مجلة جامعة الزيتونة الدولية – مجلة علمية محكمة تصدر عن جامعة الزيتونة الدولية
https://journal.ziu-university.net
30/11/2022
العدد الثالث: ص.ص 249-262 ISSN: XXXXXXX Issue: N3
Al-Zaytoonah University International Journal for Scientific Publishing

مساهمة معيار التقرير المالي الدولي (15) IFRS في تحسين قضايا الاعتراف والقياس للإيراد -دراسة تحليلية-

Contribution of IFRS No. (15) to improving revenue recognition and measurement issues- Analytical study-

د. الفاتح الأمين عبد الرحيم الفكي
أستاذ المحاسبة المشارك بجامعة كسلا- السودان
Alfatih Alamine Abdul rahim Alfaki
Associate Professor of Accounting, University of Kassala, Sudan
drfatohey@yahoo.com

د. منيرة عبد الله يوسف
أستاذ المحاسبة المساعد بجامعة كسلا – السودان
Dr. Munira Abdulla Yousef
Assistant Professor of Accounting, University of Kassala – Sudan

أ. محجوب الطيب محمد الحسن
المحاضر بجامعة كسلا
Mahjoub Altayeb Muhammad Alhassan

Lecturer at Kassala University

مجلة جامعة الزيتونة الدولية – مجلة علمية محكمة تصدر عن جامعة الزيتونة الدولية
https://journal.ziu-university.net
30/11/2022
العدد الثالث: ص.ص 249-262 ISSN: XXXXXXX Issue: N3
Al-Zaytoonah University International Journal for Scientific Publishing

المستخلص:

تناولت الدراسة مساهمة معيار التقرير المالي الدولي رقم (15) في تحسين قضايا الاعتراف والقياس للإيراد، تم التعبير عن مشكلة الدراسة بالسؤال كيف ساهم IFRS 15 في تحسين قضايا الاعتراف والقياس بالإيراد؟ وهدفت الدراسة إلى بيان وتوضيح الدور الإيجابي للمعيار IFRS15 في قضايا الاعتراف والقياس المحاسبي. والتعرف على أهم الإضافات التي طرأت على عملية الاعتراف والقياس بالإيرادات. واتبع الباحثون المنهج الاستقرائي والاستنباطي، والمنهج الوصفي التحليلي. وقامت الدراسة على فرضية أساسية تتمثل في إنّ للتحول لتطبيق متطلبات الاعتراف والقياس المحاسبي وفقاً لمعيار التقارير المالية لدولية رقم (15) –إيراد العقود مع العملاء– مساهمة إيجابية في تحسين قضايا الاعتراف والقياس المحاسبي.

وتم التوصل للعديد من النتائج؛ من أهمها يوفر IFRS 15 إرشادات واضحة ومحددة لقياس تقدم المنشأة في الوفاء بالتزامات العقد. وهو بذلك يوفر إطار أكثر قوة لمعالجة قضايا الإيرادات، يساهم IFRS 15 في تحسين الاعتراف بالإيرادات الخاصة بالعقود. وذلك من خلال تحسين قابلية المقارنة لممارسات الاعتراف بالإيرادات في الكيانات، والصناعات، وأسواق رأس المال. ومن التوصيات التي يوصي بها الباحثان ضرورة تبني المعيار الدولي للتقرير المالي رقم 15 كأداة للاعتراف بالإيرادات. وتحديد الطريقة المناسبة للمنشأة لقياس أداء الالتزام بالعقد على ضوء الاعتبارات التي حددها IFRS15.

الكلمات المفتاحية: الاعتراف بالإيراد، قياس الإيراد، العقد مع العميل، التزامات العقد، سعر العقد، سعر العقد على التزامات الأداء

Abstract

The study dealt with the contribution of International Financial Reporting Standard No. (15) in improving the issues of recognition and measurement of revenue. The problem of the study was expressed by the question: How did IFRS 15 contribute to improving the issues of recognition and measurement of revenue? The study aimed to clarify the positive role of IFRS15 in accounting recognition and measurement issues. And to identify the most important additions that occurred to the process of recognition and measurement of revenues. The researchers followed the inductive and deductive method, and the descriptive analytical method. The study was based on a basic hypothesis that the adoption of the requirements of recognition and accounting measurement in accordance with

مجلة جامعة الزيتونة الدولية – مجلة علمية محكمة تصدر عن جامعة الزيتونة الدولية
https://journal.ziu-university.net
30/11/2022
العدد الثالث: ص.ص 249-262 ISSN: XXXXXXX Issue: N3
Al-Zaytoonah University International Journal for Scientific Publishing

International Financial Reporting Standard No. (15) - Revenue of contracts with customers - a positive contribution to improving the issues of recognition and accounting measurement.
Several results were reached; Among the most important, IFRS 15 provides clear and specific guidelines for measuring an entity's progress in meeting contract obligations. By providing a more robust framework for addressing revenue issues, IFRS 15 contributes to improving contract revenue recognition. This is done by improving the comparability of revenue recognition practices in entities, industries and capital markets. Among the recommendations recommended by the researchers is the necessity of adopting the International Financial Reporting Standard No. 15 as a tool for revenue recognition. And determine the appropriate method for the facility to measure the performance of the commitment to the contract in light of the considerations identified by IFRS15.
Keywords: revenue recognition, revenue measurement, contract with the customer, contract obligations, contract price, contract price on performance obligations

1-1 مقدمة:

يعتبر موضوع الاعتراف بالإيرادات وقياسها من الموضوعات التي وردت في الكثير من الكتابات في الأدب المحاسبي، حيث تعرض موضوع الإيرادات للكثير من الدراسات من قبل الاتحاد الدولي للمحاسبين حيث أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية (اللجنة سابقا) العديد من المعايير التي تنظم عملية القياس والاعتراف بالإيراد ومنها معيار المحاسبة الدولي رقم (11) بعنوان عقود الإنشاء، كما أصدر المعيار رقم (18) بعنوان الإيراد. مع ذلك ما زال هناك تباين في الاعتراف بالإيراد وقياسه مما جعلهما عرضة للانتقاد من قبل الكثير من المختصين. ومن أجل إزالة الاختلاف والتعارض بين هذين المعيارين أصدر مشروع التقارب المشترك بين GAAP وIASB المعيار IFRS15 بعنوان (الإيراد من العقود مع العملاء) في العام 2014م والذي عدّل في 2016م والذي حل محل معايير الإيراد السابقة على أن يطبق اعتباراً من يناير 2018م. وتتناول هذه الدراسة بيان مساهمة IFRS 15 في تعزيز قضايا الاعتراف والقياس اللذان يعتبران من أساسيات وظائف المحاسبة.

2-1 طبيعة المشكلة:

تعتبر قضية الاعتراف بالإيرادات من المشاكل الشائعة في الأدبيات المحاسبية، وبشكل أكثر خصوصية قضية الاعتراف والقياس بالإيراد. وهناك جهود كثيرة بذلت في هذا المجال من قبل المنظمات الدولية والإقليمية وعلى رأس ذلك مجلس معايير المحاسبة الدولية International Accounting Standards Board (IASB) ومجلس معايير المحاسبة الدولية بالولايات المتحدة Financial Accounting Standards Board حيث تم إصدار العديد من

مجلة جامعة الزيتونة الدولية – مجلة علمية محكمة تصدر عن جامعة الزيتونة الدولية
https://journal.ziu-university.net
30/11/2022
العدد الثالث: ص.ص 249-262 ISSN: XXXXXXX Issue: N3
Al-Zaytoonah University International Journal for Scientific Publishing

المعايير التي تنظم عملية الاعتراف بالإيرادات، ومع كل ذلك حدث خلاف كبير بينهما. إلى أن تم التوافق أخيراً على إصدار معيار دولي هو IFRS15 والذي يتناول اعتراف إيراد العقود مع العملاء. ويمكن التعبير عن المشكلة بالسؤال التالي:

كيف ساهم IFRS 15 في تحسين قضايا الاعتراف والقياس بالإيراد؟

1-3 أهمية الدراسة:

تتمثل أهمية الدراسة في أهمية موضوع الإيرادات كونه يمثل أحد الأرقام الهامة في قائمة الدخل وارتباطه ببنود قائمة المركز المالي، ومدى أهمية ذلك لمستخدمي القوائم المالية. وتنبع أهمية الدراسة من كونها تقدم محاولة لفهم أسلوب تطبيق المعيار فعلياً. كما تتمثل أهمية الدراسة في أنه يتناول موضوع الاعتراف بإيراد العقود مع العملاء وفقاً لIFRS15 وهو موضوع لا توجد فيه كتابات كافية باللغة العربية لحداثة المعيار.

1-4 أهداف الدراسة:

الهدف العام من الدراسة يتمثل في توضيح مساهمة تطبيق IFRS15 في تحسين قضايا الاعتراف والقياس بالإيراد. ويمكن تحقيق ذلك الهدف من خلال الأهداف الفرعية التالية:

1- بيان وتوضيح الدور الإيجابي للمعيار IFRS15 في قضايا الاعتراف والقياس المحاسبي.

2-التعرف على أهم الإضافات التي طرأت على عملية الاعتراف والقياس بالإيرادات.

1-5 فروض الدراسة:

يسعى الباحثون لاختبار الفرضية التالية:

إنّ للتحول لتطبيق متطلبات الاعتراف والقياس المحاسبي وفقاً لمعيار التقارير المالية لدولية رقم (15) –إيراد العقود مع العملاء– مساهمة إيجابية في تحسين قضايا الاعتراف والقياس المحاسبي.

1-6 منهجية الدراسة:

أعتمد الباحث على المنهج الاستقرائي والاستنباطي، حيث تمّ الاعتماد على الأول من خلال تحديد مشكلة الدراسة، والمنهج الثاني عند صياغة الفروض العلمية للدراسة، والمنهج الوصفي التحليلي.

1-7 حدود الدراسة:

تناولت الدراسة المعيار IFRS 15 من ناحية الاعتراف والقياس فقط.

1-8 اختصارات الدراسة:

FASB: Financial Accounting standards board

مجلة جامعة الزيتونة الدولية – مجلة علمية محكمة تصدر عن جامعة الزيتونة الدولية
https://journal.ziu-university.net
30/11/2022
العدد الثالث: ص.ص 249-262 ISSN: XXXXXXX Issue: N3
Al-Zaytoonah University International Journal for Scientific Publishing

ASC: Accounting Standards Codification
IASB: International Accounting Standards Board
TRG: Transition Resource Group
Con: Statement of Financial Accounting Concepts
GAAP: Generally Accepted Accounting Principles
IAS: International Accounting Standards
IFRS: International Financial Report Standards
IFRIC: International Financial Report Interpretation Committee

1-9 هيكل الدراسة:

تتكون الدراسة من مقدمة وومحورين، يتناول المحور الأول الأدبيات المحاسبية التي تناولت موضوع الإيرادات وفي المحور الثاني تم تناول التحسينات التي أضافها IFRS15 على قضية الاعتراف والقياس بالإيراد. بالإضافة إلى أهم النتائج والتوصيات.

2- الدراسات السابقة:

- دراسة الأحمد (2016): هدفت الدراسة إلى دراسة إمكانية تطبيق IFRS 15 في الشركات، قام الباحث بدراسة وصفية لمتطلبات المعيار ومقارنته مع واقع التطبيق على إحدى الشركات موضع الدراسة وتوصل الباحث للعديد من النتائج أهمها تبيّن وجود إمكانية لتطبيق IFRS 15 في الشركة موضع الدراسة وهذا ساعد في تقديم إرشادات عملية ساعدت الشركة في تحديد توقيت الاعتراف بالإيراد بصورة أفضل من الممارسات المحاسبية الحالية.

تتشابه هذه الدراسة مع الدراسة لحالية في تناولها لمعيار IFRS 15 إلا أن هذه الدراسة ركزت على إمكانية تطبيق المعيار IFRS15 بينما الدراسة الحالية تهدف إلى بيان مساهمة IFRS 15 في تحسين قضايا الاعتراف والقياس للإيراد.

- **دراسة براءة (2017)** تهدف هذه الدراسة إلى بيان أثر التحول لتطبيق المعيار IFRS 15على الاعتراف بالإيراد من العقود مع العملاء، وقد أجريت هذه الدراسة على شركات الاتصالات الأردنية ضمن دراسي حالة شركة الاتصالات الأردنية (اورنج) للفترة مابين 2626-2621حيث قامت الباحثة بإعادة احتساب الإيراد من العقود مع العملاء بأثر رجعي، وفصل إيرادات الخدمات عن إيرادات السلع, إضافة إلى احتساب أصول العقود في نهاية كل فترة للتقارير المرحلية الربع سنوية لكل فترات الدراسة, وتم استخدام عددا من الطرق الإحصائية أهمها الإحصاء الوصفي, والتوزيع الطبيعي للبيانات والقيام باختبار فرضيات الدراسة باستخدام معادلة الانحدار

مجلة جامعة الزيتونة الدولية – مجلة علمية محكمة تصدر عن جامعة الزيتونة الدولية
https://journal.ziu-university.net
30/11/2022
العدد الثالث: ص.ص 249-262 ISSN: XXXXXXX Issue: N3
Al-Zaytoonah University International Journal for Scientific Publishing

المتعدد للتعرف أثر المتغيرات المستقلة على المتغيرات التابعة، وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها أنه يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة$\alpha \leq 0.05$ لتطبيق المعيار IFRS 15مقاسا بالإيراد من الخدمات والسلع و أصول العقود على إجمالي الإيرادات وحقوق الملكية، وأوصت الدراسة إلى حث الإدارة العليا لشركة أورنج بشكل خاص وشركات الاتصالات الأردنية بشكل عام على العمل على تطبيق المعيار IFRS 15لما له من أثر في تحقيق الشفافية في الإفصاح المحاسبي وزيادة الموثوقية القياس المحاسبي للبيانات المالية.

تلتقي هذه الدراسة مع الدراسة الحالية في تناولها للمعيار IFRS 15 إلا أن الاختلاف يتمثل في أن الدراسة الحالية تناولت مساهمة المعيار في تحسين الاعتراف والقياس للإيراد.

- دراسة عبد الوهاب (2020): تناولت الدراسة الاعتراف بالإيرادات وفق IFRS 15 وعلاقته بالقيمة السوقية للسهم– دراسة ميدانية لعينة من الشركات الكويتية–، وهدفت الدراسة إلى مراجعة المعيار الجديد فيما يتعلق بالاعتراف بالإيرادات للعقود طويلة الأجل. وتوصلت الدراسة للعديد من النتائج أهمها أن الشركات العقارية التي كانت تتبع IAS 11 و IAS 18قد التزمت بتطبيق IFRS 15 اعتباراً من 2018/1/1م حسبما أظهرت كشوفاتها المالية.

تتفق هذه الدراسة مع الدراسة الحالية في تناولها لقضية الاعتراف بالإيرادات وفق IFRS 15 إلا أن الاختلاف يكمن في أن الدراسة الحالية تناولت بجانب قضايا الاعتراف قضايا القياس، كما أن المنهجية المتبعة في هذه الدراسة اعتمدت على دراسة العينة، بينما المنهجية المتبعة في الدراسة الحالية اعتمدت على المنهج الوصفي التحليلي.

3- الأدبيات المحاسبية التي تناولت موضوع الإيرادات:

3-1 مفهوم الإيرادات والمكاسب:

تدفق أو أي تحسين آخر لأصول المنشأة أو تسويات الالتزامات (أو الجمع سواء من تقديم أو إنتاج السلع، وتقديم الخدمات، أو غيرها من الأنشطة التي تشكل العمليات الرئيسية أو المركزية الجارية للكيان (ASC 606-10-20). كما تعرف وفقاً للمعايير الدولية بأنها إجمالي التدفق الاقتصادي للمنافع الاقتصادية خلال الفترة الناتجة عن ممارسة المنشأة لأنشطتها العادية "إيرادات"، شريطة أن تؤدي هذه التدفقات إلى زيادات باستثناء الزيادات المتعلقة بالمساهمات من المالكين أو المشاركين في الأسهم. وتشير الإيرادات إلى المبلغ الإجمالي وتستثني المبالغ المحصلة نيابة عن أطراف ثالثة (مثل الضرائب والمعاملات الأخرى التي تتصرف فيها المنشأة كوكيل (Wiley,2016).

مجلة جامعة الزيتونة الدولية – مجلة علمية محكمة تصدر عن جامعة الزيتونة الدولية
https://journal.ziu-university.net
30/11/2022
العدد الثالث: ص.ص 249-262 ISSN: XXXXXXX Issue: N3
Al-Zaytoonah University International Journal for Scientific Publishing

أما فيما يتعلّق بالمكاسب. فإنّ مجلس معايير المحاسبة المالية يميز الإيرادات من المكاسب .حيث عرّف المكاسب في بيان المحاسبة المالية –المفهوم رقم (Con6)(FASB, 1985) ، عناصر البيانات المالية، على النحو التالي: الزيادات في حقوق الملكية (صافي الأصول) من المعاملات الطرفية أو العرضية للمنشأة ومن الجميع والمعاملات الأخرى والأحداث والظروف الأخرى التي تؤثر على المنشأة باستثناء تلك التي تنتج عنها من الإيرادات أو الاستثمارات من قبل المالكين.

وحدد الإطار العام (IASB)"الدخل" ليشمل الإيرادات والمكاسب (نجد أنَ IAS No.18 . يتعامل فقط مع الإيرادات) .وتعرف الإيرادات بأنها إيرادات ناشئة عن الأنشطة العادية للكيان ويمكن أن يشار إليها من قبل مجموعة متنوعة من الأسماء بما في ذلك المبيعات والرسوم، أرباح الأسهم والإتاوات .ولا تشمل الإيرادات إلا التدفق الإجمالي للمنافع الاقتصادية التي يتم استلامها من قبل المنشأة، على حسابها الخاص .وهذا يعني أن المبالغ التي تم جمعها نيابة عن الآخرين – بما في ذلك بنود مثل ضريبة المبيعات أو ضريبة القيمة المضافة، والتي وتدفق أيضا إلى الكيان جنبا إلى جنب مع الإيرادات من المبيعات، لا تعتبر إيرادات.، وهكذا، لا ينبغي إدراج هذه المجموعات في الإيرادات الكلية للمنشأة (Wiley,2016, p 479).

3-2 الأحكام الرئيسية للاعتراف والقياس بالإيراد في المعايير الدولية:

أ- معيار المحاسبة الدولي رقم (11) عقود الإنشاءات IAS 11:

أوضح (FASB , 2016) المبدأ الأساسي في أن الكيان ينبغي أن يعترف بالإيرادات لتوضيح نقل السلع أو الخدمات الموعودة للعملاء بالمبلغ الذي يعكس القيمة التي تتوقع المنشأة أن يكون مستحقا لتبادل تلك السلع أو الخدمات (ASC 606-10-20). وهذا المعيار يطبق على المقاول، وبموجبه كان يتم الاعتراف بالإيرادات والتكاليف الخاصة بالعقد فقط باستخدام طريقة الانجاز التي بموجبها يمكن قياس نتائج العقد بشكل موضوعي (ICAEW, 2008)، أي أن الأرباح تتحقق تدريجياً مع مرور الوقت، وأبرز مشاكل هذا المعيار تتمثل في كيفية توزيع الإيرادات والتكاليف المختلفة على الفترات المحاسبية. كما أنّ المعيار يعترف بالخسائر المتوقعة كمصروف بمجرد حدوثها، أي أنه لا توجد حاجة لتوزيعها على فترة العقد أو تحديد نسبة الانجاز.

ب-معيار المحاسبة الدولي رقم (18) الإيرادات IAS 18:

يقوم المعيار المحاسبي الدولي رقم 18 على أساس تقييم الإيرادات بالقيمة العادلة لمبالغ الأموال المستلمة أو المستحقة القبض. وهذا يعني، أن المنافع الاقتصادية المستقبلية ترتبط بتدفق الأموال. ويوفر المعيار المحاسبي الدولي رقم 18 إرشادات المحاسبة لتسجيل الإيرادات الناتجة عن الأنشطة التالية:

مجلة جامعة الزيتونة الدولية – مجلة علمية محكمة تصدر عن جامعة الزيتونة الدولية
https://journal.ziu-university.net
30/11/2022
العدد الثالث: ص.ص 249-262 ISSN: XXXXXXX Issue: N3
Al-Zaytoonah University International Journal for Scientific Publishing

- بيع السلع: تتمثل في الإيرادات الناشئة عن بيع البضائع؛ وبالتالي فإن هذا النوع من الإيرادات معترف به من قبل منظمات التصنيع. بالإضافة إلى المنافع الاقتصادية ومعايير القيمة العادلة، ويجب تحويل جميع مخاطر ومزايا البضاعة إلى المشتري حيث لا يمارس البائع المزيد من السيطرة على البضائع المباعة.
- أداء خدمة يمكن أن يكون عقد الخدمة طويلا حيث يمكن تسليمه خلال عدد من السنوات. ومن ثم، ينبغي أن تكون مرحلة الإنجاز قادرة على تقديرها بصورة موثوقة وأن يتم الاعتراف بنسبة التكاليف المتكبدة لتلك الفترة المحاسبية المحددة.
- الفوائد والإتاوات وتوزيعات الأرباح: بالإضافة إلى معايير الاعتراف الأساسية، يجب مراعاة ما يلي لكل نوع من أنواع الإيرادات:

أ) الفائدة: باستخدام طريقة الفائدة الفعلية كما هو مبين في معيار المحاسبة الدولي رقم 39

ب) الإتاوات: على أساس الاستحقاق وفقا لمادة الاتفاق ذات الصلة.

ج) توزيعات الأرباح: عندما ينشأ حق المساهم في الحصول على السداد

نخلص من ذلك إلى أنّ معيار المحاسبة الدولي رقم 18 يحتوي على مبادئ لتحقيق الإيرادات، لكنها واسعة جدا، ونتيجة لذلك فإنّ العديد من الشركات تستخدم أحكام لتطبيقها بما يتوافق مع وضعهم المحدد. وهذا أحد الأسباب الرئيسية لاستبدال معيار المحاسبة الدولي رقم 18 بالمعيار الدولي للتقارير المالية رقم 15.

ج-معيار التقارير المالية الدولية رقم (15) الإيرادات من العقود مع العملاء IFRS 15:

نجد أنّ هناك ثلاث مجالات رئيسية من التحديث الذي قام به FASB في 2016 (ASC 606 Accounting Standards Codification) نشأ بموجبه وبشكل عام الفروقات الطفيفة في نتائج التقارير المالية بين المبادئ المحاسبية المقبولة عموما والمعايير الدولية للتقارير المالية تتمثل في (FASB, 2016, ASC606,P 60):

أ- إن إرشادات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية لا تسمح للمنشأة بإجراء سياسة مراعاة الخيار في أنشطة الشحن والمناولة التي تحدث بعد حصول العميل على السيطرة على السلعة كنشاط لتحقيق الوعد بتحويل السلعة وليس كخدمة إضافية موعودة.

ب- إن تعديلات مجلس معايير المحاسبة الدولية على إرشادات طلب الترخيص في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم 15 تختلف عن التعديلات في هذا التحديث على الرغم من أن معظمها سيتم الاعتراف بها على مر الزمن وفقا لمعيار مجلس معايير المحاسبة الدولية، ويمكن الاعتراف بالإيرادات في وقت من الأوقات في الحالات التي لن تضطلع فيها المنشأة بأي أنشطة تؤثر بشكل كبير على قدرة العميل على الحصول على منفعة من الملكية

مجلة جامعة الزيتونة الدولية – مجلة علمية محكمة تصدر عن جامعة الزيتونة الدولية
https://journal.ziu-university.net
30/11/2022
العدد الثالث: ص.ص 249-262 ISSN: XXXXXXX Issue: N3
Al-Zaytoonah University International Journal for Scientific Publishing

الفكرية خلال فترة الترخيص ومن المتوقع أن تكون هذه الحالات نادرة نسبيا .وعلى النقيض من ذلك، ونتيجة للتعديلات التي أدخلت على هذا التحديث، يتم الاعتراف بإيرادات جميع التراخيص للملكية الفكرية الرمزية بمرور الوقت (على مدى فترة الترخيص أو العمر الاقتصادي المتبقي للملكية الفكرية، إذا كان أقصر).

ج- توضح تعديلات FASB إرشادات تنفيذ التراخيص والأمثلة التوضيحية أن تجديد أو تمديد الترخيص يخضع للإرشادات المتعلقة بالتوجيه والإرشاد في الفقرة 606-10-55-58C من (ASC 606)، الأمر الذي سيؤدي إلى الاعتراف بالإيرادات في بداية فترة التجديد .وعلى النقيض من ذلك، قرر مجلس معايير المحاسبة الدولية عدم تعديل توجيهاته في هذا المجال .وعلى هذا النحو، وفقا للمعايير الدولية للتقارير المالية، يمكن الاعتراف بالإيرادات لنفس أنواع الترتيبات إما عندما يتفق الطرفان على ذلك أو عندما تبدأ فترة التجديد، حسب الوقائع والظروف.

وبناءً على ما سبق، فإنّ ذلك قاد كل من FASB وIASB للتفكير جدياً للخروج من نقاط الخلاف حول الاعتراف بالإيرادات، وهذا ما نتج عنه العمل المشترك في معيار التقرير المالي الدولي رقم 15.

في 28 مايو 2014، أصدر FASBوIASB معايير متقاربة بشأن الاعتراف بالإيراد من العقود مع العملاء . وفي يونيو 2014، قام كل من FASBوIASB بتشكيل مجموعة موارد النقل المشتركة التابعة لهما للاعتراف بالإيرادات (TRG) ومن أحد أهداف ذلك هو إبلاغ المجلسين حول قضايا التنفيذ المحتملة التي يمكن أن تنشأ عندما تنفذ المنظمات التوجيه الجديد للإيرادات .ويساعد فريق المساعدة القانونية أيضا أصحاب المصلحة في فهم جوانب محددة من التوجيه الجديد للإيرادات .و (TRG) لا تصدر توجيهات موثوقة؛ وبدلا من ذلك، تقوم المجالس بتقييم التعليقات الواردة من (TRG) وأصحاب المصلحة الآخرين لتحديد ما هي الإجراءات، إن وجدت، اللازمة لكل مسألة تنفيذ محتملة (FASB, 2016, ASC 606).

إن القاعدة العامة للاعتراف بالإيرادات تعتمد على شروط العقد بين الكيان ومشتري السلع، أو المستفيد من الخدمات، أو المستخدمين لأصول المنشأة ويجب قياس الإيرادات بالقيمة العادلة للمقابل المستلم أو المستحق، أي القيمة الصافية من أي خصومات تجارية وحسومات حجم يسمح بها الكيان (Wiley,2016, P 480). في مايو 2014 أصدر IASB معيار التقرير المالي الدولي رقم (15) بعنوان "الإيراد من العقود مع العملاء" (IASB, 2014)، والهدف من المعيار هو وضع المبادئ التي يجب على المنشأة أن تطبقها لتقديم معلومات مفيدة إلى مستخدمي القوائم المالية عن طبيعة ومبلغ وتوقيت وعدم تأكد الإيراد والتدفقات النقدية الناشئة عن عقد مع عميل. وحل هذا المعيار محل ما يلي:

مجلة جامعة الزيتونة الدولية – مجلة علمية محكمة تصدر عن جامعة الزيتونة الدولية
https://journal.ziu-university.net
30/11/2022
العدد الثالث: ص.ص 249-262 ISSN: XXXXXXX Issue: N3
Al-Zaytoonah University International Journal for Scientific Publishing

أ- معيار المحاسبة الدولي 11"عقود التشييد".

ب- معيار المحاسبة الدولي 18"الإيراد".

ج- تفسير لجنة تفسيرات المعايير الدولية للتقرير المالي"IFRIC" 13 "" برامج ولاء العميل".

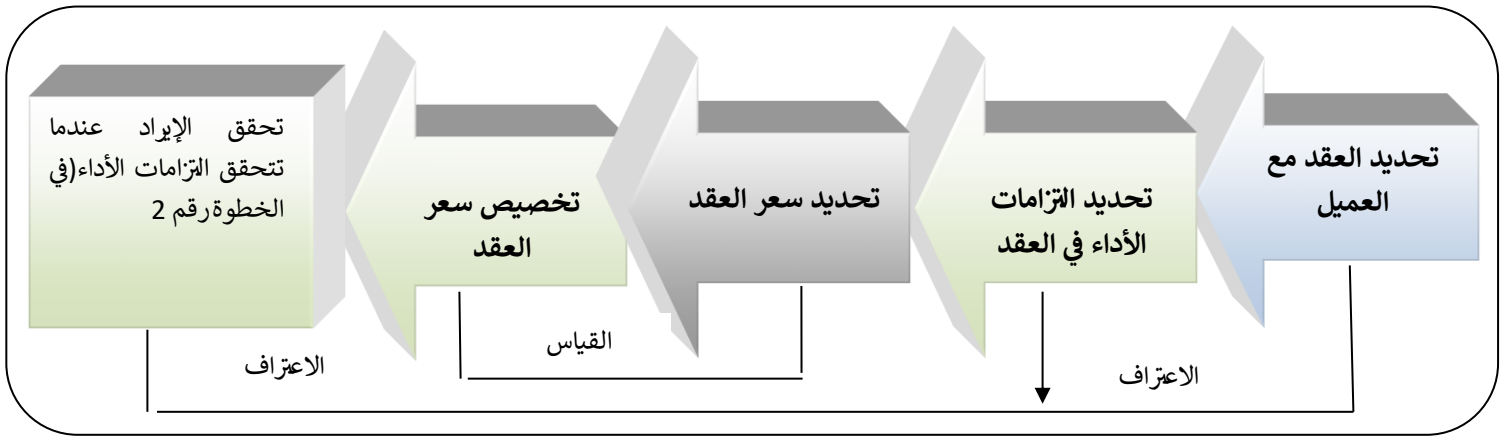
د- تفسير لجنة تفسيرات المعايير الدولية للتقرير المالي"IFRIC" 15 "" اتفاقيات تشييد العقار".

هـ- تفسير لجنة تفسيرات المعايير الدولية للتقرير المالي"IFRIC" 18 "" تحويلات الأصول من العملاء".

و- تفسير لجنة التفسيرات الدولية السابقة"SIC" 31 "" الإيراد – معاملات مقايضة تنطوي على خدمات إعلان"

يقوم معيار التقرير المالي الدولي رقم 15 على تبني مدخل يسمى مدخل الخطوات الخمس (Five Steps Approach) وتم تحديد هذه الخطوات بالاستناد إلى تجربة FASB والشكل رقم (1) يوضح هذا المدخل والذي ساهم في تقليل فجوة الخلاف بين FASBوIASB فيما يتعلق بقضية الاعتراف بإيرادات العقود مع العملاء.

شكل رقم (1)



المصدر: إعداد الباحثان بتصرف بالاعتماد على IFRS 15

مدخل الخطوات الخمس للاعتراف بإيرادات العقود مع العملاء

وفيما يلي تفصيل لمكونات الشكل:

1- تحديد العقد مع العميل: العقد هو اتفاق بين طرفين أو أكثر يخلق حقوقا قابلة للتنفيذ والالتزامات .تطبق متطلبات المعيار الدولي للتقارير المالية رقم 15 على كل عقد تم الاتفاق عليه مع العملاء .ويتطلب المعيار الدولي للتقارير المالية رقم 15 من المنشأة الجمع بين العقود والحساب بالنسبة لهم كعقد واحد .كما يقدم المعيار الدولي للتقارير المالية 15 متطلبات لتعديلات العقود

مجلة جامعة الزيتونة الدولية – مجلة علمية محكمة تصدر عن جامعة الزيتونة الدولية
https://journal.ziu-university.net
30/11/2022
العدد الثالث: ص.ص 249-262 ISSN: XXXXXXX Issue: N3
Al-Zaytoonah University International Journal for Scientific Publishing

2- تحديد التزامات العقد: يتضمن العقد الوعود بنقل البضائع أو الخدمات إلى العميل .إذا كانت تلك السلع أو الخدمات متميزة، والوعود هي الأداء ويتم احتسابها بشكل منفصل. ووعود الكيان بتحويل السلعة أو الخدمة إلى العميل يمكن تعريفها بشكل منفصل عن الوعود الأخرى الواردة في العقد.

3- تحديد سعر العقد: سعر الصفقة هو المبلغ المعتبر في العقد الذي تتوقع المنشأة أن يكون مستحقا مقابل نقل السلع أو الخدمات التي وعد بها العملاء .ويمكن أن يكون سعر الصفقة مبلغا ثابتا من، ولكنه قد يشمل في بعض الأحيان النظر للمتغيرات أو الأخذ بعين الاعتبار أنه قد يكون في شكل غير النقدية، و يتم تعديل سعر الصفقة أيضا لتأثرها بالقيمة الزمنية للنقود إذا كان العقد يتضمن عنصرا تمويليا هاما والأخذ في الاعتبار أي مبالغ تدفع للعميل، وإذا كان المقابل متغيرا، تقوم المنشأة بتقدير مبلغ المقابل الذي تستحقه مقابل السلع أو الخدمات التي تم وعد العملاء بها و يتم إدراج المبلغ المقدر للمقابل المتغير في سعر المعاملة فقط إلى الحد الذي يكون فيه احتمال كبير لحدوثه.

4- تخصيص سعر العقد على التزامات الأداء: تقوم المنشأة عادة بتخصيص سعر المعاملة لكل التزام أداء على أساس أسعار البيع القائمة بأساس نسبي لكل سلعة أو خدمة متميزة تم وعد العميل بها في العقد .فإذا كان سعر البيع المستقل غير قابل للملاحظة، تقوم المنشأة بتقدير ذلك، وفي بعض الأحيان يشمل سعر الصفقة خصم من المبلغ الذي يتعلق كليا بجزء من العقد ويتم تحديد المتطلبات عندما تقوم المنشأة بتخصيص الخصم لواحد أو أكثر من التزامات الأداء (السلع أو الخدمات المميزة). وتمّ توضيح ذلك بمعطيات الحالة التوضيحية في الفقرة 3-1.

5- الاعتراف بالإيرادات: عندما تستوفي المنشأة التزام الأداء يتم الاعتراف من قبل المنشأة بالإيرادات أي عند (أو على أساسها) الوفاء بالتزام الأداء عن طريق نقل السلع أو الخدمات التي وعدت بها العميل، أي عندما تكون للعميل سيطرة على السلعة أو الخدمة .إن مبلغ الإيرادات المعترف به هو المبلغ المخصص للالتزام بالأداء. ويمكن الوفاء بالالتزام في وقت معين (عادة عند الوعد بنقل البضائع إلى العملاء) أو مع مرور الوقت (عادة عند الوعد بنقل الخدمات إلى العملاء وعند الوفاء بالتزامات الأداء مع مرور الوقت، تعترف المنشأة بالإيرادات بمرور الوقت عن طريق اختيار طريقة مناسبة لقياس التقدم الذي تحرزه المنشأة، وتم إيضاح ذلك في الفقرة 3-2.

نطاق تطبيق معيار التقرير المالي الدولي رقم 15:

يجب على المنشأة تطبيق هذه المواصفة على جميع العقود مع العملاء، باستثناء التالية (IFRS, 15):

أ- عقود الإيجار ضمن نطاق المعيار الدولي للتقارير المالية 16 عقود الإيجار.

ب-عقود التأمين ضمن نطاق المعيار الدولي للتقارير المالية رقم (4) عقود التأمين.

مجلة جامعة الزيتونة الدولية – مجلة علمية محكمة تصدر عن جامعة الزيتونة الدولية
https://journal.ziu-university.net
30/11/2022
العدد الثالث: ص.ص 249-262 ISSN: XXXXXXX Issue: N3
Al-Zaytoonah University International Journal for Scientific Publishing

ج-الأدوات المالية والحقوق أو الالتزامات التعاقدية الأخرى ضمن نطاق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم 9 الأدوات المالية، المعيار الدولي للتقارير المالية رقم 10 البيانات المالية الموحدة، المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم 11 الترتيبات المشتركة، معيار المحاسبة الدولي رقم 27 البيانات المالية المنفصلة ومعيار المحاسبة الدولي رقم 28: الاستثمارات في الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة .

د-التبادلات غير النقدية بين الكيانات في نفس خط العمل وتسهيل المبيعات للعملاء أو العملاء المحتملين. على سبيل المثال، هذا ولا ينطبق المعيار على عقد بين شركتين نفطيتين توافق على تبادل النفط لتلبية الطلب من عملائها في مواقع محددة مختلفة في الوقت المناسب.

3-3 دور IFRS 15 في تحسينات قضية الاعتراف والقياس بالإيراد:

يتمثل الفرق الرئيسي بين IFRS15 وIAS 18 أنه على الرغم من أن المعيار الدولي للتقارير المالية 15 يقدم نموذجا موحدا من خمس خطوات للتعرف على جميع أنواع الإيرادات المحققة من عقود العملاء، يأخذ المعيار المحاسبي الدولي رقم 18 في الاعتبار معايير الاعتراف المختلفة لنوع مختلف من الإيرادات المستلمة. واعتبارا من يناير 2018، تمّ استبدال معيار المحاسبة الدولي 18 بالمعيار الدولي للتقارير المالية 15. ينص IAS 18 على أنّ معايير الاعتراف تعتمد على كل نوع من الإيرادات، أما IFRS 15 يقرر الاعتراف بالإيرادات عما إذا كانت مستلمة من السلع أو العقد وأداء الالتزام. وهو بذلك ساهم في تحسين عملية الاعتراف والقياس.

قياس التقدم في الوفاء بالتزامات العقد:

تشمل الأساليب المناسبة لقياس التقدم أساليب المخرجات والمدخلات وقدم IFRS15 في الفقرات-B14 B19توجيهات بشأن استخدام طرائق المخرجات والمدخلات لقياس تقدم الكيان نحو الوفاء التام بالتزام الأداء .ولتحديد الطريقة المناسبة لقياس التقدم، يجب على الكيان أن يضع في الاعتبار طبيعة السلعة أو الخدمة التي وعدت العميل بتحويلها إليه.

أ- أسلوب المخرجات:

تثبت طريقة المخرجات الإيراد على أساس القياسات المباشرة لقيمة السلع أو الخدمات، المحولة حتى تاريخه، للعميل، منسوبة إلى السلع أو الخدمات المتبقية المتعهد بها بموجب العقد. وتتضمن طريقة المخرجات طرقا مثل استقصاء الأداء المكتمل حتى تاريخه وتقويمات النتائج التي تم تحقيقها، والمعلم المحدد الذي تم الوصول إليه، والوقت المنتهي والوحدات المنتجة أو المسلمة. وعندما تقوم المنشأة بتقويم ما إذا كانت ستطبق طريقة المخرجات لقياس تقدمها فيجب على المنشأة أن تأخذ في الحسبان ما إذا كانت طريقة المخرجات التي تم اختيارها تبين بصدق أداء المنشأة نحو

مجلة جامعة الزيتونة الدولية – مجلة علمية محكمة تصدر عن جامعة الزيتونة الدولية
https://journal.ziu-university.net
30/11/2022
العدد الثالث: ص.ص 249-262 ISSN: XXXXXXX Issue: N3
Al-Zaytoonah University International Journal for Scientific Publishing

الوفاء الكامل بالالتزام بالأداء. ولا تقدم طريقة المخرجات بيانا صادقا لأداء المنشأة إذا أخفق المخرج الذي يتم اختياره في قياس بعض من السلع أو الخدمات التي تم تحويل السيطرة عليها إلى العميل. على سبيل المثال فإن طرق المخرجات التي تستند إلى الوحدات المنتجة أو المسلمة لا تبين بصدق أداء المنشأة في الوفاء بالتزام الأداء إذا كان أداء المنشأة، في نهاية فترة التقرير، قد أنتج عملا قيد التنفيذ أو سلعا تامة الصنع يسيطر عليها العميل لم يتم تضمينها في قياس المخرج.

ب-طريقة المدخلات: ثبت طرق المدخلات الإيراد على أساس جهود المنشأة أو مدخلاتها للوفاء بالتزام أداء (على سبيل المثال، الموارد المستخدمة أو ساعات العمل المنصرفة أو التكلفة المتكبدة أو الوقت المنصرف أو ساعات استخدام الآلات) منسوبة إلى مجموع المدخلات المتوقعة للوفاء بالتزام الأداء ذلك. وإذا كانت جهود المنشأة أو مدخلاتها قد تم صرفها بانتظام طوال فترة الأداء فقد يكون من المناسب للمنشأة أن تثبت الإيراد على أساس قسط ثابت.

4- النتائج والتوصيات:

4-1 النتائج:

1- يوفر IFRS 15 إرشادات واضحة ومحددة لقياس تقدم المنشأة في الوفاء بالتزامات العقد. وهو بذلك يوفر إطار أكثر قوة لمعالجة قضايا الإيرادات.

2- يساهم IFRS 15 في تحسين الاعتراف والقياس للإيرادات الخاصة بالعقود. وذلك من خلال تحسين قابلية المقارنة لممارسات الاعتراف بالإيرادات في الكيانات، والصناعات، وأسواق رأس المال.

3- الإيرادات تعتبر رقم مهم لمستخدمي البيانات المالية في تقييم الأداء المالي للمنشأة وموقعها .ومع ذلك، فإن متطلبات الاعتراف بالإيرادات في المعايير الدولية للتقارير المالية تختلف عن تلك المبادئ المحاسبة المقبولة عموما الموجودة في الولايات المتحدة وأن مجموعتي المتطلبات بحاجة إلى تحسين .فمتطلبات الاعتراف في المعايير الدولية للتقارير المالية السابقة قدمت توجيهات محدودة، ويمكن القول إن المعياران الرئيسيان لإثبات الإيرادات وهما معيار المحاسبة الدولي 18 ومعيار المحاسبة الدولي 11 من الصعب تطبيقها على المعاملات المعقدة .بالإضافة إلى ذلك، فإن معيار المحاسبة الدولي رقم 18 قدم إرشادات محددة حول العديد من موضوعات الإيرادات الهامة مثل المحاسبة عن الترتيبات متعددة العناصر .وعلى النقيض من ذلك، تضمنت مبادئ المحاسبة المقبولة عموما في الولايات المتحدة مفاهيم وإرشادات واسعة عن الاعتراف عن الإيرادات.

4- إن معيار التقرير المالي الدولي رقم (15) هو نتاج لعمل مشترك بين IASB وFASB وهو دلالة على أنه يغطي كافة نواحي القصور التي كانت سائدة في المعيارين الدوليين رقم IAS11 وIAS18.

مجلة جامعة الزيتونة الدولية – مجلة علمية محكمة تصدر عن جامعة الزيتونة الدولية
https://journal.ziu-university.net
30/11/2022
العدد الثالث: ص.ص 249-262 ISSN: XXXXXXX Issue: N3
Al-Zaytoonah University International Journal for Scientific Publishing

5-إن الاتحاد والعمل المشترك بين IASB وFASB ساهم في إزالة التناقضات التي كانت سائدة سابقاً بين IAS13 وIAS18 من جانب وبين GAAP فيما يتعلق بمتطلبات الاعتراف بالإيرادات.

6-عملية الاعتراف بالإيرادات تبدأ من تحديد العقد مع العميل، أما عملية القياس فهي تشمل ثلاثة مراحل تبدأ من تحديد التزامات الأداء وتحديد السعر وتخصيص السعر والخصم على التزامات الوفاء، ويتحقق الإيراد عند الوفاء بالتزامات العقد.

4-2 التوصيات:

1- ضرورة تبني المعيار الدولي للتقرير المالي رقم 15 كأداة للاعتراف بالإيرادات.

2- وتحديد الطريقة المناسبة للمنشأة لقياس أداء الالتزام بالعقد على ضوء الاعتبارات التي حددها IFRS15.

3- تدريب المحاسبين على تطبيق المعايير الدولية للتقارير المالية.

مجلة جامعة الزيتونة الدولية – مجلة علمية محكمة تصدر عن جامعة الزيتونة الدولية
https://journal.ziu-university.net
30/11/2022
العدد الثالث: ص.ص 249-262 ISSN: XXXXXXX Issue: N3
Al-Zaytoonah University International Journal for Scientific Publishing

المراجع:

باللغة العربية:

- الأحمد، يوسف العبد الله (2016)، إمكانية تطبيق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم 15 في الشركات– دراسة حالة، مجلة بحوث جامعة حلب، سلسلة العلوم الاقتصادية، العدد 24
- الخريسات، براءة شاهين (2017)، أثر التحول لتطبيق IFRS15 على الاعتراف بالإيراد من العقود مع العملاء– دراسة حالة شركة الاتصالات الأردنية –، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الشرق الأوسط، الأردن.
- الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين (2016) المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، مترجم للعربية.
- عبد الوهاب، علاء الدين (2020)، الاعتراف بالإيرادات وفق معيار الإبلاغ المالي (15) وعلاقته بالقيمة السوقية للسهم– دراسة ميدانية لعينة من الشركات الكويتية–، مجلة الإدارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية، العدد 125

باللغة الأجنبية:

- FASB (2016), ASC 606 Accounting Standards Codification, Revenue from Contracts with Customers, Issued by Financial Accounting Standards Board
- FASB (1985), Statement of Financial Accounting Concepts, Elements of Financial Statements. Issued by Financial Accounting Standards Board
- Wiley (2016), Interpretation Application of and International Financial Reporting Standards, John Wiley & Sons, Inc.
- IASB (2014), IFRS15 Revenue from contracts with customers, IFRS Foundation publication department, UK
- Wiley (2017), Interpretation and Application of Generally Accepted Accounting Principles, John Wiley & Sons, Inc.
- IASB (2016), IFRS standards, red book, part (1)
- HM Treasury (2017), IFRS 15 Revenue from contracts with customers: Application guidance, UK
- IASB (2008), IFRIC interpretation15 Agreements for the Construction of Real Estate, published by IFRIC Foundation.
- IASB (2007) IFRIC Interpretation 13 Customer Loyalty Programmed, published by IFRIC Foundation.
- PWC (2017) Price water House Coopers, IAS18, IAS11, Revenue and Construction contract.
- ICAEW (2008) The Institute of Chartered Accountants in England and Wales, International Financial Reporting Standards.