



الاعتراف بالإيراد على وفق معيار الإبلاغ المالي الدولي (IFRS 15) وتأثيره على نتيجة النشاط (بحث تطبيقي)

أ.م.د. سعد سلمان عواد المعيني

حيدر نعمه كاظم

جامعة بغداد - المعهد العالي للدراسات المحاسبية
والمالية قسم الدراسات المحاسبية
awadsaad65@gmail.com

ديوان الرقابة المالية الاتحادي العراقي
Haidar.Abd1601@pgiafs.uobaghdad.edu.iq

بحث مستل عن أطروحة الموسومة ب(تأثير المداخل الجديدة للاعتراف بالإيراد على وفق معايير الإبلاغ المالي (IFRS) في القوائم المالية وانعكاسه على قيمة المنشأة - بحث تطبيقي)

المستخلص:

يهدف البحث الى وصف طرق وممارسات الاعتراف بالإيراد وفق المعايير الإبلاغ المالي الدولية (IFRS) والممارسات المحاسبية المحلية (IQGAAP) الحالية، التي تنعكس على المعالجات المحاسبية للاعتراف بالإيراد وفقاً لمعيار الإبلاغ المالي الدولي (IFRS 15) ، وتأثره على نتيجة نشاط المنشأة.

ولتحقيق اهداف البحث استخدم الباحث دراسة حالة في شركة ابداع الشرق الاوسط والاستثمارات العقارية لتطبيق معيار الإبلاغ المالي الدولي (IFRS 15) في التاريخ اللاحق وبيان أثر تبني المعيار والفروقات على نتيجة النشاط قبل وبعد تبني المعيار.

توصل الباحث إلى عدد من الاستنتاجات أهمها الى ان الاعتراف بالإيراد على وفق معيار الإبلاغ المالي (IFRS 15) يوتر ايجابياً على ق التي تؤدي إلى تحسين مقارنه ممارسات الاعتراف بالإيراد في المنشآت المختلفة كما يترتب عليها عرض معلومات ذات فائدة أكبر لمستخدميها، والتي لها دور في تحسين جودة التقارير المالية من خلال وضع المبادئ التي يجب على المنشأة أن تطبقها للتقرير عن المعلومات المفيدة حول طبيعة وقيمة وتوقيت وعدم التأكد



للإيراد والتدفقات النقدية الناتجة من العقود مع العملاء بدلاً من القواعد والإرشادات العديدة للاعتراف بالإيراد التي تتضمنها معايير الإيراد السابقة والتي كانت متعارضة مع بعضها.
الكلمات المفتاحية: الاعتراف بالإيراد، قائمة الدخل، معيار الإبلاغ المالي الدولي (IFRS 15)، التزامات الأداء

Abstract

The research aims to describe the methods and practices of revenue recognition in accordance with the International Financial Reporting Standards (IFRS) and the current local accounting practices (IQGAAP), which are reflected in the accounting treatments for revenue recognition in accordance with the International Financial Reporting Standard (15FRS), and its impact on the outcome of the enterprise's activity.

To achieve the objectives of the research, the researcher used a case study in the Middle East Creativity and Real Estate Investments Company to apply the international financial reporting standard (FRS 15) at the later date and to show the impact of adopting the standard and the differences on the activity result before and after the adoption of the standard.

The researcher reached a number of conclusions, the most important of which is that revenue recognition according to the Financial Reporting Standard (IFRS 15) has a positive impact on s that leads to an improvement in comparing revenue recognition practices in different establishments, as it entails presenting information of greater interest to its users, which has a role in improving The quality of financial reporting by setting the principles that the entity should apply to report useful information about the nature, value, timing and uncertainty of revenue and cash flows resulting from contracts with customers instead of the numerous rules and guidelines for revenue recognition included in previous revenue standards, which were in conflict with each other.

Keywords: revenue recognition, income statement, international financial reporting standard (IFRS 15), performance obligations.



المقدمة:

يعد الايراد من القضايا التي حضت باهتمام من قبل مجلس المعايير المحاسبية الدولية (AISB) اذ اصدر المجلس معيارين في السابق كانت تنظم العمل المحاسبي في ما يخص الايرادات وهما معيار الايرادات رقم (18 AIS) ومعيار عقود الانشاء رقم (11 AIS) مصحوبين بالعديد من التفسيرات لكنها كانت تحتوي العديد من أوجه القصور والاختلاف وعدم الاتساق وحدودية الارشادات في الاعتراف بالإيراد، وبسبب الاختلافات في مبادئ المحاسبة المستخدمة في مختلف البلدان، ووجود العديد من التناقضات والاختلافات وعدم الاتساق في المعايير السابقة ظهرت هناك حاجة ملحة الى التوحيد في المحاسبة من أجل الحصول على تقارير مالية أكثر شفافية. ولمواجه تلك الاسباب قام مجلس معايير المحاسبة الدولية (AISB) المالية بالتعاون المشترك مع مجلس المعايير المالية الامريكى (FASB) ضمن شروع التقارب الدولي بإصدار معيار جديد للتقارير المالية الدولية (15 IFRS) بعنوان (الايراد من العقود مع الزبائن) ان هدف المعيار إلى تحديد الأسس الواجبة للإبلاغ معلومات مفيدة لمستخدمي القوائم المالية عن طبيعة ومقدار وتوقيت وعدم التأكد بشأن الإيرادات والتدفقات النقدية الناشئة عن عقد مع الزبون، وتمثل مشكلة البحث الحالي في قصور الممارسات المحاسبية المستخدمة في البيئة العراقية التي تعتمد النظام المحاسبي الموحد والقواعد المحاسبية العراقية لا تعطي حقيقة نتيجة النشاط التي قامت المنشأة بإنجاز الاعمال خلال الفترة المحاسبية.

المبحث الاول: منهجية البحث

1- مشكلة البحث Research Problem

تتمثل مشكلة البحث أن العمل المحاسبي في المنشآت العاملة في العراق تطبق النظام المحاسبي الموحد والقواعد المحاسبية منذ عشرات السنين وتلتزم بسياسات محاسبية للاعتراف والقياس والافصاح لا تتلاءم كثيراً مع المفاهيم المعتمدة في بيئة أعمال اليوم، لذا فان مسالة التكييف مع معايير الإبلاغ المالي الدولية (IFRS) عامة تركز على الاعتراف بالإيرادات



والمعايير المحلية بشكل خاص يعد من أبرز التحديات التي تواجه هذه الشركات ولاسيما إذا أخذنا في الحسبان الأمور الآتية تعد المفاهيم التي أتت بها معايير (IFRS)، ومن أهمها معيار (IFRS 15) الإيراد من العقود مع العملاء وان تطبيق هذا المعيار من المحتمل ان يؤثر على نتيجة نشاط المنشأة.

2- فرضية البحث Research Hypothesis

يوجد تأثير ذو دلالة معنوية لمعيار (IFRS 15) في نتيجة النشاط المعدة وفق الممارسات المحاسبية العراقية والمعايير الإبلاغ المالي (IGAAP و IFRS).

3- أهمية البحث Research Importance

تتمثل أهميته البحث في إيضاح المداخل الجديدة التي تضمنها معايير (IFRS) بشأن الاعتراف بالإيراد الإيراد وبيان الاثر من تطبيقها على نتيجة النشاط.

4- أهداف البحث : Research Objectives

أولاً: دراسة أهم أوجه الاختلاف بين طرق وممارسات الاعتراف بالإيراد وفقاً للمعايير المحاسبية الدولية (IAS) والإجراءات المحلية، وأجراء المقارنة مع معيار الإبلاغ المالي الدولي (15).
ثالثاً: بيان المداخل الاعتراف بالإيراد الجديدة التي استخدمت من قبل (IASB) التي تنعكس على المعالجات المحاسبية للاعتراف بالإيراد وفقاً لمعيار الإبلاغ المالي الدولي (15) "الاعتراف بالإيراد من العقود مع الزبائن".

رابعاً: تحليل تأثر مداخل الاعتراف بالإيراد الجديدة وفق معايير (IFRS) على نتيجة النشاط.

5- الحدود المكانية والزمانية للبحث:

الحدود المكانية: لقد وقع اختيار الباحث في قطاع المقاولات شركة ابداع الشرق الاوسط للمقاولات العامة والاستثمارات العقارية، مساهمة، مدرجة في سوق العراق للأوراق المالية .
الحدود الزمانية: تتمثل الحدود الزمانية في نشاط شركة ابداع الشرق الاوسط للمقاولات العامة والاستثمارات العقارية عينة البحث للسنوات (2017 - 2020) كما تتطلب توفير بيانات عن سنة المالية/2016 ايضاً.



المبحث الثاني: الجانب النظري

1- معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (IFRS 15) الإيرادات العقود مع الزبائن

ولاً: أسباب إصدار المعيار الإبلاغ المال الدولي (IFRS 15)

بسبب توافر أساليب متعددة لكل نشاط وبالتالي ليست متسقة وهذا الأسلوب يسمح للاعتراف بالإيراد عند توافر أحد الشرطين التحقق أو قابليتها للتحقق والاكتمال كما وردت في بيان رقم (5) فقرة (83) لعام/1984 (Babington,2013:10)، الذي كان يعتمد على نموذج عملية الاكتمال، ومن أهم الانتقادات أو نقاط ضعف في معايير الاعتراف بالإيرادات السابقة بموجب معايير الأمريكية (US GAAP) ومعايير المحاسبة الدولية (AIS)، والموضحة في الجدول أدناه:

الانتقادات الموجة الى معايير الخاصة بالإيرادات (US GAAP) ومعايير (AIS)

ت	US GAAP	AIS
1	يحتوي على عدد كثيرة من المعايير الفردية أو موضوعات، مما يجعل من الصعب تحديد المعيار أو الموضوع القابل للتطبيق في بعض المواقع.	هناك إرشادات محدودة وهناك معيار عام خاص للسلع والخدمات ومعايير لأنشطة البناء تدعمه بعض التفسيرات.
2	تركز بعض المعايير/ الموضوعات على إكمال عملية الأرباح بينما يركز البعض الآخر على الأنشطة.	يركز المعيار العام على إكمال عملية الأرباح، بينما يركز المعيار الخاص بأنشطة البناء على الأنشطة.
3	هناك نقص في إمكانية المقارنة بين المنشآت لأن المعاملات المتشابهة يتم حسابها بشكل مختلف حيث يتم تطبيق معايير/موضوعات مختلفة.	هناك نقص في القابلية للمقارنة بين المنشآت لأن قلة الإرشادات يؤدي إلى استنتاجات مختلفة توصلت إليها الشركات حول محاسبة المعاملات المماثلة.
4	تحتوي بعض الإرشادات على تميز لكل صناعة، مما أدى إلى ظهور اختلاف كبير في النتيجة المحاسبية لترتيبات مماثلة.	لا يوجد
5	تم تطوير بعض الإرشادات لعدم استغلال السيء، حيث وضعت خطوات ضمنية من خلال افتراضات قابلة للدحض يصعب التغلب عليها.	لا يوجد
6	هناك إرشادات محدودة بشأن عمليات الإفصاح القابلة للتطبيق، مما يؤدي إلى الإفصاح عن الإيرادات من قبل بعض المنشآت وليس جميعها.	هناك إرشادات محدودة بشأن عمليات الإفصاح القابلة للتطبيق، مما يؤدي إلى الإفصاح عن الإيرادات من قبل بعض المنشآت وليس جميعها.
7	تختلف إرشادات الفصل لترتيبات العناصر المتعددة بين المعايير، مما يؤدي إلى طرق أحساب مختلفة وبالتالي ظهور أنماط مختلفة لإثبات الإيرادات لترتيبات مماثلة.	هناك توجيهات محدودة بشأن فصل ترتيبات العناصر المتعددة، مما يؤدي إلى تنوع في الممارسة ونقص في إمكانية المقارنة بين الكيانات في المحاسبة عن الترتيبات المماثلة.

المصدر: (Munter, 2016: 31)



وللتخلص من هذه الانتقادات ونقاط الضعف، والحد من الاختلافات بين المعايير المحاسبية الأمريكية (GAAP) ومعايير التقرير المالي الدولي (IFRS) بدء مجلس معايير المحاسبة الأمريكية (FASP) ومجلس معايير المحاسبة الدولية (AISB) بمشروع التقارب منذ عام/ 2002، لغرض تنقيح والتقارب المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً (US GAAP) ومعايير المحاسبة الدولية (IFRS) (Wüstemann & Kierzek, 2013: 96). في عام/ 2006 أعلن المجلسان عن خارطة للتقارب والتي تحدد أولويات والمعالم لكيفية استكمال المشاريع الكبرى المشتركة (Trabelsi, 2018: 3) وفي عام/ 2015 قام المجلسان بإصدار معيار التقرير المالي الدولي رقم (IFRS 15) بعنوان الإيراد من العقود مع العملاء ومن أهدافه الرئيسية هو القضاء على أوجه الاختلاف وعدم الاتساق التي كانت في المعايير السابقة واعداد معيار واحد يوفر إرشادات شاملة للمحاسبة عن الإيراد يمكن تطبيقها علي جميع الصناعات والمعاملات كما تسهيل عملية إعداد القوائم المالية من خلال تقليل عدد المتطلبات والارشادات التي يجب الركون إليها عند الاعتراف بالإيراد (عبد الرحيم، 2020: 310 - 313).

يتم تطبيق المعيار باستخدام نموذج أساسي مكون من خمس خطوات لتحليل المعاملات ولتقديم إرشادات للاعتراف بالإيرادات والمينة ادناه:

الخطوة الأولى: تحديد العقد مع الزبون

يعرف العقد بموجب معيار الابلاغ المالي الدولي الجديد هو اتفاق مكتوب او شفهي بين طرفين تنشأ عنه حقوق والتزامات القانونية الخاصة بطرفي التعاقد وتوضح ممارسات الاعمال المعتادة للمنشأة وتختلف الممارسات واليات التعاقد من بلد الى اخر وكذلك بين المنشآت (IFRS 15,par:10)، يتم استيفاء تحديد العقد مع العميل إذا تم استيفاء المعايير الخمسة التالية: (Al-Shatnawi, 2017: 381)

(1) موافقة طرفي العقد على شروط العقد كتابةً أو شفهيًا أو وفقاً للممارسات المقبولة عموماً في قطاع الأعمال.

(2) إمكانيات تحديد حقوق أطراف العقد فيما يتعلق بالبضائع المنقولة من طرف إلى آخر في العقد وشروط الدفع قابلة للتحديد.

(3) من الممكن تحديد أحكام التسوية المتعلقة بالسلعة التي تقدمها المنشأة للعميل.

(4) للعقد مضمون تجاري.

(5) تتوقع المنشأة الحصول على المقابل نتيجة عقد بيع السلعة مع مراعاة قدرة الزبون ورغبته على السداد مقابل نقل السلع او الخدمات للزبون.



ويرى الباحثان ان الخطوة الاولى ادت الى تغيرات جوهرية بالمقارنة بالممارسات السابقة للاعتراف بالإيرادات من حيث الارشادات التفصيلية لم تكن موجودة في المعايير السابقة التي تخص العقود من حيث الدمج وتجزئة للعقود كما يتطلب من المنشأة التحقق من مدى امكانية تحصيل مما يتطلب من انها بذل جهد كبير في تحليل العقود الحالية والمستقبلية.

الخطوة الثانية: تحديد التزامات الأداء في العقد

يتطلب مفهوم التزامات الأداء النظر في التزامات أداء منفصلة أو سلع أو خدمات مميزة، وفقاً لهذا المعيار إذا كانت البضائع مربحة للعميل بمفردها وكانت موارد متاحة بسهولة فإن المعيار يوجب إجراء تحليل دائماً في سياق العقد، قد تكون نفس السلعة أو الخدمة مميزة في عقد واحد وغير مميزة في العقد الآخر (IFRS 15, par: 27b). اما في المعيار السابق (AIS 18) ، الفقرة (13) مطلوب فقط أن يتم تفصيل المعاملات في ظروف معينة. لذلك فان المعيار الدولي الجديد أكثر إلزامية في هذا الصدد لذلك ، تمثل هذه الميزة في المعيار (IFRS 15) وهي أحد أهم التغييرات (Peters, 2016:9).

الخطوة: الثالثة: تحديد سعر المعاملة

ينص معيار الاعتراف بالإيرادات على أن سعر المعاملة هو مبلغ المقابل الذي تتوقع المنشأة الحصول عليه مقابل نقل البضائع أو الخدمات المتعهد بها إلى العميل، باستثناء المبالغ المحصلة نيابة عن أطراف ثالثة مثل (ضرائب المبيعات) (8 : 2016: DOC) ، هناك بعض العوامل التي يجب مراعاتها عند تحديد سعر المعاملة ، وهي: (المقابل المتغير، المقابل غير النقدي، المقابل المستحق الدفع للعميل، مكون التمويل المهم (KPMG,2014:12).

الخطوة الرابعة: تخصيص سعر المعاملة للالتزامات الأداء في العقد

يجب تخصيص أسعار المعاملة المحددة في الخطوة السابقة للالتزام أداء العقد المحدد في الخطوة الثانية، والغرض من التوزيع هو أن تنسب أسعار معاملات الاتفاقية بأكملها إلى كل أداء وأن المكافآت المتغيرة والخصومات، يجب على المنشأة تحديد المبلغ المستقل لكل التزام أداء (300 : 2016: Marton, et).

الخطوة الخامسة: الاعتراف بالإيراد عندما تفي المنشأة بالتزام الأداء



الوفاء بالالتزامات والاعتراف بالإيرادات هي الخطوة الأخيرة، تقوم المنشأة بالاعتراف بالإيرادات لكل التزام فيما يتعلق بالالتزام الذي يتم تنفيذه، مما يعني أنه تم نقل عنصر السيطرة إلى العميل. ويتم الاعتراف بالإيرادات بطريقتين مختلفتين وهما بمرور الوقت (على أساس زمني) او عند نقطة معينة من الزمن:

(أ) الايفاء بالالتزامات على مدار فترة زمنية معينة

لقد حدد المعيار (IFRS 15) ثلاث شروط اذا تحقق احدها يتم الوفاء بالالتزامات الاداء والاعتراف بالإيرادات على مدار فترة زمنية المحددة وهي: (35 ؛ 2014 ، Jack)

- (1) يتلقى العميل المنافع ويستهلكها في نفس الوقت الذي تقدم المنشأة السلع او الخدمات؛
- (2) عند قيام المنشأة بتحسين او انشاء اصل ويكون الاصل تحت سيطرة العميل.
- (3) اداء المنشأة لا ينشئ أصلاً له استخدام بديل للمنشأة ولكنه لديها الحق القانوني الدفعة مقابل الاداء المكتمل حتى تاريخه.

ويتم الاعتراف بالإيراد في ضل الوفاء بالتزامات الأداء على مدار فترة زمنية معينة عن طريق قياس مدى التقدم المنشأة في الوفاء بهذه الإلتزامات، وتوجد طريقتين لقياس مستوى التقدم وكما يلي : (Ciesielski & Weirich , 2011: 23)

(أولاً): طريقة المخرجات:

(ثانياً): طريقة المدخلات

(ب) الوفاء بالتزامات العقد عند نقطة معينة من الزمن

عندما لا يتوفر أي شرط من الشروط المحددة سابقاً الخاصة بالوفاء بالالتزامات على مدار الفترة الزمنية المعينة فيتم الاعتراف بالإيراد عند نقطة زمنية.
المحور التطبيقي:

تم تطبيق المعيار في شركة ابداع الشرق للمقاولات العامة والاستثمارات العقارية وهي شركة مدرجة في سوق العراق للوراق المالية تأسست في عام/ 2007 براس مال قدره(000 000 500) دينار خمسمائة مليون دينار عراقي بموجب شهادة التأسيس المرقمة (4941) بتاريخ 2007/4/14 وتم زيادة راس المال الشركة عام/ 2009 ليصبح (3 000 000 000) دينار



ثلاثة مليار دينار مدفوع بالكامل حسب كتاب دائرة تسجيل الشركات المرقم (412) في 2009/1/12 وشملت الدراسة السنوات (2017-2020).

**تطبيق معيار (IFRS 15) في شركة ابداع الشرق الاوسط وانعكاسه على قوائمها المالية
الخطوة الاولى: تحديد العقد بين الشركة والزبون**

تعد هذه الخطوة الأولى لغرض الاعتراف بالإيراد، ويصبح العقد قائماً عندما يكون الاتفاق بين الطرفين يؤدي إلى نشوء حقوق والتزامات (ذرات منجزة مقابل المبالغ المستلمة) بين طرفي العقد يتطلب المعيار الدولي الاعتراف في الايرادات ذلك بعد تحقق الشروط الخمسة المحددة في الفقرة (2) من المعيار.

الخطوة الثانية: تحديد (التزامات الاداء) الخدمات التي تقدمها الشركة

وهي تعهد تعاقدية من قبل المنشأة لنقل السلع أو الخدمات، وفي ما يخص قطاع المقاولات، يتمثل الالتزامات الاداء بنقل حزمه من السلع والخدمات الى الزبون على شكل ذرات عمل منجزة ويتطلب تحديد الكميات التي سيتم تحويلها الى الزبون تدريجياً بإنشائها لأصل على أرض عانديها للزبون او عمل صيانة او تطويره ويكون الزبون هو الوحيد الذي باستطاعته الانتفاع به اذ يصبح الاعتراف جزئياً بالأصل من قبل الزبون والاعتراف بالإيراد من قبل الشركة، وتم تحديد التزامات الاداء (جداول الكميات والأسعار) من قبل الشركة وكما مبين في الجدول الاتي:

تحديد التزامات الاداء الخدمات التي تقدمها الشركة للسنوات (2017-2020)

رقم العقد	التزامات الاداء	مدة العقد
1	1,204,560,000	24 شهر
2	1,720,109,000	24 شهر
3	737,984,950	24 شهر
4	27,600,000	12 شهر
5	134,390,000	30 اشهر
6	25,210,000	12 شهر
7	206,049,000	24 شهر
8	282,646,189	30 شهر
9	1,546,715,000	20 شهر
10	1,546,715,000	18 شهر
11	884,431,900	20 شهر
12	956,755,000	24 شهر

المصدر: اعداد الباحث بالاستناد الى معلومات مقدمة من الشركة



الخطوة الثالثة : تحديد سعر المعاملة (الصفقة)

يتم تحديد سعر المعاملة من خلال قيمة العقد الاجمالي الموضحة في الجدول رقم () الذي يتكون من اجمالي التكاليف المقدرة مضافاً اليها نسبة من الارباح من قبل الشركة.

الخطوة الرابعة: تخصيص سعر الصفقة للالتزام الاداء الجزئي

الهدف من تخصيص سعر المعاملة هو ان تقوم الشركة بتخصيص سعر المعاملة على كل التزام وبموجب هذه الخطوة يتم تخصيص التزام سعر الذرعة المنجزة والتي تمثل التزام جزئي من اجمالي سعر المعاملة (سعر العقد) كما يلي :

$$\text{نسبة الانجاز} = \frac{\text{التكاليف المتكبدة لغاية التاريخ الحالي}}{\text{اجمالي التكاليف المقدرة (احدث تقدير) للعقد ككل}}$$

الخطوة الخامسة: الاعتراف بالإيراد

بعد تحقق الخطوات الاربعة السابقة يجب الاعتراف بالإيراد واثبات العمليات المحاسبية التالية والتي تم احتسابها وفق المعادلة ادناه ويتم تحميل تكلفة الذرعة الحالية كمصروف في كشف الدخل للفترة الحالية ويحتسب الايراد على وفق التالي:

$$\text{اجمالي الإيرادات المقدرة للعقد ككل} = \text{نسبة الانجاز} \times \text{اجمالي الإيرادات المقدرة للعقد (مجملي الربح المقدر)}$$

وتم استخراج الايراد الخاص بالسنة الحالية من خلال الصيغة التالية:

$$\text{ايراد الفترة الحالية} = \text{اجمالي الإيرادات المقدرة للعقد ككل (إجمالي الربح)} - \text{اجمالي الإيرادات المعترف بها للفترة او الفترات السابقة للأعمال المنجزة (مجملي الربح)}$$

3-2-2: المعالجات المحاسبية المقترحة

المعالجات المحاسبية السابقة				المعالجات المحاسبية المقترحة			
رقم الدليل	البيان	دائن	مدين	رقم الدليل	البيان	دائن	مدين
181	ح/ نقدية في الصندوق		***	181	ح/ نقدية في الصندوق		***
2641	ح/ سلف تأمينات مستلمة مقدماً	***		2662	ح/ إيرادات مستلم مقدماً	***	
عند استلام دفعة مقدمة							
	لا يوجد			3	ح/ مصاريف محتملة		***
				236	ح/ مخصص مصاريف صيانة محتملة	***	
عند تكوين مخصص للمصاريف المحتملة بعد ان يتم تقديرها لكل سنة يكون القيد التالي							
281	ح/ العمليات الحارية		***	19251	ح/ عقد تحت التشغيل		***
3	ح/ المصاريف حسب نوعها			16	ح/ المدينون	**	
				183	ح/ نقدية لدى المصارف	**	
					ح/ اخرى		
تسجيل تكاليف العقد التي تمت خلال السنة بعد تجميعها وتم اقفالها بحساب (عقد تحت التشغيل) بالقيد التالي							



Al-Ghari Journal of Faculty of Administration and Economics



المعالجات المحاسبية السابقة				المعالجات المحاسبية المقترحة			
رقم الدليل	البيان	دائن	مدين	رقم الدليل	البيان	دائن	مدين
161	ح/ المدينون التجاريون		**	13631	ح/ عقد تحت التنفيذ (مجمّل الربح) 1		**
1661	ح/ تأمينات لدى الغير		**	38-31	ح/ مصاريف العقد		**
2641	ح/ سلف مستلمة مقدماً		**	166111	ح/ تأمينات حسن تنفيذ		**
4141	ح/ ايرادات ذرعات منجزة	***		2662	ح/ سلف مستلمة مقدماً		**
				4141	ح/ الايرادات العقود طويلة الاجل	***	
تسجيل قيد الذرعة المستحقة خلال السنة والاعتراف بالإيراد							
	لا يوجد			264	ح/ مصاريف صيانة محتملة		**
				395	ح/ مخصص مصاريف صيانة محتملة	**	
تكوين مخصص مصاريف محتملة							
	لا يسجل قيد كون تم تثبيت المستحقات بالقيد اعلاه			16141	ح/ مدينو ذرعات منجزة		***
				2542	ح/ ذرعات منجزة	***	
في نهاية السنة يتم تسجيل قيد بالتكاليف المتكبدة							
1363	ح/ أعمال تحت التنفيذ	***	***		لا يوجد		
4132	ح/ تغيير اعمال تحت التشغيل	***					
اثبات تكاليف العمال خلال السنة							
1363	ح/ تغيير اعمال تحت التشغيل	***	***				
4132	ح/ أعمال تحت التنفيذ	***					
ثم تغلق مصاريف الذرعات							
281	ح/ العمليات الجارية	**	**		لا يوجد		
3	ح/ المصاريف حسب نوعها	**					
غلق ايراد الذرعات							
4132	ح/ ايرادات ذرعات منجزة	**	**		لا يوجد		
281	ح/ العمليات الجارية	**					
وعند الانتهاء من العقد يتم تسجيل القيد التالي							
	لا يوجد			26421	ح/الذرعات المنجزة من عقود		***
				13631	المقاولات	***	
					ح/ عقد تحت التشغيل		
وعند قبض المستحقات يثبت القيد التالي							
181	ح/ نقدية في الصندوق	***	***	181	ح/ نقدية في الصندوق		***
16	ح/ مدينو (حسب القطاع)	***		16141	ح/ ح/ مدينو ذرعات منجزة	***	
عند اجراء عملية صيانة خلال فترة الصيانة							
	لا يوجد			3	ح/ المصروف حسب نوعه		**
				16	ح/ مدينو حسب القطاع	**	
ثم يخفض مخصص مصاريف محتملة							
	لا يوجد			236	ح/ مخصص مصاريف صيانة محتملة		**
				4921	ح/ ايراد صيانة مستغلة	**	
اما في حالة استلام العقد بشكل نهائي ووجود مخصص صيانة غير مستغل يم معالجته كما يلي							
				236	ح/ مخصص مصاريف صيانة محتملة		**
				4922	ح/ ايراد صيانة غير مستغلة	**	

¹ يمثل الفرق بين المصاريف المتكبدة وايرادات السنة الحالية



بموجب متطلبات النظام المحاسبي الموحد يتم اعداد حساب الانتاج والمتاجرة والارباح والخسائر والتوزيع وهو يقابل كشف الدخل الشامل وهو احد القوائم المالية الذي نص عليه معيار المحاسبي الدولي رقم (1 AIS) ويعبر عن نتيجة نشاط الشركة خلال الفترة وقد تأثر هذه القائمة بعدة حسابات وهي:

أ- حساب ايراد النشاط الجاري (د/41) بسبب سياسة المعيار معيار الابلاغ المالي (IFRS 15) التي تتعارض مع سياسة الشركة في الاعتراف بالإيراد اذ يتطلب الاعتراف بالإيراد عند انتقال السلعة او الخدمة وانتقال المخاطر للزبون يتوجب الاعتراف بالإيراد على وفق طريقتين على مدار الفترة او عند نقطة معينة وفي نشاط المقاولات يجب الاعتراف بالإيراد على مدار فترة تنفيذ الذرعات لإظهار نتيجة النشاط الذي يرتبط مع تنفيذ التزامات العقد لذا يتوجب الاعتراف بالإيراد عند تنفيذ كل ذرعة منجزة كما ان الشركة اظهرت إيراداتها بالصافي أي بعد طرح تكاليف الذرعات المستلمة قيمتها اذ يتطلب عرض الايرادات بصورتها الحقيقية والجدول ادناه يبين التأثيرات التي حدثت على حساب الايرادات:

تأثير تطبيق المعيار (IFRS 15) على الايرادات للشركة عينة البحث للسنوات (2017-2020)

السنة	رقم الدليل	اسم الحساب	قبل	اثر التحول	بعد التحول
2017	41	ايراد النشاط الجاري	68,896,000	1,192,248,297	1,261,144,297
2018	41	ايراد النشاط الجاري	200,082,816	1,553,474,781	1,753,557,597
2019	41	ايراد النشاط الجاري	459,401,680	537,649,693	997,051,373
2020	41	ايراد النشاط الجاري	303,283,550	198,902,698	502,186,248

المصدر: اعداد الباحث استناداً الى القوائم المالية للشركة ومعيار (IFRS 15).

ب- كما تأثر حسابات المصروفات التشغيلية (د/31-38) نتيجة الاعتراف بالإيراد للذرعات المنجزة حيث كانت الشركة تخفض المصاريف المرتبطة بالذرعات مباشرة من حساب ايرادات الذرعات المنجزة بالإضافة الى تأجيل البعض منها وعرضها في حساب سلف تعهدات ثانوية (د/164) لحين استلام مبلغ الذرعات المنجزة لذي يتطلب المعيار عرض كافة المصاريف الحقيقية المرتبطة بتلك الذرعات المنجزة كما تم توزيع التكاليف المرتبطة بكل عقد حسب نسبة تكاليف المصروفة بشكل يتناسب مع كل ذرعة منجزة خلال السنة



والجدول ادناه يوضح تلك التأثيرات على حسابات المصاريف خلال سنوات عينة
البحث (2017-2020).

تأثير تطبيق المعيار (IFRS 15) على حسابات المصاريف النشاط الجاري للشركة
عينة البحث للسنوات (2017-2020)

السنة	رقم الدليل	اسم الحساب	قبل التحول	اثر التحول	بعد التحول
2017	38-31	مصاريف العقد	-	1,012,938,223	1,012,938,223
	31	الرواتب والاجور	219,226,600	(194,433,000)	24,793,600
	32	المستلزمات السلعية	5,545,944	0	5,545,944
	33	المستلزمات الخدمية	54,082,125	(27,212,225)	26,869,900
	37	اندثارات الاثاث	1,371,091	-	1,371,091
	38	الضرائب والرسوم	59,336,690	-	59,336,690
			مجموع مصروفات النشاط الجاري	339,562,450	791,292,998
2018	38-31	مصاريف العقد		1,447,406,102	1,447,406,102
	31	الرواتب والاجور	260,708,000	(236,558,000)	24,150,000
	32	المستلزمات السلعية	4,446,950	0	4,446,950
	33	المستلزمات الخدمية	65,275,500	(49,044,500)	16,231,000
	37	اندثارات الاثاث	1,073,473	0	1,073,473
	38	الضرائب والرسوم	19,409,750	0	19,409,750
			مجموع مصروفات النشاط الجاري	350,913,673	1,161,803,602
2019	38-31	مصاريف العقد		842,486,800	842,486,800
	31	الرواتب والاجور	239,751,950	(215,789,750)	23,962,200
	32	المستلزمات السلعية	2,942,500	0	2,942,500
	33	المستلزمات الخدمية	47,538,500	(31,282,500)	16,256,000
	37	اندثارات الاثاث	983,846	0	983,846
	38	الضرائب والرسوم	15,709,833	0	15,709,833
			مجموع مصروفات النشاط الجاري	306,926,629	595,414,550
2020	38-31	مصاريف العقد		443,801,050	443,801,050
	31	الرواتب والاجور	175,346,750	(151,625,750)	23,721,000
	32	المستلزمات السلعية	2,845,750	0	2,845,750
	33	المستلزمات الخدمية	51,058,690	(9,748,750)	41,309,940
	37	اندثارات الاثاث	755,373	0	755,373
	38	الضرائب والرسوم	30,255,250	0	30,255,250
			مجموع مصروفات النشاط الجاري	260,261,813	282,426,550

المصدر: اعداد الباحث استناداً الى القوائم المالية للشركة ومعيار (IFRS 15).



ج- كما تأثر حساب الإيرادات الأخرى (ح/ 49) في عام/ 2017 كون هذه الإيرادات تخص سنوات سابقة من ذرعات منجزة والتي لم تعترف بها الشركة في حينه وتم تأجيلها لعام/ 2017 كون الشركة استلمت مبالغها في هذا العام ويتطلب المعيار عند تطبيق طريقة الاثر التراكمي يجب تعديل الارصدة الافتتاحية للأرباح المتبقية او أي حساب مناسب ضمن حقوق الملكية (IFRS 15 C,7)، لذا تم اظهار اثر تلك الإيرادات والمصاريف المرتبطة بها على حساب الفائض المتراكم (ح/224) وتخفيض الإيرادات الأخرى بمبلغ قدرة (406,851,203) دينار، وفي عام/2018 تم استحداث حساب ايراد تخصيصات صيانة غير مستغلة (ح/ 295) يمثل الغاء حساب مخصص مصاريف محتملة (ح/ 395) والاعتراف به كإيراد كون الشركة لم تستخدم هذه المبالغ لعدم وجود صينة على الابنية المسلمة للزيون وانتهاء فترة الصيانة للعقدين المرقمين (5 و8) بمبلغ (4,646,065 و 10,086,047) على التوالي، اما في عام / 2019 ظهر حسابي ح/ ايراد تخصيصات صيانة غير مستغلة (ح/ 495) بمبلغ (30,357,220) دينار و ح/ ايراد تخصيصات صيانة مستغلة (ح/ 496) بمبلغ (710,000) دينار وهي ايضاً تمثل الغاء حساب مخصص المصاريف المحتملة لكن الحساب (ح/ 496) يمثل المبالغ المصروفة للعقد رقم (3) المسلم بشكل نهائي ولكون تم اظهارها كمصروف خلال السنة الحالية لذا يجب ان يقابلها ايراد، وفي عام/2020 تم تسليم العقد رقم (7) بشكل نهائي واتمام عملية الصيانة المتفق عليها خلال نفس العام ايضاً يتم غلق حساب مخصص مصاريف محتملة بالنفقات والمبلغ المتبقي منها حيث بلغت الإيرادات المعترف بها نتيجة عدم استخدام التخصيصات (8,508,399) دينار اما المستغل منها بلغ (19,537,000) دينار.

د- وتأثر حساب المصاريف الأخرى (ح/39) نتيجة تطبيق المعيار الجديد عام/2017 وسبب متطلبات المعيار الذي يتضمن يجب اظهار تأثيرات الناتجة عن تطبيه على الارصدة الافتتاحية اذ اعترفت الشركة بالمصاريف السابقة الخاصة بالذرعات المنجزة في حساب مصرو سنوات سابقة (ح/391) مما يطلب اظهار اثرها على الارصدة الافتتاحية عند تطبيق طريقة الاثر المتراكم لتطبيق المعيار في حساب الفائض المتراكم (ح/224) مما إداي



الى تخفيضه بمبلغ (92,886,000) دينار، كما تم استحداث حساب مصروف صيانة محتمل (د/395) حسب متطلبات المعيار المحددة بالفقرة (55) الذي يوجب تثبيت التزام برد المبالغ المتوقع ردها الى العميل اذا استلمت او استحق للمنشأة عوضاً الذي تتوقع ان لها الحق فيه، وعلى هذا النهج تم احتساب مخصص مصاريف محتملة بنسبة (5%) من قيمة الذرعات المنجزة والتي تحدد على اساس تقييم الفني وهو يعادل نسبة تأمينات حسن تنفيذ الاعمال التي نصت عليه عقود الشركة والموضح احتسابها سابقاً والتي تم احتسابها على جميع السنوات.

هـ- كما تأثرت ضريبة الدخل كون نتيجة الدخل للشركة تغير نتيجة تطبيق المعيار الجديد والتي تم احتسابها وفق قانون ضريبة الدخل رقم (113) لسنة 1982 بنسبة (15%) والجدول ادناه يبين تأثيرات المعيار على ضريبة الدخل.

تأثير تطبيق المعيار (IFRS 15) على ضريبة الدخل للشركة عينة البحث للسنوات (2017-2020)

السنة	اسم الحساب	قبل التطبيق	اثر التحول	بعد التطبيق
2017	ضريبة الدخل 15%	20,033,667	4,408,346	24,442,013
2018		-	32,365,722	32,365,722
2019		24,544,596	(5,205,574)	19,339,022
2020		30,092,986	(4,131,375)	25,961,611

المصدر: اعداد الباحث استناداً الى القوائم المالية للشركة ومعيار (IFRS 15).

وعلى وفق متطلبات المعيار (IFRS 15) تم اعداد حساب الارباح والخسائر الذي يقابل كشف الدخل الشامل وكما مبين ادناه:



Al-Ghari Journal of Faculty of Administration and Economics



كشف الدخل الشامل للسنوات المنتهية من 2017 ولغاية 2020

رقم الدليل	أسم الحساب	2020		2019		2018		2017		
		بعد التحول	قبل التحول	بعد التحول	قبل التحول	بعد التحول	قبل التحول	بعد التحول	قبل التحول	
41	إيرادات النشاط الجاري	502,186,248	303,283,550	997,051,373	459,401,680	1,753,557,597	200,082,816	1,261,144,297	68,896,000	
38-3	توزيع مصروفات النشاط الجاري									
31	مصروفات العقد	443,801,050	175,346,750	842,486,800	239,751,950	1,447,406,102	260,708,000	1,012,938,223	219,226,600	
32	الرواتب والأجور	23,721,000	23,962,200	23,962,200	2,942,500	24,150,000	4,446,950	24,793,600	5,545,944	
33	المستلزمات السلعية	2,845,750	2,845,750	2,942,500	47,538,500	4,446,950	65,275,500	26,889,900	54,082,125	
37	المستلزمات الخدمية	41,309,940	51,058,690	16,256,000	983,846	1,073,473	1,073,473	1,371,091	1,371,091	
38	استشارات الأبحاث الضرائب والرسوم	755,373	755,373	983,846	15,709,833	19,409,750	19,409,750	59,336,690	59,336,690	
	مجموع مصروفات النشاط الجاري	30,255,250	30,255,250	15,709,833	306,926,629	1,512,717,275	350,913,673	1,130,855,448	339,562,450	
	فائض العمليات الجاري (عجز)	542,688,363	260,261,813	902,341,179	152,475,051	240,840,322	(150,830,857)	130,288,849	(270,666,450)	
48	يضاف: الأرباح التحويلية والأخرى فوائد دائمة	(40,502,115)	43,021,737	94,710,194	152,475,051					
49	الإيرادات الأخرى	-	-	11,095,890	59,700	14,782,712	50,600	22,138,964	428,990,167	
38	ي طرح: مصروفات التحويلية والأخرى المصرفات الأخرى	190,159,575	162,114,176	31,126,920	11,155,590	14,782,712	50,600	22,138,964	428,990,167	
	المصرفات الأخرى	190,159,575	162,114,176	42,222,810						
	مجموع مصروفات التحويلية والأخرى	4,516,000	4,516,000	40,991,022	-	1,529,000	1,529,000	1,672,000	1,672,000	
	مجموع مصروفات التحويلية والأخرى	22,190,053	-	40,991,022	-	92,661,305	20,291,000	49,767,426	93,599,100	
	مجموع مصروفات التحويلية والأخرى	26,706,053	4,516,000	40,991,022	-	94,190,305	21,820,000	51,439,426	95,271,100	
	مجموع مصروفات التحويلية والأخرى	122,951,408	200,619,913	95,941,982	163,630,641	161,432,729	(172,600,257)	100,988,386	63,052,617	
	مجموع مصروفات التحويلية والأخرى	25,961,611	30,092,986	19,339,022	24,544,596	32,365,722	-	24,442,013	20,033,667	
	مجموع مصروفات التحويلية والأخرى	96,989,797	170,526,927	76,602,960	139,086,045	129,067,007	(172,600,257)	76,546,374	43,018,950	
	مجموع مصروفات التحويلية والأخرى	4,849,490	8,526,346	3,830,148	6,954,302	6,453,350	(172,600,257)	3,827,319	2,150,948	
	مجموع مصروفات التحويلية والأخرى	92,140,307	162,000,581	72,772,812	132,131,743	122,613,656	(172,600,257)	72,719,055	40,868,002	
	مجموع مصروفات التحويلية والأخرى	96,989,797	170,526,927	76,602,960	139,086,045	129,067,007	(172,600,257)	76,546,374	43,018,950	

المصدر: اعداد الباحث استناداً على سجلات الشركة ومييار (IFRS 15)



نتائج اختبار فرضية البحث

لغرض اختبار هذه الفرضية سيتم استخدام اختبار (Wilcoxon) وهو من الاختبارات اللامعلمية يستعمل مع القياسات القبلية/والبعديّة، لمقارنة عينتين مرتبطتين، أو قياسات متكررة في عينة واحدة. لاحتساب معنوية الفرق بين المتوسطات للعينات القبلية/والبعديّة، وباستخدام برنامج الحزمة الإحصائية الجاهزة للعلوم الاجتماعية (SPSS) كانت النتائج كالتالي: -

يوجد تأثير ذو دلالة معنوية لمعيار (IFRS 15) في العناصر الأساسية بقائمة الدخل المعدة وفق (IGAAP و IFRS)

الإحصاء الوصفي لبيانات الفرضية الفرعية الثانية

Descriptive Statistics				
Maximum	Minimum	Mean	N	
459,401,680	-270,666,450	102,226,949	36	قائمة الدخل وفق IGAAP
1,753,557,597	-79,407,593	292,475,449	36	قائمة الدخل وفق IFRS

يبين الجدول أعلاه ان متوسط قيم عناصر قائمة الدخل المحسوبة وفق (IFRS) بلغت (292,475,449) وهو اكبر من متوسط قيم عناصر قائمة الدخل المحسوبة وفق (IGAAP) والتي بلغت (102,226,949) وهذا ما يشير الى ارتفاع في متوسط قيم عناصر قائمة الدخل بعد تطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية.

رتب نتائج اختبار الفرضية البحث

Ranks				
		N	Mean Rank	Sum of Ranks
قائمة الدخل وفق IFRS - قائمة الدخل وفق IGAAP	Negative Ranks	13 ^a	15.46	201.00
	Positive Ranks	23 ^b	20.22	465.00
	Ties	0 ^c		
	Total	36		
a. IGAAP وفق الدخل قائمة < IFRS وفق الدخل قائمة				
b. IGAAP وفق الدخل قائمة > IFRS وفق الدخل قائمة				
c. IGAAP وفق الدخل قائمة = IFRS وفق الدخل قائمة				

ويبين الجدول أعلاه ان الرتب السلبية (Negative Ranks) بلغ (13) قيمة، وهي تعني ان عدد عناصر قائمة الدخل التي كانت قيمها المحسوبة وفق المعايير المحلية اكبر من تلك المحسوبة وفق المعايير الدولية وهي تشكل نسبة (36%) تقريبا من اجمالي العناصر المحسوبة وفق مشاهدات العينة، وكذلك يبين الجدول اعلاه ان الرتب الموجبة (Positive Ranks) بلغت (23) قيمة، وهي تعني عدد عناصر قائمة الدخل التي كانت قيمها المحسوبة وفق المعايير



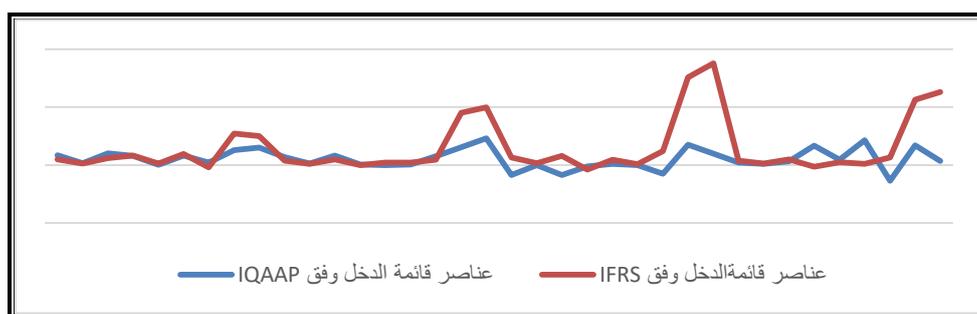
الدولية اكبر من تلك المحسوبة وفق المعايير المحلية وهي تشكل نسبة (64%) تقريبا من اجمالي العناصر المحسوبة وفق مشاهدات العينة، كما وتبين النتائج في الجدول اعلاه ان قيمة Ties بلغت صفر أي لا توجد قيم وهي تعني عدد عناصر قائمة الدخل التي كانت متساوية بموجب المعايير المحلية والمعايير الدولية.

نتائج اختبار الفرضية البحث

Test Statistics ^b	
	قائمة الدخل وفق- IGAAP قائمة الدخل وفق- IFRS
Z	-2.074
Asymp. Sig. (2-tailed)	.038

ويلاحظ من الجدول اعلاه ان قيمة (Z) بلغت (-2.047) وبمستوى معنوية (Asymp. Sig. 2-tailed) بلغ (0.038) وهو اقل من مستوى الخطأ المقبول في العلوم الاجتماعية والمحدد سلفاً بمقدار (0.05)، وهذا يعني ان بيانات العينة أظهرت دليلاً مقنعاً على قبول فرضية البحث أي ان هناك تأثير ذو دلالة معنوية لمعيار (IFRS 15) في العناصر الاساسية في عناصر (قائمة الدخل) المعدة وفق (IGAAP و IFRS) ، وان اتجاه الفرق يعزى لصالح الرتب الموجبة (Positive Ranks) لأنها هي الأغلبية وبالتالي يمكن القول ان لتطبيق معيار (IFRS 15) تأثير إيجابي في العناصر الاساسية لقائمة الدخل وكما في الشكل الاتي:-

سلسلة قيم عناصر قائمة الدخل وفق IGAAP و IFRS



الاستنتاجات والتوصيات

اولاً: الاستنتاجات:

1- اظهرت نتائج التحليل الاحصائي وجود تأثير ذو دلالة معنوية لمعيار (IFRS 15) في العناصر الاساسية في عناصر لقائمة الدخل المعدة وفق (IGAAP و IFRS) فيما يعني ان تبني معيار الابلاغ المالي الدولي (IFRS 15) يزيد من فائدة المعلومات التي تعرضها قائمة الدخل.



- 2- ان معيار المحاسبي (IFRS 15) لن يؤثر على اجمالي الإيرادات سواء كانت عند تطبيق المعايير المحاسبية الدولية السابقة (AIS 11) و (AIS 18) او النظم المحاسبية المحلية (النظام المحاسبي الموحد والقاعدة المحاسبية العراقية رقم/1) وانما يغير في سياسة توزيعها على مدار فترة عمر العقد بالتزامن مع الوفاء بالتزامات اداء العقد.
- 3- ان قياس الإيراد والاعتراف به من قبل الشركة من واقع ذرعات العمل المنجزة المعترف بها من قبلها وفقاً للقاعدة المحاسبية العراقية رقم (1) والنظام المحاسبي الموحد لا يعكس نسبة الانجاز الفعلي التي وصل اليها العقد نهاية كل سنة مالية، وهو لا يصف حقيقة ادائها في تحويل والسيطرة الاعمال المنجزة. وبالتالي لا يمثل الإيرادات التي يجب ان تعترف بها بشكل عادل للشركة مع تنفيذ التزامات الاداء بموجب العقد.

ثانياً: التوصيات:

- 1- أهمية تظافر الجهود بين منظمات المهنة المحلية التي تشرف على اصدار وتطبيق المعايير المحاسبية لوضع ارشادات وتعليمات لغرض التعجيل في تطبيق معايير الابلاغ المالي الدولية (IFRS) على الشركات المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية ومتابعة تنفيذها وخصوصاً بما يتعلق بالاعتراف بالإيرادات لما لها من دور في تقديم معلومات مفيدة وتحسين قابلية التقييم للشركات المدرجة التي تقدمها القوائم المالية المنشورة المعدة على اسس مقبولة دولياً من قبل مستخدميها والتي تعزز ثقتهم بها مما ينعكس على قراراتهم الاستثمارية.
- 2- تكييف النظام المحاسبي الموحد من قبل ديوان الرقابة المالية الاتحادي وبما يتوافق مع مرحلة التحول نحو تطبيق معايير الابلاغ المالي الدولية مع خصوصية البيئة العراقية وقطاعاتها لاسيما ما يتعلق بتبني معيار (IFRS 15).
- 3- تعديل نقطة الاعتراف بالإيراد بالتزامن مع انتقال المنافع للزبون والسيطرة عليها كونها اكثر واقعية سواء كانت في فترة محددة او على مدار فترات دون التأخير في الاعتراف بالإيراد مع استخدام مدخل الميزانية (الاصول - الالتزامات) وتقديم ارشادات التي تسهل هذه العملية لغرض تسهيل عملية القياس والافصاح عنها.

المصادر والمراجع: Resources and

References

- 1- Babington, Jason T. (2013) "U.S. GAAP Versus IFRS: Reconciling Revenue Recognition Principles in the Software Industry" University of Southern Mississippi.



- 2- Munter, Paul. " **The new revenue recognition standard: Implications for healthcare companies**", Management Accounting Quarterly, VOL 17 No(2) 2016.
- 3- Wüstemann, J., & Kierzek, S. (2013). Revenue recognition under IFRS revisited: conceptual models, current proposals and practical consequences. Accounting in Europe, 2(1), 69-106.
- 4- Trabelsi , N. S. , " **IFRS 15 EARLY ADOPTION AND ACCOUNTING INFORMATION: CASE OF REAL ESTATE COMPANIES IN DUBAI** " , (2018) , Academy of Accounting and Financial Studies Journal , Vol. 22 , No.1 , pp.1-18 .
- 5- عبد الرحيم ، رضا محمود، " أثر تحول شركات الاتصالات في مصر نحو تطبيق معيار التقرير المالي الدولي رقم (15) بشأن المحاسبة عن الإيراد من العقود مع العملاء على جودة قرارات الاستثمار بأسهمها دراسة تجريبية" مجلة المحاسبة و المراجعة لاتحاد الجامعات العربية، العدد الثالث ، 2020.
- 6- Al-Shatnawi, H, The Possibility of the Jordanian Industrial Corporations to Apply the IFRS No. 15. Asian Journal of Finance & Accounting, (2017), 9(1), 375-395.
- 7- Tong, T. L. (2014). A Review of IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers. In.
- 8- Peters , Maxime , "The new IFRS 15 standard : implementation challenges for Belgian companies, Master en sciences de gestion", à finalité spécialisée en Financial Analysis and Audit, 2016.
- 9- DOC BOX, "Financial Reporting Center **Financial Reporting Brief: Roadmap to Understanding the New Revenue Recognition Standards**" 2016, [Online] Available at: <http://financedocbox.com/Insurance/68350366-Financial-reporting-brief-roadmap-to-understanding-the-new-revenue-recognition-standards.html>
- 10- KPMG, assets, "First impressions: Revenue from contracts with customers." 2014, Available at <https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/pdf/2014/06/First-Impression-Revenue-2014.pdf>
- 11- Marton, J., Lundqvist, P. & Pettersson, A. K. (2016). IFRS - i teori och praktik (4. uppl.). Stockholm: Sanoma Utbildning.
- 12- DOC BOX, "Financial Reporting Center **Financial Reporting Brief: Roadmap to Understanding the New Revenue Recognition Standards**" 2016, [Online] Available at: <http://financedocbox.com/Insurance/68350366-Financial-reporting-brief-roadmap-to-understanding-the-new-revenue-recognition-standards.html>
- 13- Schroeder, Richard G; Myrtle W Clark; Jack M Cathey "Financial **Accounting Theory and Analysis Text and Cases**" eleventh edition; John Wiley & Sons (USA) (2014).
- 14- Ciesielski, J.; Weirich, T., (2011), Convergence collaboration: Revising revenue recognition, "Management Accounting Quarterly", 12(3),
- 15- International financial reporting standard 15 revenue from contract of costumers (IFRS 15).