وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة كربلاء
كلية الإدارة والاقتصاد
قسم المحاسبة

متطلبات الاعتراف بالإيراد وفقاً لمعيار الإبلاغ المالي الدولي 15 وانعكاسه على الدخل المحاسبي في ظل جودة الابلاغ المالي

(بحث مقارن في شركة خليج المستقبل للتجارة العامة والوكالات التجارية)

أطروحة مقدمة الى مجلس كلية الإدارة والاقتصاد - جامعة كربلاء
وهي جزء من متطلبات نيل درجة الدكتوراه فلسفة في المحاسبة

من الطالب:
عبد الله سلام مجيد العادلي

بإشراف
الأستاذ الدكتور
محمد محمود جاسم الطائي

2024 م

1446 هـ

﴿ يَا أَيُّهَا الَّذِينَ آمَنُوا لَا تَأْكُلُوا أَمْوَالَكُم بَيْنَكُم بِالْبَاطِلِ إِلَّا أَن تَكُونَ تِجَارَةً عَن تَرَاضٍ مِّنكُمْ ﴿٢٩﴾ ﴾

صدق الله العلي العظيم

﴿النساء ٢٩ ﴾

إقرار المقوم اللغوي

أشهد أن أطروحة الدكتوراه الموسومة بـ(**متطلبات الاعتراف بالإيراد وفقاً لمعيار الإبلاغ المالي الدولي 15 وانعكاسه على الدخل المحاسبي في ظل جودة الإبلاغ المالي**) للطالب (عبد الله سلام مجيد العادلي) قد تمت مراجعتها لغويًا من قِبَلي، وصُحِّحَ ما ورد فيها من أغلاطٍ لغوية وطباعية وتعبيرية، وبذلك أصبحت مؤهلة للمناقشة بقدر تعلق الأمر بسلامة الأسلوب وصحّة التعبير.

الاسم: م.د. ميثم رشيد حميد

كلية العلوم الإسلامية / جامعة كربلاء

٢٠٢٤

إقرار المشرف

أشهد أن إعداد الأطروحة الموسومة بـ(**متطلبات الاعتراف بالإيراد وفقاً لمعيار الإبلاغ المالي الدولي 15 وانعكاسه على الدخل المحاسبي في ظل جودة الإبلاغ المالي**) والتي أعدها الطالب (عبد الله سلام مجيد العادلي) قد جرى تحت إشرافي في قسم المحاسبة/ في كلية الإدارة والاقتصاد/ في / جامعة كربلاء ، وهي جزء من متطلبات نيل درجة دكتوراه فلسفة في المحاسبة.

المشرف: أ.د. محمد محمود جاسم الطائي

توصية السيد رئيس القسم

(بناءً على توصية السيد المشرف، أرشح الأطروحة للمناقشة)

الاسم: م.د. عبد الرسول عبد العباس صاحب السلمان

رئيس قسم المحاسبة

كلية الإدارة والاقتصاد / جامعة كربلاء

٢٠٢٤/ ٧ / ٨

إقرار لجنة المناقشة

نشهد نحن أعضاء اللجنة المشكلة لمناقشة الأطروحة الموسومة بـ(**متطلبات الاعتراف بالإيراد وفقاً لمعيار الإبلاغ المالي الدولي 15 وانعكاسه على الدخل المحاسبي في ظل جودة الإبلاغ المالي**) للطـالب (**عبد الله سلام مجيد العادلي**) قد اطلعنا عليها وناقشنا الطالب في محتوياتها وفيما له علاقة بها، ووجدنا أنها جديرة بالقبول لنيل درجة دكتوراه فلسفة في علوم في المحاسبة وبتقدير (**جيد جداً عالي**).

الأستاذ الدكتور

اسعد محمد علي العواد

جامعة كربلاء-كلية الإدارة والاقتصاد

رئيساً

الأستاذ المساعد الدكتور

اسعد منشد محمد

جامعة بابل-كلية الإدارة والاقتصاد

عضواً

الأستاذ المساعد الدكتور

امل محمد سلمان التميمي

جامعة كربلاء-كلية الإدارة والاقتصاد

عضواً

الأستاذ المساعد الدكتور

أزهر صبحي عبد الحسين

جامعة كربلاء -كلية الإدارة والاقتصاد

عضواً

الأستاذ المساعد الدكتور

حسام محمد علي العويد

جامعة كربلاء-كلية الإدارة والاقتصاد

عضواً

الأستاذ الدكتور

محمد محمود جاسم الطائي

جامعة بابل-كلية الإدارة والاقتصاد

المشرف/ عضواً

إقرار رئيس لجنة الدراسات العليا

بناءاً على إقرار المشرف العلمي والخبير اللغوي على أطروحة الدكتوراه /قسم المحاسبة/ للطالب (عبدالله سلام مجيد العادلي) الموسومة بـ(**متطلبات الاعتراف بالإيراد وفقاً لمعيار الإبلاغ المالي الدولي 15 وانعكاسه على الدخل المحاسبي في ظل جودة الإبلاغ المالي**) أرشح هذه الأطروحة للمناقشة.

أ.د. علي احمد فارس

رئيس لجنة الدراسات العليا

معاون العميد للشؤون العلمية والدراسات العليا

مصادقة مجلس الكلية

صادق مجلس كلية الإدارة والاقتصاد/ جامعة كربلاء على توصية لجنة المناقشة.

الأستاذ المساعد الدكتور

هاشم جبار الحسيني

عميد كلية الإدارة والاقتصاد

/ /٢٠٢٤

الإهداء

إلى شهداءِ وطني الحبيب ... تمجيداً وتخليداً

الى والدي العزيزين ... مثال التفاني والإخلاص

إلى من أمدَّني بالنصح والإرشاد... أخواتي

إلى من لم تبخل بمساعدتي يوم ما... زوجتي العزيزة

الى أعزاءنا الذين وهبنا لهم زهرة حياتنا

ومن ينتظرهم الغد قدوة صالحة (ياسر، مريم، ميار)

الباحث

الشكر والامتنان

سبحان الله وبحمده عدد خلقه ورضا نفسه وزنة عرشه ومداد كلماته، والحمد لله حمدا كثيرا لا ينبغي لأحد سواه والصلاة والسلام على أشرف خلقه محمد رسول الله وعلى آله الطيبين الطاهرين وصحبه الأخيار المنتجبين وسلم تسليما.

بداية أتوجه بجزيل شكري وعظيم امتناني إلى أستاذي الفاضل الأستاذ الدكتور محمد محمود الطائي الذي منحني من وقته ووافر علمه ومتابعته وإرشاداته لي مما ساعدني في تخطي وتذليل كثير من الصعوبات التي اعترضت سبيل تقدمي خلال مسيرة بحثي هذا، إذ كان لآرائه السديدة وتوجيهاته الحكيمة الفضل الأول في إخراج هذه الأطروحة على ما هي عليه، وفقه الله لعمل المزيد من فعل الخير وجزاه عني كل خير وعرفان.

ولا يفوتني في هذا المجال تقديم شكري الى المدرس الدكتور **عبد الرسول عبد العباس صاحب السلمان** رئيس قسم المحاسبة لما قدمه من مساعدة وتوجيه في أثناء مرحلة الدكتوراه.

كما يدفعني واجب الوفاء والتقدير الكبير أن أتقدم بعظيم شكري إلـى أساتذة قسمي الأفاضل وأخص بالذكر منهم **أ.د. طلال محمد علي الجحاوي و أ.د. اسعد محمد علي الوهاب و أ.د. صلاح مهدي الكواز و أ.د. حيدر علي المسعودي و أ.م.د. محمد وفي الشمري و أ.م.د. محمد فاضل الياسري و أ.م.د. امل التميمي.**

كما أتقدم بجزيل شكري وامتناني إلى السيد رئيس لجنة المناقشة والسادة أعضاء اللجنة، والشكر موصول الى السيد الخبير اللغوي والعلمي الذين استهدفوا التقويم العلمي لهذه الأطروحة.

كما أتقدم بجزيل شكري وخالص امتناني واحترامي واعتزازي إلى زملائي في برنامج الدكتوراه (باسم عبد الحسن، علاء رضا، حيدر جميل، حيدر صالح .....) وفقهم الله جميعا.

وأسجل شكري واحترامي واعتزازي إلى المدير المفوض لشركة خليج المستقبل (الأستاذ جعفر عماد مهدي) وموظفي الشركة.

والله ولي التوفيق....

الباحث

المستخلص

هدف البحث الحالي الى إرساء الدخل المحاسبي بمفهومة الجديد وفق معيار (IFRS 15)، وتأثيره الحاصل ليس في قائمة الدخل فحسب وإنما في باقي القوائم، وتجسيد الواقع المحاسبي بربط الماضي في الحاضر والمستقبل.

استخدم الباحث خطوات تتبع معيار الإبلاغ المالي الدولي 15 الخمسة في التطبيق العملي للمعيار في عينة البحث، وجرى بيان إنموذج من معاملات شركة خليج المستقبل للوكالات التجارية والمقاولات العامة تقدمها للزبائن لتحليل الحسابات وتحديد الاختلافات بين النظام المحاسبي الموحد وبين المعيار للخروج بالنتائج التي تبين أثر التطبيق العملي للمعيار في الوقوف على المشاكل المحاسبية صدد التطبيق.

ولقد توصل الباحث الى استنتاجات عدة كان أهمها تعد محاسبة الإيرادات من بين المواضيع الرئيسية والمعقدة في عالم المحاسبة، حيث تثير عدداً من المسائل الجدلية الخاضعة للنقاش، ومن ضمن هذه المسائل، لازالت النقطة الزمنية تشوبها الكثير من التساؤلات لأهمية تحديد اللحظة المناسبة للاعتراف بالإيراد كمشكلة أساسية تواجه المحاسبين في أثناء تطبيقهم للمعايير المحاسبية.

ومن اهم التوصيات التي تطرق اليها الباحث هو ضرورة تعزيز الأهمية في تحديد الوقت المناسب للاعتراف بالإيراد على نحو موضوعي ودقيق، بين المحاسبين، عن طريق تحديد التزامات الإداء في العقد وتحديد سعر المعاملة وكيفية تخصيص سعر المعاملة على فترات الالتزام بالأداء، من خلال دورات تدريبية وورش عمل متخصصة.

ثبت المحتويات

ت	الموضوع	رقم الصحيفة
.1	الآية القرآنية	
.2	إقرار المقوم اللغوي	
.3	إقرار الأستاذ المشرف	
.4	إقرار لجنة المناقشة	
.5	إقرار لجنة الدراسات العليا	
.6	الإهداء	أ
.7	الشكر والامتنان	ب
.8	المستخلص	ج
.9	ثبت المحتويات	د-هـ
.10	ثبت الجداول	و-ح
.11	ثبت الإشكال	ط
.12	ثبت المختصرات	ي
.13	المقدمة	2-1
.14	الفصل الأول: الأبحا□ السابقة ومنهجية البحث	13-3
.15	المبحث الأول: الأبحا□ السابقة وإسهام البحث الحالي	3
.16	المبحث الثاني: منهجية البحث	9
.17	الفصل الثاني: الإطار الفكري لمتطلبات للاعتراف بالإيراد لمعيار (IFRS 15)	60-14
.18	المبحث الأول: مدخل مفاهيمي لمتطلبات الاعتراف بالإيراد	15

.19	المبحث الثاني: الاعتراف بالإيراد في إطار معايير الإبلاغ المالي الدولية	37
.20	الفصل الثالث: *الدخل المحاسبي وجودة الإبلاغ المالي بين الواقع والطموح*	122-61
.21	المبحث الأول: الدخل المحاسبي	62
.22	المبحث الثاني: جودة الإبلاغ المالي	80
.23	المبحث الثالث: العلاقة بين الاعتراف بالإيراد والدخل المحاسبي وجودة الإبلاغ المالي في إطار المعايير الدولية	98
.24	الفصل الرابع: قياس متغيرات البحث	189-123
.25	المبحث الأول: التعريف بعينة البحث وطبيعة المقاييس المستخدمة وكيفية تطبيقها	124
.26	المبحث الثاني: قياس متغيرات البحث وأثبات الفرضيات	138
.27	الفصل الخامس: الاستنتاجات والتوصيات	196-190
.28	المبحث الأول: الاستنتاجات	190
.29	المبحث الثاني: التوصيات	194
.30	المصادر	222-197
.31	المستخلص باللغة الإنكليزية	I

ثبت الجداول

رقم الجدول	العنوان	رقم الصحيفة
1	تاريخ وتطور معيار IAS 11	26
2	تاريخ وتطور معيار IAS 18	29
3	تاريخ وتطور IFRIC 13	32
4	تاريخ وتطور IFRIC 15	33
5	تاريخ وتطور IFRS 15	43
6	طرائق قياس الاعتراف بالإيراد بمرور الوقت	55
7	متطلبات العرض والإفصاح لـ (IFRS 15)	58
8	جودة الإبلاغ المالي	84
9	طرائق قياس جودة التقارير المالية	87
10	مزايا وصعوبات تطبيق معيار الإبلاغ المالي الدولي (IFRS 15)	112
11	مقارنة بين القاعدة المحاسبية رقم (1) والمعيار (IAS11)والمعيار (IFRS 15)	114
12	مقارنة بين النظام المحاسبي والمعيار (IAS18)والمعيار (IFRS 15)	119
13	الوكالات التجارية	129
14	معدات المطبخ والطهي	130
15	منتجات التعبئة والتغليف	130
16	خدمات الدعم والاستشارات	131
17	نظرة عامة في التغييرات الحاصلة في متطلبات الاعتراف بالإيرادات وفق (IFRS 15)	139
18	سعر الصفقة	146
19	تخصيص التزامات الإداء	146

رقم الجدول	العنوان	رقم الصحيفة
20	قيود الاعتراف بالإيراد اتفاقية الامتياز	147
21	تخصيص الغرامة التأخيريه على كافة الإعمال	152
22	الاعتراف بالإيراد السنة الثانية من عمليات الامتياز	152
23	أسعار وكلف مبيعات شركة خليج المستقبل	156
24	الاعتراف بالإيراد دمج العقود	157
25	بيع مجموعة من منتجات التعبئة والتغليف	159
26	الاعتراف بالإيراد في حالة المبيعات نقدية	160
27	مبيعات من منتجات التعبئة والتغليف	162
28	الاعتراف بالإيراد في حالة البيع مع حق الرد	162
29	مبيعات من معدات الطبخ	164
30	الاعتراف بالإيراد وفق النظام المحاسبي الموحد	165
31	الاعتراف بالإيراد وفق معيار (IFRS 15)	166
32	مبيعات من معدات الطبخ	168
33	الاعتراف بالإيراد بوجود عنصر تمويل هام	170
34	الاعتراف بالإيراد بوجود عنصر تمويل هام عام 2023	172
35	الاعتراف بالإيراد بوجود عنصر تمويل هام عام 2024	173
36	الاعتراف بالإيراد بوجود عنصر تمويل هام عام 2025	173
37	الاعتراف بالإيراد بوجود عنصر تمويل هام عام 2026	174
38	الاعتراف بالإيراد بوجود عنصر تمويل هام عام 2027	174
39	الاعتراف بالإيراد بوجود عنصر تمويل هام عام 2022	178

رقم الجدول	العنوان	رقم الصحيفة
40	الاعتراف بالإيراد بوجود عنصر تمويل هام عام 2023	178
41	الاعتراف بالإيراد بوجود عنصر تمويل هام عام 2024	179
42	مقارنة الإفصاح بين المعيار IFRS 15 والمعايير السابقة والنظام المحاسبي الموحد	180

ثبت الأشكال

رقم الشكل	العنوان	رقم الصحيفة
1	المخطط الإجرائي للأطروحة	13
2	توقيت الاعتراف بالإيراد	17
3	خطوات الاعتراف بالإيراد بموجب IFRS 15	46
4	تحديد التزامات الإداء	50
5	كيفية تحديد المقابل المتغير	52
6	العلاقة بين QCs وفائدة القرار و FRQ	92
7	الهيكل تنظيمي للشركة	128
8	الحسابات الإجمالية	131
9	حسابات الميزانية	132
10	حسابات النتيجة	132
11	قائمة المركز المالي للشركة عينة البحث	133
12	بيان العمليات الجارية	135

ثبت المختصرات

المختصر	المصطلح باللغة الإنكليزية	المصطلح باللغة العربية
AICPA	American Institute of Certified Public Accountants	المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين المعتمدين
APB	Accounting Principles Board	مجلس مبادئ المحاسبة
FASB	Financial Accounting Standards Board	مجلس معايير المحاسبة المالية
FRQ	Financial reporting quality	جودة التقارير المالية
GDP	Gross domestic product	الناتج المحلي الإجمالي
IAS	International Accounting Standards	معايير المحاسبة الدولية
IASB	International Accounting Standards Board	مجلس معايير المحاسبة الدولية
IFRIC	International Financial Reporting Interpretations Committee	لجنة تفسيرات التقارير المالية الدولية
IFRS	International Financial Reporting Standards	معايير الإبلاغ المالي الدولية
QCs	Qualitative characteristics	الخصائص النوعية
SEC	U.S. Securities and Exchange Commission	هيئة الأوراق المالية والبورصات الأمريكية
SIC	Standard Interpretations Committee	لجنة التفسيرات القياسية
U.S.GAAP	Generally Accepted Accounting Principles (United States)	مبادئ المحاسبة المقبولة عمومًا (الولايات المتحدة)

المقدمة:

في خضم الأحداث والتطورات الحديثة والمتسارعة التي تشهدها بيئة الأعمال، يُنظر إلى الإيرادات كونها العامل الأول الذي يجب أخذه في الحسبان عند اتخاذ قرارات الاستثمار، ففي عام 2014، نشر مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) ومجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) معيارًا مشتركًا يقدم متطلبات جديدة للاعتراف بالإيرادات الناشئة عن العقود المبرمة مع الزبائن: معيار(IFRS15) الإيرادات من العقود مع الزبائن، إذ كان من المتوقع مبدئيا تطبيق معيار(IFRS15) اعتبارًا من 1 تموز 2017 وسيحل محل معيار (IAS 11) عقود البناء ومعيار (IAS 18) الإيرادات وتفسيراتهما، كذلك استخدام عدد متزايد من الشركات على نحو مشترك مبادئ المحاسبة المقبولة عمومًا في الولايات المتحدة (US GAAP) والمعايير الدولية للإبلاغ المالي (IFRS) لأغراض المحاسبة في ظل ظاهرة العولمة، إذ أصبحت هناك حاجة إلى معيار جديد للإيرادات لإزالة نقاط الضعف والتناقضات في المجموعة الحالية من قواعد الإيرادات.

يهدف معيار(IFRS15) الإيرادات من العقود مع الزبائن إلى تلبية احتياجات الأعمال، وتحسين جودة التقارير المالية وشفافية المعلومات التي تحتويها بطريقة قابلة للتطبيق ومقبولة عالميًا، إذ يهتم معيار(IFRS15) بتحديد كيفية الاعتراف بالإيرادات من خلال تحديد خمس خطوات رئيسية تهدف إلى دعم تحديد المبالغ الحقيقية التي سيجري الاعتراف بها إيرادات للوحدات الاقتصادية، سيجري تطبيق هذا النهج المكون من خمسة نماذج على نحو متسق من خلال المعاملات وأسواق رأس المال لتحسين إمكانية مقارنة البيانات المالية بين الوحدات الاقتصادية في الدول التي تطبق تلك المعايير بهدف تحقيق قدر أكبر من الشفافية والنزاهة في البيانات المالية التي تعد ذات أهمية بالغة في صناعة القرار.

إن متطلبات الاعتراف والإفصاح التي تناولها المعيار زادت من قابلية المقارنة للقوائم المالية، وإنً هذا التوسع في الإفصاح قد أثر بصورة إيجابية في الدخل المحاسبي من قبل غالبية المستثمرين ويعد مؤشراً لتقييم أداء الشركات إلا أنه ينتقد من قبل غالبية الاقتصاديين كونه لا يأخذ بالحسبان المخاطرة برأس المال ومقابل العائد الذي يتوقعه المستثمرون ولكن المحاسبون يرون أن الدخل المحاسبي يحتل مكان الصدارة عند غالبية المستثمرين بوصفة مؤشر أداء.

ويرى أن الدخل المحاسبي الفرق بين الإيرادات المتحققة الناتجة من صفقات الفترة والكلف التاريخية المناظرة الموازية، أو انه الفرق بين الإيرادات والمصروفات ويستند المحاسبون في ذلك على مبدأ المقابلة.

الهدف من هذه الأطروحة هو عرض القواعد السابقة والحالية للاعتراف بالإيرادات والأهم من ذلك التحقق، عن طريق التطبيق التجريبي للمعيار(IFRS15) الجديد ومقدار قابليته على تحقيق فائدة للمستخدمين.

ولتحقيق أهداف البحث فقد تم تقسيمه على خمس فصول، خصص الأول منها لمنهجية البحث و استعراض الدراسات السابقة حيث تضمن المبحث الأول منه الاستدلال بالدراسات السابقة والإسهام الذي يقدمه البحث الحالي ، فيما تناول المبحث الثاني منهجية البحث ، وناقش الفصل الثاني الإطار الفكري لمتطلبات الاعتراف بالإيراد لمعيار (IFRS 15)، وتم تقسيمه على مبحثان ، كرس الأول مدخل مفاهيمي لمتطلبات الاعتراف بالإيراد ، وأحتوى الثاني على الاعتراف بالإيراد في إطار معايير الإبلاغ المالي الدولية، أما الفصل الثالث فقد خصص لمتغيرات الدخل المحاسبي وجودة الإبلاغ المالي، واحتوى على ثلاث مباحث ، ناقش المبحث الاول الدخل المحاسبي، فيما تناول المبحث الثاني مفاهيم جودة الإبلاغ ودور معيار(IFRS15) في تعزيز جودة الإبلاغ المالي، وأحتوى المبحث الثالث على العلاقة بين الاعتراف بالإيراد والدخل المحاسبي وجودة الإبلاغ المالي في إطار المعايير الدولية، وقد عرض الفصل الرابع الجانب العملي وقياس متغيرات البحث ، واحتوى على مبحثين تم في المبحث الأول وصف عينة البحث ، أما المبحث الثاني فأنه أشتمل على تقديم المعيار وتطبيقه في الشركة عينة البحث واختبار فرضيات البحث، وأخيراً تم عرض الاستنتاجات والتوصيات ضمن الفصل الخامس ، وتم تقسيمة على مبحثين أثنين، تضمن الأول الاستنتاجات التي توصل اليها الباحث، فيما عرض الثاني التوصيات التي توصل اليها الباحث.

الفصل الأول

الأبحا السابقة ومنهجية البحث

المبحث الأول: **الأبحا السابقة وإسهام البحث الحالي**

المبحث الثاني: منهجية البحث

تمهيد

يناقش هذا الفصل كلا من منهجية البحث العلمية ودراسات سابقة ذات علاقة بمحتوى البحث الحالي، ويتضمن ايضا بيانا لما يتميز به البحث الحالي بالمقارنة مع ما قدَّمه الباحثون السابقون، اذ تتضمن المنهجية العلمية للبحث المسار الميداني والطريقة العلمية المنظمة لتحديد مشكلة البحث وسبل معالجتها بالشكل الذي يضمن الاختبار الموضوعي لفرضيات البحث وتحقيق أهدافه. وقد حاول الباحث وتوخيا للجدية والأصالة أن يعرض كل ما تسنى جمعه من دراسات أجنبية وعربية ومعايير دولية ومحلية ذات صلة بمتغيرات البحث، وكان لتلك الدراسات والبحو والمعايير دور كبير في إثراء الجانب النظري والتطبيقي له من جهة، واعترافا بالسبق للباحثين الآخرين في هذا الجانب من جهة اخرى.

وفي ضوء ما سبق يتناول الفصل الأول المبحثين الآتيين: -

المبحث الأول: دراسات سابقة واسهامة البحث الحالي.

المبحث الثاني: المنهجية العلمية.

المبحث الأول

أبحا سابقة وإسهام البحث الحالي

يستعرض هذا المبحث بعض الأبحاث العربية والأجنبية التي تداولت معيار (IFRS15) ،حيث يستنير بها لأجل بيان واقع البحث الحالي وإسهاماته ومقارنته معها وتتجالى بالآتي :

1-1-1 الدراسات العربية

وفقا لدراسة (خليل وإبراهيم)،في *(قياس أثر معيار الإيراد من العقود مع العملاء IFRS 15 على استدامة الأرباح المحاسبية – دليل من البيئة المصرية)*، اعتمد الباحثان على دراسة ميدانية على عينة من المديرين الماليين، والمحاسبين، ومراقبي الحسابات، وأعضاء هيئة التدريس، ومستخدمي التقارير المالية المنشورة معتمداً على قائمة استقصاء، **يتجلى البحث في بيان تأثير معيار** (IFRS 15) **الجديد في استدامة الأرباح هو الذي ينعكس في تحديد الصعوبات التي تواجه تطبيق المعيار التي جاءت على وفق عينة من الملاكات ذات الصلة بالموضوع كجانب استقصائي ويسهم البحث الحالي في تحليل و الخطوات الخمسة التي قدمها المعيار حول الاعتراف بالإيرادات للوحدات الاقتصادية ومن ثم معالجتها ويجري الاتفاق مع رؤية البحث على وجود صعوبات تواجه تطبيق المعيار(خليل وإبراهيم ،2016)، أما دراسة (شنيشل)، في *(التقارب المحاسبي الدولي للاعتراف بالإيراد على وفق (IFRS 15) ودورة في تحسين جودة الإبلاغ المالي –دراسة تطبيقية)، إذ تناولت الدراسة* توضيح شكل تفصيلي مراحل التقارب المحاسبي الدولي وتحديد المزيات والصعوبات التي تصاحب تطبيق المعيار في البيئة العراقية ،وكانت عينة الدراسة من الشركة العامة للاتصالات وشركة المعتصم العامة للمقاولات الإنشائية، **تتجلى دراسة (شنيشل، 2018) في التركيز على المزيات والصعوبات التي قد تواجه مشروع التقارب المحاسبي الدولي في العراق، وجاءت رؤية الدراسة في اختيار عينة من قطاعين مختلفين ما يعزز من قابلية التطبيق العملي للمعيار وتحديد صعوبات ونقاط الضعف في كل قطاع، على الرغم من أن الدراسة صورت المعالجات المحاسبية لقطاعين مختلفين مهمين لكنها أغفلت القطاع التجاري الأكثر صلة في المعيار، إذ أسهم البحث الحالي في بيان المعالجات المحاسبية والآثار المترتبة عند استعمال معيار (IFRS 15) بصورة اكثر شمولية(شنيشل،2018)،وقدمت دراسة (الركابي)** رسالة ماجستير بعنوان ***(قياس نتائج عقود الأنشاء على وفق معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم15 وانعكاسه على الممارسات المحاسبية العراقية)*** التعريف بمعيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (15) وانعكاسه على الممارسات المحاسبية العراقية وتوضيح المتطلبات الرئيسة لمعيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (15) وتحديد أوجه التشابه والاختلاف الرئيسة بين معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (15) ومعيار المحاسبة الدولي رقم (11) والقاعدة المحاسبية رقم (1) وتحديد أهم التحديات التي ستواجه شركات المقاولات العراقية العاملة في قطاع الإنشاءات و تقديم توصيات وإرشادات

لقياس نتيجة عقود الإنشاء وبما يتوافق مع معيار الإبلاغ المالي الدولي (15) ،وتماشيا مع ما قدمته دراسة (الركابي،2019) يؤكد البحث الحالي أن الوحدات الاقتصادية العراقية لم تطبق متطلبات الإفصاح عن المخصصات الأصول والالتزامات المحتملة على الرغم من أهميتها وتأثيرها الجوهري في قائمة المركز المالي وبالنتيجة فإن ما يجري تقديمه من معلومات محاسبية في التقارير المالية تكون مضللة بالنسبة للمستخدمين وغير نافعة لأغراض اتخاذ القرار الاستثماري،**ويمكن الإشارة الى إن دراسة (الركابي،2019) يتوافق بالرؤية الموضوعية والمنهجية البحثية مع البحث الحالي عن طريق الدراسة النوعية وتفسير سواء عن طريق الأدبيات الأكاديمية إم ما تخلله معيار (IFRS15) المعالجات المحاسبية في تعريف الوحدات الاقتصادية ذات الصدد بالمعيار وفهم تاثيره في الممارسات المحاسبية المتبعة، إذ يساعد المعيار على تعزيز جودة القوائم المالية وتحسين جودة الإبلاغ المالي، ولكن لم تتطرق الدراسة على قدرة الشركات حول تطبيق التوصيات والصعوبات العملية التي ستواجه بيئة الإعمال، إذ يسهم البحث الحالي بتخطي الجانب غير التجريبي للمعالجات المحاسبية والذهاب الى بيان تلك المعالجات المحاسبية بما يتلاءم مع المعيار الدولي الجديد(الركابي،2019).أما دراسة (مكط، 2019)** في ***(تأثير تبني معيار الاعتراف بالإيراد IFRS 15 على جودة الإبلاغ المالي في الوحدات الاقتصادية العراقية)اخذت بنظر الاعتبار*** بيان التطورات التي حدثت في بيئة الأعمال بوجود ضرورة لبناء معيار محاسبي جديد، وكذلك توضيح الأسس الفكرية التي استعملها كل من المجلسين في بناء معيار الإبلاغ المالي الدولي (15) المتضمن الاعتراف بالإيرادات من العقود مع الزبائن ومدى تأثيره في جودة الإبلاغ المالي، وأخيراً تقديم دليل استرشادي لمساعدة الوحدات الاقتصادية في كيفية تطبيقه، **وتنطوي دراسة (مكط،2019) مع ما توصل إليه البحث الحالي بتسليط الضوء على الأسس الفكرية التي استعملها مجلس معايير (IFRS) في بناء معيار الإبلاغ المالي الدولي (15) الاعتراف بالإيرادات من العقود مع الزبائن ومدى تأثيره على جودة الإبلاغ المالي، إذ قدمت دليلاً استرشادياً لمساعدة الوحدات الاقتصادية في كيفية تطبيقه، عن طريق عينة متخذه من الأكاديميين والجهات الأخرى كنظرة غير تجريبية، و يسهم البحث الحالي في تغطية الجانب غير التجريبي في الوصول الى معالجات محاسبية (جانب تطبيقي) لشركة من القطاع التجاري ذات الصدد بالمعيار .فيما حددت دراسة (محمد،2020)** ***(انعكاس تبني IFRS 15 على إجراءات تدقيق الإيرادات في البيئة العراقية –دليل إرشادي مقترح)*** أهمية تبني تطبيق معيار الإبلاغ المالي الدولي (IFRS 15) ودوره في إيجاد إجراءات تدقيق محددة تساعد مراقبي الحسابات في عملية التدقيق، واعتمدت الدراسة على اخذ راي عينة من الأكاديميين والمهنيين عن طريق استمارة استبيان في بيان أهمية تبني المعيار وانعكاسه على إجراءات التدقيق المتبعة، **ويتفق البحث الحالي مع ما توصلت إليه دراسة (محمد،2020) بوجود قصور في النظام المحاسبي الموحد بالجانب الخاص بالاعتراف بالإيراد وعدم وجود قاعدة محاسبية محلية تتعلق بعنصر الإيراد من جانب القياس والاعتراف والإفصاح عنه،**

ويختلف أساس الاعتراف بالإيراد بين النظام المحاسبي الموحد القائم على أساس التحقق والاكتساب مع معيار IFRS 15 ،إذ يجري الاعتراف بالإيراد حينما تفي الوحدة بالتزام الأداء وانتقال السيطرة على الأصل الى الزبون، و كذلك عدم وجود إجراءات تدقيق متكاملة وموحدة لتدقيق الاعتراف بالإيراد والتحقق من صحته بسبب تعدد الإصدارات المحاسبية الخاصة بالإيرادات، وأن الإجراءات الموضوعة تخص نشاط أو مجال اقتصادي معين، إلى جانب وجود قصور في دليل الرقيب المالي المعتمد من قبل ديوان الرقابة المالية الاتحادي المعتمد لتدقيق الإيرادات، وعدم وجود دليل أو برنامج لتدقيق الإيرادات لدى الوحدات الاقتصادية ومكاتب التدقيق المحلية تساعدهم في عملية التدقيق، لا تنسجم رؤية البحث الحالي مع رؤية الدراسة في الحاجة الماسة إلى إيجاد قاعدة محاسبية محلية تتعلق بعنصر الإيراد من حيث القياس والاعتراف والإفصاح عنه، ومن الضروري تقديم دليل إرشادي مقترح حول كيفية تدقيق الإيرادات ضمن إجراءات واضحة ودقيقة ومفصله تساعد مدققي الحسابات على الاعتماد عليه في أثناء تدقيق الحسابات، و تطبيق معيار (IFRS15) بصورة مباشرة لأجل المضي قدما مع توجهات الجهات أو الهيئات المسؤولة عن واقع التنظيم المحاسبي بالعراق بتطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولي (IFRS) (محمد،2020) .

2-1-1بحو اجنبيه

تشير دراسة (haggenmuller، 2019) في (الاعتراف بالإيرادات بموجب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم 15 تقييم نقدي للأغراض المحددة مسبقًا والآثار المترتبة على التحسين) إلى تقديم مستوى أعمق بكثير من التفاصيل والرؤى العميقة إذ جرى إجراؤها في المدة التي أصبح فيها (IFRS15) ساري المفعول، **والتي تتفق مع العمل الحالي في هذه الرؤية العملية، وإسهام البحث الحالي هو تجسيد المعالجات المحاسبية على وحدة اقتصادية عراقية، وبيان تأثير المعيار مقارنة في النظام المحاسبي الموحد، فيما كانت دراسة (haggenmuller، 2019)، على شكل استبانة تجسد الجانب العملي منها.**

بينما تبحث دراسة(Ferreira، 2020) (تأثير المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم 15 على قطاع الاتصالات - حالة الشركات المدرجة في البرتغال وإسبانيا) في معرفة تأثير معيار (IFRS15)، في بعض أهم المؤشرات المستخدمة عند تحليل الأداء المالي للوحدات الاقتصادية، وخلصت في إن اعتماد هذا المعيار يؤدي إلى تحسين مساءلة الجهات وجودة المعلومات المحاسبية عن طريق مجموعة موحدة من معايير التقارير المالية، وتهدف هذه الدراسة ما إذا كان اعتماد معيار(IFRS 15)، الذي يحل محل معايير المحاسبة الدولية (IAS18) و (IAS 11) فيما يتعلق بالاعتراف بالإيرادات، **وتختلف رؤية البحث الحالي عن دراسة (Ferreira، 2020)، في الرؤية عن تأثير المعيار(IFRS 15) في قطاع الاتصالات بصورة اكبر عن باقي القطاعات، إي يؤكد البحث على تأثير المعيار بصورة شاملة على جميع القطاعات،**

وذلك بسبب إن المعيار يستهدف الإيرادات بصورة شاملة وموحدة سواء على قائمة الدخل بصورة مباشرة، فضلا عن قائمة المركز المالي فهي تتأثر بصورة مماثلة وذلك بسبب انعكاس الإداء المالي على المركز المالي، ولا يؤثر على قطاع دون أخر وإنما بصورة متساوية، فضلا عن بيان المعالجات المحاسبية عند تطبيق (IFRS 15) وتقد م دراسة (Wärnlund،2020)(المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم 15: تقييم نقدي لقدرة معيار الاعتراف بالإيرادات الصادر حديثا على عكس الواقع الاقتصادي) بإجراء تقييم نقدي لقدرة معيار الاعتراف بالإيرادات الصادر حديثًا على عكس الواقع الاقتصادي. ولتحقيق غرض هذه الدراسة، جرى تحليل نوعي للوثائق لكيفية استيعاب مجلس معايير المحاسبة الدولية للتصورات المختلفة واسعة النطاق للواقع الاقتصادي في إطار تطوير معيار(IFRS 15) مع خلفية في الإطار الذي تم تطويره، اهم استنتاج وجد أثناء عملية وضع معيار(IFRS 15) ، يبدو أن مجلس معايير المحاسبة الدولية قد اعترف بتصورات مختلفة واسعة النطاق للواقع الاقتصادي. يمكن العثور على درجات وطرق مختلفة للتكيف، حسب مجال النقد، ومع ذلك نظرًا لأن مفهوم الواقع الاقتصادي يعتمد بشكل كبير على التصورات، وغالبًا ما يكون موضوعًا للتغيير، فمن الصعب تحديد قدرة معيار(IFRS 15) على عكس الواقع الاقتصادي بشكل كافٍ،**ويتفق البحث الحالي مع هذه الدراسة في عكس الواقع الاقتصادي للوحدة الاقتصادية ، وذلك بسبب خدمة الوحدة في استعمال الحكم المهني بصورة واضحة، لاسيما عند النقطة الزمنية للإعتراف بالإيراد ، إذ يجد البحث الحالي هذه الحالة ماهي إلا انعكاس لنسب الإنجاز ولكن بصورة مبطنه يعطي الوحدة الاقتصادية في تحديد النقطة الزمنية عن طريق تحديد الدفعات المستقبلية وقدرة الإدارة في وضع هذه المدد، فضلا عن إسهام البحث الحالي بجانب عملي تجريبي لحالات تطبيق الخطوات الخمس للمعيار وعلى وحدة اقتصادية عراقية تطبق النظام المحاسبي الموحد، مع مقارنتها عند تطبيق معيار (IFRS 15)، وبيان الإثار على الدخل المحاسبي، فضلا عن الإثر في القوائم المالية وانعكاس جودة الإبلاغ المالي عند تطبيق معيار (IFRS 15)، وتهدف دراسة (Belsom & Berhe، 2021) (تنفيذ المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم 15 في جميع أنحاء أوروبا)** بتقييم تأثير معيار (IFRS 15) في أهمية القيمة، **على الرغم ما جاءت به الدراسة مع رؤية البحث الحالي عند تطبيق المعيار، إلا الدراسة كانت من منظور مالي بصورة كبيرة، فيما إسهام البحث يتجسد من منظور محاسبي بحت، إذ جرى بيان إثر تطبيق (IFRS 15) في وحدة اقتصادية عراقية، وأجراء حالات عملية مختلفة للخطوات الخمس عند تطبيق المعيار، ومقارنتها مع النظام المحاسبي الموحد التي تطبقه الوحدة الاقتصادية العراقية.**

3-2-1 الإسهامات التي قدمها البحث الحالي

عن طريق الاستدلال بالدراسات والأبحاث السابقة وجعلها حجر الأساس لينطلق منها الباحث لذا ركز على إيلاء متطلبات الاعتراف أهمية خاصة في البحث إذ وجد اهم ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات

السابقة، أنها عرضت التغيرات بمعايير الاعتراف بالإيرادات والتطورات التي مرت على تلك المعايير وصلا الى معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS 15الذي يمثل انتقالاً جذرياً لواقع المعالجة المحاسبية للاعتراف بالإيرادات، إلى جانب أثر الاعتراف المستقل بالإيرادات وفقاً لـ IFRS على اثر عامل تابع الدخل المحاسبي في قطاع شركات التجارة والوكالات التجارية وهو ما لم تتطرق اليه أي من الدراسات السابقة أو أي أخرى في حدود علم الباحث، كما تميزت الدراسة بتطبيقها أسس الاعتراف الخاصة بالإيراد على حالات مبيعات الشركة الخاصة بعقود الامتياز وغيرها من المعاملات التي تحدث بالشركة، ، نابعه من كونها :

1- اعتماد الدراسة على تطبيق الخطوات الخمسة الخاصة بالاعتراف بالإيراد وفقا لمعيار الإبلاغ المالي الدولي 15 لعينة البحث ومقارنته مع السياسة المتبعة من قبل الشركة.
2- تحديد نقاط الاختلاف بين المعيار الدولي للإبلاغ المالي 15 عن المعايير المحاسبية السابقة المتبعة والنظام المحاسبي المتبع.
3- بيان جودة الإبلاغ المالي المتبع بعد تطبيق المعيار على الدخل المحاسبي وقائمة المركز المالي للشركة.

المبحث الثاني

منهجية البحث

تمثل منهجية البحث مساراً ميدانياً أولاً وهي الطريقة العلمية المنظمة بغية بيان أهمية البحث وعرض أهدافه في سبيل تحديد مشكلة البحث وطرائق معالجتها بالصورة التي تضمن الاختبار الموضوعي للفرضيات وتحقيق الأهداف والحل المفترض للمشكلة وأسلوب تطبيقها.

1-2-1 أهداف البحث

يسعى البحث الى تحقيق الأهداف الآتية:

أ- الوقوف على مرتكزات ومتطلبات الاعتراف بالإيراد لمعيار (IFRS 15)، وتوضيح آلية عمله لاسيما خطوات الاعتراف بالإيراد وفق المعيار.

ب- توجيه أنظار الوحدات الاقتصادية العراقية بمتطلبات معيار(IFRS 15) إذ تعتمد هذه الوحدات آلية النظم المحاسبي الموحد.

ج- بيان مدى الفجوة المحاسبية للنظام المحاسبي الموحد مقارنة مع المعيار ، وبالنتيجة القصور الواضح لتحقيق متطلبات الإبلاغ المالي، لاسيما أنشطة مبيعات الوحدة الاقتصادية.

د- إرساء الدخل المحاسبي بمفهومة الجديد وفق معيار (IFRS 15)، تأثيره الحاصل ليس في قائمة الدخل فحسب وإنما في باقي القوائم، وتجسيد الواقع المحاسبي بربط الماضي في الحاضر والمستقبل.

ه- تحليل البحث من جوانب العلاقة التكاملية، وتأثير متطلبات الاعتراف بالإيراد، وفقاً لـ IFRS، في الدخل المحاسبي في ظل جودة الإبلاغ المالي.

2-2-1 أهمية البحث

أن تحقيق التوجهات الأخيرة بشأن التحول إلى IAS/IFRS يمكن أن يكون تحدًا كبيرًا، إذ يجب التركيز على توجيه وتثقيف المحترفين المحاسبيين والشركات والجهات الحكومية حول الاستفادة من هذا التحول،

ولأجل بيان أهمية البحث في إرشادات الاعتراف بالإيراد وأثرها في الممارسات المحاسبية وانعكاسها في الدخل المحاسبي في ظل جودة الإبلاغ المالي يمكن تلخيصها في الآتي:

أ- ينعكس أهمية الاعتراف بالإيراد من منطلق البقاء والاستمرارية للوحدة الاقتصادية ، ومدى قدرتها على توليد التدفقات النقدية، كمؤشر لإيصال الفهم الكافي للمستخدمين عن مصادر الربح والأنشطة الرئيسة للوحدة الاقتصادية.

ب- إيضاح الواقع المحاسبي للإعتراف بالإيراد، عن طريق وصف حالة المعايير السابقة وإثارها في الوحدات الاقتصادية ومسببات التحول نحو تطبيق (IFRS 15).

ج- تجسيد مبادئ معيار (IFRS 15) للوحدات الاقتصادية عند تطبيقها للمعيار المحاسبي وبيان فقراته عن طريق إنموذج الخطوات الخمسة، مقارنة مع المعايير السابقة.

د- تفسير العلاقة الوثيقة بين الدخل المحاسبي والاعتراف بالإيراد في تطبيق معيار (IFRS 15)،وفي ظل جودة الإبلاغ المالي.

ه- انعكاس تطبيق معيار (IFRS 15)،على تحسين التقارير المالية لدى الوحدات الاقتصادية ، والذي يسفر بالنتيجة زيادة في جودة الإبلاغ المالي.

و- توضيح أهم المزيات والتحديات التي تنشأ من تطبيق معيار (IFRS 15)، والتي تعكس الوضوح والشفافية عند مقارنتها مع الوضع المحاسبي السابق.

ز- المساهمة في إيضاح المداخل الجديدة التي تضمنها معاييرIFRS بشأن الاعتراف بالإيراد.

ح- بيان الإثر من تطبيق المداخل الجديدة بالاعتراف بالإيرادات وفق معايير IFRS على القوائم المالية.

ط- تحليل آليات تطبيق معاييرIFRS في علاج المشاكل المحاسبية الخاصة بالإيراد.

3-2-1 مشكلة البحث

ديمومة الوحدة الاقتصادية ونموها يقف بالدرجة الأساس في تحقيقها الربح، والذي ينشأ من الإيرادات التي تحققها الوحدة، إذ صاحب الاعتراف بالإيراد منذ نشوء المعايير المحاسبية الدولية مشاكل جمة في المعالجات المحاسبية عنه، ولازالت ليومنا هذا والذي دفع مجلس معايير (IFRS) في إصدار معياره الجديد (IFRS 15) في الحد من هذه المشاكل والعمل على تحسينه، ومن هذا المنطلق تتجلى مشكلة البحث بالتساؤلات الآتية:

1. هل توجد فروقات تطبيق معيار الإبلاغ المالي الدولي 15 وبين تطبيق القاعدة المحاسبية العراقية رقم (1)؟

2. هل تطبيق معيار الإبلاغ المالي الدولي 15 يحقق الدخل العادل وبالنتيجة ينعكس على جودة الإبلاغ المالي؟

1-2-4 فرضيتي البحث

عن طريق التساؤلات التي جرى التطرق لها في مشكلات البحث فان البحث الحالي يستند الى الفرضتين الآتيتين: -

الفرضية الرئيسية الأولى:

يحقق تطبيق معيار الإبلاغ المالي الدولي 15 فروقات واضحة مقارنة بتطبيق القاعدة المحاسبية رقم 1.

الفرضية الرئيسية الثانية:

إن تطبيق معيار الإبلاغ المالي الدولي 15 يحقق متطلبات الدخل العادل مما ينعكس على جودة الإبلاغ المالي.

1-2-5 مجتمع وعينة البحث

تتكون عينة البحث من شركة خليج المستقبل للتجارة العامة والوكالات التجارية، إذ تم الاعتماد البيانات المالية الخاصة بالشركة للسنة المالية (2022) بوصفها أكثر حداثة، ومتاحة على الموقع الإلكتروني الخاص بالشركة.

1-2-6 متغيرات البحث وطرائق قياسها

يمكن تحديد متغيرات البحث المستقلة (غير المعتمدة) والتابعة (المعتمدة) وطرائق قياسها كالآتي:

1. **المتغير المستقل وتشتمل على:**

أ. يتمثل هذا المتغير بتطبيق تأثير الاعتراف بالإيراد وفقا IFRS على شركة خليج المستقبل ويتم قياسه عن طريق تطبيق الخطوات الخمسة لتحقيق متطلبات الاعتراف بالإيراد.

2- المتغير التابع: ويتمثل بالدخل المحاسبي ويتم قياس الدخل المحاسبي عن طريق إعداد قائمة الدخل المحاسبي وفقا للمعيار ومعرفة فروقات التغيرات الحاصلة بالدخل نتيجة اتباع المعيار وماهي متطلبات العرض والإفصاح المطلوبة وفقا للمعيار.

1-2-7 محددات البحث

تعكس هذه الفقرة التحديات الجمة التي واجهت البحث الحالي سواء الجانب النظري أم التطبيقي، ويمكن أن نوثقها بصورة مختصرة وكالآتي:

أ- شمولية معيار (IFRS 15) كافة القطاعات ، أسفر عن صعوبة الوحدات الاقتصادية في الالتزام بالمعيار بصورة شاملة، فضلا عن عزوف الوحدات الاقتصادية بالإبلاغ المالي عن المعيار بصورة توضيحية وانحسارها في الشكل القانوني للمعيار وتجنبها الجوهر الاقتصادي.

ب- قصور واضح في الأدبيات الأكاديمية في تغطية الدخل المحاسبي في المنظور الحديث فضلا عن آثار الدخل المحاسبي في الممارسات المحاسبية في الواقع الحالي.

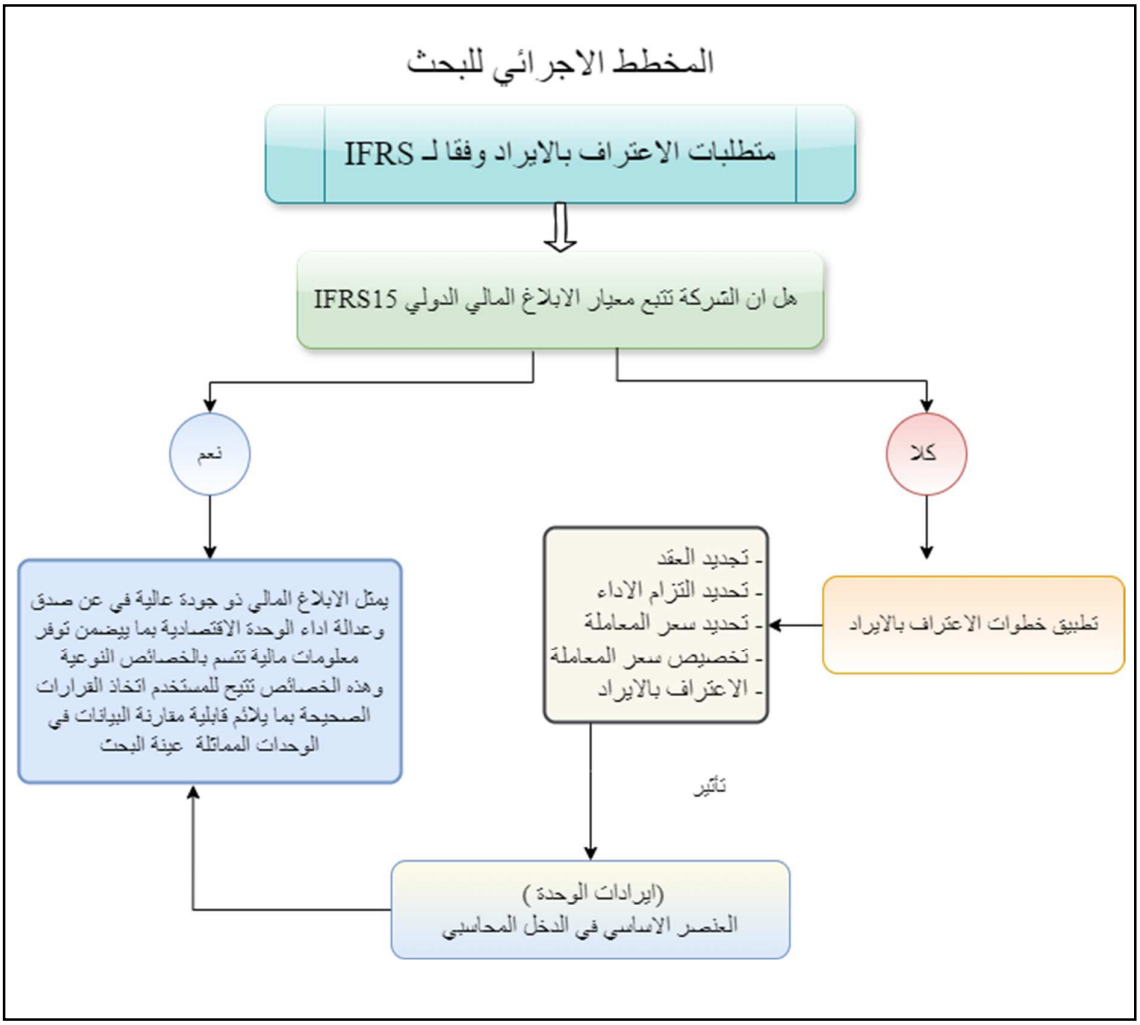
ج- الوحدات الاقتصادية العراقية تطبق النظام المحاسبي الموحد.

7-2-1 منهج البحث

يبنى البحث في جوانبه النظرية المنهج الاستقرائي في مسح وتحليل ما متوافر من مصادر وأدبيات علمية من كتب وإطاريح ورسائل وبحوث ودوريات ذات علاقة بمتغيرات بحثنا، فضلا عن ما أصدرته المنظمات والمعاهد المهنية في مجال المحاسبة للمعلومات ذات العلاقة ببحثنا، وأثرت الجانب النظري بغية حل مشكلة البحث وإثبات فرضياته ، فيما استعمل الأسلوب التحليلي وفقا للنظرية المحاسبية وبالاستناد الى البيانات المالية للشركة عينة البحث لتحقيق التوافق بين الجانبين النظري والعملي ، وملاحظة ملائمة المفاهيم المشار الهيا بغية تحقيق أهداف البحث.

8-2-1 المخطط الإجرائي للبحث

يبين الشكل (1) المخطط الإجرائي للبحث والذي يوضح معالمها الأساسية عن طريق بيان علاقة الارتباط والتأثير بين متغيرات البحث، وكما مبين في أدناه: -



الشكل (1)

المخطط الإجرائي للبحث

المصدر: من أعداد الباحث بالاعتماد على الأدبيات المحاسبي

الفصل الثانـي

الإطار الفكري لمتطلبات الاعتراف بالإيراد لمعيار (IFRS 15)

المبحث الأول: مدخل مفاهيمي لمتطلبات الاعتراف بالإيراد

المبحث الثاني: الاعتراف بالإيراد في إطار معايير الإبلاغ المالي الدولية

تمهيد

إن الإيراد هو شريان الحياة لأي كيان اقتصادي، يعكس حيوية النشاط التجاري وقدرته على البقاء والتطور، ومع تطور الاقتصاد العالمي وزيادة تعقيد الأنشطة التجارية، برزت الحاجة الملحة لإطار فكري فلسفي يمكن من خلاله تحليل وفهم متطلبات الاعتراف بالإيراد، جاء المعيار الدولي للتقارير المالية رقم 15 (IFRS 15) كإجابة لهذه الحاجة، حيث يسعى لتقديم رؤية متكاملة ومنهجية شاملة حول كيفية قياس وتسجيل الإيرادات في الدفاتر المالية.

في هذا الفصل، يتم عرض الفلسفة الكامنة وراء متطلبات الاعتراف بالإيراد وفقًا لمعيار (IFRS 15)، نناقش المفاهيم الجوهرية التي تشكل الأساس الفكري لهذا المعيار، بما في ذلك مفهوم الأداء، ونقل السيطرة، والمخاطر والمنافع، وكيفية تأثير هذه المفاهيم على تقديم صورة مالية دقيقة وعادلة للكيان.

وعرض أيضًا التحديات النظرية والعملية التي تواجه الشركات في تطبيق هذا المعيار ومقارنته مع المعايير السابقة الخاصة بالإيراد، وكيف يمكن للفكر المحاسبي التقليدي أن يتأثر أو يتطور استجابةً لهذه المتطلبات الجديدة.

سيكون هذا الفصل بمثابة جسر يربط بين النظرية والتطبيق، بين الفلسفة والممارسة، وبين الفكر والمحاسبة، ليعزز فهمنا للأطر المحاسبية الحديثة وكيفية تأثيرها على قراراتنا الاقتصادية.

وعليه سيناقش هذا الفصل كثيرا من القضايا المذكورة انفاً من خلال المباحث الآتية: -

المبحث الأول: مدخل مفاهيمي لمتطلبات الاعتراف بالإيراد
المبحث الثاني: الاعتراف بالإيراد في إطار معايير الإبلاغ المالي الدولية

المبحث الأول

مدخل مفاهيمي لمتطلبات الاعتراف بالإيراد

يعد الاعتراف بالإيرادات أمرا ضروريا لأنه يتعلق على نحو مباشر بصحة التقارير المالية للوحدة الاقتصادية، وإن الغرض من توحيد سياسات الاعتراف بالإيرادات التي تعتمدها الوحدات الاقتصادية يعزز من إمكانية مقارنة القوائم للوحدات، حيث يسمح هذا التوحيد للهيئات الخارجية - مثل المحللين والمستثمرين - بمقارنة بيانات الدخل للوحدات الاقتصادية المختلفة في القطاع نفسه بسهولة، مع الاخذ بالحسبان أنَ الإيرادات هي أحد أهم المقاييس التي يستخدمها المستثمرون لتقييم أداء الوحدة الاقتصادية ، فمن هنا تكمن أهمية القوائم المالية فيما اذا كانت متسقة وذات مصداقية.

1-1-2 مفهوم الإيرادات

الإيرادات أحد اهم عناصر القوائم المالية الذي يعكس أداء عمليات الوحدة الاقتصادية، ويرى المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونين (AICPA) أن الإيرادات تعرف على أنها "كل ما ينتج من بيع السلع أو تقديم الخدمات، ويحدد مبلغ الإيراد على أساس المقابل الذي يدفعه الزبون والمستأجر لقاء السلع أو الخدمات المستلمة أو المقدمة اليهم" (AICPA,1955:34)، فيما قدم مجلس مبادئ المحاسبة الأمريكي (APB) تعريفاً للإيرادات في عام 1970 على "أنها مقدار الزيادة في الأصول أو النقص في الخصوم الناجم عن القيام بنشاط موجه نحو تحقيق الأرباح ويتم قياس ثم الاعتراف بهذه الزيادة أو النقص وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها"(الشيرازي،245:1990)،ومن جهة نظر Belkaui بانه "التدفقات الناتجة عن نشاط الوحدة الاقتصادية عن طريق بيع السلع أو تقديم الخدمات خلال مدة زمنية معينة" (Belkaui,1981:10)، أما عام 1985 استقر رأي مجلس معايير المحاسبة الأمريكي (FASB) على تعريف الإيرادات على "أنها التدفقات الداخلة الى الوحدة أو أي زيادة في أصولها أو تسديد لخصومها أو كليهما معا والتي تنشئ عن إنتاج وبيع السلع وتأدية الخدمات للغير أو إي أنشطة أخرى مما يشكل الأعمال الرئيسية المعتادة والمستمرة" (FASB,1985:111)، وفي عام 1993 قدم مجلس المعايير المحاسبية الدولية (IASB) تعريفاً للإيرادات على "أنها مجموعة التدفقات الداخلة للوحدة نتيجة للمنافع الاقتصادية خلال مدة معينة التي تنتج من الأنشطة العادية للوحدة مما يولد زيادة في حقوق الملكية باستثناء الزيادات المتعلقة بمساهمة الملاك في الوحدة" (IAS,2009:18)، أما في عام 2009 فحدد مجلس المعايير المحاسبية الدولية (IASB) تعريفا للإيراد على "انه التدفق الإجمالي في المنافع الاقتصادية خلال المدة المحاسبية والتي تنشأ من ممارسة الوحدة الاقتصادية لأنشطتها الاعتيادية وذلك عندما تؤدي تلك التدفقات الى زيادة في حقوق الملكية" (IASB,2009:2) ،بينما عرف (wolk ,et al,2013:467) الإيراد بانه

"الزيادة الإجمالية في الأصول أو الانخفاض في الخصوم المقاسة بما يتفق مع المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما التي تنتج عن تلك الأنواع من الأنشطة الموجهة نحو تحقيق الربح" .

ويرى (Bakar,2018) الإيرادات "أنها التدفقات الداخلة للوحدة أو زيادة في أصولها أو نقص في التزاماتها أو كليهما معا التي تنشأ من دورة إنتاج السلع أو بيعها أو تقديم الخدمات أو أية أنشطة أخرى ناتجة من الأعمال الرئيسة والمعتادة والمستمرة"، وتنقسم الإيرادات على قسمين، وهما إيرادات تشغيل الأعمال التجارية وإيرادات التشغيل غير التجارية، ويجري اشتقاق إيرادات التشغيل من الأنشطة التجارية الرئيسة كمبيعات السلع والخدمات وتأجير العقارات، فيما يجري اشتقاق الإيرادات التشغيلية غير التجارية من أمور لا علاقة لها بأنشطة الأعمال الرئيسة كفوائد الودائع المصرفية، دفعات الإيجار المستلمة، الأرباح المستلمة، والأرباح من بيع الأصول غير المتداولة (Bakar,2018:4).

وعرفها (Kieso, et al,2019) على "أنها التعزيزات الأخرى لأصول الوحدة أو التدفقات الداخلة أو تسوية التزاماتها (أو مزيج من كليهما) خلال مدة تسليم أو إنتاج السلع أو تقديم الخدمة أو الأنشطة الأخرى التي تشكل الأنشطة التشغيلية أو المركزية المستمرة للشركة" (Kieso, et al,2019:75).

ما سبق يتبين إن مفهوم الإيراد يدور حول اتجاهين الاتجاه الأول مدخل الدخل الذي يمثل التدفقات الداخلة إلى الوحدة الاقتصادية عن طريق السلع المباعة والخدمات المقدمة خلال المدة المحاسبية التي ينعكس تأثيرها في عناصر قائمة الدخل، أما المدخل الثاني الميزانية)الأصول- الالتزامات (ويمثل التدفقات الداخلة الى الوحدة الاقتصادية خلال المدة المحاسبية ويتم قياس الإيراد من خلال التغيرات التي تحد في الأصول والالتزامات)عناصر قائمة المركز المالي(التي تنشأ بفعل ممارسة الوحدة لأنشطتها الرئيسة التي تمثل الأنشطة الرئيسة المستمرة وهذا ما يتفق مع الاطار المفاهيمي، وفي ضوء ذلك يعرف الإيراد على انه التدفقات النقدية الداخلة والناتجة عن نشاط الوحدة الاقتصادية الرئيسة في مدة زمنية معينة.

2-1-2 أسس الاعتراف بالإيرادات

تعترف الوحدة الاقتصادية بالإيرادات محاسبيا وفق أساس الاستحقاق، في المدة التي تحدث فيها، وليس في المدة التي يتم فيها تحصيل التدفقات النقدية المتعلقة بالإيرادات، في المقابل تعترف الوحدة الاقتصادية محاسبيا وفق الأساس النقدي بالإيرادات في المدة التي يتم فيها تحصيل المقابل النقدي للوحدة، كمثال بموجب أساس الاستحقاق تعترف الوحدة التي تبيع البضائع للزبائن بالآجل بإيرادات المبيعات عند نقطة التحويل المادي للبضائع، ومع ذلك فانه في كنف الأساس النقدي تنتظر الوحدة الاعتراف بالإيراد لحين استلام النقد وكما موضح في الشكل رقم(2)،وبالنسبة لحالة الاختلاف في توقيت الاعتراف بالإيرادات، فان لها تأثيراً كبيراً في المدة التي يتم فيها الإبلاغ عن الإيرادات إذا كان تاريخ تسليم البضائع

يقع في مدة محاسبية تختلف عن مدة تحصيل النقد نظرًا لأنه قد يتم تحصيل النقد في مدة محاسبية بعد المدة التي تم فيها تسليم البضائع ، بإمكان القول أن اختيار وقت الاعتراف بالإيراد يكون له تأثير كبير في نتيجة نشاط الوحدة الاقتصادية من ربح أو خسارة. (Hermanson,etal,2016:233)

الشكل (2)

توقيت الاعتراف بالإيراد

Resource: Hermanson, Roger H., Susan D. Ivancevich, and Don Edwards. "Accounting Principles: A Business Perspective (Financial)", First Global Text Edition, Volume 1 Financial Accounting (2016).

تطبق معظم الوحدات الاقتصادية المحاسبة على أساس الاستحقاق لتقديمها معلومات مستقبلية حول التدفقات النقدية التي قد لا يتم الإبلاغ عنها في ظل تطبيق الأساس النقدي، وكمثال على ذلك قد يرغب المستثمرون في معرفة مبيعات الوحدة، حتى لو لم يتم تحصيل المقابل النقدي من أجل التنبؤ على نحو أفضل بالتدفقات النقدية المستقبلية التي تعتمد عليها قيمة الوحدة وهذا ما يجعل أساس الاستحقاق أكثر أستعمالا من الإساس النقدي (Lal,2017:88).

ويشير (Edwards ,2010:232-234) إلى أن العنصر الحاسم في المحاسبة على أساس الاستحقاق هو النقطة الزمنية التي يجب فيها الاعتراف بالإيرادات والإبلاغ عنه في قائمة الدخل، وعادة ما تقوم الوحدات الاقتصادية بتطبيق المحاسبة على أساس الاستحقاق أولاً بتحديد الإيرادات التي سيتم الاعتراف بها ثم مطابقة التكاليف المتحققة مقابل توليد تلك الإيرادات استنادا الى مبدأ المقابلة، ويترتب على ذلك أن توقيت الاعتراف بالإيرادات والمصروفات يحدد الأرباح التي يتم الإبلاغ عنها، من ناحية أن المعلومات التي تنقلها الأرباح إنما تعد عاملاً مهماً في تقدير قيمة الوحدة، وعليه فإن التعرف على الإيرادات يعد مهم جدا وعلى نحو خاص للمحللين والمستثمرين والمديرين.

ويضيف (Lal,2017:89) أن تحقق الإيرادات ينبغي أن يكون خلال جميع مراحل دورة التشغيل، ومع ذلك فإن المحاسبين يجادلون دائماً ولديهم مشاكل فيما يتعلق بتحديد المدة المناسبة التي يتم فيها تسجيل الإيرادات وأنها قد تحققت، لهذا تم تطوير بعض المعايير التي تسمى "معايير الاعتراف بالإيرادات" التي تعتمد معايير الاعتراف في الحصول على معلومات محاسبية ذات صلة بها وقابلة للتحقيق.

2-1-3: أنواع الإيرادات

يمكن تقسيم الإيرادات إلى الإيرادات التي تنشأ من النشاط الاعتيادي للوحدة الاقتصادية والإيرادات العرضية غير الاعتيادية، كالآتي:

2-1-3-1: الإيرادات الاعتيادية

هي الإيرادات التي تنشأ من عملية بيع السلع وتقديم الخدمات التي تمثل النشاط العادي للوحدة وتقاس بمقدار الزيادة في صافي الأصول للوحدة الاقتصادية وتتصف بالآتي (Malikov,etel,2018:295):

أ -تتعلق بالمدة المحاسبية التي تم إعداد الحسابات عنها خلال سياق عمليات الوحدة الاقتصادية.

ب -إنها متكررة من مدة مالية إلى أخرى ومن ثم يمكن التنبؤ بها وتوقعها.

ج -إن هذه الإيرادات هي عائد يقابل المصاريف الإيرادية التي دفعتها الوحدة الاقتصادية مقابل الحصول على الإيراد أو أن هناك علاقة سببية بين هذه الإيرادات وتلك النفقات التي تحققت مقابل تلك الإيرادات .

2-1-3-2: الإيرادات غير الاعتيادية

الإيرادات التي يتم الحصول عليها بعيدا عن مزاولة نشاطها العادي بل عن طريق أنشطة عرضية أخرى تعود الى عوامل إدارية أو قانونية أو اقتصادية وبالنتيجة لا يتم التحكم فيها والتنبؤ بها كإعانات الإنتاج، إعانات التصدير، تعويض متعلق بمنازعه قانونية أثيرت في السنين السابقة، أو الأرباح الطارئة الناتجة عن طريق الحروب، كما تعد إيرادات لأنها متعلقة بتحديد ربح الوحدة عن المدة الحالية المعدة عنها القوائم، ومع ذلك فان هذا النوع من الإيرادات لا تنتج عن النشاط العادي للوحدة الاقتصادية وإنما تنماز عنه بالآتي: (Avi etal.,2023:9)

أ. ليس من الضروري أن تكون هذه الإيرادات متعلقة بالمدة الحالية، بل قد تكون متعلقة بمدة مالية سابقة ولم تتحقق إلا في المدة الحالية.

ب. لا تتسم بالتكرار، وإذا تكررت فتكون على نحو غير متسلسل، ولا يمكن التنبؤ بها أو توقعها.

ج. لا توجد علاقة بين هذه الإيرادات والنفقات الإيرادية، إذ إنها تنشأ نتيجة وجود عوامل من الصعب التحكم فيها.

ويرى (morey et al. ,2010)انه بالرغم من الاتفاق حول طبيعة الإيرادات غير العادية وضرورة إقفالها في حساب الأرباح والخسائر إلا أن هناك خلافاً محاسبياً حول كيفية الاعتراف بها في قائمة الدخل، وفي هذا الشأن، يمكن تنمازها بين اتجاهين فيما يخص الإيرادات غير العادية وكالاتي (morey, et al,2010:96):

الاتجاه الأول :يرىَ أنصار هذا الاتجاه انه لا مبرر لفصل الإيرادات غير العادية عن الإيرادات العادية، وأنَ كِلا النوعين يجب أن يظهر في قائمة الدخل، وينسجم هذا الاتجاه مع التعريف العام أو الشامل للربح بأنه صافي الأصول للوحدة بين أول المدة وآخر المدة كما ينسجم هذا الاتجاه مع نظرية أصحاب الوحدة أو الملكية المشتركة، ويَدعِي أصحاب هذا الاتجاه أن اتباع مبدأ الربح الشامل يتميز بسهولة التطبيق من الناحية العملية وانه لا يترك فرصة لظهور الآراء الشخصية أو مجالاً لتلاعب الإدارات في تفسير الربح العادي و الشامل كي تحدد الإيرادات بما ينسجم مع مصلحتها، كما أن اتباع الربح الشامل يسمح بأجراء المقارنة بين أرباح المدد الماضية وكذلك يبين أرباح الوحدات المماثلة في المدة الواحدة .

الاتجاه الثاني : يرىَ أنصار هذا الاتجاه ضرورة فصل الإيرادات العادية عن الإيرادات غير العادية، إذ يجري تقسيم قائمة الدخل إلى قسمين تظهر فيه الأرباح الاعتيادية نتيجة مقابلة الأحداث العادية، والثاني يظهر فيه الربح الشامل بمراعاة الأحداث غير العادية والرأسمالية، كما يمكن أيضا الاكتفاء بعرض الأحداث العادية لتحديد الربح العادي في قائمة الدخل، وإظهار الأحداث غير العادية مباشرة في حساب توزيع الأرباح والخسائر، ويعتقد أنصار هذا الاتجاه الأخير أن فصل الربح العادي من الربح الشامل يؤدي إلي فهم سليم للمقدرة الكسبية للوحدة الاقتصادية، فالأرباح غير العادية ليس لها صفة الاستمرارية أو الديمومة، وأن وضعها في بيان الدخل من شأنه تضليل مستخدمي القوائم المالية(Sale,2007:106) .

ويضيف (Zhang,2005) ، أن هذا الرأي يعد اكثر تطابقاً مع تطور الرؤى المحاسبية التي تعتمد على فصل الإدارة عن الملكية والذي أدى إلى ظهور الشخصية المعنوية للوحدة التي تعد الوحدة الاقتصادية وحدة مستقلة تمتلكها إدارة هذه الوحدة، ولما كانت الأرباح غير العادية ليست عائدة لنشاط إدارة الوحدة المعتاد، فإن تعينها عن الأرباح العادية يعد أمرا مرغوبا فيه، إذ تعد الأرباح العادية الناجمة عن مقابلة الإيرادات العادية بتكلفة الحصول على هذه الإيرادات العادية مؤشرا جيدا لتقييم أداء إدارة الوحدة الاقتصادية (Zhang,2005:537).

كما أن الربح العادي أكثر انسجاما لأغراض المقارنة مع الربح الشامل، إذ إن الصفة غير المتكررة للأرباح غير العادية من شأنها أن تزيد من أرباح الدورات التشغيلية التي حدثت فيها تلك الأرباح، بحيث نجد أن أي خلل جوهري قد يحدث عند تحليل ربحية الوحدة إذا ما تمت المقارنة مع دورات متتالية، مع أن ذلك بالفعل يعود إلى ظروف طارئة.

2-1-4: نماذج الاعتراف بالإيراد

ويذكر Olsen & Weirich أن هناك إنموذجين يستخدمان للاعتراف بالإيراد هما أنموذج الإيراد-المصروف، وأنموذج الأصل –الالتزام وسيجري تناولها كالاتي:

2-1-4-1: أنموذج الإيراد-المصروف

أن القوائم المالية في ظل هذا الأنموذج تهدف لقياس أداء الوحدة عن طريق التغير في نتيجة الأداء المحدد لكفاءتها خلال المدة مقارنةً بالمدد السابقة، ويقوم هذا الأنموذج على ثلاثة مبادئ أساسية هي كالاتي (Olsen & Weirich , 2010 : 59):

أ. مبدأ التحقق:

عندما يتم تبادل السلع والخدمات بالنقد أو غير النقد، يتم الاعتراف بالإيرادات.

ب. مبدأ المقابلة:

ينبغي أن يتم مقابلة الإيرادات مع المصاريف التي أسهمت في تحقيقها.

ج. مبدأ الاستحقاق:

يتم الاعتراف بالإيرادات في مدة حدوثها وليس في مدة استلام النقدية.

يستخدم هذا الأنموذج في المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً (US GAAP) وبما يسمى أنموذج عملية الارباح (Earnings Process Model) ،إذ تتم المحاسبة عن الإيراد بصورة مباشرة عن طريق وجود حدث حاسم يقدم الدليل الموضوعي للاعتراف بالإيراد، بغض النظر عن التغيرات التي تحدث في الأصول والالتزامات نتيجة المعاملات التي تقوم بها الوحدة(Babington,2013:12).

2-1-4-2: أنموذج الأصل -الالتزام

على العكس من أنموذج الإيراد-المصروف, فأن القوائم المالية في ظل أنموذج الأصل– الالتزام تهدف إلى تقديم معلومات ملائمة وصادقة عن الوضع المالي للوحدة والنمو في ثروتها، إذ يركز هذا الأنموذج على قياس الإيراد بصورة غير مباشرة عن طريق التغيير في أصول والتزامات الوحدة الناجمة عن المعاملات الاقتصادية لتحديد قيمة الإيرادات التي يجب الاعتراف بها خلال المدة, ويتفق هذا الأنموذج مع تعريف الإيرادات الذي ورد في معيار المحاسبة الدولي (IAS 18) الذي بدوره يؤدي إلى التمثيل الصادق للجوهر الاقتصادي للمعاملات مقارنةً بأنموذج الإيراد المصروف، وذلك أن التركيز على الأصول والالتزامات سيوفر تمثيل صادق أكثر من أنموذج الاكتساب، إذ يمكن للوحدات الاقتصادية الاعتراف بالإيرادات على نحو أكثر اتساقاً وعلى العكس مما هو عليه في ظل أنموذج الاكتساب (Bloom & Kamm , 2014 : 48).

2-1-5: أهمية الإيرادات

يرى (James,2011) إن الإيرادات تعد البند الأهم من بين بنود القوائم المالية، نظراً لأنها تمثل أحد أهم المؤشرات الرئيسة الأكثر أهمية من وجهة نظر المستخدمين , لما لها من دور تقييمي أو قدرة

تفسيرية على توليد الفهم للمستخدمين من أجل التوصل إلى فهم كافٍ حول المصادر الربحية والأنشطة الرئيسة المولدة للدخل، إلى جانب تقييم أداء الوحدات والتنبؤ بالأداء والآفاق المستقبلية والقدرة لتوليد تدفقاتها النقدية ، كما تعد الإيرادات واحدة من أهم مقاييس الأداء المالي ومدخلاً رئيساً للوصول إلى تطبيق عدد من المقاييس الأخرى التي تستعمل في مجالات متعددة , ولكونها البند الأكبر الذي يتم الإبلاغ عنه في القوائم المالية فأن أهميتها لا تنحصر بالناحية النقدية فحسب بل توعز القرار المناسب لمتخذيه من أجل اتخاذ القرارات المناسبة.(James , 2011 : 33)

من جهة أخرى، يشير (Lev et al. ,2010) إلى إن الإيرادات تعد مفيدة لمستخدمي التقارير المالية لفهم مصادر الربح وتوليد القيمة للشركة في مدة معينة، إذ تساعد الإيرادات المستخدمين في مقارنة الإيرادات المستهدفة بالإيرادات الفعلية، مع رؤية كيف حققت الوحدة الاقتصادية أهدافها وفي تكوين توقعات الإيرادات المستقبلية.(Lev, et al,2010:785)

ويرى (Wagenhofer,2014) أن الإيرادات تعد عنصراً مهماً جداً من قبل مستخدمي التقارير المالية إذ من المحتمل أن تساعد في ملاحظة أي تعديلات قد تحدث وتقود الى ما يسمى بإدارة الأرباح، ويضيف(Trotman وZimmer) بهذا الصدد عام 1986 إن مبلغ الإيرادات هو مقياس إنموذجي لحجم الوحدة الاقتصادية إلى جانب القيمة السوقية، وإجمالي الأصول، وعدد الموظفين، وإما التغيير في الإيرادات على مدار المدد فهو مقياس شائع لقياس النمو(Wagenhofer,2014:350) .

ومن ناحية أخرى يرى كل من Hoshower & Gupta أن تحديد القيمة السوقية للوحدات لدى المستثمرين ينطوي على الإيراد وليس على الأرباح ، على سبيل المثال فإن شركة Amazon ارتفعت قيمتها السوقية على الرغم من انخفاض حجم الأرباح(Hoshower & Gupta ,2009:119) كما تعود أهمية الإيراد إلى وصفه العنصر أو البند الأهم من بين بنود قائمة الدخل، إذ إن التقرير عنه يمثل أحد متطلبات تحقيق أهداف التقارير المالية، الذي تمت الإشارة إليه في قائمة المفاهيم SFAC.8 عن طريق" تقديم معلومات مفيدة للمستثمرين الحاليين والمرتقبين والمقرضين والدائنين، من أجل مساعدتهم في اتخاذ القرارات الاقتصادية عن الموارد التي يمكن إن يقدموها للوحدة الاقتصادية" (Sreelata, 2011:52)

2-1-6: أسس تحقق الإيراد

إن أهم أسس تحقق الإيرادات، تتمثل في: أساس البيع؛ الأساس النقدي؛ أساس الإنتاج، على النحو الآتي : (Apex CPE ,2014:4-10)

2-1-6-1: تحقق الإيراد على أساس البيع

ويعد هذا الأساس الأكثر شيوعاً، وبمقتضاه يتحقق الإيراد (أي يتم الاعتراف به في السجلات) عند بيع السلعة أو أداء الخدمة، وهنا يتم مواجهة مشكلة عملية تنبثق في تحديد النقطة التي يتم عندها اعتبار عملية البيع قد تمت، فهل تتم هذه العملية بمجرد إتمام صفقة البيع، أم تتم عند شحن البضاعة للزبون، أم عند استلام الزبون لهذه البضاعة، وفق الناحية القانونية إن وَقَعت عملية البيع يتم بعد انتقال ملكية الشيء المباع من البائع إلى المشتري، وهي مسألة تتوقف على اعتبارات قانونية واعتبارات عملية، منها طبيعة الشيء المباع، وشروط التسليم، وهي مسألة تخرج عن نطاق اهتمام المحاسبين، إلا أن بعض المحاسبين يعتقدون أن نقطة الشحن تصلح أساساً لاعتبار أن عملية البيع قد تمت، وبالنتيجة يتم الاعتراف بالإيراد في السجلات(http://asc.fasb.org)

ويوجه البعض العديد من الانتقادات إلى هذا الأساس، كالاتي:

أحد الانتقادات الرئيسة يمكن أن يكون إساس البيع مضللاً ويؤدي إلى أرقام إيرادات مبالغ فيها، وذلك لأنه يجري الاعتراف بالإيراد عند إجراء عملية البيع ، بغض النظر عما إذا كان قد جرى استلام النقد أو ما إذا كان المنتج أو الخدمة قد تم تسليمهما(Stickney etal.,2009:321) .

ويرى كل من Schipper and Vincentأن الاعتراف بالإيرادات على أساس البيع يمكن أن يؤدي إلى إدارة الأرباح والتلاعب في التقارير المالية، ويحدث هذا حينما تعترف الوحدات بالإيرادات قبل اكتمال عملية البيع، والذي يتضمن زيادة أرقام المبيعات على نحو مضلل عن طريق شحن المخزون الفائض إلى الموزعين أو بائعي التجزئة (Schipper and Vincent,2003:99).

ويضيف كل من (Bartov&Mohanram,2004) على أن الاعتراف بالإيرادات على أساس البيع يمكن أن يجعل من الصعب مقارنة التقارير المالية عبر الوحدات أو الصناعات مختلفة، وذلك لأن الوحدات قد يكون لديها دورات مبيعات مختلفة أو قد تعترف بالإيرادات على نحو مختلف بناءً على سياساتها المحاسبية (Bartov&Mohanram,2004:892).

فيما يتفق كل من (jiri&Lin, Stickney&Weil) إن الاعتراف بالإيرادات على أساس البيع يؤدي إلى صعوبة التنبؤ بتدفقات الوحدة النقدية المستقبلية، إذ لا يأخذ في الاعتبار موعد استلام النقد، وقد يكون هذا مشكلة خاصة للوحدات التي تعمل على إنموذج دفع الاشتراك أو التقسيط (Ijiri&Lin,2015:155).

وعلى نحو عام، إن الاعتراف بالإيرادات على أساس المبيعات له بعض الفوائد، كإيجاد طريقة واضحة وبسيطة لتقدير الإيرادات، فمن المهم أن تكون على دراية بالعيوب والقيود المحتملة.

2-6-1-2: تحقق الإيراد على أساس النقدي (أساس القبض)

وطبقا لهذا المبدأ، فإنه يجري الاعتراف بالإيراد عند قبضه فقط، ومن ثم فإن أي إيراد لم يجرِ قبضه في صورة نقدية، فإنه لا يعد إيرادا ولا يسجل بالسجلات، وهذا الأساس وإن كان منصفا بالموضوعية التامة، حيث يستند في تسجيل الإيراد على واقعة حقيقية، غير قابلة للشك أو التأويل وهي واقعة قبض القيمة، وهي لا تخضع للتقدير الشخصي، كما أن واقعة قبض المقابل تنهي العلاقة بين الوحدة الاقتصادية وزبائنها، ما يجعل هذا الإيراد غير معرض للتعديل بالمرة بعد إثباته بالسجلات(Gnanarajah,2014:6)، إلا أن هذا الأساس لا يصلح للتطبيق إلا في بعض الوحدات فقط وهي الوحدات التي تقدم خدمات في الغالب وليس لديها مخزون آخر المدة، كما أنه يصلح للتطبيق في الوحدات الحكومية، إذ تسجل الإيرادات عند تحصيلها نقدا(https://asc.fasb.org/imageRoot/54/71369754) .

3-6-1-2: تحقق الإيراد على أساس الإنتاج

ويقوم هذا المبدأ على أساس أن الإيراد يتولد أو يتحقق فعلا بمجرد إتمام صنع المنتج أو جزء منه، وانه يجب الاعتراف به عند هذه المرحلة، وعدم تأجيل الاعتراف بـه حتى بيعه أو قبض قيمته، ويعرف هذا المبدأ بمبدأ تولد الإيراد بمجرد الإنتاج، يصلح هذا الأساس للتطبيق في الوحدات الاقتصادية الإنتاجية فقط وعند تطبيق هذا المبدأ فإن المخزون السلعي الموجود لدى الوحدات التي تطبقه، يمثل سعر السوق أو سعر البيع أو السعر المماثل لهما طبقا لطبيعة نشاط الوحدة، وفي حقيقة الأمر فإن هذا الأساس يجد ما يقومه في الوحدات التي تتبعه، حيث يتطلب الأمر بالنسبة لهذه الوحدات الاقتصادية، ضرورة الاعتراف بالإيراد على أساس مدى تقدم العملية الإنتاجية(https://www.ifrs.org/-/media/project/iasb-activities/projects/ias-11-construction-contracts/ias-11-summary-of-ias-11-september-2010.) .

ويتم إتباع هذا المبدأ، في عدد من الوحدات الاقتصادية ، في القطاعات الأكثر شيوعا كالاتي:

أ) شركات المقاولات طويلة الأجل

ب) الوحدات التي تتعرض أصولها للزيادة الطبيعية

ج) الوحدات التي تنتج سلعاً ذات طلب مستمر

د) الوحدات التي تنتج سلعا حسب الطلب

ومن المهم للوحدات أن تختار الأساس المناسب للاعتراف بالإيرادات بناءً على طبيعة عملياتها التجارية والمعايير المحاسبية ذات الصلة، إذ توفر معايير الإبلاغ المالية الدولية (IFRS) ومبادئ المحاسبة المقبولة عمومًا (GAAP) إرشادات للاعتراف بالإيرادات وتطلب من الوحدات الاقتصادية استخدام طريقة متسقة لإثبات الإيرادات من مدة إلى أخرى(Barut,etal,2005:288).

على نحو عام، يؤدي أساس التعرف على الإيرادات دوراً مهماً في تحديد دقة وشفافية التقارير المالية ويمكن أن يكون له آثارا كبيرة على المستثمرين وأصحاب المصلحة الآخرين.

2-1-7: متطلبات الاعتراف بالإيراد وفقا للمعايير الدولية السابقة

تعتمد المعايير المحاسبية الدولية (IAS) على المدخل القائم على القواعد، لذلك تركزت إرشادات الاعتراف بالإيراد في المعايير الدولية في اثنين فقط من المعايير المحاسبية هما معيار المحاسبة الدولي (١٨) "الإيراد " (Revenue) ومعيار المحاسبة الدولي (١١) " عقود الإنشاءات" (Construction Contracts . 11 ، إلى جانب أربعة تفسيرات ذات الصلة وهما التفسير (١٣) "برامج ولاء الزبائن" (programmers IFRIC 13, Customer Loyalty) ، والتفسير (١٥) "اتفاقيات تشييد العقارات" (Agreements for the Construction of Real Estate) ، والتفسير (١٨) "تحويل الأصول إلى الزبائن" (IFRIC 18 Transfers of Assets from Customers) والتفسير (31) الإيرادات الذي يشمل معاملي المقايضة التي تشمل خدمات الإعلان (SIC-31 – Revenue – Barter Transactions Involving Advertising Services) (Gallistel et al., 2010 : 44)

يتضح ما ذكر أعلاه إن في نهاية عام 2017، هناك نوعان من المعايير الدولية الأساسية للاعتراف بالإيرادات فضلا" عن أربعة تفسيرات مقابلة وتتلخص بالآتي:

- IAS 11 - عقود الإنشاء
- IAS 18 - الإيرادات
- IFRIC 13 - برامج ولاء الزبائن
- IFRIC 15 - اتفاقيات بناء العقارات
- IFRIC 18 - تحويل الأصول من الزبائن.
- SIC-31 - الإيرادات - معاملات المقايضة التي تشمل خدمات الإعلان.

1-7-1-2: عقود الإنشاء IAS 11 – Construction Contracts -

أصدرت لجنة معايير المحاسبة الدولية معيار المحاسبة الدولي IAS 11، إذ يبين هذا المعيار للمعالجة المحاسبية للإيرادات والتكاليف المرتبطة بعقود الإنشاء، واستعمل هذا المعيار مقاييس الاعتراف الموضوعة في إطار عمل إعداد القوائم المالية وعرضها لتحديد متى يجب الاعتراف بإيرادات العقد وتكاليفه، كإيرادات ومصروفات في قائمة الدخل، إلى جانب تقديمه إرشادات عملية حول تطبيق هذه المعايير ويوضح الجدول (1) تاريخ وتطور المعيار كالاتي:

جدول (1)

تاريخ وتطور معيار IAS11

التاريخ	البيان
كانون الأول 1977	مشروع العرض رقم E11، المحاسبة لعقود الأنشاء
أذار 1979	إصدار معيار المحاسبة IAS11
كانون الثاني 1980	تاريخ تنفيذ معيار المحاسبة الدولي 11
أيار 1992	عرض مسودة عقود الأنشاء E42
كانون الأول 1993	(IAS 11)(1993) عقود الأنشاء (تمت مراجعته كجزء من مشروع "قابلية القوائم المالية للمقارنة")
كانون الثاني 1995	تاريخ انتهاء (IAS 11)(1993)
كانون الثاني 2018	استبدال المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم 15 بالمعيار المحاسبي 11

Source: www.iasplus.com/en/standards/ias/ias11

يقدم معيار IAS11 السابق (عقود الأنشاء)، الذي استبدل لاحقًا بمعيار IFRS15 الجديد، متطلبات تخصيص إيرادات العقود وتكلفة العقد للمدد المحاسبية التي يجري فيها تنفيذ أعمال الإنشاءات (IAS Plus,2020).

يتطلب المعيار أن يجري الاعتراف بالإيرادات من عقود البناء على أساس النسب المئوية لطريقة الإنجاز، وفق ذلك يجري الاعتراف بالإيراد بناءً على مرحلة إتمام العقد في تاريخ التقرير، يتضمن ذلك تقدير النسب المئوية للعمل المنجز والاعتراف بتلك النسب المئوية من الإيرادات والتكاليف في القوائم المالية.

ويتطلب (IAS 11)أيضًا الاعتراف بالتكاليف المرتبطة بعقود البناء كمصروفات في القوائم المالية عند تكبدها، يتضمن ذلك التكاليف المباشرة، الأجور والمواد، إلى جانب التكاليف غير المباشرة المنسوبة مباشرة إلى العقد.

ويقدم إرشادات حول كيفية حساب الخسائر المتوقعة في عقود البناء، إذا تجاوزت التكاليف الإجمالية المقدرة للعقد إيراداته المتوقعة ، فيجب الاعتراف بالخسارة المتوقعة على الفور في القوائم المالية.

وعلى نحو عام، يعد (IAS 11)معيارًا مهمًا للشركات المشاركة في مشاريع البناء طويلة الأجل لأنه يقدم إرشادات حول كيفية حساب الإيرادات والتكاليف المرتبطة بهذه العقود ، وكيفية التعرف على أية خسائر متوقعة.

يتيح (IAS 11)إرشادات حول المحاسبة عن الإيرادات والتكاليف المرتبطة بعقود البناء، ويتطلب المعيار من الوحدات الاعتراف بالإيرادات والمصروفات المرتبطة بعقود البناء باستعمال طريقة النسبة المئوية للإنجاز، وهي طريقة مستعملة على نطاق واسع لقياس التقدم المحرز في المشاريع طويلة الأجل.

بموجب طريقة النسب المئوية للإنجاز، يجري الاعتراف بالإيرادات والمصروفات بناءً على نسبة العمل المنجز إلى إجمالي العمل المطلوب للعقد، ويجري تحديد هذه النسبة عادة بمقارنة التكاليف المتكبدة بتاريخه مع إجمالي التكاليف المقدرة للعقد، وان صيغة حساب النسبة المئوية للإنجاز هي (IAS 11,2005:)

النسبة المئوية للانتهاء = التكاليف المتكبدة حتى تاريخه / إجمالي التكاليف المقدرة.....(1)

يجب على الوحدات تحديث تقديراتها لإجمالي التكاليف والإيرادات في أثناء تقدمها في عقد البناء ، ويجب أن تنعكس أي تغييرات في التقديرات في القوائم المالية.

يتطلب (IAS 11)أن تعترف الوحدة بالإيرادات والمصروفات المرتبطة بعقد البناء فقط حينما يكون من المحتمل أن تحصل الوحدة على منافع اقتصادية من العقد وعندما يمكن قياس تكاليف العقد على نحو موثوق به، ويتطلب المعيار أيضًا من الوحدات الإفصاح عن معلومات حول عقود البناء الخاصة بها ، بما في ذلك مبلغ الإيرادات المعترف بها خلال المدة ، ومرحلة إتمام كل عقد ، ومبلغ تكاليف العقد المتكبدة والأرباح أو الخسائر المعترف بها بتاريخه ، والسبل المستخدمة في تحديد مرحلة الإكمال ومقدار الإيرادات والتكاليف المعترف بها.

باختصار ، يعد (IAS 11)معيارًا مهمًا يقدم إرشادات حول كيفية المحاسبة عن عقود البناء ، مما يضمن أن الوحدات الاقتصادية تعترف بالإيرادات والمصروفات بطريقة موثوقة ومتسقة مع النسبة المئوية لإتمام العقد.

وفقًا لـ(IAS 11)، فإن عقود البناء هي عقود يتم التفاوض عليها خصيصًا لبناء أصل أو مجموعة من الأصول التي ترتبط ارتباطًا وثيقًا أو مترابطة فيما يتعلق بالتصميم والتكنولوجيا والوظيفة أو الغرض النهائي أو الاستعمال، ويتطلب المعيار من الوحدات الاعتراف بالإيرادات والمصروفات المرتبطة بعقود البناء إما بنسبة مئوية من طريقة الإنجاز أو بطريقة العقد المكتمل.(IAS11,2003)

يجري استعمال النسب المئوية لطريقة الإنجاز حينما يمكن تقدير نتيجة العقد على نحو موثوق به ويمكن قياس مرحلة الإنجاز على نحو موثوق به، وفق هذه الطريقة، يتم الاعتراف بالإيرادات والمصروفات على أساس نسب تكاليف العقد المتكبدة بتاريخه بالنسبة لإجمالي تكاليف العقد المقدرة، من جانب أخر يجري استعمال طريقة العقد المكتمل عندما لا يمكن تقدير نتيجة العقد على نحو موثوق به، يجري الاعتراف بالإيرادات والمصروفات فقط عند اكتمال العقد.(Muthupandian,2008:901) .

ركزت الأبحاث حول (IAS 11)على تأثيره في جودة التقارير المالية وآثار استعمال طرق محاسبية مختلفة للاعتراف بالإيرادات والمصروفات المرتبطة بعقود البناء، إذ وجدت دراسة أجراها Kwon and Lim أن استعمال النسبة المئوية لطريقة الإنجاز للاعتراف بالإيرادات في صناعة البناء كان مرتبطًا على نحو إيجابي بجودة التقارير المالية، كما وجدت الدراسة أن استعمال طريقة العقد المكتمل ارتبط سلباً بجودة التقارير المالية.(Kwon et al. 2019: 990)

دراسة أخرى بواسطة Chenركزت على تأثير (IAS 11)على سلوك إدارة الأرباح لوحدات البناء الصينية، وتوصلت الدراسة أن الوحدات التي لديها نسبة أعلى من إيراداتها من عقود البناء كانت أكثر عرضة للانخراط في سلوك إدارة الأرباح ، ما يشير إلى أن تعقيد عقود البناء قد يخلق حوافز للوحدات للتلاعب بأرباحها المبلغ عنها.(Chen et al., 2018 : 5)

على نحو عام ، يؤدي (IAS 11)دورا مهما في تقديم التوجيه للوحدات في صناعة البناء حول كيفية حساب الإيرادات والمصروفات المرتبطة بعقود البناء، في حين أن المعيار قد تعرض لبعض الانتقادات والنقاشات ، إلا أنه يظل معيارا محاسبيا معترفا به ومقبولا على نطاق واسع لعقود البناء في عدد من البلدان حول العالم.

2-7-1-2: الإيرادات IAS 18 – Revenue -

يحدد المعيار المتطلبات المحاسبية لوقت الاعتراف بالإيرادات من بيع السلع وتقديم الخدمات والفوائد والإتاوات وتوزيعات الأرباح، إذ تقاس الإيرادات بالقيمة العادلة للمقابل المستلم أو المستحق وإثباته عند استيفاء الشروط المنصوص عليها، التي تعتمد على طبيعة الإيرادات ويهدف المعيار إلى ضمان الاعتراف بالإيراد في القوائم المالية بطريقة تعكس المبلغ والتوقيت وعدم التأكد من الإيرادات، ويوضح الجدول (2) تاريخ المعيار وتطوره.(Wittsiepe,2008:191)

وينطبق المعيار على جميع أنواع الإيرادات، بما في ذلك الإيرادات من بيع البضائع وتقديم الخدمات واستعمال الأصول من قبل الآخرين، ويتطلب من الوحدات الاعتراف بالإيراد عندما يكون من المحتمل أن تتدفق المنافع الاقتصادية المرتبطة بالمعاملة إلى الوحدة الاقتصادية ويمكن قياس الإيرادات على نحو موثوق به.

جدول (2)

تاريخ وتطور معيار IAS18

التاريخ	البيان
نيسان 1981	مشروع مسودة العرض رقم E20 إقرار الإيرادات
كانون الأول 1982	إصدار معيار المحاسبة IAS18
كانون الثاني 1984	تاريخ تنفيذ معيار المحاسبة الدولي 11
أيار 1992	عرض مسودة الاعتراف بالإيراد E41
كانون الأول 1993	معيار المحاسبة الدولي رقم 18 الاعتراف بالإيرادات (تمت مراجعته كجزء من مشروع "مقارنة القوائم المالية")
كانون الأول 1998	معدّل بمعيار المحاسبة الدولي 39 الأدوات المالية: الاعتراف والقياس ، اعتبارًا من 1 يناير 2001
نيسان 2009	ملحق لمعيار المحاسبة الدولي رقم 18 المعدل للتحسينات السنوية على "المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية" لعام 2009. وهو يقدم إرشادات لتحديد ما إذا كانت المنشأة تعمل كشركة رئيسة أو وكيل.
كانون الثاني 2018	استبدال المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم 18 بالمعيار المحاسبي الدولي رقم 15

Source: https://www.iasplus.com/en/standards/ias/ias18

وفقًا لدراسة أجراها (Javid, A. Y., & Rahman, Z.,2019:20)فإن اعتماد (IAS 18) له تأثير كبير على ممارسة المحاسبة وإعداد التقارير في الوحدات، ووجدت الدراسة أن تطبيق المعيار أدى إلى تقارير مالية أكثر شفافية وموثوقية، إلى جانب تحسين عملية وضع القرار من قبل المستثمرين وأصحاب المصلحة الآخرين.

وتوصلت دراسة Abbas & Qaiser, N إلى أن تأثير (IAS 18)في القوائم المالية للوحدات الاقتصادية أدى إلى تحسينات كبيرة في جودة التقارير المالية، لا سيما الاعتراف بالإيرادات والإفصاح عنها.(Abbas & Qaiser,2019:59)

ومع ذلك، تعرض (IAS 18)لانتقادات، ففي دراسة أجراها Ewert, R., & Wagenhofer, A. ، إن المعيار يمكن أن يكون معقدا، ما يؤدي إلى مخاوف تنشأ عنها أخطاء محتملة وتلاعب من قبل الوحدات، وأوصت الدراسة بمراجعة المعيار لمعالجة هذه المخاوف (Ewert, R., & Wagenhofer, A,2018:50)

ويحدد المعيار معايير الاعتراف بالإيرادات ، وهي كالاتي:

أ. يمكن قياس الإيرادات على نحو موثوق به.

ب. من المحتمل أن تتدفق المنافع الاقتصادية المرتبطة بالمعاملة إلى الوحدة.

ج. يمكن قياس مرحلة إتمام المعاملة في نهاية مدة التقرير على نحو موثوق به.

د. يمكن قياس التكاليف المتكبدة أو التي سيجري تكبدها والمتعلقة بالمعاملة على نحو موثوق به.

ويتطلب (IAS 18)الاعتراف بالإيرادات عند اكتسابها وعندما يجري تحويل مخاطر ومزيات الملكية إلى المشتري، وتقاس الإيرادات بالقيمة العادلة للمقابل المستلم أو المستحق، مع الأخذ في الحسبان أية خصومات تجارية أو خصومات على الحجم.

ومع ذلك، يؤدي (IAS 18)دوراً مهماً في إعداد التقارير المالية للإيرادات، وأن تطبيقه يؤدي إلى تقارير مالية أكثر شفافية وموثوقية ، إلى جانب تحسين عملية وضع القرار من قبل المستثمرين وأصحاب المصلحة الآخرين.

2-1-8: التفسيرات ذات الصلة

تعد IFRIC لجنة التفسيريات لمجلس IASB المسؤولة عن فحص ومراجعة "المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية" وكذلك إطار "مجلس معايير المحاسبة الدولية"، بغية الإعلان عن التفسيرات ذات الشأن بالمسائل المحاسبية التي قد تتلقى سلوكا محاسبيا متباينا أو غير مقبول بسبب عدم وجود إرشادات موثوقة (Johansson & Ringius،121: 2008).

2-1-8-1 : برامج ولاء الزبائن IFRIC 13 – Customer Loyalty Programs -

تفسيرصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية(IASB) الذي يقدم إرشادات حول المحاسبة لبرامج ولاء الزبائن، يهدف التفسير إلى ضمان قيام الوحدات بحساب برامج ولاء الزبائن بطريقة تعكس الاقتصاديات الأساسية للمعاملات وتقدم معلومات مفيدة لمستخدمي القوائم المالية.

على مدى العقود الماضية، تطورت العديد من برامج ولاء الزبائن بمعدل عادل يسمح بتوافر الأدوات المستعملة، مدعوما بكفاءة أنظمة تكنولوجيا المعلومات الحديثة للوحدات التجارية، مجموعة واسعة من الأدوات لزيادة ولاء الزبائن، وليس من المستغرب أن حجم هذه البرامج يتزايد، إذ يستعمل الآن مناهج مختلفة للتعرف على المكونات المختلفة لبرامج ولاء الزبائن وتقييمها .بعض هذه الأساليب، يمكن أن يؤدي إلى تشويه كبير في القوائم المحاسبية والتشوهات في إعداد التقارير، خاصة فيما يتعلق بالاعتراف ببنود المحاسبة وتقييمها، إذ يأتي الغرض من هذه التفسيرات في تعزيز فهم طبيعة هذه المعاملات، وهو أمر بالغ

الأهمية للانعكاس الصحيح لبرامج ولاء الزبائن في المحاسبة وإعداد التقارير (ACAR,et al,2020:128).

يعرض (IFRIC 13) للوحدات التي تعتمده حينما تمنح ائتمان مكافأة الولاء (النقاط أو أميال السفر) للزبائن الذين يشترون سلعًا أو خدمات أخرى، على وجه التحديد يشرح كيفية أخذ هذه الوحدات في الاعتبار التزاماتها بتقديم سلع أو خدمات مجانية أو مخفضة السعر (جوائز) للزبائن الذين يستردون أرصدة المكافآت.

جدول (3)

تاريخ وتطور IFRIC 13

التاريخ	البيان
حزيران،2007	أصدر "مجلس معايير المحاسبة الدولية"IFRIC 13 برامج ولاء الزبائن . تم تطويره (وطور) من قبل (ترفع) لجنة التفسيرات.
ايار ،2010	أدخلت معايير أخرى تعديلات طفيفة على تفسير لجنة تفسيرات التقارير المالية الدولية 13(لاحظ الاختلاف لا نعرفه معيار ماذا 13) ، وتشمل تحسينات على "المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية" (الصادرة في ايار 2010) والمعيار الدولي للتقارير المالية رقم 13 (الصادر في ايار 2011) .
كانون الثاني 2018	تم انتفاء الحاجة من برامج ولاء الزبائن - IFRIC 13 – Customer Loyalty Programs مع ظهور المعيار المحاسبي الدولي رقم 15 ، الإيرادات من العقود مع الزبائن

Source:https://www.iasplus.com/en/standards/ifric/ifric13

وينطبق التفسير على برامج ولاء الزبائن، إذ تزود الوحدات الزبائن بحوافز، النقاط أو الأميال، التي يمكن استبدالها مقابل سلع أو خدمات مجانية أو مخفضة السعر، يتطلب من الوحدات الاعتراف بالتزام بالقيمة العادلة للمقابل المستلم أو الذي سيتم استلامه في مقابل منح الأرصدة أو النقاط، وكذلك الاعتراف بالإيرادات عند استرداد الأرصدة أو النقاط.

ويشير Glaum, M., & Street, D، إلى إن اعتماد IFRIC 13 له تأثير كبير في ممارسات المحاسبة وإعداد التقارير للوحدات التي تدير برامج ولاء الزبائن، إذ وجدت الدراسة أن تطبيق المعيار أدى

إلى تقارير مالية أكثر شفافية وموثوقية ، إلى جانب تحسين عملية صنع القرار من قبل المستثمرين وأصحاب المصلحة الآخرين.(Glaum, M., & Street, D,2016:17)

ويرى كل من Kasri, R. A., & Noor, M. A. M. في دراسة تأثير IFRIC 13 في التقارير المالية للوحدات الماليزية، وجدت الدراسة أن اعتماد المعيار أدى إلى تحسين جودة التقارير المالية ، لا سيما المتعلقة بالإقرار بالإيرادات والإفصاح عنها.(Kasri& Noor,2016:72)

ومع ذلك ، كانت هناك أيضًا انتقادات للتفسير مقدمه من قبل Campbell, D. J., & Van Lent, L. ، قيل إن التفسير يمكن أن يكون معقدًا ويصعب تطبيقه في الممارسة ، ما يؤدي إلى أخطاء محتملة وتناقضات في التقارير المالية، أوصت الدراسة بمراجعة المعيار لمعالجة هذه المخاوف. (Amalyan,et al, 2015:285)

ويرى الباحث إن إرشادات (IFRIC 13) حول محاسبة برامج ولاء الزبائن، تؤدي دوراً مهما في ضمان شفافية وموثوقية التقارير المالية من بين الوحدات التي تدير مثل هذه البرامج.

2-1-8-2: اتفاقيات بناء العقارات - IFRIC 15 – Agreements for the Construction of Real Estate

هو تفسير صادر عن "لجنة تفسيرات (IFRIC)" الذي يقدم إرشادات حول المحاسبة عن اتفاقيات إنشاء العقارات، يهدف التفسير إلى ضمان قيام الوحدات بحساب هذه الاتفاقيات بطريقة تعكس الاقتصاديات الأساسية للمعاملات وتقدم معلومات مفيدة لمستخدمي القوائم المالية.

جدول (4)

تاريخ وتطور IFRIC 15

التاريخ	التطوير
5تموز 2007	نشرIFRIC D21 Real Estate Sales
3تموز 2008	إصدار التفسير 15 من لجنة تفسيرات المعايير الدولية للتقارير المالية بشأن اتفاقيات بناء العقارات
28ايار 2014	جرى استبدال المعيار الدولي به لإعداد التقارير المالية 15 ، الإيرادات من العقود مع الزبائن

https://www.iasplus.com/en/standards/ifric/ifric15

ينطبق المعيار على اتفاقيات إنشاء العقارات، إذ تنقل الوحدة إلى الزبون الحق في وحدة أو وحدات محددة في مشروع عقاري قبل اكتمال البناء، ويتطلب من الوحدات الاعتراف بالإيرادات بمرور الوقت،

إما باستعمال طريقة النسبة المئوية للإنجاز أو طريقة العقد المكتمل، اعتمادًا على مستوى اليقين فيما يتعلق بنتيجة المعاملة.

ويرى Adam, N., & Groot, T.، فإن اعتماد IFRIC 15 له تأثير كبير على ممارسات المحاسبة وإعداد التقارير للوحدات التي تشارك في بناء العقارات، وجدت الدراسة أن تطبيق المعيار أدى إلى تقارير مالية أكثر شفافية وموثوقية، إلى جانب تحسين عملية صنع القرار من قبل المستثمرين وأصحاب المصلحة الآخرين.(Adam & Groot,2017: 2)

ويشير كل من Shao, L., & Huang, T . إلى تأثير IFRIC 15 على القوائم المالية للوحدات الاقتصادية الصينية، ووجدت الدراسة أن اعتماد المعيار أدى إلى تحسين جودة التقارير المالية، لا سيما المتعلقة بالإعتراف بالإيرادات والإفصاح عنها.(Shao& Huang 208:5)

ومع ذلك ،وجه كل من Almeida, J. R., & Araújo, C. M. ،انتقادات حول إمكانية أن يكون التفسير معقدا ويصعب تطبيقه في الممارسة العملية، مما يؤدي إلى أخطاء محتملة وتناقضات في التقارير المالية، وأوصت الدراسة بمراجعة المعيار لمعالجة هذه المخاوف. (Almeida&Araújo,2019:22)

3-8-1-2: تحويل الأصول من الزبائن . IFRIC 18 – Transfer of Assets - from Customers

يقدم تفسير لجنة تفسيرات "المعايير الدولية للتقارير المالية" رقم 18 إرشادات حول المعالجة المحاسبية لتحويل الأصول من الزبائن مقابل السلع أو الخدمات التي سيتم تقديمها في المستقبل، على وجه التحديد، ويتناول التفسير المعالجة المحاسبية للدفعات المقدمة المستلمة من الزبائن والاعتراف اللاحق بالإيرادات المرتبطة بتحويل الأصول.

بموجب التفسير 18 ، يجب الاعتراف بالدفعات المقدمة المستلمة من الزبائن لتحويل الأصول كالتزام حتى تفي المنشأة بالتزاماتها تجاه الزبون، يجب قياس الالتزام بالقيمة العادلة للمقابل المستلم، ويجب الاعتراف بالإيراد المقابل حتى تفي الوحدة بالتزاماتها تجاه الزبون.

يقدم التفسير أيضا إرشادات حول قياس الالتزام وإثبات الإيرادات المرتبطة به، إذ يجب قياس الالتزام بناءً على القيمة العادلة للمقابل المستلم، ويجب الاعتراف بأي تغييرات لاحقة في القيمة العادلة في قائمة الدخل يجب الاعتراف بالإيراد بمرور الوقت حيث تفي المنشأة بالتزاماتها تجاه الزبون، باستعمال طريقة منهجية ومنطقية تعكس تحويل الأصول إلى الزبون.(Su& Li,2017:239-241)

إن اعتماد التفسير 18 له تأثير كبير في ممارسات المحاسبة وإعداد التقارير للوحدات التي تتلقى الأصول من الزبائن، وجدت الدراسة أن المعيار أدى إلى التعرف على الإيرادات على نحو أكثر دقة وموثوقية ، إلى جانب تحسين الشفافية وإمكانية مقارنة القوائم المالية.(Hussain ,et al,2017:61)

ويشير ,Leung إلى أن تأثير IFRIC 18 على القوائم المالية للوحدات ، إلى أن اعتماد التفسير أدى إلى انخفاض في استخدام ممارسات التعرف على الإيرادات الصارمة وتحسين المواءمة بين الاعتراف بالإيرادات والاقتصاديات الأساس للمعاملات.(Leung ,2017:149)

2-1-8-4: الإيرادات - معاملات المقايضة التي تشمل خدمات الإعلان – SIC-31 - Revenue – Barter Transactions Involving Advertising Services

SIC-31 (لجنة التفسيرات الدائمة) هو تفسير صادر عن لجنة "معايير المحاسبة الدولية" (IASC) الذي يقدم إرشادات حول المعالجة المحاسبية لمعاملات المقايضة التي تتضمن خدمات إعلانية، يهدف التفسير إلى ضمان قيام الوحدات بحساب هذه المعاملات بطريقة تعكس الاقتصاديات الأساس للمعاملات و تقدم معلومات مفيدة لمستخدمي القوائم المالية. https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/sic/sic31

وفق لـ SIC-31 ، يجب الاعتراف بإيرادات على أساس القيمة العادلة لمعاملات المقايضة التي تتضمن خدمات إعلانية للخدمات الإعلانية المستلمة أو القيمة العادلة للسلع أو الخدمات المتبادلة، أيهما يمكن قياسه على نحو أكثر موثوقية، يتطلب التفسير أيضا من الوحدات الإفصاح عن طبيعة ومداها معاملات المقايضة و ما تنطوي عليه من خدمات إعلانية.

يقدم SIC-31 أيضًا إرشادات حول كيفية تحديد القيمة العادلة للخدمات الإعلانية في معاملة المقايضة، حيث يمكن تحديد القيمة العادلة للخدمات الإعلانية بالرجوع إلى القيمة العادلة للخدمات الإعلانية المماثلة المقدمة في معاملة نقدية، أو بالرجوع إلى القيمة العادلة للسلع أو الخدمات المستلمة في معاملة المقايضة.

باختصار ، يقدم SIC-31 إرشادات حول كيفية حساب الإيرادات في معاملات المقايضة التي تتضمن خدمات إعلانية، ويؤكد على أهمية قياس الإيرادات بالقيمة العادلة للخدمات الإعلانية المستلمة ، ويقدم إرشادات حول كيفية تحديد تلك القيمة العادلة.

وقدمت دراسة Cazavan-et alتأثير SIC-31 في ممارسات إعداد التقارير المالية للوحدات الاقتصادية، إذ وجدت الدراسة أن اعتماد التفسير أدى إلى تقارير مالية أكثر اتساقًا وشفافية عن معاملات المقايضة التي تنطوي على خدمات إعلانية، ووجدت الدراسة أيضًا أن التفسير أدى إلى تحسين إمكانية مقارنة القوائم المالية عبر الوحدات الاقتصادية.(Cazavan,et al,2009:39)

بينما حللت دراسة أخرى أعدها Widergren. تأثير SIC-31 على القوائم المالية للوحدات، ووجدت أن اعتماد التفسير أدى إلى زيادة الإفصاح والشفافية في إعداد التقارير المالية ، ومن ثمَّ تحسين إمكانية المقارنة بين الشركات.(Widergren, 2010:18)

ومن بين الانتقادات التي وجهت هي صعوبة تطبقيه وتحديد القيمة العادلة للإعلان، ما يؤدي إلى أخطاء محتملة وتناقضات في التقارير المالية، وأن تفسير SIC-31 يقدم إرشادات حول المعالجة المحاسبية لمعاملات المقايضة التي تتضمن خدمات إعلانية ويؤدي دورا مهما في ضمان شفافية وموثوقية التقارير المالية من الوحدات التي تشارك في مثل هذه المعاملات، على الرغم من تلك الانتقادات للتفسير، تشير بعض الدراسات إلى أن اعتماده يؤدي إلى زيادة جودة التقارير المالية وتحسين اتخاذ القرارات من المستثمرين وأصحاب المصلحة الآخرين.

ما سبق جرى عرض مفهوم الإيرادات ومعايير الاعتراف بالإيرادات التي تحتوي مجموعة من الشروط التي يجب الوفاء بها قبل الاعتراف بالإيراد في القوائم المالية، و يجري تحديد هذه الشروط عن طريق معايير وتفسيرات محاسبية مختلفة، والمتمثلة بمعايير المحاسبة الدولية 11، ومعيار المحاسبة الدولي 18، وتفسير لجنة تفسيرات التقارير المالية الدولية 13 ، وتفسير لجنة تفسيرات التقارير المالية الدولية رقم 15 ، وتفسير لجنة تفسيرات المعايير الدولية للتقارير المالية 18 ، و 31، والتي تكرز في متطلبات رئيسة عند الاعتراف بالإيرادات في لحظة اكتسابها أو تحقيقها التي تستوفي القدرة في قابلية القياس، والمتمثلة بالتدفقات الاقتصادية المرتبطة بالمعاملة كمنافع داخلة إلى الوحدات الاقتصادية، وينبغي على الوحدات الاقتصادية الفهم المعمق في تطبيق هذه المعايير والتفسيرات لأجل الوصول للاعتراف بالإيرادات في تقاريرها المالية، الذي ينعكس في تقديم الشفافية للمستخدمين وأصحاب المصلحة، وعطفا على ذلك نجد هنالك كثيراً من الانتقادات للمعايير والتفسيرات المذكورة أنفا وما تحتويه من تعقيدات في المعالجات المحاسبية والصعوبة في تطبيقها، الى جانب كثير من المخاوف التي أثيرت من قبل الأدبيات العلمية ذات الصلة والمتمثلة بنشوء أخطاء محتملة وتناقضات في التقارير المالية الذي أسفر عنه اخذ النظر بالاعتبار من قبل مجلس معايير (IFRS) في المضي قدما في إصدار معيار (IFRS 15) والذي سيجري ذكره في المبحث القادم.

المبحث الثاني

الاعتراف بالإيراد في إطار معايير الإبلاغ المالي الدولية

إن إعداد القوائم المالية في الوحدات الاقتصادية التي استعملت طرائق متعددة في الإبلاغ عنها، انعكس سلباً على مستخدميها والجدوى المرجوة منها كإجراء المقارنات، الأمر الذي دعا الى مطالبات بإصدار معايير محاسبية (دولية أو محلية) تنماز بالاتساق ولها إمكانية المقارنة، وبالذات متطلبات الاعتراف بالإيراد وفقاً لـ IFRS، إذ يعرض هذا المبحث الإطار النظري للمعايير الدولية (النشأة والتطور ومزاياها وتأثير تطبيقها والمعايير ذات الصلة)، وكذلك معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS15.

2-2-1: نشأة وتطور (IFRS)

أسست لجنة "معايير المحاسبة الدولية" (IASC) عام 1973 من قبل 16 هيئة محاسبية مهنية وطنية في دول أستراليا وكندا وفرنسا وألمانيا واليابان والمكسيك وهولندا والمملكة المتحدة والولايات المتحدة وانخفضت من 16 دولة إلى 9 دول (Camfferman &Zeff, 2007:1)، وهي التي أخذت على عاتقها تأسيس (IASB) عام 2001، وبدأ المجلس بإصدار المعايير التي اعتمدتها ما يقرب من مائة دولة لأغراض إعداد تقاريرها المالية(De George,2016:903).

وفي عام 2002 دعت اتفاقية Norwalk تقديم مذكرة تفاهم بين (FASB) و(IASB) نتيجة لنمو الأسواق العالمية، والرغبة في مجموعة واحدة من التقارير المالية والطلب على لغة عالمية واحدة مشتركة لإعداد التقارير (Paul & Burks, 2010:4)،إذ تبنت لجنة الأوراق المالية والبورصات (SEC) قواعد جديدة تسمح للوحدات من الوحدات الاقتصادية غير الأمريكية المدرجة في البورصات الأمريكية باستعمال معايير (IFRS) لوحداتهم الاقتصادية، ومع ذلك لم تتطلب هذه الاتفاقية تسوية مع (GAAP) في الولايات المتحدة لزيادة رأس المال في أسواق رأس المال الأمريكية (Gray & Ehoff, 2014: 20).

فيما شهد عام 2005 بداية حقبة جديدة في إدارة الأعمال العالمية، وتحقيق نتاج جهد استمر 30 عاماً لإنشاء قواعد الإبلاغ المالي لسوق رأس المال العالمي عند إعداد التقارير المالية، وفي ذلك العام اعُتمدت (IASB) من 27 دولة عضوا في الاتحاد الأوروبي وعدد من الدول الأخرى بما في ذلك أستراليا ونيوزيلندا وجنوب إفريقيا، وخيرت الوحدات الاقتصادية الأجنبية التي ترغب بإدراج أسهمها أو سندات دينها في البورصة الأمريكية بحرية إصدار تقاريرها المالية وفق (GAAPs) أم (IFRS) في الولايات المتحدة (PKF International Ltd., 2019:2)، إذ سمحت في تشرين الثاني عام 2007، لجنة الأوراق المالية والبورصة لمقدمي الطلبات الأجانب في الولايات المتحدة بإعداد التقارير المالية وفقًا للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية دون مطابقة مبادئ المحاسبة المقبولة عمومًا في الولايات المتحدة (Paul & Burks, 2010).

ووفقًا لـ (IASB, 2009)، يعد إطار عمل IFRS مناسبًا لجميع الوحدات الاقتصادية بما في ذلك الوحدات الاقتصادية الخاصة والعامة، وقد أصدر في عام (2010) (IASB) نسخة منقحة من معاييره العالمية، وكذلك إعلان هيئة الأوراق المالية (SEC) في الولايات المتحدة الأمريكية استعدادها لاتخاذ قرار بشأن اعتماد (IFRS) في الولايات المتحدة، وإتاحة فترة 5 سنوات للانتقال الكامل حينما تقررالعمل في دمج (IFRS) مع معايير (FASB) في الولايات المتحدة الأمريكية، ومنذ ذلك الحين بدأ الجدل المؤيد والمعارض للتبني في الولايات المتحدة (Yallapragada et al., 2013:25).

على الرغم من التقدم نحو التقارب الموصوف في أعلاه، وجهت لجنة الأوراق المالية والبورصات في خطتها الاستراتيجية ضربة للآمال في التوافق المستقبلي المنشورة في عام 2014، إذ دعت الوثيقة الى أن لجنة الأوراق المالية والبورصات "ستنظر، من بين أمور أخرى، في إمكانية تحقيق مجموعة واحدة من معايير المحاسبة العالمية عالية الجودة"، وهو ما يمثل انخفاضًا كبيرًا في التزامها المعلن سابقًا بمجموعة واحدة من المعايير العالمية، وهذا يعني أن كلاً من (IFRS) و(US GAAP) هما الإطاران الشاملان للتقارير المالية في العالم مع اكتساب (IFRS) المزيد من الإقبال عليهما (PKF International Ltd., 2020:2).

جرى استبدال مذكرة التفاهم المكتملة مع مجلس معايير المحاسبة المالية (ومع المنظمات الدولية والسلطات القضائية الأخرى) بمذكرة تفاهم مع المنتدى الاستشاري لمعايير المحاسبة (ASAF) في عام 2013 التي تعد مجموعة استشارية لمجلس معايير المحاسبة الدولية، التي أنشأت ، وهي تتألف من واضعي المعايير الوطنية والهيئات الإقليمية المهتمة بإعداد التقارير المالية هدفها هو خلق منتدى استشاري إذ يمكن للأعضاء الإسهام على نحو مباشر بناء في تحقيق هدف مجلس معايير المحاسبة الدولية المتمثل في تطوير معايير محاسبية عالية الجودة ومقبولة عالميًا، بمشاركة FASB مع IASB عن طريق ASAF_(PKF International Ltd., 2017:3).

وفيما يتعلق بالتوافق الدولي، تتضمن الأهداف الأساسية وفقًا لـ(IFRS)عملية صنع القرار الاقتصادي والإشراف على إعداد التقارير المالية المعدة(Yellapragada et al., 2013:26)، إذ يركز مستخدمو القوائم المالية للوحدات الاقتصادية الدولية على نحو أكبر على النمو الاقتصادي المستقبلي (المحتمل) للوحدة ووضع الجودة فأسهم عاملا الاختلاف في حاجة المستخدم واعتماد عبء التكلفة الباهظة لتطبيق (IFRS) المحاسبية الحديثة في الطلب على تطوير مجموعة من المعايير العالمية للوحدات متعددة الجنسيات(Hahn, 2012:442)، كما يمكن لخبراء (IFRS) واختصاص نظم المعلومات وللمستشارين مساعدة قادة الوحدات الاقتصادية على فهم تأثير الانتقال المحتمل إلى (IFRS) وزيادة فعالية التقارير

المالية وكفاءتها وعمليات الاستثمار، والدور نفسه يمكن أن يؤديه خبراء تكنولوجيا المعلومات للمساعدة في تقليل مخاطر تعطل الأعمال المتوقع وزيادة فرص بقاء الوحدة (Bredmar et al., 2014: 127-130).

ويرى (DeFond, et al.) أن اعتماد (IFRS) يقلل من مخاطر الانهيار الذي يحدث بين الوحدات الاقتصادية غير المالية، وأضاف أن اعتماد (IFRS) لا يؤثر في مخاطر الانهيار المفاجئ للوحدات المالية، كما يقلل من مخاطر عدم الشفافية بين الوحدات الاقتصادية الأقل تأثراً بأحكام (IFRS) للقيمة العادلة ويزيد من مخاطر عدم القدرة على البقاء بين المصارف في البلدان ذات اللوائح المصرفية الضعيفة (DeFond et al., 2015:265) .

مما سبق يتضح انه يجب عند تطبيق هذه المعايير أن تنتج تقارير مالية ذات محتوى معلومات عالية الجودة وشفافة وقابلة للمقارنة لمساعدة المستثمرين والمشاركين الآخرين في مختلف أسواق رأس المال في العالم ومستخدمي المعلومات المالية الآخرين على اتخاذ قرارات اقتصادية مستنيرة، وذلك يعني أن معايير المحاسبة IAS/ IFRS تحتوي على مجموعة متطلبات لتحقيق الجودة العالية في التقارير المالية.

2-2-2: اعتماد وتنفيذ المعايير الدولية للتقارير المالية

يخضع اعتماد (IFRS) لعدد من الاختبارات التجريبية والنظرية من أجل استكشاف التكاليف والفوائد وكذلك العوامل المؤثرة في جميع مراحل عملية التنفيذ، وأظهرت نتائج دراسات مختلفة في الولايات المتحدة والمستندة إلى تصورات وانطباعات أصحاب المصلحة، على أن اعتماد "(IFRS) " قد يؤدي إلى تكاليف مالية عالية، فيما تجني الوحدات الاقتصادية بعضا" من الفوائد كانخفاض تكلفة رأس المال وجذب المستثمرين الأجانب(Abdullah et al, 2017:86-87) .

ويعد قرار اعتماد (IFRS) على الصعيد الدولي قرارًا اقتصاديًا في الغالب، إذ يؤدي اعتماد (IFRS) إلى تعزيز الشفافية، وإظهار جودتها وإمكانية مقارنتها، وهي خصائص مرغوبة لدعم الأعمال الدولية واتساع نطاق العولمة(Hassan etal,2014,372) .

شهد العراق في عام 2003 تغيرات كبيرة في بيئته السياسية والاقتصادية والمالية، إذ انتقل من اقتصاد مخطط مركزيًا إلى اقتصاد السوق الحر، وأصبح أكثر الاقتصادات انفتاحًا في المنطقة

وأضاف(Hassan etal,2014,373) ،إن السبب الرئيس لهذا التغيير هو تزويد الاقتصاد العراقي بالموارد المالية الضرورية للتعافي من الحرب وعقود من الركود، وأدى عاملان رئيسان إلى زيادة التركيز على العراق من قبل الحكومات والوحدات الاقتصادية على مستوى العالم، وهما: -

أولاً: - يُعتقد أن احتياطيات النفط العراقية تأتي في المرتبة الثانية بعد المملكة العربية السعودية وبالنتيجة فان العراق يؤدي دورًا مهمًا للغاية في الاقتصاد العالمي، لا سيما مع تزايد الطلب على النفط والطاقة.

ثانيًا: - بدأ المستثمرون في إبداء اهتمام كبير بالعراق، لا سيما في قطاع الموارد الطبيعية والبنى التحتية الداعمة له، إذ شرع في عام 2004 قانون الاستثمار الذي بموجبة سمح ولأول مرة للمستثمرين الأجانب للاستثمار في الوحدات الاقتصادية العراقية المدرجة في السوق المالية.

فيما يرى (hameedi etal.,2021,1084) أن الحكومة العراقية حرصت منذ عام 2004، على تنشيط الاقتصاد وتشجيع الاستثمار الأجنبي المباشر، من خلال شراكات مشتركة مع الوحدات المحلية في المقام الأول. على وجه الخصوص، فضلا عن التحالفات مع الوحدات الدولية، كل هذه التغيرات دعت العراق الى اعتماد (IFRS) التي تهدف في جميع أنحاء العالم لتقديم بيانات سوق اقتصادية موحدة وعالية الجودة تعزز فعالية ذلك السوق. وفي العراق كانت الجهود جادة في تنفيذ معايير التقارير المالية الدولية، على الرغم من تأخرها بسبب ظروف البلد، وكما ورد في الأوامر_رقم 9/12 في 2016/1/14، فقد اتخذ البنك المركزي العراقي الخطوة الرسمية الأولى للامتثال للمعايير الدولية للإبلاغ المالي، إذ أصبح تطبيق (IFRS) اختياريًا اعتبارًا من عام 2015.

2-2-3: مزايا اعتماد معايير المحاسبة الدولية (IFRS)

إن الفائدة المرجوة من اعتماد الوحدات الاقتصادية لمعايير المحاسبة الدولية / (IFRS) في الوحدات الاقتصادية، على النحو الاتي: (AL-nasrawi,2020:69)

أ. تحسين إمكانية مقارنة المعلومات المالية للشركات محلياً ودولياً.

ب. تسهيل اتفاقيات التعاون بين الوحدات الاقتصادية الأجنبية وتعزيز الاستثمار الأجنبي.

ج. مساعدة الوحدات الاقتصادية الصغيرة والمتوسطة للوصول إلى الأسواق الدولية.

د. تحسين نتائج معدلات ائتمان الوحدات مما يعزز علاقات الوحدات الاقتصادية مع مؤسسات الائتمان.

ه. تقوية المراكز المالية للشركات مما يعزز ثقة البائعين ويزيد من صفقات العقود الآجلة.

2-2-4: تأثير تطبيق معايير المحاسبة الدولية (IFRS)

لقد شخصت عدداً من الآثار الإيجابية والسلبية لاعتماد معايير المحاسبة الدولية / (IFRS) على جوانب مختلفة من المعاملات المالية والمحاسبية وعلى النحو التالي: - (IFRS، 2010:3)، (Iasb,2007:7) (Ali etal.,2021:3-4)(Smith, et al.,2019:46)(Brown,et al. ,2020:229)(Whit et al.,2018:155)

2-2-4-1: الآثار الإيجابية

أ. تعزيز قدرة الوحدات المالية على منح القروض الدولية.

ب. تعزيز قدرة البائعين على تقييم الوضع المالي للزبائن في الدول قبل بيع البضائع أو تقديم الخدمات بالأجل.

ج. مساعدة الوحدات الائتمانية على توحيد معدلات ائتمان الوحدات المحلية أو العابرة للحدود.

د. تحسين عملية توحيد القوائم المالية دولياً مما يساعد عددًا من الأطراف على الاستفادة منها.

ه. الارتقاء بجودة جودة التدقيق والاتساق وتسهيل التعليم والتدريب المحاسبي.

و. تقليل عدم التجانس بين المعلومات المحاسبية.

ز. تحسين العلاقات والاتصالات بين المديرين والجهات المعنية مما يقلل تكلفة الوكالة ويقلل من تكلفة إصدار رأس المال.

ح. تقدم معلومات متماسكة وموثوقة نسبيًا وقابلة للمقارنة لصانعي القرار الدوليين.

ط. تعزيز جودة المعلومات المحاسبية ومصداقيتها وتحسين تدفق رؤوس الأموال والاستثمار بما يؤدي إلى التنمية الاقتصادية.

2-2-4-2: الآثار السلبية

أ. تضيف الإجراءات المحاسبية الناتجة عن اعتماد معايير المحاسبة الدولية (IFRS) أعباء وتكاليف على الوحدات الصغيرة والمتوسطة بدلاً من تقليلها (Johnson,et al,2017:36).

ب. الإفصاح الشامل والمستوى العالي من الشفافية يؤثران سلبًا على الوحدات الصغيرة والمتوسطة بسبب المنافسة الدولية.

ج. ظهرت IAS / IFRS بعد عدد من الأزمات المالية في الدول المتقدمة، مما جعل هذه المعايير تمثل حلولًا لهذه الأزمات، لذا فإن هذه المعايير هي حلول تاريخية وليست حلولًا مستقبلية، لذلك فان بعض الباحثين يعدها غير فعّالة في معالجة بعض المشكلات المحاسبية مثل تقييم القيمة العادلة(Penela,etal,2022:4).

د. توسيع الفجوة بين الدول المتقدمة والدول النامية لعدم تطبيق معايير المحاسبة الدولية (IFRS) في الدول الأقل نموا" من جهة وانحراف تطبيقها في الدول ذات الأثار السلبية للنمو الاقتصادي من جهة أخرى(Davis,et al,2021:63).

ه. إعاقة أداء وظائف مهنة المحاسبة في السوق إذ لا يمكن تطبيق جميع معايير المحاسبة الدولية (IFRS) في جميع البيئات بالتساوي(Carter,et al,2016:1009).

و. لا يمكن تطبيق معايير المحاسبة الدولية (IFRS) دون إجراء بعض التغييرات المناسبة وفقًا للبيئة المحلية، مما سيؤدي إلى تشويه مقصود أو غير مقصود لمبادئ تلك المعايير وسيحد من تفعيل وظائفها الرئيسة(Ebaid,2022:3).

2-2-5: المعيار الدولي للإبلاغ المالي (IFRS 15)

تقدّم معايير الاعتراف بالإيرادات الحالية إرشادات ومعايير منفصلة اعتمادًا على نوع المعاملة أو العقد، إذ يتعامل معيار (IAS18) مع بيع البضائع وتقديم الخدمات والفوائد وأرباح الأسهم، في حين يغطي معيار (IAS11)عقود الإنشاءات، وبموجب معيار (IFRS 15)، سيجري تغطية جميع المعالجات المحاسبية المتعلقة بالإيراد كعقد مع الزبون، باستثناء الفوائد وأرباح الأسهم، التي سيجري تغطيتها في معيار (IAS 39)أو المعيار (IFRS 9)، إذ يُعرّف الزبون بأنه الطرف الذي تعاقد مع وحدة اقتصادية للحصول على سلع أو خدمات تمثل أحد مخرجات الأنشطة العادية للوحدة الاقتصادية في المقابل، تقديم المعيار (IFRS 15) أنموذجًا من خمس خطوات عند تطبيق هذا الإنموذج، يكون الهدف هو الاعتراف بالإيرادات وفق المبدأ الأساس للمعيار، تعترف الوحدة الإقتصادية بالإيرادات لتصوير تحويل البضائع أو الخدمات المتعهد بها إلى الزبائن بمبلغ يعكس المقابل الذي تتوقع الوحدة الإقتصادية أن يكون لها الحق فيه مقابل تلك السلع أو الخدمات ، ويقدّم أيضًا إرشادات التطبيق حول كيفية المحاسبة عن بعض أنواع الترتيبات المحددة، كالضمانات واتفاقيات إعادة الشراء والترخيص و خيارات الزبائن للسلع والخدمات الإضافية(Meyer,2016:37).

تم تقديم الإيرادات من العقود مع الزبائن من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية لتقديم نموذج شامل واحد للتعرف على الإيرادات لجميع العقود مع الزبائن لتحسين قابلية المقارنة داخل الوحدات وعبر الصناعات وعبر أسواق رأس المال.

أصبحت القواعد الجديدة المتعلقة بإثبات الإيرادات سارية المفعول اعتبارًا من 1 كانون الثاني عام 2018 وهي تحل محل معايير الاعتراف بالإيرادات السابقة (IAS 11 -IAS 18) ومعظم إرشادات الاعتراف بالإيرادات الأخرى (IFRIC 13, IFRIC 15, IFRIC 18, and SIC-31).

كان الغرض الرئيسي من مشروع تطوير (IFRS 15)هو أن الإيرادات مقياس مهم لمستخدمي البيانات المالية، إلا أن هناك اختلافات مهمة بين تعريفات الإيرادات الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية ومجلس معايير المحاسبة الدولية، وكانت هناك تعريفات مختلفة للإيرادات حتى ضمن توجيهات كل مجلس من أجل محاسبة المعاملات المماثلة بموجب معايير مختلفة. يعتقد المجلس الدولي لمعايير المحاسبة أيضًا أن توجيهاته بشأن الإيرادات لم تكن مفصلة على نحو كافٍ(KPMG,2015:2).

جدول رقم (5)

تاريخ وتطور معيار IFRS 15

التاريخ	البيان
تموز 2002	مشروع بشأن الإيرادات المضافة إلى جدول أعمال المجلس الدولي لمعايير المحاسبة
كانون الأول 2008	ورقة مناقشة تم نشر الآراء الأولية حول الاعتراف بالإيرادات في العقود مع الزبائن
تموز 2010	تم نشر مسودة العرض ED / 2010/6 الإيرادات من العقود مع الزبائن
تشرين الثاني 2011	مسودة العرض ED / 2011/6 تم نشر الإيرادات من العقود مع الزبائن (إعادة العرض)
حزيران 2014	(IFRS 15)- الإيرادات من العقود المبرمة مع الزبائن
أيلول 2015	يؤجل مجلس معايير المحاسبة الدولية تاريخ سريان المعيار الدولي للتقارير المالية من 15 إلى 1 كانون الثاني 2018
نيسان 2016	توضيحات للمعيار الدولي للإبلاغ المالي رقم 15 "الإيرادات من العقود مع الزبائن" الصادرة

Source: www.iasplus.com/en/standards/ifrs/ifrs15

أن الغرض من (IFRS 15)هو" وضع المبادئ التي يجب على الوحدة أن تطبقها للإبلاغ عن حقائق مفيدة لمستخدمي البيانات المالية حول طبيعة ومبلغ وتوقيت وعدم التأكد من الإيرادات والتدفقات النقدية الناشئة عن العقد مع أحد الزبائن (IFRS 15,Par 1). تهدف المبادئ إلى تقريب خطوات الإبلاغ عن الإيرادات للوحدات من الواقع الاقتصادي ولتحقيق ذلك، يقدم (IFRS 15)عملية من خمس خطوات للاعتراف بالإيرادات وقياسها، تتضمن هذه العملية الخطوة الأولى منها بتحديد العقد مع الزبائن، ومن ثم تحديد التزامات الأداء، ومن بعدها تحديد سعر المعاملة، ومن ثم تخصيص سعر المعاملة عبر التزامات الأداء، ويليها تحديد متى يتم الوفاء بالتزامات الأداء. مقارنةً بمعيار المحاسبة الدولي رقم 18، فإن (IFRS 15)هو أكثر إلزامية ويقدم إرشادات مكثفة بهدف تعزيز قدر أكبر من الاتساق والقابلية للمقارنة عبر مختلف الصناعات والوحدات الاقتصادية، وهناك إشارة محددة للزبون الذي يحصل على سند قانوني الذي من المرجح أن يكون حتميًا من الناحية العملية حينما يتم الاعتراف بإيراد بيع البضائع(Ogunode,etal,2021:918)، حيث تكون تلك الخطوات حاسمة للغاية عند الاعتراف بإيراد بيع البضائع من جهة الخطوات التي سيكون لها تأثيرات كبيرة، إن من المتوقع أن يؤدي تحديد التزامات

الأداء ومتطلبات تخصيص سعر المعاملة عبر التزامات الأداء المختلفة إلى تغييرات كبيرة للوحدات التي تبيع مجموعات (حزم) من السلع والخدمات(RevenueHub,2017:3).

غالبًا ما تجمع شركات الاتصالات هاتفًا جوالًا فعليًا مع خدمة الهاتف المحمول. بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم 18، غالبًا ما كان العقد يعتبر التزام أداء منفرد وتم الاعتراف بالإيرادات شهريًا عند استلام المدفوعات الآن، بموجب المعيار الدولي للإبلاغ المالي رقم 15، يعدُّ الهاتف المحمول التزام أداء منفصلاً ويتم الاعتراف بالإيرادات المتوقعة من بيع الهاتف فور تحويلها إلى الزبون، يجري التعرف على خدمة الهاتف المحمول شهريا تواجه شركات البرمجيات تأثيرًا مشابهًا ولكنه مختلف فيما يتعلق بعقود الإيرادات المتكررة للبرامج السحابية بدلاً من الاعتراف بالإيرادات شهريًا، يمكن للشركات أن تجلب إيرادات لعقود البرامج حينما يتحكم الزبون في ترخيص البرنامج جرى تسليط الضوء على التغييرات التي أدخلها (IFRS 15)في المقالات التي نشرتها شركات المحاسبة الكبرى التي تحدد الصناعات التي تعتمد على العقود طويلة الأجل كتلك التي من المرجح أن تتأثر، حتى بالنسبة للصناعات التي لا تستخدم فيها العقود طويلة الأجل على نحو شائع، فإن الإفصاح الأكثر شمولاً عن عقود الإيرادات مطلوب بموجب المعيار الدولي للإبلاغ المالي رقم 15(Coetsee,etal,2022:4).

1-5-2-2: الهدف والنطاق

قدم المعيار هدفًا رئيسًا هو تأسيس المبادئ التي يجب على الوحدة الاقتصادية تطبيقها للإبلاغ عن المعلومات أو الحقائق المفيدة لمستخدمي البيانات المالية فيما يخص طبيعة ومبلغ وتوقيت وعدم التأكد من الإيرادات والتدفقات النقدية الناشئة عن عقد مع زبون.

ولغرض تحقيق الهدف فإن على الوحدة الاقتصادية إثبات إيراداتها لوصف نقل السلع أو الخدمات المتعهد بها الى الزبائن بمبلغ يعكس العوض الذي تتوقع الوحدة الاقتصادية أن يكون لها حق في مقابل تلك السلع أو الخدمات وأن تأخذ بالحسبان شروط العقد وجميع الحقائق والظروف ذات الصلة عند تطبيق المعيار (الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين،713،2020)

يجب على الوحدات إن تطبق هذا المعيار على جميع العقود المبرمة مع الزبائن باستثناء عقود الإيجار (الواقعة ضمن نطاق معيار IFRS 16 عقود الإيجار) والأدوات المالية والحقوق أو الالتزامات التعاقدية (الواقعة ضمن المعيار IFRS 9 الأدوات المالية ، والمعيار الدولي للإبلاغ المالي IFRS 10 – القوائم المالية الموحدة ، وكذلك المعيار الدولي للإبلاغ المالي IFRS 11 - الترتيبات المشتركة ،و معيار المحاسبة الدولي IAS 27 - القوائم المالية المنفصلة ، و معيار المحاسبة الدولي IAS 28 - الاستثمارات في الوحدات الاقتصادية الزميلة والمشاريع المشتركة)، وكذلك استبعاد التبادلات غير النقدية بين الوحدات في مجال الأعمال نفسه لتسهيل المبيعات للزبائن.(Mazars,2017:3)

وكذلك أيضا العقود الواقعة ضمن نطاق المعيار الدولي للتقرير المالي «17 عقود التأمين». غير أنه يجوز للوحدة الاقتصادية اختيار تطبيق هذا المعيار على عقود التأمين التي يتمثل الهدف الأساسي منها في تقديم الخدمات مقابل أتعاب ثابتة وفقاً للفقرة 8 من المعيار الدولي للإبلاغ المالي (IFRS 17) . (PKF,2020,1)

2-2-5-2: أنموذج الخطوات الخمسة للاعتراف بالإيراد

يقدم المعيار نموذجا للاعتراف بالإيرادات حيث يتمثل المبدأ الأساسي في أنه يجب على الوحدة الاقتصادية الاعتراف بالإيراد لتصوير تحويل السلع أو الخدمات المقدمة إلى الزبون بمبلغ يعكس المقابل الذي تتوقع الوحدة الاقتصادية الحصول عليه مقابل تلك السلع أو الخدمات.

يعد الاعتراف بالإيرادات موضوعا أساسيا في المحاسبة، وتعتمد هذه العملية على نهج فلسفي يعتمد على الشفافية والعدالة في إعداد التقارير المالية، ويهدف هذا النهج إلى تقديم صورة دقيقة عن الأداء المالي للوحدة، تبدأ العملية بتحديد العقد وهو التزام قانوني يعكس التفاهم المتبادل بين الطرفين، ويتضمن هذا العقد مجموعة من الالتزامات التي يجب الوفاء بها، ويمثل وعود الوحدة بنقل البضائع أو تقديم الخدمات.

ويتبع ذلك مرحلة تحديد سعر الصفقة، وهو المبلغ الذي تتوقع الوحدة الاقتصادية الحصول عليه مقابل التزاماتها، وبعد تحديد السعر يجري توزيعه على الالتزامات المختلفة بناء على أهمية كل التزام وقيمته النسبية في العقد.

في النهاية، يجري الاعتراف بالإيرادات عند تحقيق الالتزامات المحددة، ما يعكس نقل البضائع أو تقديم الخدمات إلى الزبون، ويجب أن يكون هذا الاعتراف متسقاً مع الإنجاز الفعلي للوحدة والتزامها بتحقيق القيمة المضافة للزبائن، بما يضمن عدالة التقارير المالية وموضوعيتها، ويعزز هذا النهج الفلسفي الثقة في التقارير المالية ويساعد على تقديم صورة حقيقية عن الأداء المالي للوحدة الاقتصادية ويوضح الشكل (3) الخطوات الخمسة للاعتراف بالإيراد.

الشكل (3)

الخطوات الخمس للاعتراف بالإيراد وفق (IFRS 15)

المصدر:أعداد الباحث استناداً لمعيار IFRS 15.

الخطوة الأولى تحديد العقد مع الزبون:

يقع العقد مع الزبون في نطاق المعيار حينما يكون العقد قابلاً للتنفيذ قانونًا ويتم استيفاء معايير معينة، حيث تم تعريف العقد بموجب الفقرة 10 "هو اتفاق بن طرفين أو أكثر يرتب حقوقاً وواجبات واجبة النفاذ، ويُعد وجوب نفاذ الحقوق والواجبات الواردة في عقد من العقود مسألة قانونية. والعقود يمكن أن تكون كتابية أو شفوية أو مفهومة ضمناً من ممارسات العمل المتعارف عليها لدى الوحدة. وتختلف ممارسات وآليات إنشاء العقود مع الزبائن عبر الدول والصناعات والمنشآت(EY,2021:30) وقد تختلف أيضاً داخل الوحدة الواحدة (قد تعتمد على فئة الزبون أو طبيعة السلع أو الخدمات المتعهد بها) ويجب على الوحدة أن تأخذ بالحسبان الاعتبار تلك الممارسات والآليات عند تحديد ما إذا كان الاتفاق المبرم مع الزبون تنشأ عنه حقوق وواجبات واجبة النفاذ، وعند تحديد توقيت نشأة تلك الحقوق والواجبات، إذا لم يتم استيفاء المعايير، فلن يكون العقد موجودًا لغرض تطبيق النموذج العام للمعيار، وأن أي مقابل يتم تقديمة من الزبون يتم الاعتراف

به عمومًا كوديعة (التزام). وفي حال تعدد السلع والخدمات المقدمة يتم دمج العقود المبرمة في الوقت نفسه أو بالقرب منه مع الزبون نفسه (أو طرف ذي صلة من الزبون) ويتم التعامل معها كعقد واحد، حيث يجب على الوحدة أن تقوم بالمحاسبة عن العقد المبرم مع الزبون الذي يقع في نطاق هذا المعيار فقط حينما يتم استيفاء جميع الشروط الأتية(IFRS 15:PAR 9):

(أ) اتفق طرفا العقد على العقد (كتابةً أو شفويًا أو وفق ممارسات العمل كالأعراف والتقاليد الأخرى) وملتزمين بأداء التزامات كل منهما.

(ب) يمكن للوحدة الاقتصادية تحديد حقوق كل طرف فيما يتعلق بالسلع أو الخدمات التي سيجري نقلها.

(ت) يمكن للوحدة الاقتصادية تحديد شروط الدفع للسلع أو الخدمات التي سيتم نقلها.

(ث) للعقد مضمون تجاري (أي أنه من المتوقع أن يتغير خطر أو توقيت أو مبلغ التدفقات النقدية المستقبلية للوحدة الاقتصادية كنتيجة للعقد).

(ج)من المحتمل أن تقوم الوحدة الاقتصادية بتحصيل المقابل الذي سيحق لها مقابل السلع أو الخدمات التي سيجري تحويلها إلى الزبون، عند تقييم ما إذا كانت إمكانية تحصيل مبلغ من المقابل أمرًا محتملاً، يجب على الوحدة الاقتصادية أن تأخذ بالحسبان فقط قدرة الزبون ونية دفع هذا المبلغ من المقابل حينما يكون مستحقا، قد يكون مبلغ المقابل الذي يحق للوحدة الاقتصادية الحصول عليه أقل من السعر المحدد في العقد إذا كان المقابل متغيرا لأن الوحدة الاقتصادية قد تقدم للزبون تنازلات سعرية.

مما سبق تتضح ضرورة أن يكون العقد ذا جوهر قانوني ووجود نتائج اقتصادية واضحة من المعاملة وفق ما حدده المعيار IFRS 15وهذا الشرط لم تحدده المعايير السابقة.

وحينما لا يلبي العقد كافة الشروط الواردة آنفاً والوحدة الاقتصادية استلمت مقابل نقدي من الزبون فيجب على الوحدة الاعتراف بالمقابل كإيراد فقط عند توافر الحالات الآتية (BDO,2014:8): -

أ. لا توجد التزامات متبقية على الوحدة الاقتصادية لتحويل السلع أو الخدمات إلى الزبون، وكذلك يكون المقابل المتفق عليه من قبل الزبون قد جرى استلامه وغير قابل للاسترداد.

ب.إنهاء العقد والمقابل المستلم غير قابل للاسترداد.

قدم المعيار (IFRS 15) توضيحاً حول تعديل العقود، الذي يعرف "بأنهُ تغيير في نطاق أو سعر العقد (أو كليهما) ويترتب على هذا التعديل نشوء حقوق والتزامات قابلة للتنفيذ أو التعديل عليها بين أطراف العقد وفي حالة عدم موافقة طرفي العقد على هذا التعديل يستمر تطبيق العقد القائم حتى تجري الموافقة على تعديل العقد" (Peters,2016:8)، ويجري احتساب التعديلات كعقد مستقل عند توافر الشروط الآتية (Ernst & Young,2015:6-7): -

أ. زيادة نطاق العقد بسبب إضافة سلع أو خدمات يتفق عليها والتي تكون مختلفة عن السلع أو الخدمات المبرمة في العقد الأصلي.

ب. زيادة سعر التعاقد من خلال العوض المقابل الذي يعكس أسعار البيع المستقلة للسلع أو الخدمات الإضافية.

الخطوة الثانية: تحديد التزامات الأداء في العقد مع الزبون: -

بعد تحديد العقد لأغراض المحاسبة في الخطوة الأولى، يُطلب من البائع بعد ذلك تحديد التزامات (التزامات) الأداء الواردة في ذلك العقد، ولتطبيق المعيار، يجب على الوحدة الاقتصادية تحديد السلع أو الخدمات المتعهد بها في العقد وتحديد أي من تلك السلع أو الخدمات هي التزامات أداء منفصلة، ويتضح تطوير المجلس (IFRS)مفهوم التزام الأداء لمساعدة الوحدات الاقتصادية في تحديد وحدة الحساب على نحو مناسب لأغراض تطبيق المعيار (IFRS15:BC85)، نظراً لأن المعيار يتطلب من الوحدات الاقتصادية تخصيص سعر المعاملة لالتزامات الأداء، فإن تحديد وحدة الحساب الصحيحة أمر أساس للاعتراف بالإيرادات وفق تصور أداء الوحدات الاقتصادية بأمانة في نقل السلع أو الخدمات المتعهد بها إلى الزبون.

يعرف التزام الأداء بإنه وعد بتقديم منتج أو خدمة للزبون، قد يكون هذا الوعد صريحا أو ضمنيا أو ربما يستند إلى ممارسات تجارية معتادة، لتحديد ما إذا كان التزام الأداء موجودا، إذ يجب على الوحدة تقديم منتج أو خدمة مميزة للزبون(Grant,2016:3).

وتعرف أيضا التزامات الأداء (Performance obligations) "بأنها تعهد تعاقدي من قبل الوحدة الاقتصادية لتحويل السلع أو الخدمات إلى الزبون، ولتحديد التزامات الأداء لكل تعهد الذي يكون إما سلعاً أو خدمات (أو حزمة من سلع أو خدمات) التي تكون مميزة، أو سلسلة من السلع أو الخدمات في الحالة نفسها تقريباً التي لها النمط نفسه عند تحويلها إلى الزبون"(CIPFA,2014:3).

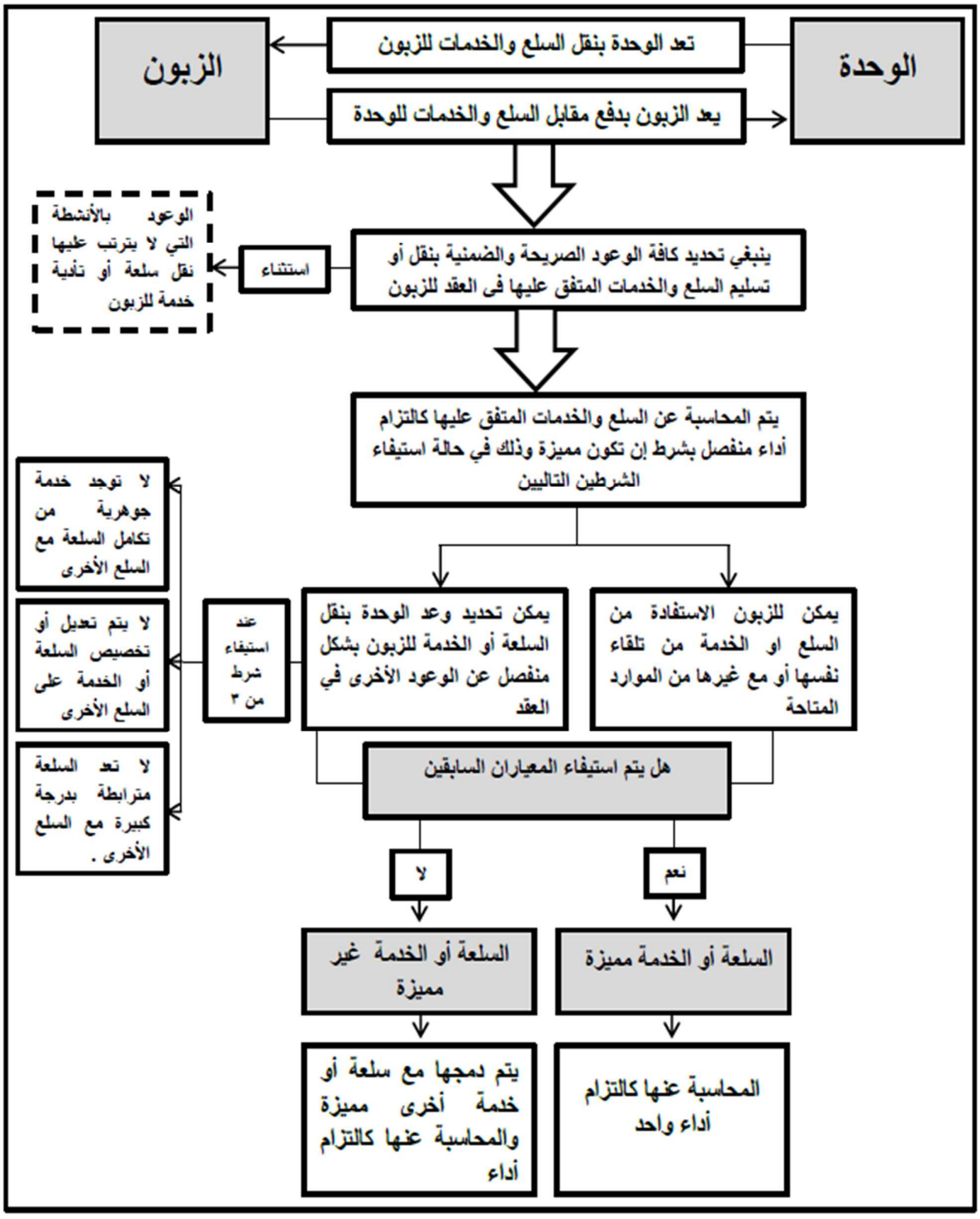
يكون المنتج أو الخدمة مميزا حينما يكون الزبون قادرا على الاستفادة من سلعة أو خدمة بمفردها أو جنبًا إلى جنب مع الموارد الأخرى المتاحة بسهولة، حيث يحدث هذا الموقف عادةً حينما تستطيع الوحدة بيع سلعة أو خدمة على أساس مستقل (أي على نحو منفصل)، لتحديد ما إذا كان يتعين على الوحدة حساب التزامات الأداء المتعددة، يجب أن يكون وعد الوحدة ببيع السلعة أو الخدمة للزبون قابلاً للتحديد على نحو منفصل عن الوعود الأخرى المذكورة في العقد (أي، يجب أن تكون السلعة أو الخدمة مميزة في العقد)، إذ يتجلى الهدف في تحديد ما إذا كانت طبيعة وعد الوحدة هي نقل السلع والخدمات الفردية إلى الزبون أو نقل عنصر (أو عناصر) مجمعة تكون السلع أو الخدمات الفردية مدخلات لها (kieso,etal,2020:1534)، فيما يتعلق بالسلع أو الخدمات التي تكون غير مميزة يجب تجميعها مع السلع أو الخدمات الأخرى، إذ يجري تحديدها في حزمة من السلع أو الخدمات التي تكون مميزة

(Godeke,2014:10) وتُعَدّ السلع أو الخدمات مميزة عند استيفاء الشروط الآتية (Lehman & Wodka,2014:7):-

أ. **يمكن للزبون إن يستفيد من السلعة أو الخدمة أما بمفردها أو مع موارد أخرى متاحة للزبون بسهولة (أي إن السلعة أو الخدمة يمكن إن تكون مميزة).**

ب. **إن وعد الوحدة بنقل السلعة أو الخدمة الى الزبون يمكن تحديده على نحو منفصل عن الوعود الأخرى في العقد (أي إن الوعد بنقل السلعة أو الخدمة يختلف في سياق العقد).**

ومن الجدير بالذكر إن العقد مع الزبون ينص صراحة على السلع أو الخدمات التي تتعهد بها الوحدة الاقتصادية لتحويلها للزبون، فان التزامات الأداء المحددة في العقد مع الزبون قد لا تكون مقتصرة على السلع أو الخدمات، فهي يمكن إن تنطوي على ممارسات تجارية معتادة للوحدة الاقتصادية، ولا تتضمن التزامات أداء الأنشطة التي يجب على الوحدة الاقتصادية القيام بها لإتمام العقد كالحاجة لأداء مهام إدارية مختلفة لإنشاء العقد، لأن تلك المهام تمنع تحويل الخدمة للزبون، لذلك لا تعد هذه الأنشطة التزامات أداء (Chabot & Thornton,2016:11) ويعرض الشكل (4) التزامات الأداء المقدمة من قبل الوحدة الاقتصادية وكالاتي:



الشكل (4)

تحديد التزامات الإداء

المصدر: مكط، علاء جميل، تأثير تبني معيار الاعتراف بالإيراد (IFRS15)على جودة الإبلاغ المالي في الوحدات الاقتصادية ،77:2019.

الخطوة الثالثة: تحديد سعر الصفقة (سعر العملية)

يتجلى في هذه الخطوة تحديد سعر الصفقة (Transaction price)، ويعرف بأنهُ المبلغ النقدي الذي تتوقع الوحدة الاقتصادية الحصول عليه من زبائنها مقابل تحويل السلع أو الخدمات إلى الزبون، باستثناء المبالغ التي يجري تحصيلها نيابة عن أطراف أخرى كضرائب المبيعات (Chabot & Thornton,2016:12)، وقد يشتمل المبلغ المتفق عليه في العقد مع الزبون على قيم ثابتة وقيم متغيرة (أو كلاهما)، وكذلك تأثره بطبيعة المبلغ المقابل وتوقيته وقيمته (CPA Australia,2016:4)، ولتحديد سعر الصفقة يجب على الوحدة الاقتصادية إن تأخذ بالحسبان الآثار المترتبة في الآتي(CPA Canada,2015:17):-

أولا: - المقابل (العوض) النقدي المتغير

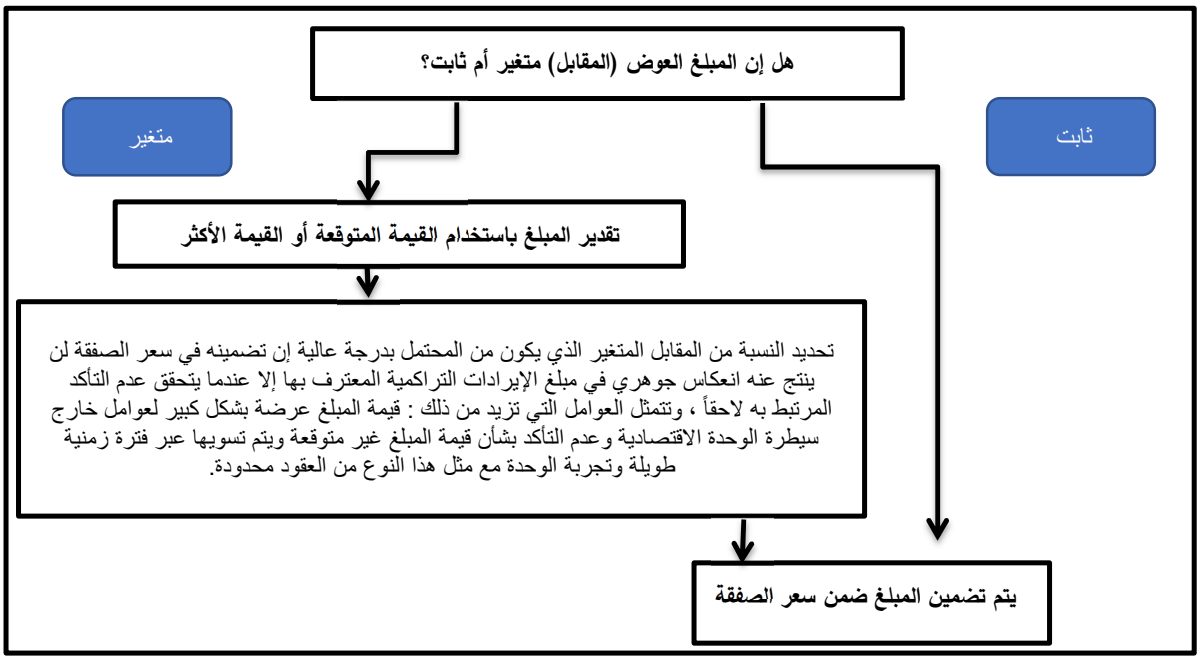
ينشب المقابل النقدي المتغير نتيجة الغرامات، والخصومات، وتخفيضات الأسعار، ويجري إدراج المقابل المتغير إلى المدى الذي يمكن إن يكون من المحتمل جداً ألاَّ يكون هناك تخفيض في الإيرادات المعترف بها (Khamis,2016:11).

وقد ينشأ المقابل النقدي المتغير نتيجة ممارسات الوحدات الاقتصادية لقبول سعر أقل مقابل السلع أو الخدمات المتفق عليها، وهذه الامتيازات هدفها تعزيز علاقة الزبون مع الوحدة، وتشجيع المبيعات المستقبلية إلى ذلك الزبون (BDO,2014:14)، ويجب على الوحدة الاقتصادية تقدير المبلغ المتغير باستعمال أي من الطريقتين أيهما أفضل بالتنبؤ بالمبلغ المتغير وتطبيقها باستمرار طوال مدة العقد الآتي (Ernst & Young,2015:15): -

أ. طريقة القيمة المتوقعة: - تتمثل هذه الطريقة بمجموع القيم المرجحة باحتمالات الحدوث لمجموعة من المبالغ المحتملة، ويكون ملائماً هذا التقدير في حالة إذا كانت الوحدة الاقتصادية تمتلك عدداً كبيراً من العقود ذات الخصائص المماثلة.

ب. طريقة القيمة الأكثر احتمالاً: - هي القيمة الوحيدة الأكثر احتمالاً لمجموعة من مبالغ المقابل المحتملة، ويكون هذا التقدير ملائماً لقيم المقابل المتغير في حالة إذا كان العقد ذي ناتجين محتملين فقط.

ويوضح الشكل (5) **أدناه أن معرفة سعر الصفقة أمر بسيط إذا كان التعويض النقدي ثابتًا، ومن ناحية أخرى، يجري استعمال القيمة الأكثر احتمالا أو المتوقعة لتقدير مبلغ المقابل النقدي المتغير.**



الشكل (5)

كيفية تحديد المقابل المتغير

), " Applying IFRS A closer look at IFRS 15, the revenue 21Source: - EY, (20
) 167 (:recognition standard" p

ثانياً: ـ عنصر التمويل الهام

لتحديد سعر الصفقة يجب على الوحدة الاقتصادية تعديل المبلغ المتعاقد عليه بالقيمة الزمنية للنقود، فكلما كان هناك توقيت المبالغ المتفق عليها بين طرفي العقد(على نحو صريح أو ضمني) يتوافر للزبون أو الوحدة الاقتصادية، فائدة كبيرة لتمويل تحويل السلع أو الخدمات، لذا فالعقد في هذه الحالة سيتضمن عنصر تمويل هام بغض النظر، عما اذا كان هناك نص صريح في العقد أو ضمني بشروط الدفع المتفق عليها بين طرفي العقد(KPMG,2014:12)، ويجب على الوحدة الاقتصادية أن تأخذ بالحسبان جميع الحقائق والظروف المتعلقة في تقييم ما اذا كان العقد يتضمن عنصر تمويل هام، فضلاً عن التأثير المشترك لكل من الآتي(Aurora & Bontas,2014:379):-

أ. طول المدة المتوقعة بين قيام الوحدة الاقتصادية بتحويل السلع أو الخدمات المتفق عليها ودفع الزبون لتلك السلع أو الخدمات.

ب. معدلات الفائدة السائدة في السوق ذات الصلة.

كما أن العقد مع الزبون لا يحتوي على عنصر مالي مهم في عقد الزبون إذا جرى استيفاء أي من الشروط الأتية (Deloitte,2014:3): -

أ. دفع الزبون ثمن السلع أو الخدمات مقدماً، ويكون توقيت تحويل السلع أو الخدمات إلى الزبون على وفق تقديره.

ب. جزء كبير من المقابل يكون متغيراً، والمبلغ والتوقيت المقابل يكون خارج سيطرة الزبون أو الوحدة.

ج. الفرق بين المبلغ المقابل المتفق عليه وسعر البيع النقدي للسلع أو الخدمات المتفق عليها ينشأ لأسباب أخرى غير عنصر التمويل.

الخطوة الرابعة: تخصيص سعر الصفقة إلى التزامات الأداء المنفصلة

يجري توزيع سعر الصفقة بين واجبات الأداء المتميزة المحددة في العقد، مع بالحسبان أسعار البيع المستقلة لكل منها للمنتجات أو الخدمات التي جرى الاتفاق عليها، ويجري هذا التخصيص في بداية العقد ولا يجري تعديله لتعكس الاختلافات اللاحقة في أسعار البيع المستقلة لتلك السلع أو الخدمات وأفضل دليل على سعر البيع المستقل هو السعر الذي يمكن ملاحظته للسلعة أو الخدمة حينما تبيع الوحدة الاقتصادية تلك السلع أو الخدمات على حدة (Peters,2016:10)، ويجري استعمال تقنيات التقدير من قبل الإدارة لتقدير أسعار البيع على وفق الآتي (Chabot & Thornton,2016:16): -

1. منهج تقدير السوق المعدل: - ينتج تقييم السلع أو الخدمات التي تباع في السوق وتقدير السعر الذي يكون الزبائن على استعداد لدفعه لهذه السلع أو الخدمات، كما يشمل هذا المنهج الرجوع لأسعار منافسي هذه الوحدات.
2. منهج التكلفة المتوقعة: - يتكون تقدير التكاليف المتوقعة للوفاء بالتزام الأداء، وبالنتيجة إضافة الهامش الملائم للسلعة أو الخدمة.
3. منهج القيمة المتبقية: - وفق هذا المنهج يجري طرح مجموع الأسعار المستقلة التي يمكن ملاحظتها من بيع السلع أو الخدمات أخرى متفق عليها في العقد من السعر الكلي للصفقة، ويشترط في تطبيق هذا المنهج بيع السلع نفسها أو الخدمات لزبائن مختلفين (في الوقت نفسه أو أوقات قريبة) بأسعار بيع متغيرة بدرجة عالية، إلى جانب عدم قيام الوحدة الاقتصادية بوضع سعر لتلك السلع أو الخدمات ولم يسبق بيعها على أساس مستقل.

والجدير بالذكر عند تخصيص سعر الصفقة لالتزامات الأداء، سيحصل الزبون على خصم نتيجة شراء مجموعة من السلع أو الخدمات اذا كان مجموع أسعار البيع المستقلة لتلك السلع أو الخدمات المتفق عليها في العقد تزيد عن المقابل المتفق عليه في العقد الذي يجري استلامه، وفي هذه الحالة يجب على الوحدة توزيع الخصم على نحو نسبي لالتزامات الأداء في العقد على أساس سعر البيع المستقل النسبي للسلع أو الخدمات المميزة، أو تخصيص الخصم على نحو كامل لواحد

أو اكثر من التزامات الأداء وليس لجميع التزامات الأداء اذا كانت هناك ادله تثبت إن الخصم تعزى على نحو محدد لواحد أو اكثر من التزامات الأداء في العقد (Tong,2015:13).

فيما يتعلق بالمقابل النقدي المتغير المحدد في العقد، تقوم الوحدة الاقتصادية بتخصيص المبلغ المتغير (وأي تعديلات لاحقة عليه) بالكامل لالتزام الأداء، أو في حالة استيفاء سلعة أو خدمة محددة ستشكل التزام أداء واحد، عند المتطلبات الآتية (IFRS 15,2014:20): -

1- شروط دفع المقابل النقدي المتغير مرتبطة على وجه التحديد بجهود الوحدة الاقتصادية للوفاء بالتزام الأداء أو تحويل السلع أو الخدمات المميزة.

2- تخصيص المبلغ المقابل النقدي المتغير بالكامل لالتزام أداء أو سلعة أو خدمة مميزة بما يتسق مع مبدأ التخصيص العام عند الأخذ بالحسبان جميع التزامات الأداء وشروط الدفع في العقد.

وجاءت دراستان (Mazars) و (BDO) حول خدمة الضمان بانهُ خدمة مستقلة لأن الوحدة الاقتصادية تقدم خدمة الضمان، وهذا حال المنتج أيضاً الذي يتوافق مع المواصفات المطلوبة، وعلى الوحدة الاقتصادية احتساب الضمان المتفق عليهِ كالتزام أداء منفصل (مستقل) وتخصص هذهِ الوحدة جزءاً من سعر الصفقة لهذا الالتزام بالأداء في حالة الاعتراف بالإيراد (Mazars,2015:5)، ويؤخذ بالحسبان طول فترة الضمان وطبيعة المهام والالتزامات المتفق عليها كما في حالة خدمات الضمان المرتبطة بعقود المقاولات أو طويلة الأجل (BDO,2014:30).

إما دراسة (Tong) إضافة إلى ذلك، أن بعض الوحدات تقدم حوافز مبيعات أو خدمات ثانوية مع السلع أو الخدمات المتفق عليها في العقد مع الزبون كما في الوحدات الاقتصادية للاتصالات (السماعات والهواتف المجانية مع خدمة الاتصال)، ويتعين على الوحدة الاقتصادية تقييمها لكونها سلعاً أو خدمات (مستقلة)، واحتسابها كالتزام إداء منفصل عند الاعتراف بالإيراد (Tong,2015:7).

ومما سبق حري بنا القول إنَّ الخصم الذي يمنح للزبون في بداية العقد لتقديم سلعة وخدمة في آن واحد لا يجري شمول السلعة في بداية العقد بنسبة من الخصم من سعر البيع المستقل النسبي لأنه استوفى شروط الاعتراف بالإيراد في النقطة الزمنية المحددة.

الخطوة الخامسة: الاعتراف بالإيراد

تتمحور هذه الخطوة حول الوفاء بالتزامات الأداء عن طريق نقل السيطرة للسلع أو الخدمات إلى الزبون، إذ يجب على الوحدة الاقتصادية الاعتراف بالمبلغ المخصص من سعر الصفقة لهذا الالتزامات كإيراد، ويجري الاعتراف بالإيراد وفق طريقتين هما كالاتي (Gobodo,2015:10): -

الطريقة الأولى: الاعتراف بالإيراد بمرور الوقت

يجري الاعتراف بالإيراد على وفق هذه الطريقة عند الحصول على أحد الشروط الآتية (Dixit,2016:5): -

1. استلام الزبون المنافع من أداء الوحدة واستهلاكها في الوقت نفسه الذي تؤدي به الوحدة مهامها.
2. ينشأ عن أداء الوحدة الاقتصادية أصل، ما يجعل للزبون القدرة في السيطرة على الأصل الذي تم إنشاؤه أو تعزيزه.
3. عدم نشوء أصل من أداء الوحدة كاستعمال بديل لها، أي لا يمكن بيع الأصل إلى زبون أخر وأنهاء العقد القائم، والجدير بالذكر إنَّ في امتلاك الوحدة الحق في استلام دفعة عن الأداء المنجز لتاريخه.

وفق هذه الطريقة يمكن للوحدة الاقتصادية الاعتراف بالإيراد واستعمالها لقياس الوفاء الكامل المقدم لأجل التزامات الأداء، الذي يسفر عن تحديد المبلغ الذي يجب عليها الاعتراف به كما موضح في الجدول (6):

جدول (6)

طرائق قياس الاعتراف بالإيراد بمرور الوقت

الطريقة	الوصف	أمثلة
المخرجات	**يجري الاعتراف بالإيراد على أساس المقاييس المباشرة لقيمة السلع أو الخدمات المحولة للزبون لتاريخ المتعلق بالسلع أو الخدمات المتبقية بالعقد.**	**ـ احتساب الأداء التام لتاريخه.** **ـ تقييم النتائج المستهدفة.** **ـ الوقت المنقض.** **ـ الوحدات المنتجة أو المستلمة**
المدخلات	**يتم الاعتراف بالإيراد على أساس مجهودات الوحدة الاقتصادية أو المدخلات اللازمة للوفاء بالتزام الأداء.**	**ـ الموارد المستهلكة.** **ـ التكاليف المتكبدة.** **ـ الوقت المستنفد.** **ـ ساعات الالة المستخدمة.**

Source: - International financial reporting standard (15) revenue from contract of costumers (IFRS 15).

يتجلى من الجدول آنفا وجود طريقتين، إذ يتفق البحث الحالي في استعمال طريقة المخرجات كونها تمثل وصفاً أفضل بالنسبة لأداء الوحدة وممثلة بصدق لنقل السلعة أو الخدمة، وكذلك عدم وجود تقديرات في احتساب المصروفات.

الطريقة الثانية: الاعتراف بالإيراد عند النقطة الزمنية المحددة

في حالة عدم استيفاء الوحدة الاقتصادية لالتزامات الأداء بمرور الوقت يجري استيفاء تلك الالتزامات عند نقطة زمنية محددة يسيطر الزبون فيها على الأصل وعند ذلك استوفت الوحدة الاقتصادية لالتزاماتها وكما يأتي (Chabot & Thornton,2016:23): -

أ. اكتساب الزبون القدرة على استعمال الأصل على نحو مباشر والحصول على كافة المنافع المتبقية من الأصل مقابل التبادل، ويكون حق الوحدة قائماً بالتزام الزبون بسداد قيمة الأصل.

ب. نقل سند الملكية القانوني للأصل إلى الزبون.

ج. نقل الملكية المادية للأصل إلى الزبون.

د. قبول الزبون للأصل ما يدل ذلك على حصول الزبون على السيطرة على ذلك الأصل.

ومما سبق يجدر بنا أن نذكر أن طريقة الاعتراف بالإيراد عند النقطة الزمنية المحددة قد شابها الكثير من الانتقاد لاسيما من وجهة نظر عملية محل شك واستعمال الإحكام المهنية في تحديد النقطة الزمنية بما يواءم مع إدارة الأرباح للوحدة الاقتصادية والذي ينعكس في تشويه المعلومة المفيدة لإصحاب القرار.

6-2-2: العرض والإفصاح على وفق (IFRS 15)

يندرج الأمر بالعرض والإفصاح وفق (IFRS 15) ، في تقديم الوحدات الاقتصادية معلومات واضحة وشاملة في قوائمه المالية والإيضاحات المصاحبة لتمكين المستخدمين من فهم طبيعة ومبلغ وتوقيت وعدم اليقين بشأن الإيرادات والتدفقات النقدية الناشئة عن العقود المبرمة معها، واهم الجوانب الرئيسة للعرض والإفصاح وفق (IFRS 15) (Tong,2014:16)، تتلخص سياسات الاعتراف بالإيرادات عند حاجة الوحدات الاقتصادية إلى الإفصاح عن سياساتها المحاسبية للاعتراف بالإيرادات من العقود المبرمة مع الزبائن، عن تقديم معلومات عن السبل المستعملة لتحديد سعر المعاملة ، وتوقيت الاعتراف بالإيرادات ، والوفاء بالتزامات الأداء.

وتعد عملية تصنيف الإيرادات من فقرات العرض والإفصاح عن الإيرادات وفق (IFRS 15)، إذ تقدم الوحدات معلومات حول إيراداتها من العقود المبرمة مع الزبائن وتصنيفها في الفئات ذات الصلة، كالمناطق الجغرافية أو خطوط الإنتاج أو أنواع الزبائن، وينعكس هذا التصنيف في تعزيز الشفافية لمستخدمي القوائم المالية (BDO,2019:32).

وينبثق من هذه الخطوات قيام الوحدة الاقتصادية في تحديد أرصدة العقود، إذ يجب على الوحدات الإفصاح عن لأرصدة الافتتاحية والختامية لأصول العقد كالذمم المدينة غير المفوترة، والتزامات العقد كالإيرادات المؤجلة عند قيامها في إعداد قوائمها المالية.

ومن الجدير بالذكر تركيز الوحدة الاقتصادية في بيان التزامات الأداء عن طريق الإفصاح عن المعلومات المتعلقة بطبيعة ومبلغ وتوقيت التزامات أداء الوحدة الاقتصادية، حيث تتمحور التزامات الأداء كسلع أو خدمات مميزة تعهدت الوحدة بنقلها إلى الزبون، التي يسفر عن حاجة الوحدات الاقتصادية في بيان تخصيصات سعر معاملة، عن طريق الإفصاح عن كيفية تخصيص سعر المعاملة التزامات أداء المختلفة في العقد حينما يكون المقابل النقدي متغيراً أو عندما يكون هناك عناصر متعددة في العقد(KPMG,2017:308).

ومن عمليات العرض والإفصاح عن الإيرادات وفق (IFRS 15) ينبغي بيان الاعتراف بالإيرادات بمرور الوقت أو في نقطة زمنية معينة، إذ يجب على الوحدات الإفصاح عن المعايير المستعملة لتحديد ما إذا كان يجري الاعتراف بالإيرادات بمرور الوقت أو في نقطة زمنية معينة، وتعد هذه الفقرة مهمة جدا كونها تؤدي لفهم توقيت الاعتراف بالإيرادات.

وتعد فقرة التقييمات والتقديرات الهامة عند تطبيق (IFRS 15) مهمة جداً عند قيام الوحدة الاقتصادية بالعرض والإفصاح عن الإيرادات في قائمة الإيضاحات، إذ يجب على الوحدات الاقتصادية تقديم معلومات حول القرارات والتقديرات الرئيسة التي اتخذتها، وقد تندرج تحت هذه الفئة الأحكام المتعلقة بأسعار البيع المستقلة والاعتبارات المتغيرة وتقييم متطلبات الأداء(Deloitte,2018:2).

كما يجب الإفصاح في قائمة الإيضاحات عن معلومات المعالجات المحاسبية المتعلقة بتعديلات العقد وأسباب عن أي تغييرات للمعالجات المحاسبية، وكذلك بيان أسباب اختيار الوحدة الاقتصادية لاي تطبيق من المعالجات المحاسبية التي تنطوي ضمن معيار (IFRS 15)، عندها يجب على الوحدة الاقتصادية الإفصاح عن طبيعة أسباب استعمال هذه المعالجات (ICAEW,2018:5).

وأخيرا ينبغي عند القيام الإفصاحات عن قائمة الإيضاحات، عدم تجاهل الوحدة الاقتصادية عن أي معلومات أخرى ذات صلة ضرورية لفهم التوقيت والمبلغ وعدم التأكد من الإيرادات والتدفقات النقدية الناشئة عن العقود مع الزبائن.

ويوضح الجدول في أدناه قائمة بمتطلبات الإفصاح والعرض، إذ يجب على الوحدات مراجعة تلك القائمة بعناية للتأكد من امتثالها لجميع متطلبات العرض والإفصاح ذات الصلة، ويتجلى الهدف في تقديم معلومات شفافة وذات مغزى لمستخدمي القوائم المالية حول ممارسات التعرف على إيرادات الوحدة وتأثيرها في الأداء المالي.

جدول (7)

متطلبات العرض والإفصاح لـ (IFRS 15)

متطلبات العرض والإفصاح	الوصف
معلومات العقد:	**أ. وصف عقود الوحدة مع الزبائن، بما في ذلك طبيعتها وشروطها.** **ب. شرح شروط الدفع الهامة والضمانات والتزامات الاسترداد.**
تصنيف الإيرادات:	**يجب تصنيف الإيرادات من العقود مع الزبائن إلى فئات توضح كيفية تأثر طبيعة الإيرادات والتدفقات النقدية ومقدارها وتوقيتها وعدم التأكد منها بالعوامل الاقتصادية.**
أرصدة العقد:	**أ. التغييرات في الصول والتزامات العقد خلال مدة التقرير، بما في ذلك أرصدة الافتتاح والختام، وأسباب تلك التغييرات.** **ب. شرح خسائر انخفاض القيمة أو عمليات الاسترداد المعترف بها على أصول العقد**
التزامات الأداء:	**أ. وصف للوقت الذي تفي فيه الوحدة عادة بالتزامات الأداء (بمرور الوقت أو في وقت معين).** **ب. شرح شروط الدفع الهامة المتعلقة بالتزامات الأداء.** **ت. معلومات حول التزامات الإرجاع والمبالغ المستردة والالتزامات المماثلة الأخرى.**
سعر الصفقة:	**أ. شرح كيف تحدد الوحدة سعر المعاملة، بما في ذلك المقابل النقدي المتغير واستخدام القيد على المقابل النقدي المتغير.** **ب. معلومات حول وجود وشروط مكونات التمويل الهامة.**
مخصص سعر المعاملة:	**شرح كيفية تخصيص سعر المعاملة لكل التزام أداء، بما في ذلك تحديد سعر البيع المستقل ومراعاة عمليات الخصم والمبالغ المتغيرة.**
تكاليف العقد:	**أ. وصف الطرق المستعملة للاعتراف بتكاليف حيازة العقود والوفاء بها.** **ب. الإفصاح عن طرق عمليات الإطفاء لتكاليف العقد المعترف بها كأصول.**
تسوية أصول العقد والتزامات الإداء:	**تسوية التغيرات في أصول والتزامات العقد خلال مدة التقرير، بما في ذلك تأثير خسائر انخفاض القيمة أو الانتكاسات.**
معالجات محاسبية:	**شرح أي معالجات محاسبية تطبقها الوحدة في تطبيق معيار (IFRS 15)، بما في ذلك أسباب تطبيقها.**
سياسة التزامات الأداء وفق موافقة طرفي العقد أو عدم موافقة طرفي العقد :	**وصف لسياسات الوحدة المتعلقة بالاعتراف بالإيرادات لالتزامات الأداء وفق موافقة طرفي العقد أو عدم موافقة طرفي العقد.**

أحكام هامة:	**شرح الأحكام والتقديرات الهامة التي تم إجراؤها في تحديد توقيت تحقق الإيرادات ومبالغها.**
المقابل غير النقدي:	**معلومات حول القيمة العادلة للمقابل غير النقدي المستلم أو المتوقع استلامه.**

المصدر: من أعداد الباحث استنادا لمعيار (IFRS 15)

يتضح من الجدول في أعلاه مجموعة واسعة من متطلبات العرض والإفصاح وفق (IFRS 15)،التي تنطلق في تحديد العقد مع الزبون وبيان معلومات العقد سواء وصف لهذه العقود مع الزبائن في طبيعتها أو شروطها، ومن بينها اهم الضمانات والتزامات الاسترداد، التي تسفر في تصنيف الإيرادات من العقود مع الزبائن الى فئات وفق طبيعة العقد والتدفقات النقدية والمقدار والتوقيت وحالات عدم التأكد المرتبطة بالعوامل الاقتصادية، لأجل بيان أرصدة مبالغ العقد مع الإفصاح عن التغيرات لتلك الأرصدة سواء في الأرصدة الافتتاحية أو الختامية وأسباب تلك التغيرات، وبيان أرصدة خسائر انخفاض القيمة أو عمليات الاسترداد التي تضافِ إلى تحديد التزامات الأداء في العقد لاسيما النقطة الزمنية بالالتزام بالأداء ، الذي ينعكس في سعر الصفقة وآلية تحديده كمقابل نقدي متغير أو عنصر التمويل الهام مع بيان المخصصات والخصومات التي قد تنشأ من التزام سعر المعاملة لكل التزام أداء في حين تندرج الطرق المستعملة للاعتراف بتكاليف حيازة العقود والوفاء بها وعمليات الإطفاء لتكاليف العقد المعترف بها كأصول لآجل القيام بعمليات تسوية الأصول عن طريق المعالجات المحاسبية التي أتاحها معيار (IFRS 15) وبيانها في قائمة الإيضاحات كما لا يمكن التغافل عن وصف سياسة التزامات الأداء وفق موافقة طرفي العقد أو عدم موافقة طرفي العقد مع الإخذ بنظر الاعتبار المعلومات (المقابل) غير النقدي المستلم أو المتوقع استلامه، وإيلاء اهتمام الوحدات الاقتصادية مراجعة المعيار بعناية وضمان الامتثال لتزويد مستخدمي القوائم المالية بمعلومات شفافة وذات مغزى حول ممارسات التعرف على الإيرادات وتأثيرها في الأداء المالي.

في ختام هذا المبحث حول معايير الاعتراف بالإيراد الدوليةIFRS ، يمكن القول إن هذه المعايير تؤدي دوراً حيوياً في تحقيق الشفافية والمصداقية في القوائم المالية للشركات على مستوى العالم، من خلال تحديد القواعد والضوابط التي يجب اتباعها للاعتراف بالإيرادات، الذي اسفر عنه نظر مجلس معايير (IFRS) في المضي قدما في إصدار معيار (IFRS 15) ، مما يعزز من جودة التقارير والقوائم المالية ،ومع ذلك، فإن تطبيق هذه المعايير يتطلب فهماً دقيقاً وتطبيقاً متقناً من قبل المحاسبين والمديرين الماليين، لفهم الخطوات الخمس المتبعة للاعتراف بالإيراد وكيفية تكييف المعالجات المحاسبية لكل عملية تجارية تجري داخل الوحدة الاقتصادية، بالإضافة إلى التحديث المستمر للمعايير لمواكبة التطورات الاقتصادية والتجارية.

بعد عرض معايير الاعتراف بالإيراد الدولية وفق (IFRS) ، يأتي الآن الدور لاستكشاف موضوع آخر لا يقل أهمية في عالم المحاسبة والمالية، ألا وهو الدخل المحاسبي، حيث يعد من الركائز الأساسية في تقييم الأداء المالي للشركات، ويُعبر عن الفرق بين الإيرادات والتكاليف خلال مدة مالية معينة.

الفصل الثالث

الدخل المحاسبي وجودة الإبلاغ المالي بين الواقع والطموح

المبحث الأول: الدخل المحاسبي

المبحث الثاني: جودة الإبلاغ المالي

المبحث الثالث: العلاقة بين الاعتراف بالإيراد والدخل المحاسبي وجودة الإبلاغ المالي في إطار المعايير الدولية

تمهيد

في عالم الاقتصاد المتسارع، حيث تتشابك القرارات المالية مع تداعياتها الاجتماعية والاقتصادية، يصبح الدخل المحاسبي ليس مجرد رقم على ورقة، بل هو مرآة تعكس صحة الكيان الاقتصادي واستقراره. جودة الإبلاغ المالي، في هذا السياق، تمثل حجر الزاوية في بناء الثقة بين الشركات وأصحاب المصلحة، حيث تعكس هذه الجودة مدى التزام الشركات بالشفافية والدقة في تقديم بياناتها المالية.

في هذا الفصل، سيتم عرض الدخل المحاسبي وجودة الإبلاغ المالي، متأملين المسافة بين الواقع والطموح. سنبحث في كيفية تأثير الضغوط الاقتصادية على ممارسات الإبلاغ المالي، وكيف أن التوازن بين المصداقية والتنافسية يمكن أن يشكل تحدياً مستمراً للشركات .

من خلال هذا التحليل، سنتناول الأسئلة المحورية: كيف يمكن تحقيق جودة إبلاغ مالي تعكس بصدق الأداء الاقتصادي للشركات؟ وكيف يمكن تجاوز الفجوة بين ما هو مطلوب وفقاً للمعايير المحاسبية وما هو مرغوب لتحقيقه في الواقع العملي؟ سنستعرض الأطر النظرية والممارسات العملية التي تساهم في تحسين جودة الإبلاغ المالي، متجاوزين العقبات التقليدية نحو رؤى أكثر تطوراً وابتكاراً.

وعليه سيناقش هذا الفصل كثيرا من القضايا المذكورة انفاً من خلال المباحث الآتية: -

المبحث الأول: الدخل المحاسبي

المبحث الثاني: جودة الإبلاغ المالي

المبحث الثالث: العلاقة بين الاعتراف بالإيراد والدخل المحاسبي وجودة الإبلاغ المالي في إطار المعايير الدولية

المبحث الأول
الدخل المحاسبي

يعد الربح وتعظيمه الهدف الأساس منذ تأسيس الوحدات الاقتصادية، حيث يرى الدخل من وجهة نظر اقتصادية أنه مجموعة العوائد (الأرباح) التي تتلقاها الوحدة الاقتصادية عند مشاركتها في عمليات الإنتاج والتداول في مدة زمنية معينة، فيتكون الدخل الاقتصادي من مجموع الإيرادات التي تحققها الوحدة الاقتصادية من بيع السلع والخدمات والإيرادات الأخرى، ويعرض المبحث مفهوم الدخل من الناحية الاقتصادية ومن الناحية المحاسبية، وكذلك مداخل قياس الدخل المحاسبي وأهداف قياس الدخل واهم جوانب الإفصاح.

يتأثر مفهوم الدخل المحاسبي بالمعايير المحاسبية الدولية، التي تعرف بـ "المعايير الدولية للتقارير المالية" (IFRS)، وتهدف هذه المعايير إلى توحيد المبادئ المحاسبية والإفصاح المالي في جميع أنحاء العالم، مما يتيح المقارنة بين الوحدات الاقتصادية في مختلف الدول وتعتمد المعايير الدولية على مفهوم الدخل لتحديد كيفية قياسه وتسجيله في القوائم المالية.

3-1-1: مفهوم الدخل من الناحية الاقتصادية

إنَّ مفهوم الدخل الاقتصادي وأهميته قد استأثر على عناية الاقتصاديين لمدة طويلة، حيث قدم العالم الاقتصادي البريطاني الشهير (Adam Smith) تعريفاً له بانه المقدار الذي يمكن إنفاقه من السلع والخدمات من دون الإخلال برأس المال، بمعنى أن الدخل الاقتصادي يمثل المبلغ الذي يمكن استعماله لشراء السلع والخدمات، وتلبية الاحتياجات المختلفة من دون الإخلال برأس المال الذي يجري استعماله في عمليات الإنتاج والاستثمار(Ghosh et al. , 1990:188)(Samuelson et al. 2010:101,)(العزاوي،2014:28)

بالإضافة إلى Adam Smith، قدم اقتصاديون آخرون (Marshal، Hicks ، Semuelsen) وجهات نظر مختلفة بشأن مفهوم الدخل الاقتصادي. وبمرور الوقت، تطورت هذه الآراء وتعددت المفاهيم المرتبطة بالدخل، وتم تطوير نظريات اقتصادية متعددة (مثالها الكلاسيكية والكنزية والنقدية) تناولت الدخل من زوايا مختلفة، مما أدى إلى التعقيد والتنوع في تعريفه وفهمه (Hendriksen 1992:283)

وهناك تعريف أخر لـ(Adam Smith) للدخل بان صافي الإيرادات هو المبلغ المتبقي بعد طرح النفقات، ويأتي الحفاظ على رأس المال الثابت في المقام الأول ورأس المال المتداول في المرتبة الثانية، إجمالي الإيرادات هو إجمالي الإنتاج السنوي للأرض والعمالة. (الساكني، 2010 :75)

من المعروف أن أغلب الكلاسيكيين، بما في ذلك (Alfred Marshall)، قاموا بالاعتماد على مفهوم (Adam Smith) للدخل وعملوا على تطويره وربطه بتطبيقات الأعمال.

كان الاقتصادي البريطاني البارز (Alfred Marshall) يعد أحد الكلاسيكيين في الاقتصاد وقد قام بتحليل الدخل على نحو مفصل وحاول ربطه بعمليات الأعمال اليومية، وقدم Marshall فكرة مفادها أن الدخل يمكن تحليله وتقسيمه إلى مكونات مختلفة تتأثر بمجموعة من العوامل الاقتصادية والإنتاجية، وبهذا قام بفصل الدخل عن رأس المال وتحديد أن الدخل ليس مجرد عائد على رأس المال(Marshall،2013:60).

وفق ذلك قام الكلاسيكيون بإجراء مجموعة من الاختبارات لتقييم الدخل وتحليله، وهذه الاختبارات تهدف إلى فهم كيفية تحقيق الدخل وتحليل العوامل التي تؤثر فيه، كالعرض والطلب والتكاليف والإنتاج وغيرهما، وعن طريق هذه الاختبارات يمكن للكلاسيكيين تحديد الاختبارات التي تؤثر في توليد الدخل وتوزيعه بين أصحاب المصلحة المختلفين. (Belkaoui,2000:390)

وعلى المنوال نفسه يقدم (Irvin Fisher)الاقتصادي الأمريكي المعروف ، الدخل كتدفق من السلع والخدمات المتمتع بها عن طريق الاستهلاك، وقد قرب فيشر مفهوم الدخل من العالم الحقيقي عن طريق اتخاذ خطوتين، وهما (Rathnayake, 2021:158):-

أ. حدد Fisher الإشباع عن طريق تحديد الاحتياجات المختلفة للإنسان، وركز على الاحتياجات والرغبات التي يسعى الأفراد لتلبيتها عن طريق استهلاك السلع والخدمات.

ب. يحدد Fisher السلع والخدمات التي يمكن قياسها بالنقد فقط كجزء من المفهوم المحدد للدخل، وركز على أن السلع والخدمات التي يمكن شراؤها بواسطة النقد هي التي يمكن قياسها وتتوافق مع المفهوم المحدد للدخل.

وعن طريق هذه الخطوتين، يقترب Fisher من فهم الدخل في العالم الحقيقي وربطه بالاستهلاك والاحتياجات البشرية والسلع والخدمات التي يمكن قياسها بالنقد. (Bellie, 1989:11)

ومع ذلك يبقى مفهوم (Fisher) يعاني من مشكلات كبيرة، منها عدم إمكانية تطبيقيه على الوحدات الاقتصادية لأن تلك الوحدات لا تمتلك الشعور بالإشباع، أي إنه يصلح لأن يكون مفهوما للدخل الفردي فقط، لأن حاجات الفرد الأساس مختلفة من مكان لآخر. (المعيني، 2007 54:53)

أما (John Hicks) الاقتصادي البريطاني البارز، فقد عمل على تطوير نظرية شاملة للدخل الاقتصادي، حيث أشار إلى أن الهدف الرئيس لحساب الدخل في الحياة العملية هو تقديم مؤشر يمكن للأفراد عن طريقه تحديد المبلغ الذي يمكنهم استهلاكه دون أن يفقروا، ووفق هذا الفهم للدخل عرّف Hicksالدخل بأنه المبلغ الذي يمكن للفرد أن يستهلكه في مدة زمنية معينة، ويظل في الحالة المالية نفسها في نهاية تلك المدة كما كان في بدايتها ،إذ تركز تعريف Hicks من أجل تحقيق الاستقرار المالي الشخصي وتقديم وسائل

الاستهلاك دون جعل الأفراد أكثر فقراً في نهاية المطاف، عرّف الاستهلاك المستدام بأنه التركيز على الحفاظ على الوضع المالي للفرد مع مرور الوقت. (Hicks ,2013:125)

ومع أن تعاريف كل من (Smith& Hicks) كانت قد ركزت على الدخل الفردي ، إلا انه بالقياس يمكن استعمالها كأساس لقياس الدخل الدوري للوحدة الاقتصادية وذلك بالمقارنة بين صافي أصولها (Net Assets)في نهاية المدة المالية وصافي أصولها في بدايتها، مع مراعاة أي تغير يحدث في حقوق الملكية إما بسبب زيادة أو تخفيض رأس المال الذي تحصل في المدة (مطر والسيوطي، 2008 : 209)

وفق وجهة نظر(Irving Fisher) ، يعد رأس المال مخزوناً للثروة في لحظة معينة من الزمن، وأن المنافع التي يجري استخلاصها من هذه الثروة في مدة زمنية معينة تُعرف بالدخل، هذا يعني أن رأس المال هو المجموعة الرأسمالية الثابتة والمتداولة المملوكة للفرد أو الوحدة الاقتصادية، ويمكن تشبيه هذه الفكرة عند البعض بالشجرة وثمارها، حيث رأس المال هو الشجرة والدخل هو الثمار التي تؤخذ منها، وقد أدى هذا المفهوم إلى ظهور فكرة الحفاظ على رأس المال، أو حماية الشجرة نفسها، ما كان له تأثير كبير على كيفية قياس الدخل في المحاسبة، إذ قدم (Fisher) ثلاثة مفاهيم رئيسة للدخل(Brennan, 2013:162) (الشيرازي،1990:440)

أ. فكرة الدخل الملموس: يرمز إلى القناعة التي يشعر بها الإنسان لمدة زمنية محددة.

ب. فكرة الدخل الحقيقي، وهو كمية المنتجات والخدمات التي يستخدمها الشخص في مدة زمنية معينة لتلبية الطلبات المختلفة.

ج. فكرة الدخل النقدي: هو مجموع المبالغ النقدية التي يحصل عليها الشخص في مدة زمنية معينة لتغطية احتياجاته الاستهلاكية.

بعد المفاهيم الثلاثة المذكورة في السياق السابق، يمكن اعتبارها مراحل متعاقبة للظاهرة نفسها.

يعد الدخل المعنوي النفسي هو الأساس من الناحية الفكرية البحتة، أذ يرتبط بالإشباع الذي يحصل عليه الفرد وتجربته الشخصية للرضا والسعادة. يمثل هذا المفهوم الجانب العاطفي والنفسي للدخل.

ومن ناحية أخرى، يشير الدخل الحقيقي إلى الأشياء والخدمات التي يستخدمها الشخص لتلبية متطلباته المادية وهو تمثيل ملموس لمتعة ذلك الشخص. ويمكن تحديد القيمة الحقيقية للدخل من خلال تقييم العناصر والخدمات المستخدمة، مما يجعل هذه الفكرة خطوة أساسية في عملية القياس والتعريف.

أما الإيرادات النقدية فهي الجزء الذي يدفع نفقات المعيشة وتكاليفها، وتعتمد هذه الفكرة على التدفقات المالية الحقيقية التي يحصل عليها الشخص ويمكن أن يستغلها لتغطية متطلباته الاستهلاكية.

وبما أن الدخل النقدي يتناول على نحو مباشر الجزء المالي والتمويل من الدخل، فإن فيشر ينظر إلى الدخل النقدي بوصفه مفهوم الدخل الأكثر انتشارًا. ومن ناحية أخرى، فإن الدخل الحقيقي هو المفهوم

الأكثر ملاءمة للأغراض المحاسبية لأنه يسمح للشخص بقياس الدخل في أصدق صوره وتتبع التغيرات في القوة الشرائية والاستهلاكية للفرد مع مرور الوقت.

وفقا (Fisher) ، فإن العلاقة بين الدخل ورأس المال هي علاقة أساسية ومتبادلة. الدخل هو مقدار المنافع المتوقع الحصول عليها من الثروة خلال مدة زمنية معينة، في حين أن رأس المال هو مخزون الثروة الموجود في وقت معين وسيتم استخدامه كمصدر للمنافع الدورية في المستقبل. 1978:35). Harvey & Keer)،

وقد استبعد (Fisher) مفهومي الأنفاق والادخار من مفهوم الدخل، ولكن يجري تحديد الأرباح ضمنيا ويجري الاعتراف بها عند انخفاض قيمة رأس المال (Ghosh et al، 1990: 188).

حيث أن مفهوم (Fisher) للدخل لا يعترف ولا يسمح بالادخار بل يهتم بالاقتراض، ويعترف بأن الأفراد يستلمون النقود لاستبدالها بالسلع والخدمات في المدة ، وهذا المدخل يسمى بالدخل النقدي، وبهذا فانه يؤكد أن الدخل يعتمد على الاستهلاك وليس في تسلّم النقد، ويواجه مفهوم الدخل الخاص بـ (Fisher) انتقادين : (الشيرازي، 1990: 443)

1- صعوبة تطبيق هذا المفهوم على الوحدات الاقتصادية وبصفة خاصة الوحدات الإقتصادية المساهمة لأنها ليس لها نشاط استهلاكي وبالنتيجة لا يمكن تحديد الدخل الحقيقي لهذه الوحدات معبرا عنه في صورة إشباع.
2- استبعاد الادخار (التغيير في رأس المال) عند تحديد الدخل .

إن الاقتصاديين الذين جاؤوا بعد (Fisher) تبنوا مفهوم الدخل الشخصي الوحدة الإقتصادية (وحدة الأعمال) بتضمينه الادخار إلى جانب الاستهلاك الذي هو جزء من الدخل.(Ibrahim& Bin Haj، 2004:4)

إن الدخل الاقتصادي يتحدد بعد المحافظة على رأس المال فهو ذو أهمية لأصحاب حقوق الملكية لمعرفة مستوى الدخل وعلاقة ذلك بما هو متوقع من دخول في المستقبل، وذو أهمية للدائنين فهو يعد الضمان الأساس لهم، وذا أهمية أيضاً لاستمرار الوحدة الاقتصادية وهو أمر يدخل في اهتمام كافة الأطراف المعنية (الساكني، 2010:77)

ويقصد بالكلفة الاقتصادية Economic Cost أو الكلفة الحقيقية Real Cost أو الفرصة البديلة Opportunity Cost بأنها (العائد الصافي المتوقع إذا ما استعملت موارد الإنتاج في بدائل استعمال أخرى)، وتعرف أيضا بانها العائد المضحى به من جراء عدم استخدام عناصر الإنتاج في البدائل المتنافسة للاستخدام(Garrison,et al,2021:73)،ويجري حساب الربح الاقتصادي، وهو مقياس حاسم في تقييم مكانة الوحدة الإقتصادية في السوق، باستخدام تكلفة الفرصة البديلة كأساس، ويختلف المحلل المحاسبي

والمحلل الاقتصادي بهذا المعنى، إذ أن الأخير يبني مفهومه للربح على المعادلة الآتية: (الطائي ، 93:1998)

الربح المحاسبي = الإيرادات - التكاليف المحاسبية .....(2)

أما المحلل الاقتصادي فانة ينطلق في احتسابه للربح من المعادلة الآتية:

الربح الاقتصادي = الإيراد الكلي - التكاليف الاقتصادية (الظاهرة+ الضمنية).....(3)

التكاليف الاقتصادية هي مجموع التكاليف المحاسبية، أو التكاليف الافتراضية، مضافاً إليها التكاليف الضمنية، التي تمثل مجموع النفقات التي لا يجري تسجيلها في السجلات المحاسبية أو التي يحددها المحاسب؛ وبدلاً من ذلك، يجري تحديد قيمتها عن طريق حساب تكاليف الفرصة البديلة المرتبطة بتعيين المنظم وأصحاب عناصر الإنتاج، إذا افترضنا أن المالك قد استعمل قيمة رأس المال لتحديد تكلفة حساب تقديم في بنك تجاري، فإن التكلفة الضمنية لرأس المال تعتمد على الفائدة التي تم التضحية بها عند تقييم رأس مال مالك الوحدة الاقتصادية والمستثمر. (الطائي،1998:94)

2-1-3 مفهوم الدخل من الناحية المحاسبية

ينوه عدد من الكتاب والباحثين في مجال المحاسبة إلى الدخل المحاسبي باسم "دخل الأعمال" أو "الدخل التقليدي"، والذي يقاس وفق المعادلة المحاسبية، ويجري تعريف الدخل التقليدي على أنه الفائض الناتج عن نشاطات الأعمال، وهو نتاج دورة مالية لعمليات الوحدة (Maharshi,2004:109) ، ويتحقق بمقابلة الإيرادات بالمصروفات للوحدة أو الشخصية المعنوية على مدار مدة زمنية عادة تكون سنة واحدة، وهي التي تُعرف بالسنة المالية، وبالنتيجة يجري اعتراف الدخل المحاسبي بعد حدوث الحدث المالي (Bin Haj & Ibrahim, 2004:2) وقد تعرض عدد من الكتاب والباحثين في مجال المحاسبة إلى مفهوم الدخل المحاسبي، فقد قدم المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) الدخل المحاسبي على أنه عبارة عن ذلك المقدار الذي نحصل عليه بعد أن تخصم من الإيرادات كلفة البضاعة المباعة وأي مصروفات وخسائر أخرى . (AICPA,1955: 8)

تعريف AICPA يشير إلى أن الدخل المحاسبي هو الفرق بين إيرادات الوحدة الإقتصادية وتكلفة البضاعة المباعة وأي مصروفات وخسائر أخرى، يجري استعمال هذا المفهوم في المحاسبة لقياس الدخل وتقديمه في القوائم المالية.

يقدم هذا التعريف المنهجية المحاسبية لحساب الدخل، ويجري تحقيق الدخل المحاسبي عن طريق استخلاص الإيرادات وخصم التكاليف والمصروفات اللازمة لإنتاج السلع والخدمات وتسويقها، ويهدف هذا التعريف إلى تقديم صورة دقيقة وموثوق بها للدخل في القوائم المالية وتسهيل التحليل المالي واتخاذ القرارات الاقتصادية والإدارية.

كذلك قدم مجلس مبادئ المحاسبة الأمريكي (APB) تعريفاً للدخل بأنه "زيادة الإيرادات عن المصروفات الخاصة بالمدة المحاسبية (APB,1970:134).

وفقًا لهذا التعريف، يجري حساب الدخل المحاسبي عن طريق خصم المصروفات من الإيرادات الحاصلة خلال مدة المحاسبة، ويجري تعظيم الدخل حينما تكون الإيرادات أعلى من المصروفات، في حين يكون هناك خسارة أو تقلص في الدخل حينما تكون المصروفات أعلى من الإيرادات.

وهذا التعريف يعكس المبادئ المحاسبية الأمريكية لحساب الدخل وتقديمه في القوائم المالية، ويهدف إلى توضيح كيفية حساب الدخل المحاسبي وتقديمه على نحو يعكس النتائج المالية للوحدة الإقتصادية خلال مدة زمنية محددة.

تعريف APB يقدم إطاراً مرجعياً للمحاسبين والمستخدمين الآخرين للقوائم المالية لمعرفة مفهوم الدخل المحاسبي واستعماله في تحليل الأداء المالي واتخاذ القرارات المستندة إلى الجوانب المالية.

وعرف الدخل المحاسبي تعريفاً إجرائياً على أنه ناتج مقابلة الإيرادات المتحققة من عمليات المدة بالتكاليف التاريخية لهذه الإيرادات . (الشيرازي ، 1990 ، 466)

وعرفه (Belkoaui) بأنه الفرق بين الإيرادات المتحققة الناتجة من صفقات المدة والكلف التاريخية المناظرة (Belkoaui,2000:281).

وفقًا لهذا التعريف، يجري حساب الدخل المحاسبي عن طريق مقارنة الإيرادات التي جرى تحقيقها في مدة محددة من الصفقات أو الأنشطة التجارية مع الكلف التاريخية المناظرة التي تكبدتها الوحدة الاقتصادية لتحقيق تلك الإيرادات.

وان هذا التعريف يسلط الضوء على المبدأ المحاسبي للتطابق بين الإيرادات والمصروفات، إذ يركز على ضمان أن الإيرادات التي تحققت في مدة معينة تعكس الكلف التي أضيفت لتحقيق تلك الإيرادات.

تعريف Belkaoui يعكس التوجه الحديث في المحاسبة لتقديم صورة دقيقة للأداء المالي عن طريق تعظيم المطابقة بين الإيرادات والمصروفات وتقديم الدخل المحاسبي على نحو يعكس الأداء الفعلي الوحدة الإقتصادية في الدورة المحاسبية.

وعرفه العبد الله " على انه نتاج علاقة سببية (Causal Relationship) بين المنتج (الإيرادات) والعناصر التي حققت ذلك المنتج (المصاريف) " (العبد الله، 2000:55)

الدخل المحاسبي، الذي يشار إليه في الغالب بصافي الدخل، هو المبلغ الذي تتجاوز به الإيرادات النفقات، هو مقياس رئيس للأداء المالي للوحدة الإقتصادية (Weygandt،Kieso ، & Warfield،150: 2019).

يناقش هذا التعريف العلاقة السببية بين الإيرادات والتكاليف من أجل حساب الدخل المحاسبي، وبما أن الدخل المحاسبي يتحقق حينما تكون هناك علاقة سببية بين التكاليف التي تتحملها الوحدة

الإقتصادية والإيرادات المتحققة من عملياتها، فإن ذلك يدل على أن الدخل المحاسبي هو نتيجة التأثير المباشر للمصروفات في الإيرادات.

يجري تحديد الدخل المحاسبي حينما تكون العناصر المنتجة للإيرادات متسقة ومتناسبة مع العناصر التي خلقتها، ويؤكد هذا التعريف على أهمية فهم العلاقة السببية بين الإيرادات والمصروفات في حساب الدخل المحاسبي، كما يعكس فكرة المطابقة بين الإيرادات والمصروفات.

تعريف العبد الله هناك طريقة أخرى للنظر إلى الدخل المحاسبي وهي فهم العلاقة السببية بين الإيرادات والتكاليف في الإعداد المحاسبي.

3-1-3: الأسس التي يستند إليها القياس المحاسبي للدخل

يستند الدخل المحاسبي إلى عدد من القواعد والفروض التي يمكن تلخيصها بالآتي: (Belkoaui، 2000،281)

1. تحدد العمليات الحقيقية التي تشارك فيها الوحدة الدخل المحاسبي (أي الإيرادات من بيع المنتجات والخدمات مطروحاً منها النفقات المتكبدة لإنتاج المبيعات).
2. يتعلق الدخل المحاسبي بالنجاح المالي للوحدة في مدة زمنية معينة ويعتمد على افتراض الدورية.
3. يجب تحديد الدخل المحاسبي وقياسه لأنه يعتمد على فرضية توليد الإيرادات.
4. يجب استعمال مبدأ التكلفة التاريخية، لقياس التكاليف من أجل حساب الدخل المحاسبي.
5. يتم تحديد الدخل المحاسبي عن طريق تطبيق مبدأ المطابقة الذي يربط ويطابق الإيرادات المعترف بها للمدة مع الكلف المناسبة لها.

4-1-3 أوجه التشابه والاختلاف بين الدخل الاقتصادي والدخل المحاسبي

على الرغم من أن لكل منهما تعريفًا مميزًا لصافي الثروة، إلا أن المفهومين المحاسبي والاقتصادي للدخل يتفقان على أن النمو في صافي الثروة هو نتاج الدخل. (العبيدي، 2007: 42)

واحدة من أهم القضايا في نظرية المحاسبة هي حساب نتائج الدخل وتقييم الأصول والالتزامات، وعلى مدى عقود من الزمن بذل المحاسبون محاولات متعددة لتحديد إيراداتهم الحقيقية، وأدى هذا الأسلوب إلى إنشاء إنموذج الدخل الحقيقي، وهو إنموذج معرفي فريد من نوعه، الدخل الذي يقارب الفكرة الاقتصادية يعد دخلاً محاسبياً حقيقياً، ويتجلى من قول (Mac Neal) إن فكرة أن الربح يعكس ارتفاعاً في صافي الثروة وأن الخسارة تشير إلى انخفاض في صافي الثروة، وهي أحد المفاهيم الدقيقة للدخل المحاسبية، ويرى أن هذا المفهوم هو مفهوم اقتصادي لكنه جامع وواضح ويمكن إثباته رياضياً (Ibid:278) كما أن الجهات

المهنية حاولت هي الأخرى إيجاد مفهوم محاسبي يقترب من المفهوم الاقتصادي، حيث عرفت لجنة Sandilands الدخل بأنه (أقصى مبلغ تستطيع الوحدة الاقتصادية توزيعه ويبقى حالها في نهاية الدورة كما هو في بدايتها). (المعيني،54:2007)

أما المجموعة الأخرى من المحاسبين، الذين يختارون معايير دقيقة للقياس بغض النظر عما إذا كانت تتماشى مع المفاهيم الاقتصادية أم لا، فقد أصبحوا غير مبالين إزاء تحديات القياس المرتبطة بالمفهوم الاقتصادي للدخل(Stikney,2010:120)، فقد عرف الدخل من قبلهم بطريقة إجرائية أو برغماتية بأنه التناقض بين إيرادات تشغيل الصفقات والتكاليف التاريخية المتكبدة في مدة زمنية محددة (Belkaoui،2000:388) وربما من باب الانتقاد (Alexander,1962:126) يمكن القول إن عملية الاختيار بين المفاهيم المختلفة للدخل لا تحكمه اعتبارات المقياس الأفضل، وإنما هناك عامل مهم آخر هو تقليص مسؤولية المحاسب إلى أدنى الحدود فيما يتعلق بالحكم المهني، وقد أدت هذه الرغبة إلى تجنب المسؤولية في أن يقوم المحاسب بوضع أساسين ملزمين للمحاسبة يعملان على تحديد اختيار الطرائق وهما التحفظ والموضوعية، والى الحد الذي يكون قد تحقق كلٌ من الموضوعية والتحفظ يكون قد تحقق له مقياس آمنّ للدخل، لكنه جعلاهما أيضاً يعطيان نتائج لا تحقق من الغاية إلا جزءاً منها وعلى المسار البراغماتي نفسه فإن المفهوم المحاسبي لرأس المال استنادا إلى (Lee) هو الاستحواذ على الأصول النقدية وغير النقدية، الملموسة وغير الملموسة، ناقصا أي التزامات على الوحدة الاقتصادية، فهو بذلك تعبير جبري لحقوق المالكين في صافي أصولها (Bin Hj & Ibrahim 2004:15).

حيث إن أوجه الخلاف بين الاقتصاديين والمحاسبين لا تنحصر في مفهوم الدخل فحسب بل أيضا في أسلوب قياسه، يمكن تلخيص أوجه الخلاف بين الدخل الاقتصادي والدخل المحاسبي بالآتي: (استقلال، 2012: 21)

1- يجري قياس الإيراد من وجهة النظر الاقتصادية على أساس القيمة السوقية للسلع والخدمات التي تنتجها الوحدة الاقتصادية في مدة زمنية محددة ، في حين يقاس الإيراد من وجهة النظر المحاسبية بالقيمة التي يجري الحصول عليها مقابل بيع السلع أو تقديم الخدمات.

2- يقاس المصروف من وجهة النظر الاقتصادية بالقيمة السوقية للسلع والخدمات التي استعملت في العملية الإنتاجية، ويأخذ تقلبات الأسعار في الاعتبار في حين يقاس المصروف بالكلفة التاريخية للسلع والخدمات الداخلة في العملية الإنتاجية، ويستند بذلك الى مبدأ الكلفة التاريخية (الحيالي 1996: 42-44).

3- يسلك الاقتصادي في قياس دخل المدة المحاسبية مدخل أو منهج المحافظة على رأس المال، ويركز هذا المدخل على طرح صافي الأصول (الأصول- الالتزامات) في بداية المدة من صافي الأصول في نهايتها وتعديل الناتج بأية استثمارات أضافيه وأية توزيعات خلال المدة (Kieso, et al.، 2004:127) على حين

يملك المحاسب في قياس دخل المدة المحاسبية مدخل العمليات، حيث يركز هذا المدخل على حركة الأنشطة التي تحدث في المدة المحاسبية . (Palepu،Healy، Peek & ،2013 ،85 .p).

إن التشابه والاختلاف ومن وجهة نظر أخرى يعد بين الدخل الاقتصادي والدخل المحاسبي موضوعاً مهماً في الدراسات المحاسبية والاقتصادية، وبالإمكان عرض أوجه التشابه والاختلاف على النحو الآتي:

1. مفهوم الدخل:

-التشابه: على نحو عام، يُفهم الدخل على أنه القيمة الاقتصادية التي يجري الحصول عليها عن طريق العمليات التجارية، هذا هو المكان الذي يتفق فيه الدخل الاقتصادي والدخل المحاسبي.

- التباين: يختلف تعريف الدخل المحاسبي والدخل الاقتصادي في الأدبيات المحاسبية والاقتصادية.

2. التوقيت:

-التشابه: في مدة زمنية محددة سلفا، يجري احتساب الإيرادات في كلا الحالتين.

- التباين: اعتمادا على الاحتياجات المحاسبية والاقتصادية، قد تكون هناك اختلافات في توقيت المحاسبة وقياسات الدخل الاقتصادي.

3. المبادئ والقواعد:

-التشابه: لضمان الدقة والاعتمادية، يلتزم الدخل المحاسبي والإيرادات الاقتصادية بمعايير ومبادئ معينة.

- التباين: بناءً على أطرهم النظرية المختلفة، تختلف المفاهيم المحاسبية والاقتصادية التي يقوم عليها الدخل المحاسبي والدخل الاقتصادي.

4. الغرض:

-التشابه: الهدف من المحاسبة والدخل الاقتصادي هو تقديم المعلومات المالية لاتخاذ القرار وتقييم الأداء.

- التباين: يركز الدخل المحاسبي على إعطاء المعلومات المحاسبية لأصحاب المصلحة في الوحدة الإقتصادية، بينما يقوم الدخل الاقتصادي بتحليل النمو الاقتصادي والتنمية.

5-1-3 مداخل قياس الدخل المحاسبي

1- مدخل قائمة المركز المالي (المحافظة على رأس المال)

يقتضي حدوث الدخل في ظل هذا المدخل وجود عائد على رأس المال المستثمر، ولا يتحقق أي عائد على رأس المال المستثمر إلا إذا جرت المحافظة على رأس المال المستثمر أو جرى استرداده، وبالنتيجة يعد مفهوم المحافظة على رأس المال مهما للتمييز بين العائد على رأس المال المستثمر (Return on Investment)، وإعادة الأموال المستثمرة واسترداد رأس المال (Return of Investment) مهم ، ليصل إلى تحديد الدخل(Scott & O'Brien) ،(Penman ،2019:110) (2013:87 .

هناك فكرتان تدعمان الحفاظ على رأس المال، وهي فكرة الحفاظ على رأس المال المالي، التي تحدث حينما تتجاوز القيمة المالية (النقدية) لصافي أصول الوحدة الاقتصادية في نهاية المدة، بعد استبعاد عمليات المالك، القيمة المالية لصافي الأصول في البداية، هذه هي الطريقة التقليدية التي جرى بها فهم فكرة الحفاظ على رأس المال، وتسلط الفكرة الملموسة للحفاظ على رأس المال الضوء على أنه، بعد استبعاد عمليات المالك، ينشأ العائد على رأس المال (الدخل) أو يظهر حينما تتجاوز القدرة الإنتاجية المادية للوحدة الاقتصادية في نهاية المدة قدرتها الإنتاجية المادية في البداية، إن معالجة مكاسب وخسائر الاحتفاظ التي تنشأ بعدما تتقلب قيمة أحد بنود قائمة المركز المالي في المدة المحاسبية هو التمييز الأساس بين الفكرتين، وتعد هذه المكاسب والخسائر بمثابة استرداد لرأس المال ولا يجري إدراجها ضمن الدخل وتجري معالجتها بمثابة تعديل مباشر في حقوق الملكية وفق المفهوم العيني، أما وفق المفهوم المالي للمحافظة على رأس المال فهي تعد عائداً على رأس المال ويجري إدراجها ضمن الدخل. (Schroeder،etal،2006:176)

2- مدخل الدخل (مدخل مقابلة الإيرادات بالمصروفات)

ومع تغير مناخ الأعمال أخذت قائمة الدخل محل الصدارة وأصبحت الأساس في عملية قياس الدخل المحاسبي. (Hendrickson 1982:283) إذ انصب الاهتمام اليوم وعلى نحو أساس على قائمة الدخل حيث يقاس الدخل على نحو عام بمقابلة إيرادات الدورة بمصروفاتها. (حنان،316:2009)

إن المعلومات الواردة في هذه القائمة تساعد في التنبؤ من قبل الدائنين والمستثمرين، وتساعد في اتخاذ القرارات الإدارية للمضي قدمًا، وتمنح مستخدمي القوائم المالية معلومات تمكنهم من اتخاذ قرارات مالية عقلانية، جميعها تعمل على التأكيد على أهمية قائمة الدخل، ونتيجة لذلك قد تستفيد عدة أطراف من قائمة الدخل، يجب أن يتم إنشاؤها بناءً على أفكار دقيقة وعملية وتقديمها بطريقة تعمل على تحسين فوائد مستخدميها، ونتيجة لذلك، تطورت مدخلات المعاملات إلى المدخلات الأساس التي تعمل كأساس للوحدة الاقتصادية المستعملة لقياس الإيرادات المحاسبية (Kieso,et al,2017:216).

وفق هذا المدخل فان صافي الدخل هو نتيجة مقابلة الإيرادات والمصاريف والمكاسب والخسائر الناتجة من العمليات المختلفة التي تقوم بها الوحدة الاقتصادية في المدة المحاسبية، والذي يركز على أنشطة الدخل المرتبطة بأنشطة الوحدة في المدة المحاسبية، ويجري تصنيف الدخل وفق الزبون أو الخط الإنتاجي أو الوظيفة أو كونه تشغيلي أو غير تشغيلي ناتج من عمليات مستمرة أو غير مستمرة والى بنود عادية وبنود غير عادية .(kieso,etal,2009:134)

وطبقاً لهذا المدخل ينصرف الاهتمام إلى تعريف الإيرادات والمصروفات على نحو دقيق، إذ يجري إعداد قائمة الدخل تفصيلا وعلى أساس علمي سليم (الشيرازي، 1990: 279). ويتم ذلك وفق معادلة الدخل الآتية:

صافي الدخل= الإيرادات – المصروفات.....(4)

إلى جانب المكاسب والخسائر، تعد الإيرادات والتكاليف من أهم المكونات الأساس في قائمة الدخل وفق مجلس (IFRS) وكالآتي (FASB No6,2008:23-24):

أ- الإيرادات هي التدفقات الداخلة (In Flows) إلى الوحدة المحاسبية أو أي زيادة في أصولها أو تسديد في التزاماتها (أو كليهما معاً) التي تنشأ في المدة عن إنتاج السلع أو بيعها أو تأدية خدمات أو أية أنشطة أخرى ناجمة عن الأعمال الرئيسة المعتادة والمستمرة.

ب- المصروفات هي التدفقات الخارجة (Out flows) من الوحدة المحاسبية أو أي نقصان في أصولها أو زيادة بالتزاماتها (أو كليهما معاً) التي تنشأ في المدة من إنتاج السلع أو بيعها أو تأدية الخدمات أو أية أنشطة أخرى ناجمة عن الأعمال الرئيسة المعتادة والمستمرة.

ت- المكاسب: هي زيادة في حقوق الملكية (صافي الأصول) نتيجة صفقات طارئة أو عرضية للوحدة باستثناء تلك الناتجة عن الإيرادات أو استثمارات الملاك.

ث- الخسائر: هي انخفاض في حقوق الملكية (صافي (الأصول) من نفقات طارئة أو عرضية للوحدة باستثناء تلك الناتجة عن المصروفات والتوزيعات على الملاك. (حسنين، 65:1987)

ويعد مدخل الدخل أكثر المداخل التقليدية التي استخدمها المحاسبون لقياس الدخل وهناك عدة مزيات لمدخل الدخل في قياس الدخل المحاسبي (العبيدي، 2007: 51-53) وقد أشار (Hendrickson) الى جانب من مزيات مدخل الدخل في قياس الدخل المحاسبي، إذ يمكن تبويب مكونات الدخل بطرائق متعددة، فقد تبوب على أساس المنتج أو فئة الزبائن أو الوظائف، وبذلك يتاح الحصول على معلومات أكثر فائدة للإدارة، وكذلك يمكن التقرير عن الدخل الناتج من كل من المصادر المختلفة، كالدخل من العمليات، والدخل نتيجة ظروف خارجية، طالما يمكن قياس هذه الدخول بموضوعية(Hendrickson، 1982 :251)

وعلى أية حال فأن تصنيف الدخل يسمح بعمل تنبؤات أفضل بسبب نماذج السلوك المختلفة لأنواع النشاطات المختلفة، ويمكن إعداد القوائم المختلفة، وترتبط كل منها بالآخر، ويفترض أن يؤدي هذا لمزيد من فهم المعلومات التي قامت على أساسها هذه القوائم. (حنان، 2009:318)

وكذلك ينماز في قياس الدخل الدوري للمدة المحاسبية عن مدخل قائمة المركز المالي والمحافظة على رأس المال في أنه يقدم معلومات أكثر تفصيلاً عن مصادر هذا الدخل ما يتماشى مع مبدأ الإفصاح، كما يوضح أيضاً أثر الأنشطة التي تمارسها الوحدة الاقتصادية في العائد المتحقق على الأموال التي يستثمرها الملاك، ويتيح بالنتيجة مجموعة مع من المؤشرات التي تمكن التنبؤ بالتدفق النقدي المستقبلي في الوحدة الاقتصادية. (الراوي والحيالي، 207:1996)

هذا وتعد عملية قياس الدخل في المحاسبة في حقيقتها هي عملية تقرير لذلك الدخل، وذلك لان الأسس والقواعد المحاسبية لم تصل ولن تصل إلى تحديد الدخل بصورة مؤكدة تماماً، نظراً لوجود عناصر كثيرة في عملية قياس الدخل تخضع للتقدير والحكم الشخصي، وبناء على ذلك لا يمكن القول إن عملية تحديد الدخل هي بمثابة عملية رياضية محددة يمكن الوصول منها الى نتيجة محدودة تكون قابلة للبرهان والتبرير (حسن، 115:1987)Anderson) ،(92 :2019

ونتيجة لذلك وحتى يمكن الاعتماد على الأرقام المحاسبية وتفسيرها بطريقة سليمة ينبغي توافر فروض ومبادئ وأسس محاسبية معينة تحكم عملية قياس الدخل المحاسبي وهي: (مطر، 54:2004-55)

أ. فرض الدورية وفرض ثبات قيمة النقد.

ب. مبدأ التكلفة التاريخية.

ج. مبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات.

د. مبدأ تحقق الإيراد ومبدأ تحقق المصروفات.

6-1-3 طرائق إعداد قائمة الدخل:

يمكن استعمال إحدى الفكرتين الأساسين للدخل المحاسبي وهما على النحو الآتي لإعداد قائمة الدخل:

1- عملية إنشاء قائمة مفهوم الدخل باستخدام إيرادات العمليات الحالية كأساس (دخل التشغيل الحالي).

تحدد هذه التقنية صافي الدخل الدوري للوحدة الاقتصادية فقط من البنود العادية الناتجة عن العمليات والأنشطة الجارية، أما البنود غير المتوقعة أو غير المتكررة، تلك المتعلقة بفترات محاسبية سابقة أو الأثر المتراكم، فيجري احتساب صافي الدخل الدوري دون الأخذ في الاعتبار التغير التراكمي في أي من السياسات المحاسبية؛ وبدلا من ذلك، يجري احتسابه كتعديل لرصيد الأرباح المحتجزة. (الحيالي، 2007 : 208).

يتمحور مفهوم الإيرادات المستمدة من العمليات الجارية حول تقييم مدى كفاية الوحدة الاقتصادية في مجال الأعمال، حيث يرتبط مصطلح الكفاية بالاستعمال الكفء لموارد الوحدة الاقتصادية. (Smith(1990 282،Hendrickson) ،(236 :2020 .

عند حساب الدخل باستعمال هذه الفكرة، فإن المصطلحين "الحالي" و"التشغيلي" لهما أهمية خاصة، ومن الواضح أن الأساس المنطقي لهذه الفكرة لمحاسبة الدخل هو أن مجالات تقييم الأداء والتنبؤ بالمستقبل (Jones & Davis,2019:80)

العناصر غير العادية التي لا ينتظر تكرار حدوثها في المستقبل لا تخضع عادة لإرادة إدارة الوحدة الاقتصادية وبالنتيجة فان استبعاد هذه العناصر سوف يجعل قائمة الدخل أكثر فائدة، فيما يرى مؤيد, مفهوم الدخل التشغيلي أن صافي الدخل يظهر تقارير ذات فائدة كبيرة في مجال التحليل وعقد المقارنات وإجراء التنبؤات وتقييم أداء الإدارة، لأن العمليات العادية والمتكررة فقط هي التي تقع تحت سيطرة الإدارة وتصلح بالنتيجة لمساءلتها . (حنان ، 2003:246)

ولكن الصعوبات التي تواجه هذا المفهوم تتمثل في صعوبة تبويب العناصر الى تشغيلية وعناصر غير تشغيلية، فالمحاسب المتمرس يكون في وضع أفضل لأعداد هذا التبويب من الخارجين عن الوحدة الاقتصادية أو غير المحاسبين (Hendrickson, 1982:283)(Brown & Miller,2018:148)

2-طريقة إعداد قائمة الدخل على أساس مفهوم الدخل الشامل

يُعرف التغير في حقوق الملكية (صافي الأصول) في الوحدة الاقتصادية نتيجة للأنشطة والأحداث والمواقف من مصادر غير تلك المرتبطة بالمالكين طوال الوقت بالدخل الشامل، ويشمل جميع التعديلات على حقوق الملكية التي تحدث في مدة زمنية معينة، باستثناء تلك الناجمة عن استثمارات المالك وتوزيعاته. (FASB.N06.2008 : 70).

وباستثناء المعاملات التي تشمل المالكين بصفتهم الفردية، يحاول الدخل الشامل الكشف عن مقياس للأداء العام للوحدة عن طريق الكشف عن جميع التعديلات على حقوق الملكية الناتجة عن العمليات والأحداث الاقتصادية طوال المدة.. (Schroeder،etal،2006:238)

ووفق مفهوم الدخل الشامل تدخل العناصر غير العادية أو غير المتكررة جنباً إلى جنب مع العناصر العادية أو المتكررة في تحديد رقم الدخل الدوري. (مطر ، 2004 :193)

ويستند المدافعون عن مفهوم الدخل الشامل في رأيهم إلى عدة أسباب أهمها :(Hendriksen، 1990،285-284) (محمد،2014:471)

أ. وعند طرح تكوين رأس المال والتوزيعات على أصحاب الوحدة الاقتصادية، فإن صافي التدفقات النقدية من وإلى الوحدة المحاسبية يساوي صافي دخل الوحدة طوال مدة وجودها الاقتصادي بأكمله.

ب. ويفترض أن يكون قارئ القوائم المالية قادراً على إعداد التصنيف المناسب للوصول إلى القياس الصحيح للدخل إذا جرى الإفصاح الكامل عن طبيعة الدخل خلال المدة، ونتيجة لذلك فإن قدرته (أي متخذ القرار) تفوق قدرة المحاسبين والإدارة الذين لا يستطيعون التنبؤ باحتياجات مستخدمي القوائم المالية.

ج. لا يعرض قائمة الدخل القائمة للتقييم الشخصي والحكم من الإدارة أو المحاسبين الذين يقومون بتجميعها، ويغطي جميع رسوم الدخل والاعتراف بالإيرادات طوال المدة، ما يسهل على المستخدمين قراءتها وفهمها.

د. من الممكن التلاعب بأرقام الدخل السنوي أو تمهيد الدخل السنوي من خلال حذف بعض الأعباء (المصروفات والخسائر) أو بعض البنود الائتمانية (الإيرادات والمكاسب) في أثناء حساب الدخل، وقد جرى تنفيذ هذه الإجراءات في السنوات الأخيرة.

وعليه تؤكد التوصيات المحاسبية المعاصرة على تقسيم قائمة الدخل على قسمين رئيسين هما:

ا- القسم الأول ويتضمن نتائج النشاط التشغيلي أو العمليات الجارية حيث يحدد مجمل وصافي دخل العمليات الجارية.

ب- ويتضمن القسم الثاني الأنشطة غير التشغيلية، أو تلك التي لا علاقة لها بالنشاط الحالي المنتظم والمستمر، ويجري الحصول على صافي الدخل الشامل للدورة المالية عن طريق إضافة المكون الثاني إلى الأول. (Kieso,et al,2009:180).

7-1-3 أهداف قياس الدخل

يعد رقم الدخل المحاسبي بنداً مهماً وأساساً في القوائم المالية الذي له استعمالات متعددة وضمن سياقات مختلفة أبرزها: (الساكني، 2010 79: 80)

1- أساس تحديد الضرائب وتخصيص الثروة بين الناس هو الدخل، إحدى أفكار الدخل هي ما يشار إليه بالدخل الخاضع للضريبة، وأن معظم الحكومات تريد توزيع مبلغ كبير من دخلها الدوري على الوحدات والأفراد من أجل جمع الأموال أو إعادة توزيع الأموال بين المواطنين عن طريق تحصيل الضرائب، وكون الإيرادات هي أساس الضرائب، فهي ذات أهمية للإدارة والمساهمين والحكومة على قدم المساواة، يجري احتساب الإيرادات وفق للمبادئ التوجيهية التي تحددها القوانين المالية والحكومية. (Belkoaui،2000، 277)، (Gruber, 2016:278)

2- يُنظر إلى الدخل على أنه خريطة طريق للسياسة المتعلقة بالأرباح المحتجزة وأرباح الأسهم، يشير الدخل المعترف به إلى الحد الأقصى للمبلغ الذي يمكن توزيعه أرباحاً محتجزة أو أرباحاً محتجزة لغرض النمو أو إعادة الاستثمار في الأعمال التجارية، وحماية رأس المال والاقتراب من الجودة من الأرباح، التي تعدّ بمثابة الحماية لصالح المستثمرين والمقترضين، على الرغم من أن الدخل يجري حسابه باستعمال أساس الاستحقاق، الذي يأخذ في الاعتبار التعديلات المتعلقة بالسلف والذمم المدينة -والمحاسبة النقدية التي تستعمل الأساس النقدي، فمن الممكن تحديد أن مبلغًا معينًا من الدخل قد جرى توليدها مع الافتقار في الوقت نفسه إلى السيولة اللازمة لتوزيع هذا الدخل(حنان 2003، 30) (Brigham & Ehrhardt, 2017:368).

3- يعمل الدخل كمقياس للاستثمارات عند اتخاذ القرارات: يختار المستثمرون استثماراتهم بناءً على تقديراتهم للتدفقات النقدية المستقبلية، ويؤثر الدخل الحالي في هذه التوقعات للتدفقات النقدية

المستقبلية، ومن المفترض عموماً أن المستثمرين يسعون إلى تعظيم العائد على رأس المال المستثمر ضمن درجة مقبولة من المخاطر المرتبطة بهذا الاستثمار، وفي واقع الأمر فإن القوائم المالية هي ما يستعملها المستثمرون ليقرروا ما إذا كانوا يريدون بيع المزيد من الأسهم أو الاحتفاظ بها أو شرائها (Bin Haj & Ibrahim 2004:22) وهنا يجب أن نلفت الانتباه إلى كلمة تسمى جودة الأرباح الحالية، التي تستعمل فيما يتعلق بفكرة جودة الأرباح، ويتضمن معلومات عن المبالغ المعترف بها وغير المتعرف بها بالدخل الجاري للتنبؤ بالأرباح المستقبلية ، (Wild& Chiappetta, 2018:45).

4- قد جرى اكتشاف أن قيم الدخل السابقة، اعتمادا على الكلفة التاريخية والقيمة الحالية، مفيدة للتنبؤ بالقيم المستقبلية لكل من مفهومي المحاسبة والدخل الاقتصادي، الدخل هو أداة تنبؤية تساعد على توقع الدخل المستقبلي والأحداث الاقتصادية المستقبلية، ومن المعروف أن قائمة الدخل تتكون من مرحلتين، مرحلة المكاسب والخسائر من المصادر غير العادية التي لا تتميز بالدورية أو التكرار، ومرحلة الدخل من العمليات العادية التي تتكرر على نحو منتظم، يمثل مجموع هاتين المرحلتين صافي الدخل أو الربح الشامل، لقد أثبت البحث العلمي أن التنبؤ على أساس الدخل من العمليات الروتينية أكثر دقة من التنبؤ على أساس صافي المرحلتين. (Ronen& Sadan ،1974،74) ، (Libby& Hodge ,2019: 25).

5- الدخل بمثابة مقياس للنجاح الإداري والكفاءة: يستخدم الدخل كمقياس لمستوى الرعاية والحفاظ على الموارد التي توفرها الإدارة للوحدة الاقتصادية، فضلا عن فعالية الإدارة التي تدير بها هذه الوحدة، ومن ناحية أخرى، فهو يدعي أن الغرض الأساس للقوائم المالية هو إعطاء القراء المعلومات ذات الصلة حتى يتمكنوا من تقييم قدرة الإدارة على إستعمال موارد الوحدة بكفاءة من أجل تحقيق هدفها الأساس، وهذا يعني أن الهدف الأساس لإدارة الوحدة الاقتصادية هو تعظيم الأرباح للمساهمين، الذين يقومون بتقييم كفاءة الإدارة عن طريق النظر إلى أرقام الأرباح الواردة في القوائم المالية. (Belkoaui,2000:279-280) (Horngren,et al,2012:115)

6- الدخل مرشد لأهلية التسليف : إنَّ مقدرة الوحدة على الاقتراض من المصارف يتعلق إلى حد كبير بمركزها المالي الحالي وبدخلها الجاري وإمكانية التنبؤ بتحقق الأرباح في المستقبل، لذا فإن المصارف والجهات المختصة تطلب هذه القوائم لتقييم مدى مقدرة الوحدة على سداد القرض المطلوب منحه . (حنان 2003، 34) (Ross,et al,2016:145).

7- يعدّ الدخل مرجعاً للجهات التي تراقب معدلات التسعير، ويأخذ بالحسبان الدخل في وحدات معينة لتحديد مدى معقولية وعدالة هذه المعدلات (Schindler (Schroeder, et al ,1998:173) ,2012:135).

ما سبق يمكننا أن نستنتج أن الدخل المحاسبي الذي يمثل أداء الوحدة الإقتصادية وقدرتها على توليد الإيرادات والتحكم في التكاليف، هو مصطلح مهم في إعداد التقارير المالية، وتعمل الافتراضات والقواعد والمبادئ التوجيهية المحاسبية التي وضعها المعهد الدولي للمحاسبين القانونيين المعتمدين (IFRS) أساساً لقياس الإيرادات المحاسبية، وإن التركيز على الحقيقة المالية، واستمرارية الوحدة الإقتصادية، والمبدأ التحذيري، والموضوعية، والعدالة، والاستقلالية، والحياد هي بعض من هذه الافتراضات والمبادئ التوجيهية.

المصدر الرئيس للمعلومات المتعلقة بإعداد التقارير المالية والقياس هو المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية(IFRS) ، التي تقدم إرشادات لحساب الدخل المحاسبي وعرضه في التقارير المالية، تتمثل أهداف المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في قياس الدخل المحاسبي على نحو عادل وشفاف وموثوق به، وتزويد المستخدمين الخارجيين للتقارير المالية بمعلومات دقيقة ومفيدة.

يجري احتساب الدخل المحاسبي على نحو مناسب ومتسق ومتوافق مع المعايير الدولية باستعمال الافتراضات والمبادئ والسياسات المحاسبية للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، ويساعد قياس الدخل المحاسبي على رسم صورة كاملة لأداء الوحدة الإقتصادية، بما في ذلك قدرتها على توليد الأموال ودفع التكاليف.

ومن الأهمية بمكان أن تتبع الوحدات الاقتصادية المالية والمحاسبون المفاهيم والافتراضات المحاسبية، ومن بينها اعتماد معايير المحاسبة الدولية على نحو ملزم، يضمن أن التقارير المالية تلبي المعايير العالمية وتمنح الأشخاص خارج الوحدة الإقتصادية معلومات دقيقة وذات صلة.

باختصار، يجري حساب الدخل المحاسبي والإبلاغ عنه وفق معايير (IFRS)، ما يجعله عنصراً حاسماً في إعداد التقارير المالية، ويساعد قياس الدخل المحاسبي على تحسين الثقة والشفافية في سوق رأس المال العالمي عن طريق تقديم معلومات دقيقة وشفافة حول أداء الوحدة الإقتصادية وقدرتها على توليد العوائد ودفع التكاليف وتعزيز مركزها المالي.

المبحث الثاني

جودة الإبلاغ المالي

شهدتْ العقود الماضية تطوراً اقتصادياً كبيراً على المستوى العالمي وتنامي عدد الوحدات الاقتصادية على نحو مطرد نتيجة اتساع عمليات تبادل السلع والخدمات لاسيما العابرة للحدود وأسفر ذلك في حاجة ملحة إلى قيام الوحدات الاقتصادية لإعداد تقارير مالية لبيان مركز وأدائها المالي، واهتمام الهيئات والجهات الدولية المسؤولة والراعية للجوانب المحاسبية. ونتيجة للمنافسة الكبيرة فيما بين هذه الوحدات على الصعيد العالمي ظهرت أهمية البحث عن جودة الإبلاغ المالي عن قوائم المالية، إذ يتداول هذا المبحث مفهوم الإبلاغ المالي وأهدافه والسير في بيان مفهوم جودة الإبلاغ المالي وعناصرها.

1-2-3 مفهوم الإبلاغ المالي

تتجسد كلمة الإبلاغ في اللغة على نقل المعلومات والمعرفة بطريقة صحيحة ودقيقة باستعمال اللغة والكلمات، حيث يشمل أيضا توصيل المعلومات والأفكار والأخبار على نحو واضح وفعال للفهم والتواصل مع الآخرين، أي "بلَغَ الشيءُ يبلُغُ بُلُوغاً، وابلغتُه إبلاغاً، وبلغته تبليغاً في الرسالة ونحوها" (الرازي،2008، 161).

إن أحد مكونات الأساس للإبلاغ المالي في سياق المحاسبة هو إعداد التقارير باللغة المحاسبية، وتتمثل بإعداد تقارير محاسبية دقيقة وشفافة ضرورية تمكين المستخدمين كالمديرين والمستثمرين وأصحاب المصلحة، لتصور فهم الوضع المالي والفعالية التشغيلية للوحدات الاقتصادية. (warren,etal,2015:3).

يعد إعداد التقارير المالية وسيلة لتقديم المعلومات المالية بطريقة شفافة ومقبولة للاستخدام الخارجي، فقد يُزعم أن التعريف المقيد لإعداد التقارير المالية يركز على تلبية طلبات المستفيدين من القطاع العام. (المعيني،2007: 118).

ومن ناحية أخرى، يُعتقد أن الإبلاغ المالي هو مفهوم يشمل الإفصاح ويحتوي على معلومات مالية وغير مالية تساعد في اتخاذ القرارات، لذلك فأنه أوسع من الإفصاح. (Herath & Albarqe,2017:1)، وتجدر الإشارة إلى أن وجهة النظر الثانية قدمت فهماً أكثر شمولاً للإبلاغ المالي من خلال ربط الإبلاغ ليس فقط بالتقارير المالية ولكن أيضاً بالمعلومات سهلة الاستخدام. (الحيدري، 2015، 85).

تنعكس من الإبلاغ المالي معايير وأصول محددة تستعمل للتواصل باللغة المحاسبية، إذ تعد معايير (IFRS) اهم ما تطبقه الوحدات الاقتصادية، حيث تقدم هذه إطار قياس للمعالجات المحاسبية عن طريق المفاهيم والمبادئ التي يجب أن تتبعها الوحدات الاقتصادية للإبلاغ عن التقارير المالية على نحو دقيق وموحد.(Ismail,et al,2017:15)

ينظر الى الإبلاغ المالي من قبل معظم الباحثين والمحاسبين على انه بودقة من العمل المتصل للهيئات والجهات العالمية الراعية ذات الصلة، إذ يركز على المعلومة المفيدة في التقارير المالية وتتمخض عنها في عملية الإفصاح المحاسبي، وتنعكس في كيفية تقديم المعلومة المفيدة بطريقة تتلاءم مع متطلبات المستفيدين بأفضل السبل.(Palepu,et al.2020:5)

ومن وجهة نظر أكثر شمولية عن الإبلاغ المالي في تمثيله بصورة المحاسبة نفسها، إذ تجسد المحاسبة نظاماً للإبلاغ عن جميع عناصر القوائم المالية، والمتمثلة بأهداف المحاسبة في البحث عن الأطر الفكرية للمحاسبة، وأساليب القياس والإفصاح، أي إن الإبلاغ المالي يمثل مفهوماً شاملاً لفلسفة المحاسبة، وينعكس في إجراءاتها عن طريق البحث عن أفضل الفرضيات والمبادئ والمعايير المحاسبية، التي تتبلور بما يمثله الإبلاغ المالي في تحديد اعتراف وتصنيف وقياس وإفصاح عن المعلومة المفيدة التي تلبي متطلبات مختلف الجهات المستعملة لهذه المعلومة(Waas,2023: 4-6).

وأخيرا يتجلى الهدف من الإبلاغ المالي وما يحتويه من معاني مختلفة اعتمادا على المنظور أو مستوى التحليل، فمن ناحية قد يشير إلى استعمالات في مواقف مختلفة كتقييم المساهمين لأداء الإدارة، أو اتخاذ المصرفيين قرارات الائتمان، ومن ناحية أخرى يمكن مناقشة الأغراض على مستوى أكثر عمومية، بهدف الإجابة على مسألة الهدف العام الذي يمكن وينبغي أن يحققه إعداد التقارير المالية، في الأدبيات المحاسبية، تجري مناقشة هدف إعداد التقارير المالية على نحو أساس بالإشارة إلى مهمتي الإشراف/المساءلة وتقديم المعلومات المفيدة للقرار، ومن وجهة نظر فائدة القرار، فإن الهدف من إعداد التقارير المالية هو تزويد المستخدمين بالمعلومات التي تساعد في اتخاذ القرارات الاقتصادية المستقبلية، وفي جوهر هذه المناقشة، زاد المنظمون التركيز على هدف فائدة القرار مع إيلاء اهتمام أقل لوظيفة الإشراف التي غالبًا ما تكون متضاربة في إعداد التقارير المالية(Ystrom,2019:16).

ما سبق يعكس دور المحاسبة في إنتاج التقارير المالية وفق الاطار المفاهيمي للمحاسبة، والناشئة عن طرائق القياس والإفصاح وتنظيم المعلومات المحاسبية، ومن وجهة نظر شاملة فإن التقارير المالية تعتبر بمثابة المحاسبة بحد ذاتها، إذ ينظر إليها على أنها نظام متكامل لإعداد التقارير يشمل جميع عناصر المحاسبة، ويجري استحداثها وفق التغيرات التي تطرأ على الواقع الاقتصادي العالمي وتأثيراته في الوحدات الاقتصادية ومع هذه المتغيرات أنشئت الجهات العالمية الراعية للمجال

المحاسبي في تقديم مفهوم شامل لفلسفة المحاسبة وإجراءاتها، بمصطلح الإبلاغ المالي والمتضمن تحديث المفاهيم والمبادئ و الفرضيات والمعايير المحاسبية، بما ينسجم مع الواقع الحالي، فهو يُقدم ويُقيم ويُعترف بالمعلومات المحاسبية التي تُنشأ في تلبية متطلبات مستخدمي تلك التقارير، وحري بنا القول إن تركيز الإبلاغ المالي في جوهرة على جانب الإفصاح اكثر من الطرائق الأخرى، وإيلاء الاهتمام بمخرجات العملية المحاسبية والمتجسدة في المعلومة المفيدة لمستخدمي التقارير المالية مع الإخذ بالحسبان التخفيض من اتباع طرائق القياس والعمل على بلورتها على نحو يعمل على تقليل اختلاف الطرائق المتبعة لها، بما يضمن أن تبقى المعلومة المفيدة متناسقة ومعبرة عن المركز المالي والإداء للوحدة الاقتصادية، إي إن النظرة الشمولية في دور الإبلاغ المالي تركز على أنها أداة محاسبية شاملة لتزويد المستخدمين بالمعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات المالية الصحيحة وفهم أداء الوحدات المالية على نحو كامل وشامل.

2-2-3: أهداف الإبلاغ المالي

تتمثل الأهداف الرئيسة للتقارير المالية في مساعدة أصحاب المصلحة المختلفين على اتخاذ القرارات عن طريق منحهم معلومات ذات صلة وجديرة بالثقة وسهلة الفهم، وتشمل هذه الأهداف كالاتي: (Williams,et al,2015:3) (Alexander,et (Yström,2019:17) (Kieso, et al,2020:64) - :al,2017:56)

1- إعطاء المديرين والإدارة المعلومات التي يحتاجونها لتقييم تشغيل الوحدة واتخاذ القرارات الإدارية الحكيمة بناءً على التقارير المالية.

2- تقديم معلومات عن الوضع الاقتصادي والأداء والوضع المالي تساعد مجموعة متنوعة من المستخدمين على اتخاذ قرارات بشأن الاقتصاد كالبيع أو الاحتفاظ باستثمار في وحدة الاقتصادية ما، ويشمل المستخدين الجمهور والحكومات ووكالاتها والعمال والمقرضين والموردين والدائنين التجاريين الآخرين والمستثمرين الحاليين والمستقبليين، من المفترض أن التقارير المالية التي تلبي متطلبات المستثمرين.

3- تقديم معلومات قابلة للفهم من قبل مستخدمي تلك المعلومات الذين يكونون على دراية بالأنشطة التجارية والاقتصادية.

4- تقديم معلومات عن الإيرادات لفهم أساسيات وخصائص نجاح الوحدة الاقتصادية أو فشلها، حيث تسلط التقارير المالية الضوء على عملية تحويل الموارد إلى قيمة والسبل التي يؤثر بها هذا التحويل في الأصول والالتزامات، إذ توضح أيضا في تحديد المعاملات والأحداث والعوامل الخارجية عن

كيفية تطور هذه الإيرادات وذلك عن طريق يسهل هذا التقرير فهمًا أكثر عمقًا لأهداف وأهميتها في ديمومة ونجاح الوحدة الاقتصادية.

5- تقديم معلومات عن التوقعات المستقبلية للتدفقات النقدية للوحدة الاقتصادية، ويأتي ذلك من منطلق فهم عميق لاحتياجات المستثمرين والدائنين الحاليين والمحتملين، ويكشف هذا الإفصاح عن التفكير المستقبلي للوحدة الاقتصادية وكيفية تخطيطها للاستفادة القصوى من إيراداتها، فهو يسمح للأطراف المعنية بفهم كفاءة إدارة الوحدة وفاعليتها ومسؤولياتها في الاستفادة من هذه الإيرادات في المستقبل.

3-2-3: مفهوم جودة الإبلاغ المالي

تشير الأدبيات مفهوم جودة الإبلاغ المالي كان مفتوحا لمناقشات معقدة ومربكة ومتناقضة حول إعداد التقارير المالية ووضع معايير المحاسبة على المستوى العالمي(Agienohuwa & Ilaboya,2018:32)، فيما حدد كل من (Mbobo&Ekpo ,2016) بأن الباحثين والممارسين والمنظمين إما أن لا يتفقوا أو يكونون صامتين بشأن تعريف واضح لما يشكل جودة الإبلاغ المالي، لقد استعملوا مثال قانون Sarbanes-Oxley (SOX) لعام 2002 الذي يتطلب من لجان التدقيق والمدققين مناقشة جودة أساليب إعداد التقارير المالية للوحدة، وليس فقط مدى مصداقيتها، فإن تعريف "الجودة" في التقارير المالية لم يجرِ تعريفه بموجب القانون(Mbobo&Ekpo ,2016:185)، ومع ذلك جرى وضع عام 2008 مفهوم عملي لإعداد التقارير المالية عالية الجودة من قبل مجلس (IASB)، إذ بين المجلس مفهوم التقارير المالية عالية الجودة على أنها كل المتطلبات التي تلبي الأهداف والمعايير النوعية لإعداد التقارير المالية في إطارها المفاهيمي(Dou, et al., 2019:2).

من الجدير بالذكر تشير جودة الإبلاغ المالي إلى السمات النوعية التي حددها مجلس معايير (IASB) على أنها مقاييس فائدة القرار التي تعزز مستوى إعداد التقارير المالية، لقد استغرق مجلس معايير المحاسبة الدولية بعض الوقت لإدراج السمات النوعية وجودة التقارير المالية في إطاره المفاهيمي وبيان مهمته، كان أحد الأهداف الأساس لمجلس معايير المحاسبة الدولية بين عامي 2001 ومنتصف عام 2015 هو تطوير، من أجل المصلحة العامة، مجموعة واحدة من معايير المحاسبة العالمية عالية الجودة والمفهومة والقابلة للتنفيذ التي تتطلب معايير عالية، ولمساعدة المستخدمين والمشاركين في أسواق رأس المال العالمية في اتخاذ الخيارات المالية، هناك حاجة إلى معلومات مالية وتقارير مالية أخرى عالية الجودة وشفافة وقابلة للمقارنة (Pacter, 2017:7). في منتصف عام 2015، راجع مجلس معايير (IASB) بيان مهمته، الذي ينص على أن "المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ستجلب الشفافية والمساءلة والكفاءة للأسواق المالية

في جميع أنحاء العالم" (Jorissen,et al,2022:12)، إذ تمثل المعلومات المالية عالية الجودة شريان الحياة لسوق رأس المال، وفق توجيه IASB فهي تعكس جودة الإبلاغ المالي وخاصية الشفافية عن طريق تعزيز المقارنة الدولية و جودة المعلومات المالية بين الوحدات الاقتصادية ، التي تنعكس في قدرة وإمكانية المستثمرين والمشاركين الآخرين في السوق من لاتخاذ قرارات اقتصادية رشيدة.

ومع ذلك فإن توجه مجلس (IASB) الجديد يهدف في التركيز على تحسين جودة المعلومات من أجل زيادة الانفتاح، وعلى الرغم من أنه لا يسعى على وجه التحديد إلى إنشاء مجموعة واحدة من المعايير المحاسبية تمثل جودة الإبلاغ المالي(Ball,2016:1)، إذ جرى التركيز على جعل جودة الإبلاغ المالي بالقدرة على إنتاج معلومات عالية الجودة وابقى الباب مفتوحاً على مصراعيه لأجل تحفيز الوحدات الاقتصادية في العمل والمضي نحو إنتاج تقارير مالية تحاكي بصورة شفافة واقع الأداء والمركز المالي للوحدة الاقتصادية الذي ينعكس على اتخاذ عملية القرار للمستخدمين (Ball, Robin, & Wu, 2003:236) (Cheung et al., 2010:149) .(Zhiu,2019:2).

إذ يعطي الجدول (8) نظرة عامة على مجموعة متنوعة من تصورات جودة الإبلاغ المالي وعلى النحو الآتي:

جدول (8)

جودة الإبلاغ المالي

المصدر	المفهوم
Jonas & Blanchet (2000:357)	جودة الإبلاغ المالي هي معلومات مالية كاملة وشفافة غير مصممة للتعتيم أو التضليل على قرارات المستخدمين.
Robinson & Munter (2004: 2)	جودة الإبلاغ المالي هي عباره عن معلومات مالية ذات جودة شاملة تنعكس في عرض النتائج المبلغ عنها بأمانة عن عمليات الوحدة ووضعها المالي، وليس عند هذا الجانب فقط بل في تغطية الإفصاحات المؤثرة في القرار وذات الصلة بالجوة

Biddle, Hilary, & Verdi (2009:113)	جودة الإبلاغ المالي هي مستوى الدقة للمعلومات المالية التي يفصح عنها بالتقارير المالية عن أنشطة الوحدة وتدفقاتها النقدية ومدى انعكاسها على مستثمري حملة الأسهم والمرتقبين.
Beest et al. (2009:4)	جودة الإبلاغ المالي هي مفهوم أوسع للمعلومات المالية في التقارير المالية، يتجلى بالإشارة إلى المعلومات المالية، والإفصاحات والمعلومات غير المالية الأخرى المفيدة لصنع القرار.
.Cheung et al (2010:160)	الجودة تعتمد على (لمن يتم إعداد المعلومات ولأي غرض).
FASB (2010:11)	جودة الابلاغ المالي كل ما يمثل السمات النوعية المرغوبة للمعلومات المالية تشمل الشفافية، والجودة العالية، والاتساق الداخلي، والرؤية الحقيقية والعادلة أو العرض العادل، والمصداقية، ومع ذلك فإن المعلومات التي تتمتع بالصفات النوعية ذات الصلة والتمثيل الصادق المعزز بقابلية المقارنة والتحقق وحسن التوقيت وقابلية الفهم يمكن وصفها على نحو أفضل بمصطلحات أخرى مثل الشفافية أو الجودة العالية أو الاتساق الداخلي أو الرؤية الحقيقية والعادلة أو العرض العادل.
Elbannan (2011:210)	جودة الإبلاغ المالي هي مدى إفصاح السجلات المالية للوحدة عن أدائها وحالتها العامة طوال مدة القياس.
Platikanova & Perramon (2012:498)	جودة الإبلاغ المالي هي إمكانية المستخدمين في التمييز بين مجموعتين من الظواهر الاقتصادية وأوجه التشابه والاختلاف بينهما، فإن جودة المعلومات تكون ممتازة.
Achim & Chiş (2014:93)	جودة الإبلاغ المالي هي استيفاء المعلومات المالية متطلبات الجودة المبينة في الأطار المفاهيمي سواء (FASB)او(IFRS) وعند شمولها لهذه المتطلبات يعبر عنها معلومات ذات جودة ممتازة

Herath & Albarqi (2017: 2)	جودة الإبلاغ المالي وفقً (AASB، وFASB، وIASB)، تقديم معلومات دقيقة وعادلة متعلقة بالأداء الاقتصادي للوحدة والمركز المالي الأساس في التقارير المالية عندها تتحقق الجودة.
CFA (2019:238)	جودة الإبلاغ المالي هو كل ما يعكس الالتزام بالمعايير المحاسبية سواء(GAAP) أو (IFRS) التي تسفر عن افضل معلومات ممكنه للمساعدة في اتخاذ القرار وذات محتوى ملائم وتمثيل صادق لأهم ركنين من أركان الجودة الشاملة، فضلا عن الإفصاحات الأخرى ذات الصلة المؤثرة في عملية اتخاذ القرار.
Bandara (2020:36)	جودة الإبلاغ المالي هي قدرة التقارير المالية على تقديم معلومات مالية وغير مالية مفيدة لمستخدمي تلك التقارير تمكنهم من اتخاذ القرارات، عن طريق مجموعة من المعايير المحاسبية والفنية .

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على الأدبيات المحاسبية.

ومن الجدير بالذكر جرى الإشارة على نحو متكرر إلى مفهوم جودة الإبلاغ المالي بمصطلحي (جودة التقارير المالية أو جودة المعلومات)، إما على نحو مباشر أو غير مباشر، ومن الصعب التوصل إلى تعريف واحد معترف به على نطاق واسع، كما يتضح من مجموعة متنوعة من التعاريف التي استعملها العلماء لتعريف مفهوم جودة الإبلاغ المالي، وحري بنا القول إن جودة الإبلاغ المالي هي مدى ما تعكسة المعلومات المالية وغير المالية من تأثير في قرارات المستخدمين وما تتسم به من محتوى ملائم وتمثيل صادق يعبر عن وقع الإداء المالي والمركز المالي للوحدة الاقتصادية.

3-2-4: نماذج وطرائق قياس جودة الإبلاغ المالي

عملية قياس جودة الإبلاغ المالي ذات طرائق مختلفة، إذ لم تحدد أية طريقة من قبل الجهات والهيئات الدولية الراعية في الجانب المحاسبي عند قياس جودة الإبلاغ المالي، وإنما التركيز على جوهر المعلومة المالية باحتوائها على جودة عالية ومؤثرة في قرارات المستخدمين، إذ هنالك نماذج متعددة تهدف جميعها لقياس جودة التقارير المالية، ومع ذلك يوجد فرق بين هذه الطرائق أما إنموذج أو التمثيل الجبري، يمكن التمييز بينهما وفق ثلاث نماذج لقياس جودة التقارير المالية على النحو الآتي (Bandara, 2020: 25):

أ- النماذج الكمية كإدارة الأرباح ونهج القيمة الملائمة،

ب- النماذج التي تستعمل صفات خاصة بالوحدة كمستوى الأصول والمبيعات وأنواع مختلفة من النسب.

ت- النماذج القائمة على الخصائص النوعية والتي تمزج المعلومات المالية وغير المالية.

فيما يوضح (Mbobo & Ekpo, 2016: 185) أربعة أساليب متميزة لتقييم جودة التقارير المالية، وتشمل هذه تقنيات الاستحقاق، وأساليب ملاءمة القيمة، وفحص العناصر الفردية في التقارير السنوية، والأساليب التي تستخدم الميزات النوعية كبدائل لقياس وجودة التقارير المالية، ويعرض ملخص هذه التقنيات في الجدول رقم (9) على النحو الآتي:

جدول (9)

طرائق قياس جودة التقارير المالية

النموذج	الوصف	المزايا	العيوب
إنموذج الاستحقاق	استعمال مستوى إدارة الأرباح عن طريق جودة الأرباح بديلاً لتقييم الجودة. النماذج المستعملة على نطاق واسع هي؛ Jones (1991)، Kasznik (1999) و Dechow & Dichev (2002)	السهولة النسبية في جمع البيانات وقياسها. يساعد على تحليل أداء الوحدة عن طريق فحص تأثير خصائص الوحدة في درجة إدارة الأرباح.	قياس مشتق من FRQ. بافتراض أن أرباح الوحدة هي أهم عنصر في القوائم المالية. مشاكلات التمييز بين الاستحقاقات التقديرية وغير التقديرية. تظهر أدوات الكشف عن إدارة الأرباح أهمية جودة الأرباح بدلاً من FRQ. التركيز فقط على الجانب المالي من جودة التقارير. النظر فقط في المعلومات التي جرى الإفصاح عنها في القوائم المالية تجاهل تصور المستخدم مقياس غير مباشر لـ FRQ.

إنموذج القيمة الملائمة	يفحص العلاقة بين أرقام الأرباح (المتغيرات المحاسبية) وعوائد الأسهم. الإنموذج الشائع هو Ohlson (1995).	يركز على الدلالة بين الأرقام المحاسبية وردود فعل سوق الأوراق المالية. يقدم نظرة ثاقبة على القيمة الاقتصادية لرقم الأرباح لقياس جودة التقارير المالية.	قياس مشتق من FRQ. قابلية التطبيق محدودة في غياب سوق رأس المال المتقدم. تركز في المعلومات التي جرى الإفصاح عنها في القوائم المالية (فقط) لتقييم FRQ. يتجاهل تصور المستخدم. يفترض أن المعلومات المحاسبية تتوافق على نحو مباشر مع القيمة السوقية. مقياس غير مباشر لـ FRQ.
إنموذج الخصائص النوعية الفردية أو المدخل القائم على التقارير السردية	استعمال مكونات أو سمات معينة لإعداد التقارير المالية - كالقيمة العادلة، ومعيار الرقابة الداخلية، وتقرير المدقق، وسهولة قراءة القوائم، وما إلى ذلك -،أو سمات نوعية منفصلة ،مثل التوقيت المناسب، والملاءمة، والاعتمادية ،كبديل لتقييم الجودة. لا يوجد إنموذج مستعمل على نطاق واسع.	تحليل متعمق لعامل جودة معين. فكر في العنصر غير النقدي للجودة.	قياس تم الحصول عليه باستعمال FRQ. التركيز الجزئي ولا يعطي ملخصًا شاملاً لـ FRQ ككل. التركيز في واحد أو أكثر من العناصر عالية الجودة. تجاهل ما يعتقده الآخرون.
إنموذج الشامل	يستعمل FRQ معايير الجودة على النحو المبين في الإطار المفاهيمي	FRQ كتدبير مباشر. تحليل جودة التقارير المالية مباشرة وفق تعريف	إمكانية تأثير ذاتية الباحث وتحيزه الشخصي على كيفية قياس نقاط الجودة وتفعيلها.

القائم على الخصائص النوعية لقياس جودة التقارير المالية	لمجلس (IASB) لتقييم قيمة القرار للمقرضين والمستثمرين، النموذج هو Beest et al. (2009) و Braam & Beest (2013).	الإطار المفاهيمي لمجلس (IASB) لعملية اتخاذ القرار. من وجهة نظر اتخاذ القرار للمستخدم، فإنه يأخذ في الاعتبار أشياء مفيدة ومميزة تنعكس على الجودة، فهو يتتبع المعلومات التي تساعد في اتخاذ القرارات، سواء المالية أو غير المالية. تركز على مراقبة الجودة.	من الصعب العثور على كل علاقة بين QCs. ومن غير المحتمل إن تمثل الآراء المجمعة لمجلس (IASB)بدقة معتقدات وتوقعات كل مجموعة مصالح.

المصدر: الجدول من إعداد الباحث بالاعتماد على الأدبيات المحاسبية.

ويمكن توضيح طرق قياس جودة التقارير المالية كما يأتي:

1. إنموذج الاستحقاق (القائم على إدارة الأرباح)

إدارة الأرباح هي جميع العمليات الداخلة في عملية إعداد التقارير المالية الخارجية للحصول على بعض المكاسب الخاصة (Ghazali et al., 2015: 192)، وتقوم النماذج القائمة على إدارة الأرباح بافتراض أن أرباح الوحدة هي العنصر الأكثر أهمية في القوائم المالية ومدى انعكاسها في جودة التقارير، إذ تستعمل إنموذج الاستحقاق لقياس مستوى إدارة الأرباح كبديل لجودة التقارير المالية، ويعد إنموذج Jones (1991) الذي عد جودة التقارير مقياساً عكسياً لجودة الأرباح، و إنموذج Dechow& Dichev (2002) الذي يقيس مدى جودة تعيين المستحقات على التدفقات النقدية هما أكثر النماذج شيوعا (Biddle et al, 2009: 124).

تعتمد الطريقة القائمة على الاستحقاق التقديري كمقياس لإدارة الأرباح على الرأي القائل بأن الاستحقاقات تزيد من المعلوماتية للأرباح، وتتمثل مزايا استعمالها في أن هناك فرصة لمراقبة نتائج خصائص الوحدة على درجة إدارة الأرباح، إلى جانب السهولة النسبية في جمع المعلومات وقياسها، مع الأخذ بنظر الاعتبار تقديم هذا النموذج مقياس غير مباشر لـجودة التقارير المالية فقط، ومن بين ذلك مشاكل التمييز بين الاستحقاقات التقديرية وغير التقديرية، كما أن طرائق إدارة الأرباح تسلط الضوء على أهمية

جودة الأرباح بدلاً من جودة التقارير المالية ولا تركز على المعلومات غير المالية في صنع القرار (Mbobo & Ekpo, 2016: 185).

2. إنموذج القيمة الملائمة

من أجل تحديد ما إذا كانت بعض الأرقام المحاسبية تقدم معلومات يستعملها المستثمرون في تقييم أسهم الوحدات الاقتصادية، وتتبع العلاقة بين سعر السهم والمتغيرات المحاسبية، فإن إنموذج القيمة الملائمة تدرس العلاقة بين عوائد الأسهم وأرقام الأرباح الواردة في القوائم المالية. (Ghio, & Roberto, 2020: 37). وان النماذج الأكثر استعمالا وفق إنموذج القيمة الملائمة هي نماذج Ohlson (1995).

والفرضية الأساس لطريقة إنموذج القيمة الملائمة هي إن القيمة السوقية للوحدة تتمثل بسعر السهم، في حين أن قيمة الوحدة كما هو مذكور في القوائم المحاسبية تمثلها الأرقام المحاسبية، إذ تستعمل إنموذج العلاقة بين الأرقام المحاسبية واستجابات سوق الأوراق المالية لقياس مستوى التقارير المالية، ولذلك فإن التغيرات في المعلومات المحاسبية لن تتطابق بدقة مع التغيرات في القيمة السوقية للوحدات الاقتصادية في غياب سوق رأس مال فعال. (Jonathan & Iyere, 2015: 207)

على الرغم من أن هذا النموذج يقدم نظرة ثاقبة للقيمة الاقتصادية لأرقام الأرباح، إلا أنه يتيح فقط مقياساً غير مباشر لجودة التقارير المالية، ولا يميز بين أهمية وموثوقية معلومات التقارير (Mbobo & Ekpo, 2016: 186).

3. أنموذج الخصائص النوعية الفردية أو المدخل القائم على التقارير السردية

يعد أنموذج الخصائص النوعية الفردية أو المدخل القائم على التقارير السردية أحد بدائل تقييم الجودة، فهو يركز هذا الأنموذج على مكونات أو سمات معينة للتقارير المالية، كالقيمة العادلة، وفعالية الرقابة الداخلية، وتقرير المدقق، وسهولة قراءة المعلومات، أو السمات النوعية الفردية، كحسن التوقيت والملاءمة والموثوقية، التي تنعكس في عدد من التقارير السردية المدرجة في التقارير السنوية، بما في ذلك تقرير المدقق الخارجي، إذ يقوم هذا الأنموذج بتقييم جوانب معينة من التقارير المالية على نحو متعمق وتنظر في كيفية تأثير عرض معلومات معينة في التقرير السنوي على اختيارات المستخدمين بشأن تلك المعلومات كبديل لجودة التقارير المالية. (Bandara, 2020: 31).

على الرغم من أن استعمال إنموذج الخصائص النوعية الفردية تقدم مقياساً مباشراً لجودة التقارير المالية، إلا أنها لا تقدم مقياس كامل لـها، إذ تركز على جزء من الخصائص وفق رؤية الباحث

(مستعمل الإنموذج) ويتجاهل ما يعتقده الأخرون (المستخدمين) ما يسفر عن عدم تقديم جودة شاملة وفق الإطار المفاهيمي وما يحتويه من مستويات مختلفة للخصائص النوعية.

4. الأنموذج الشامل القائم على الخصائص النوعية لقياس جودة التقارير المالية

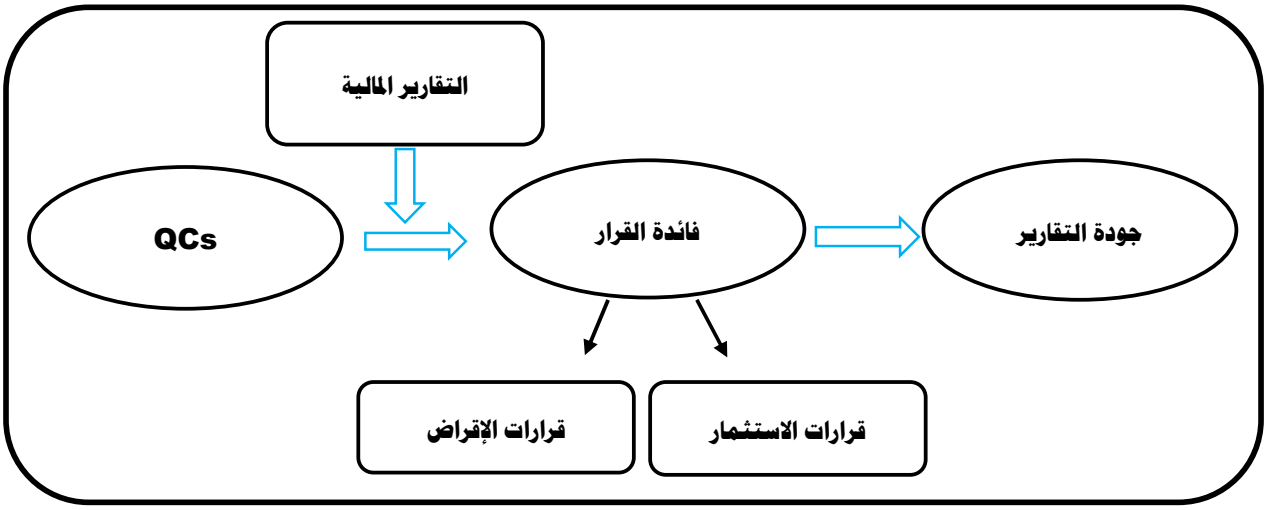
يبرز الأنموذج الشامل القائم على الخصائص النوعية لقياس جودة التقارير المالية أثراً في طرائق إدارة الأرباح والقيمة والنهج المبني على الخصائص الفردية، فهو يأخذ فقط المعلومات التي جرى الكشف عنها في القوائم المالية ويتجاهل بُعد المستخدم، كالجودة (المفيدة) لأي غرض، لمن تكون الجودة مفيدة، إذ ينعكس في اكتشاف عدد من جوانب الجودة وطرائق التقييم التي يمكن تطبيقها لقياس جودة التقارير المالية وتقديم مقاييس لمواقف الجودة في تقييم التقارير المالية، وبالنتيجة فإن المنهجية الكاملة المرتكزة على السمات النوعية ضمن الإطار المفاهيمي تساعد مجلس (IASB) في التغلب على القيود المفروضة على طرائق قياس جودة التقارير المالية للنماذج السابقة(Pravdiuk,et al, 2021:114).

ينظر هذا الإنموذج في كل الخصائص النوعية مجتمعة، إذ يضع المستخدمون درجة عالية من الثقة في المعلومات المالية وغير المالية عند اتخاذ قرارات تخصيص الموارد (Clarke et al, 2009: 197) ، ويقدم استعمال هذا الأنموذج معلومات مفيدة، لتلبية متطلبات مجموعات مختلفة من المستخدمين (Hirshleifer & Teoh, 2003: 382)، ومن الجدير بالذكر إمكانية لكل مستخدم أو مجموعة مستخدمين توقعات جودة مختلفة، وفي هذا السياق يمثل الأنموذج الطريقة الوحيدة التي تتوافق مع الإطار المفاهيمي لمجلس (IASB)، وذلك لأنه يتعرف على جميع مراكز الجودة كمحددات للمعلومات المفيدة، فضلا عن إن تقييم جودة التقارير المالية من جانب فائدة القرار على أساس الخصائص النوعية، إذ يعالج الإنموذج المخاوف الآتية:

أ- يتخطى الإنموذج مسألة عدم وضوح لتعريف لـجودة التقارير المالية ، إذ يتجلى في قياسه جميع الخصائص النوعية التي تبناها الإطار المفاهيمي لمجلس (IASB)، فضلا عن تقديم إرشادات موجزة حول الجودة لفائدة القرار والعلاقة مع الخصائص النوعية التي عبر عنها عن طريق التقارير المالية، والتي يطلبها المستخدمون لأنواع مختلفة من القرارات التي يتخذونها (Bandara, 2020: 32)، وكما موضحة في الشكل رقم (6) .

ويوضح الإطار المفاهيمي لكل من (2010 و 2018) أن الهدف من إعداد التقارير المالية للأغراض العامة و تقديم معلومات مالية حول الوحدة المبلّغ عنه التي تكون مفيدة للمستثمرين الحاليين والمحتملين، والمقرضين والدائنين الآخرين في اتخاذ القرارات بشأن تقديم الموارد للوحدة

(IASB, 2010: 9). وتشمل هذه القرارات الشراء أو البيع أو الاحتفاظ بحقوق الملكية وأدوات الدين، وتقديم أو تسوية القروض وأشكال الائتمان الأخرى؛ أو ممارسة حقوق التصويت أو التأثير بطريقة أخرى في إجراءات الإدارة، التي تؤثر في استعمال الموارد الاقتصادية للوحدة (IASB, 2018: 8)، ويركز الإطار المفاهيمي على المستثمرين (أصحاب الأسهم) والمقرضين (حاملي الديون) باعتبارهم المجموعات الرئيسية لمستخدمي التقارير المالية.



الشكل (6)

العلاقة بين QCs وفائدة القرار وFRQ

Source :Bandara, Rathnayake Mudiyanselage, Saman, (2020), "**Measuring Financial Reporting Quality: An Approach Based on Qualitative Characteristics**", PhD thesis in accounting, University of Canterbury, College of Business and Law, New Zealand, 33.

ب- يوفر الإطار المفاهيمي في الإجابة على الجهات المتعلقة باتخاذ القرار مع مراعات جوهر المعلومة المفيدة للمجموعة الرئيسة المستعملة للتقارير المالية، عن طريق تعزيز المعلومة المالية المفيدة بالخصائص الرئيسة والمتمثلة في خاصيتي الملاءمة والتمثيل الصادق، إلى جانب الخصائص التعزيزية والتي تصب جميعها في سيناريوهات صنع القرار للمستثمرين والمقرضين.

ومن مزيات هذا الأنموذج أنه يأخذ بالحسبان كلا من المعلومات المالية وغير المالية التي تساعد المستخدمين في اتخاذ القرار، حيث أكد الإطار المفاهيمي أهمية الجزء السردي من القوائم المالية، وبيان الممارسات المحاسبية التي تجسد تعليقات الإدارة في تزويد مستخدمي القوائم المالية بمعلومات متكاملة تقدم

سياقًا ملائما للقوائم المالية، مع الأخذ بالحسبان صعوبة تحديد جميع العلاقات بين الخصائص النوعية، وانه من غير المحتمل أن تعكس وجهات نظر مجلس (IASB) المُجمع عليها تصورات وتوقعات جميع مجموعات المصالح على قدم المساواة (Mbobo & Ekpo, 2016: 186).

ما سبق نجد انه باستثناء الأنموذج الشامل القائم على الخصائص النوعية، يجري تصنيف النماذج الأخرى كمؤشرات قائمة على المحاسبة إذ تحسب هذه المؤشرات الجودة الجوهرية للتقارير المالية من وجهة نظر معدي التقارير المالية، في المقابل تقيس المداخل القائمة على الخصائص النوعية الجودة الخارجية للتقارير المالية من منظور المستخدمين عن طريق تقييم جودة التقارير المالية من احتياجات وتوقعات مستخدمين محددين.

3-2-5: عناصر جودة التقارير المالية

يرتبط المبدأ الأساس وفق (IASB)، في تقييم جودة التقارير المالية بمصداقية أهداف المعلومات وجودتها التي يجري الإفصاح عنها في التقارير المالية للوحدة، إذ ركز المجلس عند تقييم جودة التقارير المالية على المستوى الثاني من الاطار المفاهيمي، لاسيما الخصائص النوعية والتعزيزية في تسهيل تقييم فائدة التقارير المالية، ما ينتج عنه أيضا تحقيق مستوى عالٍ من الجودة، لأجل تحقيق هذا المستوى يجب أن تكون التقارير المالية ممثلة بصدق وقابلة للمقارنة ويمكن التحقق منها ويفصح عنها في الوقت المناسب وتكون مفهومة، وأن ينصب التركيز على وجود تقارير مالية شفافة وعدم وجود تقارير مالية مضللة للمستخدمين، ناهيك عن أهمية الدقة والقدرة على التنبؤ كمؤشرات للجودة العالية للتقارير المالية (Gajevszky, 2015: 71).

حدد الإطار المفاهيمي لإعداد التقارير المالية عناصر متفق عليها لإعداد التقارير المالية عالية الجودة تتمثل بالخصائص النوعية لجودة التقارير المالية بالملاءمة، والتمثيل الصادق، وإمكانية الفهم، وقابلية المقارنة والتحقق، والتوقيت المناسب، مقسمة إلى خصائص نوعية أساسية وخصائص نوعية تعزيزية، إذ يؤكد التفسير النظري لكل من هذه المصطلحات على أهميتها كخصائص نوعية، ويشير أيضًا إلى الصفات التي تعد أساسية بين الأطر المختلفة وهي(Dennis,2018:20):

أ- **الملاءمة:** يشار إلى الملاءمة بأنها القدرة على إحداث تغيير في القرارات التي يتخذها المستخدمون بصفتهم مزودي رأس المال (IFRS, 2018:A25). وهي ترتبط ارتباطًا وثيقًا بمصطلحات الفائدة والأهمية النسبية، إذ أنها توضح القدرة على التأثير في اتخاذ القرارات من قبل المستخدمين وذلك

حينما تؤثر المعلومات الواردة في التقارير المالية في المستخدمين عن طريق قراراتهم الاقتصادية (Beest, 2009: 10).

تعبر الأهمية النسبية عن المعلومات الجوهرية إذا كان من المتوقع على نحو معقول أن يؤدي حذفها أو تحريفها أو حجبها إلى التأثير في القرارات التي يتخذها المستخدمون الأساس للتقارير المالية ذات الأغراض العامة (IFRS, 2018:A26).

وحينما تكون للمعلومات قيمة تنبؤية وتوكيدية فإنها تعبر عن ملاءمة، حيث تشير القيمة التنبؤية إلى أن المعرفة ذات قيمة عندما تساعد المستخدمين في تقييم المشكلات المتعلقة بالأحداث الأخيرة والتاريخية والتحقق من صحتها وحلها، وأحد المكونات الرئيسة للملاءمة، وهو فائدة القرار، يتماشى مع الإطار المفاهيمي، المعلومات المتعلقة بظاهرة اقتصادية لها قيمة تنبؤية إذا كانت لها قيمة كمدخل في العمليات التنبؤية التي يستعملها مالكو رأس المال لتكوين توقعاتهم الخاصة حول المستقبل، في حين تتجلى القيمة التوكيدية والمتعلقة على وجه التحديد بالتقارير المتعلقة بقدرة الوحدة على الإنتاج التدفقات النقدية المستقبلية(IASB, 2008: 36)، وتعد القيمة التنبؤية أهم مؤشر للملاءمة من فائدة القرار وقياسها ويتم باستعمال ثلاثة بنود، إذ يقيس البند الأول مدى تقديم التقارير السنوية بيانات تطلعيه وهو إعلان يوضح أهداف الإدارة للمدد القادمة للوحدة، وذلك لأن الإدارة لديها إمكانية الوصول إلى المعلومات السرية لإنشاء توقعات غير متاحة لأصحاب المصلحة الآخرين، فإن هذه المعلومات ذات صلة بمالكي رأس المال وغيرهم من مستخدمي التقارير المالية، عن طريق إضافة معلومات غير مالية إلى القوائم المالية، لإجل تسليط الضوء على الظروف المستقبلية المحتملة للوحدة، فيما يقوم البند الثاني بتقييم مقدار المعلومات التي تصرح عنها التقارير المالية حول آفاق الأعمال والمخاطر، وأخيرا يقيس البند الثالث مدى جودة استعمال الوحدة لخاصية قياس القوائم بالقيمة العادلة، إذ أنها تمثل القيمة الحالية للأصل بدلاً من الكلفة التاريخية، ويعزى في ذلك تقديمها معلومات أكثر صلة بالقوائم المالية (Shkulipa,2021:23).

ب- **التمثيل الصادق:** خاصية تمثل الظواهر الاقتصادية بهدف تمثيل المعلومات بصدق، وتكون التقارير السنوية كاملة ومحايدة وخالية من الأخطاء المادية (IFRS, 2018: A26)، إذ يقصد بالظواهر الاقتصادية الواردة في التقرير السنوي بأنها الموارد والالتزامات الاقتصادية والمعاملات والأحداث والظروف الأخرى التي تغيرها.

تتجلى صعوبة قياس خاصية التمثيل الصادق بصورة مباشر وذلك عن طريق تقييم التقرير المالي فقط، ولأن المعلومات حول الظاهرة الاقتصادية الفعلية ضرورية لضمان التمثيل الصادق، فإن هذه الخاصية تتمثل بالاكتمال والحياد والخلو من الخطأ المادي، يعبر الاكتمال عن المعلومات

المالية الضرورية لفهم مستخدمي المعلومات عن الأحداث التي يجري التعبير عنها، والمتضمنة كل من المعلومات الوصفية والتوضيحية، أما مفهوم الحياد فإنه يتعلق بالموضوعية والتوازن، ويشار إلى أن غياب التحيز المقصود لتحقيق نتيجة محددة مسبقا أو غياب التأثير في سلوك معين، وتسلط الضوء في نية المُعد الذي يسعى إلى تقديم معلومات ذات عرض موضوعي للأحداث أو للظواهر الاقتصادية، بدلاً عن التركيز في الظواهر الاقتصادية الإيجابية التي تحدث عدم ذكر الظواهر السلبية واستكمالاً يعزز تقرير المدققين قيمة إلى معلومات التقارير المالية عن طريق تقديم تأكيد معقول حول درجة التقرير المالي لتمثيل الظواهر الاقتصادية بأمانة (Herath& Albarqi, 2017: 5)، ويمثل وجود تقرير المدقق العامل المهم في تعزيز الجودة، حيث يحتوي الرأي المطلق في التقرير المالي، الذي ينعكس في خلق الموثوقية للمعلومة المالية على جودة التقارير المالية، إذ تمثل الموثوقية صفة أساس تعكس التمثيل الصادق والحيادية وإمكانية التحقق، إما في الإطار الجديد فأصبح التمثيل الصادق هو الصفة الأساس، بدلاً من الموثوقية (AKGÜN,2021:56).

ت- **قابلية الفهم:** يتطلب أن تكون المعلومات المبلغ عنها قابلة للفهم، حيث جرى تحديدها من قبل (IFRS) والمتمثلة في مفهومين (الأدراك والاتصال)، إذ يُعبر الإدراك المحاسبي عن عملية الفهم الناشئة عن تلقي المعلومة المالية المفيدة ومدى تأثيرها في القرارات التي تهدف إليها، فيما يعبر الاتصال عن تقديم المعلومة المحاسبية في مجموعة من القوائم إلى الجهات التي يمكن إن تستفيد منها في عمليات اتخاذ القرارات ذات الصدد بالوحدة الاقتصادية، والمعلومة التي توضح المعلومات الأكثر نفعاً والأقل نفعاً لغرض اتخاذ القرار في القوائم المالية(عبد الرزاق وأخرون،2020 :4-5).

ويعني أن المعلومات مصنفة ومعروضة على نحو واضح ودقيق، ويفترض أن مستخدمي المعلومات المحاسبية لديهم مستوى معقول من المعرفة في مجال المحاسبة وفي الأنشطة التجارية والاقتصادية للوحدة، وأن لديهم الرغبة في القيام بذلك بذل جهد كاف لدراسة المعلومات المحاسبية الواردة في التقارير المالية للوحدة، ويجب أن تكون المعلومات المالية المقدمة خالية من التعقيد والصعوبة، إلا أن هذا لا يعني عدم ضرورة عرض المعلومات المحاسبية المتعلقة بالعمليات والأحداث المعقدة، كما هو الحال في بعض عمليات الأدوات المالية كالمشتقات المالية، ولكن يجب تقديمها بطريقة سهلة وواضحة ومفهومة قدر الإمكان(Tomaszewski,2018:53) (https://www.ifrs.org).

يجري استعمال العناصر التي تسلط الضوء على انفتاح ودقة المعلومات المقدمة في التقارير المالية لتقييم مدى سهولة الفهم (ifrs,2018:A30)، وتكشف المعلومات المنفصلة والمصنفة مدى جودة ترتيب محتوى التقرير المالي، وإمكانية فهمها حينما تكون أكثر تنظيماً، مع الأخذ بالحسبان المعلومات المقدمة، وإعطاء مزيد من التفاصيل حول أرقام العناصر المفصح عنها في قائمتي الدخل والمركز المالي، وتساعد قائمة الإيضاحات السردية على نحو خاص على زيادة قابلية فهم المعلومات (Pelger,2020:40).

- **قابلية المقارنة:** وهي خاصية المعلومات التي تمكن المستخدمين من تحديد أوجه التشابه والاختلاف بين مجموعتين من الظواهر الاقتصادية، إي يجب إجراء عرض المواقف المماثلة بالطريقة نفسها، فيما يجب عرض المواقف المختلفة على نحو مختلف عن طريق قياس قابلية المقارنة باستعمال السياسات والإجراءات المحاسبية نفسها (الثبات المحاسبي)، إما من مدة إلى أخرى داخل الوحدة أو في مدة واحدة بين الوحدات الاقتصادية المماثلة (IASB, 2008: 39) ..(ifrs,2018:A29)

ج- **الموثوقية:** يجب أن تتمتع المعلومات بخاصية الموثوقية حتى تكون مفيدة عند إعداد التقارير المالية، حيث تتحقق هذه الخاصية حينما تكون المعلومات خالية من التحيز والأخطاء المادية، ويجري تحليل الموثوقية بناءً وفق صفات المعلومات الممثلة بصدق والقابلة للتحقق والحيادية (ifrs,2018:A29) (Herath& Albarqi, 2017: 6).

ح- **التوقيت المناسب:** هي المعلومات التي تقدم لصنع القرار في الوقت الذي يكون للمعلومات تأثير في القرار، إذ تفقد المعلومات قيمتها في عالم التجارة والمال على نحو سريع، التي تنعكس بصفة خاصة حينما يجري التنبؤ بها على أساس تقديرات المستقبل، ولا يمكن التغافل عن التقارير الماضية التي تساعد في إجراء التنبؤات المستقبلية، ولكن مع مرور الوقت، وعندما يصبح المستقبل هو الحاضر، إذ تصبح المعلومات الماضية وعلى نحو متزايد غير مفيدة لصنع القرارات (ifrs,2018:A30).

ما سبق توجه مجلس(IFRS) في الآونة الأخيرة نحو الإبلاغ المالي، ما هو إلا دليل على تركيز المجلس لتلبية متطلبات المستخدمين في البحث عن المعلومة المفيدة، ودأبه على مصطلح جودة التقارير المالية هو انعكاس لتلك المتطلبات، والمضي نحو جودة الإبلاغ المالي هي معلومات مالية كاملة وشفافة غير مصممة للتعتيم أو التضليل على قرارات المستخدمين.

إذ يعكس جودة الإبلاغ المالي رؤية أوضح من المعلومات المالية، وإنما تشرع أيضا الى الإفصاحات والمعلومات غير المالية المفيدة لصنع القرار التي يجري تغطيتها عن طريق الخصائص الرئيسة والتعزيزية، التي تسهم بصورة فعالة في تحسين عملية اتخاذ القرار للمستخدمين كونه يوفر معلومات أكثر ملاءمة وحداثة تمس بصورة مباشرة تطلعات المستثمرين والمقرضين والمستخدمين الأخرين، ومفيدة في تقييم إداء الوحدات الاقتصادية والتنبؤ بمركزها المالي المستقبلي في ظل جودة الإبلاغ المالي،فهنالك تأثير واضح بين متطلبات المعايير الدولية للإبلاغ المالي في الدخل المحاسبي والذي سيجري تداوله في المبحث القادم .

المبحث الثالث

العلاقة بين الاعتراف بالإيراد والدخل المحاسبي وجودة الإبلاغ المالي في إطار المعايير الدولية

أهم عناصر وأهداف ومؤشرات بقاء الوحدة الاقتصادية، الذي يندرج في القوائم المحاسبية الأساس الإيرادات المتحققة، وتمثل الإيرادات محددات حاسمة للأداء المالي إلى الحد الذي يمكن أن تتأثر فيه القرارات الاقتصادية المتعلقة بأصحاب المصلحة، ولاسيما توقيت الاعتراف والإفصاح عن أساس قياس الدخل، وتعد من أهم محاور مناقشات الواقعة في الهيئات والجهات الراعية للجانب المحاسبي ما دفع مجلس (IASB) معالجة الأثار والمشكلات التي تقع ذات الصدد بالموضوع، والحد من الأحكام المهنية التي تتبعها الوحدات الاقتصادية عند الاعتراف بالإيراد التي تصب في تعزيز جودة الإبلاغ المالي، في إنشاء معيار (IFRS 15)، إذ جاء لإزالة أوجه القصور والتناقضات في متطلبات المعاير السابقة، لأجل تحسين أساس القياس والإفصاح في القوائم المالية للوحدات الاقتصادية المعدة للتقارير، الذي يتوافق مع تحقيق حاجات المستخدمين وتمكينه من اتخاذ القرارات الاقتصادية الرشيدة، إذ يقدم هذا المبحث مبدأ المقابلة في الاعتراف بالإيرادات، و مشاكل فجوة التكهنات في المعايير السابقة في الاعتراف بالإيراد أدت تبني إصدار IFRS15،و العلاقة بين متطلبات المعايير الدولية للإبلاغ المالي والدخل المحاسبي، إلى جانب تحسين جودة الإبلاغ المالي عن الإيراد المعترف به وفق (IFRS 15)، والتركيز عن أثر تطبيق المعيار IFRS 15 على عرض القوائم المالية، و تطبيق المعيار الدولي للإبلاغ المالي رقم 15 وأثره على الاعتراف بالإيرادات، و مقارنة بين القاعدة المحاسبية رقم (1) والمعيار (IAS 11) ومعيار (IFRS 15)، وأخيرا مقارنة بين النظام المحاسبي الموحد ومعيار (IAS 18) ومعيار (IFRS 15).

1-3-3 مبدأ المقابلة في الاعتراف بالإيرادات:

يتجلى تتبع التطور التاريخي لمفهوم الإيرادات والمشكلات المحاسبية المتعلقة بها، في عدم اتفاق شامل على تعريف الإيرادات، إذ حددت لجنة مصطلحات AICPA أنّ القيم الناتجة عن بيع البضائع وتقديم الخدمات للزبائن على إنها إيرادات ناتجة من نشاط الوحدة الاقتصادية، ووفق ذلك يجري تبادل الأصول باستثناء تداول حقوق الملكية والفوائد والأرباح من الاستثمارات وغيرها من الأنشطة، حيث يؤدي إلى

زيادة في حقوق الملاك، مع وجود استثناءات لهذه القاعدة، فيجري استثناء تلك الزيادات التي تنشأ عن التغييرات والإسهامات في رأس المال، بمعنى أن هناك بعض التغييرات في حقوق الملكية تجري عن طريق التغييرات والإسهامات في رأس المال وليس عن طريق تلك الأنشطة الأخرى، هذا يشير إلى الدقة والتفاصيل التي يجب مراعاتها عند فهم كيفية تأثير مصادر الإيراد على حقوق الملكية ، AICPA) .,1955:34)

يجادل (wagenhofer) في تعريف الذي قدمته AICPA، حيث يذكر بعدم وضوحه إلا وجهة النظر لقائمة الدخل، التي تشير إلى أن الإيرادات هي نتيجة النشاط الإنتاجي الذي تمارسه الوحدة الاقتصادية، عند احتساب الإيرادات الناشئة من مقابلتها مع المصروفات في مدة محاسبية معينة إي أجراء مبدأ المقابلة المحاسبية بين عناصر الإيرادات والمصروفات فقط لقائمة الدخل(wagenhofer, 2014:359)، **حيث يؤكد البحث الحالي مع رؤية (wagenhofer) في عدم الإشارة إلى مبدأ المقابلة بين الأصول والالتزامات التي بينها معيار IFRS 15 ، والذي ركز على النهج القائم على العقود أو الأصول مقابل الالتزام التعاقدي .**

قدم معيار (IAS 11) الاعتراف بالإيراد عقود الإنشاءات، وفق النسب المئوية لطريقة الإنجاز، إذ يجري الاعتراف وفق مرحلة إتمام العقد في تاريخ التقرير، إلى جانب بيان تقدير النسب المئوية للعمل المنجز و الاعتراف بالنسب المئوية بالإيرادات أو المصروفات في القوائم المالية (Khalilov,2021:22) **، ولا يمكن التغافل عن صعوبة تطبيق متطلبات معيار (IAS 11)، لاسيما اتفاقيات تشييد العقارات وإمكانية فصل الاتفاق إلى مكوناته المختلفة، وذلك في عدم قدرة المشتري أو الزبون في تحديد العناصر الإنشائية الهامة أو التغيرات الهيكلية الرئيسة أو كانت له فقط حرية الاختيار من بين مجموعة محددة سلفاً من التصميمات أو أنه يحدد فقط اختلافات طفيفة في التصميم الأساس فإنه تعد اتفاقية بيع سلع ويجري معالجة عقد الإنشاء ضمن نطاق معيار الإيراد، ويتم الاعتراف بالإيراد.**

وطرأ تغيير كبير في فكرة مبدأ المقابلة للإعتراف بالإيرادات وفق معيار (IAS 18) الاعتراف بالإيراد للسلع والخدمات، إذ أكد على أنّ الاعتراف بالإيرادات تقع في قائمة الدخل، والمتمثلة بإنها إجمالي التدفقات الداخلة من المنافع الاقتصادية في المدة المحاسبية الناتجة عن الأنشطة العادية للوحدة التي تؤدي إلى زيادة في حقوق الملكية بدلاً من الزيادة الناتجة من إسهامات حقوق المالكين(wolk,et al, 2013:467)، **إي ركز المعيار آنفاً في مقابلة الإيراد بالمصروف، ويجري الاعتراف بالإيرادات الناتجة**

عن تحويل البضائع أو الخدمات إلى الزبائن في مقابل توضيح الالتزام الذي تتوقعه الوحدة كمستحق مقابل تلك السلع والخدمات، إلا إن المعيار شابه الكثير من التعقيد لاسيما عدم الاتساق الداخلي ، على الرغم من التشابه في الجوهر الاقتصادي بين معاملات بيع السلع وتأدية الخدمات، وضح المعيار بوضع شروطٍ مختلفة للاعتراف بالإيراد لكل منهما، إذ يجري الاعتراف بالإيراد من بيع السلم عند الحصول على استيفاء مجموعة من الشروط، كقيام الوحدة بتحويل المخاطر والمنافع الأساس لملكية السلع إلى الطرف الأخر (المشتري) ، فيما يجري الاعتراف بالإيراد عند إتمام تأدية الخدمات لمستوى النسبة التي توصلت إليها في تاريخ قائمة المركز المالي، حيث ينبغي أن تعكس المعالجة المحاسبية للإيراد لكل من السلع والخدمات وعدم استعمال نسبة الإتمام في كافة الحالات لقياس ناتج معاملة الخدمات نظراً لإمكانية وجود تشابه في جوهرها الاقتصادي مع بيع السلع .

عطفاً على الواقع المحاسبي في مشكلة الاعتراف بالإيراد وما أحدثته المعايير السابقة ذات الصلة قام مجلس (IFRS) بإصدار معيار (IFRS 15) بمعالجة المشكلات التي شابت المعايير أنفا، إذ يهدف الى تقديم غرض أساس عن المعلومات المحاسبية، وهو أن تكون مفيدة لصنع القرار لكي تكون مفيدة، يجب أن تكون المعلومات ذات صلة وتحدث فرقًا في قرارات المستخدمين، فإن المعيار (IFRS 15) لديه القدرة على زيادة حجم المعلومات المفصح عنها في قائمة الإيضاحات، يضع المعيار مبادئ لقياس الإيرادات والاعتراف بها والإفصاح عنها وتأثير المبالغ المبلغ عنها من قبل الوحدات على مستوى الالتزام بمتطلبات الإفصاح، إذ يقدم المعيار بإنشاء إنموذج واحد لمحاسبة الإيرادات من العقود مع الزبائن، بغض النظر عن قطاع الأعمال أو طبيعة المعاملات، من خمس خطوات لتحديد الإيرادات من العمليات التجارية والاعتراف بها وقياسها(Vieira ,2023:223)، **على الرغم من أن المعيار (IFRS 15) جاء لمعالجة المشكلات المحاسبية ذات الصدد، التي تعاني منها الوحدات الاقتصادية، إلا انه قد تسبب في العديد من الخلافات والمناقشات بشأن تطبيقه، فقد تم التعبير عن المبادئ المدرجة في نطاقه بالفعل في المعايير المحاسبية التي تم استبدالها بهذا الإعلان الفني، ولهذا السبب، يقدم هذا المعيار الجديد مزيدًا من التفاصيل فيما يتعلق بالاعتراف بالإيرادات وقياسها وتسجيلها دون تغيير الافتراضات الأساس، لاسيما النقطة الزمنية عند الاعتراف بالإيراد على وجه التحديد، كما لا يمكن إنكار بقيام معيار(IFRS 15) تقدما كبيرا للمحاسبة لأنه يتناول عملية الاعتراف بالإيرادات لجميع القطاعات، وبالنتيجة فهو تغيير مهم للغاية، فضلا عن تأثيره المباشر على العنصر الأكثر أهمية في نتائج الوحدات، فإنه يظهر أيضًا طبيعة تفسيرية جيدة لعملية الاعتراف بالإيراد، ويعكس عملية نقل العقود الى الزبائن وبيان ارتباط الاعتراف بالإيرادات ارتباطًا وثيقا بالوفاء بالالتزام (أو الأداء).**

2-3-3 :مشاكل فجوة التكهنات في المعايير السابقة في الاعتراف بالإيراد و تبني إصدار IFRS15

تعد المعايير المحاسبية الدستور الذي تنتهجه الوحدات الاقتصادية عند إعدادها لقوائمها المالية ويجب أن تعكس القوائم جميع الأحداث الاقتصادية للمدة التي حدثت فيها، بغض النظر عن وقت استلام النقد أو الدفع ويجب أن يكون الإيراد قابلاً للقياس والتحقق، وتقديم معلومات إفصاح كاملة وشافية في التقارير المالية حول الأحداث الهامة والتغيرات الرئيسة التي قد تؤثر على أوضاعها المالية (Hameed,et al,2019:4-5).

وتكمن مشكلات متعددة في المحاسبة عن الاعتراف بالإيرادات، وبيان أهمها على النحو الآتي:

1- يؤدي تطبيق المعيار (IFRS 15) لأول مرة إلى تغييرات في النقطة الزمنية التي يجري فيها الاعتراف بالإيرادات، حيث يتطلب المعيار الاعتراف بالإيرادات بمرور الوقت، مع الإخذ بالحسبان إذا كانت الاتفاقية التعاقدية تستبعد إمكانية أي استعمال بديل مع وجود حق في الدفع بما في ذلك هامش الربح على العمل المنجز، ويجري استيفاء هذه الشروط دائما، إذا جرى بيع المشاريع العقارية بالفعل قبل اكتمالها.**(** Usurelu,et al,2021:11 **)**
2- الاختلاف في التفسير والمتعلق بشرط التملك لاسيما المعايير السابقة، يسفر عن صعوبة تطبيق شروط الاعتراف بالإيراد عمليا، وبالذات حينما يؤدي في أغلب الأحيان إلى تأخير الاعتراف بالإيراد وخلق مشكلة الصراع الفكري بين مفهوم الالتزام ومفهوم الحصول على الإيرادات، عندما تكون الوحدة الإقتصادية قد حققت جميع التزاماتها، كما تشير عدد من التوجيهات للإيرادات إلى وجود أكثر من توجيه للمحاسبة عن الإيرادات بسبب صعوبة تفسيرها وتطبيقها في المعايير السابقة، ويجري تطبيق التوجيهات على الاعتراف بالإيرادات لبعض المعاملات والأنشطة المرتبطة بها، عندما تؤدي إلى حدوث تضارب في فهم التوجيهات في نتائج بعض المعاملات والأنشطة ذات الطبيعة المتشابهة.(Munter, 2016:31)
3- إن عدم الاتساق بين تعريف الإيرادات وشروط الاعتراف بها في المعايير السابقة، يؤثر في المبادئ التوجيهية بشأن الاعتراف بالإيرادات، إذ توجد ضبابية في تفسير متطلبات المعيار السابقة حول مبدأ المقابلة وفي أي حيز من القوائم المالية يمكن تطبيقه وانعكاسه، فيركز التعريف على تصوير المدخلات بأنها تندرج في قائمة المركز المالي، فيما يحدد أساس قيد

قائمة الدخل شروط الاعتراف بقائمة الدخل، إذ تثار تساؤلات في الممارسات العملية وبالذات في العقود متعددة العناصر حول الاعتراف بالإيراد بعد تسليم جميع عناصر العقد على وفق شروط الاستحواذ عند الاعتراف بالإيراد. ،(Napier ,2020:485-487)

4- هناك تشابه في جوهر الاختلاف في التطبيق العملي لعقود الإنشاء واختلاف الاعتراف على أساس العقد إما عقد خدمة أو عقد بيع سلعة وذلك نتيجة لعدم كفاية التوجيه بشأن الفصل بين تبعية عقود الإنشاء للمعيارين (IAS 11) و (IAS18) بسبب عقود الإنشاء التي يمكن محاسبتها بثلاث طرق كعقد الخدمة، وعقد البيع، وعقد الإنشاء، يتم استخدام قيد قائمة الدخل وشروط الاعتراف بالإيرادات لصياغة عدم الاتساق الفكري بين تعريفات الدخل ولا يأخذ هذا التضارب احتساب الطريقة التي تم بها إنشاء الحقوق والتعهدات التعاقدية المتعلقة بالعقود مع الزبائن والتغيرات على مدار مدة العقد وفقًا لإطار مجلس (IASB) عام (2010)، ويجري تعريف الإيرادات في مفهوم قائمة المركز المالي على أنها زيادة في المنافع الاقتصادية في المدة المحاسبية في شكل تدفقات داخلة، إي بمعنى زيادة في الأصول أو نقصان في الالتزامات، ما يسفر عن زيادة حقوق الملكية بخلاف الزيادة النقدية لمساهمات المالكين f ،(Camfferman and Zef ,2015:133).

5- وفقا للمعيار رقم 18 فإن سوء تمثيل الظواهر الاقتصادية المتعلقة بقضايا محاسبة الدخل يرجع إلى عدم الاتساق بين شروط الاعتراف بالإيراد الناتج عن تحويل منافع ومخاطر الملكية إلى الزبون على وفق الإطار المفاهيمي المحاسبي، حيث تعرف الأصول بأنها الموارد الاقتصادية التي من المتوقع الحصول عليها مستقبلاً، والناتجة عن أحداث ماضية، قد اكتسبت الوحدة الحق في السيطرة عليها أو الوصول إليها. (الججاوي والمسعودي،2018:22)

6- أصدر مجلس (IASB) توجيهات دولية غير كافية بشأن الاعتراف بالإيرادات وقياسها بالصدد ذاته، وذكر أن هذه المبادئ التوجيهية توفر معالجات للمعاملات، وتجميع المنتجات الرئيسة التي تنطوي على ترتيبات إيرادات متعددة العناصر مع المنتجات الفرعية والخدمات المستمرة في قطاع التكنولوجيا ما ينتج تعقيداً في مسألة الاعتراف بالإيرادات، (IASB, .2014:Appendix)

تعد عملية الاعتراف بالإيراد مشكلة راسخة لدى الوحدات الاقتصادية عند قيامها بالمعالجات المحاسبية وذلك بسبب تعقيد وضبابية المعالجات المحاسبية للمعايير السابقة في ضوء تطبيق الوحدات لها، وفي ضوء ما سبق وفي خضم ذلك جرى إصدار معيار (IFRS 15) لأجل العمل على معالجة

التشوهات في المعالجات المحاسبية التي شابت معايير الاعتراف بالإيراد والعمل في إيجاد حلول ناجعه عن طريق إصدار المعيار الجديد.

يتمتع معيار (IFRS 15) بعدد من المعالجات للمعايير السابقة، وذلك في تطبيق جميع حالات الاعتراف بالإيراد سواء السلع والخدمات إم عقود الإنشاء، وجعلها في مظلة المعيار وفق عنوان الإيرادات من عقود الزبائن، ويمكن توضيح أهم المعالجات على النحو الآتي(Zhou,2021:39-40) (Cojocaru,2023:675-676) (SABAURI,2022:4) (ACAR,2020:131) :

1- ويوضح تفاصيل عقد البناء والمقابل المتغير وتعديلات العقد. ومن خلال تقديم المزيد من المتطلبات، يجعل المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 15 التعامل مع مثل هذه القضايا القابلة للنقاش أكثر وضوحًا وصرامة.
2- جوهر معيار (IFRS 15) هو أن الطريقة التي تقدم بها الوحدات الاقتصادية السلع والخدمات يجب أن تنعكس في العملية المحاسبية، والعائدات هي المبلغ الذي تلتزم الوحدة الاقتصادية بتلقيه من السلع والخدمات المقدمة.
3- تعد الطريقة التي تقدم بها الوحدات الاقتصادية عقود الإنشاءات، بإن التكلفة تتزايد باستمرار حينما يقوم المقاول بتنفيذ الالتزام، ولكن الزبون يدفع المقابل على عدة مدد زمنية، وهذا يجعل من الصعب مطابقة التكلفة مع التدفقات النقدية الداخلة، لأن نسبة الإنجاز تؤدي إلى المبالغة في تقدير الدخل والنتائج الإيجابية (المفترضة)، فإن عقد البناء هو قضية تستحق الاهتمام في ظل المبدأ السائد قبل تطبيق معيار (IFRS 15) عام 2018، على النقيض من ذلك يختلف معيار(IFRS 15) كثيرًا عن مبدأ المعايير السابقة، أولا الاعتراف بالدخل على أساس نقل الملكية في حين أن المبدأ القديم كان على أساس افتراض المخاطر ونقل المنافع المستقبلية؛ ثانيا يحدد معيار (IFRS 15) الحالة التي يمكن للعقد عن طريقها الاعتراف بالدخل في وقت ما أو في مدة زمنية وفق عملية الإنجاز، ثالثا إلغاء ما يسمى طريقة نسبة الإنجاز والتحقق من صحة طريقة الإدخال وطريقة الإخراج، ما يعطي تعليمات مفصلة لحساب العقد المحدد للإنجاز ويقلل من التقدير.
4- يجلب معيار (IFRS 15) التغيير إلى مبلغ الدخل الذي سيتم الاعتراف به، ويأخذ في الاعتبار القيمة الزمنية للتمويل والمقابل النقدي المتغير والتزام الزبائن، ويمكن قياس المقابل النقدي المتغير بأكثر الطرق الممكنة أو طريقة المتوسط المرجح، يمنح معيار (IFRS 15) حرية

التصرف ولكنه يضمن أيضا الحيطة والحذر، هذه الإرشادات بشأن مبلغ الدخل تجعله أكثر دقة ومعقولية.

5- وأخيرا، يضع معيار (IFRS 15) أيضًا لوائح محددة بشأن تعديلات العقود، ويؤكد المعيار على إجماع الطرفين ويعده رمزا لتعديلات العقود بدلاً من إمكانية الموافقة العالية، الإجماع هو عتبة أعلى للتعديلات، وهو الأساس في الموافقة على التعديل، ومقارنة بما يسمى محتمل للغاية، فإن الإجماع أكثر حكمة ويتطلب المزيد من الاتصالات بين الأطراف المعنية.

وعلى النقيض من أن معيار (IFRS 15)،أكثر تحديدًا وتفصيلا في توجيه الاعتراف بالدخل، لا تزال هناك بعض الثغرات التي شابت معيار (IFRS 15)، يمكن بيان أهم ثغرات معيار (IFRS 15),كالآتي(Usurelu,2021:333) (Pain,2021:3) (Mousa,2022:22) (Leikoski,2021:33) (Zhou,2021:40-41):

1- يجعل في بعض الحالات من الصعب تنفيذه في الواقع لأنه يعتمد على نحو كبير على الحكم والمهارات المحاسبية.
2- نظرا لأنه سيتم تقسيم العديد من التزامات الأداء الموحدة إلى التزامات خدمية، فإن الحسابات ستكون دقيقة ولكنها أيضا أكثر تعقيدا.
3- قد يكون تخصيص السعر لالتزام الأداء أمراً صعباً بدون سعر بيع مستقل، قد يكون من الصعب تحديد سعر التزام الأداء المختلف في عقد الإنشاء، إذ كان يجري اعتبار الخدمات المختلفة ككل.
4- ما يزال من الممكن أن يكون لبعض التقديرات تأثير كبير في الاعتراف بالدخل، كطريقة المتوسط المرجح في قياس المقابل النقدي المتغير، وقد يكون من الصعب تقدير الإمكانية الفردية لكل خيار ويصعب معرفة دقته ومقدار الوثوق به.
5- تزيد الإرشادات التفصيلية من التعقيد والتكلفة المحاسبية، على حين أن بعض التقديرات تستحق المناقشة وتستحق المزيد من التعليمات حول القياس، ويمكن تطوير معيار (IFRS 15)،على نحو أفضل في المستقبل عن طريق إضافة المزيد من التوجيه.

3-3-3 العلاقة بين متطلبات معيار (IFRS 15) والدخل المحاسبي

يشير معيار (IFRS 15) منذ تطبيقه عام 2018 إلى اتجاهين محتملين ومختلفين والمتعلق في الإبلاغ المالي عن الدخل المحاسبي، إذ قد **تنخفض جودة الدخل** بسبب زيادة الأحكام المهنية من قبل الإدارة

لاسيما في التقديرات التي تحددها عند قياس الدخل المحاسبي ، وفي الجانب المعاكس **تزداد (تحسين) جودة الإبلاغ المالي عن الدخل المحاسبي** بسبب إمكانية مقارنة الإيرادات المحددة بين الوحدات الاقتصادية من مختلف الصناعات(Piosik,2021:1562) .

جاء جوهر إصدار معيار (IFRS 15) في تحديد الاعتراف بالإيراد وفق نهج الأصول والالتزامات، في وضع الخطوط العريضة لآلية احتساب المعالجات المحاسبية عن الإيراد في احتساب الدخل المحاسبي (الاعتراف بالإيراد)، وذلك في التركيز عند المحاسبة عن الإيرادات بالعمل على **تحديد سعر المعاملة وربطها بالنقطة الزمنية وفق دورة الدخل المحاسبي** (Karwowski,2019:257).

يحد تطبيق معيار (IFRS 15) تأثير الإحكام المهنية عند إجراء المعالجات المحاسبية للاعتراف بالإيراد، وذلك عن طريق تحديد فقرات المعيار للحالات المختلفة التي تغطي عمليات الاعتراف بالإيراد مع إخذه في الاعتبار تأثير العوامل الثقافية والاجتماعية التي قد تخفف من آثار الأحكام المهنية لتطبيق المعايير المحاسبية المعترف بها (Jonick,et al,2018:6)، وذلك وفق إنشاء معايير تعتمد بالدرجة الإساس تحقيق الاتساق بالمعلومات المحاسبية، وتقديم إطار أكثر شمولاً وقوة للاعتراف بالإيرادات وقياسها والإفصاح عنها، والعمل على إزالة نقاط الضعف والتناقضات في مجموعة قواعد الإيرادات القديمة، **وتحسين إمكانية المقارنة بين ممارسات الاعتراف بالإيرادات عبر الوحدات الاقتصادية والصناعات و زيادة الإفصاح، والذي ينعكس في تحقيق جودة الإبلاغ للدخل المحاسبي** (Boujelben,2020:714) ، (Lemus,2014:5).

ومن الجدير بالذكر أن للمعيار (IFRS 15) الكثير من الإثار الإيجابية على الدخل المحاسبي لكن على الرغم من ذلك يوجد تعقيد في السياسات المطبقة على الإيرادات والمصاريف وصعوبة فهمها، إلى جانب المتطلبات الكثيرة والمفصلة عن الإفصاح عنها في قائمة الإيضاحات (Oliveira,etal,2020:15) .

إذ أشارت الشركات الأربعة الكبرى في التدقيق بتأثيرات معيار (IFRS 15) فإن الوحدات الاقتصادية تعاني من صعوبة تطبيق المعيار وذلك لكثرة تفاصيله وتشابه المعالجات المحاسبية بين محاور المعيار، الذي أسفر عن عزوف كثير من هذه الوحدات في تطبيق المعيار بصورة حرفية، إلى جانب شمول المعيار لأكثر من قطاع والذي ينعكس في مخاوف متأصله لدى الوحدات ناتجه عن صعوبة تطبيق المعيار الذي أسفر عن انخفاض جودة القوائم المالية وينعكس على جودة الإبلاغ المالي (Silva,etal,2021:16) .

ومما سبق يوجد تأثير يبين المعيار والدخل المحاسبي أكثر مما هو عليه في المعايير السابقة، وذلك بالاعتماد على إدخال نهج الأصول والالتزامات بصورة فعلية واضحة في المعيار، إلى جانب تحديد سعر المعاملة وربطها بالنقطة الزمنية وفق دورة الدخل المحاسبي، مع تقديم الاتساق بالمعلومات المحاسبية وإزالة نقاط الضعف والتناقضات في مجموعة قواعد الإيرادات القديمة، فضلا عن إمكانية المقارنة بين ممارسات الاعتراف بالإيرادات بين الوحدات الاقتصادية المماثلة، وحري بنا القول إن سماح المعيار بزيادة الاعتماد على الحكم المهني من قبل الإدارة هو المعوقات التي شابت المعيار، وعدم تناسي التعقيد في المتطلبات الجديدة للمعيار الذي اسفر عن صعوبة تطبيق الوحدات الاقتصادية له بصورة شاملة.

4-3-3 أثر تطبيق المعيار IFRS 15 وفق جودة الإبلاغ المالي

تستند جودة الإبلاغ المالي على الإطار المفاهيمي في مجلس (IASB) وتعد الخصائص النوعية الرئيسة والتعزيزية أكثر الأدوات أهمية عند الخوض في هذا المضمار وذلك بسبب تقديمها لمعلومات ذات صلة قادرة على أحداث تغيير في اتخاذ القرارات للمستخدمين(Altaji,2019:12)، إلى جانب تفسير هذه المعلومات للإداء المالي والوضع المالي وعكس صحة وموضوعية وتنبء الأحداث المستقبلية، وتتجلى في تعزيز مستويات الثقة للمستخدمين عند اتخاذ القرارات (الصبايحي، 2011:12)، ولا تخلو جودة التقارير المالية من المشاكل والصعوبات لأنها تختلف من مستخدم لآخر ومن الصعب تقييم جودة التقارير المالية بسبب تعقيدها واعتمادها على وجهه نظر شخصية في أغلب الأحوال ولا يوجد معيار واحد يتفق عليه الجميع لتقييم تلك الجودة، وهي تختلف طبقا لاختلاف الإنموذج المقترح لقياسها واختلاف وجهه نظر المستثمرين (Jagongo & Kariuki, 2013:13).

إذ حدد معيار (IFRS15) بالعقود المبرمة والمنصوص عليها في الالتزامات التعاقدية وإمكانية قياس الإيراد في أي مدة مالية، كما ينبغي على الوحدة الاقتصادية عرض رصيد العقود المبرمة مع الزبائن في قائمة المركز المالي كأصل أو التزام اعتماداً على العلاقة بين أداء الوحدة الاقتصادية وتسديدات الزبون فإذا جرى دفع مبلغ مقدماً من قبل الزبون يسجل ذلك المبلغ كالتزام العقد، إما اذا كانت الوحدة الاقتصادية تنجز التزاماتها عن طريق نقل السلعة أو الخدمة إلى الزبون قبل تسديد الزبون للعوض النقدي يسجل ذلك كأصل العقد، إن الوحدة الاقتصادية ينبغي عليها الإبلاغ عن معلومات كافية لمساعدة مستخدمي القوائم المالية لفهم طبيعة ومقدار وتوقيت الإيرادات والتدفقات النقدية الناتجة عن العقود المبرمة مع الزبائن على

نحو منفصل عن المصادر الأخرى للدخل، وتمثل جودة الإبلاغ المالي عن الإيراد المعترف به وفق (IFRS 15) (KPMG,2014:12)، بالإبلاغ عن المعلومات الآتية:(Haddad,2023:483) -: (Bauer,2017:244)

1- الإبلاغ عن الإيرادات المعترف بها في مدة إعداد التقارير المالية، والإيرادات المعترف بها عن طريق التزامات الأداء (كلية أو جزئية) عن المدد السابقة.

2- التغيرات عن أرصدة بداية المدة ونهايتها لأرصدة أصول والتزامات العقد.

3- شروط الدفع للعقود المبرمة مع الزبائن.

4- طبيعة السلع أو الخدمات التي ستقدم للزبائن.

5- معلومات عن التزامات الأداء المتبقية.

6- سعر الصفقة المتبقي من السعر الكلي والتزامات الأداء المتبقية والمتعلقة بها.

7- مبالغ الضمان (خدمات الصيانة) والالتزامات المتعلقة بها.

ما سبق تنعكس جودة الإبلاغ المالي في مدى تطبيق الوحدات الاقتصادية لمعايير (IFRS) بالدرجة الأساس، أي إنه الاطار المفاهيمي تجسد في هذه المعايير والتي صيغت وفق مستوياته، ويجري تحديثها أو إلغاءها وفق ما تعكسه هذه المعايير على الواقع العملي، حيث يراقب مجلس (IFRS) المعايير بصورة دائمة ويعمل على تعديل في فقرات المعايير بصورة دورية عند رؤية أي خلل أو حالات غامضة، الذي يعكس أجراءه في إصدار معيار (IFRS 15) عند وصوله الى القناعة في تغيير المعايير السابقة وذلك لأجل العمل على تحسين التقارير المالية لدى الوحدات الاقتصادية الذي يسفر عن الزيادة في جودة الإبلاغ المالي.

5-3-3 الحكم المهني

يُعد الحكم المهني أحد أسس المحاسبة المستخدم لدى الوحدات الاقتصادية عند عدم وجود معايير دولية محددة للإبلاغ المالي تنطبق على معاملة أو حدث محدد معمول به، ويذكر أن الإدارة يجب أن تستعمل

حكمها المهني لتطوير وتطبيق السياسة المحاسبية المناسبة والتي توفر معلومات مفصلة تشمل الآتي: (IAS8, 2022: 10) (Koppeschaar, et al , 2022 : 111)

1. ذات صلة بحاجات إتخاذ القرار للمستخدمين .
2. موثوقة من أن القوائم المالية تقدم الآتي :

أ. عرض بأمانة المركز المالي والأداء المالي والتدفقات النقدية للوحدة الإقتصادية .

ب.تعكس الجوهر الاقتصادي للمعاملات والأحداث والظروف، وليس مجرد الشكل القانوني .

ج.محايدة، أي خالية من التحيز.

د. عقلانية (**Prudent**).

ه. كاملة من النواحي المادية كافة.

ويُعد الحكم المهني لدى الجهات المحاسبية المعدة للتقارير في الوحدة الإقتصادية، والذي ينبغي عَدُه تعبيراً عن الرأي لعرض المعلومات عن الحقائق والأحداث وعمليات أنشطة الوحدة في الجانب المحاسبي عند إعداد التقارير المالية في ظروف عدم اليقين، وكذلك تحمل المسؤولية عن نتائج القرارات المتخذة على أساس الحكم المهني، وعلى وفق السياسات والأحكام المهنية التي ترتبط مع المعايير (Zasadnyi,et al, 2022 :16)،ويعد الحكم المهني أحد أسس للمحاسبة عندما لا تتوفر المعايير المعمول بها، ويجب ذكر أن الإدارة تستعمل حكمها لتطبيق السياسة المحاسبية المناسبة في تقاريرها، كما يؤكد مجلس معايير الإبلاغ المالي الدولية (**IFRS**) أن التقارير المالية على نحو عام تستند أو تعتمد إلى حد كبير على التقديرات والأحكام والنماذج بدلاً من الأوصاف الدقيقة أو كونها تصويراً دقيقاً (Ajekwe& Ibiamke,2019 : 23)، إذ يجري إعداد التقارير المالية على وفق معايير الإبلاغ المالي الدولية (**IFRS**)، وهنا يُزعم أن المحاسبة قائمة على القواعد لأجل إمكانية المقارنة والاتساق بين الوحدات الإقتصادية المتشابهة في قطاع الأعمال، فيما يسمح معيار (**IAS8**) بتطبيق بعض المعالجات المحاسبية في ظل غياب معيار لمعالجات غير موجودة في معايير الإبلاغ المالي الدولية (**IFRS**) إذ يسمح باستعمال معالجات من معايير مختلفة القائمة على المبادئ وعلى وفق الحكم المهني، وتتكفل إدارة الوحدات الإقتصادية في توجيهات مهمة الحكم المهني (Smith, 2023 : 23 -24)، وتنعكس هذه المهمة التي تكفلت بها الإدارة إلى المحاسب في البحث عن بدائل لتقييم بند معين، وتحليل مخاطر استعمال الخيارات المتبادلة، والاختيار بين تقليل المخاطر وتعظيم الإيرادات نتيجة لقرار الإدارة المتخذ على أساس الحكم، إن تطبيق الحكم المهني معقد وله جانب قانوني وتنظيمي (أي عقوبة الاستعمال في نطاق البيئة القانونية) والجانب الاجتماعي، مسوغاً أن استعماله سيزيد من موضوعية المعلومات المحاسبية وإعداد التقارير، ما سيزيد من المعلوماتية والأهمية وشفافية التقارير لجميع المستخدمين المهتمين، ومن المهم أيضاً الجانب الأخلاقي لتطبيق الأحكام

التي تعتمد على نحو مباشر على النزاهة المهنية للمقيم في التغطية السليمة والعادلة للمعالجات (Fomina,et al, 2022 : 36)، وعند تطبيق الحكم المهني يمكن الوصول إلى استنتاجات مختلفة في تطبيق معايير المحاسبة الدولية، وإن كانت الظروف متشابهة فإن الحكم المهني له فائدة في المواقف المعقدة والديناميكية وغير المحددة بوضوح ولاسيما في المواقف التي تكون فيها المعايير غير كاملة، ويشير هذا بالضرورة إلى أنه ليس هناك استنتاج واحد أي أن النتائج ستكون مختلفة تماما (Grosu& Mihalciuc, 2024 : 139)، وقد أكد (Jainu,2021 : 16)، هذا الرأي إذ أشارت النتائج التي توصلوا إليها إلى أن المعالجات المالية التي تحتوي على أحكام كانت أكثر عرضة للتلاعب في التقارير المالية ولم يقتصر الأمر على جعل التقارير المالية أقل فائدة فحسب بل أدى أيضاً إلى معلومات أقل قابلية للمقارنة ، وفيما يتعلق الأمر بأهمية الحكم المهني للمحاسبة عن الإيرادات فينبغي على المحاسب المُعد للتقارير المالية والتي تحتوي على معالجات الإيرادات أن لا يكون مُلماً في معرفة المعايير المحاسبة فحسب، وإنما ذو معرفة في إقتصاديات الأعمال أيضاً (Tan& Low , 2017 : 266).

ما سبق مصطلح الحكم المهني ذو تأثير واضح في المحاسبة عن الاعتراف بالإيرادات، بسبب صعوبة معيار (IFRS 15)في تطبيقه لدى الوحدات الاقتصادية بصورة صريحة وكاملة، ويشير هذا إلى أهمية تطبيق الحكم المهني على المواقف المعقدة في محاسبة الاعتراف بالإيراد لاسيما في تحديد النقطة الزمنية للاعتراف بالإيراد، كما ويُعد الحكم المهني أيضاً أمراً مهماً في سياق إدارة الأرباح، إذ تتطلب المعالجات المحاسبية عادةً أحكام وتقديرات في تطبيق النقطة الزمنية، في كثير من الحالات لا يوجد توجيه بشأن متى تكون التقديرات والأحكام الصادرة ضمن حدود معيار ما وهذا باب صريح وواضح للجهات الراغبة في تطبيق الاحتيال المحاسبي بل بإعطاء الإدارة المجال في إختيار الأحكام التي تخلق فرص لإدارة الأرباح وتحديد أساليب الإبلاغ المالي التي تناسب الوحدة الإقتصادية على نحو أفضل ويبلغ ما تريد الإدارة أن تنقله، أي سمح المعيار بانتهاج آلية نسب الإنجاز ولكن بصورة حديثة تحت مسمى تخصيص سعر المعاملة مقابل الوفاء بالتزامات الأداء.

6-3-3 منهج قائمة المركز المالي مقابل منهج قائمة الدخل

جرى استعمال مصطلحي منهج قائمة المركز المالي ومنهج قائمة الدخل في العديد من الدراسات السابقة منذ استعمالهما في مجلس معايير المحاسبة الدولية (**ISAB**) عام (**1976**)، إلا أنه لم يجرِ إيلاءهُ سوى القليل من الاهتمام لتأكيد فائدة استعمال هذه المصطلحات في ذلك الوقت، وهنالك العديد من وجهات النظر المختلفة التي ركزت على أهمية الأصول والالتزامات كمنهج لقائمة المركز المالي، والعديد من الآراء المختلفة الأخرى التي ركزت على الإيرادات والمصروفات كمنهج لقائمة الدخل (Suzuki,2019

354:)، إذ شهدت السنوات الأخيرة نقاشاً حاداً حول مسألة المنهج المناسب للمحاسبة المالية، إذ يرتبط منهج قائمة المركز المالي إرتباطاً وثيقاً بالإقتصاد الكلاسيكي الجديد ويهدف إلى الإبلاغ عن القيم السوقية الحالية للأصول والالتزامات، ومن المؤكد أنها موجهة نحو المستقبل، فيما يرتبط منهج قائمة الدخل في المحاسبة على التدفقات النقدية السابقة والمحققة، وهو يؤكد على التكاليف التاريخية ومبدأ التحقق في تحديد صافي الدخل ويتعارض مع المفاهيم القائمة على القيمة السوقية التي أقرها منهج قائمة المركز المالي (Braun,2022:2)، وعلى وفق منهج قائمة المركز المالي فإن التقييم المناسب للأصول والإلتزامات هو الهدف الأساس لعملية الإبلاغ المالي بينما تعد المتغيرات المحاسبية الأخرى ثانوية، وعلى العكس من ذلك الإمر ينص منهج قائمة الدخل على أن تحديد مستوى الإيرادات والمصروفات، ومن ثُم تحديد مستوى الأرباح كهدف أساس لعملية الإبلاغ المالي (El-Bialy& El-Mehy,2022: 243-244) ويجسد كلا المنهجين وجهات نظر مختلفة، لما يُنظر إليه على أنه جودة التقارير المالية، وانعكاس أهمية الجودة لمستخدمي التقارير المالية وواضعي معايير المحاسبة، إذ يعكس منهج قائمة المركز المالي الواقع المستقبلي المتوقع من المعلومات المالية للمركز المالي عن طريق قيمة الأصول الحالية للوحدة الإقتصادية والمركز المالي المستقبلي، فيما يعكس منهج قائمة الدخل الاعتراف بالإيرادات ومطابقة المصروفات والإيرادات والتدفقات النقدية، وعلى وفق رؤية الإدارة في تبني أحد المنهجين للتأثير في قرارات المستثمرين الحاليين والمرتقبين (Beyer,et al,2019: 77-78)، ويجري إتخاذ قرار المستثمر على وفق التقارير المالية المعدة لدى إدارة الوحدات الإقتصادية والتي تحتاج إلى وصف دقيق للواقع الاقتصادي للوحدة، وقدرة منخفضة من التلاعب الإداري وملاءمة ونزاهة المعرفة المهمة لصانعي السياسات وتحسين قيم قابلية المقارنة والتوثيق وحسن التوقيت وقابلية الفهم كمقاييس رئيسة لاتساق المعلومات وتنظيمها(Ajayi-Owoeye ,et al,2022: 187)، إذ تؤكد الأدبيات أن منهج قائمة المركز المالي يطغى في المحاسبة عن الاعتراف بالإيراد، بسبب أن هذا المنهج يعتمد على معايير المحاسبة الحالية، مما يشير إلى أن منهج قائمة الدخل يبدو أنه أقل أهمية، كما تستند العديد من طرائق تقييم الأصول والإلتزامات إلى القيم العادلة وتوجد هذه الطرائق عند المحاسبة عن الاعتراف بالإيراد أو إيرادات، إذ يكون قياس القيمة العادلة موجوداً في العديد من تصنيفات الأصول أو الإيرادات، ينعكس في منهج قائمة المركز المالي (Hyytiä& Sundqvist,2019 34 :)، وتقترح (Deloitte , 2018 : 16) أن القيمة العادلة هي أنسب طريقة تقييم عندما يتعلق الأمر بالإيرادات، فضلاً عن قياسات القيمة العادلة تفي بالعديد من الخصائص النوعية للمعلومات المالية المفيدة وبالنتيجة فهي متفوقة على منهج قائمة الدخل وقدرة القيمة العادلة على قابلية المقارنة لأن القيمة للأصل تعتمد فقط على خصائص الأصل المعين وليس خصائص الوحدة الإقتصادية التي تمتلك الأصل ، ومع ذلك يجادل (Dichev , 2008 : 454 -456) بأن التغيرات في القيمة السوقية لا يمكن التنبؤ بها وفي

إعداد محاسبة القيمة السوقية البحتة للأرباح سيكون لها تقلبات عالية وتفقد القدرة على التنبؤ بها واستمرارها، وبالنتيجة فإن قياس القيمة العادلة غير مناسب ويؤكد أن منهج قائمة الدخل بأنه الأساس الطبيعي لإعداد التقارير المالية لمعظم الوحدات الإقتصادية، وذلك لان الهدف الأساس للوحدة الإقتصادية هو لكسب الإيرادات والأرباح وأن الأصول هي مكملات لإنجاز هذه الأهداف فضلاً عن منهج قائمة المركز المالي مناسب فقط إذا كانت المهمة الأساس للوحدة الإقتصادية هي كسب المال عن طريق الحصول على الأصول وتخزينها وتنميتها وتمثل الأرباح النمو المتحقق أو غير المتحقق في هذه الأصول لحساب الاعتراف بالإيراد وقد تكون الأساليب المختلفة مناسبة للوحدات الإقتصادية المختلفة اعتماداً على الأهمية النسبية والغرض من مقتنيات الاعتراف بالإيراد ويُقترح أنه بالنسبة للوحدات الإقتصادية التي تمتلك أصول التمويل يكون منهج قائمة المركز المالي أكثر ملاءمة ومع ذلك فبالنسبة للأنشطة التشغيلية المختلفة سيكون منهج قائمة الدخل المنهج الأكثر ملاءمة لأن الأصول في مثل هذه الحالة لها القليل من القيمة المستقلة والقابلة للفصل . **ما سبق إن أهمية المنهجين في ما يُنظر إليه على أنه واقع مهنة المحاسبة، وبسبب المخاطر المحتملة المرتبطة بمحاسبة الإعتراف بالإيراد يعد مفهوم رئيس، إذ سيطر منهج قائمة الدخل على واقع مهنة المحاسبة منذ نشأة مجلس المعايير الدولية في بداية السبعينيات من القرن الماضي وكان المجلس يركز في منظوره على مقابلة الإيراد بالمصروف وآلية التحقق من هذه العمليات لأجل عكس واقع البيئة الإقتصادية للوحدة المبلغة ومع تغير وجهة الأسواق والمستثمرين والواقع الاقتصادي المتصاعد في كل الأصعدة إذ انعكس ذلك في تغيير رؤية المجلس من منهج قائمة الدخل باتجاه منهج قائمة المركز المالي وذلك للتغير الجوهري في رؤية المستثمرين في البحث عن المعلومات التي تخص الوحدة من الواقع الماضي أو الحاضر للقوائم المالية المُعدة منها، والتوجه نحو المعلومات التي تحاكي المستقبل بواقع الحاضر، وُيعد تقديم معلومات عن الأداء المالي للمساهمين أو المقرضين أو الدائنين الآخرين الفعليين أو المحتملين (منهج قائمة المركز المالي) للوحدة الإقتصادية أحد الأغراض الرئيسة للإبلاغ المالي، وكحلول بسيطة ممكنة لا يمكن التنصل من الماضي للحاضر والمستقبل كما لا يمكن النظر إلى المستقبل من دون آفاق متراكمة جاءت من الماضي.**

7-3-3 مزايا وتحديات متطلبات تطبيق المعيار (IFRS 15) وأثره في الاعتراف بالإيرادات

وتأسيساً لما تقدم يمكن توضيح أهم المزيات والتحديات التي يمكن عرضها عند تطبيق معيار الإبلاغ المالي الدولي (IFRS 15) والجدول (10) يوضح الاتي: -

الجدول (10)
المزيات والتحديات تطبيق معيار الإبلاغ المالي الدولي (IFRS 15)

المزيات	تحديات
1- إن المعيار يمثل أنموذجاً فلسفياً شاملاً للإيراد، يطبق بكفاءة على مختلف الوحدات الاقتصادية. يقوم هذا المعيار بدمج المفاهيم الفلسفية المتقدمة في مجال المحاسبة، مما ينتج عنه توحيدًا شاملاً لأساليب الاعتراف بالإيراد، ويسعى المعيار إلى إزالة التناقضات والضعف التي قد تنشأ نتيجة للقواعد المحاسبية المحلية.	**1- التحديات في تحديد التزامات الأداء وتعديلاتها:** **صعوبة في تقدير الالتزامات المستقبلية على نحو دقيق نتيجة لتغيرات متكررة في العقود، وبالذات عند إضافة خدمات.**
2- يقدم المعيار هيكلاً متكاملاً لتعديل العقد، يهدف إلى تعزيز الاتساق في ممارسات الاعتراف بالإيراد وتوجيه تخصيص الفروقات في التزامات الأداء، كالخصم والغرامة، ويعكس هذا الهيكل الفلسفي للمعيار التفكير العميق في كيفية تحسين عمليات التسوية وتوضيح شروط العقود على نحو يعكس الوضوح والشفافية.	**2- التحديات في تعديل العقود طويلة الأجل:** **صعوبة في تعديل العقود الطويلة الأجل بناءً على الأساس التراكمي (معنى الأساس التراكمي)، وبالذات عندما يتم استيفاء العقود جزئيًا في كل فترة مالية.**
3-المعيار يُقدِّم تصوُّراً شاملاً لالتزامات الأداء، سواء أكانت تلك الالتزامات تتعلق بأداء مستقل أو جمع حزمة من السلع أو الخدمات حتى تتحول إلى التزام أداء واحد، ويقدم معايير وإرشادات لتحديد الشروط والعوامل المؤثرة في هذه الأنشطة.	**3- صعوبات في تحديد السلع والخدمات في بداية العقد:** **تحديات في تحديد حزمة كاملة من السلع أو الخدمات في بداية العقد، مما يتطلب توافق الوحدة الاقتصادية والزبون.**
4- يقدم المعيار مجموعة من القيود التي تتعلق بتحديد سعر الصفقة، أذ يُعد هذا السعر المتغير هو المقابل الممكن للاعتراف به بغية التعامل مع حالات عدم التأكد، وتعكس هذه القيود النهج الفلسفي للمعيار في التعامل مع التحديات المحتملة والغموض المرتبط بتحديد قيمة الصفقات.	**4- الحاجة إلى تغييرات جوهرية في العمليات ونظم المعلومات:** **الحاجة إلى تحسين نظم جمع البيانات وتقنيات المعلومات لتلبية متطلبات المعيار.**
5- يقدم المعيار تقييمًا لمدى احتمالية (الاحتمالية فيها مدى) تحصيل المقابل، ويأخذ في حسبانة قدرة ونية الزبون لدفع المقابل عندما يكون ذلك مستحقًا، ويعكس هذا النهج الفلسفي للمعيار الاهتمام بتحسين دقة ووضوح تقييم الأصول والالتزامات المالية.	**5- صعوبة تطبيق القيمة المتوقعة والأكثر ترجيحًا:** **صعوبة في تطبيق القيمة المتوقعة والأكثر ترجيحًا في تحديد العوض النقدي المتغير.**
6- يقدم المعيار تعديلًا لسعر الصفقة فيما يتعلق بالقيمة الزمنية للنقود، وبالذات عند وجود عنصر تمويل هام يؤثر على تحديد سعر الصفقة بدقة، ويعكس هذا النهج الفلسفي للمعيار التفكير في كيفية تسوية الصفقات على نحو يحسب بعناية القيمة الزمنية للنقود.	**6- صعوبة تطبيق منهج القيمة المتبقية:** **تحديات في تقييم سعر البيع باستخدام منهج القيمة المتبقية.**
7- تعكس هذه الفلسفة المالية الرؤية الواقعية تجاه العقود التي تبرمها الوحدة الاقتصادية. أذ يعد المعيار أن جميع العقود تصنف كجوهر تجاري، أي أنها تُبرم بهدف تحقيق الربح، هذا يعكس الاعتراف بطبيعة الأنشطة التجارية والتسويقية التي تهدف إلى تحقيق عوائد مالية.	**7- تصميم برامج لتطبيق المعيار:** **الحاجة إلى تصميم برامج مخصصة لتطبيق المعيار، مما قد يتطلب إعادة هيكلة في الأنظمة وتكنولوجيا المعلومات.**
8- يقدم المعيار تقييمًا لأسعار البيع باستخدام منهج تقدير السوق المعدل ومنهج التكلفة المتوقعة بالإضافة إلى تحديد هامش الربح الملائم للسلعة أو الخدمة، ويعكس هذا النهج الفلسفي للمعيار التفكير في كيفية تقييم القيمة المالية للسلع والخدمات على نحو دقيق.	**8- صعوبة إعادة تخصيص سعر الصفقة:** **التحدي في إعادة تخصيص سعر الصفقة عند إضافة سلع أو خدمات إضافية إلى العقد.**
9- يقدم المعيار متطلبات لتطبيقه على محفظة من العقود، حتى عندما يكون لدى الوحدة الاقتصادية ملايين العقود مع الزبائن، دون أن تختلف جوهرياً عن تطبيق المعيار لكل عقد على حدة، يتناغم هذا النهج مع رؤية المعيار في تحقيق التكامل والاستمرارية في المعالجة المحاسبية.	**9- التعقيد في متطلبات الإفصاح:** **التعقيد في متطلبات الإفصاح للوحدات الاقتصادية التي تمتلك ملايين (الملايين عدد ضخم يستبدل بعدد كبير) العقود مع الزبائن.**

10- المعيار يقدم الاعتبارات الخاصة للاعتراف بالإيراد عندما تعمل الوحدة الاقتصادية بصفة موكل أو وكيل (الفرق بينهما للوحدة)، يتيح هذا النهج للمعيار التكيف مع طبيعة وهيكل الصفقات التي قد تتطلب معالجة وبالذات عند تحديد الإيرادات.	**10- إصدار تعليمات لتطبيق IFRS 15:** **ضرورة إصدار تعليمات لتطبيق كافة متطلبات معيار IFRS 15 وإلغاء السياسات والقواعد المحاسبية المحلية.**
11- المعيار يقدم إطارًا متكاملاً لتخصيص سعر الصفقة لالتزامات الأداء المنفصلة، ويهدف إلى تعزيز التخصيص وتقليل المقارنات غير المتسقة للإيراد، يتيح هذا الإطار الفلسفي للمعيار النظر بعناية في كيفية تقسيم وتخصيص قيمة الصفقة إلى الالتزامات المختلفة.	–
12- المعيار يقدم إرشادات متكاملة للاعتراف بالإيراد عندما استيفاء الوحدة الاقتصادية بالتزام الأداء عند نقل السيطرة على الأصل إلى الزبون، هذا النهج يعكس التركيز على تحديد اللحظة المناسبة للاعتراف بالإيراد بناءً على تحقيق التزامات الأداء المحددة في العقد.	–
13- المعيار يقدم منهجًا متكاملًا لمتطلبات العرض في القوائم المالية، والتي تعتمد على علاقة أداء الوحدة الاقتصادية ومدفوعات الزبون، فضلا عن الإفصاح في التقارير المالية عن كل ما يتعلق بتلك العقود. يعكس هذا النهج الرغبة في تحقيق توازن بين إظهار أداء الوحدة الاقتصادية وتقديم معلومات شافية حول العقود المعنية.	–
14- المعيار يقدم إطارًا متكاملاً لمتطلبات الإفصاح يعمل على فهم طبيعة وتوقيت وعدم التأكد من الإيراد، فضلا عن التدفقات النقدية الناتجة من العقود المبرمة مع الزبائن. يهدف هذا النهج إلى تقديم شفافية كاملة حول تأثير العقود على الوضع المالي والأداء التشغيلي للوحدة الاقتصادية.	–

المصدر : شنيشل، عقيل حسين ، التقارب المحاسبي الدولي للاعتراف بالإيراد على وفق (IFRS 15) ودوره في تحسين جودة الابلاغ المالي (دراسة تطبيقية) ،2018:66.

8-3-3 مقارنة بين القاعدة المحاسبية رقم (1) والمعيار (IAS 11) ومعيار (IFRS 15)

عند إجراء مقارنة بين معيار الإبلاغ المالي الدولي (IFRS 15) ومعيار المحاسبة الدولي (IAS 11) والقاعدة المحاسبية العراقية رقم (1) فيما يتعلق بالتطبيق، القياس، الاعتراف والإفصاح ، فان الجدول (11) يوضح تلك الفروقات:-

الجدول (11)

مقارنة بين القاعدة المحاسبية رقم (1) والمعيار (IAS 11) والمعيار (IFRS 15)

الأساس	القاعدة المحاسبية رقم (1)	معيار المحاسبة الدولي (IAS 11)	المعيار (IFRS 15)
التطبيق	تحدد القوانين المحاسبية العراقية نوعين من العقود الرئيسة وهما: 1. عقد السعر المحدد (المقرر): - يتميز عقد السعر المحدد بأنه يحدد سعرًا محددًا لكل فقرة أو مرحلة في العقد. - يتم تحديد السعر لكل فقرة أو مرحلة بحيث يكون مجموع هذه الأسعار هو السعر الإجمالي للعقد. - يتيح هذا النوع من العقد للأطراف تحديد الأسعار بدقة لكل جزء من العقد. 2. عقد المرابحة (الكلفة زائد): - يُعرف عقد المرابحة بأنه العقد الذي تحدد أسعار تنفيذه على أساس الكلفة الفعلية للمشروع. - يتم إضافة هامش ربح إلى الكلفة الفعلية لتحديد السعر الإجمالي للعقد. - هذا النوع من العقود يمنح مرونة أكبر للأطراف في زيادة الأرباح بناءً على الأداء والكلفة الفعلية للمشروع.	المعيار الدولي للتقرير المالي IAS 18 يحدد نوعين من العقود الرئيسية، وهما: 1. العقد ذو السعر المحدد (Fixed Price Contract): - في هذا النوع من العقود، توافق الوحدة الاقتصادية (مثل المقاولة) على سعر ثابت للعقد. يتم تحديد هذا السعر مسبقًا ويظل ثابتًا طوال فترة تنفيذ العقد. - تحسب الإيرادات والأرباح على أساس السعر المحدد وفقًا للمعايير المحاسبية المعترف بها. 2. عقد التكلفة زائد نسبة مئوية من التكاليف (Cost Plus Percentage of Costs Contract): - في هذا النوع من العقود، تحدد الوحدة الاقتصادية سعر تنفيذ العقد بناءً على تكلفة العقد الفعلية بالإضافة إلى نسبة مئوية محددة تمثل ربحًا. - يتم تقدير الإيرادات باستخدام النسبة المئوية المحددة على أساس التكاليف الفعلية التي تمتثل لمعايير المعالجة المحاسبية.	ينطبق على جميع العقود المبرمة مع الزبائن باستثناء الحالات التي تم تحديدها في نص المعيار. والتي يجب استبعاد مبالغ العقود المعيار الأخرى التي تدخل جزئيًا مع IFRS 15: 1.الايجار (IFRS 16): المعيار IFRS 16 يتعامل مع عقود الإيجار ويحدد كيفية تقدير الإيرادات والتكاليف المتعلقة بالإيجار. 2.عقود التأمين (IFRS 17):المعيار IFRS 17 ينظم المحاسبة لصناعة التأمين وكيفية تقدير الإيرادات والالتزامات المتعلقة بعقود التأمين. 3.الأدوات المالية (IFRS 9):المعيار IFRS 9 يتعامل مع الأدوات المالية ويحدد كيفية تصنيفها وقيمتها وتقدير الإيرادات والخسائر المرتبطة بها. 4.البيانات المالية الموحدة (IFRS 10): المعيار IFRS 10 يعنى بالتحكم في الوحدات الاقتصادية والوحدات المالية الموحدة ولا يتعامل مباشرة مع تقدير الإيرادات. 5.الترتيبات المشتركة (IFRS 11): المعيار IFRS 11 يتعامل مع الترتيبات المشتركة (مثل الشراكات) ولا يتعامل مباشرة مع تقدير الإيرادات. 6.التبادلات غير النقدية في نفس القطاع (خط الأعمال): المعيار IFRS 15 يستثني التبادلات غير النقدية في نفس القطاع من نطاقه، وبالتالي يجب استخدام المعايير الأخرى لتقدير الإيرادات في هذه الحالات.

نقاط التشابه والاختلاف	القاعدة المحاسبية العراقية استمدت أنواع العقود من معيار المحاسبة الدولي (IAS 11) والذي تتكون من عقد ذو السعر المحدد وعقد التكلفة زائد هامش ربح، واختصت القاعدة العراقية والمعيار (IAS 11) على قطاع المقاولات فقط مما يعني بذلك هناك تشابه في هذا الشأن، إما المعيار (IFRS 15) فقد تم إصداره من مجلس معايير المحاسبة الدولي للتطبيق على كافة العقود المبرمة مع الزبائن بضمنها قطاع المقاولات باستثناء العقود التي تدخل ضمن المعايير المذكورة أنفا.		
القياس	القاعدة المحاسبية العراقية تستخدم طريقتين للقياس لتقدير الإيرادات والتكاليف في عقود قطاع المقاولات: 1.طريقة نسبة الإنجاز (Percentage of Completion Method): تعتمد هذه الطريقة على تقدير مدى تقدم العقد وتحديد الإيرادات والتكاليف بناءً على نسبة العمل المنجزة حتى الآن مقارنة بالعمل الكلي المتوقع في العقد. 2.طريقة العقد المنجز (Completed Contract Method):تستخدم هذه الطريقة عندما لا يمكن تقدير الإيرادات والتكاليف على نحو كافٍ حتى يتم الانتهاء من العقد. وفي هذه الحالة، يتم تأجيل تقدير الإيرادات والتكاليف حتى اكتمال العقد. تلك الطرق تُستخدم لتقدير الإيرادات والتكاليف في العقود في قطاع المقاولات وتتيح للشركات التقدير الدقيق للأداء المالي للعقود على مر الزمن.	القاعدة تقوم بقياس الإيراد على أساس القيمة العادلة للمقابل المستلم أو المقدر للحالات القائمة وتأخذ في اعتبارها عوامل عدم التأكد التي تعتمد على التغييرات المحتملة في المستقبل. هذه العوامل تشمل التغييرات في التقديرات، التعديلات في العقد، وزيادات في التكاليف. هذا يساهم في تحقيق الشفافية ودقة في تقدير الإيرادات وضمان تمثيل صحيح للأداء المالي للعقود على مر الزمن.	قياس الإيراد بناءً على سعر الصفقة الموجود في العقد بين الوحدة الاقتصادية والزبون. تتضمن هذه العملية توزيع (تخصيص) سعر الصفقة على كل التزام أداء، حيث يتم تحديد مبلغ يعكس العوض النقدي المتوقع مقابل تلك الالتزامات (سلع أو خدمات). يجب أن يُعتبر هذا التوزيع مع تضمين الخصومات والمساحات والغرامات التي تؤدي إلى تخفيض في قيمة الإيراد المستقبلي. تعكس هذه العملية التعديلات المحتملة على العقد مع الزبون وتحقق الشفافية والدقة في تقدير الإيرادات والأداء المالي المتوقع.
نقاط التشابه والاختلاف	أن هناك تشابهًا بين القاعدة المحاسبية العراقية ومعيار IAS 11 فيما يتعلق بأساليب القياس والتقدير للإيرادات في حالة عدم التغيير في الأسعار. يُفهم أن طريقة نسبة الإنجاز تطبق في حالة عدم تغيير الأسعار، بينما تطبق طريقة العقد المنجز عندما تكون هناك عدم يقين بنتائج العقد. معيار IFRS 15 يفرض توجيهات أكثر تفصيلاً حيث يشترط وجود عقد بين الوحدة الاقتصادية والزبون والاتفاق على سلع أو خدمات معينة في العقد. كما يُلزم بإجراء تعديلات على العقد في حالة وجود تغيير في قياس الإيراد المستقبلي. هذا يعكس رؤية متقدمة لقواعد تقدير الإيرادات تعزز الشفافية والاستدامة في القواعد المحاسبية.		
تكاليف الإنشاء	تم تحديد تكاليف عقود الإنشاء في القاعدة المحاسبية العراقية على النحو التالي: 1. تكاليف مباشرة على العقد المحدد: تشمل هذه التكاليف النفقات المباشرة والمحددة	المعيار IAS 11 يحدد التكاليف المتعلقة بعقود الإنشاء على النحو التالي: 1.التكاليف المباشرة المتعلقة بالعقد :تشمل التكاليف التي يمكن تتبعها على نحو مباشر	المعيار IFRS 15 يحدد التكاليف المتعلقة بالعقود على النحو التالي: 1.التكاليف المباشرة المرتبطة بالعقد: تشمل التكاليف المباشرة التي ترتبط على نحو مباشر بتنفيذ العقد وتشمل العمل المباشر

	للعقد الذي يمكن تتبعها بدقة إلى العقد المحدد. 2.تكاليف مشتركة على العقود: هذه التكاليف توزع على أساس تكلفة العقد إلى الإجمالي لتكاليف العقود. 3.تكاليف عامة غير مباشرة: تلك النفقات التي لا يمكن ربطها على نحو مباشر بعقود محددة، ويتم توزيعها على العقود بنسبة مصاريف كل عقد خلال السنة إلى إجمالي المصاريف أو نسبة الإيرادات لكل التعهد إلى إجمالي الإيرادات. 4.تكاليف الحصول على العقد: تُحمل تكاليف الحصول على العقد إذا تم التعاقد في نفس السنة، وإلا فإنها تعد مصروفا في الفترة وتحمل على حساب الأرباح والخسائر. 5.توزيع التكاليف غير المباشرة على التعهدات: يتم توزيع تكاليف غير المباشرة على التعهدات باستخدام إحدى الأساليب الملائمة والمناسبة لنشاط الشركة، بما في ذلك توزيعها بنسبة مصاريف كل تعهد خلال السنة إلى إجمالي المصاريف أو بنسبة إيرادات كل تعهد خلال السنة إلى إجمالي الإيرادات.	ومحدد للعقد الذي يمكن ربطها على نحو مباشر بتنفيذ العقد. 2.التكاليف المتعلقة بنشاط العقود بصفة عامة :تشمل التكاليف التي تمكن من تخصيصها للعقد على نحو عام، وتوزع على العقود بناءً على منهجية تناسبية. 3.التكاليف التي ينص العقد على تحميلها للزبون :تشمل التكاليف التي يتفق عليها في العقد وتتحملها الوحدة الاقتصادية لصالح الزبون. 4.تخفيض التكاليف المباشرة بالإيرادات الجانبية :يتم تخفيض التكاليف المباشرة بأي دخل جانبي غير متضمن في الإيرادات الرئيسية للعقد، مثل دخل من بيع مواد زائدة أو تخلص من معدات في نهاية العقد. 5.التكاليف التي يتم توزيعها على عدة عقود :تشمل التكاليف التي يمكن توزيعها على مجموعة من العقود مثل تكاليف التأمين وتكاليف التصميم والمساعدات الفنية العامة التي لا تتعلق مباشرة بعقد معين. 6.عدم تحميل التكاليف غير المباشرة غير المرتبطة بأنشطة العقود :تشمل التكاليف التي لا ترتبط مباشرة بتنفيذ العقود أو التي لا يمكن تحميلها على عقد معين، مثل التكاليف الإدارية، والتكاليف البيعية، وتكاليف البحث والتطوير.	والمواد المباشرة، بالإضافة إلى مخصصات التكاليف التي ترتبط مباشرة بالعقد أو أنشطته مثل تكاليف الإشراف وتكاليف اندثار المعدات المستخدمة في تنفيذ العقد. يجب أن تكون هذه التكاليف مرتبطة على نحو مباشر بالعقد ويمكن ترتيبها بدقة. 2.التكاليف الإضافية للحصول على العقد إذا كانت فترة انتهاء العقد سنة أو أقل: تشمل هذه التكاليف التي تكون مباشرة ومحددة للحصول على العقد، وذلك في حالة أن العقد سيستمر لمدة سنة أو أقل. يمكن أن تتضمن هذه التكاليف تكاليف التسويق والتفاوض وأي تكاليف أخرى مباشرة للحصول على العقد. 3. استبعاد المصاريف الإدارية والعامة واعتبارها مصاريف تغلق في حساب الأرباح والخسائر: تلك هي المصاريف التي ليس لها علاقة مباشرة بتنفيذ العقد ولا يمكن تخصيصها على نحو مباشر إلى العقد. بدلاً من ذلك، يتم تصنيفها كمصاريف إدارية وعامة وتُغلق في حساب الأرباح والخسائر. هذا الإطار يُمكن أن يساعد في تحديد التكاليف ذات الصلة بالعقود وفقًا للمعيار IFRS 15 وتطبيقها على نحو منهجي.
نقاط التشابه والاختلاف	أن هناك تشابهاً بين القاعدة المحاسبية ومعايير IAS 11 وIFRS 15 فيما يتعلق بتحميل التكاليف المباشرة المتعلقة بالعقد بنصيبها من العقود. هذا يعكس الرؤية المشتركة بشأن طريقة توزيع تلك التكاليف التي يمكن ترتيبها بدقة على العقود المحددة. الاختلاف الرئيسي يظهر في التعامل مع التكاليف العامة وغير المباشرة. في القاعدة المحاسبية العراقية، تحمل هذه التكاليف على كافة العقود بنسبة مؤشرة إلى الجزء على الكل. بينما في معايير IAS 11 وIFRS 15، يتم استبعاد المصاريف العامة والإدارية وتعد مصاريف تُغلق في حساب الأرباح والخسائر. هذا التفاوت يعكس الجهد المبذول في معايير IAS 11 وIFRS 15 لتوجيه الانتباه نحو تخصيص التكاليف على نحو أكثر دقة للعقود الفعلية التي تساهم في تنفيذها، مما يمكن من تحقيق تمثيل أكثر دقة للأداء المالي.		

الاعتراف	تظهر هذه النقاط المهمة المتعلقة بالاعتراف بالإيرادات والتكاليف في سياق عقود الإنشاء والتصنيع: 1. الاعتراف بالإيراد: يتم الاعتراف بالإيراد وفقًا للطريقة المستخدمة في القاعدة المحاسبية، سواء بواسطة طريقة نسبة الإنجاز أو طريقة العقد المنجز. هذا يعتمد على الأسلوب الذي يتم استخدامه لقياس الإيرادات. 2. الذرعة الوبالذات بالفترة: يتم تقييم الذرعة الوبالذات بالفترة من تاريخ آخر ذرعة وحتى نهاية الفترة المحاسبية. يُعتبر أي عمل تحت التنفيذ خلال هذه الفترة كعمل غير منجز على نحو كامل ويُقيم بالتكلفة. 3.تغييرات في المواصفات أو شروط العقد: في حالة تغييرات في المواصفات أو شروط العقد، يؤدي ذلك إما إلى تغيير مبلغ الإيراد المعترف به أو تأجيل التغيير إلى الفترة المحاسبية التي تليها، وذلك وفقًا للسياسة المحاسبية المعمول بها. 4. تخصيص للخسائر المتوقعة: يجب أخذ تخصيص للخسائر المتوقعة في البيانات والحسابات الختامية سواء كانت عن المرحلة المنجزة من العقد أو عن أعمال ستنجز في المستقبل، بغض النظر عن الطريقة المستخدمة في الاعتراف بالإيرادات. 5.تخصيص للمصاريف المحتملة لمدة الصيانة: يجب أخذ تخصيص للمصاريف المحتملة لمدة الصيانة، بغض النظر عن الاعتماد على أي من الطريقتين المستخدمتين في الاعتراف بالإيرادات.	الاعتراف بإيرادات ومصروفات العقود وكيفية التعامل مع الحالات التي تشمل عدم التأكد والخسائر المتوقعة: 1. تحديد الإيرادات والمصروفات بناءً على نسبة الإنجاز: إذا كان بإمكان تقدير ناتج العقد بطريقة موضوعية، يمكن تحديد الإيرادات والمصروفات الوبالذات بالعقد خلال الفترة المالية وفقًا لنسبة الانجاز للأنشطة المرتبطة بالعقد في تاريخ إعداد القوائم المالية. 2.عدم امكانية تقدير ناتج العقد بطريقة موضوعية:إذا كان هناك عدم تأكد يجعل من الصعب تقدير ناتج العقد بطريقة موضوعية، فيجب الاعتراف بالإيرادات والمصروفات الوبالذات بالعقد في تاريخ إعداد القوائم المالية. 3.معالجة الإيرادات غير المحصلة: إذا ظهرت شكوك حول تحصيل إيرادات سُبق الاعتراف بها وظهرت في قائمة الدخل، يجب معالجة تلك الإيرادات على أنها غير محصلة أو غير محتمل تحصيلها، وتعد مصروفات بدلاً من تخفيض لإيرادات العقد. 4.الاعتراف بالخسائر المتوقعة يجب الاعتراف بالخسائر المتوقعة على عقد الإنشاء كمصروف على الفور. وعندما يُتوقع زيادة تكاليف العقد تفوق إيراد العقد بالكامل، يجب أيضًا الاعتراف بالخسائر المتوقعة كمصروف على حساب الأرباح والخسائر.	يتم الاعتراف بالإيراد عن طريق نقل سيطرة السلع أو الخدمات إلى الزبون، ويتم ذلك عند تطبيق مجموعة من الخطوات الرئيسية للاعتراف بالإيراد، والتي تشمل: أولاً: تحديد العقد بين الوحدة الاقتصادية والزبون. ثانياً: تحديد التزامات الأداء المتعلقة بالعقد مع الزبون. ثالثاً: تحديد سعر الصفقة. رابعاً: تخصيص سعر الصفقة للتزامات الأداء المنفصلة. خامساً: الاعتراف بالإيراد، وهذا يمكن أن يحد في اثنين من الحالات الرئيسية: أولاً، مع مرور الوقت عندما تتوافر الشروط التالية: 1. يقوم الزبون بتلقي المنافع التي تم تقديمها من خلال أداء الوحدة الاقتصادية واستهلاكها في الوقت نفسه الذي تم فيه الأداء. 2. يتم إنشاء أصل جديد أو تعزيز أصل قائم بحيث يكون للزبون السيطرة عليه. 3. لا يمكن بيع هذا الأصل إلى أي جهة أخرى، ولهذا يجب على الزبون دفع الوحدة الاقتصادية عن أي جزء من الأصل الذي تم تكوينه. ثانياً، عند النقطة الزمنية المحددة وفقًا للشروط التالية: 1. يكون الزبون قادرًا على استخدام الأصل على نحو مباشر ويحصل على كافة المنافع المتبقية من الأصل مقابل التبادل. 2. يتم نقل سند الملكية القانوني للأصل إلى الزبون. 3. يتم نقل الحيازة المادية للأصل إلى الزبون. 4. الزبون يقبل الأصل، مما يشير إلى حصوله على السيطرة الفعلية على الأصل.

			ويجب مراعاة المقابل (العوض النقدي) على أنه متغير نتيجة للغرامات والخصومات وتخفيضات الأسعار ويعتبر تخفيضًا في قيمة الإيراد.
نقاط التشابه والاختلاف	**هناك تشابه في طريقة الاعتراف بالإيراد بين القاعدة المحاسبية ومعيار المحاسبة الدولي (IAS 11) فيما يتعلق بالاعتراف بالإيرادات بناءً على نسبة الإنجاز وطريقة العقد المنجز. كلاهما يشير إلى ضرورة تقدير الإيرادات والمصروفات المتعلقة بالعقد بناءً على نسبة الإنجاز والأداء الفعلي للأعمال والخدمات المقدمة.** **على العكس، يختلف المعيار (IFRS 15) فيما يتعلق بطريقة الاعتراف بالإيراد. يشترط أن يتم الاعتراف بالإيراد عندما يتحقق السيطرة على الخدمة أو المنتج من قبل الزبون. يعني هذا أن الإيرادات لا تعترف بها حتى يتم تحقيق السيطرة على المنافع المتعلقة بالعقد من قبل الزبون.** **ويعامل مصاريف الصيانة المحتملة على أنها التزامات أداء ويتم الاعتراف بها على أساس التقدير في وقت الالتزام. بينما في القاعدة المحاسبية، يعتبر من العادي تحميل مصاريف الصيانة القادمة على فترة الصيانة وليس على العقد.** **هذه الاختلافات تعكس الفروق في المبادئ والأسس المستخدمة في كل من المعيار (IFRS 15) والقاعدة المحاسبية العراقية، وتساهم في تحديد اللحظة التي يجب فيها اعتراف بالإيراد ومصاريف العقد.**		
الإفصاح	**القاعدة المحاسبية العراقية تحدد الأفصاح عن العديد من المعلومات المتعلقة بعقود الإنشاء. هذه المعلومات تتضمن:** **1. قيمة الأعمال تحت التنفيذ: يجب الإفصاح عن القيمة الإجمالية للأعمال التي لم يتم الانتهاء من تنفيذها حتى تاريخ البيانات المالية. يشمل ذلك تقدير القيمة الإجمالية للأعمال المتبقية في العقود والمشروعات التي لم تنجز بعد.** **2. المبالغ المقبوضة والمستحقة: يجب الإفصاح عن المبالغ المقبوضة من الزبائن على ذرعات العمل المنجزة وأي أموال مستحقة من الزبائن بسبب التسليمات القادمة. هذا يتضمن المدفوعات المقدمة من الزبائن وأي مستحقات قد تكون قيد الانتظار للدفع.** **3. التغيير في السياسة المحاسبية: إذا قامت الوحدة الاقتصادية بتغيير في سياستها المحاسبية المستخدمة**	**المعيار IAS 11 يحدد مجموعة من المعلومات التي يجب الإفصاح عنها في البيانات المالية للوحدة الاقتصادية بشأن عقود الإنشاء. هذه المعلومات تشمل:** **1. مقدار إيرادات العقد المعترف بها في الفترة الحالية: يجب الإفصاح عن إجمالي الإيرادات التي تم الاعتراف بها في البيانات المالية للفترة الحالية.** **2. الطريقة المستخدمة لتحديد إيرادات العقد المعترف بها خلال الفترة الحالية: يجب شرح الأسس والمعايير المستخدمة لتحديد إيرادات العقد المعترف بها في الفترة الحالية.** **3. الطريقة المستخدمة لتحديد مرحلة اكتمال العقود تحت التنفيذ: يجب شرح كيفية تقدير مرحلة اكتمال العقود التي لم تنته بعد.** **4. التكاليف الفعلية المجمعة والأرباح المعترف بها: يجب الإفصاح عن القيمة الفعلية للتكاليف التي تم تحميلها على العقود والأرباح التي تم الاعتراف بها في الفترة الحالية.**	**المعيار العرض والإفصاح هو IAS 11 في نظام المعايير الدولية للتقرير المالي (IFRS). ينظم هذا المعيار كيفية العرض والإفصاح عن العقود المبرمة مع الزبائن في البيانات المالية. النقاط الرئيسية للعرض والإفصاح وفقًا لهذا المعيار تشمل:** **1. العرض:** **- يجب عرض العقود المبرمة مع الزبائن في قائمة المركز المالي كالتزامات أو أصول أو ذمم مدينة، وذلك استنادًا إلى العلاقة بين الوحدة الاقتصادية المزودة للسلع أو الخدمات ومدفوعات الزبون.** **- إذا تم استلام مدفوعات مقدمة من الزبون قبل تقديم السلع أو الخدمة له، يتم الاعتراف بالتزامات العقد في قائمة المركز المالي.** **- إذا قامت الوحدة الاقتصادية بنفسها بتسليم السلعة أو تقديم الخدمة للزبون، يتم الاعتراف بالأصول أو الذمم المدينة عند عدم تسديد الزبون للمبلغ المستحق للوحدة الاقتصادية.** **2. الإفصاح:**

	لمحاسبة عقود الإنشاء، يجب الإفصاح عن هذا التغيير وتوضيح الأثر المتوقع على البيانات المالية. **هذه المعلومات تهم المستثمرين والجهات المعنية لفهم حالة عقود الإنشاء وتأثيرها على الوضع المالي للوحدة الاقتصادية. تقديم معلومات شفافة حول العقود المستمرة والمعاملات المالية ذات الصلة يساعد في تقييم الأداء المالي والتوقعات المستقبلية للوحدة الاقتصادية.**	**5. المبالغ المقدمة التي تم استلامها على ذمة العقود: يجب الإفصاح عن المبالغ المالية التي تم استلامها مقدمًا من الزبائن على ذمة العقود المستمرة.** **6. المبالغ المحتجزة: يجب الإفصاح عن المبالغ المالية التي تم احتجازها كضمانات أو تأمينات.** **7. إجمالي المبالغ المتوجهة للزبائن عن أعمال العقود كأصول في قائمة المركز المالي: يجب تقديم تفاصيل حول المبالغ المتجهة للزبائن على أنها أصول في قائمة المركز المالي.** **8. إجمالي المبالغ المستحقة من الزبائن عن أعمال العقود كالتزامات في قائمة المركز المالي: يجب توضيح المبالغ المستحقة من الزبائن كالتزامات في قائمة المركز المالي.** **هذه المعلومات تساهم في تقديم شفافية حول الأنشطة المتعلقة بعقود الإنشاء وتأثيرها على وضع الوحدة الاقتصادية وتسهم في تقديم معلومات دقيقة ومفهومة للمستثمرين والجهات المعنية الأخرى.**	**- يجب الإفصاح عن معلومات حول العقود المبرمة مع الزبائن، مثل أهم الشروط والأحدا الرئيسية المتعلقة بتلك العقود.** **- يجب تقديم معلومات حول تكاليف الحصول على العقود.** **- يجب الإفصاح عن رصيد العقود في بداية ونهاية الفترة.** **- يجب تقديم معلومات حول التزامات الأداء وأي تعديلات تم استخدامها.** **- يجب الإفصاح عن الطريقة المستخدمة لقياس التزامات الأداء.** **هذه المعلومات تهدف إلى تقديم شفافية ومعلومات مفهومة للمستثمرين والجهات المعنية بالأنشطة المتعلقة بعقود الإنشاء والتزامات الأداء وتأثيرها على الوضع المالي للوحدة الاقتصادية.**
نقاط التشابه والاختلاف	**هناك تشابه بين القاعدة المحاسبية العراقية ومعيار (IAS 11) فيما يتعلق بالأسس الرئيسية للعرض والإفصاح حول العقود. ولكن، مع المعيار الدولي (IFRS 15) تم توسيع نطاق وتفصيل الإفصاحات على نحو أكبر لزيادة شفافية المعلومات في التقارير المالية. هذا يهدف إلى تقديم مزيد من المعلومات للمستثمرين والجهات المعنية بالشأن المالي للوحدة الاقتصادية.** **معيار IFRS 15 يحدد تفصيلات أكثر حول العقود ومتطلبات الإفصاح المحددة، مما يشمل:** **1. معلومات حول العقود المبرمة مع الزبائن بما في ذلك الشروط الأساسية والتفاصيل الهامة.** **2. معلومات حول الأثر المالي للعقود على الوحدة الاقتصادية.** **3. تفصيلات حول الإيرادات المعترف بها خلال الفترة وكيفية تقسيمها بين مختلف الأصناف.** **4. تفصيلات حول العوامل التي أثرت على التقديرات المالية للعقود.** **5. معلومات حول تكاليف الحصول على العقود.** **هذا التوسيع في الإفصاحات والتفصيل في المعيار (IFRS 15) يساهم في تعزيز فهم الأنشطة ذات الصلة بالعقود وتأثيرها على الوضع المالي للوحدة الاقتصادية.**		

المصدر:- إعداد الباحث بالاعتماد على القاعدة والمعايير المشار اليها والأدبيات المحاسبية.

3 ـ 3 ـ9مقارنة بين قياس الإيراد والاعتراف به والإفصاح عنه في النظام المحاسبي الموحد ومعيار (IAS 18) ومعيار (IFRS 15)

يوضح الجدول (12) مقارنة بين قياس الإيراد والاعتراف به والإفصاح عنه في النظام المحاسبي الموحد وبين المعيار الأمريكي (IAS 18) والمعيار الدولي (IFRS 15) :-

الجدول (12)

مقارنة بين قياس الإيراد والاعتراف به والإفصاح عنه في النظام المحاسبي الموحد ومعيار (IAS 18) ومعيار (IFRS 15)

الاساس	النظام المحاسبي الموحد	معيار (IAS 18)	معيار (IFRS 15)
القياس	الإيراد يتم قياسه بناءً على القيمة الصافية للمبلغ الذي تم استلامه من مبيعات السلع أو الخدمات المقدمة للغير، ويتم تنزيل السماحات والخصومات والمردودات من هذا المبلغ.	الإيراد يُقاس بناءً على القيمة العادلة للمقابل المستلم أو القابل للاستلام، مع مراعاة أي خصومات أو سماحات أو غرامات.	الإيراد يُقاس بناءً على سعر الصفقة المحدد في العقد بين الوحدة الاقتصادية والزبون، ويتم توزيع هذا السعر على كل التزام أداء بمبلغ يمثل العوض النقدي المتوقع مقابل استيفاء كل التزام أداء، سواء كان هذا التزاماً يتعلق بسلعة أو خدمة. يجب أيضًا أخذ الخصومات والسماحات والغرامات في اعتبار قياس الإيراد المستقبلي وتعديله إذا كان ذلك ضروريًا.
نقاط التشابه والاختلاف	صحيح، هناك تشابه بين النظام المحاسبي الموحد ومعيار (IAS 18) فيما يتعلق ببعض جوانب القياس للإيرادات. ومع ذلك، يختلف المعيار (IFRS 15) في هذا السياق حيث يشترط وجود عقد قائم بين الوحدة الاقتصادية والزبون لتحديد السلع أو الخدمات المتعلقة بذلك العقد، ويتعين مراعاة الخصومات والسماحات كتخفيض في قياس الإيراد المستقبلي، مما يجعل المعيار (IFRS 15) يتطلب مزيدًا من التفصيل والتقيد في هذا السياق مقارنة بالنظام المحاسبي الموحد ومعيار (IAS 18).		
الاعتراف بإيراد بيع السلع	القاعدة المحاسبية أو المعيار المحاسبي لا يحدد دائمًا شروط محددة للاعتراف بالإيراد من بيع السلع، وذلك لأنه يتوقف على السياق الفعلي لصفقة البيع وشروطها.	شروط الاعتراف بالإيراد عند بيع السلع أو تقديم الخدمات هي شروط مهمة وتوجيهية للشركات عند تطبيق معايير المحاسبة. هذه الشروط تساهم في ضمان دقة الإيرادات المعترف بها وتجنب الإفصاح الخاطئ. الشروط التي طرحتها تقرب من الشروط العامة التي يجب تلبيتها للاعتراف بالإيراد بصفة عامة. ومن هذه الشروط: 1.تحويل المخاطر والعوائد: يعني ذلك أن الشركة يجب أن تكون قد نقلت الملكية القانونية والمخاطر والفوائد المتصلة بالسلع أو الخدمات إلى الزبون. يمكن أن يكون ذلك في لحظة التسليم أو في وقت آخر يمكن تحديده بوضوح في العقد. 2.قياس الإيراد بطريقة موثوقة: يجب على الشركة أن تكون قادرة على قياس الإيراد بطريقة دقيقة وموثوقة. هذا يتعلق بقدرتها على تقدير القيمة العادلة للمبلغ المستلم أو القابل للاستلام بدقة. 3. قياس التكاليف بطريقة موثوقة: يجب على الشركة أن تتمكن من قياس التكاليف المرتبطة بالعملية	الاعتراف بالإيراد عند نقل السلع أو الخدمات للزبون يتم وفقًا للشروط التي ذكرتها. هذه الشروط تساعد في تحديد متى يجب على الوحدة الاقتصادية أن تعترف بالإيراد. والشروط هي كما يلي: 1.حصول الزبون على القدرة على استخدام الأصل والمنافع: يعني ذلك أن الزبون يجب أن يكون قادرًا على استخدام السلعة أو الخدمة بطريقة تمكنه من الاستفادة منها واستهلاك المنافع المقدمة. 2.نقل الحيازة المادية وسند الملكية القانوني: يجب أن يتم نقل الحيازة المادية للسلعة أو الخدمة إلى الزبون. كما يجب نقل سند الملكية القانونية للسلعة إلى الزبون، مما يؤدي إلى تحويل الملكية الفعلية للعنصر. 3.قبول الزبون للأصل: يجب على الزبون أن يقبل الأصل الذي تم تقديمه. قبول الزبون يشير إلى استعداده لاعتماد السلعة أو الخدمة والاستفادة منها. هذه الشروط تساعد على تحديد اللحظة التي يجب فيها على الوحدة الاقتصادية أن تعترف بالإيراد. تمثل نقل السيطرة إلى الزبون اللحظة التي يمكن فيها الاعتراف بالإيراد بموجب المعايير المحاسبية.

		بطريقة دقيقة وموثوقة. هذا يساعد في تحديد الربح الصافي بدقة. **4.توقع حصول المنافع الاقتصادية: يجب أن تكون هناك مؤشرات تشير إلى أن الشركة من المتوقع أن تحقق منافع اقتصادية من السلع أو الخدمات المقدمة. هذا يعني أن هناك سبب معقول لتوقع استمرارية العملية التجارية وأن الزبائن سيدفعون مبلغ الإيراد المستحق.**	
نقاط التشابه والاختلاف	**النظام المحاسبي الموحد لم يحدد شروط محددة للاعتراف بالإيراد. وهناك اختلاف بين معيار (IAS 18) ومعيار (IFRS 15) فيما يتعلق بمتطلبات الاعتراف بالإيراد. يرتكز معيار (IAS 18) على نقل المخاطر إلى الزبون، بينما يركز معيار (IFRS 15) على نقل سيطرة السلع أو الخدمات إلى الزبون وحصول الزبون على كافة المنافع المتعلقة بذلك.**		
الاعتراف بالإيراد من تقديم الخدمة	**يتم الاعتراف بالإيراد من خلال تقديم الخدمة بنسبة الإنجاز عندما يكون من الممكن تقدير نتيجة الصفقة (العملية) بطريقة موثوقة. أما في حالة عدم إمكانية تقدير نتيجة الصفقة، فيتم الاعتراف بالإيراد بطريقة العقد المنجز.**	**يتم الاعتراف بالإيراد بنسبة الإنجاز في نهاية الفترة المالية، وذلك عندما يكون من الممكن تقدير نتيجة الصفقة (العملية) بطريقة موثوقة. أما في حالة عدم إمكانية تقدير نتيجة الصفقة، فيتم عدم الاعتراف بالإيراد حتى يتم التأكد من تلك النتيجة.**	**يتم الاعتراف بالإيراد عندما تتوفر الشروط التالية:** **1. يقوم الزبون بالحصول على المنافع الناتجة عن أداء الوحدة الاقتصادية ويستهلكها في نفس الوقت الذي تقوم فيه الوحدة بأداء مهامها.** **2. يتم إنشاء أصل يمكن للزبون السيطرة عليه عندما يتم إنشاؤه أو تعزيزه من قبل الوحدة الاقتصادية.** **3. لا يوجد أصل بديل للذي تم تسليمه من قبل الوحدة الاقتصادية، وللوحدة الاقتصادية الحق في استلام دفعة نقدية مقابل الأداء الذي تم تنفيذه حتى تاريخ الاعتراف.**
نقاط التشابه والاختلاف	**هناك تشابه بين النظام المحاسبي الموحد ومعيار (IAS 18) في طريقة الاعتراف بالإيراد بنسبة الإنجاز عندما يكون من الممكن تقدير نتيجة العقد بطريقة موثوقة. ومع ذلك، هناك اختلاف بينهما فيما يتعلق بالاعتراف عند عدم إمكانية تقدير نتيجة العقد.** **النظام المحاسبي الموحد يتبع طريقة العقد المنجز في حالة عدم التأكد من تقدير نتيجة العقد. أما معيار (IAS 18) يعترف بالإيراد عند انتهاء حالة عدم التأكد دون تطبيق طريقة العقد المنجز.** **أما معيار (IFRS 15) فهو مختلف عن النظام المحاسبي الموحد ومعيار (IAS 18) حيث يحدد شروط محددة للاعتراف بالإيراد، سواء بنسبة الإنجاز أو طريقة العقد المنجز، ويشترط وجود عقد مكتوب بين الوحدة الاقتصادية والزبون للاعتراف بالإيراد.**		
الإفصاح	**يحدد الافصاحات المتعلقة بالعقود في القوائم المالية على النحو التالي:** **1. قيمة الأعمال تحت التنفيذ: يجب الإفصاح عن القيمة المالية للأعمال التي قيد الإنجاز والتي لم يتم استلام الإيرادات الوبالذات بها بعد. هذا الإفصاح يتعلق بالتزامات العقد والتكاليف المرتبطة بها.** **2. المقبوضات والمبالغ المستحقة من ذرعات العمل والسلف والتأمينات عن عقود قيد الإنجاز: يجب الإفصاح عن المبالغ التي تم جمعها من الزبائن والزبائن على**	**1. السياسات المحاسبية المتبعة للاعتراف بالإيراد: يجب الإفصاح عن السياسات المحاسبية المستخدمة لتحديد اللحظة التي يتم فيها اعتراف بالإيراد. هذا يتضمن وصف الأساليب والمعايير المحاسبية المستخدمة لتقدير الإيرادات.** **2. مبالغ الإيراد المعترف بها خلال الفترة: يجب الإفصاح عن المبالغ الإجمالية للإيرادات التي تم الاعتراف بها خلال الفترة المالية المعنية. يجب تقديم هذه المعلومات**	**1. معلومات حول العقود المبرمة مع الزبائن: يجب تقديم تفاصيل حول العقود التي تمت مع الزبائن، بما في ذلك وصف العقود والشروط والشروط الرئيسية والتواريخ الرئيسية.** **2. معلومات حول تكلفة الحصول على العقود: يجب توضيح كيف تم تقدير تكلفة الحصول على هذه العقود. يمكن أن تتضمن هذه المعلومات مصاريف المبيعات والتسويق وأي تكاليف أخرى مرتبطة بكسب هذه العقود.** **3. معلومات حول رصيد العقود أول وآخر المدة: يجب توضيح قيمة العقود في بداية**

	العقود القيد الإنجاز والتي تمثل مقدمات أو دفعات جزئية من إجمالي العقد. كما يجب الإفصاح أيضًا عن المبالغ المستحقة من الزبائن فيما يتعلق بالعقود التي لم يتم البدء في تنفيذها بعد. **3. التغيير في السياسة المحاسبية: إذا تم تغيير في السياسة المحاسبية المستخدمة فيما يتعلق بعقود الإنشاء أو العقود القيد الإنجاز، يجب الإفصاح عن هذا التغيير وتحليل تأثيره على القوائم المالية.** **بالنسبة للإيرادات والمصروفات في حساب النشاط الجاري، يجب الإفصاح عن الإيرادات والمصروفات الرئيسية والتي تأتي من أنشطة العقود والتي تؤثر على أداء الوحدة الاقتصادية على نحو ملموس.**	**على نحو مفصل، مع توضيح مصادر هذه الإيرادات، مثل مبيعات السلع أو تقديم الخدمات.** **3. توزيع الإيراد المعترف به: يجب الإفصاح عن كيفية توزيع الإيرادات المعترف بها خلال الفترة على العناصر الأساسية التي تشملها الإيرادات. هذا يتضمن تقسيم الإيرادات بين مصادر مختلفة مثل مبيعات السلع وتقديم الخدمات والفوائد والأرباح.** **تلك الإفصاحات تساعد على فهم كيفية تحقيق الإيرادات وتوزيعها وتقديم نظرة شاملة على كيفية أداء الوحدة الاقتصادية في مجال الإيرادات.**	**الفترة ونهايتها، وكيف تغيرت هذه القيمة على مر الزمن.** **4. معلومات حول التزامات الأداء: يجب توضيح التزامات الأداء المترتبة على الشركة من هذه العقود، بما في ذلك التفاصيل المالية للتزامات الأداء المستقبلية.** **5. معلومات حول التعديلات المستخدمة: يجب توضيح أي تعديلات تمت على العقود المبرمة مع الزبائن خلال الفترة المالية، وكيف تأثرت هذه التعديلات على الإيرادات والتزامات الأداء.** **6. معلومات عن الطريقة المستخدمة في قياس التزامات الأداء: يجب شرح الطريقة التي تم بها قياس التزامات الأداء وكيف تم تحديد قيمتها في القوائم المالية.** **هذه المعلومات تساعد على توضيح كيفية تنظيم وإدارة العقود المبرمة مع الزبائن وتقديم للجمهور نظرة شاملة على الأنشطة والالتزامات المالية المرتبطة بتلك العقود.**

المصدر :- إعداد الباحث بالاعتماد على النظام والمعايير المشار اليها.

يمثل معيار IFRS 15 تحولًا كبيرًا في مجال الإبلاغ المالي والتعامل مع الإيرادات، حيث يتجاوز هذا المعيار الأنظمة والمعايير السابقة بفهم شامل ومبتكر لكيفية قياس واعتراف والإفصاح عن الإيرادات، ولكن السياق الأوسع لهذا التحول يكمن في تلبية احتياجات أصحاب المصلحة، من المستثمرين إلى المشرفين والمحللين، الذين يعتمدون على المعلومات المالية لفهم وتقييم أداء الوحدات الاقتصادية، وإن تقديم هذا الإطار الموحد للإبلاغ المالي يسهم في تعزيز الشفافية والموضوعية ويزيد من مستوى الثقة والفهم بين أصحاب المصلحة، من ناحية أخرى، يسهم المعيار في توجيه الوحدات الاقتصادية نحو القيام بتقييم دقيق وموضوعي للإيرادات وتوزيعها بطريقة منطقية، وبالنتيجة يزيل التباينات والتعقيدات التي كانت موجودة في النظم والمعايير السابقة، وهذا يشجع على الشفافية ويسهم في تقليل الاختلافات بين تقارير الوحدات الاقتصادية المختلفة، مما يجعل المعلومات المالية أكثر دقة وموضوعية.

وفق ما جاء من الجانب النظري وما أثير من موضوعات متعلقة بمتغيرات البحث الحالي كإساس فلسفي ننطلق به في تجسيد الحلول المقترحة لمشكلة البحث التي سيجري العمل على معالجتها في الجانب العملي، إلى جانب توصل الى إثبات فرضيات البحث التي سيرد ذكرها في الفصل القادم.

الفصل الرابع

قياس متغيرات البحث

المبحث الأول: التعريف بعينة البحث وطبيعة المقاييس المستخدمة وكيفية تطبيقها
المبحث الثاني: قياس متغيرات البحث وأثبات الفرضيات

تمهيد

في ظل التغيرات المستمرة في البيئة الاقتصادية العالمية، ومع تزايد تعقيد العمليات التجارية، أصبح من الضروري أن تعتمد الشركات على معايير محاسبية دقيقة وشفافة، يعد معيارIFRS 15 الإيرادات من العقود مع الزبائن أحد هذه المعايير الحديثة التي تهدف إلى توحيد وتبسيط كيفية الاعتراف بالإيراد عبر مختلف القطاعات والصناعات.

يعرض هذا الفصل التطبيقي كيفية تطبيق معيار IFRS 15 في البيئة العراقية، سيتم تقسيمه إلى مباحث تركز على الجوانب العملية لتطبيق هذا المعيار، من اختيار عينة البحث، إلى قياس المتغيرات، وإثبات الفرضيات المتعلقة بتطبيق المعيار.

المبحث الأول: التعريف بعينة البحث وطبيعة المقاييس المستخدمة وكيفية تطبيقها

في هذا المبحث، سنبدأ بتقديم تعريف واضح لعينة البحث المختارة، والتي تمثل شركة من القطاع التجاري التي تمثل محور دراستنا، ومدى توفر البيانات اللازمة لتطبيق معيار .IFRS 15 وسيتم التركيز على كيفية تطبيق المعيار على العينة المختارة، بما في ذلك الخطوات العملية والإجراءات المتبعة لضمان دقة وشفافية الإبلاغ المالي.

المبحث الثاني: قياس متغيرات البحث وإثبات الفرضيات

في هذا المبحث، سننتقل إلى التطبيق العملي للمعيار وتتبع الخطوات الخمس بصورة تسلسلية على حالات مختارة من الشركة عينة البحث لمعرفة مدى انعكاس المعيار على الدخل المحاسبي في ظل تحقيق جودة الإبلاغ المالي.

المبحث الأول

التعريف بعينة البحث وطبيعة المقاييس المستخدمة وكيفية تطبيقها

يتجلى هذا المبحث في عرض واستهداف عينة من الوحدات الاقتصادية التجارية العاملة في البيئة العراقية، والمتمثلة بشركة خليج المستقبل للتجارة العامة والوكالات التجارية لأجل عكس ما تمخضت عند الإشارة إليه في الجانب النظري، وبيان واقع الوحدات الاقتصادية العراقية العاملة في هذا القطاع التي تعمل وفق النظام المحاسبي الموحد ومدى تطبيق هذا النظام لمعيار (IFRS 15) من عدمه، وذلك عن طريق تحليل عينة البحث للوقوف على الواقع المحاسبي للوحدات الاقتصادية العراقية.

وعلى هذا النحو يستعرض هذا المبحث نبذة عن الشركة والمنتجات والخدمات التي تقدمها الشركة وبيان تحليلي لقائمتي الدخل والمركز المالي إلى جانب التركيز على قياس الإيرادات في الشركة وفق الواقع الحالي.

4-1-1: التطور التاريخي لعينة البحث (شركة خليج المستقبل للتجارة العامة والوكالات التجارية)

تأسست الشركة وبصورة رسمية مسجلة في وزارة التجارة على وفق شهادة التأسيس المرقمة (م.ش.أ 02-9218) في (5-3-2019) ، برأس مال تأسيسي بمقدار (100 مليون) دينار، كشركة عراقية تجارية محدودة المسؤولية شركة خاصة، وعملها الحالي الوكالات التجارية المتخصصة في الطعام ولديها الآن عدداً من الوكالات التجارية في كربلاء وبابل وتم التطبيق في فرع الشركة الرئيسي في حي الحسين / كربلاء، ، وتعد شركة خليج المستقبل واحدة من أهم الشركات التجارية في إدارة الوكالات التجارية، ويمكن اعتبارها الشركة الرائدة في العراق بالنسبة لجودة المنتج مقارنةً بالمنتجات الأخرى في القطاع نفسه، وتمتلك الشركة ترخيصا من شركة رونق الدر الرئيسة لإدارة خمس وكالات تجارية لتصبح الموزع الحصري ، وهي (إيس باك، بيتزا هاوس، فود لاند، سوبر ستار، لقمة)، وقد افتتحت ثلاث وكالات تجارية أخرى تابعة لها، وفقًا لمواصفات عالمية محددة ووفقا لسياسة الإنتاج الخاصة بالشركة، ويشمل ترخيص الشركة كل من المناطق الوسطى والجنوبية في العراق فقط.

4-1-2الهيكل التنظيمي للشركة

يؤلف الهيكل التنظيمي لرأس الهرم والمتمثل بالإدارة العليا للشركة، الذي يقوم في تحديد إدارة الأقسام والوحدات الداخلية وتنظيمها وتوزيع السلطات والمسؤوليات داخل الشركة، إذ يهدف الهيكل التنظيمي للإدارة

العليا إلى تحقيق التنظيم والتنسيق الفعال بين مختلف الأقسام والوحدات لضمان تحقيق أهداف الشركة بكفاءة وفاعلية، حيث يتضمن الهيكل التنظيمي للإدارة العليا في الشركة في إدارة الوكالات تجارية للمطاعم وفق الإدارات الأتية :

1. الإدارة التنفيذية: تتولى الإدارة التنفيذية المسؤولية العامة عن إدارة الشركة واتخاذ القرارات الاستراتيجية الرئيسة.

2. الإدارات الفرعية: تشمل إدارات العمليات، والمالية، والموارد البشرية، والمبيعات والتسويق، وقسم الجودة والإنتاجية.

3. الوحدات الفرعية: تشمل فروع الشركة أو الوكالات التي تديرها الشركة في مناطق مختلفة.

4. الهيئة الاستشارية: تقوم الهيئة الاستشارية بتقدم المشورة والتوجيه للإدارة التنفيذية بشأن القرارات الاستراتيجية.

يقع على عاتق الإدارة العليا في تلبية احتياجات الشركة وأهدافها، مع الأخذ بالحسبان صفة المرونة والتكيف مع المتغيرات الاقتصادية والمستقبلية، وقد يتغير مع مرور الوقت وتطور الأعمال، والتي تنسجم مع تطلعات الهيكل التنظيمي بناءً على حجم ونطاق أعمال الشركة ومتطلباتها الفردية والبيئة التنافسية التي تعمل فيها.

فيما يتكون الهيكل التنظيمي لشركة خليج المستقبل للتجارة العامة والوكالات التجارية من الإقسام الآتية:

1. قسم الإدارية: القسم المسؤول عن الشؤون الإدارية ويتألف من مجموعة من الشعب المتنوعة التي تشمل: الأرشيف، والموارد البشرية، والصادرة والواردة، والخدمات الإدارية، يقوم هذا القسم بأداء الأمور الإدارية المختلفة في الشركة، ويُعنى على نحو خاص بالأفراد والعاملين، ويُدير الجوانب الإدارية الأخرى بتركيز ليهدف إلى تحقيق النجاح والتطور.
2. قسم المبيعات والتسويق: يُعد جوهرياً في هيكل الشركة في تحقيق أهدافها وتعزيز مكانتها في السوق. وتحليل السوق ودراسة الاتجاهات الجديدة في السوق لفهم احتياجات الزبائن وتوقعاتهم. كذلك تطوير استراتيجيات التسويق المبتكرة والفعالة التي تساعد في جذب الزبائن الجدد وزيادة مبيعات المنتجات والخدمات والترويج والإعلان، يتولى قسم التسويق مهمة إنشاء حملات الترويج والإعلان المبتكرة التي

تعزز مكانة الشركة في السوق وتعرض منتجاتها وخدماتها على نحو فعال للعملاء المستهدفين. وكذلك إدارة العلاقات مع الزبائن، ويقوم قسم التسويق ببناء وإدارة علاقات قوية مع الزبائن من خلال تقديم الدعم والمساعدة والرد السريع على استفساراتهم وشكاويهم، وتقديم التقارير والتحليلات بصورة دورية وتحليلات مفصلة حول أداء الحملات التسويقية وفعاليتها، ويقدم التوصيات لتحسين الأداء وزيادة فرص النجاح.

3. البحث والتطوير: يشارك قسم التسويق في البحث والتطوير لمنتجات وخدمات جديدة تلبي احتياجات الزبائن وتعزز مكانة الشركة في السوق، ويسهم في بناء علاقات قوية مع الزبائن وتعزيز سمعتها وتوسيع قاعدة عملائها.
4. قسم الجودة: يعد جزءاً حيوياً من عملياتها، حيث يسعى هذا القسم جاهداً لضمان أعلى معايير الجودة في جميع جوانب الأعمال، ويُعنى القسم بتطبيق إجراءات وسياسات تحكم عمليات الشركة، مع التركيز الشديد على تقديم منتجات وخدمات تتمتع بالموثوقية والجودة العالية، وتشمل مهامه بوضع معايير الجودة يقوم القسم بتطوير معايير الجودة التي يجب أن تتبعها جميع المنتجات والخدمات التي تُقدمها الشركة، بما في ذلك المواد الغذائية والمعدات وخدمات الدعم، مراقبة الجودة يتمثل دور القسم في مراقبة جميع عمليات الإنتاج والتوزيع للتأكد من تطبيق معايير الجودة والامتثال للمعايير الصحية والسلامة، وأما اختبار المنتجات فيجري قسم الجودة اختبارات مستمرة على المنتجات المخزنة والمعروضة للبيع لضمان جودتها وسلامتها وتوافقها مع المعايير المحددة. تقييم الموردين: يقوم القسم أيضًا بتقييم الموردين المحتملين والحاليين للتأكد من قدرتهم على تقديم المواد ذات الجودة العالية والامتثال للمعايير، التحسين المستمر: يسعى قسم الجودة إلى تحقيق التحسين المستمر في جميع جوانب الأعمال، من خلال مراجعة العمليات وتطوير الإجراءات وتقديم الاقتراحات لتحسين الجودة،

باختصار، يعد قسم الجودة في شركة إدارة وكالات تجارية للمطاعم العمود الفقري لضمان تقديم المنتجات والخدمات ذات الجودة العالية والموثوقة لعملائها وضمان استمرارية نجاح الشركة في السوق.

5- قسم القانونية: ويكون هذا القسم مسؤولا عن جميع القضايا القانونية للشركة.

6- قسم العمليات الانتاجية: يعد جزءًا أساسيًا من البنية التحتية للشركة، أذ يتولى هذا القسم مسؤولية تنظيم وإدارة عمليات تصنيع المنتجات أو تجهيز الخدمات التي تقدمها الشركة لعملائها، اذ يُعنى قسم العمليات الإنتاجية بضمان فاعلية وكفاءة العمليات لتحقيق أهداف الشركة بأقل تكلفة ممكنة وفي الوقت المحدد، ومن مهام قسم العمليات الإنتاجية تشمل: تخطيط الإنتاج: يقوم القسم بوضع الخطط الاستراتيجية والتكتيكية لعمليات الإنتاج، وتحديد الموارد اللازمة وجدولة الإنتاج بناءً على الطلب والمخزون المتاح،

إدارة العمليات: يتولى القسم إدارة سير العمليات اليومية، بما في ذلك متابعة تنفيذ الخطط وحل المشكلات التي تنشأ خلال العمليات، مراقبة الجودة: يشترك قسم العمليات في ضمان جودة المنتجات أو الخدمات المنتجة من خلال تنفيذ إجراءات مراقبة الجودة ومراجعة العمليات، تحسين العمليات: يسعى القسم باستمرار إلى تحسين العمليات من خلال تطبيق أساليب الإنتاج الحديثة وتبني تقنيات الابتكار والتطوير، إلى جانب إدارة المخزون: يُعنى القسم أيضًا بإدارة المخزون بفعالية، بمراقبة المستويات وتنظيم التوريد والتخزين بطريقة تضمن توفر المواد اللازمة للإنتاج بالكمية المطلوبة وفي الوقت المناسب. باختصار، يؤدي قسم العمليات الإنتاجية دورًا حيويًا في تحقيق نجاح الشركة من خلال ضمان كفاءة العمليات وجودتها التي تؤدي إلى تقديم منتجات أو خدمات ذات قيمة مضافة لعملائها.

7- قسم المالية: يُعد العمود الفقري للشركة، أذ يضطلع بمسؤولية إدارة الأمور المالية والمحاسبية للشركة على نحو شامل، ويهدف قسم المالية إلى ضمان استقرار ونجاح الشركة من خلال التخطيط المالي الفعال والإدارة الحكيمة للموارد المالية. من مهام قسم المالية، التخطيط المالي: وضع الخطط والتوجيهات المالية للشركة، بما في ذلك تحديد الأهداف المالية ووضع الميزانيات وتقدير الإيرادات والمصروفات، إدارة السيولة النقدية: مراقبة التدفقات النقدية وضمان تقديم السيولة الكافية لتشغيل الشركة وتلبية الالتزامات المالية، المحاسبة والتقارير المالية: تسجيل جميع العمليات المالية وإعداد التقارير المالية الدورية لتقديم تحليلات مالية دقيقة ومفيدة، التخطيط الاستثماري: تقييم الفرص الاستثمارية واتخاذ القرارات المالية المناسبة بشأن الاستثمار في مشاريع جديدة أو توسيع الأعمال الحالية، الامتثال المالي: ضمان الامتثال للقوانين واللوائح المالية المحلية والدولية، وضمان التقيد بمعايير المحاسبة الدولية والتقارير المالية، اذ يعد قسم المالية من الأقسام الحيوية في الشركة، فهو يسهم في تحقيق الاستدامة المالية والنجاح العام للشركة من خلال إدارة الأمور المالية على نحو فعال ومسؤول، ومن الجدير بالذكر إن الشركة تطبق النظام المحاسبي الموحد في معالجتها المحاسبية، ولأغراض البحث الحالي جرى الاعتماد على بيانات شركة خليج المستقبل لأسباب متعددة أهمها :

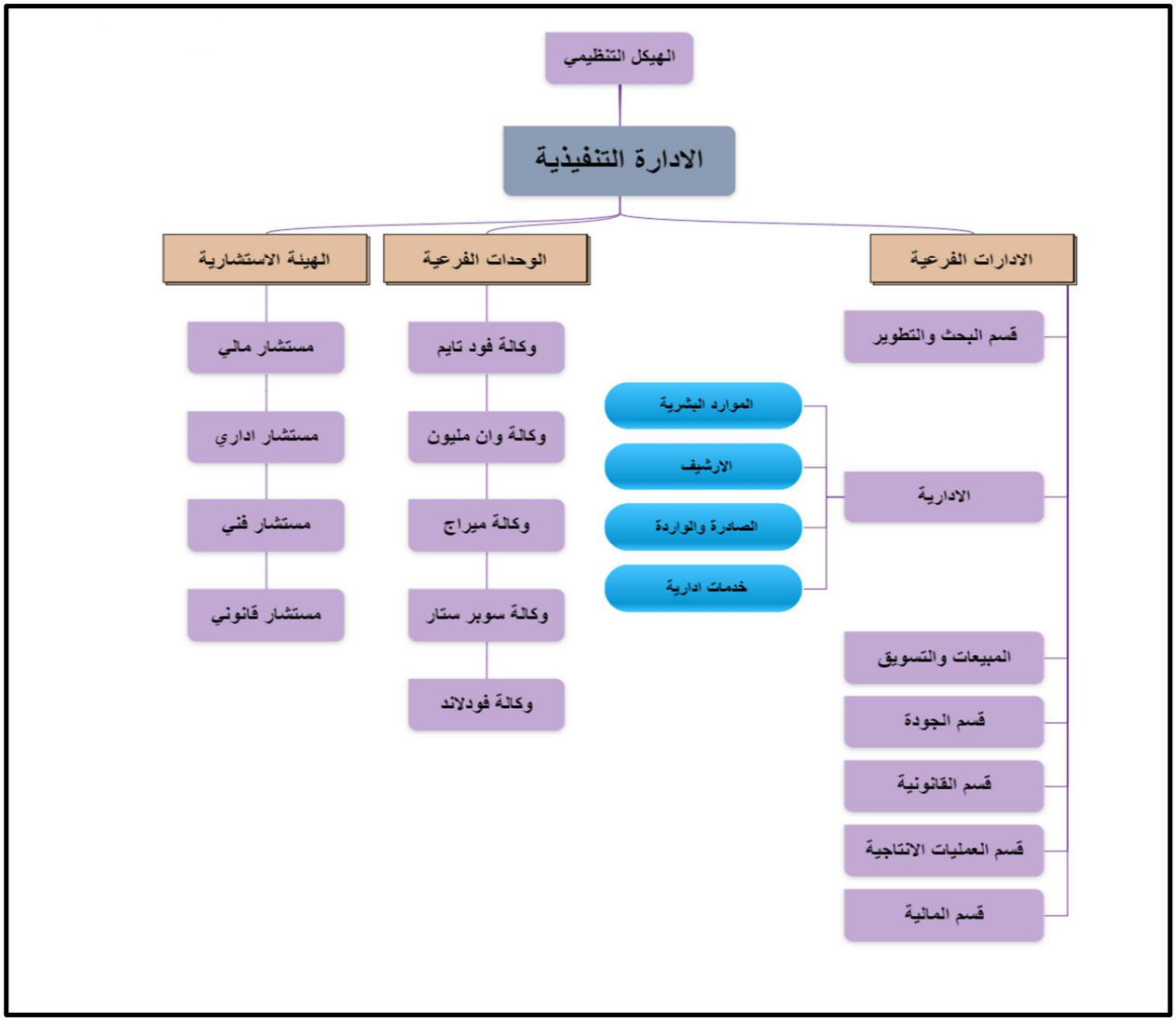
(1)تعد من الشركات الرائدة في مجال الوكالات التجارية وتقديم الخدمات للزبائن، فضلا عن لديها عدد من الفروع موزعة في أكثر من محافظة ما يجعل واقع الشركة ملائم لعينة البحث.

(2)صعوبة حصول البحث الحالي لبيانات الشركات العاملة في القطاع نفسه وذلك لأسباب متعددة ، وعلى الرغم من ذلك جرى الحصول على بيانات الشركة عينة البحث وإن دل ذلك على شيء فانه يدل على أنها ذات إفصاح وشفافية عالية وتمتلك استراتيجية للوغول لزيادة حصتها السوقية في السوق العراقي.

(3)اغلب ما تقدمه الشركة من منتجات وخدمات تقع ضمن وكالات تجارية عالمية، حصلت عليها الشركة كوكالة حصرية من هذه الشركات، والذي يسفر عن رؤية الشركة في تقديم منتجات وخدمات تقع حصرا لديها على مستوى السوق المحلية.

(4)تعكس تطلعات استقطاب الشركة لوكالات تجارية أجنبية، الذي يسفر عن رؤية الشركة في العمل على تطبيق المعايير الدولية للإبلاغ المالي لغرض الدخول للأسواق الأجنبية الاستثمارية.

إذ يعرض الشكل (7) الهيكل التنظيمي للشركة مدار البحث وكالاتي:



الشكل (7)

الهيكل تنظيمي للشركة

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على بيانات الشركة

3-1-4 المنتجات والخدمات التي تقدمها الشركة:

تنماز الشركة كأحد أهم الشركات التجارية التي تعمل في إدارة الوكالات التجارية، في تقديم مجموعة متنوعة من المنتجات والخدمات لزبائنها، وكالاتي:

1- الوكالات التجارية: ينتج عن الشركة تقديم خدمات على نحو وكالة تجارية، يجري تقديمها وتسويقها بوصفها علامات تجارية تختص بها الشركة عن باقي الشركات المنافسة، وذلك وفق رؤية واستراتيجية الشركة في استهداف الاحتياجات والمتطلبات بناء على احتياجات السوق والزبائن المحتملين وإصدارها على هيئة علامة تجارية (وكالة حصرية)، فيجري العمل حين اختيار إحدى هذه العلامات كوكالة حصرية مع الزبون المتقدم في منتج معين قد حاز على سمعة جيدة وفاعله في السوق، وتقوم الشركة في مجموعة من عمليات التفاوض عن الوكالة الحصرية وبيان حقوق كافة التوزيع والتسويق للوكالة الحصرية (المنتجات) مع الزبون وتحديد السوق المستهدفة وعند الخروج من عمليات التفاوض والوصول إلى الحقوق والالتزامات لكلا الطرفين يجري أبرام وتوقيع العقود المناسبة التي تحدد الشروط والأحكام، مع الإخذ بالحسبان تطوير استراتيجيات التسويق والترويج يقع على عاتق الشركة، فهي تعمل على تطوير استراتيجيات تسويقية وترويجية لتعزيز المنتجات التي تمثلها الوكالة، كما يشمل القيام بحملات إعلانية وتسويق رقمي وترويج المنتجات في الأسواق المختلفة، مع عدم إغفال عمليات التسويق والبيع الذي يندرج ضمن مهام الشركة بتسويق المنتجات وبيعها للزبائن والموزعين في السوق المحددة، وذلك عن طريق استعمال قنوات التوزيع المناسبة كالبيع بالتجزئة أو البيع بالجملة، وتقديم الدعم وخدمة الزبائن والمساعدة الفنية لضمان رضا الزبائن وتتبع تجربة تسوق بكافة مراحلها بصورة انسيابية وموثوقة، كجزء من عمليات التغذية العكسية، ويبين الجدول (13) الوكالات الحصرية التي قامت الشركة بإبرامها مع الزبائن وكالاتي :

الجدول (13)
الوكالات التجارية

ت	التفاصيل	القيمة السوقية (دينار)
1	وكالة فود تايم	82,500,000
2	وكالة وان مليون	52,500,000
3	وكالة ميراج	22,500,000

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على بيانات الشركة

2- **معدات المطبخ والطهي:** تقوم الشركة في تقديم مجموعة متنوعة من المعدات والأدوات اللازمة لتجهيز وتحضير الطعام في المطاعم، كالفرن، والشواية، والماكينات الصناعية للطهي ومنشئها من ماركات عالمية ذائعة الصيت في هذا المجال، كأهم الخدمات التي تنماز الشركة في تقديمها للزبائن تزيد من جودة عمليات إنتاج الأغذية والطهي، ويوضح الجدول (14) أهم معدات الطبخ والطهي التي تقدمها الشركة كالاتي:

الجدول (14)
معدات المطبخ والطهي

ت	التفاصيل	المبلغ(دينار)
1	قلاية فراي ماستر 3 حوض	27,900,000
2	قدر 8 هيد فيلوسيتي	31,000,000
3	كاونتر تبريد ديلماك	3,177,500
4	طاولة ستانلس	255,750
5	حماية صالون	2,480,000

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على بيانات الشركة

3- **منتجات التعبئة والتغليف:** أحد الحلول التي تقدمها الشركة للزبائن منتجات التعبئة والتغليف المناسبة للمطاعم، كالأكياس البلاستيكية، وصناديق الورق، والأغطية البلاستيكية، كخدمة تعمل في الحفاظ على جودة الطعام وتسهيل عمليات التخزين والتوزيع، إذ يبين الجدول (15) أهم منتجات التعبئة والتغليف وكالاتي:

الجدول (15)
منتجات التعبئة والتغليف

ت	التفاصيل	وحدة القياس	الكلفة(دينار)
1	اكياس تفرغ من الهواء للاستخدام الغذائي	كغم	6,500
2	اغطية وعلب افران التسخين السريع	وحدة	450
3	اكواب ورقية	وحدة	250
4	قدح ورقي للمشروبات الساخنة	وحدة	250
5	أكياس البلاستيك للتغليف الغذائي	كغم	5,000

المصدر: من إعداد البحث بالاعتماد على بيانات الشركة

4- **خدمات الدعم والاستشارات:** وهي إحدى ركائز البنية الخدمية التي تقدمها الشركة من خدمات الدعم والاستشارات للمطاعم في مجالات متعددة، كتطوير القوائم الغذائية، وتحسين عمليات الطهي، وتطوير استراتيجيات التسويق، وهذا ما اتسمت به الشركة في إيلاء الاهتمام لهذه الركيزة في تقديمها

للزبائن، التي تفوقت بها على اغلب الوكالات التجارية العاملة في هذا القطاع على المستوى المحلي، ويعرض الجدول (15) خدمات الدعم والاستشارات كالاتي:

الجدول (16)
خدمات الدعم والاستشارات

ت	التفاصيل	المبلغ(دينار)
1	تحسين عمليات الطهي والتقديم	450,000
2	تطوير القوائم الغذائية	3,000,000
3	تطوير استراتيجيات التسويق والترويج	1,750,000
4	تقديم البرامج التدريبية وورش العمل	500,000
5	تحليل البيانات والاحصاءات	1,250,000

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على بيانات الشركة

مما سبق يتضح إن الشركة عينة البحث والعاملة في قطاع الشركات التجارية، تندرج من ضمن الوحدات الاقتصادية التي تعمل في الوكالات التجارية، إلى جانب تقديمها الخدمات على وفق تقديم مجموعة من المعدات والأدوات لتجهيز وتحضير الطعام في المطاعم، فضلا عن تقديم خدمات الدعم والاستشارات والتي تكون مناسبة بصورة أفضل وأكثر تعلقاً مع موضوع البحث الحالي، وما تعكسه من واقع الوحدات الاقتصادية العراقية التي تطبق النظام المحاسبي الموحد، ومدى ملاءمة معالجات المحاسبية الحالية ذات الصلة مع معيار (IFRS 15) مدار البحث.

4-1-4 أرقام دليل النظام المحاسبي الموحد:

مع ما شهده العالم والعراق من تغيرات كبيرة في بداية القرن الثاني والعشرين من انفتاح اقتصادي واستثمار أجنبي، إذ لم يطرأ أي تحديث للنظام المحاسبي الموحد الخاص بحسابات الوحدات الاقتصادية العراقية، كما ولم يلبي ما يتطلب من حاجات المرحلة الحالية والمستقبلية للشركات والمستفيدين من التقارير المالية لمواكبة التغيرات الكبيرة في بيئة الأعمال الدولية، وتمثل الأشكال (8) (9) (10) آلية عمل أرقام النظام المحاسبي الموحد الخاص بالوحدات الاقتصادية العراقية وعلى النحو الآتي:

1	**الموجودات**
2	**المطلوبات**
3	**المصروفات**
4	**الإيرادات**
5	**حسابات التأمين البحري**
6	**حسابات التأمين غير البحري**
7	**حسابات التأمين على الحياة**
8	**حسابات إعادة التأمين الواردة**
9	**حسابات النشاطات الأخرى**

شكل (8)

الحسابات الإجمالية

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على إصدار ديوان الرقابة المالية/ النظام المحاسبي الموحد.

رقم النظام	أسم الحساب	رقم النظام	أسم الحساب
1	الموجودات	2	المطلوبات
11	الموجودات الثابتة	21	رأس المال والإحتياطيات
12	مشروعات تحت التنفيذ	22	التخصيصات
13	حقوق السحب الخاصة	23	المخصص للعراق من حقوق السحب الخاص
14	حسابات الائتمان النقدي	24	القروض المستلمة
15	الأستثمارات	25	حسابات جارية وودائع
16	المدينون	26	الدائنون
17	الذهب	27	حسابات عمليات الإصدار
18	النقود	28	حساب العمليات الجارية
19	الحسابات المتقابلة المدينة	29	الحسابات المتقابلة الدائنة

شكل(9)

حسابات الميزانية

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على إصدار ديوان الرقابة المالية/ النظام المحاسبي الموحد.

رقم النظام	أسم الحساب	رقم النظام	أسم الحساب
3	المصروفات	4	الإيرادات
31	رواتب وأجور	41	x
32	المستلزمات السلعية	42	x
33	المستلزمات الخدمية	43	إيرادات النشاط الخدمي
34	مصروفات العمليات المصرفية	44	إيرادات العمليات المصرفية
35	مصروفات العمليات التأمينية	45	إيرادات العمليات التأمينية
	x	46	إيرادات الأستثمار
37	الأندثار	47	x
38	مصروفات تحويلية	48	الإيرادات التحويلية
39	المصروفات الأخرى	49	الطابع

شكل (10)

حسابات النتيجة

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على إصدار ديوان الرقابة المالية/ النظام المحاسبي الموحد.

وفي ضوء ذلك جرى ترقيم الحسابات المالية على وفق النظام المحاسبي الموحد الخاص بالوحدات الاقتصادية العراقية، التي تهدف إلى تسجيل وتبويب وتلخيص العمليات المالية التي تتعلق بالقيمة النقدية لمعرفة نتائج العمليات المالية على شكل تقارير دورية وسنوية بما يتلاءم مع حاجات المستفيدين من هذه التقارير، إذ قسمت إلى حسابات إجمالية وحسابات ميزانية لتي تدرج في قائمة المركز المالي والإيضاحات، وحسابات النتيجة التي تدرج في قائمة الدخل والإيضاحات في التقرير السنوي للشركات العراقية.

5-1-4 تحليل قائمتي المركز المالي وقائمة الدخل للشركة عينة البحث:

يعرض الشكل (11) قائمة المركز المالي للشركة عينة البحث كما في 31-12-2022 كما يلي:

شركة خليج المستقبل للتجارة العامة والوكالات التجارية

الميزانية العامة كما في 31-12-2022

رقم القائمة	رقم الدليل المحاسبي	اسم الحساب	2022 المبلغ (دينار)
	1	الموجودات الثابتة	
1	11	الموجودات الثابتة القائمة (بالقيمة الدفترية)	465,644,195
2	12	مشروعات تحت التنفيذ	197,004,076
		إجمالي الموجودات الثابتة	662,648,271
3	13	المخزون	536,112,659
4	16	المدينون	306,282,688
5	18	النقود	337,004,603
		إجمالي الموجودات المتداولة	1,179,399,950
		مجموع الموجودات	1,842,048,221
	2	مصادر التمويل	
		مصادر التمويل طويلة الأجل	
7	21	راس المال الاسمي	300,000,000
8	22	الاحتياطيات	719,355,873
		حقوق المساهمين	1,019,355,873
		مصادر التمويل قصيرة الأجل	
9	23	التخصيصات	186,830,379
	24	القروض	150,000,000
10	26	الدائنون	485,861,969

مجموع مصادر التمويل قصيرة الأجل	**822,692,348**
مجموع مصادر التمويل	**1,842,048,221**

الشكل (11)

قائمة المركز المالي للشركة عينة البحث

المصدر :القوائم المالية للشركة.

يجري تسجيل الموجودات الثابتة بسعر الكلفة التاريخية ناقصة الاندثار المتراكم، التي تشمل الكلفة التاريخية والمصاريف المتعلقة باقتناء الموجودات، إذ يجري حساب الاندثارات بطريقة القسط الثابت، فضلا عن التكاليف اللاحقة يجري إدراجها وفق صافي القيمة الدفترية أو كموجودات مفصولة يجري أضافة كلفة التحسينات الأساس الى قيمة الموجودات، مع الإخذ بنظر الاعتبار احتمالية نشوء منافع اقتصادية عن تلك التحسينات للشركة، التي تزيد عن تلك المقدرة وفقا لمعايير الأداء الأصلية لأصل الموجود ويتم مراجعة القيمة المتبقية والعمر الإنتاجي والتعديل بما يناسب كما بتاريخ الميزانية العامة وتنخفض قيمة الموجودات إلى القيمة القابلة للاسترداد عندما تكون القيمة المدرجة للموجودات اقل من القيمة القابلة للاسترداد وتحدد الأرباح أو الخسائر الناتجة عن استبعاد الموجودات استنادا إلى الفرق بين القيمة المدرجة لها وعائداتها ويتم إقرارها في قائمة الدخل.

في عام 2022 قامت الشركة بإنشاء بناية خاصة بموقع الشركة متكاملة مكونة من ثلاثة طوابق والمتوقع إتمامها في عام 2024.

إن رصيد المخزون يمثل كلفة المواد المادية التي اقتنتها الشركة في مخازنها موزعة حسب طبيعتها ويجري تسعيرها بالكلفة أو بصافي القيمة القابلة للاسترداد إيهما اقل وان كلفة المخزون التام والإنتاج تحت التصنيع يشمل المواد الخام مضافا لها الرواتب والأجور المباشرة وتكاليف الإنتاج المباشرة وغير المباشرة وان القيمة القابلة للتحقق هي قيمة البيع التقديرية ضمن النشاط الاعتيادي للشركة مطروحا منه تكاليف البيع المتغير، إذ يجري تحويل المخزون الذي بالعملة الأجنبية الى العملة المحلية بسعر التحويل السائد بتاريخ عملية الشراء أو الدفع.

يمثل رصيد المدينون التزامات الغير تجاه الشركة .

النقد وما حكمه يتكون من النقد في الصندوق وإيداعات تحت الطلب في البنوك .

رأس مال الشركة المصرح به هو (300,000,000)مئة مليون سهم قيمة السهم الواحد دينار عراقي.

يمثل حساب الدائنين حقوق الغير لدى الشركة ويعترف بالذمم التجارية والأخرى بالقيمة العادلة فيما يجري احتساب الكلفة المطفأة باستعمال طريقة المردود الفعلي للفائدة.

يجري تسجيل المخصصات عندما يترتب على الشركة التزام قانوني أو متوقع نتيجة لإحداث سابقة وانه من المحتمل حصول تدفقات نقدية خارجة لتسديد هذا الالتزام وحينها يمكن تقدير قيمتها بصورة موثوقة.

ويعرض الشكل (12) قائمة الدخل للشركة عينة البحث كالاتي:

شركة خليج المستقبل للتجارة العامة والوكالات التجارية
بيان العمليات الجارية للسنة المالية المنتهية في 31-12-2022

رقم القائمة	رقم الدليل المحاسبي	التفاصيل	المبالغ(دينار)
14	41-45	إيرادات النشاط الجاري	1,223,305,083
		ينزل كلفة النشاط الجاري	
16	5	كلفة الإنتاج	594,881,334
16	6	كلفة الخدمات الإنتاجية	196,097,043
14	4123	التغير في مخزون الإنتاج غير التام (بسعر البيع)	116,205,750
		صافي كلفة الإنتاج	907,184,127
14	4122	التغير في مخزون الإنتاج التام (بسعر البيع)	(30,296,000)
		صافي كلفة النشاط الجاري	876,888,127
		ربح النشاط الجاري	346,416,956
16	7	ينزل كلفة الخدمات التسويقية	15,252,505
		ربح الإنتاج والمتاجرة	331,164,451
16	8	ينزل كلفة الخدمات الإدارية	198,658,846
		النشاط التشغيلي (المرحلة الأولى)	132,505,605
15		تضاف الإيرادات الأخرى	
	49	الإيرادات الأخرى	76,000,000
13		تنزل المصروفات التحويلية والأخرى	
	39	الصروفات الأخرى	20,500,000
		النشاط الإجمالي (المرحلة الثانية)	188,005,605
		موزع كما يلي	
		احتياطي الزامي 5%	9,400,280
		احتياطي توسعات 10%	18,800,561
		احتياطي استبدال موجدات ثابتة 5%	9,400,280
		مخصص الاستقطاع المباشر	1,906,553
		الفائض القابل للتوزيع	148,497,931

شكل (12)
قائمة الدخل لشركة خليج المستقبل

المصدر :القوائم المالية للشركة.

قياس الإيرادات في الشركة:

تعد القواعد المحاسبية الأربعة عشر التي صدرت في العراق أداة أساسية لتسهيل عملية قياس الأنواع المختلفة للحسابات والكشوفات، إلا أنه حتى الآن لم تصدر أي قاعدة محاسبية تتعلق بالإيرادات، باستثناء قاعدة رقم 1(عقود الإنشاء) ومن هنا، يعتمد قياس الإيرادات والاعتراف به وفقا لمتطلبات النظام المحاسبي الموحد على عدة حالات مختلفة:

1. بعد البيع وعند استلام النقد: يتم قياس الإيرادات حينما يتم البيع ويتم استلام النقد مباشرةً.

2. بعد البيع وقبل استلام النقد: يتم قياس الإيرادات عند البيع وقبل استلام النقد، مثلما يحدث في المبيعات الآجلة.

3. عند الانتهاء من الإنتاج: يتم قياس الإيرادات عندما يتم الانتهاء من عملية الإنتاج وتسليم المنتجات.

4. في أثناء عملية الإنتاج: يمكن قياس الإيرادات خلال عملية الإنتاج وقبل التسليم النهائي للمنتج.

5. عند تحقيق نسبة معينة من الإنتاج: يمكن قياس الإيرادات عند تحقيق نسبة محددة من الإنتاج، مثل الإيرادات المقدرة.

تقوم الشركة بقياس إيراداتها وفقًا للحالتين، أي بعد البيع وعند استلام النقد (مبيعات نقدية) وبعد البيع وقبل استلام النقد (مبيعات آجلة). وتحدد القواعد المحاسبية الأرقام المرجعية لقياس الإيرادات بناءً على أنواعها المختلفة، مثل:

- الإيرادات من النشاط الجاري تُقاس وفقًا لأرقام الدليل (41 - 45).

- الإيرادات من فوائد الاستثمارات تُقاس وفقًا لرقم الدليل (461).

- الإيرادات التحويلية، مثل التعويضات والغرامات، تُقاس بالمبالغ المتحصل عليها من الدعاوى القضائية وفقًا لرقم الدليل (483).

- تكون هناك أيضًا إيرادات عرضية تُقاس وفقًا لرقم الدليل (492).

باستخدام هذه القواعد المحاسبية والأرقام المرجعية، تقوم الشركة بتسجيل وقياس وتقديم تقارير عن إيراداتها بطريقة موحدة وفعالة ومتفق عليها.

ما سبق يتضح بعد تحليل القوائم المالية لشركة عينة البحث للسنة المنتهية 2022 كانت على النحو الاتي:

1- تطبق الشركة النظام المحاسبي الموحد، دون الإفصاح عن تطبيقها لمعايير الإبلاغ المالي الدولي (IFRS).
2- تتجلى المعالجات المحاسبية للشركة عند المحاسبة في الاعتراف بالإيراد وفق القواعد المحاسبية الأربع عشرة المطبقة في الشركات العراقية، ولم تنوه أي قاعدة محاسبية تتعلق بالإيرادات، باستثناء قاعدة رقم 1(عقود الإنشاء)، التي اختصت في قطاع المقاولات مستنده بذلك على معيار(IAS 11) .
3- هناك اختلاف مع ما أصدره مجلس معايير (IFRS) في المحاسبة عن الاعتراف بالإيراد الذي يجسد كافة عمليات الاعتراف بالإيراد عن طريق العقود المبرمة كافة مع الزبائن والتي يندرج من ضمنها قطاع المقاولات .

وفق ما جاء من وجود قصور في عمليات المعالجات المحاسبية للاعتراف بالإيرادات للوحدات الاقتصادية العراقية، التي انعكست على عينة البحث، ما دعا البحث الحالي الى بيان حل لمشكلة البحث عن طريق وضع آليات ومعالجات محاسبية تقع وفق معيار (IFRS 15)، وما ينتج عنه من تأثير متطلبات الاعتراف بالإيراد وفق (IFRS 15) في الدخل المحاسبي مقارنة مع النظام المحاسبي الموحد التي تعمل به الوحدات الاقتصادية العراقية، في ظل جودة الإبلاغ المالي التي سيرد ذكرها في المبحث اللاحق.

المبحث الثاني

قياس متغيرات البحث وأثبات الفرضيات

تعد عملية احتساب الدخل المحاسبي من المشاكل القائمة مع بزوغ مجلس معايير (IASB)، فما زالت المعالجات المحاسبية للمحاسبة عن الاعتراف بالإيراد لمعياري (IAS11) عقود الإنشاءات، و(IAS 18) الإيرادات، قائمة ومتجذرة ليومنا هذا، وعلى الرغم من التوجه الجديد في نظرة مجلس (IFRS) نحو الإبلاغ المالي وإبراز نتائج تصب في بلورة المعلومة المفيدة، إلا إن هنالك صعوبة لدى الوحدات الاقتصادية في تطبيق (IFRS 15)، ويعرض هذا البحث إيضاح عن آلية عمل معيار (IFRS 15)، وفق الخطوات الخمس التي انتهجها المعيار وبرؤية عملية، التي تسفر عن بيان تحليلي علمي وعملي في تفسير لأهم الجوانب والمعالجات المحاسبية التي تعترض الوحدات الاقتصادية عند تطبيقها هذه الخطوات.

1-2-4:تحليل الاعتراف بالإيرادات وفق التغيرات الحالية المتمثلة بتطبيق معيار (IFRS 15)

يتمحور هدف الاعتراف بالإيراد وفق المبدأ الأساس للمعيار، عن طريق اعتراف شركة خليج المستقبل بالإيراد لتصوير تحويل السلع أو الخدمات المتعهد بها إلى الزبائن بمبلغ يعكس المقابل التي تتوقع شركة خليج المستقبل أن يكون لها الحق فيها مقابل تلك السلع أو الخدمات، مع توضيح بعض مفاهيم إنموذج الخطوات الخمس، إلى جانب تقديم إرشادات حول كيفية المحاسبة عن بعض أنواع الترتيبات المحددة، مثل الضمانات واتفاقيات إعادة الشراء والترخيص وخيارات الزبائن للسلع والخدمات الإضافية.

ولأجل تحليل التغيرات الحالية التي طرأت في مضمون معيار (IFRS 15)، عن المعايير السابقة التي تداولت الاعتراف بالإيراد، وتفسيرها بصورة تحليلية وفق خطوات إنموذج الخطوات الخمس، إذ يمكن تلخيصها عن طريق جدول (17)كالاتي:

جدول (17)

نظرة عامة في التغييرات الحاصلة في متطلبات الاعتراف بالإيراد وفق (IFRS 15)

البيان	التغيرات الحالية وفق (IFRS 15)
الهدف	-إنموذج واحد للاعتراف بالإيرادات مقابل عدة طرق تعتمد على نوع العقد.
الخطوة الأولى: تحديد العقد (العقود) مع الزبون	-يتطلب المعيار(IFRS 15) من الوحدات إثبات وجود عقد قبل أن يتم الاعتراف بالإيرادات. -يتضمن معيار (IFRS 15) على حدود إضافية لمحاسبة الإيرادات الناتجة عن تعديلات العقد، كما يجب على الأطراف في العقد الموافقة عليها أولاً، ويجري التعامل مع التعديلات على أنها مقابل متغير وفق معيار (IFRS 15)ثانياً.
التفسيرات : وفق معيار (IFRS 15) يجري إجراء التعديلات للعقد فقط، عند إنشاء حقوق والتزامات جديدة قابلة للتنفيذ ، أو يجري تغير الحقوق القائمة، ويجري احتساب تعديل العقد كعقد منفصل (وإضافي) فقط إذا : **أ- يتغير نطاق العقد بسبب إضافة السلع أو الخدمات الموعودة التي تختلف وفق معيار (IFRS 15).** **ب- زيادة سعر العقد بمقدار المبلغ الذي يعكس سعر البيع المستقل للوحدة للسلع أو الخدمات الموعودة الإضافية وأي تعديلات مناسبة على هذا السعر لتعكس ظروف العقد المعني.**	
الخطوة الثانية: تحديد التزامات الأداء في العقد	-يقدم المعيار IFRS 15 طريقة جديدة لفصل العقود إلى التزامات الأداء المنفصلة الخاصة بها عن طريق تحديد معايير لتحديد السلع والخدمات المميزة. -يحتوي المعيار IFRS 15أيضًا على إرشادات واضحة بشأن عدة أنواع من الترتيبات، التي يجب أن تؤخذ بالحسبان معايير تحديد السلع والخدمات المتميزة: • المقابل المستحق للزبون • الضمانات • خيارات الزبائن للسلع أو الخدمات الإضافية • رسوم مقدمة غير قابلة للاسترداد • الترخيص
التفسيرات: عادة ما يتضمن العقد الواحد وعوداً بتسليم الزبون سلعة أو خدمة واحدة أو أكثر، عند بدء العقد تقوم الوحدة التقويم السلع أو الخدمات الموعودة لتحديد السلع أو الخدمات أو حزمة السلع أو الخدمات المميزة ، وبالنتيجة فهي تشكل التزامات أداء، وتكون السلعة أو الخدمة مميزة إذا جرى استيفاء الشرطين الآتيين :- **أ- يمكن للزبون أن يستفيد من السلعة أو الخدمة إما بمفردها أو بالاقتران مع موارد أخرى متاحة للزبون .** **ب- أن وعد الوحدة بتحويل السلعة أو الخدمة إلى الزبون يمكن تعريفه على نحو منفصل عن الوعود الأخرى في العقد أي أن السلعة أو الخدمة تختلف في سياق العقد.**	
الخطوة الثالثة: تحديد سعر المعاملة	-يصف المعيار IFRS 15 القياس على أساس مبلغ الزبون الذي تتوقع شركة خليج المستقبل أن يكون لها الحق فيه.

	-يقدم المعيار IFRS 15طريقة جديدة لتقييم ما إذا كان من الممكن إدراج المقابل النقدي المتغير في الإيرادات التي سيجري الاعتراف بها: • يجب تقدير المقابل النقدي المتغير مقدما. • لكي يجري تضمين تقدير المقابل النقدي المتغير في سعر المعاملة، يجب أن يكون هناك احتمال كبير بعدم حدوث انعكاس كبير للإيرادات المتراكمة المعترف بها، الذي يشمل المقابل النقدي المتغير كالخصومات، وامتيازات الأسعار، والمبالغ المستردة للزبائن، وحقوق الإرجاع، والمقابل المشروط، ومكافآت الأداء والعقوبات. وفق معيار (IFRS 15)، يجب أن تكون مكونات تمويل المعاملات كبيرة لضمان تعديل سعر المعاملة بالنسبة للقيمة الزمنية للنقود.

التفسيرات: سعر الصفقة هو المقابل التي تتوقع الوحدة استلامه كاستحقاق عن السلع أو الخدمات ، وغالبا ما يجري تحديده في العقد، وعند تحديد سعر الصفقة ينبغي على الوحدة أن تأخذ الاعتبار العوامل الآتية :-

أ- التعويضات المتغيرة:

عادة ما يكون المبلغ المستحق الذي تستلم الوحدة كتعويض متغير أو مجموعه من المبالغ الثابتة والمتغيرة وفق مبدأ معيار (IFRS 15)، أذا كان هناك أي تباين محتمل في المبلغ الذي ستحصل عليه الوحدة مقابل إداء التزاماتها، وعند حصول ذلك تقدر الوحدة مبلغ المقابل الذي تستحقه مقابل نقل السلع أو الخدمات الموجودة ، وهناك طريقتان ممكنتان يمكن استعمالها، وهما مطلوب لتطبيقهما باستمرار طوال مدة كل عقد :-

1- القيمة المتوقعة : - مجموع المبالغ المرجحة الاحتمالية في مجموعة من النتائج المحتملة، وقد تكون هذه الطريقة مناسبة إذا كان لدى الوحدة عند كبير من العقود ذات خصائص مماثلة .

2- المبلغ الأكثر احتمالاً : هو المبلغ المرجح على الأرجح في مجموعة من مبالغ التعويضات المحتملة (هو النتيجة الوحيدة الأكثر احتمالاً للعقد ، قد يكون المبلغ المرجح على الأرجح تقدير مناسب المبلغ التعويضات المتغيرة إذا كان للعقد نتيجتين محتملتين فقط.

ب- وجود عنصر تمويل هام في العقد:

من الضروري النظر بصورة وافية لشروط التعاقدية الموثقة والتركيز ما اذا كان هنالك عنصر تمويل كبير، وينبغي في هذه الحالة إدراج هذا العنصر على نحو نص صريح في العقد، والهدف من إدراج تعديلات لعناصر التمويل الهامة يتطلب الاعتراف بالإيرادات بالمبلغ الذي كان سيدفع إذا كان الزبون قد دفع ثمن السلع أو الخدمات عند النقطة التي يجري فيها تقديمها أي عندما تتحول السيطرة إلى الزبائن، ويرجع ذلك إلى أن نتيجة استبعاد الآثار المترتبة ، كالدفعات الكبيرة المقدمة من الزبون يمكن أن تؤدي إلى عمليتين مماثلتين اقتصادياً تؤديان إلى زيادة كبيرة في مبالغ الإيرادات، وتشمل العوامل التي ينبغي مراعاتها عند تقييم ما إذا كان العقد يحتوي على عنصر تمويل هام: -

1- الفرق، إن وجد، بين المبلغ المدفوع وسعر البيع النقدي للسلع أو الخدمات .

2- التأثير المشترك لكل من الفترة الزمنية المتوقعة بين النقطة التي تنقل فيها الوحدة السلع أو الخدمات إلى الزبون، والنقطة التي يدفع فيها الزبون ثمن تلك السلع والخدمات ، وكذلك أسعار الفائدة السائدة في السوق ذات الصلة .

ج- التعويضات غير النقدية:

قد يدفع الزبون ثمن السلع أو الخدمات في شكل أصول غير نقدية، كإصدار أسهم للوحدة، لهذا عند تحديد سعر المعاملة ، تكون نقطة البداية هي أنه ينبغي على الوحدة قياس المقابل غير النقدي بقيمته العادلة، فيما عدم قدرة قياس القيمة العادلة، فإنه ينبغي على الوحدة تقدير ذلك باستعمال أسعار البيع المستقلة للبضائع أو الخدمات الخاضعة للعقد.

د- التعويضات المستحقة للزبون

هي المبالغ النقدية التي تدفعها الوحدة أو يتوقع أن تدفعها إلى الزبون، ويجري احتساب المقابل المستحق للزبون كتخفيض في سعر المعاملة ومن ثمّ تخفيض في الإيرادات، إلا إذا كان الدفع إلى الزبون مقابل سلعة أو خدمة مميزة ينقلها الزبون إلى الوحدة .

الخطوة الرابعة: تخصيص سعر المعاملة لالتزامات الأداء في العقد	المنهجية الجديدة التي قدمها معيار (IFRS 15)، لتخصيص الإيرادات الناشئة عن الترتيب مع الزبون إلى التزامات منفصلة في ترتيب زمني محدد . • تخصيص سعر المعاملة لكل التزام أداء على أساس سعر البيع المستقل النسبي • يجب تقدير أسعار البيع المستقلة غير القابلة للملاحظة • تخصيص الخصومات والمقابل المتغير والتغيرات في سعر المعاملة لالتزامات الأداء المتعلقة بها

التفسيرات: حقق معيار (IFRS 15) تغييراً جوهرياً في المنهج المتبع لتخصيص سعر المعاملة (أو تجميع عقود)، عن طريق الآتي:

أ- تخصيص سعر العقد بناء على أساس سعر البيع المستقل .

ينبغي على الوحدة في بداية العقد تحديد سعر البيع المستقل السلعة أو الخدمة التي يقوم عليها كل التزام أداء، لأجل تخصيص سعر العقد على نحو تناسبي بناء على أسعار البيع المستقلة ، ويمثل سعر البيع المستقل هو السعر الذي تبيع به الوحدة سلعة أو خدمة على نحو منفصل للزبون وفي حالة عدم القدرة على معرفة سعر البيع المستقل على نحو مباشر تتبع الوحدة آلية تقدير الأسعار.

ب- تغييرات في سعر العقد

أن سعر الصفقة يمكن أن يتغير بعد بدء العقد لأسباب مختلفة، بما في ذلك أحدا غير مؤكدة أو تغييرات أخرى في الظروف التي تغير مبلغ التعويضات الذي تتوقع الوحدة أن تحصل عليه مقابل السلع أو الخدمات، وفي معظم الحالات، توزع هذه التغييرات على التزامات الأداء على نفس الأساس الذي كان عليه عند بدء العقد، ومع ذلك ، يجري احتساب التغيرات في سعر المعاملة الناتجة عن تعديل العقد بموجب إرشادات تعديل العقد ، قد يحد تغيير في سعر المعاملة بعد أنشاء العقد ، فإن هذا التغيير يجري توزيعه على التزامات الأداء في العقد المعدل أي تلك التي كانت غير مستوفاة أو غير مستوفاة جزئياً بعد التعديل ، ما لم :-

1- يعزى التغيير إلى مبلغ التعويضات المتغير الذي وعد به قبل التعديل . **2 - جرى التحاسب عن التعديل باعتباره إنهاء العقد الحالي وإبرام عقد جديد.**	
الخطوة 5:الاعتراف بالإيرادات عند استيفاء التزامات الأداء	- يقدم المعيار IFRS 15 معايير جديدة لتحديد متى يمكن الاعتراف بالإيرادات. يتم الاعتراف بالإيراد عند أو عند استيفاء التزامات الأداء عن طريق نقل السيطرة على البضائع والخدمات المتعهد بها إلى الزبون، ويحدث هذا إما في وقت ما أو مع مرور الوقت. - يحتوي المعيار IFRS 15أيضا على إرشادات واضحة حول عدد من أنواع الترتيبات للمساعدة في تقييم متى تنتقل السيطرة إلى الزبون في أنواع محددة من الترتيبات: • تحفضات الوكيل الرئيس • اتفاقيات إعادة الشراء • الترخيص • ترتيبات الشحن • ترتيبات إصدار الفاتورة والاحتفاظ

التفسيرات:

يجري استيفاء التزامات الأداء في احدى الحالتين وكالآتي:

أ- تلبية التزامات الأداء مع مرور الوقت : تلبي الوحدة التزام الأداء وتعترف بالإيرادات بمرور الزمن عند استيفاء أحد المعايير الثلاثة الآتية :-

1- يقوم الزبون في الوقت نفسه باستلام واستهلاك المنافع الاقتصادية التي يقدمها أداء الوحدة.

2- تقوم الوحدة بإنشاء أو تحسين الأصل الذي يسيطر عليه الزبون في الأعمال التي هي في قيد التنفيذ) .

3- أداء الوحدة لا ينشأ أي أصل له استخدم بديل، ويكون للوحدة حق قابل للتنفيذ في استلام الدفع مقابل الأداء المنجز حتى تاريخه.

ب- تلبية التزامات الأداء في نقطة زمنية محددة: عند عدم استيفاء معايير التزام الأداء مع مرور الوقت يجري عندها الالتزام بالأداء في نقطة زمنية محددة، مع سيطرة الزبون على الأصل عند توافر النقاط الآتية :

1- لدى الوحدة الحق الحالي في استلام المدفوعات ذات الصلة بالأصل :- إذا كان الزبون ملزماً يدفع المستحقات للأصل، فإن الزبون له القدرة على الحصول على جميع المنافع المتبقية من الأصل.

2- يمتلك الزبون الملكية القانونية للأصل : تشير الملكية القانونية إلى أن للزبون القدرة على توجيه استخدام جميع المنافع المتبقية من الأصل والحصول عليها على نحو جوهري أو تقييد وصول الوحدات الأخرى إلى تلك المنافع ، إذا احتفظت الوحدة بحق الملكية القانونية على الأصل فقط .

3- يمتلك الزبون الملكية المادية للأصل : يشير ذلك إلى أن الزبون لديه القدرة على توجيه استخدام والحصول على جميع المنافع المتبقية من الأصل أو تقييد وصول الوحدات الأخرى إلى تلك المنافع، بيد أن الحيازة المادية قد لا تتزامن مع السيطرة على الأصل .

4- مخاطر ومنافع الملكية :- عند تقييم ما إذا كان الزبون لديه مخاطر ومنافع ملكية أحد الأصول، فإن الوحدة تأخذ في الاعتبار أية مخاطر قد تؤدي إلى التزام الأداء فضلاً عن التزام الأداء بتحويل الأصل.
5- **قبول الزبون للأصل : يشير قبول الزبون للأصل إلى أنه قد حصل على القدرة على توجيه استخدام والحصول على جميع المنافع المتبقية من الأصل.**

المصدر: من أعداد الباحث بالاعتماد على معيار (IFRS15)

4-2-2: تطبيق المعيار IFRS 15 على مبيعات شركة خليج المستقبل :

تقدم شركة خليج المستقبل عينة البحث والعاملة في المجال التجاري قوائمها المالية على وفق النظام المحاسبي الموحد كما جرى بيانه في المبحث السابق، ولأجل إيضاح وتحليل معيار (IFRS 15) في عينة البحث وما جرى توضيحه من الخطوات الخمس، يجري وضع حالات تعكس البيئة العملية لتطبيق المعيار في الشركات التجارية العراقية عن طريق عينة البحث، بأسلوب مقارن لتطبيق الشركة النظام المحاسبي الموحد وتطبيق معيار (IFRS 15) وبيان الآثار المحاسبية وفق الآتي:

4-2-2-1: حالة عملية (1) اتفاقية امتياز

أبرمت شركة خليج المستقبل اتفاقية امتياز في 31 كانون الأول 2021، مما يمنح شركة الحارث (الزبون) الحق في العمل كصاحبة امتياز لشركة خليج المستقبل لمدة 5 سنوات يتقاضى شركة خليج المستقبل رسوم امتياز أولية قدرها (75,000,000) دينار عراقي مقابل حق العمل كصاحب امتياز. من هذا المبلغ، يتم دفع (30,000,000) دينار عراقي عندما توقع شركة الحارث الاتفاقية، ويتم دفع المتبقي في نهاية السنة القادمة ،وتحدد شركة خليج المستقبل الموقع الملائم، والتفاوض بشأن استئجار الموقع، والإشراف على الديكور وتقديم التدريب للموظفين سنوياً، وتحديث قائمة الطعام سنوياً وإضافه مواد أخرى للقائمة بما يلائم تطلعات الزبائن وفي حال تأخر الشركة في تدريب الموظفين سنويا بما يلائم التحديثات الجديدة يتم خصم 10% من القيمة المتبقية من الامتياز.

تُباع الخدمات والمعدات على نحو منفصل حسب الاحتياج، ويجري دفعها على أساس سنتين متزامنة مع مبلغ رسم الامتياز.

تتعهد شركة الحارث أيضا بدفع نسبة مستمرة (10%) من مبيعاتها السنوية (تُدفع في 31 كانون الثاني من العام القادم) وتلتزم بشراء المواد الأولية من شركة خليج المستقبل بأسعار البيع المستقلة في وقت الشراء.

4-2-2-1-1:وفق معيار (IFRS 15) يجب تطبيق الخطوات الخمس الآتية:

الخطوة الأولى:- تحديد العقد بين الوحدة الاقتصادية والزبون

يعد تحديد العقد (الامتياز) مع الزبون هي الخطوة الأولية لغرض الاعتراف بالإيراد، ويصبح العقد قائماً عندما يؤدي الاتفاق بين الطرفين إلى نشوء حقوق والتزامات (اتفاق الامتياز مقابل النقدية) بين الأطراف المتعاقدة ويجب إن يستوفي الشروط الآتية :-

1- موافقة أطراف العقد على نحو خطي أو شفوي على العقد ويأخذ بجميع الحقائق والظروف في تقييم ما إذا كانت الأطراف تنوي الالتزام ببنود أو شروط العقد، وتأسيساً على ذلك فالعقد الذي سيتم استقراء واقع الاعتراف بالإيراد الناشئ منه سيتم تفصيله على وفق معيار (IFRS 15) ومتطلباته المتمثلة بطرفي العقد:-

- شركة خليج المستقبل (الوحدة الاقتصادية).
- شركة الحارث (الزبون).

2- تحديد حقوق كل طرف فيما يخص الخدمات التي سيتم تحويلها.

3- تحديد شروط الدفع للسلع أو الخدمات التي سيتم تحويلها، وعلى وفق معيار (IFRS 15) ومتطلباته فان العقد المبرم ما بين الطرفين تم تحديد حقوق كل طرف من الأطراف، ويلتزم على وفق الآتي:-

أ. تتعهد شركة خليج المستقبل بتقديم الاسم التجاري للزبون .

ب. تحديد الموقع اللازم لفتح الوكالة، وطريقة استئجار الموقع.

ج. الإشراف على الديكور المصمم للاسم التجاري وتدريب الموظفين .

د. تجهيز الشركة المعدات والأدوات اللازمة بسعر السوق وتتعهد الطرف الثاني بدفعها نقدا.

ه. يتعهد الطرف الثاني بدفع نسبة (10%) من الإيرادات سنوياً.

و. يتعهد الطرف الثاني بشراء المواد الأولية الخاصة بالطبخ من الطرف الأول.

ز. يتعهد الطرف الأول بتحديث قائمة الطعام سنويا وتدريب الموظفين عليها.

4- العقد في جوهره يصنف على أنه عقد تجاري وهو هادف للربح.

5- تقييم مدى احتمالية تحصيل المقابل، ولكون إن المواد والخدمات تعتمد على الطرف الأول في تجهيزها فيعُد ضماناً لتحصيل المقابل النقدي.

وان تطبيق المعيار (IFRS 15) على العقد المبرم مع الزبون استوفى جميع الشروط المذكورة آنفاً.

الخطوة الثانية:- تحديد التزامات الأداء في العقد مع الزبون

تحديد التزامات الأداء هي تعهد تعاقدي من قبل الشركة لتحويل السلع والخدمات التي تقدمها (تحولها) إلى الزبون، إن حقوق الاسم التجاري ومنطقة السوق والمعرفة الملكية لمدة 5 سنوات ليست متميزة على نحو فردي لأنها لا تباع على نحو منفصل ولا يمكن استخدامها مع سلع أو خدمات أخرى متاحة بسهولة لصاحب الامتياز، ولذلك فإن هذه الحقوق مجتمعة تؤدي إلى التزام أداء واحد تفي شركة خليج المستقبل بالتزام الأداء بمنح هذه الحقوق في الوقت الذي تحصل فيه شركة الحارث على السيطرة على الحقوق، أي أنه بمجرد أن تبدأ شركة الحارث في تشغيل الوكالات، لن يكون لدى شركة خليج المستقبل أي التزام آخر فيما يتعلق بهذه الحقوق.

تختلف الخدمات والمعدات بعضها عن بعضها الآخر لأن الخدمات والمعدات المماثلة تباع بالتزام منفصل، ويجري استيفاء شركة خليج المستقبل لالتزامات الأداء عندما تنقل الخدمات والمعدات إلى شركة الحارث.

لا تستطيع شركة خليج المستقبل التعرف على إيرادات النسبة المتفق عليها بصورة مؤكدة، وذلك لعدم قدرة (حقوق الشخصية المعنوية للشركة الأخرى) شركة خليج المستقبل في الحصول على مبالغ إيرادات المبيعات، ولكن هنالك إمكانية تقديرية للمبيعات عن طريق كميات المواد الأولية المجهزة للزبون .

أي إن هذه المدفوعات تمثل مقابل نقدي متغير، ولذلك تقوم شركة خليج المستقبل بالاعتراف بإيرادات النسبة عندما (أو عند) حل حالة عدم اليقين، أي عند استلام مبلغ النسبة.

لا يتم اعتبار وعد شركة خليج المستقبل بالاستعداد لتقديم المنتجات إلى صاحب الامتياز في المستقبل بأسعار بيع مستقلة كالتزام أداء منفصل في العقد، وذلك لان الامتياز لا يمنح شركة الحارث حقًا ماديًا في الحصول على أسعار بيع مستقلة(ثابتة).

الخطوة الثالثة :- تحديد سعر الصفقة (سعر العملية)

إن سعر الصفقة يعرف بأنهُ هو المبلغ الذي تتوقع الوحدة الاقتصادية في الحصول عليه من زبائنها مقابل تحويلها كل سلعة أو خدمة، ويقدم الجدول (18) أدناه سعر المعاملة وفق النظام المحاسبي ووفق معيار(IFRS15) وكالآتي:

جدول (18)

سعر الصفقة

وفق النظام المحاسبي		وفق IFRS 15	
حقوق الاسم التجاري تسجل بالكامل	**75,000,000**	**حقوق الاسم التجاري ومنطقة السوق والمعرفة الملكية**	**75,000,000**
خدمات التدريب (تكلفة 9,000,000 دينار)	**15,000,000**	**خدمات التدريب (تكلفة 9,000,000 دينار)**	**15,000,000**
المعدات (تكلفة 15,000,000 دينار)	**21,000,000**	**المعدات (تكلفة 15,000,000 دينار)**	**21,000,000**
أجمالي سعر الصفقة	**111,000,000**	**إجمالي سعر الصفقة**	**111,000,000**

المصدر: إعداد الباحث

الخطوة الرابعة: - تخصيص سعر الصفقة لالتزامات الأداء المنفصلة (المستقلة)

بعد تحديد سعر المعاملة، يجب على شركة خليج المستقبل تخصيص سعر المعاملة لكل التزام أداء محدد في الخطوة 2، ويجب أن يحدث التخصيص لكل التزام أداء بمبلغ يوضح مبلغ المقابل الذي تتوقع شركة خليج المستقبل أن تدفعه يحق له مقابل نقل البضائع أو الخدمات الموعودة إلى الزبون، ومن أجل تحقيق ذلك يجري تخصيص سعر المعاملة لكل التزام أداء على أساس أسعار البيع المستقلة النسبية للسلع والخدمات التي تقوم عليها التزامات الأداء تلك، ويوضح الجدول(19) أدناه التزام الأداء وكالآتي:

جدول(19)

تخصيص التزامات الأداء

التزام الأداء	الفترة الخاصة بالالتزام	سعر المعاملة (دينار)
حقوق الاسم التجاري ومنطقة السوق والمعرفة الملكية	**يتم دفع (30,000,000) دينار عراقي عندما توقع شركة الحار الاتفاقية، ويتم دفع المتبقي على دفعة سنوية (45,000,000)دينار عراقي في 31 كانون الأول.**	**75,000,000**
خدمات التدريب	**عند توقيع العقد يتم دفع المبلغ على أساس دفعتان بالتساوي سنويا.**	**15,000,000**

المعدات (تكلفة 15,000,000 دينار)	تجهز المعدات عند توقيع العقد وتنقل لموقع العمل عند إكمال إعمال الديكور والموقع من قبل الطرف الثاني، وتدفع على أساس دفعتان متساويتان سنويا.	21,000,000

المصدر: إعداد الباحث

سيتم الانتهاء من التدريب في كانون الثاني 2022، وسيتم تركيب المعدات في كانون الثاني 2022، وسيعقد شركة الحار افتتاحًا كبيرًا في 2 شباط 2022.

الخطوة الخامسة: الاعتراف بالإيراد

يجري تسجيل عمليات الاعتراف بالإيراد لشركة خليج المستقبل وفق النظام المحاسبي مرة ووفق معيار (IFRS 15) مرة أخرى، إذ تلخص القيود في الجدول (20) في أدناه ترتيب امتياز شركة خليج المستقبل كالاتي:

جدول (20)

قيود الاعتراف بالإيراد اتفاقية الامتياز

وفق النظام المحاسبي	وفق IFRS 15
75,000,000 ح/ مدينون قطاع خاص 75,000,000ح/ إيراد خدمات اجتماعية قيد الاستحقاق عن منح الترخيص وحق الامتياز	48,000,000 ح/النقدية 63,000,000 ح/المدينون (أصل العقد) 75,000,000 ح/إيراد امتياز غير متحقق 15,000,000 ح/إيراد خدمات غير متحقق 21,000,000 ح/إيراد مبيعات غير متحقق عند توقيع العقد في 31-12-2021 واستلام الدفعة الأولى
15,000,000 ح/ مدينون قطاع خاص 15,000,000ح/إيرادات خدمات استشارية وفنية قيد الاستحقاق عن الدورات التدريبية المقدمة لشركة الحار. 8,000,000ح/أجور التدريب والدراسة	عند الوفاء بالتزامات الأداء المتعلقة بحقوق الامتياز والتدريب والمعدات، تستوفي شركة خليج المستقبل 30,000,000 ح/إيراد امتياز غير متحقق 30,000,000 ح/إيرادات الامتياز

8,000,0000ح/الدائنون قيد الاستحقاق عن أجور المدربين للدورات التدريبية المقدمة لشركة الحار□. 1,000,000ح/خدمات أداريه 1,000,0000ح/النقدية قيد دفع الأجور غير المباشرة إيجار موقع التدريب وأجور الكهرباء.	
21,000,000 ح/ مدينون قطاع خاص 21,000,000 ح/صافي مبيعات بضائع بغرض البيع. قيد استحقاق مبيعات المعدات 15,000,000 ح/كلفة بضاعة مباعة 15,000,000 ح/ مخزون البضائع بغرض البيع 137 قيد تسجيل تكاليف المعدات والآلات.	7,500,000 ح/إيراد خدمات غير متحقق 7,500,000 ح/إيرادات الخدمات 4,000,000ح/مصروف خدمات التدريب 4,000,000ح/الدائنون قيد الاستحقاق عن أجور المدربين للدورات التدريبية المقدمة لشركة الحار□ والخاصة بالعام الأول من الدورات. 500,000ح/مصروفات عامة وإدارية 500,0000ح/النقدية قيد دفع الأجور غير المباشرة إيجار موقع التدريب وأجور الكهرباء. 4,0000,000ح/الدائنون 4,000,000ح/النقدية عن دفع أجور الخبراء.
48,000,000 ح/ نقدية بالصندوق 48,000,000ح/ مدينون قطاع خاص قيد استلام الدفعة الأولى من شركة الحار□ (7,500,000+10,500,000+30,000,000) 8,0000,000ح/الدائنون 8,000,000ح/نقدية بالصندوق عن دفع أجور الخبراء	10,500,000 ح/إيراد مبيعات غير متحقق 10,500,000 ح/إيرادات المبيعات 15,000,000 ح/كلفة بضاعة مباعة 15,000,000 ح/المخزون قيد تسجيل تكاليف المعدات والآلات.

المصدر: إعداد الباحث

يوضح الجدول آنفا القيود اليومية لعقد الامتياز في سجلات شركة خليج المستقبل وفق النظام المحاسبي الموحد مقارنة مع متطلبات معيار (IFRS 15) ويبين إن هنالك اختلافاً جوهرياً في القيود المحاسبية وفق الطريقتين فضلا عن اختلاف جوهري في قيمة المبالغ التي يجري تسجيلها في سجلات الشركة، إذ توجد تأثير هام في عملية الإبلاغ المالي سواء في قائمة الدخل أم قائمة المركز المالي كما سيرد ذكرها في أدناه.

شركة خليج المستقبل للوكالات التجارية

قائمة الدخل(الجزئي)

كما في(2022 - 12 - 31 المبالغ بالدينار)

قائمة الدخل حسب النظام المحاسبي		**قائمة الدخل حسب IFRS15**	
التفاصيل	المبالغ	التفاصيل	المبالغ
صافي المبيعات	**111,000,000**	**الإيرادات:**	
يطرح :		**إيرادات الامتياز**	**30,000,000**
-كلفة الإنتاج	**(15,000,000)**	**إيرادات الخدمات**	**7,500,000**
-أجور التدريب والدراسة	**(8,000,000)**	**إيراد المبيعات**	**10,500,000**
-خدمات إدارية	**(1000,000)**	يطرح :	
		-كلفة المبيعات	**(15,000,000)**
		-مصروف خدمات التدريب	**(4,000,00)**
		-مصروفات عامة وإدارية	**(500,000)**
مجمل الربح	**87,000,000**	**مجمل الربح**	**28,500,000**

المصدر: إعداد الباحث

يلاحظ من قائمة الدخل آنف الذكر أن قائمة الدخل لشركة خليج المستقبل تختلف عن متطلبات المعيار IFRS 15 ، حيث إن شركة خليج المستقبل اعترفت بالإيراد الصافي في قائمة الدخل بدون الإشارة الى أنواع الإيرادات، وان شركة خليج المستقبل لم تفصح عنه لا بالكشوفات المالية ولا في الملاحظات والبيانات الملحقة ومن ثم يقلل من جودة محتوى المعلومات التي تفيد المستخدمين في معرفة تفاصيل

الإيرادات من حيث المصدر وتوزيعها وتصفيتها الى إن تصبح إيراد نهائي، وإن الاختلاف الجوهري في قيم المبالغ بين النظام المحاسبي الموحد وتطبيق معيار (IFRS 15) توقيت الاعتراف بالإيراد ورسملة المصاريف على التزامات الأداء، ويتضح من قائمة الدخل(الجزئية) إن الإيراد بموجب النظام المحاسبي الموحد بلغت (**111,000,000**) دينار، بينما كانت الإيراد المعترف به وفق (IFRS 15) هو (48,000,000) وبذلك فان الإيراد المعترف به وفق المعيار (IFRS 15) هو إيراد على نحو حقيقي يعبر بصدق وعدالة عن ما هو ظاهر في قائمة الدخل، أما قائمة المركز المالي الجزئية فتظهر الأرصدة الآتية:-

شركة خليج المستقبل للوكالات التجارية

قائمة المركز المالي (الجزئية)

كما في 31-12-2022 (المبالغ بالدينار)

البيان	بموجب النظام المحاسبي الموحد	بموجب متطلبات معيار IFRS 15
الأصول المتداولة		
النقدية	**39,000,000**	**43,500,000**
المدينون	**63,000,000**	**-**
أصل العقد	**0**	**63,000,000**
أجمالي الموجودات	**102,000,000**	**106,500,000**
المطلوبات		**-**
الاحتياطيات*	**102,000,000**	**43,500,000**
إيراد امتياز غير متحقق	**0**	**45,000,000**
إيراد خدمات غير متحقق	**0**	**7,500,000**
إيراد مبيعات غير متحقق	**0**	**10,500,000**
مجموع المطلوبات	**102,000,000**	**106,500,000**

* يمثل مبلغ الاحتياطيات المبلغ المحول من كشف الدخل الشامل لأغراض التوازن.

يلاحظ من قائمة المركز المالي(الجزئية)وجود فروقات بين شركة خليج المستقبل والتطبيق العملي للمعيار IFRS 15 فيما يخص مجموع المبالغ، وان هناك اختلافات جوهرية في التفاصيل أي فيما يخص القياس والإفصاح فيما يتعلق بالمدينون وأصول العقود وإيراد امتياز غير متحقق وإيراد خدمات غير متحقق وإيراد مبيعات غير متحقق، حيث يلاحظ إن شركة خليج المستقبل سجلت المبيعات الآجلة على أنها مدينون ولم تراعي الظروف والشروط المرافقة للعقد، الذي ينص على أن المبيعات مشروطة بالتحصيل

النقدي وهذا الشرط وحسب متطلبات المعيار (IFRS 15)، يوجب على شركة خليج المستقبل تسجيل هذه المبيعات(المشروطة)على أنها أصل عقد ولا تسجله بحساب المدينون.

4-2-2-1-2-2-4: عام 2023

ولأجل تغطية اغلب الحالات العملية في الشركات التجارية يجب الانتهاء من تسجيل كافة عمليات العقد ففي عام 2023 نتيجة انشغال الخبراء بافتتاح مشروع آخر وصعوبة الحصول على خبراء أخريين ، لم تستطع الشركة الوفاء تجاه شركة الحارث بتحديث قائمة الطعام ولم تقم بتدريب الموظفين الجدد نهاية العام الثاني ولا خلال العام، مما دعا الى خصم نسبة 10% من القيمة المتبقية من رسوم العقد والبالغة (45,000,000)دينار عراقي .

4-2-2-1-2-1: تخصيص مبلغ الغرامة التأخيرية

يجري توزيع الغرامة التأخيرية وفق نسبة الجزء على الكل ومن ثم توزيعها على كل السلع أو الخدمات التي تم التعاقد عليها على أساس تراكمي لأنه تم تسليم الوكالة بصورة واحدة لكن تم تجزئتها الى دفعات وعلى وفق ذلك يتم توزيعها على الكل وعلى أساس تراكمي بحسب الآتي:-

4,500,000÷ 111,000,000× 75,000,000= 3,040,540 دينار(حصة الاسم التجاري من الغرامة)

4,500,000÷ 111,000,000×15,000,000 = 608,108 دينار (حصة خدمات التدريب من الغرامة).

4,500,000÷ 111,000,000×21,000,000 = 851,352 دينار (حصة المعدات من الغرامة)

وبعد تخصيص الغرامة على وفق ما جاء أنفا يتم تعديل العقد وهو (تغيير في نطاق وسعر العقد) والذي ينبغي أن توافق عليهِ أطراف العقد وهذا التغيير يخلق تغييرات جديدة نتيجة الغرامات، وأن تعديل العقد هو لوصف حقوق والتزامات الشركة في العقد المعدل بصورة صادقة ويتم محاسبة تعديل العقد بأثر المتابعة التراكمية في نشاط الإنشاء.

4-2-2-1-2-2:تعديل العقد

وعلى وفق المعيار (IFRS 15) ومتطلباته يجب تعديل العقد كما لو كان جزءاً من العقد الحالي لأن السلع أو الخدمات المتبقية ليست مختلفة ومن ثمّ تمثل جزءاً من التزام أداء واحد، وعليه يتم تعديل مبلغ العقد من (111,000,000) دينار الى (106,500,000) دينار، نتيجة لعدم الوفاء بتعديل قائمة الطعام، إلى جانب عدم تدريب الموظفين الجدد دعا ذلك الى فرض غرامة تأخيريه بمبلغ (4,500,000) دينار كشروط العقد، ويتم تخفيض (تعديل) مبلغ العقد بالجدول (21) الاتي:-

الجدول (21)

تخصيص الغرامة التأخيريه على كافة الإعمال

التفاصيل	مبلغ التخفيض	المبلغ بعد تعديل العقد (دينار)
حقوق الاسم التجاري	3,040,540 -75,000,000	71,959,460
خدمات التدريب	608,108- 15,000,000	14,391,892
المعدات	851,352 - 21,000,000	20,148,648
المجموع	-	106,500,000

المصدر:- إعداد الباحث بالاستناد الى بيانات الشركة والمعيار (IFRS 15)

يتضح من الجدول آنفا احتساب عملية الغرامة التأخيريه بمبلغ (4,500,000) دينار فان المعيار(IFRS 15) تعد هذه الغرامة تخفيضاً في مبلغ الإيراد على أساس مبلغ الكمية المصروفة التراكمية، أما بموجب النظام المحاسبي الموحد المطبق بالشركة فيعترف بمبلغ الغرامة كإيراد ومن ثم يتم احتسابها مصروفاً يحمل على العقد في جانب المصروفات، لذلك يجري تخصيص الغرامة لكل التزامات الأداء وفق المعيار (IFRS 15) بحسب ((**أجمالي سعر الصفقة** = 111,000,000 دينار، حقوق الاسم التجاري = 75,000,000 دينار، مجموع خدمات التدريب =15,000,000 دينار، مجموع المعدات = 21,000,000 دينار.

الاعتراف بالإيراد:

في نهاية عام 2022، حققت شركة الحار أداءً جيدًا، إذ سجلت مبيعات بقيمة 975،695,255 دينار في عامها الثاني من العمليات، جرى تلخيص قيود في الجدول (22) لشركة خليج المستقبل المتعلقة بالسنة الثانية من عمليات الامتياز كالاتي:

جدول(22)

الاعتراف بالإيراد السنة الثانية من عمليات الامتياز

وفق النظام المحاسبي	وفق IFRS 15
97,569,526 ح/ مدينون قطاع خاص 97,569,526 ح/عمولة مستلمة تسجيل رسوم الامتياز في 31-12-2023	97,569,526 ح/المدينون 97,569,526 ح/إيراد الامتياز تسجيل رسوم الامتياز في 31-12-2023
58,500,000 ح/النقدية بالصندوق 4,500,000 ح/تعويضات وغرامات	3,040,540 ح/إيراد امتياز غير متحقق 608,108 ح/إيراد خدمات غير متحقق

63,000,000 ح/ مدينون قطاع خاص **عن قبض الدفعة الثانية من حق الامتياز**	**851,352 ح/إيراد مبيعات غير متحقق** **4,500,000 ح/الصل العقد**
97,569,526ح/النقدية بالصندوق **97,569,526 ح/ مدينون قطاع خاص** **عن قبض مبلغ النسبة المتفق عليها بموجب الاتفاقية.**	**41,959,460 ح/إيراد امتياز غير متحقق** **41,959,460ح/ إيراد الامتياز**
	6,891,892 ح/إيراد خدمات غير متحقق **6,891,892 ح/إيرادات الخدمات** **4,000,000ح/مصروف خدمات التدريب** **4,000,000ح/الدائنون** **500,000ح/مصروفات عامة وإدارية** **500,0000ح/النقدية** **4,0000,000ح/الدائنون** **4,000,000ح/النقدية**
	9,648,648 ح/إيراد مبيعات غير متحقق **9,648,648 ح/إيرادات المبيعات**
	156,069,526 ح/النقدية **58,500,000 ح/المدينون (أصل العقد)** **97,569,526 ح/المدينون** **عن قبض مبلغ النسبة المتفق عليها بموجب الاتفاقية وقبض الدفعة الثانية من حق الامتياز .**

يتضح وفق الجدول آنفا عند تطبيق الشركة عينة البحث النظام المحاسبي الموحد وحدوث غرامة تأخيريه فان الشركة لا يحق لها تغيير مبلغ الامتياز المتفق عليه وإنما تقوم بمعالجات محاسبية وفق النظام المحاسبي الموحد باعتبار الغرامات التأخيرية فيعترف بمبلغ الغرامة كإيراد ومن ثم يتم احتسابها كمصروف يحمل على العقد في جانب المصروفات، إما عند تطبيق الشركة الاعتراف بالإيراد وفق معيار (IFRS 15)، لدى الشركة الحق في تعديل مبلغ الامتياز، إذ يجري تخصيص مبلغ الغرامة لكل التزامات الأداء لوصف حقوق والتزامات الشركة في العقد المعدل بصورة صادقة ويتم محاسبة تعديل العقد بأثر المتابعة

التراكمية في نشاط الإنشاء، ويتجسد من ذلك تأثير هام على قوائم الشركة والتي تنعكس على جودة الإبلاغ المالي للشركة مدار البحث.

شركة خليج المستقبل للوكالات التجارية

قائمة الدخل(الجزئي)

كما في(2023 - 12 - 31 المبالغ بالدينار)

قائمة الدخل حسب النظام المحاسبي		قائمة الدخل حسب IFRS15	
التفاصيل	المبالغ	التفاصيل	المبالغ
صافي المبيعات	**97,569,526**	**الإيرادات:**	
يطرح :		**إيرادات الامتياز**	**139,528,986**
-كلفة الإنتاج		**إيرادات الخدمات**	**6,891,892**
-أجور التدريب والدراسة		**إيراد المبيعات**	**9,648,648**
-خدمات إدارية		**يطرح :**	
- تعويضات وغرامات	**(4,500,000)**	**-كلفة المبيعات**	
		-مصروف خدمات التدريب	**(4,000,00)**
		-مصروفات عامة وإدارية	**(500,000)**
مجمل الربح	**93,069,526**	**مجمل الربح**	**151,569,526**

المصدر: أعداد الباحث

يلاحظ من قائمة الدخل آنف الذكر إن اختلاف مبالغ الإيراد هو نتيجة وقت الاعتراف بالإيراد، إذ انخفضت إيرادات الشركة في العام الحالي عن العام السابق وفق النظام المحاسبي الموحد وذلك لعدم عكس التوقيت الزمني بصورة حقيقية في الإيرادات لحظة حدوثها مقارنة مع إيرادات العام الحالي وفق معيار (IFRS 15) إذ ارتفعت عن العام السابق، ويتجلى هذا الاختلاف في رؤية مجلس المعايير (IFRS) في النقطة الزمنية للاعتراف بالإيراد بصورة أكثر شفافية لحركة الإيرادات وتجسيدها بصورة فعلية .

شركة خليج المستقبل للوكالات التجارية

قائمة المركز المالي (الجزئية)

كما في 31-12-2023 (المبالغ بالدينار)

البيان	بموجب النظام المحاسبي الموحد	بموجب متطلبات معيار IFRS 15
الأصول المتداولة		
النقدية	**156,069,526**	**151,569,526**
المدينون	**0**	**0**
أصل العقد	**0**	**0**
أجمالي الموجودات	**156,069,526**	**151,569,526**
المطلوبات		
الاحتياطيات*	**156,069,526**	**151,569,526**
إيراد امتياز غير متحقق	**-**	**0**
إيراد خدمات غير متحقق	**-**	**0**
إيراد مبيعات غير متحقق	**-**	**0**
مجموع المطلوبات	**156,069,526**	**151,569,526**

يلاحظ من قائمة المركز المالي(الجزئية) يتبين من الجدول آنفا اختلاف في قيم عناصر قائمة المركز المالي وفق النظام المحاسبي الموحد مقارنة مع معيار (IFRS)، إذ نجد هنالك زيادة في أصول الشركة عند تطبيقها النظام المحاسبي الموحد وانخفاضه بالعكس عند تطبيق معيار (IFRS) يرجع السبب الآتي في الاختلاف للإعتراف بالإيراد وفق الطريقتين والذي انعكس على أداء الشركة تارة والمركز المالي تارة أخرى، ويسفر عن ذلك اختلاف جوهري للمعلومة المفيدة وتلقيها من قبل المستخدمين .

4-2-2-2:حالة عملية (2) دمج العقود

في 5-1-2022 تم بيع مجموعة من معدات الطبخ الى وكالة فود لاند بابل ، أن شركة تقدم خدمات صيانة وتبيع معدات بصورة منفصلة، لديها عقدين منفصلين مع زبون واحد والتفاصيل الآتية توضح مبلغ وتفاصيل كل عقد:

يعرض الجدول (23) يبين تفاصيل العقد (1) بيع معدات

جدول (23)

أسعار وكلف مبيعات شركة خليج المستقبل

ت	التفاصيل	الكلفة (دينار)	المبلغ (دينار)
1	قلاية فراي ماستر 3 حوض	22,975,000	27,900,000
2	قدر 8 هيد فيلوسيتي	23,950,000	31,000,000
	الإجمالي	46,925,000	58,900,000

عقد 2: خدمات صيانة قيمة العقد:1,500,000 دينار عراقي، وبمدة سنة واحدة،ولم تحتاج الشركة الى خدمات صيانة أخر المدة .

وفق معيار (IFRS 15) يجب تطبيق الخطوات الخمس الآتية:

خطوة 1: تحديد ما إذا كان يجب دمج العقود

يجب دمج العقود إذا كانت تفي بإحدى الشروط الآتية:

1. العقود يتم التفاوض عليها كصفقة واحدة.
2. مبلغ الدفع في أحد العقود يعتمد على أداء العقد الآخر.
3. السلع أو الخدمات الموعودة في العقود هي سلعة واحدة أو خدمات واحدة مجمعة.

في هذا المثال، أن العقود جرى التفاوض عليها كصفقة واحدة لأن المعدات تتطلب صيانة دائمة من قبل نفس الشركة.

خطوة 2: تحديد سعر المعاملة المجمع

سعر المعاملة المجمع هو مجموع أسعار العقود المنفصلة:

سعر المعاملة المجمع = 58,900,000 دينار + 1,500,000 دينار = 60,400,000

خطوة 3: تخصيص سعر المعاملة على التزامات الأداء

لتخصيص سعر المعاملة على التزامات الأداء، يجب تحديد القيمة المستقلة لكل التزام أداء:

- القيمة المستقلة لبيع المعدات: 58,900,000 دينار
- القيمة المستقلة لخدمات الصيانة: 1,500,000 دينار

نسبة كل التزام أداء من المجموع:

نسبة المعدات: 58,900,000 / 60,400,000 = 0.9752 (أو 97.52%)

نسبة الصيانة: 1,500,000 / 60,400,000 = 0.0248 (أو 2.48 %)

تخصيص سعر المعاملة المجمع:

السعر المخصص لبيع المعدات: 60,400,000 * 0.9752 = 58,900,000 دينار

السعر المخصص لخدمات الصيانة: 60,400,000 * 0.0248= 1,500,000 دينار

خطوة 4: الاعتراف بالإيراد

يجب الاعتراف بالإيراد عند الوفاء بالتزامات الأداء:

1. **بيع المعدات:**

يتم الاعتراف بالإيراد عند تسليم المعدات (بعد شهر واحد): 58,900,000 دينار

2. **خدمات الصيانة:**

يتم الاعتراف بالإيراد عند الوفاء بالخدمة .

يجري تسجيل عمليات الاعتراف بالإيراد لشركة خليج المستقبل وفق النظام المحاسبي مرة و وفق معيار (IFRS 15) مرة أخرى، إذ تلخص القيود في الجدول(24) دمج العقود لشركة خليج المستقبل كالاتي:

جدول(24)

الاعتراف بالإيراد دمج العقود

وفق النظام المحاسبي	وفق IFRS 15
60,400,000 ح/مدينون قطاع خاص 58,900,000ح/صافي المبيعات 1,500,000 ح/ إيراد خدمات الصيانة والتصليح	58,900,000 ح/المدينون (أصل العقد) 58,900,000 ح/إيراد المبيعات
58,900,000 ح/النقدية في الصندوق 58,900,000 ح/مدينون قطاع خاص	46,925,0000 ح/كلفة بضاعة مباعة 46,925,0000 ح/المخزون
46,925,000ح/كلفة بضاعة مباعة	58,900,000 ح/النقدية 58,900,000ح/المدينون (أصل العقد)

46,925,0000 ح/ مخزون البضائع بغرض البيع 137	
عام 2023 **1,500,000 ح/ مخصص الديون المشكوك في تحصيلها** **1,500,000 ح/مدينون قطاع خاص** **يتم عكس القيد لإلغاء خدمات الصيانة .**	**لا يسجل قيد بخصوص خدمات الصيانة لإنها لم تقدم أخر المدة**

يتضح من الجدول آنفا إن الشركة قامت وفق النظام المحاسبي الموحد بإيراد خدمات الصيانة وتسجيلها كإيراد عند توقيع العقد فيما لا يعترف معيار (IFRS 15) مثل هذه الخدمات كإيراد إلا عند الوفاء بها، وقد جسدت حالة عدم قدرة الشركة في وفاء خدمتها الى الاختلاف في سجلات الشركة وفق الطريقتين، ويعد هذا إثر جوهري للإبلاغ عن المعلمة المفيدة للمستفيدين التي جرى استيفاءها في معيار (IFRS 15) إي إن تطبيق المعيار له أثر في القوائم المالية الذي ينعكس بصورة مباشرة في الدخل المحاسبي في ظل تطبيق معيار (IFRS 15) على جودة الإبلاغ المالي والموضحة في قائمتي الدخل والمركز المالي ادناه:

شركة خليج المستقبل للوكالات التجارية

قائمة الدخل(الجزئي)

كما في(2022 - 12 - 31 المبالغ بالدينار)

قائمة الدخل حسب النظام المحاسبي		**قائمة الدخل حسب IFRS15**	
التفاصيل	المبالغ	التفاصيل	المبالغ
صافي المبيعات	**60,400,000**	**الإيرادات:**	
يطرح :		**إيراد المبيعات**	**58,900,000**
-كلفة بضاعة مباعة	**(46,925000)**	يطرح :	
		-كلفة المبيعات	**(46,925,000)**
مجمل الربح	**13,475,000**	**مجمل الربح**	**11,975,000**

يتضح من قائمة الدخل آنف الذكر اختلاف مبلغ مجمل الربح وفق النظام المحاسبي الموحد عما هو عليه في مبلغ مجمل الربح وفق معيار (IFRS 15)، يعود الى الاعتراف بمبلغ إيراد خدمات الصيانة التي جرى الاعتراف بها وفق النظام المحاسبي الموحد دون الإخذ بنظر الاعتبار وفاء الخدمة أم عدمها ، على النقيض من معيار (IFRS 15) ، ويعد ذلك إساس جوهري في نظرة مجلس معيار (IFRS) الحالية عند تطبيق معيار (IFRS 15) عن المعايير السابقة، والتي يعتمدها النظام المحاسبي الموحد.

شركة خليج المستقبل للوكالات التجارية

قائمة المركز المالي (الجزئية)

كما في 31-12-2022 (المبالغ بالدينار)

البيان	بموجب النظام المحاسبي الموحد	بموجب متطلبات معيار IFRS 15
الأصول المتداولة		
النقدية	**58,900,000**	**58,900,000**
المدينون	**1,500,000**	**0**
أصل العقد	**0**	**0**
أجمالي الموجودات	**60,400,000**	**58,900,000**
المطلوبات		
الاحتياطيات*	**60,400,000**	**58,900,000**
مجموع المطلوبات	**60,400,000**	**58,900,000**

ما سبق تبين قائمة المركز المالي(الجزئية)وجود فروقات بين شركة خليج المستقبل والتطبيق العملي للمعيار IFRS 15 فيما يخص مجموع المبالغ، الذي جاء موازيا لقائمة الدخل المعدة سابقاً، إذ انعكست الزيادة في إجمالي الأصول وفق النظام المحاسبي الموحد بسبب اعتراف الشركة بخدمات الصيانة دون الوفاء بها، واسفر عن زيادة في قيمة عنصر المدينون، فيما يمثل انخفاض الأصول في قائمة المركز المالي وفق معيار (IFRS 15) لعدم الاعتراف بخدمات الصيانة كإيراد امتثالاً لمتطلبات المعيار، وبالنتيجة نجد هذا الاختلاف في قيم الأصول من وجهة نظر المعيار والنظام المحاسبي الموحد.

4-2-2-3:حالة عملية (3) مبيعات نقدية

في 12-1-2022 جرى بيع مجموعة من منتجات التعبئة والتغليف الى وكالة وان مليون كما في الجدول (25) على وفق التفاصيل الأتية:

الجدول(25)

بيع مجموعة من منتجات التعبئة والتغليف

ت	مبيعات شهر كانون الثاني	سعر البيع	التفاصيل	وحدة القياس	المبلغ
1	80 كغم	7,000	أكياس تفرغ من الهواء للاستخدام الغذائي	كغم	6,500
2	10,600	500	أغطية وعلب أفران التسخين السريع	وحدة	450

3	10,000	300	أكواب ورقية	وحدة	250
4	15,000	300	قدح ورقي للمشروبات الساخنة	وحدة	250
5	50 كغم	5,500	أكياس البلاستيك للتغليف الغذائي	كغم	5,000

علما إن المبيعات كانت بالأسعار الطبيعية إذ سجلت شركة خليج المستقبل القيد الآتي عند البيع:

جدول(26)

الاعتراف بالإيراد في حالة المبيعات نقدية

وفق النظام المحاسبي	وفق IFRS 15
18,675,000 ح/مدينون قطاع خاص 18,675,000 ح/صافي المبيعات	18,675,000 ح/النقدية 18,675,000 ح/إيراد المبيعات
18,675,000 ح/النقدية في الصندوق 18,675,000 ح/مدينون قطاع خاص	16,470,0000 ح/كلفة بضاعة مباعة 16,470,0000 ح/المخزون
16,470,000ح/كلفة بضاعة مباعة 16,470,000 ح/ مخزون البضائع بغرض البيع 137	

وفق معيار (IFRS 15) يجب تطبيق الخطوات الخمس الآتية:

1- عقد تجاري بين طرفين(شركة خليج المستقبل وفرع وكالة وان مليون) وان الطرفين قد وافقا على بنود العقد وتم تحديد حق كل طرف وحددت شروط الدفع(شرط البيع نقدا للزبون.)
2- كانت التزامات شركة خليج المستقبل تجهيز المواد المذكورة بالعقد مقابل التزام فرع الوكالة بتسديد قيمة المقابل نقدا.
3- سعر الصفقة واضح ومعلوم بين الطرفين وحسب اتفاق الأسعار الطبيعية.
4- يجب تخصيص السعر على التزامات الأداء الموضحة في العقد لكي تبين مبلغ العوض المستحق للشركة حسب الجدول حيث إن أسعار البيع مستقلة لجميع السلع .
5- إن شركة خليج المستقبل حولت السلع للعميل وأصبحت تحت سيطرته، وتم الاعتراف بالإيراد عند نقطة زمنية معينة(توصيل البضاعة الى مخازن الزبون.)

ويلاحظ من القيد في أعلاه أن المعيار IFRS 15 يتطابق مع شركة خليج المستقبل في هذه الحالة أي فيما يخص تخصيص الخصم واحتساب الصافي إيراد مبيعات على الرغم من الاختلافات الضمنية بين شركة خليج المستقبل وتطبيق المعيار.

شركة خليج المستقبل للوكالات التجارية

قائمة الدخل(الجزئي)

كما في(2022 - 12 - 31 المبالغ بالدينار)

قائمة الدخل حسب النظام المحاسبي		قائمة الدخل حسب IFRS15	
التفاصيل	المبالغ	التفاصيل	المبالغ
صافي المبيعات	**18,675,000**	**الإيرادات:**	
يطرح :		**إيراد المبيعات**	**18,675,000**
-كلفة بضاعة مباعة	**(16,470,000)**	يطرح :	
		-كلفة المبيعات	**(16,470,000)**
مجمل الربح	**2,250,000**	**مجمل الربح**	**2,250,000**

ومما سبق يتبين عدم وجود اختلاف جوهري عند تطبيق الشركة بالنظام المحاسبي الموحد أم معيار (IFRS 15) وذلك بسبب، إن العملية تقع في حالة الدفع النقدي المباشر أي إن عملية الاعتراف لا يوجد فيها اختلاف وفق الطريقتين.

شركة خليج المستقبل للوكالات التجارية

قائمة المركز المالي (الجزئية)

كما في 31-12-2023 (المبالغ بالدينار)

البيان	بموجب النظام المحاسبي الموحد	بموجب متطلبات معيار IFRS 15
الأصول المتداولة		
النقدية	**18,675,000**	**18,675,000**
المدينون	**0**	**0**
أصل العقد	**0**	**0**
أجمالي الموجودات	**18,675,000**	**18,675,000**
المطلوبات		
الاحتياطيات*	**18,675,00**	**18,675,00**
مجموع المطلوبات	**18,675,00**	**18,675,00**

ما سبق يتبين عدم وجود اختلاف جوهري في قائمة المركز المالي عند تطبيق الشركة بالنظام المحاسبي الموحد أم معيار (IFRS 15) وذلك بسبب، إن العملية تقع في حالة الدفع النقدي المباشر أي

إن عملية الاعتراف لا يوجد فيها اختلاف وفق الطريقتين، والذي يسفر عدم اختلاف اقيام عناصر قائمة المركز المالي.

4-2-2-4:حالة عملية (4) البيع مع حق الرد

في 23-1-2023 تم بيع مجموعة من منتجات التعبئة والتغليف الى وكالة فود تايم فرع الحار على وفق الجدول(27) يبين التفاصيل الأتية:

الجدول(27)

مبيعات من منتجات التعبئة والتغليف

ت	الكميات المطلوبة	سعر البيع	التفاصيل	وحدة القياس	التكلفة
2	4,000	300	أكواب ورقية	وحدة	250

وتتوقع شركة خليج المستقبل أن 4 %من الأكواب الورقية نتيجة الرزم الى تلف جزء من البضاعة، وان العقد مع الوكالة يسمح له برد البضاعة المتضررة نتيجة النقل أو غيرها من الأحداث التي تؤدي الى ضرر البضاعة أو اختلاف المواصفات المطلوبة، إذ إن الوكيل متعاقد مع شركة خليج المستقبل على توصيل البضاعة الى مخازن الوكيل، علما إن المبيعات بالآجل ومشروطة بالتحصيل النقدي.

إذ سجلت شركة خليج المستقبل القيد الآتي عند البيع:

علما إن المبيعات كانت بالأسعار الطبيعية إذ سجلت شركة خليج المستقبل القيد الآتي عند البيع:

الجدول (28)

الاعتراف بالإيراد في حالة البيع مع حق الرد

وفق النظام المحاسبي	وفق IFRS 15
1,200,000 ح/مدينون قطاع خاص161 **1,200,000ح/صافي المبيعات4121**	**1,200,000 ح/أصل العقد** **1,152,000 ح/صافي المبيعات** **48,000 ح/التزام الرد**
1,000,000 ح/كلفة الإنتاج 5 **1,000,000 ح/المخزون131**	**40,000 ح/أصل (مردودات البضاعة المتوقعة)** **960,000 ح/كلفة البضاعة المباعة** **1,000,000 ح/المخزون**

يلاحظ من الجدول في أعلاه الفرق في إثبات مبلغ الإيراد بين شركة خليج المستقبل والمعيار (IFRS 15)، إن الشركة قامت وفق النظام المحاسبي الموحد المستقبل اعترفت بكامل مبلغ الإيراد، ولكن

متطلبات المعيار تتطلب إثبات المبلغ الذي تتوقع شركة خليج المستقبل إن لا يتم رده فقط ، وقد جسدت حالة عدم قدرة الشركة في وفاء خدمتها الى الاختلاف في سجلات الشركة وفق الطريقتين، ويعد هذا إثراً جوهرياً للإبلاغ عن المعلمة المفيدة للمستفيدين التي جرى استيفاءها في معيار (IFRS 15) إي إن تطبيق المعيار له أثر في القوائم المالية الذي ينعكس بصورة مباشرة في الدخل المحاسبي في ظل تطبيق معيار (IFRS 15) على جودة الإبلاغ المالي والموضحة في قائمتي الدخل والمركز المالي آدناه:

شركة خليج المستقبل للوكالات التجارية

قائمة الدخل(الجزئي)

كما في(2022 - 12 - 31 المبالغ بالدينار)

قائمة الدخل حسب النظام المحاسبي		قائمة الدخل حسب IFRS15	
التفاصيل	المبالغ	التفاصيل	المبالغ
صافي المبيعات	**1,200,000**	**الإيرادات:**	
يطرح :		**إيراد المبيعات**	**1,152,000**
-كلفة بضاعة مباعة	**(1,000,000)**	يطرح :	
		-كلفة المبيعات	**(960,000)**
مجمل الربح	**200,000**	**مجمل الربح**	**192,000**

يلاحظ من قائمة الدخل آنف الذكر أن قائمة الدخل لشركة خليج المستقبل يختلف عن متطلبات المعيار IFRS 15، حيث أن شركة خليج المستقبل اعترفت بكامل مبلغ الإيراد، ولكن متطلبات المعيار تتطلب أثبات المبلغ الذي تتوقع شركة خليج المستقبل إلا يتم رده فقط ومن ثم يكون مبلغ الإيراد اقل وفق معيار (IFRS 15)، من مبلغ الإيراد المعترف به من قبل شركة خليج المستقبل.

شركة خليج المستقبل للوكالات التجارية

قائمة المركز المالي (الجزئية)

كما في 31-12-2023 (المبالغ بالدينار)

البيان	بموجب النظام المحاسبي الموحد	بموجب متطلبات معيار IFRS 15
الأصول المتداولة		
المدينون	**1,200,000**	**-**
أصل العقد	**0**	**1,200,000**

أجمالي الموجودات	**1,200,000**	**1,200,000**
المطلوبات		
التزام الرد	**0**	**48,000**
الاحتياطيات*	**1,200,000**	**1,152,000**
مجموع المطلوبات	**1,200,000**	**1,200,000**

يلاحظ من قائمة المركز المالي(الجزئية)وجود فروقات بين شركة خليج المستقبل والتطبيق العملي للمعيار IFRS 15فيما يخص مجموع المبالغ، وان هناك اختلافات جوهرية في التفاصيل أي فيما يخص القياس والإفصاح فيما يتعلق بالمديون وأصول العقود والتزامات رد البضاعة والأصل المثبت للمردودات المتوقعة، ، إلى جانب ذلك فان على شركة خليج المستقبل(وحسب متطلبات المعيار)إثبات التزام رد مبلغ بمقدار النسبة المتوقع ردها من البضاعة على أنها التزام رد، ويثبت مبلغ كلفة البضاعة المباعة بالمبلغ المتوقع إن لا يرتجع والباقي يثبت كأصل الى أن يتم التحقق برد المبلغ أو عدم رده، حيث اذا تم رد البضاعة وكانت سالمة فيتم غلق الأصل بحساب المخزون، واذا كانت البضاعة المرتجعة متضررة على نحو كبير يغلق حساب الأصل بحساب المصروف، أما نهاية السنة المالية إذا لم يحصل المبلغ النقدي مقابل تسليم السلع للوكلاء فإنها(السلع) تعدَّ أصول عقود يجب الإفصاح عنها في قائمة المركز المالي للشركة.

5-2-2-4:حالة عملية (5) ترتيب الأمانة:

في 3-2-2022 اتفقت شركة خليج المستقبل على إرسال أجهزة مطابخ الى تاجر في محافظة كركوك، وتم الاتفاق بين شركة خليج المستقبل والتاجر على أن يقوم التاجر بالاحتفاظ بالأجهزة وبيعها وفي المقابل يحصل على عمولة 5 % من المبيعات، ويكون الاحتفاظ بالمخزون لمدة عشرين يوم وبعدها تعاد بقية البضاعة الى مخازن شركة خليج المستقبل إذا لم تباع، حيث تم أرسال الكميات المدرجة في الجدول (29) كالآتي:

الجدول (29)

مبيعات من معدات الطبخ

ت	التفاصيل	الكمية	الكلفة	سعر البيع
1	قلاية فراي ماستر 3 حوض	2	22,975,000	27,900,000
2	قدر 8 هيد فيلوسيتي	3	23,950,000	31,000,000

1- في 13-2-2022 تم أشعار شركة خليج المستقبل ببيع قلاية فراي ماستر عدد 1 وقدر هيد 2 قطعة وتم استلام المبلغ نقدا.

2- وفي 20-2-2022 تم إبلاغ شركة خليج المستقبل ببيع المتبقي من الأجهزة.

حيث سجلت شركة خليج المستقبل العمليات آنفة الذكر حسب متطلبات النظام المحاسبي الموحد على أنها مخزون.

4-2-2-5-1:الاعتراف بالإيراد وفق النظام المحاسبي الموحد

يوضح الجدول (30)تسجيل العمليات الخاصة بالبضاعة لدى الغير بالعمليات الآتية:

الجدول (30)

الاعتراف بالإيراد وفق النظام المحاسبي الموحد

قيود اليومية في سجلات شركة خليج المستقبل	التاريخ
117,800,000 ح/مخزون بضائع لدى الغير 1391 **117,800,000 ح/مخزون البضائع بغرض البيع 137** **أرسال البضاعة الى الوكيل بغرض بيعها**	**2023-2-3**
85,405,000 ح/مدينون 161 **85,405,000 ح/صافي المبيعات 4121** **قيد استحقاق – بيع البضاعة نقدا**	**2023-2-13**
85,405,000 ح/الصندوق 181 **85,405,000 ح/المدينون 161** **عن استلام المبلغ من الوكيل**	**2023-2-13**
70,875,000 ح/كلفة الإنتاج 5 **70,875,000 ح/ مخزون بضائع لدى الغير 1391** **عن أثبات كلفة المواد**	**2023-2-13**
55,955,000 ح/مدينون 161 **55,955,000 ح/صافي المبيعات 4121** **قيد استحقاق – بيع البضاعة نقدا**	**2023-2-20**
55,955,000 ح/الصندوق 181 **55,955,000 ح/المدينون 161** **عن استلام المبلغ من الوكيل**	**2023-2-20**

46,925,000 ح/كلفة الإنتاج 5	**2023-2-20**
46,925,000 ح/ مخزون بضائع لدى الغير 1391	
عن أثبات كلفة المواد	

المصدر :بيانات المقدمة من قبل شركة خليج المستقبل

وفق معيار (IFRS 15) يجب تطبيق الخطوات الخمس الآتية:

1- تحديد العقد مع الزبون :تم الاتفاق بين طرفي العقد ، العقد في جوهره تجاري هادف للربح، تم الاتفاق على جميع شروط العقد وتعتقد شركة خليج المستقبل تحصيل المقابل.

2- التزامات الأداء في العقد :تلتزم شركة خليج المستقبل بتوصيل البضاعة الى مخازن التاجر في منطقة كركوك، ويتعهد التاجر ببيع البضاعة أو جزء منها خلال مدة شهرين وأرسال المبلغ المتحصل الى شركة خليج المستقبل وإرسال البضاعة المتبقية نهاية المدة.

3- سعر الصفقة :سعر المنتجات يعتمد على الأسعار التي تعتمدها شركة خليج المستقبل، مع دفع عمولة % 10 من المبيعات المتحققة للتاجر.

4- تخصيص سعر الصفقة على التزامات الأداء :الأسعار مستقلة ولا توجد حاجة للتخصيص.

5- الاعتراف بالإيراد :حسب متطلبات المعيار IFRS 15 فان شركة خليج المستقبل تعترف بالإيراد حال بيع البضاعة من قبل التاجر، واعتبار البضاعة المرسلة بضاعة أمانة .

4-2-2-5-2:الاعتراف بالإيراد وفق معيار (IFRS 15)

يوضح الجدول (31)تسجيل العمليات الخاصة بالبضاعة لدى الغير بالعمليات الآتية:

الجدول (31)

الاعتراف بالإيراد وفق معيار (IFRS 15)

قيود اليومية حسب متطلبات المعيار IFRS 15	التاريخ
117,800,000 ح/مخزون بضاعة الأمانة	**2023-2-3**
117,800,000 ح/مخزون الإنتاج التام	
إرسال البضاعة الى الوكيل بغرض بيعها	
85,405,000 ح/النقدية	**2023-2-13**
4,495,000 ح/مصروف عمولة مبيعات	
89,900,000 ح/إيراد مبيعات بضاعة الأمانة	
عن بيع بضاعة أمانة وإرسال المبلغ الى شركة خليج المستقبل بعد استقطاع الصافي	

70,875,000 ح/كلفة البضاعة المباعة **70,875,000 ح/ مخزون بضاعة أمانة** **عن أثبات كلفة المواد**	**2023-2-13**
55,955,000 ح/النقدية **2,945,000 ح/مصروف عمولة مبيعات** **58,900,000 ح/إيراد مبيعات بضاعة الأمانة** **عن بيع بضاعة أمانة وإرسال المبلغ الى شركة خليج المستقبل بعد استقطاع الصافي**	**2023-2-20**
46,925,000 ح/كلفة بضاعة مباعة **46,925,000 ح/ مخزون بضاعة الأمانة** **عن أثبات كلفة المواد**	**2023-2-20**

المصدر: أعداد الباحث استنادا لمتطلبات المعيار IFRS 15

تختلف إجراءات تسجيل بضاعة الأمانة بين النظام المحاسبي الموحد ومتطلبات المعيار IFRS 15 من حيث تسمية الحسابات فقط، رغم عدم وجود دليل محاسبي يخص بضاعة الأمانة وكيفية تسجيل مختلف حالاته، وبذلك تكون ارصده بضاعة الأمانة حسب النظام المحاسبي الموحد والمعيار IFRS 15 كالآتي:

شركة خليج المستقبل للوكالات التجارية

قائمة الدخل(الجزئي)

كما في(2022 - 12 - 31 المبالغ بالدينار)

قائمة الدخل حسب النظام المحاسبي		**قائمة الدخل حسب IFRS15**	
التفاصيل	المبالغ	التفاصيل	المبالغ
صافي المبيعات	**141,360,000**	**الإيرادات:**	
يطرح :		**إيراد المبيعات**	**148,800,000**
-كلفة بضاعة مباعة	**(117,800,000)**	يطرح :	
		-كلفة المبيعات	**(960,000)**
		-عمولة مبيعات	**(7,440,000)**
مجمل الربح	**23,560,000**	**مجمل الربح**	**23,560,000**

يلاحظ من قائمة الدخل آنف الذكر أن قائمة الدخل لشركة خليج المستقبل يختلف عن متطلبات المعيار IFRS 15 ، حيث إن شركة خليج المستقبل اعترفت بالإيراد الصافي في قائمة الدخل بدون الإشارة إلى العمولة على المبيعات، وان شركة خليج المستقبل لم تفصح عنه لا بالكشوفات المالية ولا في

الملاحظات والبيانات الملحقة ومن ثم يقلل من جودة المحتوى المعلوماتي التي تفيد المستخدمين في معرفة تفاصيل الإيرادات من حيث المصدر وتوزيعها وتصفيتها الى إن تصبح إيراداً نهائياً.

شركة خليج المستقبل للوكالات التجارية

قائمة المركز المالي (الجزئية)

كما في 31-12-2023 (المبالغ بالدينار)

البيان	بموجب النظام المحاسبي الموحد	بموجب متطلبات معيار IFRS 15
الأصول المتداولة		
النقدية	**141,360,000**	**141,360,000**
المدينون	**0**	**0**
أصل العقد	**0**	**0**
أجمالي الموجودات	**141,360,000**	**141,360,000**
المطلوبات		
التزام الرد	**0**	**0**
الاحتياطيات*	**141,360,000**	**141,360,000**
مجموع المطلوبات	**141,360,000**	**141,360,000**

ما سبق يتبين عدم وجود اختلاف جوهري في قائمة المركز المالي عند تطبيق الشركة بالنظام المحاسبي الموحد أم معيار (IFRS 15) وذلك بسبب، إن العملية تقع في حالة الدفع النقدي المباشر أي إن عملية الاعتراف لا يوجد فيها اختلاف وفق الطريقتين، الذي يسفر عن عدم اختلاف اقيام عناصر قائمة المركز المالي.

6-2-2-4:حالة عملية (6) وجود عنصر تمويل هام

في 3-1-2022 تم بيع مجموعة من المعدات الى وكالة فود تايم فرع كربلاء على وفق التفاصيل المبينة في الجدول (32) أدناه كالآتي:

الجدول (32)

مبيعات من معدات الطبخ

ت	التفاصيل	الكمية	الكلفة	سعر البيع
1	قلاية فراي ماستر 3 حوض	1	22,975,000	27,900,000
2	قدر 8 هيد فيلوسيتي	2	23,950,000	31,000,000

يتم دفع مبلغ (29,900,000) دينار عراقي نقدا عند توقيع العقد والباقي دفعات متساوية على مدى خمس سنوات.

وفق معيار (IFRS 15) يجب تطبيق الخطوات الخمس الآتية:

1- عقد تجاري بين طرفين (شركة خليج المستقبل وفرع وكالة فود تايم كربلاء) وان الطرفين قد وافقا على بنود العقد وتم تحديد حق كل طرف وحددت شروط الدفع (شرط البيع بالأجل للزبون).

2- كانت التزامات شركة خليج المستقبل تجهيز المواد المذكورة بالعقد مقابل التزام فرع الوكالة بتسديد قيمة المقابل نقدا.

3- سعر الصفقة واضح ومعلوم بين الطرفين وحسب الاتفاق الأسعار الطبيعية.

4- يجب تخصيص السعر على التزامات الأداء الموضحة في العقد لكي تبين مبلغ العوض المستحق للشركة حسب الجدول حيث إن أسعار البيع مستقلة لجميع السلع.

5- إن شركة خليج المستقبل حولت السلع للعميل وأصبحت تحت سيطرته، وتم الاعتراف بالإيراد عند نقطة زمنية معينة (توصيل البضاعة الى مخازن الزبون)

4-2-2-6-1:الإعتراف بالإيراد وجود عنصر تمويل هام

قبل البدء بالمعالجات المحاسبية للإعتراف بالإيراد يحتم معيار (IFRS 15) في المبيعات الإجالة الانتباه إلى.

1- تقديم فائدة تمويلية كبيرة:

إذا كانت شروط الدفع تمنح (الشركة) فائدة تمويلية كبيرة، سواء كانت صريحة أو ضمنية، يجب تعديل المبلغ الموعود من المقابل (الإيرادات) لتأثيرات القيمة الزمنية للنقود.

2- الاعتراف بإيرادات أو مصاريف الفائدة:

أ. في تلك الحالات، يجب على الشركة الاعتراف بدخل الفائدة أو مصروف الفائدة في الربح أو الخسارة.

ب. يجري الاعتراف بدخل الفائدة أو مصروف الفائدة فقط بالقدر الذي يتم فيه الاعتراف بأصل العقد (أو المدينون) أو التزام العقد (أو الدائنون) في المحاسبة عن العقد مع الزبون.

3- يجري تحديد ما إذا كان هناك مكون تمويل في العقد عن طريق النظر في الفرق بين سعر البيع النقدي وسعر البيع بالأجل. إذا كان هناك فرق كبير، فهذا يعني أن العقد يحتوي على مكون تمويل يتطلب حساب القيمة الزمنية للنقود.

الاستثناءات:

هناك استثناء إذا كان الفارق الزمني بين تسليم البضائع أو الخدمات واستلام الدفع أقل من عام، حيث قد لا يكون من الضروري تعديل القيمة الزمنية للنقود.

الدفعة النقدية: 29,900,000

الدفعات المتساوية: 12,000,000 سنويا لمدة خمس سنوات

يجري حساب القيمة الحالية للدفعات المنتظمة كالاتي:

$$\mathbf{PV=FV} \times \frac{1-(1+i)^{-n}}{i}$$

مجموع القيمة الحالية للتدفقات =51,953,720

يوضح الجدول (33) أدناه المعالجات المحاسبية الخاصة بالاعتراف بالإيراد لعام 2022:

الجدول(33)

الاعتراف بالإيراد بوجود عنصر تمويل هام

وفق النظام المحاسبي الموحد	وفق IFRS 15
89,900,000 ح/مدينون قطاع خاص 89,900,000ح/صافي المبيعات	29,900,000ح/النقدية 51,953,720ح/المدينون (أصل العقد) 81,853,720ح/إيراد المبيعات
29,900,000 ح/النقدية في الصندوق 29,900,000ح/مدينون قطاع خاص	70,875,000 ح/كلفة بضاعة مباعة 70,875,000 ح/المخزون

70,875,000ح/كلفة بضاعة مباعة 70,875,000 ح/ مخزون البضائع بغرض البيع 137	

تختلف إجراءات تسجيل البضاعة الأجل بين النظام المحاسبي الموحد ومتطلبات المعيار IFRS 15 من حيث تسمية الحسابات والمبلغ الحقيقي للمعاملة بوجود عنصر تمويل هام ، حيث يتطلب معيار (IFRS 15) حساب القيمة الزمنية للنقود وإظهار مبلغ الإيراد الحقيقي للمعاملة، ويتضح من قائمة الدخل(الجزئية) أن الإيراد بموجب النظام المحاسبي الموحد بلغت (**89,900,000**) دينار، بينما كانت الإيراد المعترف به وفق (IFRS 15) هو **(81,853,720)** وبذلك فان الإيراد المعترف به وفق المعيار (IFRS 15) هو إيراد على نحو حقيقي يعبر عن القيمة الحالية للدفعات النقدية المؤجلة ويوضح صدق وعدالة عن ما هو ظاهر في قائمة الدخل كالآتي:

شركة خليج المستقبل للوكالات التجارية

قائمة الدخل(الجزئي)

كما في(2022 - 12 - 31 المبالغ بالدينار)

قائمة الدخل حسب النظام المحاسبي		**قائمة الدخل حسب IFRS15**	
التفاصيل	المبالغ	التفاصيل	المبالغ
صافي المبيعات	**89,900,000**	**الإيرادات:**	
يطرح :		**إيراد المبيعات**	**81,853,720**
-كلفة بضاعة مباعة	**(70,875,000)**	يطرح :	
		-كلفة المبيعات	**(70,875,000)**
مجمل الربح	**19,025,000**	**مجمل الربح**	**10,978,720**

وتعرض قائمة المركز المالي الارصدة الآتية.

شركة خليج المستقبل للوكالات التجارية

قائمة المركز المالي (الجزئية)

كما في 31-12-2022 (المبالغ بالدينار)

البيان	**بموجب النظام المحاسبي الموحد**	**بموجب متطلبات معيار IFRS 15**
الأصول المتداولة		

النقدية	**29,900,000**	**29,900,000**
المدينون	**60,000,000**	**0**
أصل العقد	**0**	**51,953,720**
أجمالي الموجودات	**89,900,000**	**81,853,720**
المطلوبات		
التزام الرد	**0**	**0**
الاحتياطيات*	**89,900,000**	**81,853,720**
مجموع المطلوبات	**89,900,000**	**81,853,720**

ما سبق يتبين وجود اختلاف جوهري في قائمة المركز المالي عند تطبيق الشركة بالنظام المحاسبي الموحد أم معيار (IFRS 15) وذلك بسبب، إن العملية تقع في حالة الدفع الآجل وعلى أساس خمس سنوات إي توجد هنالك تأثيرات هامة بوجود عنصر التمويل الهام مما دعا الى الاعتراف بالقيمة الحالية لأصل العقد المباشر ، الذي يسفر عن اختلاف اقيام عناصر قائمة المركز المالي.

يوضح الجدول (34)(35)(36)(37)(38) قيود الفائدة للسنة الخمس بدءا من عام 2023 وبعد سداد الدفعة الأولى، التي جرى حساب فائدتها وفق الآتي : 51,953,720*0.05= 2,597,686

الجدول(34)

الاعتراف بالإيراد بوجود عنصر تمويل هام عام 2023

وفق النظام المحاسبي الموحد	وفق IFRS 15
12,000,000 ح/النقدية في الصندوق 12,000,000ح/مدينون قطاع خاص	2,597,686ح/المدينون(أصل العقد) 2,597,686ح/ ايراد فوائد مدينة
	12,000,000 ح/النقدية 12,000,000 ح/مدينون(أصل العقد)

عام 2024 وبعد سداد الدفعة الثانية

الفائدة للسنة الثانية: (2,597,686+51,953,720) -12,000,000= 42,551,406

الفائدة: 42,551,406 *0.05=2,127,570

الجدول(35)

الاعتراف بالإيراد بوجود عنصر تمويل هام عام 2024

وفق النظام المحاسبي الموحد	وفق IFRS 15
12,000,000 ح/النقدية في الصندوق 12,000,000ح/مدينون قطاع خاص	2,127,570ح/المدينون(أصل العقد) 2,127,570ح/ ايراد فوائد مدينة
	12,000,000 ح/النقدية 12,000,000 ح/المدينون(أصل العقد)

عام 2025 وبعد سداد الدفعة الثالثة

الفائدة للسنة الثالثة: (2,127,570+42,551,406) -12,000,000= 32,678,976

الفائدة: 32,678,976*0.05= 1,633,948

الجدول(36)

الاعتراف بالإيراد بوجود عنصر تمويل هام عام 2025

وفق النظام المحاسبي الموحد	وفق IFRS 15
12,000,000 ح/النقدية في الصندوق 12,000,000ح/مدينون قطاع خاص	1,633,948ح/المدينون(أصل العقد) 1,633,948ح/ ايراد فوائد مدينة
	12,000,000 ح/النقدية 12,000,000 ح/المدينون(أصل العقد)

عام 2026 وبعد سداد الدفعة الرابعة

الفائدة للسنة الرابعة: (1,633,948+32,678,976) -12,000,000=22,312,925

الفائدة: 22,312,925*0.05= 1,115,646

الجدول(37)

الاعتراف بالإيراد بوجود عنصر تمويل هام عام 2026

وفق النظام المحاسبي الموحد	وفق IFRS 15
12,000,000 ح/النقدية في الصندوق 12,000,000ح/مدينون قطاع خاص	1,115,646ح/المدينون(أصل العقد) 1,115,646ح/ ايراد فوائد مدينة
	12,000,000 ح/النقدية 12,000,000 ح/المدينون(أصل العقد)

عام 2027 وبعد سداد الدفعة الخامسة

الفائدة للسنة الخامسة: (1,115,646+22,312,925) -12,000,000= 11,428,571

الفائدة: 11,428,571*0.05= 571,430

الجدول(38)

الاعتراف بالإيراد بوجود عنصر تمويل هام عام 2027

وفق النظام المحاسبي الموحد	وفق IFRS 15
12,000,000 ح/النقدية في الصندوق 12,000,000ح/مدينون قطاع خاص	571,430ح/المدينون(أصل العقد) 571,430ح/ ايراد فوائد مدينة

	12,000,000 ح/النقدية 12,000,000 ح/المدينون(أصل العقد)

يتضح من الجداول آنفا إن الشركة عينة البحث باستعمالها النظام المحاسبي الموحد لم يتطرق إلى القيمة الزمنية للنقود، إذ لا يوجد فقرة قانونية في طياته تنص على الأخذ بنظر الاعتبار القيمة الزمنية للنقود، وفي حالة تطبيق معيار (**IFRS 15**) المتضمن في فقراته المذكورة (الفقرة 60 الى الفقرة 65) المتضمنة وجود عنصر تمويل مهم في بنود العقد يجب الأخذ بنظر الاعتبار التغيرات التي تحدث في تأثيرات القيمة الزمنية للنقود، إذ يتضح إن الشركة قد تحصلت على قيمة غير حقيقية للسلع المباعة وان هذه الدفعات في جوهرها غطت المبلغ الإساس وليس المبلغ الحقيقي للسلعة في الوقت الحاضر.

4-2-2-6-2:الإعتراف بالإيراد في وجود عنصر تمويل هام (تعديل العقد)

على وفق معيار (**IFRS 15**) تخول الشركة في الأخذ بنظر الاعتبار في حالة وجود عنصر تمويل مهم قبل إبرام العقد إن تتخذ الإجراءات الآتية :

1- عند تحديد سعر المعاملة، يجب على الشركة تعديل مبلغ المقابل الموعود لآثار القيمة الزمنية للنقود إذا كان توقيت الدفعات المتفق عليه من قبل أطراف العقد (سواء على نحو صريح أو ضمني) يوفر للزبون أو الشركة فائدة كبيرة لتمويل نقل البضائع أو الخدمات إلى الزبون. في تلك الظروف، يحتوي العقد على عنصر تمويل مهم، قد يوجد عنصر تمويل مهم بغض النظر عما إذا كان الوعد بالتمويل منصوصا عليه صراحة في العقد أو ضمنيا في شروط الدفع المتفق عليها بين أطراف العقد.

2- إن الهدف عند تعديل مبلغ المقابل المتعهد به لعنصر تمويل هام هو أن تقوم الشركة بالاعتراف بالإيراد بمبلغ يعكس السعر الذي كان الزبون سيدفعه مقابل السلع أو الخدمات الموعودة إذا كان الزبون قد دفع نقداً مقابل تلك البضائع أو الخدمات عندما يجري تحويلها إلى الزبون (أي سعر البيع النقدي). يجب على الشركة أن تأخذ بالحسبان جميع الحقائق والظروف ذات الصلة عند تقييم ما إذا كان العقد يحتوي على مكون تمويل وما إذا كان هذا المكون التمويلي مهمًا للعقد، بما في ذلك كلا مما يأتي:

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

(ب) التأثير المشترك لكل مما يأتي:

(1) طول الفترة الزمنية المتوقعة بين الوقت الذي تقوم فيه الشركة بتحويل البضائع أو الخدمات المتعهد بها إلى الزبون والوقت الذي يدفع فيه الزبون ثمن تلك البضائع أو الخدمات.

(2) أسعار الفائدة السائدة في السوق ذات الصلة. بالرغم من التقييم الوارد في الفقرة "61"، فإن العقد المبرم مع الزبون لن يتضمن عنصر تمويل هام في حالة وجود أي من العوامل الآتية:

(أ) دفع الزبون ثمن البضائع أو الخدمات مقدماً وتوقيت نقل تلك البضائع أو الخدمات حسب تقدير الزبون.

(ب) يكون مبلغ كبير من المقابل الذي وعد به الزبون متغيرًا ويختلف مبلغ أو توقيت هذا المقابل على أساس حدوث أو عدم وقوع حدث مستقبلي لا يقع على نحو كبير ضمن سيطرة الزبون أو الشركة. الشركة (على سبيل المثال، إذا كان المقابل عبارة عن إتاوة مبنية على المبيعات).

(ج) ينشأ الفرق بين المقابل المتعهد به وسعر البيع النقدي للسلعة أو الخدمة (كما هو موضح في الفقرة "61") لأسباب أخرى غير تقديم التمويل للعميل أو الشركة، ويكون الفرق بين هذه المبالغ هو: يتناسب مع سبب الاختلاف. على سبيل المثال، قد تتيح شروط الدفع للمنشأة أو الزبون الحماية من فشل الطرف الآخر في استكمال بعض أو كل التزاماته بموجب العقد على نحو مناسب.

3- بسلاسة عملية، لا تحتاج الشركة إلى تعديل مبلغ المقابل المتعهد به لآثار عنصر التمويل المهم إذا كانت الشركة تتوقع، عند بداية العقد، أن الفترة بين قيام الشركة بتحويل السلعة أو الخدمة المتعهد بها إلى الزبون وحينما يدفع الزبون مقابل تلك السلعة أو الخدمة ستكون سنة واحدة أو أقل.
4- لتحقيق الهدف الوارد في الفقرة "61" عند تعديل مبلغ المقابل المتعهد به لعنصر تمويل هام، يجب على الشركة استخدام معدل الخصم الذي سينعكس في معاملة تمويل منفصلة بين الشركة وعميلها عند بداية العقد. ويعكس هذا المعدل الخصائص الائتمانية للطرف الذي يتلقى التمويل في العقد، بالإضافة إلى أي ضمانات أو ضمانات يقدمها الزبون أو الشركة، بما في ذلك الأصول المنقولة في العقد. وقد تكون الشركة قادرة على تحديد هذا السعر من خلال تحديد السعر الذي يقوم بخصم المبلغ الاسمي للمقابل المتعهد به إلى السعر الذي سيدفعه الزبون نقدًا مقابل البضائع أو الخدمات عندما (أو أثناء) تحويلها إلى الزبون. بعد بدء العقد، لا يجوز للمنشأة تحديث سعر الخصم للتغيرات في أسعار الفائدة أو الظروف الأخرى (مثل التغيير في تقييم مخاطر الائتمان للعميل).
5- يجب على الشركة عرض آثار التمويل (إيراد الفوائد أو مصروف الفوائد) على نحو منفصل عن الإيرادات من العقود مع الزبائن في قائمة الدخل الشامل. يتم الاعتراف بإيرادات الفوائد أو

مصروفات الفوائد فقط إلى الحد الذي يتم فيه الاعتراف بأصل العقد (أو الذمم المدينة) أو التزام العقد عند المحاسبة عن عقد مع الزبون.

في 3-1-2022 تم بيع مجموعة من المعدات الى وكالة فود تايم فرع كربلاء على وفق التفاصيل الأتية:

ت	التفاصيل	الكمية	الكلفة	سعر البيع
1	قلاية فراي ماستر 3 حوض	1	22,975,000	27,900,000
2	قدر 8 هيد فيلوسيتي	2	23,950,000	31,000,000

ينبغي على الشركة قبل الدخول في إبرام العقد النظر بوجود عنصر تميل هام واحتساب القيمة الزمنية للنقود للدفعات المستقبلية (الأجل)، وعليه تكون الاحتسابات على نحو الآتي :

1- وضع المبلغ النقدي المستلم بصورة منفصلة .
2- احتساب القيمة الزمنية للنقود لمبلغ المتبقي (الأجل) وعلى النحو الآتي:

$$\mathbf{PV=FV} \times \frac{1-(1+i)^{-n}}{i}$$

3- عملية ضرب لمبلغ الدفعات المتساوية **X** عدد سنوات التحصيل .
4- أخيرا عملية جمع كل من المبلغ النقدي المستلم + الجمالي الدفعات الآجلة المتساوية.

وبذلك تبرم الشركة العقد وفق المبلغ الإجمالي (99,192,440)

يتم دفع مبلغ (29,900,000) دينار عراقي نقدا عند توقيع العقد والباقي دفعات متساوية على مدى خمس سنوات.

الدفعة النقدية: 29,900,000

الدفعات المتساوية: 13,858,488سنويا لمدة خمس سنوات

يجري حساب القيمة الحالية للدفعات المنتظمة كالاتي:

$$\mathbf{PV=FV} \times \frac{1-(1+i)^{-n}}{i}$$

مجموع القيمة الحالية للتدفقات =60,000,000

ويوضح الجدول (39) الاعتراف بالإيراد لعام 2022

الجدول(39)

الاعتراف بالإيراد بوجود عنصر تمويل هام عام 2022

وفق IFRS 15
29,900,000ح/النقدية **60,000,000 ح/المدينون**(أصل العقد) **89,900,000 ح/إيراد المبيعات**
70,875,000 ح/كلفة بضاعة مباعة **70,875,000 ح/المخزون**

يوضح الجدول (40)(41) قيود الفائدة للسنين الخمس بدءا من عام 2023 وبعد سداد الدفعة الأولى، التي جرى حساب فائدتها وفق الآتي :

الفائدة للسنة الأولى : 3,000,000 =0.05*60,000,000

الجدول(40)

الاعتراف بالإيراد بوجود عنصر تمويل هام عام 2023

وفق IFRS 15
3,000,000ح/المدينون(أصل العقد) **3,000,000 ح/ إيراد فوائد مدينة**
13,858,488 ح/النقدية **13,858,488 ح/مدينون**(أصل العقد)

الفائدة للسنة الثانية: (3,000,000+60,000,000) -13,858,488 = 49,141,512

الفائدة: 49,141,512 *0.05=2,457,076

الجدول(41)

الاعتراف بالإيراد بوجود عنصر تمويل هام عام 2024

وفق IFRS 15
2,457,076ح/المدينون(أصل العقد) **2,457,076 ح/ إيراد فوائد مدينة**
13,858,488 ح/النقدية **13,858,488 ح/مدينون**(أصل العقد)

وهكذا يجري احتساب بقية السنوات وفق نفس الآلية للإعتراف بالإيراد.

3-2-3: العرض والإفصاح على وفق IFRS 15

إن متطلبات الإفصاح التي تم تناولها في معيار(IFRS 15) قد زادت إذا ما جرى مقارنتها بمتطلبات الإفصاح بالمعايير والقواعد المحاسبية السابقة الأمريكية والدولية على حد سواء، إن هذا التوسع في الإفصاح هو نتيجة ورد لحجم الانتقادات التي وجهت إلى المعايير السابقة نظراً لعدم كفايتها، إذ التحقق من جودة المعلومات المحاسبية يتمثل بمدى قدرتها على تحقيق أقصى ملاءمة لمستخدميها، ويتحقق ذلك من خلال توافر مجموعة من الخصائص النوعية للمعلومات، والتي حددها الإطار المفاهيمي لكل من مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) ومجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)، ولهذا فإن توافر هذه الخصائص بالمعلومات المحاسبية التي تعرضها التقارير المالية يمكن أن يساعد في تحسين جودة هذه التقارير ومن ثم يسهم في تحقيق الهدف منها .

ويمكن بيان الاختلافات الجوهرية بين المعيار الجديد (IFRS 15) والمعايير السابقة (IAS 11 & IAS 18) والإجراءات المتبعة في شركة خليج المستقبل فيما يخص متطلبات الإفصاح بالجدول الاتي:

الجدول رقم(42)

مقارنة الإفصاح بين المعيار IFRS 15 والمعايير السابقة والنظام المحاسبي الموحد

التفاصيل	حسب متطلبات الشركة	حسب متطلبات المعايير السابقة	حسب (IFRS 15)
العقود مع الزبائن	لا يوجد	لا يوجد	متطلبات أكثر تفصيلا
التفسيرات: يجسد معيار (IFRS 15)، إن الظاهرة الاقتصادية الأساس التي تدفع الاعتراف بالإيرادات في المعيار IFRS 15هي العقد مع الزبون، وقد يكون لطريقة صياغة العقد تأثير فيما بعد في كيفية وتوقيت الاعتراف بالإيرادات، وستعمل الشركات بنشاط في توحيد عقودها، لكي لا يؤثر المعيار الجديد على الطريقة التي تحقق بها الإيرادات.			
تفاصيل الإيراد	لا يوجد	تفاصيل عن الإيرادات في الفروع والأقسام والإيرادات المرحلية	أكثر تفصيلا فيما يخص: نوع الإيراد المنطقة الجغرافية توقيت الإيراد طبيعة الإيراد والكثير من المعلومات الأخرى المتعلقة بالإيراد.
التفسيرات: وفق معيارIFRS 15، يجب على الشركات الإفصاح عن مجموعة من المعلومات التفصيلية المتعلقة بالإيرادات لضمان شفافية ووضوح المعلومات المالية المقدمة للمستخدمين، تتضمن تفاصيل الإفصاح المطلوبة يجب الإفصاح عن مبالغ الإيرادات المعترف بها من العقود مع الزبائن، إلى جانب تصنيف الإيرادات وتقديمها في فئات مناسبة كأنواع السلع أو الخدمات، المناطق الجغرافية، الأسواق.			
أرصدة العقود	لا يوجد	لا يوجد	معلومات كمية ونوعية جيدة عن الأرصدة الافتتاحية والختامية للمدينين والعقود.
التفسيرات: وفق معيارIFRS 15، يجب على الشركات الإفصاح عن مجموعة من الأرصدة التعاقدية، حيث تقدم تفاصيل عن الأرصدة التعاقدية مثل الأصول التعاقدية والالتزامات التعاقدية، إلى جانب			

التغيرات في الأرصدة و الإفصاح عن التغيرات في الأرصدة التعاقدية خلال الفترة وكيفية تأثيرها على الإيرادات، كذلك توضيح أرصدة تكاليف الحصول على العقد والمتعلقة بالحصول على العقود التي تم تأجيلها أو الاعتراف بها مصروفات، أو الإفصاح عن تكاليف الوفاء بالعقد التي تم تأجيلها والمتعلقة بالوفاء بالعقود.			
التزامات الأداء	لا يوجد	تراكم الإعمال غير المنجزة	معلومات تفصيلية تخص: توقيت الوفاء بالالتزامات شروط السداد المهمة طبيعة السلع والخدمات المتعهد بها للزبائن الالتزام مقابل المردودات نوع الضمانات ذات العلاقة
التفسيرات: الإفصاح عن التزامات الأداء هو جزء أساسي من متطلبات معيار IFRS 15 ويهدف إلى تقديم معلومات مفصلة وشاملة للمستخدمين حول طبيعة وتوقيت وكمية الإيرادات المعترف بها من العقود مع الزبائن. يجب أن تساعد هذه الإفصاحات في توضيح كيفية تحديد التزامات الأداء والطرائق المستخدمة للاعتراف بالإيرادات.			
مبلغ المعاملة المخصص لالتزامات الأداء المتبقية	لا يوجد	لا يوجد	معلومات تفصيلية عن: سعر المعاملة للالتزامات المتبقية لغاية مدة التقرير توقع إثبات الإيراد من الالتزامات المتبقية.
التفسيرات: يقدم هذا الإفصاح للمستخدمين معلومات حول الإيرادات المستقبلية المتوقعة من التزامات الأداء التي لم يتم الوفاء بها بعد. يتضمن الإفصاح عن مبلغ المعاملة المخصص لالتزامات الأداء المتبقية العديد من التفاصيل:			

أ. مبلغ المعاملة المخصص لالتزامات الأداء المتبقي **-الإيرادات المستقبلية: يجب الإفصاح عن مبلغ المعاملة المخصص لالتزامات الأداء التي لم يتم الوفاء بها بعد في نهاية فترة التقرير.** **-توقيت الاعتراف بالإيراد: يجب تقديم معلومات عن توقيت الاعتراف بالإيرادات المتوقعة من التزامات الأداء المتبقية.** **ب. تقسيم مبلغ المعاملة** **-الفترة الزمنية: تقسيم مبلغ المعاملة إلى فترات زمنية متوقعة للاعتراف بالإيرادات (على سبيل المثال، في السنة الأولى، بين السنة الثانية والخامسة، وبعد السنة الخامسة).** **-التزامات الأداء: الإفصاح عن مبلغ المعاملة المخصص لكل نوع من التزامات الأداء إن أمكن.**			
الاجتهادات المهمة في تطبيق المعيار	لاتوجد	لاتوجد	على الشركة إن تفصح عن جميع: الاجتهادات المهمة والتغييرات في الاجتهادات فيما يتعلق بالعقود والتزامات الأداء في العقود وإسعار التزامات الأداء فيها، وكيفية قياس والاعتراف بالإيراد.
التفسيرات: هذه الاجتهادات تتعلق بالأحكام والتقديرات الهامة التي تتخذها الإدارة عند تطبيق معيار الاعتراف بالإيراد، والتي يمكن أن تؤثر على نحو كبير على التقارير المالية للشركة، يقدم هذا الإفصاح شفافية حول القرارات الرئيسية التي تؤثر على الاعتراف بالإيرادات، مما يساعد المستخدمين على فهم المخاطر المحتملة والافتراضات التي قامت الإدارة على أساسها، وتوضيح تفاصيل الإفصاحات المتعلقة بالاجتهادات المهمة المتمثلة بالتقديرات والأحكام المحاسبية المهمة والمتضمنة تحديد التزامات الأداء وتخصيص سعر المعاملة، كذلك توقيت الاعتراف بالإيراد.			
توقيت الوفاء بالتزامات الأداء	لا يوجد	لا يوجد	على الشركة إن تفصح عن:

			الطرق المستخدمة لإثبات الإيراد لماذا هذه الطرق تكون مفيدة لإثبات الإيراد.
التفسيرات: ويهدف إلى تقديم معلومات واضحة حول توقيت وكيفية الاعتراف بالإيرادات الناتجة عن العقود مع الزبائن، هذا الإفصاح يساعد المستخدمين على فهم توقيت تدفق الإيرادات للشركة، مما يعزز شفافية التقارير المالية، ويتمثل بإتباع طريقتين هما : **-توقيت نقل السلع أو الخدمات نقل السيطرة: وتوضيح كيفية تحديد توقيت نقل السيطرة على السلع أو الخدمات إلى الزبون.** **-التوقيت الزمني مقابل بمرور الوقت: توضيح ما إذا كان الإيراد يجري الاعتراف به في نقطة زمنية معينة أو بمرور الوقت.**			
سعر المعاملة والمبالغ المخصصة لالتزامات الأداء	لا يوجد	لا يوجد	على الشركة إن تفصح عن المعلومات المتعلقة ب: سعر المعاملة تقديرات العوض المتغير إثار القيمة الزمنية للنقود قياس العوض غير النقدي تخصيص سعر المعاملة تخصيص الحسومات تخصيص العوض المتغير قياس الالتزامات مقابل المردودات.

التفسيرات:الإفصاح عن سعر المعاملة والمبالغ المخصصة لالتزامات الأداء هو جزء أساس من متطلبات الإفصاح بموجب معيار IFRS 15، ويهدف إلى تقديم شفافية حول كيفية تحديد سعر المعاملة وتخصيصه على التزامات الأداء المختلفة في العقود مع الزبائن. فيما يلي التفاصيل المتعلقة بالإفصاح عن سعر المعاملة والمبالغ المخصصة لالتزامات الأداء:

1. الإفصاحات المطلوبة حول سعر المعاملة

أ. تحديد سعر المعاملة

الإيرادات المتوقعة: يجب الإفصاح عن مبلغ سعر المعاملة المتفق عليه في العقد مع الزبائن.

العناصر المتغيرة: توضيح كيفية تقدير المبالغ المتغيرة مثل الحسومات، الاستردادات، والحوافز.

القيود على المبالغ المتغيرة: الإفصاح عن القيود المفروضة على المبالغ المتغيرة وكيفية تأثيرها على سعر المعاملة.

ب. تخصيص سعر المعاملة

تخصيص سعر المعاملة على التزامات الأداء تقديم شرح حول كيفية تخصيص سعر المعاملة على التزامات **الأداء المحددة في العقد.**

الأساليب والافتراضات: توضيح الأساليب والافتراضات المستخدمة لتخصيص سعر المعاملة، مثل استخدام أسعار البيع المستقلة أو طرق أخرى

الاصول المثبتة من تكاليف الحصول على او الوفاء بعقد مع عميل	توجد بعض التفاصيل الخاصة بعقود الشراء ولكنها تفتقر الى معلومات أكثر	لا يوجد	على الشركة إن تفصح عن: تحديد التكاليف المتكبدة للحصول أو الوفاء بعقد والاجتهادات ذات الصلة .طريقة إطفاء العقود والالتزامات كل فترة كافة التفاصيل المتعلقة بأصول الحصول على أو الوفاء بعقد

			مبالغ الإطفاء وخسائر الهبوط التي أثبتت في فترة التقرير
التفسيرات: الإفصاح عن الأصول المثبتة من تكاليف الحصول على أو الوفاء بعقد مع عميل يعدّ جزءًا مهمًا من الإفصاحات المطلوبة وفق معيار IFRS 15، هذا الإفصاح يساعد في تقديم معلومات مفصلة عن التكاليف التي تتحملها الشركات في سبيل الحصول على العقود والوفاء بالتزامات الأداء، وكيفية الاعتراف بهذه التكاليف كأصول.			
السياسات المحاسبية المتعلقة بالإيراد	السياسات المتبعة	السياسات المتبعة	نفس السياسات المتبعة ولكن على الشركة إعادة تقييم سياسة الإفصاح عن الإيراد من العقود مع الزبائن
التفسيرات: هو جزء أساسي من متطلبات الإفصاح المالي، يساعد هذا الإفصاح في توضيح الأسس والمبادئ التي تعتمدها الشركات في الاعتراف بالإيرادات، مما يسهم في تعزيز شفافية التقارير المالية وفهم كيفية تطبيق المعيار المحاسبي.			

المصدر: إعداد الباحث استنادا الى متطلبات IAS 18 & IAS 11 & IFRS 15 وافصاحات الشركة.

يلاحظ من الجدول (42) الفرق الهائل بين متطلبات الإفصاح للمعيار(IFRS 15) شركة خليج المستقبل والمعايير السابقة (IAS 18 & IAS 11) حيث إن هناك فرقاً كبيراً في كمية ونوعية المعلومات التي يتوجب على الشركة الإفصاح عنها حسب متطلبات النظام المحاسبي الموحد وبين المعيار الجديد IFRS 15 ، كذلك الفرق الكبير بينها وبين المعايير السابقة المتعلقة بالإيراد وهذا الفرق الكبير يعطي جودة محتوى معلوماتي اذا ما طبق المعيار الجديد لأنه يحتم على الشركات الإفصاح عن كل المعلومات الضرورية والمهمة التي من شأنها توضيح المركز المالي للشركة فيما يتعلق بالحسابات المدينة والعقود، إضافة الى ذلك على الشركة إن تفصح عن رصيد الحسابات المدينة المتعلقة بالإيراد الخاصة بهذا المعيار عن الحسابات المدينة المتعلقة بالمعايير السابقة وهذا يعطي جودة من حيث الكمية والنوعية لمعرفة مصادر الإيراد.

4-2-4: أثر جودة المعلومات المحاسبية الناتجة من تطبيق المعيارIFRS 15 على جودة التقارير المالية

نظرا لأن جوهر المعيار IFRS 15 هو تحسين جودة التقرير المالي من خلال وضع مبادئ للتقرير عن طبيعة وقيمة وتوقيت وعدم تأكد الإيراد والتدفقات النقدية الناتجة من العقود مع الزبائن فإن تطبيق المعيار سوف يؤدي إلى تقديم معلومات أكثر فائدة لمستخدمي القوائم المالية من خلال تحسين متطلبات الإفصاح ما يسهم في فهم أفضل لمبالغ وتوقيت وعدم تأكد الإيراد التدفقات النقدية المستقبلية بالمقارنة بمعايير الإيراد الأخرى، ويتسم القياس والاعتراف بالأصول والتزامات العقود وفقا للمعيار IFRS15 بأنه أكثر ملاءمة وموثقيه ويتم الاعتراف بأصل العقد حينما يكون حق المنشأة في مقابل تحويل البضائع أو الخدمات مشروطا على شيء أخر بخلاف مرور فترة زمنية محددة والأداء المستقبلي للشركة، وما يتم الاعتراف بالتزام العقد عند استلام المنشأة مبلغ المقابل من الزبون أو عندما يكون هذا المبلغ مستحقاً .

إن تركيز المعيار على الجوهر الاقتصادي الحقيقي للأحداث المالية بدلاً من التركيز على الشكل الظاهري لهذه الأحداث، فإن تطبيقه قد يؤدى إلى الوصول إلى قوائم مالية أكثر شفافية وتكون ذو جودة عالية ، مما يزيد من جودة الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية وذلك كما يلي :

1-4-2-4: تحسين خاصية الملائمة.

إن قيام معيار (IFRS 15) بوضع الهدف الأساس هو من خلال وضع المبادئ التي تطبقها الوحدة للإبلاغ عن معلومات مفيدة لمستخدمي البيانات المالية عن طبيعة ومقدار وتوقيت وعدم التأكد من الإيرادات والتدفقات النقدية الناشئة من الزبون ، إلى جانب تقديم متطلبات وإرشادات للتعامل مع ظروف عدم التأكد في المعاملات مثل السماح بتقدير المقابل المتغير في سعر الصفقة ، أو معالجة القيمة الزمنية للنفود عند وجود عنصر تمويل جوهري في سعر الصفقة ، ومن ثمّ تقديم معلومات وقتية لها قيمة تنبؤية وتوكيدية عالية تساعد مستخدميها على تقييم الأحداث الماضية والحالية والمستقبلية للتنبؤ بالأداء والآفاق المستقبلية للوحدة، وتقديم فهم أفضل لكيفية ارتباط الإيراد بعناصر القوائم المالية الأخرى مثل التدفقات النقدية ، كما أن تأكيد المعيار على تقديم معلومات كمية ووصفية خاصة بسياسات الوحدة الاقتصادية ، يساعد على تحسين القيمة التنبؤية للتقارير المالية ، كما أن تأكيد المعيار على تفصيل مصادر الإيرادات من حيث نوع السلعة أو الخدمة ، الموقع الجغرافي ، نوع السوق والزبون ، قنوات البيع ، وبصفة خاصة ونتيجة مطالبة المعيار الجديد بتحديد التزامات الأداء من خلال التركيز على السلع أو الخدمات الرئيسية حتى لو كانت

ضئيلة القيمة التي سوف تمثل وحدة مستقلة يتم المحاسبة عنها كأحد التزامات الأداء بشرط أن يكون لها أهمية نسبية في القوائم المالية ، سيساعد ذلك على تحسين خاصية الأهمية النسبية .

4-2-4-2: تحسين خاصية التمثيل الصادق.

كما ورد في الفقرة الثانية من معيار (IFRS 15)، ومن أجل تحقيق هدفه المتمثل بتقديم معلومات مفيدة لمستخدمي البيانات المالية عن طبيعة ومقدار وتوقيت وعدم التأكد في الإيرادات والتدفقات النقدية الناشئة عن عقد مع الزبون ، فأن نجاح المعيار يتمثل في تحقيق الاتساق بين تعريف الإيراد وشروط الاعتراف بالإيراد وتعريف الأصل بما يمنع تسجيل قيم معينة في القوائم المالية لا تعبر بصدق عن حقيقة المعاملة الاقتصادية التي حدثت بالفعل ، كما يؤدي إتباع مدخل الخطوات الخمس إلى الاعتراف بالإيراد على أساس منهجي منظم والارتكاز على المفاهيم والمبادئ التي تفسر الظاهر الاقتصادية الحقيقية لمعاملات الإيراد، والتغلب على مشكلة تعدد وتعقد الإرشادات والمعايير الحالية والتي أدت إلى حدوث تراكم للتلاعب والأخطاء الجوهرية في الاعتراف بالإيراد لذلك يوفر المعيار معلومات عن الإيراد قد تكون خالية من الأخطاء الجوهرية والتحيز، وكذلك يمكن الاعتماد عليها من خلال المستخدمين لكونها تعبر بأمانة عن ما تمثله أو ما يتوقع أن تمثله بما يدعم خاصية التمثيل الصادق.

4-2-4-3: تحسين خاصية القابلية للمقارنة.

إن اعتماد معيار (IFRS 15)على أنموذج واحد شامل دون استثناءات يطبق على كافة الوحدات والصناعات بما يضمن أن العناصر والأحداث المتشابهة يتم المحاسبة عنها بطريقة متسقة عبر الزمن ومن قبل كافة الوحدات المختلفة ، هذا فضلاً عن أن العناصر والأحداث المختلفة يتم المحاسبة عنها بطرق متشابهة ، كما أنه يحسن خاصية الاتساق من خلال ضمان استخدام الوحدة لنفس المعالجة المحاسبية للمعاملات الاقتصادية المتشابهة من سنة الأخرى ، بما ينعكس إيجاباً على تحسين إمكانية المقارنة بين ممارسات الاعتراف بالإيراد عبر الوحدات والصناعات وأسواق رأس المال .

4-2-4-4: تحسين خاصية القابلية للتحقق.

نتيجة قيام معيار (IFRS 15) بتقديم أنموذج واحد للاعتراف بالإيراد وتقليل التفسيرات المتعددة لكل حالة على حدة وتقديم إرشادات كافية لمعالجة جميع قضايا الاعتراف بالإيراد، وعدم توفر خيارات بديلة لمعالجة نفس المعاملات الاقتصادية يجعل من السهل على كافة الأطراف المستقلة الذين لديها الخبرة والمعرفة مثل مراقبي الحسابات الوصول إلى اتفاق بشأن نتائج المعالجات المحاسبية التي استخدمتها الوحدة للاعتراف بالإيراد .

4-2-4-5: تحسين خاصية القابلية للفهم.

إن تأكيد معيار (IFRS 15)على زيادة مستوى الإفصاح عن الإيراد في القوائم المالية من خلال مطالبة الوحدات بالإفصاح عن المعلومات الكمية والوصفية حول الإيراد من العقود مع الزبائن، وتفصيل الإيراد إلى فئات مناسبة، والإفصاح عن أرصدة العقود والتزامات الأداء، والتقديرات والأحكام الهامة لتطبيق متطلبات المعيار الجديد ، وذلك بهدف مساعدة المستثمرين ومستخدمي القوائم المالية على فهم أفضل الطبيعة ومقدار وتوقيت وعدم التأكد المرتبط بإيرادات الوحدة .

4-2-4-6: تحسين خاصية التوقيت المناسب.

تعتمد القرارات الاقتصادية التي تتخذها مختلف الأطراف المعنية بشؤون الوحدة الاقتصادية على مدى توافر المعلومات التي تعتبر كمدخلات العملية اتخاذ القرار، وعليه فأن تأكيد معيار (IFRS 15) على تقديم المعلومات الكمية والوصفية حول الإيراد من العقود مع الزبائن ، تكون مفيدة لمستخدمي البيانات المالية عن طبيعة ومقدار وتوقيت وعدم التأكد في الإيرادات والتدفقات النقدية الناشئة عن عقد مع الزبون ، ومن ثمّ تحسين خاصية التوقيت المناسب.

ما سبق جرى توضيح آلية متطلبات الاعتراف بالإيراد وفقا ل IFRS ولاسيما خطوات الاعتراف بالإيراد على وفق معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية، إذ لم تطبق الوحدات الاقتصادية المالية تلك المعايير, كما يُعد الالتزام بهذه المعايير متطلباً رئيساً في مواجهة التغيرات الحاصلة في بيئة الأعمال، فضلاً عن ما تقدمه من معلومات للمستفيدين من القوائم المالية للوحدات الاقتصادية العراقية، التي اعتمدت آلية النظام المحاسبي الخاص بالوحدات العراقية، الذي أظهر قصوراً واضحاً لتحقق متطلبات الإبلاغ المالي (للوحدات العراقية) لاسيما عن أنشطة مبيعات الشركات على وفق ما جرى تحليله ومقارنته لعينة البحث،

إن الشفافية في المحاسبة تتطلب من الشركات تقديم معلومات دقيقة وصادقة حول أدائها المالي، وتعديل الإيرادات لتشمل المدة الزمنية للاعتراف بالإيراد، ما يعزز من فهم المستخدمين للقوائم المالية لحقيقة الأداء المالي للشركة، وما يعكس الالتزام بالصدق والشفافية، كما تسعى الشفافية إلى الكشف عن الواقع دون تزيين، فإن مدة الاعتراف بالإيرادات تعرض القيمة الفعلية للأموال المتوقعة، ما يمنع الإيهام بقيم مالية مضخمة تخص فترة دون أخرى.

إن تعديل القيمة الزمنية للنقود عكس مفهوم العدالة الاقتصادية، حيث يُنصف جميع الأطراف المعنية من خلال تقديم قيمة عادلة ومتساوية للإيرادات والمصاريف، إذ يهدف إلى تحقيق توازن بين الفائدة التمويلية المقدمة والمستلمة، مما يضمن توزيعا عادلا للأرباح والتكاليف.

إن الزمن له قيمة، وهو عنصر أساسي في التقييم المالي، إن اعتراف الشركات بالإيرادات وفق تخصيص سعر المعاملة على الوفاء بالتزامات الأداء عكس فهمًا عميقا لأهمية الزمن في الحياة الاقتصادية، الوقت الذي تُستحق فيه إن تكون الأموال المعترف بها تخص مدة زمنية معينة دون أخرى.

وعلى وفق ذلك هنالك إمكانية للوحدات العراقية في تطبيق متطلبات الإبلاغ المالي عن أنشطة الإيرادات في ضوء الجانب التطبيقي، وهو ما يضع الحجر الأساس في توجه الوحدات الاقتصادية العراقية نحو تطبيق معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية وهو ما يثبت أهداف وفرضيتي البحث.

الفصل الخامس

الاستنتاجات والتوصيات

المبحث الأول: الاستنتاجات
المبحث الثاني: التوصيات

المبحث الأول

الاستنتاجات

انطوى المبحث على عرض جملة من الاستنتاجات اعتماداً على ما تم عرضه في الجانب النظري والعملي للبحث، وتناول المبحث الأول عرض أهم الاستنتاجات التي استنبطت منها توصيات متعدده اختتمت بها البحث الحالي في المبحث الثاني من هذا الفصل، وكما يلي:

1- إن موضوع الاعتراف بالإيراد من المفاهيم المحاسبية الرئيسية التي تستحق الاهتمام والتدقيق، فهو لا يمثل مجرد مفهوم تقني محض، بل يمثل أساسًا فلسفيا للتفكير في الطريقة التي تتعامل بها الوحدات الاقتصادية مع مداخل الدخل وكيفية تفسيرها وتسجيلها في السجلات المحاسبية، وتتجلى أهمية الإيراد في كونه مؤشرًا يعكس جودة أداء الوحدة الاقتصادية، ويعزز الثقة في معلومات التقارير المالية التي تقدمها. ومن خلال تحليل الإيراد وفهمه بعمق، يمكن للمستخدمين أن يكتسبوا رؤية أكثر دقة حول مسار الوحدة الاقتصادية ومستقبلها.

2- تعد محاسبة الإيرادات من بين المواضيع الرئيسية والمعقدة في عالم المحاسبة، حيث تثير عدداً من المسائل الجدلية الخاضعة للنقاش، ومن ضمن هذه المسائل، لازالت النقطة الزمنية تشوبها الكثير من التساؤلات لأهمية تحديد اللحظة المناسبة للاعتراف بالإيراد كمشكلة أساسية تواجه المحاسبين في أثناء تطبيقهم للمعايير المحاسبية.

3- النظام المحاسبي الموحد يعاني من تعدد النواحي في مجال الاعتراف بالإيراد، حيث يتطلب ذلك اهتماماً متجذراً في كيفية تحقيق الاعتراف بالإيراد وقياسه، وكذلك الإفصاح عنه بطريقة تكون متفقة على مستوى النظام المحاسبي. إلا أن هذا النظام يعاني من عدم تحديثه بما يكفل تكامله مع التحولات المستجدة في طبيعة وديناميكيات المعاملات الاقتصادية، التي تستجيب لتغيرات محيط الأعمال بكل تعقيداتها ومتغيراتها.

4- أدى تطبيق معيار الاعتراف بالإيرادات الجديد (IFRS 15)، إلى تغيير كبير في الطريقة التي تعترف بها الشركات بالإيرادات في البيانات المالية، قدم المعيار نهجًا من خمس خطوات لإثبات الإيرادات ، والذي يتضمن تحديد العقد ، وتحديد التزامات الأداء ، وتحديد سعر المعاملة ، وتخصيص سعر المعاملة لالتزامات الأداء ، والاعتراف بالإيرادات عند الوفاء بالتزامات الأداء.

5- اعتمادُ معيار الإبلاغ المالي الدولي (IFRS 15) على مدخل الأصل والالتزام يأتي بهدف تضمين تمثيلٍ صادقٍ للجوهر الاقتصادي للمعاملات التي تخلق الإيرادات، وكذلك تقديم أساسٍ مفهومي متين

ومتناغم لمعيارٍ شامل للاعتراف بالإيراد، يتمثلُ هذا الاعتماد في النظر إلى التغيرات في الأصول والالتزامات الناتجة عن المعاملات بين الوحدة وعملائها مقياساً للاعتراف بالإيراد.

6- تتجه المعايير المحاسبية العالمية، وعلى وجه التحديد معيار الإبلاغ المالي الدولي (IFRS 15)، نحو التركيز على جوهر الأحداث المالية بدلاً من التأكيد على الشكل الخارجي لها، يهدف ذلك إلى تحقيق درجة أعلى من الشفافية والدقة في التقارير المالية، حيث يعدّ فهم الجوانب الأساسية للصفقات والأحداث المالية أمرًا حيويًا لتحقيق جودة عالية في البيانات المالية، إذ تسهم هذه المنهجية في تحسين فهم الأطراف المعنية بالأداء المالي للمنظمات واتخاذ قرارات مستنيرة بناءً على تحليل أعمق وفهم أكبر للتأثيرات الاقتصادية للأحداث المالية.

7- يعاني النظام المحاسبي الموحد عدد من النقائص، وتبرز هذه النقائص على نحو خاص في القاعدة المحاسبية رقم (1) المتعلقة بالاعتراف بالإيرادات، حيث يعاني التقييم والاعتراف والإفصاح بالمعلومات المالية من فقدان الترابط الشامل. إضافة إلى ذلك، يعاني النظام من نقص في تطبيق التحديثات لتواكب التغيرات المتلاحقة في بيئة الأعمال، مما ينتج عنه انعكاس غير كافٍ للوضع الفعلي للمعاملات الاقتصادية ويتسبب في تقليل دقة التقارير المالية وشفافيتها.

8- يعتمد النظام المحاسبي الموحد بجميع تعقيداته ودقائقه على مدخل الدخل (الإيرادات - المصروفات)، الذي يتطلب منه التحقق والاكتساب شرطين للاعتراف بالإيراد، وذلك في إطار عملية التبادل التي تعكسها المعاملات المالية. هذا النهج يتعارض على نحو واضح مع معيار الإبلاغ المالي (IFRS 15)، الذي يعتمد بدوره على مدخل الميزانية (الأصول - الالتزامات)، الذي يقوم على استيفاء التغيرات بين الأصول والالتزامات الناجمة عن العقود، ويعكس هذا التناقض الفلسفي تعقيدات العلاقة بين الحقيقة الاقتصادية والتمثيل المحاسبي، بالتالي يتطلب هذا الصراع الفلسفي التفكير العميق والتحليل الدقيق لضمان استقرار المعايير المحاسبية وتطويرها بما يتلاءم مع متطلبات العالم المعاصر وتحدياته المعقدة.

9- اجمع معيار (IFRS 15) معالجات محاسبية شاملة للوحدات الاقتصادية، والذي أسفر عن تعقيد في تطبيقه من قبل الوحدات.

10- يعدّ اعتماد معيار IFRS 15 على المستوى الدولي تطويرًا مهمًا يعزز جودة التقارير المالية، حيث يسهم في تحسين المحتوى المعلوماتي المُفصَح عنه في تلك التقارير، وخاصةً بالنسبة للشركات العراقية. هذا التحسين يعزز جاذبية الأموال الأجنبية والاستثمارات، حيث يقدم معايير وإرشادات موحدة وشفافة. وفي ظل غياب تطبيق معايير موحدة، يمكن أن يؤثر هذا على نحو سلبي على مستخدمي التقارير المالية، نظرًا لضعف الإفصاحات والعرض غير السليم للمعلومات، مما يعيق تتبعها ومقارنتها بين الفترات. هذا

الوضع يعقد من عملية تقييم الشركات ويجعل عملية اتخاذ القرارات من قبل المستثمرين أكثر تعقيدًا وعرضة للتأثيرات السلبية.

11- تُميز معايير المحاسبة فيما يتعلق بالاعتراف بالإيراد بتعقيد البدائل المتاحة وتنوعها، الأمر الذي يتيح للشركات مجالًا واسعًا لتوظيفها بما يُخدم مصالحها. هذه البدائل تظهر تعقيدًا وتشوشًا في التنفيذ وتفتقر إلى التماسك، وذلك نتيجة عدم وجود توجيهات كافية تنظم الفصل بين عقود الإنشاءات وفقًا للمعايير (18 IAS) و (11 IAS)، حيث يمكن لعقود الإنشاءات المتشابهة اقتصاديًا أن تحسب على نحو مختلف بثلاث طرائق متباينة، سواء كان ذلك لكونها عقود إنشاءات أو خدمات أو بيع سلع. ومن ناحية أخرى، يتميز معيار الإبلاغ المالي الدولي الجديد (IFRS 15) بتقديم إطار موحد للاعتراف بالإيراد المتجانس من جميع العقود مع الزبائن، وذلك من خلال استخدام نموذج الخمس خطوات.

12- الإفصاح التقليدي والمتضمن لمؤشر الدخل لم يعد يكفي لتقييم أداء الشركات على نحو كامل، لأن الربح لم يُعتبر مؤشرًا كافيًا، فيجب على الشركات الآن تحقيق دخل يكون كافيًا لتغطية تكاليف رأس المال وتحقيق فائض عليه، مما يعكس تحولًا في المفهوم المعتاد للربح ويتطلب معايير تقييم أداء جديدة وأكثر اتساقًا.

13- على الرغم من الانتقادات التي توجه للدخل المحاسبي مقياساً محاسبياً منفرداً يُعتمد عليه لتفسير التغيرات في ثروة حاملي الأسهم، إلا أنه قد أثبت، من خلال التطبيق العملي، بأنه لا يزال يحتل مكانة أساسية، يتبين أنه يحافظ على فائدته حيث يُعدّ أداة لا غنى عنها في عمليات اتخاذ القرارات، خاصةً حينما يتم تكامله مع مؤشرات أخر.

14- إن البيئة المحاسبية العراقية تستعد لتطبيق متطلبات المعايير المحاسبية الدولية (IAS) ومعايير الإبلاغ المالي الدولية (IFRS) على نحو إلزامي ، مما يتطلب توحيد الجانب الفني مع الجانب المالي بالنسبة للوحدات الاقتصادية التي تلتزم بمعيار (15) IFRS. وعلى الرغم من هذا، يعاني النظام المحاسبي الموحد من نقص في تلبية عدد من متطلبات القياس والإفصاح المتعلقة بالإيراد، بالإضافة إلى ضعفه في تقديم أسماء الحسابات الملائمة التي يتعين على الوحدات الاقتصادية استخدامها، مثل حسابات التزامات الإرجاع وغيرها، وهي أسماء تتطلبها بيئة العمل المحاسبية.

15- تنطبق فعالية معيار الإبلاغ المالي الدولي 15 على الشركات التجارية، ومنها شركة خليج المستقبل، بطريقة تعزز الثقة لدى المستثمرين في القوائم المالية. حيث تعكس المبالغ المعلنة لمبيعات الشركة الواقعية للأداء التشغيلي، مما يعزز من جودة المعلومات المقدمة للمستثمرين ويحسن من فهمهم للوضع المالي للشركة.

16- معيار (IFRS 15) يقدم متطلبات دقيقة ومتسقة لقياس وإفصاح الإيرادات، مما يعزز من جودة وشمولية المعلومات المقدمة في التقارير المالية والإدارية، هذا التحسين في الجودة يعزز ثقة جميع أصحاب المصلحة، بما في ذلك المستثمرين، الدائنين، وأصحاب المصالح الداخلية والخارجية، في دقة وشفافية هذه التقارير.

المبحث الثاني

التوصيات

يضع الباحث جملة من التوصيات بناءً على النتائج المعروضة في المبحث الأول من هذا الفصل:

1- ينبغي على الوحدة الاقتصادية الاهتمام والتدقيق في موضوع الاعتراف بالإيراد، عن طريق تعزيز الفهم والتدريب لدى الفرق المحاسبية والإدارية لضمان دقة عمليات الاعتراف بالإيراد وتحليله، وكذلك تقديم الدورات والدعم اللازم المستمر للمعايير والتوجيهات المحاسبية الدولية لضمان تطبيقها على نحو صحيح ومتسق، مما يسهم في بناء الثقة لدى مستخدمي التقارير المالية ويقدم رؤية دقيقة حول مستقبل الوحدة الاقتصادية.

2- ضرورة تعزيز الأهمية في تحديد الوقت المناسب للاعتراف بالإيراد على نحو موضوعي ودقيق، بين المحاسبين، عن طريق تحديد التزامات الإداء في العقد وتحديد سعر المعاملة وكيفية تخصيص سعر المعاملة على فترات الالتزام بالأداء، من خلال دورات تدريبية وورش عمل متخصصة.

3- تكييف النظام المحاسبي الموحد في مجال الاعتراف بالإيراد، إذ يتطلب ذلك اهتماماً متجذراً في كيفية تحقيق الاعتراف بالإيراد وقياسه، وكذلك الإفصاح عنه بطريقة تكون متفقة على مستوى النظام المحاسبي.

4- فهم وتعزيز تبني معيار الإبلاغ المالي الدولي (IFRS 15) بوصفه أساسا للاعتراف بالإيراد، عن طريق توجيه جهود المنظمات المهنية والأكاديمية بعقد دورات التدريب والتثقيف وورش وندوات نحو تشجيعهم على تطبيق المعيار، وكذلك إجراء دراسات دورية لتقييم تأثير تبني المعيار على جودة البيانات المالية، وتحليل مدى تحقيقه لأهدافه المعلنة في تحسين الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية.

5- ينبغي فهم المعاملات والإحداث المالية ودراسة متطلبات الاعتراف بالإيراد بخصوص المعاملة، مما سيساعد في تعزيز الشفافية والدقة في التقارير المالية وزيادة مستوى الثقة لدى المستثمرين وأصحاب المصلحة.

6- توجيه الجهود نحو تحديث النظام المحاسبي الموحد من قبل ديوان الرقابة المالية ونقابة المحاسبين ليتوافق مع أحدث التطورات في مجال المحاسبة، مما يعزز الثقة لدى المستثمرين وأصحاب المصلحة في النظام المحاسبي الموحد.

7- الاعتماد على مدخل الميزانية (الأصول - الالتزامات)، والذي يقوم على استيفاء التغيرات بين الأصول والالتزامات الناجمة عن العقود بدلا من دخل الدخل (الإيرادات- المصروفات) للاعتراف بالإيراد بما يتوافق مع متطلبات التحول لتطبيق المعايير .

8- التركيز على الجانب الاقتصادي للمعاملات بدلاً من الجانب القانوني، إذ يتعامل المعيار مع المعاملات المولدة للإيرادات بناءً على التزامات الأطراف المتعاقدة، ويضمن تقديم أساس مفاهيمي سليم ومتسق من خلال مراعاة التغيرات في الأصول والالتزامات الناشئة عن المعاملة بين الوحدة الاقتصادية وعملائها ويتماشى هذا المعيار مع الإطار المفاهيمي لإعداد التقارير المالية المعدلة، مما يُسهم في إنشاء بيئة محاسبية متقدمة ومتطورة.

9- تُوصى الدراسة بضرورة تبني معايير جديدة لتقييم أداء الشركات تعكس التحول في المفهوم المعتاد للربح، يجب أن تكون هذه المعايير قادرة على تقديم صورة شاملة لأداء الشركة، بما في ذلك قدرتها على تغطية تكاليف رأس المال وتحقيق فائض عليه، يجب أن تكون هذه المعايير متسقة وشاملة، وتأخذ في الاعتبار جوانب متعددة من أداء الشركة، بما في ذلك العوائد المالية والاقتصادية وكفاءة استخدام رأس المال.

10- ينبغي على الشركة تفصيل وتوثيق كمية وقيمة الخصومات الممنوحة للزبائن على نحو دقيق ومتسق وفقًا لمتطلبات المعيار الدولي وخاصةً معيار IFRS 15 الذي يتعلق بالاعتراف بالإيراد.

11- ينبغي على الشركات والوحدات الاقتصادية التي تنتظر تطبيق هذه المعايير تعزيز القدرات التقنية وتطوير الأنظمة المحاسبية الخاصة بها لتلبية متطلبات المعايير الجديدة على نحو كامل ومنتظم عن طريق إجراء تحليل شامل لمتطلبات معيار IFRS 15 والتحقق من توافر البنية التحتية والموارد اللازمة لتلبية هذه المتطلبات في النظام المحاسبي الموحد في البيئة المحاسبية العراقية.

12- تُوصى الدراسة بأن تقوم شركة خليج المستقبل وشركات أخرى بتطبيق معيار الإبلاغ المالي الدولي 15 على نحو دقيق ومنتظم، مع التأكيد على تقديم معلومات دقيقة وشافية حول الإيرادات والأداء التشغيلي. يجب أن تكون هذه المعلومات متاحة بطريقة يسهل فهمها وتحليلها من قبل المستثمرين، مما يزيد من الثقة في القوائم المالية ويعزز الشفافية والمصداقية في عرض البيانات المالية.

13- توصى الدراسة بأن تعتمد الشركات، بما في ذلك شركة خليج المستقبل، على معيار (IFRS 15) بكل دقة وانضباط، وأن تولي اهتمامًا خاصًا لتحسين عمليات قياس وافصاح الإيرادات بالشكل الذي يتوافق مع هذا المعيار. هذا التركيز على تحسين جودة وشمولية المعلومات المقدمة في التقارير المالية والإدارية سيسهم في بناء ثقة أكبر لدى جميع أصحاب المصلحة، بما في ذلك المستثمرين، الدائنين، وأصحاب المصالح الداخلية والخارجية، في دقة وشفافية هذه التقارير.

14- يُوصى بضرورة تبني وتطبيق معيار الاعتراف بالإيرادات الجديد، المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم 15، على نحو دقيق وفعّال. ينبغي على الشركات القيام بتحليل شامل لتأثيرات هذا المعيار على عملياتها المالية وإعداد تقاريرها، وضمان تنفيذ الخطوات الخمس المحددة في المعيار على نحو صحيح ومنهجي. هذا التوجه سيساعد على تحسين جودة التقارير المالية وزيادة الشفافية والموثوقية في المعلومات المقدمة، مما يعزز ثقة جميع أصحاب المصلحة في البيانات المالية للشركة.

المراجع والمصادر

ثبت المراجع والمصادر

- القرآن الكريم

1)المصادر العربية

اولا: الكتب

1. الججاوي، طلال محمد علي، المسعودي حيدر علي **(2018)"المحاسبة المالية (المتوسطة) على وفق المعايير الدولية للتقارير المالية"**
2. حنان رضوان حلوه البلداوي نزار فليح (2009) **"مبادئ المحاسبة المالية: القياس والافصاح في القوائم المالية"** الطبعة الأولى أثراء للنشر، عمان.
3. الحيالي، وليد ناجي (1996)**"المحاسبة المتوسطة مشاكل القياس والافصاح المحاسبي"** الطبعة الأولي دار حسين عمان .
4. الحيالي، وليد ناجي، حكمت احمد الراوي،(1996) **"نظريه المحاسبة واقتصاد المعلومات: الاطار الفكري و تطبيقاته العملية"**، الطبعة الأولي دار حنين عمان .
5. الرازي، ابي الحسين احمد (2008)**"معجم مقاييس اللغة"** دار الكتب العلمية، بيروت – لبنان.
6. السالم، مؤيد سعيد، (1988)**"نظرية المنظمة "**، شفيق الطباعة، بغداد.
7. الشيرازي، عباس مهدي، (1990)**"نظرية محاسبية"**، دار السلاسل للطباعة والنشر، طبعة اولى، الكويت.
8. مطر محمد السويطي موسى(2008) **"التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية في مجالات القياس والعرض والإفصاح"**، الطبعة الثانية دار وائل للنشر، عمان.
9. مطر محمد عطية محكمت أحمد الراوي، وليد ناجي الحبالي، (1996)**"نظرية المحاسبة واقتصاد المعلومات"** الطبعة الأولى دار حنين للنشر ، عمان .
10. مطر، محمد (2004)**"التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية في مجالات: القياس – العرض الإفصاح "**، الطبعة الأولى (عمان: دار وائل للطباعة والنشر).

ثانيا: التقارير والوثائق الرسمية

11. الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين،(2020) **"المعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية والمعايير والإصدارات الأخرى المعتمدة"**.

ثالثاً: الرسائل والإطريح

12. الحيدري، وفاء حسين سلمان (2015)**" تحديات الابلاغ المالي في ظل المدخل السلوكي للنظرية المحاسبية"** اطروحة دكتوراه في المحاسبة مقدمة الى كلية الادارة والاقتصاد، جامعة بغداد .
13. الساكني ،وسن يحيى احمد (2010)"إدارة الأرباح وتأثيرها في جودة المعلومات المحاسبية" رسالة ماجستير في علوم المحاسبة مقدم إلى مجلس كلية الادارة والاقتصاد جامعة بغداد.
14. شنيشل،عقيل حسين،(2018)**"التقارب المحاسبي الدولي للاعتراف بالايراد على وفق (IFRS 15) ودورة في تحسين جودة الابلاغ المالي-دراسة تطبيقية "**،رسالة ماجستير ،قسم المحاسبة ،كلية الادارة والاقتصاد ،الجامعة المستنصرية.
15. العبيدي على قاسم حسن،(2007) **"التحليل الاستراتيجي للدخل التشغيلي دراسة تطبيقية في الشركة العامة للصناعات النسيجية مصنع نسيج الحلة"**، رسالة مقدمة إلى مجلس كلية الإدارة والاقتصاد / جامعة بغداد وهي جزء من متطلبات نيل درجة الماجستير في علوم المحاسبة.
16. المعيني، سعد سلمان عواد،(2007) **"المداخل الاقتصادية النظرية المحاسبة ودورها في صياغة الموذج توافقي بين المحاسبة الجزئية والمحاسبة الكلية "**، اطروحة دكتوراه فلسفة في المحاسبة ، كلية الادارة والاقتصاد ، جامعة بغداد .
17. العزاوي،ياسر نوري محمد،(2014)**"تكامل مفهومي الدخل المحاسبي والقيمة الاقتصادية المضافة ودورة في ترشسد قرارات المستثمرين"** ، رسالة مقدمة إلى مجلس كلية الادارة والاقتصاد / جامعة بغداد وهي جزء من متطلبات نيل درجة الماجستير في علوم المحاسبة.
18. مكط،علاء جميل(2019) **"تأثير تبني معيار الاعتراف بالإيراد (IFRS 15) على جودة الابلاغ المالي في الوحدات الاقتصادية العراقية "** اطروحة دكتوراه فلسفة في علوم المحاسبة غير منشورة كلية الإدارة والاقتصاد جامعة بغداد.
19. وجر، استقلال جمعة، (2012)**"تكامل مفهومي الدخل والتدفقات النقدية ودورة في تعزيز جودة الارباح المحاسبية"** ، رسالة مقدمة إلى مجلس كلية الادارة والاقتصاد / جامعة بغداد وهي جزء من متطلبات نيل درجة الماجستير في علوم المحاسبة.

ثالثا: البحو والدوريات

20.العبد الله ، رياض ،(2000) "المفهوم المحاسبي للدخل والمفهوم الاقتصادي للدخل أيهما أفضل " . مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية ، المجلد الثالث العدد الأول ، كانون الثاني 2000

21.عامر محمد الجنابي & ,ياسر نوري محمد. (2014). **"انعكاس تكامل الدخل المحاسبي والقيمة الاقتصادية المضافة على قرارات المستثمرين"** *Journal of Economics and Administrative Sciences*, *20*(75), 467-467.

22.عبد الرزاق، دريد عادل، إبراهيم، ليث خليل & ثابت، ثابت حسإن، (2020). " أثر جودة الإبلاغ المالي على أنشطة التجارة الإلكترونية" مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد الخاص بالمؤتمر العلمي لقسم العلوم المحاسبية 2020 .

2) الاجنبية:

First: Book

1. Alexander, D., Britton, A., & Jorissen, A.(2017) **International Financial Reporting and Analysis (7th ed.).** Cengage Learning. (ISBN: 978-1473748447) .
2. Belkaoui, Ahmed,(2000) "Accounting Theory", Thomson Learning. U.S.A., 4th Ed.
3. *Belkaoui, Ahmed*,(1981) ***"Accounting Theory",*** *Prentice America.*
4. Brigham, E. F., & Ehrhardt, M. C. (2017) "***Financial Management: Theory & Practice"*** (15th ed.). Cengage Learning.
5. Chabot & Thornton, Raymond Chabot, & Thornton, Grant (2016) **"Adviser alert - Get ready for IFRS 15 – Recognizing revenue in the real estate and construction industries".**
6. CIPFA, (2014) **" Financial Reporting advisory board paper IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers".**
7. Edey, Harold C**.** (1979) **"Sandilands and the Logic of Current Cost."** Accounting and Business Research 9.35 p: 191-200.
8. Edwards, James D**.** (2010) **"Accounting Principles: A Business Perspective. Global Text**", 2010.

9. Garrison, R. H., Noreen, E. W., & Brewer', P. C. (2021) **Managerial accounting.** McGraw-Hill. .
10. Ghosh, Maheshwori and Goyale, (1990) **"Studies In Accounting Theory"**, Wiley Eastern Lim, 2nd Ed.
11. Glautier, Michel (2001) **"Accounting Theory and Practice"**. London: Financial Times/Prentice Hall, .
12. Godeke, Jurgen, (2014) **"International Accounting Standards hit Telecoms Businesses and Financial Statements hard".**
13. Gruber, J. (2016) ***Public Finance and Public Policy*** **(6th ed.).** Worth Publishers. .
14. Harvey. Mike and Fred keer, (1978) "**Financial Accounting Theory prentice"** Hall-international, INC, London,.
15. Hendriksen, Eldon and Michael, Breda, (1992) **"Accounting Theory"**, Richard Irwin, 1 Ed., U.S.A.
16. Hermanson, Roger H., Susan D. Ivancevich, and Don Edwards. (2016) **"Accounting Principles: A Business Perspective (Financial)",** First Global Text Edition, Volume 1 Financial Accounting .
17. Horngren, C. T., Harrison, W. T., & Oliver, M. S. (2012) ***Financial & Managerial Accounting*** (4th ed.). Pearson.
18. Kieso & others , Donald E. Kieso, Jerry J. Weygandt, Terry D. Warfield, (2012) **"Intermediate Accounting"** Fourteenth edition .
19. Kieso, D. E., Weygandt, J. J., & Warfield, T. D. (2019) ***Intermediate Accounting*** (17th ed.). Wiley
20. Kieso, Donald E., et al. (2004)" ***Intermediate Accounting",*** *Volume 2*. John Wiley & Sons,.
21. Kieso, Donald E., Jerry J. Weygandt, and Terry D. Warfield. (2017) ***"Intermediate accounting"***. John Wiley & Sons.
22. *Kieso, E. D. , Jerry J. W. , and Terry D. W. ,* (2019) *" **Intermediate Accounting** " , , 17Edition , John Wiley & Sons, Inc* .

23. Kieso, E. D. , Jerry J. W. , and Terry D. W. , (2020) " **Intermediate Accounting "** , IFRS 4 Edition , John Wiley & Sons, Inc.
24. Lal, Jawahar. (2017),**"Accounting Theory And Practice Fourth Revised Edition.**", Mrs. Meena Pandey for Himalaya Publishing House Pvt. Ltd.
25. Lehman & Wodka, Scott Lehman, Alex J. Wodka, (2014) **" Revenue from contract with customer understanding and implementing the new rules"** USA.
26. Libby, R., Libby, P. A., & Hodge, F. (2019) "***Financial Accounting*** (10th ed.)". McGraw-Hill Education..
27. Maharshi Dayanand Delhi,. (2004)"Accounting Theory." Paper–8. Rohtak .
28. Palepu, K. G., Healy, P. M., & Peek, E. (2013). ***Business Analysis and Valuation: Using Financial Statements*** (4th ed.). Cengage Learning.
29. Penman, S. H. (2013) ***Financial Statement Analysis and Security Valuation*** (5th ed.). McGraw-Hill Education.
30. Ross, S. A., Westerfield, R. W., & Jordan, B. D**.** (2016) ***Essentials of Corporate Finance*** (9th ed.). McGraw-Hill Education.
31. Sale, J. Timothy, 9ed. (2007) ***"Advances in international accounting"***. Elsevier.
32. Samuelson, P. A., & Nordhaus, W. D. (2009)**Economics** (19th ed.). McGraw-Hill Education.
33. Schroeder , Richard G. & Others , (2006). **" Financial Accounting Theory & Analysis (Text , Reading and Cases) "**, 8th ed Wiley, .
34. Schroeder, Richard G. and Clark, Myrtle W., (1998).**"Accounting Theory Text and Readings"**, John Wiley and Sons, 6 edition.
35. Scott, W. R., & O'Brien, P. C. (2019).***Financial Accounting Theory*** (8th ed.). Pearson.
36. Sidney Al exander,, (1962).**"Income Measurement In A Dynamic Economy"**, Revised by David Solomons & Reprinted In Studies In Accounting Theory, Richard D. Irwin.

37. Stickney, C. P., Weil, R. L., Schipper, K., & Francis, J. (2010).***Financial Accounting: An Introduction to Concepts, Methods and Uses*.** Cengage Learning.
38. Stickney, Clyde P., and Roman L. Weil. (2009) ***"Financial accounting: An introduction to concepts, methods, and uses"***. South Western Educational Publishing.
39. Usurelu, V. I., Dutescu, A., & Jarvis, R**.** (2021) **Challenges and controversies related to IFRS 15 implementation**. In *Business Revolution in a Digital Era: 14th International Conference on Business Excellence, ICBE 2020, Bucharest, Romania* (pp. 331-343). Springer International Publishing.
40. Weygandt, Jerry J., Paul D. Kimmel, and Donald E. Kieso. (2009) ***"Managerial accounting: tools for business decision making"***. John Wiley & Sons.
41. Wild, J. J., Shaw, K. W., & Chiappetta, B. (2018) ***Fundamental Accounting Principles*** (24th ed.). McGraw-Hill Education.

Second Periodicals and Researches:

42. Abbas, A., & Qaiser, N. (2019), **"Impact of IAS 18 on financial statements of Pakistani firms"**. Journal of Accounting and Finance, 19(6), 53-64.
43. ACAR, V., & BAYRAMOĞLU, G. (2020), **"EVALUATION OF IFRS 15 REVENUE FROM CONTRACTS WITH CUSTOMER WITHIN THE SCOPE OF CUSTOMER LOYALTY PROGRAMS"**. *Uluslararası İşletme, Ekonomi ve Yönetim Perspektifleri Dergisi*, *4*(1), 125-135.
44. ACAR, V., & BAYRAMOĞLU, G. (2020), EVALUATION OF IFRS 15 REVENUE FROM CONTRACTS WITH CUSTOMER WITHIN THE SCOPE OF CUSTOMER LOYALTY PROGRAMS. *Uluslararası İşletme, Ekonomi ve Yönetim Perspektifleri Dergisi*, *4*(1), 125-135.
45. Achim, A. M., & Chiş, A. O., (2014), **"Financial accounting quality and its defining characteristics",** SEA: Practical Application of Science, 2(3), 93-98.

46. Adam, N., & Groot, T. (2017), **"The impact of IFRIC 15 on accounting and reporting practices of entities engaged in construction of real estate".** Journal of Accounting and Finance, 17(1), 23-34.

47. Agienohuwa, O. O., and Ofuan James Ilaboya. (2018), **"IFRS adoption and financial reporting quality: IASB qualitative characteristics approach."** *Accounting and Taxation Review* 2.3: 30-47.

48. AICPA, (1955), "**Committee on Terminology American Institute of Certified Public Accountants, Accounting Terminology Bulletins, Proceeds, Revenue, Income, Profit, and Earnings",** No.2, March.

49. Ajayi-Owoeye, A. O., Akinwunmi, A. L., Olayinka, I. M., & Pelemo, M. A. (2022). ***Financial Reporting Quality and Invest Decisions: Evidence from Listed Manufacturing Companies in Nigeria Nigeria.*** Archives of Business Research, 10(9), 185-201.

50. Ajekwe, C. C., & Ibiamke, A. (2019***). Disclosure of Critical Accounting Judgments and key Sources of Estimation Uncertainty in the Financial Statements of Companies in Nigeria.*** Journal of Finance and Accounting, 7(1), 22-31.

51. AKGÜN, A. İ. (2021), **Restrictions in The Conceptual Framework for Financial Reporting: A Review of The Literature.** *Global Journal of Economics and Business Studies*, *9*(18), 50-67.

52. Ali, Zahraa Nasser &Hakeem Hammood Flayyih, (2021**), " International Financial Reporting Standards IFRS and the reasons for its adoption in developing countries: A Literature Review"**, Social Science and Humanities Journal, Vol. (5), Iss. (4), p. 2171-2183.

53. Almeida, J. R., & Araújo, C. M.. (2019), **"Accounting for construction contracts: A critical analysis of IFRIC 15"**. Journal of Applied Accounting Research, 20(1), 19-36.

54. AL-Mutairi, Abdullah, Kamal Naser, and Nabi Al-Duwaila(2017),. **"Students' attitudes towards the adoption of international financial reporting standards (IFRS) in Kuwait."** *Asian Social Science* 13.5 p 85.

55. Al-Nasrawi, Salam A., and Thabit Thabit. (2020), **"The influence of the environmental factors on the adoption of the international accounting**

system IAS/IFRS: Case of Iraq." *Journal of Accounting, Finance and Auditing Studies* 6.1 p 66-85.

56. Altaji, F., & Alokdeh, S. (2019), **"The impact of the implementation of international financial reporting standards no. 15 on improving the quality of accounting information".** *Management Science Letters*, *9*(13), 2369-2382.
57. Amalyan, Nataly D., and Arutiun W. Amalian. (2015), **"Accounting Objects within the Framework of Customer Loyalty Programs."** *Бізнес Інформ* 11 p282-288.
58. Anderson, R. (2019), **"Challenges in Determining Income: The Role of Accounting Standards."** *Journal of Accounting Research*, 36(2), 89-104.
59. Aurora & Bontas, Cristina Aurora, Bunea Bontas, (2014) **"New approaches on revenue recognition and measurement"** University of Pitesti.
60. Avi, Maria Silvia. (2023), ***"Income Components in the Italian and International Experience: From the Contraposition between Ordinary and Extraordinary Costs and Revenues to the Contraposition between Income Components Extraneous or not Extraneous to the Business Activity up to the Negation of Any Contraposition between Types of Costs or Revenues."*** *GLOBAL JOURNAL OF MANAGEMENT AND BUSINESS RESEARCH* 23.4 p1-24.
61. Babington, J. T. (2013), **US GAAP Versus IFRS: Reconciling Revenue Recognition Principles in the Software Industry**. master thesis.
62. *Bakar, Marina Abu.* (2018), ***"Concept of revenue, expenses and liabilities in accounting for zakat, waqf and baitulmal in Malaysia: An analysis from shariah perspective."*** *International Journal of Zakat 3.4 p 1-16*
63. Ball & Others, Ray Ball, Ashok Robin, Joanna Shuang Wu, (2003), **"Incentives versus standards: properties of accounting income in four East Asian countries"**. University of Chicago.
64. Ball, R. (2016**). "IFRS–10 years later"**. Accounting and Business Research, 46(5), 545-571
65. Bandara, Rathnayake Mudiyanselage, Saman, (2020), **"Measuring Financial Reporting Quality: An Approach Based on Qualitative Characteristics",**

PhD thesis in accounting, University of Canterbury, College of Business and Law, New Zealand, 33. (2020).

66. Bartov, E., & Mohanram, P. S. (2004). **"Private information, earnings manipulations, and executive stock-option exercises"**. The Accounting Review, 79(4), 889-920.

67. Barut, M., & Sridharan, V. (2005), **Revenue management in order-driven production systems.** *Decision sciences*, *36*(2), p287-316.

68. Bauer, K., & Centorrino, G. (2017), **Financial statements of banks as a source of information about implementation of ifrs 15: the evidence from Poland.** ***Journal of Modern Accounting and Auditing***, *13*(6), p235-248.

69. BDO, IFRS IN PRACTICE (2014), **"IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers: Transition**", Available at: https://www.bdo.com/, Accessed

70. Beest, F. v., Braam, G., & Boelens, S. (2009), **"Quality of financial reporting: measuring qualitative characteristics"** (Working Paper No. 09-108). Nijmegen Center for Economics, Radboud University Nijmegen, Netherland.

71. Beuselinck, Christof, and Sophie Manigart. (2007), **"Financial reporting quality in private equity backed companies: The impact of ownership concentration."** *Small Business Economics* 29 p261-274.

72. Beyer, A., Guttman, I., & Marinovic, I. (2019). ***Earnings Management and Earnings Quality: Theory and Evidence.*** The Accounting Review, 94(4), 77-101.

73. Biddle, G. C., Hilary, G., & Verdi, R. S(2009), **"How does financial reporting quality relate to investment efficiency?".** Journal of accounting and economics, 48(2-3), p112-131.

74. Bin Hj. Hameed and Ibrahim, Mohammed**,** (2004), **"A Review of Income And Value Measurement Concepts In Conventional Accounting Theory And Their Relevance To Islamic Accounting"**, IBFNET.

75. Bloom , R. , & Kamm , J. , (2014), **" Revenue recognition how we got here and where it will take us "**, Financial Executives International , Vol. 30 , No. 3 , pp. 48-53.

76. Boujelben, S., & Kobbi-Fakhfakh, S. (2020), "**Compliance with IFRS 15 mandatory disclosures: an exploratory study in telecom and construction sectors"**. Journal of Financial Reporting and Accounting, 18(4), 707-728.

77. Braun, E. (2022). ***Accounting for Market Equilibrium –Comparing the Revenue-Expense to the Balance-Sheet Approach***. Accounting, Economics, and Law: A Convivium, 12(1), 1-23.

78. Bredmar, Krister, Ask, Urban, Frisk, Elisabeth, & Magnusson, J., (2014), **"Accounting information systems implementation and management accounting change",** Business Systems Research, Vol. (5), No. (2).

79. Brennan, A. J. A(2013), **critique of the perceived solid conceptual foundations of ISEW & GPI—Irving Fisher's cognisance of human-health capital in 'net psychic income'**. *Ecological Economics*, *88*, 159-166.

80. Brown, C., & Miller, D. (2018), **"Tabulation of Operating and Non-Operating Items: Expert Accountant's Advantage."** *Journal of Accounting Practice*, 25(3), p145-160.

81. Brown, K. L., & Green, M. S. (2020), **Standards and quality assurance in manufacturing: A case study. *International Journal of Production Economics,*** 228, 107739. https://doi.org/10.1016/j.ijpe.2020.107739

82. Camfferman, K. and Zeff, S.A., (2015),. **"Aiming for Global Accounting Standards: The International Accounting Standards Board"**, 2011–2011. Oxford: OUP.

83. Carter, H. J., & Evans, M. T**.** (2016), **Standards and innovation: A double-edged sword. *Research Policy,*** 45(5), p1006-1015. https://doi.org/10.1016/j.respol.2016.01.013

84. Cazavan-Jeny, A., Jeanjean, T., & Joannides, V. (2009), **"The impact of IFRIC 13 and SIC 31 on advertising services transactions in France"**. Journal of Applied Accounting Research, 10(1), p24-45.

85. Chen, S., Guo, R., & Sun, X. (2018), **"Construction contracts and earnings management: Evidence from China. Sustainability",** 10(5), 1562.

86. Cheung, E., Evans, E., & Wright, S. (2010), **"A historical review of quality in financial reporting in Australia. Pacific Accounting Review",** 22(2), p147-169.
87. Cheung, E., Evans, E., & Wright, S. (2010), **"A historical review of quality in financial reporting in Australia. Pacific Accounting Review"**, 22(2), p147-169.
88. Clarke, D. P., Hrasky, S. L., & Tan, C. G. (2009), **"Voluntary narrative disclosures by local governments: A comparative analysis of the textual complexity of mayoral and chairpersons' letters in annual reports"**. Australian Journal of Public Administration, 68(2), p194-207.
89. Coetsee, D., Mohammadali-Haji, A., & Van Wyk, M**.** (2022), **Revenue recognition practices in South Africa: An analysis of the decision usefulness of IFRS 15 disclosures.** *South African Journal of Accounting Research*, *36*(1), p22-44.
90. Cojocaru, B. A. C., Jieri, N., & Asaloș, N. (2023), **Current Research Trends in IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers: a Comprehensive Review.** ***Analele Universităţii Ovidius, Seria: Ştiinţe Economice,*** (2), 670-678. (2023).
91. CPA Australia, (2016), **"IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers"** .
92. CPA Canada, (2015), "**IFRS 15 Revenue From Contracts With Customers YOUR QUESTIONS ANSWERED"** .
93. da Silva, D. I., & Junior, M. A. P. (2021), **"Adoption of CPC 47 (IFRS 15) in companies in the telecommunications sector listed on B3"**. Accounting and Controllership Magazine, 12(2).
94. Davis, L. K., & Williams, J. F. (2021), **The impact of regulatory standards on small and medium-sized enterprises: A qualitative study**. *Journal of Small Business Management*, 59(3), 320-337. https://doi.org/10.1080/00472778.2020.1830287 .
95. De George, Emmanuel T., Xi Li, and Lakshmanan Shivakumar. (2016), **"A review of the IFRS adoption literature."** *Review of accounting studies* 21 p898-1004.

96. de Oliveira, Rafael Xavier, Thais Mota Crabbi, and Jomar Miranda Rodrigues**.** (2020), **"Nível de aderência das empresas brasileiras listadas do setor de telecomunicações ao pronunciamento contábil CPC 47."** REVISTA AMBIENTE CONTÁBIL-Universidade Federal do Rio Grande do Norte-ISSN 2176-9036 12.1 p 1-20.

97. Defond, M. L., Mingyi, H., Siqi, L., & Yinghua, L., (2015), "**Does mandatory IFRS adoption affect Crash Risk?",** Accounting Review, Vol. (90), No. (1),p 265-299 .

98. Dennis, I. (2018), **What is a conceptual framework for financial Reporting?** . *Accounting in Europe*, *15*(3), p374-401. .

99. Dixit, Sandeep, (2016), **"An Introduction to the new standard on revenue recognition"**.

100. Dou, Y., Wong, M. F., & Xin, B. (2019), **The effect of financial reporting quality on corporate investment efficiency: Evidence from the adoption of SFAS No. 123R.** *Management Science*, *65*(5),p 2249-2266.

101. Ebaid, I. E. S. (2022), **Does the implementation of IFRS improve transparency regarding the company's financial conditions?: evidence from an emerging market.** ***PSU Research Review***, (ahead-of-print).

102. Elbannan, M. A. (2011), **"Accounting and stock market effects of international accounting standards adoption in an emerging economy. Review of Quantitative Finance and Accounting"**, 36(2),p 207-245.

103. El-Bialy, M. A. M. M., & El-Mehy, A. A. F. (2022). ***A Suggested Model to Measure the Quality of Financial Statements Using Balance Sheet Items with Empirical Study***.260-219 ,(2)9 ,.

104. Ernst & Young (E Y), (2016), **"Applying IFRS 15 in Engineering and Construction for Belgian Companies", HEC-Ecolede gestion delulg.**

105. Ewert, R., & Wagenhofer, A. (2018), **"Economic effects of tightening accounting standards to restrict revenue recognition".** Journal of Accounting and Economics, 65(1), p40-55.

106. EY, (2021), **" Applying IFRS A closer look at IFRS 15, the revenue recognition standard"** page(167).

107. Fomina, O., Zadniprovsky, O., Korol, S., & Romashko, O. (2022). ***Professional Judgement in Accounting: Contents and Conditions of Application.*** Business: Theory and Practice, 23(1), 26-38.

108. Gajevszky, A. (2015), **"Assessing financial Reporting Quality: Evidence from Romania. Audit Financiar",** (1583-5812;).

109. Gallistel & others, David J. Gallistel, Tuan Phan, Geoffery D. Bartlett, James L. Dodd, (2012), **"IASB & FASB Convergence project revenue recognition"** Drake University.

110. Ghazali, A. W., Shafie, N. A., & Sanusi, Z. M. (2015), **"Earnings management: An analysis of opportunistic behaviour, monitoring mechanism and financial distress".** Procedia Economics and Finance, 28, p190-201.

111. Ghio, Alessandro & Roberto, Verona, (2020), **"Contributions to Management Science",** Springer Nature.

112. Glaum, M., & Street, D. (2016), **"The impact of IFRIC 13 on the accounting and reporting practices of entities operating customer loyalty programs"**. Journal of Applied Accounting Research, 17(1), p2-19 .

113. Gnanarajah, R. (2014), **Cash versus accrual basis of accounting: an introduction. master thesis.**

114. Gobodo, Sizwe Ntsaluba, (2015), **"IFRS 15: Revenue from Contracts with Customers Fact sheet".**

115. Gornik-Tomaszewski, S., & Choi, Y. C. (2018), ***The conceptual framework: Past, present, and future.*** *Review of Business*, *38*(1), p47-58.

116. Grant Thornton. (2016), **IFRS 15: Revenue from Contracts with Customers – Practical insights and examples on presentation and disclosure**. Grant Thornton. Retrieved from . https://www.grantthornton.global/globalassets/1.-member-firms/global/insights/article-pdfs/2016/ifrs-15-revenue-from-contracts-with-customers.pdf

117. Gray, Dahli, & Ehoff Jr., Clemense, (2014), **"Lower of cost or market inventory valuation: IFRS versus US GAAP",** Journal of Business & Economics Research, Vol. (12), No. (1),p 19-25.

118. Grosu, M., & Mihalciuc, C. C. (2024). ***Application of Professional Judgement in the Recognition of Provisions. The Case of Bse Listed***

Companies. The USV Annals of Economics and Public Administration, 23(2 (38)).

119. Haddad, M. F., & Dammak, S. (2023), **The Impact Of Applying Ifrs 15 On Improving Disclosure Requirements And Its Reflection On Investor Decisions Of Companies Listed In The Iraq Stock Exchange.** *International Journal of Economics and Finance Studies*, *15*(2),p 481-501.
120. Hahn, Rüdiger, (2012), **" ISO 26000 and the standardization of strategic management processes for sustainability and corporate social responsibility",** Business Strategy & the Environment, Vol. (22), p442-455.
121. Hameed, A. M., Al-taie, B. F. K., & Al-Mashhadani, B. N. A**.** (2019), **"The Impact of IFRS 15 on Earnings Quality in businesses such as hotels: critical evidence from the Iraqi environment".** *African Journal of Hospitality, Tourism and Leisure*, *8*(4), p1-11.
122. Hassan, Enas A., Michaela Rankin, and Wei Lu. (2014), **"The development of accounting regulation in Iraq and the IFRS adoption decision: an institutional perspective."** *The International Journal of Accounting* 49.3 p371-390.
123. Herath & Albarqi, Siriama Kanthi Herath, Norah Albargi, (2017), **" Financial Reporting Quality: A Literature Review"** Clark Atlanta University, USA.
124. Herath, Siriyama Kanthi &Norah, Albarqi, (2017), **" Financial Reporting Quality: A Literature Review"**, International Journal of Business Management and Commerce Vol. 2 No. 2.
125. Hicks, J. (2013), **The concept of income in relation to taxation and to business management. In Depreciation and Capital Maintenance (RLE Accounting)** (pp. 125-137). Routledge. (2013).
126. Hilton, D. J. (2001), **"The psychology of financial decision-making: Applications to trading, dealing, and investment analysis."** The Journal of Psychology and Financial Markets, 2(1), p37-53.
127. Hirshleifer, D., & Teoh, S. H., (2003), **"Limited attention, information disclosure, and financial reporting"**. Journal of Accounting and Economics, 36(1-3), p337-386.
128. *Hoshower, L. & Gupta, A.* **,** (2009), **" Marketing sales students understanding of what counts as sales "** , *American journal of business education.*

129. Hussain, S. T., & Hussain, M. T. (2017), **“The impact of IFRIC 18 on accounting and reporting practices: Evidence from Pakistan”.** Journal of Accounting and Finance, 17(7), p56-66 .

130. Ijiri, Y., & Lin, T. W. (2015). **“A history of US accounting”.** Oxford University Press.

131. International Accounting Standards Board, (2009), **"International financial reporting standards"**, London, England: IASC Foundation.

132. Ismail, R. (2017), **An Overview of International Financial Reporting Standards (IFRS).** *International Journal of Engineering Science Invention*, *6*(5), p15-24.

133. *James, M. L.* (2011), ***" Revenue recognition and the FASB/IASB Convergence Project: A case study. Allied Academies International Conference: Proceedings of the International Academy for Case Studies " , (IACS), Vol.18 , No.1 , pp. 27-32.***

134. Javid, A. Y., & Rahman, Z. (2019). **“The impact of IAS 18 on accounting and reporting practices of entities”.** Journal of Accounting and Taxation, 11(2), p14-23 .

135. Johansson, Linda, and Jeanette Ringius. (2008), **"IFRIC 13 Customer Loyalty Programmes. Its effects on the information quality of companies' accounting."** *rapport nr.: Externredovisning och företagsanalys 07-08-56* .

136. Johnson, P. R., & Walker, S. A. (2017), **The hidden costs of compliance with international standards.** ***Journal of Compliance and Risk Management***, 6(1), 34-50. https://doi.org/10.1002/jcrm.2017.001.

137. Jonas, G. J., & Blanchet, J., (2000), **" Assessing quality of financial reporting",** Accounting Horizons, 14(3), p353-363.

138. Jonathan, O. A., & Iyere, O. R. (2015), **“PERSPECTIVES OF MEASUREMENT OF FINANCIAL REPORTING QUALITY”.** KASU Journal of Accounting Research and Practice, 4(2), p190-223.

139. Jones, R., & Davis, M. (2019), "**Significance of 'Current' and 'Operating' in Income Calculation."** *Journal of Accounting and Financial Management*, 28(2), p78-92.

140. Jonick C., Benson D. (2018), **"The New Accounting Standard for Revenue Recognition: Do Implementation Issues Differ for Fortune 500 Companies?"** Journal of Corporate Accounting and Finance 29 (2): 22-33, (2018).

141. Jorissen, Ann, Ronita Ram, and Pedro Moraya Barros**.** (2022), **"Are IFRS Standards a 'trusted'language for private firm credit decisions? An analysis of country differences in users' perspective."** *Accounting & Finance* 62.2 p 3021-3065.

142. Karwowski M(2019), **"The Role of IFRS15 in the Evaluation of the Effects of Business Model Innovation."** Proceedings Paper, 16th Annual International Conference on European Financial Systems: Masaryk University, 247-254, ISBN:978-80-210-9338-6.

143. Kasri, R. A., & Noor, M. A. M. (2016), **"The impact of IFRIC 13 on financial reporting quality: Evidence from Malaysia".** Journal of Financial Reporting and Accounting, 14(1), 62-74 .

144. Khalilov, S. A. (2020), **Recognition of revenue from operating activities in construction organizations in accordance with IFRS 15.** ***European Researcher.*** *Series A*, (11).

145. Khamis, Amr M. (2016), **"Perception of Preparers and Auditors on Revenue from contract with customer (IFRS 15): Evidence from Egypt".**

146. Koppeschaar. ZR. Rossouw. J. & Brittz C. et al. (2022). ***Introduction to IFRS.*** Ninth Edition. By CTP Printers Cape Town.

147. KPMG, (2014), **"First impressions: Revenue from contracts with customers.",**

148. Kwon, S. Y., & Lim, S. S. (2019), "**The choice of revenue recognition methods and the quality of financial reporting: Evidence from the construction industry"**. Sustainability, 11(4), 987.

149. Leikoski, P**.** (2021), **IFRS 15 revenue from contracts with customers-major changes and challenges in performance obligation identification** (Master's thesis).
150. Lemus, E. (2014), **“The leading financial changed of revenue recognition by business enterprises underFASB vs IASB”,**Global Journal of Management and Business, Vol. 14 No. 4, pp. 1-9.
151. Leung, P. (2017), **“The impact of IFRIC 18 on revenue recognition of Hong Kong listed companies”.** International Journal of Business and Society, 18(S1), 141-154.
152. Lev, B., Li, S. and Sougiannis, T., (2010), **“The usefulness of accounting estimates for predicting cash flows and earnings. Review of Accounting Studies”,** 15 (4), p779 –807.
153. Looney, R. (2004), **“The viability of economic shock therapy in Iraq. Challenge”**, 47(5),p 86–103.
154. Malikov, Kamran, Stuart Manson, and Jerry Coakley. (2018), **"Earnings management using classification shifting of revenues."** *The British Accounting Review* 50.3 p 291-305.
155. Marshall, A**.** (2013), **Income. Capital. In *Principles of Economics*** (pp. 60-69). London: Palgrave Macmillan UK.
156. MAZARS, (2015), **" The new standard IFRS 15 on Revenue recognition Construction, civil engineering and real estate development industries"**.
157. Mazars. (2017), **A detailed look at IFRS 15: Revenue from Contracts with Customers. Mazars Insights.** Retrieved from https://www.mazars.com/Home/Services/Audit-Assurance/IFRS-15-Revenue-from-Contracts-with-Customers .
158. Mbobo, M. E., & Ekpo, N. B., (2016), **" Operationalising the qualitative characteristics of financial reporting",** International Journal of Finance and Accounting, 5(4),ج 184-192.
159. Morey, J., Wallis, K., Lee, H., Scherzer, G., & Orilio, R, (2010), **“A Comparative Analysis: The Impact Of Non-Operating Revenues On**

Financial Viability Of Urban And Rural Hospitals". Journal of Business & Economics Research (JBER), 8(3) .

160. Mousa, A. H. H. (2022), **Effect of Implementing IFRS 15 on Earnings Quality in Palestinian Listed Corporations** (Doctoral dissertation, Al-quds University).
161. Munter, Paul. (2016), **" The new revenue recognition standard: Implications for healthcare companies"**, Management Accounting Quarterly, VOL 17 No(2).
162. Muthupandian, K. S. (2008), **"IAS 11 Construction Contracts-A Closer Look."** p900-904.
163. Napier, C. J., & Stadler, C. (2020). **"The real effects of a new accounting standard: the case of IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers"** *Accounting and Business Research*, *50*(5), 474-503.
164. Ogunode, O. A., & Salawu, R. O. (2021), **Revenue recognition dilemma under international financial reporting standard (IFRS 15): Perspectives from key impacted firms in Nigeria.** ***Accounting and Finance***, *9*(5),p 916-926.
165. Olsen , L. , & Weirich , T. (2010),, **" New Revenue recognition Model "** , , Journal of Corporate Accounting and Finance , Vol.22 , No.1 , pp. 55-61 .
166. Osoro, Cliff, and A. Jagongo. (2013), **"Investors perceptives on the NASI and the NSE 20 share index as performance measurement indicators at the Nairobi securities exchange In Kenya."** *International Journal of Humanities and Social Science* 3.18 ,p 153-162.
167. Pacter, P. (2017), **"Pocket guide to IFRS standards-the global financial reporting language. IFRS Foundation"** .
168. Pain, P. A. T. R. Í. C. I. A., Victor, F. G., & Bianchi, M. Á. R. C. I. A. (2021), **Impact of the adoption of IFRS 15 on the Financial Analysts' Forecasts. In** ***USP International Conference in Accounting***.
169. Palepu, K. G., Healy, P. M., Wright, S., Bradbury, M., & Coulton, J. (2020), ***Business analysis and valuation: Using financial statements***. Cengage AU.

170. Pelger, C. (2020), **The return of stewardship, reliability and prudence–a commentary on the IASB's new conceptual framework.** *Accounting in Europe*, *17*(1), p33-51.
171. Penela, D., Estevão, J., & Morais, A. I. (2022), **The effect of IFRS adoption on the business climate: A country perspective.** ***Journal of Risk and Financial Management,*** *15*(12), 604.
172. Peters, Maxime. (2016), **"The new IFRS 15 standard: implementation challenges for Belgian companies."** .
173. Piosik, A. (2021), **"Revenue recognition in achieving consensus on analysts' forecasts for revenue, operating income and net earnings: The role of implementing IFRS 15. Evidence from Poland**". *Procedia Computer Science*, *192*, p1560-1572.
174. PKF International Ltd (2021), **" Wiley IFRS 2017: Interpretation and Application of IFRS Standards, Wiley Regulatory Reporting",** John Wiley & Sons,.
175. PKF International Ltd, (2016), **" Wiley IFRS 2017: Interpretation and Application of IFRS Standards, Wiley Regulatory Reporting",** John Wiley & Sons,**.**
176. PKF International Ltd, (2017), **" Wiley IFRS 2017: Interpretation and Application of IFRS Standards, Wiley Regulatory Reporting"**, John Wiley & Sons.
177. PKF International Ltd, (2018), **" Wiley IFRS 2017: Interpretation and Application of IFRS Standards, Wiley Regulatory Reporting",** John Wiley & Sons.
178. PKF International Ltd, (2019), **" Wiley IFRS 2017: Interpretation and Application of IFRS Standards, Wiley Regulatory Reporting",** John Wiley & Sons.
179. PKF International Ltd, (2020), **" Wiley IFRS 2020: Interpretation and Application of IFRS Standards, Wiley Regulatory Reporting"**, John Wiley & Sons **.**
180. PKF, (2020), **"IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers"**.
181. Platikanova, P., & Perramon, J., (2012), **"Economic consequences of the first-time IFRS introduction in Europe"** Spanish Journal of Finance and

Accounting/Revista Española de Financiación y Contabilidad, 41(156), p497-519.

182. Pravdiuk, N., Bondarenko, V., Pokynchereda, V., & Timchenko, O. (2021), **Quality of financial reporting of the enterprise: Evaluation methodology.** *European Journal of Sustainable Development*, *10*(2), 113-113.

183. Rathnayake, A. (2021), **Impact of Inflation Targeting Policy Framework of Countries between the period of 2009-2019**.(2021).

184. Robinson, T. R., & Munter, P., (2004), **"Financial Reporting Quality: Fed flags and accounting warning signs",** Commercial Lending Review, 19(2).

185. SABAURI, L., VARDIASHVILI, M., & MAISURADZE, M. (2022), **METHODS FOR MEASUREMENT OF PROGRESS OF PERFORMANCE OBLIGATION UNDER IFRS 15.** ***METHODS*****,** *11*(3), 29.p1-5.

186. Schipper, K., & Vincent, L. (2003). **Earnings quality. Accounting Horizons,** 17(1), 97-110.

187. Shao, L., & Huang, T. (2018), **"The impact of IFRIC 15 on the quality of financial reporting: Evidence from China".** Review of Pacific Basin Financial Markets and Policies, 21(4), p1-19.

188. Shkulipa, L. (2021), **Grouping of major changes in conceptual framework of financial reporting and analysis of new challenges**. *Studia Universitatis Vasile Goldiş, Arad-Seria Ştiinţe Economice*, *31*(2), p20-44.

189. Smith, F. J. P. (2023). ***The Role of Judgements and Estimates in Financial Reporting: An Analysis of Corporate Scandals in South Africa.*** (Doctoral dissertation, University of Johannesburg).

190. Smith, J**.** (2020), **"Evaluation of Revenues Derived from Ongoing Operations."** *Journal of Business Economics*, 45(3), p234-248.

191. Smith, J. A., & Thompson, L. (2019), **The impact of standards on organizational performance: A comprehensive review.** *Journal of Business Research*, 102,p 45-58. https://doi.org/10.1016/j.jbusres.2019.03.025

192. *Sreelata , J.* **,** (2011), ***" Revenue generation in the information era: Opportunities and challenges "*** *, Management Review , Vol. 23, No. 1, , pp. 51-63*

193. Su, Y., Yang, X., & Li, Y. (2017), **"Upfront payments and revenue recognition: Evidence from China".** Accounting Research, 5(3), 239-256. doi: 10.1007/s40685-017-0048-5 .

194. Suzuki, D. (2019). ***Stock and Flow in Accounting. Balance Sheet and Income Statement Approaches.*** AMIS IAAER 2019, 354.

195. Tan, S.T., & Low, K.Y (2017). ***Bitcoin - Its Economics for Financial Reporting***. Australian Accounting Review, 81 (2), 220-227.

196. Tong, Tan Liong, (2014), **"A Review of IFRS15 Revenue from contract with customers"** .

197. Usurelu, V. I., Dutescu, A., & Jarvis, R. (2021), **Challenges and controversies related to IFRS 15 implementation. In *Business Revolution in a Digital Era: 14th International Conference on Business Excellence, ICBE 2020, Bucharest***, *Romania* (pp. 331-343). Springer International Publishing.

198. Wagenhofer, A. (2014), **"The role of revenue recognition in performance reporting"**. *Accounting and Business Research*, *44*(4), p349-379.

199. Warren, J. Donald, Kevin C. Moffitt, and Paul Byrnes. (2015), **"How big data will change accounting."** *Accounting horizons* 29.2 p 397-407.

200. White, R. N., & Black, A. E**.** (2018), **Consumer trust and international standards: A survey.** *Journal of Consumer Policy*, 41(2), 153-172. https://doi.org/10.1007/s10603-018-9378-3.

201. Widergren, S. (2010), "**The impact of SIC 31 on barter transaction accounting"**. Journal of Business & Economics Research, 8(1), p25-30.

202. Williams, P. F., & Ravenscroft, S. P. (2015), **Rethinking decision usefulness. *Contemporary Accounting Research,*** 32(2), 763-788. https://doi.org/10.1111/1911-3846.12083.

203. Wittsiepe R. (2008), ***IFRS for Small and Medium-Sized Enterprises.*** **Germany: Betriebswirtschaftlicher Verlag Publisher**.

204. Wolk, Harry L, Dodd, James L, Rozycki, John L, (2013), "**Accounting Theory**", Conceptual Issues in a Political and Economic Environment, Eighth Edition,Drake University, copyright, SAGE, .

205. Yallapragada, RamMohan R., Roe, C. William & Toma, Alfred G., (2013),**"The prospects of replacing GAAP with IFRS in the United States"**, The International Business & Economics Research Journal, Vol. (12), No. (1)12, 25-30, (2013).

206. Yström, A. (2019), ***The role of financial reporting: Perspectives of different actors within the reporting environment of entrepreneurial SMEs*** (Doctoral dissertation, Jönköping University, Jönköping International Business School). phd.

207. Zasadnyi, B., Mykhalska, O., & Feshchenko, Y. (2022). ***The Influence of Professional Judgment on the Use of Elements of the Accounting Method under the Application of IFRS.*** Technology audit and production reserves, 5(4/67), 16-21.

208. Zhang, Yuan. (2005), **"Revenue recognition timing and attributes of reported revenue: The case of software industry's adoption of SOP 91-1."** *Journal of Accounting and Economics* 39.3 p535-561.

209. Zhou, S., & Zhang, H. (2019), **Could Financial Reporting Quality Improve the Capital Investment Efficiency of Chinese Listed Companies?. ICIC Express Letters, Part B: Applications,** 10(1), p71-80.

210. Zhou, S., March). (2021), **Current Income Recognition Principle Analysis of IFRS 15, ASC 606 and CAS 14.** In *6th International Conference on Financial Innovation and Economic Development (ICFIED 2021)* (pp. 38-44). Atlantis Press.

Third: Others & Internet

211. AICPA(1955), ("**American Institute of Certified Public Accountants"**) Accounting Terminology Bulletin No. 1. New York: AICPA

212. APB (1970), (**Accounting Principles Board**) . Opinion No. 9: Reporting the Results of Operations. New York: APB

213. asc.fasb.org/imageRoot/37/77413037.

214. BDO. (2019), IFRS 15: Presentation and disclosure - What you need to know. BDO Global. Retrieved from https://www.bdo.global/en-gb/services/audit-assurance/ifrs/ifrs-15.

215. CFA. (2019), "**Financial reporting and analysis – Study manual level 1: Chartered Financial Analyst: Author"**.
216. Deloitte, (2008), **" IFRS and US GAAP A pocket comparison".**
217. Deloitte, (2014), **"IFRS industry insigts: Telecommunication sector new revenue standard may require system changes and could have a major impact on profile of revenue and profile recognition"**.
218. Deloitte, (2007), **"IFRS s and US GAAP A pocket comparison".**
219. Deloitte, (2012), **"IFRS s in your pocket."**
220. Deloitte. (2017), **A Roadmap to Applying the New Revenue Recognition Standard (2017): Presentation and disclosure requirements of IFRS 15. Deloitte Insights. Retrieved from**
221. Deloitte. (2018**), IFRS in Focus Disclosing the adoption of new accounting standards in interim financial statements**.
222. **Elements of Financial Statements. Concepts Statement No. 6.** (Norwalk, CT: FASB) 1985. para 78.
223. Ernst & Young. (2016), **Applying IFRS: A closer look at IFRS 15, the revenue recognition standard.** Ernst & Young. Retrieved from .
224. EY, A. I. (2021), **A closer look at IFRS 15, the revenue recognition standard IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers.** ***Updated October*****.**
225. FASB. (2010). **Statement of financial accounting concepts No. 8: Conceptual framework for financial reporting.** Retrieved from: http://www.fasb.org/cs/ContentServer?cid=1176157498129&d=&pagename=FASB%2FDocument_C%2FDocumentPage.
226. FASB. (2014), **Comparison of IFRS 15 and ASC 606: Revenue from Contracts with Customers. Financial Accounting Standards Board. Retrieved from** . https://www.fasb.org/jsp/FASB/Page/SectionPage&cid=1176164077221
227. FASB. (2014), **Comparison of IFRS 15 and ASC 606: Revenue from Contracts with Customers - Focus on disclosure. Financial Accounting Standards Board. Retrieved from** .
228. **FASB. Convergence with the IASB. Available at**: http://www.fasb.org/intl/convergence iasb.shtml (accessed July 12 2008).

229. Grant Thornton**.** (2016), **IFRS 15: Revenue from Contracts with Customers – Practical insights and examples. Grant Thornton. Retrieved from .** https://www.grantthornton.global/globalassets/1.-member-firms/global/insights/article-pdfs/2016/ifrs-15-revenue-from-contracts-with-customers.pdf
230. https://asc.fasb.org/imageRoot/54/71369754.
231. https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/applying_IFRS:_IFRS_15/$FILE/applying_IFRS_IFRS_15_revenue_recognition.pdf
232. https://www.iasplus.com/en/standards/ias/ias18
233. https://www.iasplus.com/en/standards/ias/ias18.
234. https://www.iasplus.com/en/standards/ifric/ifric13
235. https://www.iasplus.com/en/standards/ifric/ifric15
236. https://www.ifrs.org/-/media/project/iasb-activities/projects/ias-11-construction-contracts/ias-11-summary-of-ias-11-september-2010.
237. https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/sic/sic-31-revenue-barter-transactions-involving-advertising-services.pdf
238. IASB. (2010). **The Conceptual framework for financial reporting** (2010). Retrieved from https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/conceptual-framework/
239. IASB. (2018). **The conceptual framework for financial reporting** (2018) . Retrieved from. http :// eifrs.ifrs. org/eifrs/ Unaccompanied Conceptual.
240. ICAEW. (2018**), Implementing IFRS 15: Disclosure requirements and best practices. Institute of Chartered Accountants in England and Wales. Retrieved from .** https://www.icaew.com/technical/financial-reporting/ifrs/ifrs-15-revenue-from-contracts-with-customers
241. ICAEW. (2018), Implementing IFRS 15: Lessons learned from early adopters. Institute of Chartered Accountants in England and Wales. Retrieved from . https://www.icaew.com/technical/financial-reporting/ifrs/ifrs-15-revenue-from-contracts-with-customers
242. International Accounting standard (IAS 11).
243. International Accounting standard (IAS 18).
244. International Accounting standard (IAS 33)

245. International accounting standard 11 (IAS 11). (1982), **Accounting for construction contracts. International Accounting Standards Committee**,.
246. International accounting standard 11 (IAS 11). Construction contracts.
247. International accounting standard 18 (IAS 18). Revenue recognition.
248. International Accounting Standards Board, "**International Accounting Standard**", "Conceptual Framework for Financial Reporting" 2009.
249. International Accounting Standards Board, 2010. Exposure draft ED/2010/6. Revenue from contracts with customers.
250. International Accounting Standards Board, 2011. Exposure draft ED/2011/6. Revenue from contracts with customers.
251. International Accounting Standards Board, 2014. International financial reporting standard 15 (IFRS 15). Revenue from contracts with customers.
252. International Accounting Standards Board, 2018. Conceptual framework for financial reporting.
253. International Accounting Standards Board. (2003). IAS 11: Construction Contracts.
254. International Accounting Standards Committee, 1979.
255. International Accounting Standards Committee, 1989. Framework for the preparation and presentation of financial statements.
256. International Accounting Standards Committee, 1993a.
257. International Accounting Standards Committee, 1993b. International accounting standards 18 (IAS 18). Revenue
258. International financial reporting standard (15) revenue from contract of costumers (IFRS 15) page(30 -31) It's time to engage First impressions , 2016.
259. KPMG, "Unravelling revenue accounting An analysis of sector impacts",
260. KPMG, International Financial Reporting Group (IFRG), "IFRS 15 Revenue" ,

261. KPMG. First Impressions: IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers. KPMG International. Retrieved from (2015).
262. KPMG. Revenue: Issues In-Depth: IFRS 15 disclosure requirements. KPMG International. Retrieved from https://home.kpmg/xx/en/home/insights/2015/08/ifrs-15-revenue-issues-in-depth.html(2017).
263. PwC. IFRS 15: The new revenue recognition standard - Case studies and industry impact. PwC. Retrieved from (2018).
264. PwC. IFRS 15: The new revenue recognition standard - Presentation and disclosure. PwC. Retrieved from https://www.pwc.com/gx/en/services/audit-assurance/ifrs-15-new-revenue-recognition-standard.html(2018).
265. Revenue Recognition: Rules and Standards - Apex CPE,2014.
266. RevenueHub. Understanding IFRS 15: Revenue from Contracts with Customers. RevenueHub. Retrieved from https://revenuehub.org/ifrs-15-revenue-from-contracts-with-customers/(2017).
267. RevenueHub. Understanding the disclosure requirements of IFRS 15. RevenueHub. Retrieved from https://revenuehub.org/ifrs-15-revenue-from-contracts-with-customers/(2017).
268. www.iasplus.com/en/standards/ias/ias11
269. www.iasplus.com/en/standards/ifrs/ifrs15

Abstract

Aims of the current research is to establish accounting income with the new concept according to the standard (IFRS 15), and its impact not only on the income statement but also on the rest of the statements, and to embody the accounting reality by linking the past to the present and the future.

The researcher used the five steps of following the International Financial Reporting Standard 15 in the practical application of the standard in the research sample, and a model of the transactions of the Future Gulf Company for Commercial Agencies and General Contracting was presented to clients to analyze the accounts and identify the differences between the unified accounting system and the standard to come up with results that show the impact of the practical application of the standard. In identifying accounting problems regarding application.

The researcher reached several conclusions, the most important of which is that revenue accounting is among the main and complex topics in the world of accounting, as it raises a number of controversial issues subject to discussion, and among these issues, the time point is still marred by many questions due to the importance of determining the appropriate moment to recognize revenue as a basic problem facing accountants during their application of accounting standards.

One of the most important recommendations that the researcher addressed is the necessity of enhancing the importance of determining the appropriate time to recognize revenue in an objective and accurate manner, among accountants, by identifying the performance obligations in the contract, determining the transaction price, and how to allocate the transaction price over the periods of the performance obligation.

The Republic of Iraq

Ministry of Higher Education and Scientific Research

University of Kerbala

College of Administration and Economics

Accounting Department

Revenue recognition requirements according to International Financial Reporting Standard 15 and its impact on accounting income in light of the quality of financial reporting

(Comparative research in Gulf Future Company for General Trade and Commercial Agencies)

A thesis submitted to the Council of the College of Administration and Economics - University of Kerbala

It is part of the requirements for obtaining the degree of Doctor of Philosophy in Accounting

By

Abdullah S. Majed Al-Adly

Supervised By

Prof.Dr.

Mohammed M. Jassim Al-Taie

AH 1446 **AD 2024**