٩. إذا قامت المنشأة بتطبيق هذا المعيار مبكراً قبل تطبيق معيار المحاسبة المصري رقم (٤٧)، فإن أي إشارة في هذا المعيار إلى معيار المحاسبة المصري رقم (٤٧) يجب أن تقرأ على أنها إشارة إلى معيار المحاسبة المصري رقم (٢٦) "الأدوات المالية: الاعتراف والقياس".

## سحب المعايير الأخرى

ج١٠. يحل هذا المعيار محل المعايير التالية:

١. معيار المحاسبة المصري رقم (٨) "عقود الانشاء".

٢. معيار المحاسبة المصري رقم (١١) "الإيراد".