

محاسبة الإيرادات من العقود مع العملاء وفق المعايير الدولية للتقارير المالية

اعتبارات تفشي جائحة كوفيد-19

## Accounting for revenue from contracts with customers in accordance to International Financial Reporting Standards Covid – 19 pandemic considerations

كمال بن يخلف
k.benyakhlef@univ-boumerdes.dz
جامعة أمحمد بوقرة-بومرداس(الجزائر)

تاريخ النشر: 2021/06/30

تاريخ القبول: 2021/05/30

تاريخ التقديم: 2021/04/30

### الملخص :

تهدف هذه الدراسة إلى إبراز المبادئ العامة للمعايير الدولية للتقارير المالية المتعلقة بمحاسبة الإيرادات من العقود مع العملاء والتي يجب مراعاتها من قبل معدي القوائم المالية في ظل ظروف عدم التأكد المرتبطة بالطبيعة غير المسبوقة لتفشي جائحة كوفيد-19، حيث تم التوصل إلى مجموعة من النتائج من أهمها، أن المنشآت قد تواجهها تحديات كبيرة تتعلق باختيار الافتراضات المناسبة ووضع تقديرات موثوقة، لذلك لا بد من بذل العناية المهنية اللازمة بشأن التعامل مع حالة عدم التأكد للإفصاح عن الاجتهادات والتغييرات في الاجتهادات والتقديرات التي لها تأثير على تحديد مبلغ وتوقيت الإيرادات من العقود مع العملاء.

### الكلمات المفتاحية :

محاسبة الإيرادات، المعيار الدولي للتقرير المالي 15، كوفيد-19، ظروف عدم التأكد.

رموز JEL: D80 ,I11 ,M40 ,M41 ,M42 .

### Abstract:

This study aims to highlight the general International Financial Reporting Standard principles to revenue recognition for contracts with customers, that need to be considered by financial statements preparers in light of the unprecedented conditions of uncertainty associated with the pandemic of Covid-19.

Some results have been achieved, the most important one is that companies may face significant challenges in selecting appropriate assumptions and developing reliable estimates. Thus, care should be taken when dealing with uncertainty to disclose judgements and changes in laws and estimates that affect the determination of the amount and timing of revenue from customer contracts.

**Key words :** Accounting for revenue, IFRS 15, Covid – 19 pandemic, under uncertainty

**Code JEL:**D80 ,I11 ,M40 ,M41 ,M42 .

تمهيد:

يواجه العالم حالياً تطورات متسارعة تتعلق بتفشي جائحة كوفيد-19 المستجد (كورونا)، واتخذت دول العالم مجتمعة عدة اجراءات احترازية ووقائية للحد من انتشارها والتخفيف من أثارها، مما فرض على معظم المنشآت والمشاريع والاستثمارات التوقف عن العمل، أو على الأقل مواصلة العمل بالحد الأدنى من قدراتها، ويبدو أن الركود الحالي سيستمر لعدة أشهر مقبلة، مما يعني أن تلك المنشآت ستواجه صعوبات مالية كبرى يوماً بعد يوم.

ومع استمرار انتشار الجائحة من حيث الحجم والمدة، أصبحت المنشآت تواجه ظروفًا غالبًا ما ترتبط بالتباطؤ الاقتصادي العام. وهذا يشمل، على سبيل المثال لا الحصر، تقلبات السوق المالية وتآكلها، وتدهور الائتمان، ونقص السيولة، وزيادة البطالة، وزيادة مستويات المخزون، وانخفاض الإنتاج بسبب انخفاض الطلب، وتسريح العمال ومنح العطل، وأنشطة إعادة الهيكلة الأخرى. يمكن أن يؤدي استمرار هذه الظروف إلى حدوث تأثيرات كبرى على العقود والاتفاقات المبرمة والموقعة بين أفراد وشركات ودول.

كما أن الصعوبات الاقتصادية التي تواجهها المنشآت والنتيجة عن جهود الحد من تفشي جائحة كوفيد-19 لها تداعيات محاسبية، حيث أصبحت العديد من القضايا على رأسها محاسبة الإيرادات من العقود مع العملاء الشغل الشاغل للمنشآت، نتيجة ظروف عدم التأكد المرتبط بالطبيعة غير المسبوقة لهذه الجائحة. ومن المحتمل أيضاً أن تواجه المنشآت تحديات تتعلق باختيار الافتراضات المناسبة ووضع تقديرات موثوقة، حيث قد تتضمن الأحكام والافتراضات ذات الصلة بانتشار فيروس كوفيد-19 ما يلي:

- توافر الدعم من خلال تدابير الدعم الحكومية التي تم الإعلان عنها، ومدته؛
- توافر مصادر النقد، وامتثال المنشأة والعملاء لبنود العقود؛
- مدة تدابير التباعد الاجتماعي وأثاره المحتملة.

إن المعايير الدولية للتقارير المالية قد وضعت مبادئ عامة للتعامل مع حالات عدم التأكد، حيث ينص المعيار الدولي للتقارير المالية 15 "الإيرادات من العقود مع العملاء" أن الهدف من المعيار وضع المبادئ التي يجب على المنشأة أن تطبقها لتقديم معلومات مفيدة إلى مستخدمي القوائم المالي عن طبيعة ومبلغ وتوقيت وعدم تأكد الإيراد والتدفقات النقدية الناشئة عن عقد مع عميل"

من خلال ما سبق يمكن طرح الإشكالية التالية:

ما هي متطلبات معايير المحاسبة الدولية الواجب تطبيقها عند المحاسبة عن الإيرادات من العقود مع

العملاء في ظل ظروف عدم التأكد المصاحبة لتفشي جائحة كوفيد-19؟

وللإجابة على هذا السؤال استوجب الأمر تقسيمه إلى الأسئلة الفرعية التالية:

1. ما هي مبادئ المعيار IFRS 15 التي يجب على المنشأة أن تطبقها لتقديم معلومات مفيدة عن طبيعة ومبلغ وتوقيت وعدم تأكد الإيراد والتدفقات النقدية الناشئة عن العقود مع العملاء؟
2. ماهي الاعتبارات المحاسبية التي يجب الأخذ بها عند المحاسبة عن الإيرادات من العقود مع العملاء في ظل ظروف عدم التأكد المصاحبة لتفشي جائحة كوفيد-19؟
3. هل يساهم المعيار IFRS 15 في تقديم الإفصاحات اللازمة عن الإيرادات من العقود مع العملاء في ظل ظروف عدم التأكد المصاحبة لانتشار جائحة كوفيد-19؟

## 2. فرضيات الدراسة:

بناءً على أسئلة الدراسة يمكن صياغة الفرضيات التالية للدراسة

1. يعتمد المعيار IFRS 15 على إرشادات عامة وموحدة للاعتراف والإفصاح عن جميع أنواع الإيرادات المكتسبة من عقود العملاء؛
2. في ظروف عدم التأكد المصاحبة لانتشار جائحة كوفيد-19 يتعين على المنشآت القيام بعدد من الاجتهادات في ظل المبادئ التي تعرضها المعايير الدولية للتقارير المالية لا سيما ما يتعلق منها بالخسائر الائتمانية المتوقعة ومخصصات العقود المتوقع خسارتها؛
3. يوفر المعيار IFRS 15 معلومات مفيدة لمستخدمي القوائم المالية في تقديم الإفصاحات اللازمة بشأن التأثيرات المتوقعة لكوفيد-19 على الإيرادات من العقود مع العملاء .

## 3. أهداف الدراسة:

تتمثل أهداف الدراسة فيما يلي:

1. إبراز متطلبات المحاسبة عن الإيرادات من العقود مع العملاء التي يتضمنها المعيار IFRS 15؛
2. إبراز المتطلبات المحاسبية المتعلقة بالمحاسبة عن الإيرادات من العقود مع العملاء والتي يجب التقيد بها من قبل معدي القوائم المالية في ظل ظروف عدم التأكد المصاحبة لتفشي جائحة كوفيد-19.

## 4. منهج الدراسة:

لتحقيق أهداف الدراسة وتحليل مشكلة البحث، اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي، والمنهج الاستقرائي الاستنباطي في تحليل مشكلة الدراسة والتوصل للنتائج والتوصيات.

## 5. أهمية الدراسة

ترجع أهمية هذه الدراسة إلى عدة جوانب أهمها ما يلي:

1. يمثل الإيراد أحد العناصر الهامة والرئيسية في القوائم المالية الذي يهتم به مستخدمي المعلومات المالية في تقييم أداء المنشأة ومكاسبها ومركزها المالي، فإثبات الإيراد يؤثر على صافي الدخل، كما يؤثر أيضاً على الأصول والعديد من المؤشرات والنسب المالية عند إجراء التحليل المالي للقوائم المالية.

2. يمثل تفشي جائحة كوفيد-19 موضوع الساعة، ومعالمها وآثارها مازالت غير واضحة، وزمن الانتهاء منها غير معلوم وغير محدد.

3. الاهتمام المتزايد لمكاتب المحاسبة والتدقيق العالمية - Ernest & Young (EY), KPMG, Deloitte, SAICA - في إصدارتها الأخيرة بالآثار المحاسبية المحتملة لوباء فيروس كورونا على التقارير المالية..

#### 6. حدود الدراسة

يمثل عام 2020 العام الثالث فقط الذي اضطرت فيه المنشآت إلى الإبلاغ عن إيراداتها بموجب المعيار IFRS 15، كما أن الأخير مفصل للغاية وله العديد من الجوانب التي يجب أن تأخذ بها الجهات المعدة للتقارير المالية، وعليه فإنه من خلال هذه الدراسة ستهتم بالاعتبارات الأساسية فقط التي يجب تطبيقها عند المحاسبة عن الإيرادات في ظل ظروف عدم التأكد الناجمة عن تفشي جائحة كوفيد-19.

#### أولاً: متطلبات المعيار الدولي للتقارير المالية 15 "الإيرادات من العقود مع العملاء"

ويهدف المعيار الدولي للتقارير المالية 15 "الإيرادات من العقود مع العملاء" إلى وضع المبادئ التي يجب على المنشأة أن تطبقها للتقرير عن المعلومات المفيدة لمستخدمي القوائم المالية حول طبيعة وقيمة وتوقيت وعدم تأكد الإيراد، والتدفقات النقدية الناتجة من العقود مع العملاء.

#### 1. متطلبات القياس والاعتراف بالإيراد

عرف المعيار الدولي للتقارير المالية 15 الإيراد بأنه "الدخل الناشئ في دورة الأنشطة العادية للمنشأة"، وأن الدخل هو "الزيادات في المنافع الاقتصادية خلال الفترة المحاسبية في شكل تدفقات داخلية أو تحسينات للأصول أو انخفاض في الالتزامات ينتج عنها زيادة في حقوق الملكية بخلاف تلك المتعلقة بالمساهمات من المشاركين في حقوق الملكية". (IASB, IFRS 15, P20)

يتمثل المبدأ الأساسي للمعيار الدولي للتقارير المالية 15 في أنه يجب على المنشأة أن تثبت الإيراد ليصف تحويل السلع أو الخدمات المتعهد بها إلى العملاء بمبلغ يعكس العوض الذي تتوقع المنشأة أن يكون لها حق فيه في مقابل تلك السلع أو الخدمات، ولتحقيق المبدأ الأساسي للمعيار، يجب على المنشآت إتباع نموذج يتكون من خمسة خطوات أساسية يمكن توضيحها من خلال الشكل التالي:

#### الشكل رقم (01): نموذج إثبات الإيراد



Source: Deloitte, «implementing ifrs 15 revenue from Contracts with Customers : A practical Guide to Implementation Issues for the Industrial Products and services Sector », Deloitte Touché Tohmatsu Limited, 2015, P 04.

## 1.1. تحديد العقد

العقد هو "اتفاقية بين طرفين أو أكثر تنشئ حقوقاً والتزامات واجبة النفاذ" (IASB, IFRS 15, P10)، ويمكن أن تكون العقود خطية، أو شفوية أو تُفهم ضمناً من ممارسات الأعمال المعتادة للمنشأة، للمحاسبة على العقود مع العملاء ضمن نطاق المعيار الدولي للتقارير المالية 15 ضوابط يجب الوفاء بها، تتمثل فيما يلي: (IASB, IFRS 15, P09)

- (أ) أطراف العقد قد اتفقت على العقد وأن تكون ملتزمة بأداء التزاماتها؛
- (ب) بإمكان المنشأة تحديد حقوق كل طرف فيما يتعلق بالسلع أو الخدمات التي سيتم تحويلها؛
- (ج) بإمكان المنشأة تحديد شروط السداد مقابل السلع أو الخدمات التي سيتم تحويلها؛
- (د) للعقد مضمون تجاري؛
- (هـ) من الممكن حصول المنشأة على العوض الذي سيكون لها حق فيه مقابل السلع أو الخدمات التي سيتم تحويلها إلى العميل.

إذا استوفى عقد مع عميل جميع الضوابط الواردة أعلاه عند نشأة العقد، فلا يجوز للمنشأة أن تعيد تقويم تلك الضوابط ما لم تكن هناك إشارة إلى تغير مهم في الحقائق والظروف، أما في حالة عدم استيفاء عقد عميل الضوابط السابقة، وتحصلت المنشأة على العوض من العميل، فإنه يجب على المنشأة أن تثبت العوض المستلم على أنه إيراد فقط عندما تحدث إحدى الأمور التالية: (Deloitte, 2020, P15)

- (أ) استيفاء جميع الضوابط؛

- (ب) لم تعد على المنشأة التزامات متبقية بتحويل السلع أو الخدمات إلى العميل، وجميع، أو ما يقارب جميع، العوض المتعهد به من قبل العميل قد تم استلامه، وغير قابلة للرد؛
- (ج) تم إنهاء العقد، والعوض المستلم من العميل غير قابل للرد.

## 2.1. تحديد التزامات الأداء

التزام الأداء هو "تعهد المنشأة في عقد مع العميل بتحويل إلى العميل سلعة أو خدمة (أو رزمة من السلع أو الخدمات) من الممكن تمييزها بذاتها، أو سلسلة من سلع أو خدمات من الممكن تمييزها بذاتها ومتماثلة بشكل كبير ولها نفس نمط التحويل إلى العميل". (IASB, IFRS 15, P20)

تعد السلعة أو الخدمة المتعهد بها إلى العميل أنها من الممكن تمييزها بذاتها إذا تم استيفاء الضابطين التاليين: (IASB, IFRS 15, P12)

- (أ) العميل يستطيع الانتفاع من السلعة أو الخدمة إما في حد ذاتها أو إلى جانب موارد أخرى متاحة فوراً للعميل؛
- (ب) تعهد المنشأة بتحويل السلعة أو الخدمة إلى العميل يمكن تحديده بشكل منفصل عن التعهدات الأخرى في العقد.

## 3.1. تحديد سعر المعاملة

سعر المعاملة هو "مبلغ العوض الذي تتوقع المنشأة أن يكون لها حق فيه مقابل تحويل السلع أو الخدمات المتعهد بها إلى عميل، وقد يتضمن العوض المتعهد به في عقد مع عميل مبالغ ثابتة أو مبالغ متغيرة أو كليهما" (IASB, IFRS 15, P47) ويتأثر تقدير سعر المعاملة بطبيعة وتوقيت قيمة المقابل الذي تتوقع المنشأة الحصول عليه من العميل.

وقد يتأثر سعر المعاملة ويصبح معقدا عندما يكون هناك بعض الحالات التي تتعلق بالعوض المتغير وتأثير القيمة الزمنية للنقود والمقابل غير النقدي وأثر أي مبلغ مدفوع أو مستحق الدفع للعميل، ويمكن توضيح ذلك على النحو التالي:

1.3.1 العوض المتغير: يمكن أن يتغير مبلغ العوض بسبب وجود الحسومات، أو التخفيضات، أو رد المبالغ، والاستحقاقات للشراء المستقبلي، أو الامتيازات السعرية، أو المكافآت التحفيزية، أو الغرامات، أو البنود الأخرى المشابهة، ويمكن أن يتغير العوض المتعهد به - أيضاً - إذا كان حق المنشأة في العوض يتوقف على وقوع أو عدم وقوع حدث مستقبلي.

ووفقا IFRS 15 يجب على المنشأة تقدير المبالغ المتغيرة وإدراجها في سعر المعاملة باستخدام الطريقة التي تتنبأ بشكل أفضل بالمقابل الذي تستحقه المنشأة، كما يجب أيضا تطبيق الطريقة المختارة بشكل ثابت طوال فترة العقد وتحديث سعر المعاملة المقدر في نهاية كل فترة بالإضافة إلى تطبيق الطريقة المختارة بشكل متسق على أنواع مماثلة من العقود.

2.3.1 عنصر التمويل المهم: بالنسبة للعقود الخاصة التي تتطلب معاملات معينة لا يتطابق استلام العوض مع توقيت نقل السلع أو تقديم الخدمات، وفي هذه الحالة يتوجب على المنشأة النظر في آثار القيمة الزمنية للنقود على إجمالي سعر المعاملة، ولتقدير ما إذا كان العقد يتضمن مكون تمويلي وما إذا كان هذا المكون هام للعقد عندما تكون الفترة بين دفع العميل ونقل السيطرة على السلع والخدمات أكبر من سنة، فإنه على المنشأة أن تأخذ في الحسبان جميع الحقائق والظروف ذات العلاقة بما في ذلك: (IASB, IFRS 15, P17)

- (أ) الفرق بين مبلغ المقابل المتفق عليه وسعر البيع النقدي للسلع والخدمات المتفق عليها؛  
(ب) التأثير المشترك لكل مما يلي:

- طول الفترة المتوقعة بين قيام المنشأة بتحويل السلع أو الخدمات المتفق عليها ودفع العميل لتلك السلع أو الخدمات؛

- معدلات الفائدة السائدة في السوق ذات الصلة.

3.3.1 المقابل غير النقدي: لتحديد سعر المعاملة الذي يتعهد بموجبه العميل بتسديد المقابل في شكل آخر بخلاف النقدية - مثلاً إصدار أسهم - يتوجب على المنشأة قياس المقابل غير النقدي بالقيمة العادلة، وفي حالة عدم إمكانية تحديد القيمة العادلة للسلع أو الخدمات بطريقة موثوق بها، فإنه يتوجب عليها قياس

المقابل بصورة غير مباشرة على أساس سعر البيع المستقل للسلع والخدمات التي تتنازل عليها للعميل مع الأخذ بعين الاعتبار التعديل اللازم. (IASB, IFRS 15, P18)

أما في حالة مساهمة العميل بسلع أو خدمات – مثلاً إبرام العميل لعقد بناء يساهم فيه بالمواد أو معدات أو العمل – لتسهيل وفاء المنشأة بالتزاماتها، فإنه يتوجب على المنشأة بعد سيطرتها على السلع أو الخدمات المساهم بها، أن تقوم بتقييمها كمقابل غير نقدي مستلم من العميل. (IASB, IFRS 15, P18)

4.3.1 المقابل المستحق الدفع للعميل: يتضمن العوض الواجب الدفع للعميل المبالغ النقدية التي تسدها المنشأة أو تتوقع أن تسدها للعميل، أو إلى أطراف أخرى التي تشتري سلع أو خدمات منشأة من العميل، ويتضمن أيضاً العوض الواجب السداد للعميل استحقاقات الشراء المستقبلية أو البنود الأخرى التي يمكن استخدامها مقابل المبالغ المستحقة للمنشأة أو أطراف أخرى تشتري سلع أو خدمات المنشأة من العميل. ويجب على المنشأة أن تحاسب عن العوض الواجب السداد إلى العميل على أنه تخفيض من سعر المعاملة.

4.1. تخصيص سعر المعاملة على التزامات الأداء

إذا تضمن العقد التزامات أداء متعددة فإنه يجب على المنشأة توزيع سعر المعاملة الإجمالي على تلك الالتزامات بشكل تناسبي على أساس أسعار البيع المستقلة لكل بند من بنود الالتزامات الواردة بالعقد، وإذا كانت تلك الأسعار غير معروفة ومحددة بشكل واضح فيجب على المنشأة تقديره، وذلك باستخدام أحد – ولا تقتصر على - الطرق التالية: (علي محمود مصطفى خليل ومنى مغربي محمد إبراهيم، 2019، ص 23)

(أ) طريقة التقويم المعدل للسوق؛

(ب) طريقة التكاليف المتوقعة زائدا الهامش؛

(ج) طريقة القيمة المتبقية.

5.1. إثبات الإيراد عند وفاء المنشأة بالتزامات الأداء

يتم إثبات الإيراد عندما تفي المنشأة بالتزام أداء عن طريق تحويل سلعة أو خدمة متعهد بها إلى عميل، بمعنى أنه يتم إثبات الإيراد عندما تنتقل السيطرة إلى العميل، وتنتقل السيطرة إلى العميل إما تدريجياً على مدى فترة من الزمن أو كاملاً عند نقطة الزمنية معينة.

1.5.1 طريقة إثبات الإيراد تدريجياً على مدى زمني: يشير إثبات الإيراد على مدى فترة من الزمن إلى أن الوفاء بالتزام الأداء يتم على لحظات متكررة من الزمن أو على مدى فترة من الزمن، أي أن تسليم السلعة أو إتمام الخدمة تتم على مراحل للوفاء بالتزام الأداء الواحد.

2.5.1 طريقة إثبات الإيراد كاملاً عند نقطة من الزمن: إذا لم تقم المنشأة بإثبات الإيراد على مدى زمني لأن أداء المنشأة لا يعتمد على مرور الزمن، عندها يتم إثبات الإيراد عند نقطة زمنية معينة.

## 2. متطلبات العرض والإفصاح عن الإيرادات من العقود مع العملاء

أقر IFRS 15 العديد من المصطلحات التي تخص عرض الإيرادات من العقود مع العملاء في التقارير المالية، بالإضافة إلى العديد من متطلبات الإفصاح الكمية والنوعية، ويمكن توضيح ذلك من خلال ما يلي:

### 2.1. متطلبات العرض

وفق متطلبات IFRS 15 عندما تسبق أو تتأخر عملية تسليم السلع أو أداء الخدمات عملية استلام مدفوعات العميل يتم عرض العقود مع العملاء في قائمة المركز المالي كأصل عقد أو كخصم عقد أو ذمم مدينة الخاصة بالعقود، ويمكن توضيح ذلك من خلال الحالتين التاليتين:

الحالة الأولى: إذا تم استلام المدفوعات من العميل قبل توريد السلع أو تقديم الخدمات للعميل فإن هذا الحدث سينشأ عنه التزام، يتم الاعتراف بالخصوم الخاصة بالعقود.

الحالة الثانية: إذا قامت المنشأة بتوريد السلع أو تقديم خدمات للعميل قبل تسديد العميل للمبالغ المستحقة عليه للمنشأة يتم الاعتراف بالأصول الخاصة بالعقود أو الاعتراف بدمم مدينة وفق ما يلي:

(أ) يتم إثبات العقد كأصل عندما يكون الحق للمنشأة في المقابل أو البديل المتوقع استلامه مرتبط بحدث غير زمني، على سبيل المثال أداء مستقبلي يجب أدائه من قبل المنشأة للعميل؛

(ب) يتم إثبات ذمم مدينة إذا كان البديل أو المقابل الواجب استلامه غير مشروط باستثناء مرور الوقت.

### 2.2. متطلبات الإفصاح

يتضمن المعيار العديد من متطلبات الإفصاح التي تمكن مستخدمي البيانات المالية من فهم طبيعة وتوقيت ومبالغ ودرجة عدم التأكد الخاصة بالإيراد وبالتدفقات النقدية من العقود مع العملاء، (Deloitte, 2020, P67) من أهمها ما يلي: (KPMG, 2016, P26)

(أ) عقود المنشأة مع العملاء:

- تصنيف الإيراد؛

- التغييرات في أصول، خصوم وتكاليف العقود؛

- التزامات الأداء؛

- سعر المعاملة المخصص لالتزامات الأداء المتبقية.

(ب) الأحكام والتقديرات المستخدمة عند تطبيق هذا المعيار على العقود مع العملاء:

- الإفصاح عن متى يتم الوفاء بالتزامات الأداء؛

- الإفصاح عن سعر المعاملات والمبالغ المخصصة لالتزامات الأداء.

(ج) تكاليف الحصول على العقود أو الوفاء بها.

## ثانياً: اعتبارات المحاسبة عن الإيرادات من العقود مع العملاء في ظل كوفيد-19

لجائحة كوفيد-19 تأثيرات سلبية متعددة على المنشآت والعملاء، حيث قد لا تتمكن المنشآت من إبرام عقود مع العملاء وفقاً لممارسات العمل المعتادة، مما يجعل تحديد ما إذا كان الاتفاق مع العميل يخلق حقوقاً والتزامات واجبة التنفيذ للمنشأة أمراً صعباً، بالإضافة إلى ذلك، ونظراً لأن العديد من عملائها يواجهون صعوبات مالية ومشكلات في السيولة، فقد يحتاج المنشآت إلى تطوير إجراءات إضافية لتقييم قابلية التحصيل من عملائها بشكل صحيح والنظر في التغييرات في التقديرات المتعلقة بالعبء المتغير.

ولمساعدة العملاء أو تشجيعهم على الاستمرار في شراء سلعها أو خدماتها، يمكن للمنشآت مراجعة عقودها للتقليل من أي التزامات بالشراء، أو السماح للعملاء بإنهاء العقود دون عقوبة، أو منح تنازلات سعرية أو خصومات على المشتريات المستقبلية للسلع أو الخدمات، أو تقديم سلع أو الخدمات مجانية وتخفيف شروط السداد أو تعزيز برامج ولاء العملاء. (Deloitte, 2020, P14)

بالإضافة إلى ذلك، ونظراً لأن المنشأة نفسها قد تواجه صعوبات مالية وانقطاعاً في الإمدادات، فيمكنها طلب دفعات مسبقة من عملائها، أو تأخر تسليم السلع أو تقديم الخدمات، أو دفع غرامات أو تعويضات عن عدم أداء الخدمة، أو عدم الامتثال لاتفاقيات مستوى الخدمة أو إنهاء الاتفاقيات؛ أو تكبد تكاليف غير متوقعة للوفاء بالتزامات الأداء.

نتيجة لما سبق، فقد يتعين على المنشآت التي تقدم التقارير المالية بموجب المعايير الدولية للتقارير المالية أن تترجم الآثار السلبية لتفشي جائحة كوفيد-19 بالإضافة إلى التدابير الحكومية المخففة، إلى أرقام محاسبية وإفصاحات ذات صلة.

### 1. اعتبارات إثبات الإيراد من العقود مع العملاء في ظل كوفيد-19

نتيجة للتغيرات في الظروف التي تمر بها كل من المنشآت والعملاء بسبب تفشي جائحة كوفيد-19، قد تحتاج المنشآت عند إثبات الإيرادات من العقود مع العملاء إلى مراعاة ما يلي:

#### 1.1. قابلية تنفيذ العقد

تحدد الفقرة 9 من IFRS 15 الضوابط التي يجب الوفاء بها في العقد المبرم مع العميل، بما في ذلك اتفاق أطراف العقد والتزامهم بأداء التزاماتهم، فإذا استوفى عقد مع عميل جميع الضوابط عند نشأة العقد، فلا يجوز للمنشأة أن تعيد تقويم تلك الضوابط ما لم تكن هناك إشارة إلى تغير مهم في الحقائق والظروف، إلا أنه في ظل الظروف الراهنة لتفشي آثار جائحة كوفيد-19 قد لا يتمكن أطراف العقد من الحصول على التوقعات التي يجمعها عادةً عند الدخول في عقد بحكم أن موظفي المنشأة (أو العميل) غير متوفرين وغير قادرين على تقديم هذه التوقعات.

وعليه، إذا استنتجت المنشأة أن أطراف العقد لم توافق على العقد، أو غير ملتزمة بأداء التزاماتها، أو أن إمكانية التحصيل غير محتملة، فإن عقد العميل غير موجوداً، وعليه لا يمكن للمنشأة إثبات الإيراد بموجب نموذج الخطوات الخمس للمعيار IFRS 15، إلا إذا تم استيفاء جميع الضوابط الواردة في الفقرة 9 من المعيار IFRS 15، لتتمكن المنشأة من أن تبدأ في إثبات الإيراد مرة أخرى. (Deloitte, 2020, P15)

إلا أنه يجب الإشارة إلى ضرورة أن تقوم المنشأة بتقييم بعناية الممارسات والآليات التي تنشئ حقوقاً والتزامات واجبة النفاذ، ومتى تُنشئها (قابلية النفاذ شأن قانوني)، بالإضافة إلى النظر في تأثير شروط "القوة القاهرة".

## 2.1. تعديلات العقد

في ظل الظروف الراهنة، قد يؤدي تفشي جائحة كوفيد-19 إلى دفع المنشآت إلى تعديل عقودها مع العملاء وذلك لعدم الوفاء بشروطها، فإذا اتفق الطرفان على تغييرات في نطاق أو سعر العقد (أو كليهما)، فعلى المنشأة المحاسبة عن تعديل العقد على أنه عقد منفصل، وذلك عندما يكون كلا الشرطين التاليين موجودين: (IASB, IFRS 15, P20)

(أ) يزداد نطاق العقد نظراً لإضافة سلع أو خدمات متعهد بها من الممكن تمييزها بذاتها؛

(ب) يزداد سعر العقد بمبلغ عوض يعكس أسعار البيع المستقلة الخاصة بالمنشأة للسلع أو الخدمات الإضافية المتعهد بها وأي تسويات مناسبة على ذلك السعر ليعكس ظروف العقد المعين.

وإذا لم تتم المحاسبة عن تعديل العقد على أنه عقد منفصل، يجب على المنشأة المحاسبة عن السلع أو الخدمات المتعهد بها التي لم يتم تحويلها بعد في تاريخ تعديل العقد وذلك بتطبيق إحدى الطرق التالية: (IASB, IFRS 15:21)

(أ) المحاسبة عن تعديل العقد كما لو كان إنهاءً للعقد الحالي وإنشاءً لعقد جديد، إذا كانت السلع أو الخدمات المتبقية من الممكن تمييزها بذاتها عن السلع أو الخدمات التي تم تحويلها في تاريخ تعديل العقد أو قبله، ومبلغ العوض الذي يتم تخصيصه على التزامات الأداء المتبقية هو مجموع العوض المتعهد من قبل العميل الذي تم تضمينه في تقدير سعر المعاملة ولم يتم إثباته على أنه إيراد؛ والعوض المتعهد به على أنه جزء من تعديل العقد؛

(ب) المحاسبة عن تعديل العقد كما لو كان جزءاً من العقد الحالي إذا لم تكن السلع أو الخدمات المتبقية من الممكن تمييزها بذاتها، وبناءً عليه تشكل جزءاً من التزام أداء واحد، تم استفاؤه جزئياً في تاريخ تعديل العقد؛

(ج) المحاسبة عن آثار التعديل على الالتزامات بالأداء التي لم يتم الوفاء بها، إذا كانت السلع أو الخدمات المتبقية مجموعة من البندين (أ) و (ب) بطريقة تتفق مع طبيعة السلع أو الخدمات الإضافية.

## 3.1. تحديد التزامات الأداء

يمكن للمنشأة مساعدة عملائها من خلال تزويدهم بسلع أو خدمات مجانية لم يتم التعهد بها صراحة في العقد، بطريقة تتوافق مع الفقرة 24 من المعيار IFRS 15، مما يستوجب على المنشأة تحديد ما إذا كانت العقود مع العملاء تحتوي على تعهدات على تحويل السلع أو الخدمات تُفهم ضمناً من خلال ممارساتها التجارية المعتادة أو سياساتها المنشورة أو تصريحاتها محددة تنشئ توقعات صحيحة للتعهد بأن المنشأة ستحول تلك السلع أو الخدمات إلى العميل. (Deloitte, 2020, P17)

كما قد تكون هناك أيضاً حالات تقدم فيها المنشأة سلعة أو خدمات مجانية لعميلها ليست جزءاً من عقد سابق مع ذلك العميل، مما يتعين على المنشأة أن تُقيم بعناية ما إذا كانت السلع أو الخدمات الإضافية المتعهد بها عبارة عن تعديل لعقد موجود مسبقاً أو تكلفة يتم تكبدها عن أي عقود موجودة مسبقاً. (Deloitte, 2020, P17)

بالإضافة إلى ذلك، يجب على المنشأة النظر في جوهر الترتيب لتوفير السلع أو الخدمات المجانية وما إذا كان المحاسبة للترتيب كمعاملة منفصلة أو كتعديل للعقد من شأنه أن يصبو بصدق إثبات الإيرادات المتعلقة بالسلع أو الخدمات المتعهد بها إلى العميل في عقد موجود مسبقاً. (Deloitte, 2020, P17)

في ظل جائحة كوفيد-19، فإنه لا يمكن اعتبار السلع أو الخدمات المجانية المقدمة للعميل - فقط نتيجة لجائحة كوفيد-19 - بمثابة تعديل للعقد، لاسيما إذا كانت السلع والخدمات المجانية المقدمة واسعة النطاق ولم يتم التفاوض بشأنها مع العميل، مثل قيام مزود خدمات الإنترنت خلال فترة الحجر الصحي بتقديم عروض مجانية لدعم العملية التعليمية لجميع مستخدمي شبكاتهم دون رسوم إضافية، ومع ذلك، قد تحتاج المنشأة إلى تحديد ما إذا كانت قد طورت ممارسات تخلق تعهدات ضمنية في العقود المستقبلية.

## 4.1. تحديد سعر المعاملة

يتطلب المعيار الدولي للتقارير المالية 15 في الفقرة 59 من المنشأة تحديث سعر المعاملة المقدر بما في ذلك تقويمها لما إذا كان تقدير العوض المتغير مقيداً ليمثل بصدق الظروف الحالية في نهاية فترة التقرير والتغيرات في الظروف خلال فترة التقرير، ويجب على المنشأة أن تحاسب عن التغيرات في سعر المعاملة، حيث قد تشير حالة كوفيد-19 والإغلاق الذي تفرضه الحكومات إلى التغيرات في الحقائق والظروف، الأمر الذي يتطلب من الإدارة إعادة تقييم تقديراتها للعوض المتغير في عقودها مع العملاء، حيث قد تؤثر حالة الإغلاق بشكل سلبي على قدرة المنشأة على الأداء وعلى سلوك العملاء الناتج عن تدهور الظروف الاقتصادية، مما يؤدي إلى تغيير في توقعات وتقديرات مقدار العوض الذي تتوقعه المنشأة.

1.4.1 العوض المتغير: بسبب الإجراءات التي اتخذتها الحكومات لمواجهة ظروف جائحة كوفيد-19، قد تحتاج المنشأة إلى تحديث سعر المعاملة المقدر إذا كانت تتوقع دفع عقوبات تعاقدية نتيجة للأضرار

المرتبطة بعدم قدرتها على الأداء، أو زيادة في حجم استرداد المنتجات من العملاء، أو انخفاض استخدام سلعتها أو خدماتها، أو انخفاض الإتاوات، أو التغيرات في معدلات استرداد أو الحجم الخصومات، علاوة على ذلك، قد يحتاج المنشأة إلى إعادة النظر فيما إذا كانت ستكون قادرةً على تسديد مكافآت الأداء أو عمولات لاحقة على تجديد العقود أو رسوم أخرى تتعلق بالأداء. (Deloitte, 2020, P16)

كما قد تحتاج المنشأة إلى تخصيص تخفيض في سعر المعاملة المقدرة لجميع التزامات الأداء في العقد ما لم يكن التغيير في العوض المتغير المقدر مرتبطاً بواحد أو أكثر التزامات الأداء وفقاً للفقرات 85، 86 و 89 من المعيار IFRS 15.

كما أنه هناك من ظل ظروف تفشي جائحة كوفيد-19 قد لا تمكن المنشأة من الوفاء بالالتزام، الأمر الذي يجعلها تقوم برد بعض أو كامل العوض إلى العميل، وذلك إذا استلمت المنشأة عوضاً من العميل مقابل التزام، ويجب في ظل هذه الظروف تحديث التزام رد المبلغ، ومعدل التغير المقابل في سعر المعاملة ومعدل التغير في الالتزام المتعلق بالعقد وذلك في نهاية كل فترة يتم إعداد تقارير عنها نتيجة التغيرات في الظروف كما أشار المعيار في الفقرة 55.

2.4.1 التقديرات المقيّدة للعوض المتغير: من العوامل التي يمكن أن تزيد مقدار الرد من الإيراد المتراكم المثبت أن يكون مبلغ العوض معرضاً بدرجة عالية لعوامل خارج تأثير المنشأة (مثل تفشي جائحة كوفيد-19)، وقد تشمل تلك العوامل التقلب في السوق، والاجتهاد أو تصرفات أطراف ثالثة، وأحوال الطقس، والمخاطر المرتفعة لتقادم السلعة أو الخدمة المتعهد بها كما أشارت الفقرة 57 من المعيار.

3.4.1 وجود مكون تمويل مهم: لمساعدة عملائها الذين يعانون من مشاكل السيولة لشراء السلع والخدمات بسبب جائحة كوفيد-19، قد تمنح المنشأة لعملائها آجال طويلة للسداد (سنة أو أكثر)، وبالمثل، قد تُلزم المنشأة التي تعاني من مشكلات السيولة عملائها على دفع مبلغ مقدماً لتمكينها من الوفاء بالسلع أو الخدمات التي تعهدت بها، في هذه الحالة، يجب على المنشأة أن تأخذ في الاعتبار الفقرات 60-65 من المعيار IFRS 15 لتحديد ما إذا كان هناك مكون تمويل مهم، وتعديل سعر المعاملة بمبلغ العوض المتعهد به بالقيمة الزمنية للنقود إذا كان توقيت الدفعات الذي تم الاتفاق عليه بين أطراف العقد يقدم للعميل أو المنشأة منفعة مهمة لتمويل تحويل السلع أو الخدمات إلى العميل.

4.4.1 العوض غير النقدي: لتحديد سعر العملية في العقود التي يتخذ فيها المقابل شكل أو صورة أخرى بخلاف النقدية، ينبغي على المنشأة قياس العوض غير النقدي بالقيمة العادلة، فإذا تغيرت القيمة العادلة للعوض غير النقدي بعد بدء العقد لأسباب غير شكل العوض، يجب على المنشأة تطبيق المتطلبات المتعلقة بالتقديرات المقيّدة للعوض المتغير.

5.4.1 العوض الواجب السداد للعميل: للتخفيف من أي انخفاض محتمل في المبيعات نتيجة لتفشي جائحة كوفيد-19، قد تلجأ المنشآت إلى وضع حوافز مبيعات لعملائها، مثل الخصومات، في هذه الحالة يجب على المنشأة تقييم ما إذا كانت حوافز المبيعات على المشتريات المستقبلية للسلع والخدمات تمثل:

(أ) حقاً هاماً، وفقاً للفقرة ب40 من IFRS 15، لم يكن للعميل أن يحصل عليه دون الدخول في ذلك العقد؛

(ب) تخفيض في سعر المعاملة، وفقاً للفقرة 72 من IFRS 15، سيتم إثباته لاحقاً.

#### 5.1. لإثبات الإيراد

بسبب عمليات الإغلاق التي فرضتها الحكومات نتيجة لكوفيد-19، قد تضطر المنشأة إلى مراجعة الجدول الزمني لإثبات الإيرادات إذا كانت غير قادرة على الوفاء بالتزامات الأداء في الوقت المناسب، إذا لا يمكنها إثبات الإيراد إلاً عندما يتم نقل السيطرة على السلع أو الخدمات إلى العميل، في هذه الحالة، قد تضطر المنشأة إلى التوقف عن إثبات الإيرادات حتى تكون قادرة على الوفاء بالتزامات المتعهد بها مرة أخرى.

بالإضافة إلى ذلك، يجب على المنشأة تحديد ما إذا كانت هناك أي غرامات تعاقدية من شأنها أن تؤثر على سعر المعاملة، ففي بعض الحالات، قد تكون المنشأة غير قادرة تماماً على الوفاء بالتزام الأداء، مما قد يؤدي إلى: (Deloitte, 2020, P18)

(أ) إنهاء العقد؛

(ب) عكس أي إيرادات سبق إثباتها لالتزام أداء لم يتم الوفاء به بالكامل؛

(ج) إثبات التزام برد المبلغ (أو التزام إضافي بسبب دفع الغرامات).

وفي بعض الأحيان، قد يكون التأخير في نقل السلع أو الخدمات ناتجاً عن العميل أو عوامل خارجية أخرى، على سبيل المثال، قد لا يتمكن العميل من السيطرة على السلع بسبب تأخير في عملية الشحن أو لأنه لا يمكنه استلام المنتج (كما هو الحال في حالة عدم توفر موظفو المستودعات)، بالإضافة إلى ذلك، إذا كان العميل غير قادر على السيطرة المادية على المنتج، قد تضطر المنشأة إلى الاحتفاظ بالمنتج على أساس تقديم الفاتورة وإيقاف الشحن، في مثل هذه الظروف، يجب على المنشأة الرجوع إلى إرشادات التطبيق الخاصة بتقديم الفاتورة وإيقاف الشحن المنصوص عليها في الفقرات ب79 – ب82 من IFRS 15.

بالإضافة إلى ذلك قد تتحمل المنشأة تكاليف غير متوقعة من أجل الوفاء بالتزام أداء على مدى زمني، فإذا كانت المنشأة تستخدم التكلفة المتكبدة لقياس مدى تقدم المنشأة في الوفاء بالتزامات الأداء، ينبغي عليها استبعاد آثار أي مُدخلات لا تصف أداء المنشأة في تحويل السيطرة على السلع والخدمات، حيث تنص الفقرة ب19 (أ) من IFRS 15 على أنه عند استخدام طرق المدخلات على أساس التكلفة المتكبدة، قد

يكون مطلوباً من المنشآت تعديل قياس التقدم عند تكبد التكاليف التي "تعزى إلى أوجه قصور كبيرة في أداء المنشأة لم تنعكس في سعر العقد". (Deloitte, 2020, P18).

قياس مدى التقدم نحو الوفاء الكامل بالتزامات الأداء: في ظل انتشار جائحة كوفيد-19 يجب على المنشآت أن تُثبت الإيراد على مدى زمني بقياس التقدم نحو الوفاء الكامل بذلك الالتزام بالأداء، وذلك لكل التزام أداء يتم الوفاء به على مدار زمني تماشياً مع نص الفقرة رقم 39 من IFRS 15، مع عمل تحديثات لقياس مدى التقدم مع تغير الظروف خلال المدار الزمني ليعكس أي تغيرات في نتيجة التزام الأداء.

القياسات المعقولة للتقدم: أن القياسات المعقولة للتقدم تتطلب من المنشأة أن يتوفر لديها معلومات يمكن الاعتماد عليها لقياس مدى تقدمها نحو الوفاء الكامل بالتزام الأداء بشكل معقول، وفي ظل ظروف عدم التأكد المحيطة بانتشار جائحة كوفيد-19 فقد يصعب الحصول على المعلومات لقياس مدى التقدم نحو الوفاء بالتزامات العقد، وعليه فقد أشار IFRS 15 في الفقرة 45 إلى أنه "يجب على المنشأة أن تُثبت إيرادات فقط في حدود التكاليف التي تكبدها إلى أن يأتي وقت تستطيع فيه -بشكل معقول- قياس نتيجة الالتزام بالأداء".

## 2. اعتبارات العرض والإفصاح عن الإيرادات من العقود مع العملاء في ظل كوفيد-19

لا يؤثر وباء كوفيد-19 على وجود أو تعديل أو إثبات إيرادات العقد فقط، بل هناك العديد من جوانب الدخل الأخرى التي يجب مراعاتها، من بينها متطلبات العرض والإفصاح.

### 1.2. متطلبات العرض

وفقاً للمعيار IFRS 15 يتم عرض العقود مع العملاء في قائمة المركز المالي ضمن الأصول (أصل العقد) أو الالتزامات (التزام العقد)، وذلك تبعاً للعلاقة بين أداء المنشأة ودفعة العميل، ويمكننا توضيح ذلك على النحو التالي:

- إذا قامت المنشأة بالأداء من خلال تحويل السلع أو الخدمات إلى العميل قبل أن يسدد العميل العوض أو قبل أن يكون السداد مستحقاً، يتطلب IFRS 15 عرض العقد على أنه أصل عقد، إلا أنه الآثار الناتجة عن كوفيد-19 قد تؤدي إلى تأخير الأداء، مما يستوجب على المنشأة أن تستمر في إثبات أصل العقد حتى الوقت التي تكون فيه قادرة على إكمال أدائها بموجب العقد؛
- إذا سدد العميل العوض، أو كان للمنشأة حق غير مشروط في مبلغ العوض قبل قيام المنشأة بتحويل سلعة أو خدمة إلى العميل، يتطلب IFRS 15 إثبات التزام عقد، قد تؤدي جائحة كوفيد-19 إلى حدوث تأخيرات في المنشأة التي تعمل وفقاً لبنود العقود، في مثل هذه الحالات، يجب على المنشأة أن تستمر في إثبات التزامات الأداء حتى الوقت التي تكون فيه المنشأة قادرة على الأداء.

كما أوجب المعيار IFRS 15 مراجعة التقديرات المتعلقة بأي مكون تمويلي هام إذا كان العقد طويل الأجل، بالإضافة إلى تحديث الإفصاح عن أصول العقد والتزامات العقد كما هو مطلوب في الفقرات 116-118، كما يجب على المنشأة أن تُقوِّم أصل العقد لمعرفة الهبوط، وفي حالة تسجيل أي هبوط في قيمة أصل العقد يجب على المنشأة قياسه وعرضه والإفصاح عنه باعتباره أصلاً مالياً واقعاً ضمن نطاق المعيار الدولي للتقارير المالية 9.

## 2.2. متطلبات الإفصاح

يتطلب المعيار IFRS 15 ضرورة أن تفصح المنشأة عن المعلومات الكافية لتمكين مستخدمي القوائم المالية من فهم أفضل لطبيعة، وقيم، وتوقيت، وعدم تأكد الإيراد، والتدفقات النقدية الناتجة عن العقود مع العملاء، إلا أنه نظراً لمستوى عدم التأكد الناجمة عن جائحة كوفيد-19، فقد تواجه المنشآت صعوبة في إجراء بعض التقديرات، لذلك من المهم أن تقوم المنشأة بالإفصاح عن الاجتهادات، والتغيرات في الاجتهادات التي قامت بها والتقديرات التي أجرتها والتي تؤثر بشكل كبير على تحديد مبلغ وتوقيت الإيرادات من العقود مع العملاء، وعلى وجه الخصوص يجب على المنشأة أن توضح الاجتهادات والتغيرات في الاجتهادات التي تستخدم في كل مما يلي: (Deloitte, 2020, P18)

- تحديد سعر المعاملة؛
  - تقويم ما إذا كان تقدير العوض المتغير مقيداً؛
  - تخصيص سعر المعاملة، بما في ذلك تقدير أسعار البيع المستقلة أو الخدمات المتعهد بها وتخصيص الحسومات والعوض المتغير على جزء محدد من العقد؛
  - تحديد توقيت الوفاء بالتزامات الأداء؛
  - الأرصدة الختامية للأصول المثبتة من التكاليف المتكبدة للحصول على عقد مع عميل أو الوفاء بعقد مع عميل؛
  - مبلغ الإطفاء وأي خسائر أثبتت في فترة التقرير.
- بالإضافة إلى ما سبق ينبغي على المنشأة أن تفصح عن:
- المعلومات المتعلقة بهبوط القيمة المعترف بها طبقاً للمعيار IFRS 9 على أي من الذمم المدينة أو أصول العقد الناتجة من عقود المنشأة مع العملاء، وذلك باعتبارها معلومات حاسمة في مساعدة مستخدمي القوائم المالية على فهم تأثير جائحة كوفيد-19 على الأداء والوضع المالي للمنشأة. (Deloitte, 2020, P09)
  - العقود المتوقع خسارتها طبقاً لمعيار المحاسبة الدولي 37 "المخصصات والالتزامات المحتملة والأصول المحتملة" إذا أصبح العقد بأكمله غير مجدي.

## 3. الاعتبارات الأخرى للمحاسبة عن الإيرادات من العقود مع العملاء في ظل كوفيد-19

قد يكون لتفشي جائحة كوفيد-19 تأثيرات أخرى على إيرادات عقود المنشأة مع عملائها، والتي تتطلب من المنشأة إعادة النظر في بعض الأحكام الصادرة بالفعل عند تطبيقها للمعيار IFRS 15.

### 3.1. إطفاء وهبوط تكاليف العقد

إذا اعترفت المنشأة بتكاليف الحصول على عقد أو الوفاء به كأصل، فإنه يتوجب عليها مراجعة قيمها لتحديد ما إذا كان هناك مؤشر على هبوط في القيمة نتيجة لآثار تفشي فيروس كوفيد-19 والإجراءات الاحترازية المصاحبة لتقلص النشاط الاقتصادي، كما قد تحتاج المنشأة إلى تحديث الإطفاء ليعكس التغيير المهم في التوقيت المتوقع لتحويل السلع أو الخدمات التي يتعلق بها الأصل إلى العميل. (IASB, IFRS) (15:100)

كما يجب عليها إثبات خسارة هبوط ضمن الربح أو الخسارة فقط بالقدر الذي يكون فيه المبلغ الدفترى للأصل الذي تم إثباته يتجاوز: (IASB, IFRS 15:101)

(أ) المبلغ المتبقي من العوض الذي تتوقع المنشأة استلامه مقابل السلع أو الخدمات التي يتعلق بها الأصل، مطروحاً منه؛

(ب) التكاليف المتعلقة بشكل مباشر بتقديم السلع أو الخدمات التي لم يتم إثباتها على أنها مصروفات.

قد تعترف المنشأة أيضاً بالدفعات المقدمة للعملاء كأصل ينعكس على أنه انخفاض في سعر المعاملة، فإذا كان الأمر كذلك، فإنه من المعقول على المنشأة إجراء تحليلات مماثلة لأي أصل معترف به لمثل هذه المدفوعات. (Deloitte, 2020, P10)

### 3.2. الخسائر الائتمانية المتوقعة

يعد تقييم مخاطر الائتمان المرتبطة بالعقود عاملاً حاسماً في تمكين المستثمرين من التنبؤ بالتدفقات النقدية المستقبلية المتعلقة بالإيرادات المفصّل عنها، حيث أوجب المعيار الدولي للتقرير المالية 15 في الفقرتين 107 و108 على ضرورة قياس الهبوط في قيمة أصل العقد والمبالغ المستحقة التحصيل، وذلك باعتبارهما أصول مالية واقعة ضمن المعيار الدولي للتقارير المالية 9.

من الناحية العملية، من الوسائل الشائعة هو حساب الخسائر الائتمانية المتوقعة من المبالغ المستحقة التحصيل من المدينين التجاريين استخدام مصفوفة المخصصات، حيث يتطلب المعيار الدولي للتقارير المالية 9 تعديل معدلات الخسارة التاريخية، إذا لزم الأمر، لتعكس الظروف والتقديرات الحالية المتعلقة بالظروف المستقبلية.

إلا أنه وفي ضوء البيئة الحالية لتفشي كوفيد-19، نشر مجلس معايير المحاسبة الدولية بتاريخ 27 مارس 2020 توجيهاً بشأن الاعتبارات التي يجب النظر فيها عند المحاسبة عن الخسائر الائتمانية المتوقعة، حيث أوضح هذا التوجيه أن خسائر الائتمان المتوقع كمقياس استشرافي للخسائر الائتمانية ليس مصمم

ليطبق على بصورة ميكانيكية، وأكد على ضرورة استخدام المرونة عند التقييم الظروف المتوقعة والتأثيرات المحتملة لظروف فيروس كوفيد-19، سواء ما يتعلق بالتأثيرات السلبية للفيروس، أو ما يتعلق بالتأثيرات الإيجابية لحزمة التسهيلات والدعم التي تقدمها الحكومات للمنشآت.

وعليه في ظل الظروف الحالية لتفشي وباء كوفيد-19 فإنه يجب على المنشآت مراجعة طريقة مصفوفة المخصصات ومراجعة العناصر التالية: (Deloitte, 2020, P11)

- يجب تحديد مبلغ وتوقيت الخسائر الائتمانية المتوقعة بناء على معلومات معقولة ومؤيدة يمكن الحصول عليها بدون تكلفة أو جهد لا مبرر له في تاريخ التقرير، كما يجب المنشآت إلى إعادة النظر في توقعات خسائر الائتمان السابقة إذا كانت تستند إلى معلومات تاريخية غير معدلة، لتصبح تعكس ظروف السوق الحالية والمعلومات المستقبلية.
- قد يكون هناك نقص في البيانات التاريخية ذات الصلة التي تعكس الظروف الاقتصادية السيئة والتي يبني عليها التقدير، مما يستوجب على المنشأة تقييم مخاطر تخلف المدينين عن السداد وتحديد تأثير ذلك على توقعات التحصيل المستقبلي للمدينين الآخرين.
- يمكن أن تؤدي الاضطرابات في الأنشطة التشغيلية التي تعاني منها العملاء والموردون إلى تخلف كبير في معالجة وتسوية المعاملات، مما قد يؤدي إلى عدم التأكد بشأن ما إذا كان من المحتمل أن تتلقى الشركة التدفقات النقدية التعاقدية المستحقة بالكامل.
- زيادة التقلب في الظروف الاقتصادية المحتملة، سيزيد من أهمية النظر في التصورات الاقتصادية متعددة لتحديد معدلات الخسائر المتوقعة.
- مع ارتفاع معدل التخلف عن السداد الفردية، قد يكون من الضروري تطبيق معدلات الخسارة على المستحقات الفردية أو المحافظ الفرعية للمستحقات إذا لم تعد المستحقات في المحفظة الإجمالية تظهر خصائص مخاطر ائتمان مماثلة، مما قد يؤدي إلى اشتراط تطبيق مصفوفة المخصصات على مستوى أكثر تفصيلاً أو تقييم المزيد من المستحقات على أساس فردي.

### 3.3. مخصصات العقود غير المجدية

بسبب التأخير أو عدم اكتمال الأداء المتعهد به في العقد بسبب تأثيرات تفشي كوفيد-19، قد ينخفض سعر المعاملة إلى النقطة التي تتجاوز فيها التكاليف التي لا يمكن تجنبها للوفاء بالالتزامات بموجب العقد، وهنا تحتاج إدارة المنشأة إلى تحديد وقياس بعناية أي تعويض أو عقوبات ناشئة عن عدم الوفاء بها، كما يتعين عليها النظر فيما إذا كانت نتيجة العقد النهائية المتوقعة خسارة، مما يتطلب إثبات التزام مقابل ذلك وفقاً لمتطلبات المعيار المحاسبي 37.

كما أنه عند تحديد أقل صافي تكلفة للخروج من العقد، يجب على المنشأة الانتباه إلى شروط العقد التي تسمح للمنشأة بإنهاء العقد دون تحمل عقوبات في ظروف استثنائية معينة (القوة القاهرة)، فإذا كان

العقد يتضمن مثل هذا التقدير للقوة القاهرة التي يمكن أن تسببها جائحة كوفيد-19، فقد يكون العقد غير متوقع خسارته لأن المنشأة يمكنها تجنب أي التزامات أخرى. (Deloitte, 2020, P19)

عند المحاسبة عن المخصصات والالتزامات المحتملة، فإنه لا يجوز إثبات مخصصات للعقود المتوقع خسارتها المتعلقة بعقوبات عدم احترام شروط عقد الإيرادات، مثل عقوبة التوريد المتأخر التي يتم تكبدها عند عدم توفير السلع أو الخدمات في تاريخ تسليم، حيث يجب على المنشأة أن تحاسب عن هذه العقوبات وفقاً للمعيار IFRS 15، لأنها شكل من أشكال العوض المتغير الذي يؤثر على الإيرادات، ومع ذلك، إذا أصبح العقد بأكمله متوقع خسارته نتيجة التعويضات أو الغرامات، فيجب إثبات مخصص لأي خسارة صافية يُتوقع أن تنشأ وفق متطلبات معيار المحاسبة الدولي 37. (Deloitte, 2020, P19)

### الخلاصة

نتيجة للظروف عدم التأكد بسبب تفشي جائحة كوفيد-19 التي يمر بها كل من العملاء والمنشآت، فقد يحتاج معدي القوائم المالية إلى بذل المزيد من العناية المهنية عند إثبات الإيرادات من العقود مع العملاء. وللإلمام الجيد بموضوع الدراسة قمنا بعرض متطلبات العرض والإفصاح عن الإيرادات من العقود مع العملاء وفقاً للمعيار الدولي للتقارير المالية 15، لنختتم بعد ذلك بإسقاط المتطلبات السابقة على قياس، عرض والإفصاح عن الإيرادات في ظل الظروف الناتجة عن كوفيد-19.

ويمكننا إبراز أهم نتائج اختبار الفرضيات وما تم التوصل إليه من نتائج وتوصيات في الآتي:

نتائج الفرضيات: من خلال هذه الدراسة استطعنا اختبار الفرضيات التي بدأنا الدراسة بها فكانت نتائجها كما يلي:

1. يعتمد المعيار IFRS 15 على الارشادات العامة للاعتراف بالإيرادات من العقود مع العملاء بطريقة تشير إلى نقل سلعة أو خدمات للعملاء مقابل القيمة أو المبلغ الذي تتوقعه المنشأة مقابل تلك السلع والخدمات، كما يوفر المعيار نموذجاً موحداً من خمس خطوات للاعتراف بجميع أنواع الإيرادات المكتسبة من عقود العملاء؛
2. في ظروف عدم التأكد المصاحبة لانتشار جائحة كوفيد-19 يتعين على المنشآت القيام بعدد من الاجتهادات في ظل المبادئ التي تعرضها المعايير الدولية للتقارير المالية لا سيما ما يتعلق منها بالخسائر الائتمانية المتوقعة ومخصصات العقود المتوقعة خسارتها؛
3. بحكم أن المعايير الدولية للتقارير المالية مبنية على المبادئ، فإنه في ظل ظروف عدم التأكد المصاحبة لانتشار جائحة كوفيد-19 يتعين على المنشآت القيام بعدد من الاجتهادات في ظل المبادئ التي تعرضها المعايير IAS 09، IAS 37، و IFRS 15.

4. يوفر المعيار IFRS 15 المعلومات المفيدة لمستخدمي القوائم المالية من خلال تحسين متطلبات الإفصاح، مع ضرورة بذل العناية المهنية اللازمة بشأن التعامل مع حالة عدم التأكد التي تثيرها ظروف تفشي جائحة فيروس كوفيد-19.

النتائج: من أهم النتائج التي توصلت إليها الباحث ما يلي:

1. يوفر المعيار الدولي للتقارير المالية 15 "الإيرادات من العقود مع العملاء" إطار موحد وشامل للاعتراف والقياس والعرض والإفصاح، وهو يوفر معلومات كافية لمساعدة مستخدمي القوائم المالية في فهم طبيعة وتوقيت وعدم تأكد الإيراد والتدفقات النقدية الناتجة من العقود مع العملاء.
  2. يتعين على المنشآت أن تترجم كلاً من الآثار السلبية لتفشي جائحة كوفيد-19 والتدابير الحكومية المخففة إلى أرقام محاسبية وافصاحات ذات صلة وذلك بناءً على أفضل معلومات متاحة عن الأحداث السابقة والأوضاع الحالية والظروف الاقتصادية المتوقعة.
  3. نتيجة لظروف عدم التأكد المرتبط بالطبيعة غير المسبوقة لجائحة كوفيد-19، من المحتمل أن تواجه المنشآت تحديات تتعلق باختيار الافتراضات المناسبة ووضع تقديرات موثوقة، مما يجعل الحاجة إلى الإفصاح الكامل عن الأحكام والافتراضات والتقديرات أكثر أهمية من المعتاد.
  4. في حالة وجود عقود مع العملاء طويل الأجل، يجب على المنشآت تحديث الإفصاح عن أصول العقد والتزامات العقد، كما يجب عليها مراجعة قيمها لتحديد ما إذا كان هناك مؤشر على وجود هبوط في القيمة نتيجة للآثار المباشرة لتفشي جائحة كوفيد-19.
  5. يجب على المنشآت إلى إعادة النظر في توقعات خسائر الائتمان السابقة إذا كانت تستند إلى معلومات تاريخية غير معدلة، لتصبح تعكس ظروف السوق الحالية والمعلومات المستقبلية، أخذاً بعين الاعتبار آثار فيروس كوفيد-19 والتدابير الداعمة التي اتخذتها الحكومة.
  6. قد تسبب ظروف تفشي جائحة كوفيد-19، في جعل بعض العقود من العملاء غير مجدية نتيجة عدم الوفاء بالتزامات بموجب العقد، مما يلزم معه تكوين مخصص بقدر الخسائر الناتجة عنها.
- التوصيات: من خلال نتائج الدراسة يمكن تقديم التوصيات التالية:

1. ضرورة توفير تعليمات إرشادية لأهم الاعتبارات التي يجب مراعاتها عند إعداد القوائم المالية في ظل تفشي جائحة كوفيد-19؛
2. لا بد على معدي القوائم المالية بذل العناية اللازمة بشأن التعامل مع حالة عدم التأكد المرتبط بالطبيعة غير المسبوقة لجائحة كوفيد-19، وذلك لما لها من آثار على طبيعة المعالجات المحاسبية لقضايا إثبات، العرض والإفصاح عن الإيرادات من العقود مع العملاء؛

3. دعوة المنشآت إلى قراءة فاحصة للمعيار IAS 37 أخذاً في الاعتبار تقديراتها لمدى الامتداد الزمني لآثار جائحة كوفيد-19 ومن ثم تأثيرها على التدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة من استخدام الأصول؛
4. إعادة النظر في عقود المنشأة فيما إذا كان أي منها لم يعد مجدياً مع استمرار ظروف الجائحة إلى وقت تنفيذ تلك العقود، ومن ثم يلزم إثبات مخصص لها.

## قائمة مراجع:

الكتب:

1. خالد جمال جعرات. (2017). المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.

المقالات:

1. قادري عبد القادر، (2020)، قياس المخزون وفقا لمعايير المحاسبة الدولية في ظل أزمة كورونا-اعتبارات خاصة بالشركات المنتجة للقاح كوفيد-19، مجلة تنافسية المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، المجلد 02، العدد 01، جامعة حسنية بن بوعلي. الشلف. الجزائر.
2. دينا كمال عبد السلام علي حسن، (2020)، أثر تطبيق معايير المحاسبة المصرية المضافة على تحسين جودة المعلومات المحاسبية في ضوء جائحة كورونا (COVID19)، مجلة البحوث المالية والتجارية، المجلد 21، جامعة بور سعيد. مصر.
3. ساكر مريم ودرحون هلال، (2020)، دور معايير الإبلاغ المالي الدولية في معالجة المشاكل المحاسبية المستجدة إثر انتشار جائحة فيروس كورونا المستجد COVID-19، مجلة دراسات وأبحاث المجلة العربية للأبحاث والدراسات في العلوم الإنسانية والاجتماعية، المجلد 12، العدد 04، جامعة زيان عاشور، الجلفة، الجزائر.
4. علي محمود مصطفى خليل ومنى مغربي محمد ابراهيم، قياس أثر تطبيق معيار الإيراد من العقود مع العملاء IFRS 15 على استدامة الأرباح المحاسبية - دليل من البيئة المصرية، مجلة المحاسبة والمراجعة،
5. أبتهاج اسماعيل يعقوب، (2018)، دور تطبيق معايير الإيرادات من العقود المبرمة مع الزبائن (IFRS 15) في استدامة الأرباح في قطاع الاتصالات، مجلة دراسات محاسبية ومالية، عدد خاص، جامعة بغداد، العراق.
6. الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، (2020)، أثار انتشار فيروس كورونا (كوفيد-19) على إعداد القوائم المالية ومراجعتها (السعي لتوفير معلومات مفيدة حتى في ظل ظروف عدم التأكد الجوهري)،

## المراجع الأجنبية:

1. Deloitte, Covid-19 considerations on the preparation of the half-year report 2020 under IFRS, 14 May 2020.
2. Deloitte, IFRS 15 Produits des activités ordinaires tirés de contrats conclus avec des clients, Réponses à vos questions, mars 2015.
3. Deloitte, Accounting considerations related to the Coronavirus 2019 Disease ; IFRS in Focus, 4 May 2020.
4. KPMG, IFRS 15 Revenue: Le top départ est donné, édition 2016.
5. International Accounting Standards Board (IASB), IFRS N° 09 «Financial Instruments», www.ifrs.org, at 27/06/2020.
6. International Accounting Standards Board (IASB), IFRS N° 15 «Revenue from Contracts with Customers», www.ifrs.org, at 27/06/2020.
7. International Accounting Standards Board (IASB), IAS N° 37 «Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets», www.ifrs.org, at 27/06/2020.