



**Tikrit Journal of Administrative
and Economics Sciences**
مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية

ISSN: 1813-1719 (Print)



**Financial reporting on the revenue of contracts with customers in accordance
with IFRS 15 to improve the quality of accounting information
A comparative applied study at Rebar Solidarity Limited Liability Company
in Duhok Governorate for the year 2020**

Firas Akram Mohammed AL-Aqrabi*^A, Vian Sleman Hama Saed^B

^A Technical College of Administration, Duhok Polytechnic University,

^B College of Humanities and Social Sciences-Koya University

Keywords:

IFRS 15, revenue from contracts with customers, quality of accounting information

ARTICLE INFO

Article history:

Received 21 Dec. 2022
Accepted 08 Jan. 2022
Available online 31 Mar. 2023

©2023 College of Administration and Economy,
Tikrit University. THIS IS AN OPEN ACCESS
ARTICLE UNDER THE CC BY LICENSE

<http://creativecommons.org/licenses/by/4.0/>



***Corresponding author:**

Firas Akram Mohammed AL-Aqrabi
Technical College of Administration, Duhok
Polytechnic University



Abstract: The study aims to identify the International Financial Reporting Standard No. (15). It the modern and important standards, which deals with the recognition, measurement and disclosure requirements related to revenue from contracts from customers and the statement of implications for improving the quality of accounting information. The Financial Accounting Standards Board (FASB) and the International Accounting Standards Board (IASB) have initiated a joint project to clarify the principles of revenue recognition. And the development of a common standard, which is the International Financial Reporting Standard 15 IFRS (revenue from contracts with customers). Which would remove discrepancies and weaknesses in requirements and provide a more robust framework to address revenue recognition issues and improve the comparison between revenue recognition practices. That the importance of research comes from the importance of the subject through increasing companies' interest in their revenue element and their reflection in improving the quality of accounting information and financial reports, so the reflection of IFRS15 revenue from contracts with customers contributes to improving the revenue recognition process through its five steps. In order to achieve the objectives of the research, two hypotheses were adopted to test the reflection of IFRS15 (revenue from contracts with customers) on improving the quality of the information of the future. The research relied on the applied method and the comparative method in analyzing the research variables. The research sample consisted of the income statement and the statement of financial position of Rebar Trading Company for the year 2020. The research reached a number of conclusions, the most prominent of which was that relying on IFRS 15 (revenue from contracts with customers) leads to a decrease in the value of revenues compared to revenues prepared on the basis of the unified accounting system. The researcher made several recommendations, the most important of which is to update the unified accounting system in accordance with the International Financial Reporting Standards in order to meet the needs of all users.

الابلاغ المالي عن إيراد العقود مع العملاء وفق معيار (IFRS15) لتحسين جودة المعلومات المحاسبية /دراسة تطبيقية لشركة ريبار التجارية في محافظة دهوك/ اقليم كردستان العراق لسنة ٢٠٢٠

فيان سليمان حمه سعيد
كلية العلوم الانسانية والاجتماعية
جامعة كويه

فيراس أكرم محمد العقراوي
كلية التقنية الإدارية دهوك
جامعة دهوك التقنية

المستخلص

تهدف الدراسة إلى التعرف على معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (١٥)، الذي يعد من المعايير الحديثة والمهمة، والذي يتناول متطلبات الاعتراف والقياس والافصاح المتعلقة بالإيراد من العقود مع العملاء وبيان الانعكاسات على تحسين جودة المعلومات المحاسبية. فقد بدء مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) ومجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) بتنفيذ مشروع مشترك لتوضيح مبادئ الاعتراف بالإيرادات. ووضع معيار مشترك وهو معيار التقرير المالي الدولي 15 IFRS (الإيراد من العقود مع العملاء) والذي من شأنه إزالة التناقضات ونقاط الضعف في المتطلبات، وتوفير إطار أكثر قوة لمعالجة قضايا الاعتراف بالإيرادات وتحسين المقارنة بين ممارسات الاعتراف بالإيرادات. إن أهمية البحث تأتي من أهمية الموضوع من خلال زيادة اهتمام الشركات بعنصر الإيراد لديها وما لها من انعكاس في تحسين جودة المعلومات المحاسبية وتقاريرها المالية، لذا فإن انعكاس المعيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS15 (الإيراد من العقود مع العملاء)، يساهم في تحسين عملية الاعتراف بالإيراد من خلال خطواته الخمس. وبغرض تحقيق أهداف الدراسة فقد تم توظيف المنهج الوصفي النظري في إطار الجانب النظري للبحث، فيما تم استخدام المنهج التطبيقي المقرن في جانب العملي للبحث، واستناداً إلى ذلك فقد تم وضع فرضيتين لاختبار انعكاس المعيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS15 (الإيراد من العقود مع العملاء) على تحسين جودة المعلومات المحاسبية. من خلال عينة البحث وهي شركة ريبار التضامنية ذات المسؤولية المحدودة للسنة المالية 2020 فقد تم الاعتماد على التقارير المالية للشركة لتطبيق المعيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS15 (الإيراد من العقود مع العملاء)، كما تم الاعتماد أيضاً على استمارة المقابلة الشخصية للحصول على بيانات اللازمة والمتعلقة بالسياسة الداخلية لدى عينة الدراسة. توصل البحث إلى عدد من الاستنتاجات كان من أبرزها ان الاعتماد على المعيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS15 (الإيراد من العقود مع العملاء) يؤدي إلى انخفاض في قيمة الإيرادات بالمقارنة مع الإيرادات المعدة على أساس النظام المحاسبي الموحد. وقدم الباحثان توصيات عدة من أهمها العمل على تحديث النظام المحاسبي الموحد وفقاً لمعايير الإبلاغ المالي الدولي من أجل تلبية حاجة كافة المستخدمين.

الكلمات المفتاحية: المعيار الإبلاغ المالي الدولي (١٥)، الإيراد من العقود مع العملاء، جودة المعلومات المحاسبية.

المقدمة

تعد الإيرادات من أهم عناصر قائمة الدخل، وتعد المعلومات المحاسبية ذات الصلة بتحقيق الإيراد من أهم المعلومات التي تظهر في قائمة الدخل والتي يستند إليها المستثمرون الحاليون

والمرتقبون وأصحاب المصلحة الآخرين في تحليل وتقييم أداء الوحدة الاقتصادية في الماضي والتنبؤ بأدائها في المستقبل. يعدّ موضوع الاعتراف بالإيراد من أهم القضايا التي تواجهها الشركات، وفي الوقت نفسه الصعوبة في قياسها والمعايير الدولية للاعتراف بها، خصوصاً أن متطلبات تحقق الإيراد تختلف بين مبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً GAAP لإعداد التقارير المالية IFRS.

إن المعلومات المحاسبية المعدة لغرض اتخاذ القرارات المالية والمقدمة في شكل البيانات المالية المفصلة أو في شكل تقارير مالية أكثر شمولية، يجب أن تكتسب طابع الجودة، ولكي تحقق المعلومات المحاسبية هذا الغرض، يجب أن تستمد من التقارير المالية التي أعدت على أساس معايير عالية الجودة، لذلك حاول مجلس معايير المحاسبة المالية FASB ومجلس معايير المحاسبة الدولية IASB توحيد المعايير التي تطبقها على كل الشركات. ولتصحيح التناقضات أو الاختلافات وأوجه القصور في المعايير السائدة حينذاك وبغية تقديم حلول لصفقات الإيرادات المعقدة قام كل من المجلسين بإعداد مشروع مشترك لتطوير نموذج للمحاسبة عن الإيرادات، وفي مايو 2014 أصدر المجلسان معياراً مشتركاً جديداً ألا وهو معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم IFRS15 وهو بعنوان "الإيرادات الناتجة من العقود مع العملاء" والذي حل محل معظم الارشادات التفصيلية للاعتراف بالإيرادات وفقاً للمبادئ الأمريكية والدولية الحالية.

إن تركيز هذه الدراسة على معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS15 بسبب المواضيع المحاسبية المعاصرة، ولأنه لم يحظَ بالاهتمام الكافي نظراً لحدثة المعيار وعدم تطبيق هذا المعيار من قبل أغلب الدول ومنها العراق وندرة الدراسات في الدول النامية، ومن ثم فهناك حاجة لمحاولة بيان وتوضيح معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS15 المتعلق بالاعتراف "بالإيرادات الناتجة من العقود مع العملاء" على العاملين في شركات إقليم كردستان العراق، وأصحاب المصالح المتنوعين من خلال تحسين ثقة مستخدمي التقارير المالية، وهو ما سينعكس إيجابياً على جودة القرارات.

المحور الاول: منهجية البحث والدراسات السابقة

أولاً. مشكلة البحث: تنطلق مشكلة البحث من أهمية عنصر الإيراد الذي تعتمد عليه ادارة الشركات في قياس ادائها المالي، وما له من انعكاس في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، والتي تؤثر بدورها على قراراتها، لذا قام كل من مجلس معايير المحاسبة الدولية ومجلس معايير المحاسبة المالية بإصدار معيار مشترك وهو المعيار الإبلاغ المالي الدولي (IFRS15) (الإيراد من العقود مع العملاء)، وفي هذا الإطار تتمثل مشكلة البحث بالأسئلة الآتية:

١. هل إن تطبيق المعيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS15 الإيراد من العقود مع العملاء يساهم في تحسين الاعتراف بالإيراد من خلال خطواته الخمسة؟
٢. هل إن تطبيق المعيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS15 الإيراد من العقود مع العملاء يساهم في تحسين قائمة الدخل من خلال خطواته الخمسة؟
٣. هل إن تطبيق المعيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS15 الإيراد من العقود مع العملاء يساهم في تحسين قائمة المركز المالي من خلال خطواته الخمسة؟

٤. مدى مساهمة المعيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS15 الإيراد من العقود مع العملاء في تحسين جودة المعلومات المحاسبية؟

٥. هل يوجد دور الإبلاغ المالي عن إيرادات العقود مع العملاء وفق معيار (IFRS15) لتعزيز الإفصاح وتحسين جودة المعلومات المحاسبية؟

ثانياً. أهمية البحث: تأتي أهمية البحث من أهمية الموضوع من خلال زيادة اهتمام الشركات بعنصر الإيراد لديها، وما له من انعكاس في تحسين جودة المعلومات المحاسبية وتقاريرها المالية، لذا فإن انعكاس المعيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS15 (الإيراد من العقود مع العملاء)، يسهم في تحسين عملية الاعتراف بالإيراد من خلال خطواته الخمس.

ثالثاً. أهداف البحث:

١. تحديد متطلبات تطبيق المعيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS15 الإيراد من العقود مع العملاء ومتطلبات القياس والإفصاح التي تضمنها المعيار.

٢. التعرف على الآليات التي يمكن من خلالها تطبيق المعيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS15 الإيراد من العقود مع العملاء.

٣. بيان التغيرات التي سوف تنعكس على إجمالي الإيرادات من خلال تطبيق الخطوات الخمسة للمعيار.

٤. بيان التغيرات التي سوف تنعكس على المركز المالي وقائمة الدخل من خلال تطبيق المعيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS15 الإيراد من العقود مع العملاء.

٥. معرفة أثر تطبيق المعيار (IFRS15) على جودة المعلومات المحاسبية.

رابعاً. فرضيات البحث: إن الإبلاغ المالي عن إيرادات العقود مع العملاء وفق معيار (IFRS15) يؤدي إلى تحسين جودة المعلومات المحاسبية.

١- يسهم تطبيق المعيار (IFRS15) في تحسين جودة المعلومات المحاسبية في شركة ريبار التضامنية ذات المسؤولية المحدودة.

خامساً. حدود البحث:

١. **الحدود المكانية:** تمثلت الحدود المكانية للبحث في شركة ريبار التضامنية ذات المسؤولية المحدودة في محافظة دهوك.

٢. **الحدود الزمانية:** تمت دراسة القوائم المالية والإفصاحات المتعلقة ببند إيرادات النشاط التجاري للسنة المالية (2020) بوصفها أحدث البيانات التي تم إصدارها من قبل الشركة في وقت إجراء هذا البحث.

سادساً. الدراسات السابقة: حاولت العديد من الدراسات تطبيق المعيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS15 (الإيراد من العقود مع العملاء)، ومنها:

١. **(يعقوب وشنشيل ٢٠١٨):** دور تطبيق معيار الإيرادات من العقود المبرمة مع الزبائن (IFRS15) في استدامة الأرباح في قطاع الاتصالات دراسة تطبيقية في شركة كورك تيليكوم للاتصالات: هدف الدراسة هو توضيح الخطوات الخمس لمتطلبات الاعتراف بالإيراد وفق معيار الإيرادات من العقود المبرمة مع الزبائن (IFRS15)، وتوصلت الدراسة إلى نتيجة بأن هناك أثر واضح لتطبيق معيار (IFRS15) على استدامة الأرباح من خلال إعطاء مؤشر واضح على استمرارية الأرباح، وقد أوصت هذه الدراسة بتطوير النظام المحاسبي الموحد من قبل ديوان

الرقابة المالية بما يتوافق مع معيار الإيرادات من العقود المبرمة مع الزبائن (IFRS15) والعمل على إصدار تعليمات تلزم الشركات بتطبيقها.

٢. (خليل وابراهيم، ٢٠١٧): "قياس أثر تطبيق معيار الإيراد من العقود مع العملاء IFRS15 على استدامة الأرباح المحاسبية - دليل من البيئة المصرية"

هدفت هذه الدراسة إلى بيان أثر الخطوات الخمسة في معيار الدولي للتقرير المالي IFRS 15 (الإيراد من العقود مع العملاء) على استدامة الأرباح في البيئة المصرية، حيث تحدد العوامل التي تؤثر على العرض والإفصاح المعلومات المحاسبية والتي سوف تتغير بعد تطبيق معيار الدولي للتقرير المالي IFRS 15 (الإيراد من العقود مع العملاء). حيث استهدفت الدراسة الميدانية إلى اختبار مدى تأثير معيار الدولي للتقرير المالي IFRS 15 (الإيراد من العقود مع العملاء) على استدامة الأرباح المحاسبية. فقد توصلت هذه الدراسة إلى نتائج النظرية والعملية ومن أهم النتائج النظرية التي بينتها هذه الدراسة بأنه يعمل المعيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS 15 (الإيراد من العقود مع العملاء) على توفير إطار موحد وشامل للاعتراف بالإيراد. كما أوصت الدراسة بإقامة دورات لمجموعة من المحاسبين، لبيان الخطوات اللازمة للاعتراف بالإيراد.

3. (Al-Shatnawi): 2017 The Possibility of the Jordanian Industrial Corporations to Apply the IFRS No. 15:

"إمكانية تطبيق الشركات الصناعية الأردنية للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم ١٥": هدف هذه الدراسة استكشاف إمكانية قيام الشركات الصناعية الأردنية بتطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) رقم 15 من وجهة نظر معدي التقارير المالية، وتوصلت الدراسة إلى وجود عقبات تمنع الشركات الصناعية الأردنية من تطبيق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 15. ومن هذه العوائق (أ) صعوبة فهم وشرح متطلبات هذا المعيار و(ب) عدم وجود أنظمة محاسبية مناسبة لتسهيل تطبيق المعالجات المحاسبية الخاصة بالإيرادات وفقاً لهذا المعيار، وقد أوصت هذه الدراسة بتشجيع الشركات على الالتزام بمتطلبات الإفصاح عن الإيرادات وفقاً للمعيار الدولي للتقارير المالية 15 بهذه الطريقة.

4. (Tutino.et, 2019): "Does the IFRS 15 Impact Earnings Management? Initial evidence from Italian listed" Companies:

"هل يؤثر المعيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS15 في إدارة الأرباح؟ الأدلة الأولية من الشركات الإيطالية"

هدف هذه الدراسة هو بيان كيفية قياس مدى تأثير المعيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS15 (الإيراد من العقود مع العملاء) على إدارة الأرباح وكذلك اكتشاف ما إذا كان التأثير سيكون متشابهاً في الصناعات المختلفة. وأخذت الدراسة عينة من الشركات الإيطالية المدرجة في الفترة 2001-2017. كما استخدمت الدراسة نموذج جونز IFRS15 (والذي أثر بشكل كبير على هذه الدراسة من خلال إدخال المعيار الدولي للتقرير المالي الإيراد من العقود مع العملاء)، وتوصلت الدراسة إلى نتيجة بأن تطبيق المعيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS15 (الإيراد من العقود مع العملاء) يؤثر بشكل كبير على إدارة الأرباح، حيث يجعل من الممكن التنبؤ بالتحركات التي سوف تطرأ على أداء الأرباح في المستقبل، وقد أوصت هذه الدراسة بضرورة وجود بيئة مناسبة لشركات الاتصال لتطبيق المعيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS15 (الإيراد من العقود مع العملاء).

أوجه اختلاف الدراسة الحالية والدراسات السابقة: تناولت دراسة كل من: (خليل وإبراهيم) و(يعقوب وشنشيل) و(Tutino & et.al) و(Al-Shatnawi) أثر تطبيق معيار التقرير المالي الدولي IFRS15 (الإيراد من العقود مع العملاء) في استدامة الأرباح وإدارة الأرباح كمتغير تابع وإمكانية تطبيق المعيار كمتغير مستقل للدراسة عبر توفير إطار موحد وشامل للاعتراف بالإيراد، أما نقطة الاختلاف بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة، فهي إن هذه الدراسة تبين كيفية الإبلاغ المالي عن إيرادات العقود مع العملاء وفق معيار (IFRS15) لتحسين جودة المعلومات المحاسبية كمتغير تابع.

المحور الثاني: الأطار النظري للبحث

أولاً: مفهوم الإيرادات ومبدأ الاعتراف بالإيراد

١. مفهوم الإيرادات: عبر التطور التاريخي لمفهوم الإيراد قدمت له العديد من التعريفات كان أبرز هذه التعريفات ما صدر عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) وذلك سنة 1955 حيث عرفته بأنه التدفق المتحقق في بيع السلع وتقديم الخدمات (الحيالي، ٢٠٠٧: ١٨٢)، وكذلك في عام 1970 قدّم مجلس مبادئ المحاسبة الأمريكي (APB) تعريفاً للإيرادات على أنها الزيادة الاجمالية في الأصول أو النقص الاجمالي في الخصوم الناتجة عن القيام بنشاط موجه لتحقيق الأرباح، ويتم قياس هذه الزيادة أو هذا النقص طبقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها (الشيرازي، ١٩٩٠: ٢٤٤)

في عام 1985 استقر رأي مجلس معايير المحاسبة الأمريكي (FASB) في بيان مفاهيم المحاسبة المالية رقم (٦) على تعريف الإيرادات على النحو الآتي: الإيرادات هي التدفقات الداخلة إلى الوحدة، أو أي زيادة في أصولها أو تسديد خصومها (أو كليهما معاً) التي تنشأ عن إنتاج وبيع السلع وتأدية الخدمات للغير أو أي أنشطة أخرى مما يشكل الأعمال الرئيسية المعتادة والمستمرة (Kieso, et al., 2020: 200).

كما ورد تعريف الإيراد في المعيار المحاسبي الدولي (IAS 18) على أنه مجموع التدفقات الواردة للمنشأة نتيجة للمنافع الاقتصادية خلال فترة معينة، والتي تنتج من الأنشطة العادية للمنشأة، مما يولد زيادات في حقوق الملكية باستثناء الزيادات المتعلقة بمساهمات الملاك في المنشأة (ابونصارا، ٢٠١٦: ٣٠٣). وجاء تعريف الإيراد في معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS15 (الإيرادات من العقود مع العملاء) "بأنه الدخل الناشئ من ممارسة أنشطة الوحدة الاقتصادية الاعتيادية" (شنشيل، ٢٠١٨: ٥).

٢. قياس الإيراد: المقصود بقياس الإيراد تحديد القيمة المضافة لأصول الوحدة المحاسبية أو التخفيض الحادث في خصومها أو كلاهما من العمليات المتعلقة ببيع السلع أو تقديم الخدمات أو السماح للغير باستخدام أصولها خلال فترة محاسبية معينة (حيالي، ٢٠٠٧: ١٨٣).

إن القاعدة العامة في قياس الإيراد هي توفر دليل موضوعي على زيادة القيمة والتي تنتج عن العمليات التبادلية، أي بمعنى أن يكون على أساس قيمة الزيادة في الموجودات أو النقص في الخصوم نتيجة بيع السلع وتأدية الخدمات، أما بالنسبة للعمليات الأجلة فإذا كانت فترة الانتماء طويلة نسبياً فإنه يتعين في هذه الحالة إيجاد القيمة الحالية المتوقع تحصيلها في تاريخ الاستحقاق وبالتالي فإن إي خصومات نقدية أو أي ديون معدومة يجب معالجتها على أساس أنها تخفيض

للإيراد ولا تعتبر ضمن عناصر المصروفات، لأنها ليست خدمات مستفزة في سبيل تحقيق الإيرادات (الشيرازي، ١٩٩٠: ٢٨٩).

أما في حالة بيع السلع أو تأدية الخدمات مقابل الحصول على السلع أو الخدمات غير المماثلة فإن هذه العملية تعدّ مولدة للإيرادات. ويتم قياس الإيراد في هذه الحالة على أساس القيمة العادلة للسلع أو الخدمات المستلمة مع تعديلها بأية مبالغ نقدية، أو نقدية معادلة يتم مبادلتها. وفي حالة عدم إمكانية تحديد القيمة العادلة للسلع أو الخدمات بطريقة موثوق بها، فإنه يجب قياس الإيراد على أساس القيمة العادلة للسلع والخدمات التي تتنازل عنها الشركة مع تعديلها بأية مبالغ نقدية أو نقدية معادلة يتم مبادلتها (الفداح، ٢٠٠٨: ١٥).

وفقاً للمعيار المحاسبي الدولي (IAS 18) ينبغي قياس الإيراد بالقيمة العادلة للعرض النقدي أو مستحق القبض، وفي معظم الحالات يتم تحديد القيمة بسهولة من خلال عقد المبيعات مع الأخذ في الاعتبار الخصومات أو الخصومات التجارية (ابونصار، ٢٠١٦: ٣٠٤).

٣. مفهوم مبدأ الاعتراف بالإيراد Revenue Recognition Principle: يعد مبدأ الاعتراف

بالإيراد أحد المبادئ الأساسية في الإطار المفاهيمي ضمن المستوى الثالث المتكون من المفاهيم التي تقوم بتنفيذ الهدف الأساسي، حيث تبين هذه المفاهيم للوحدات الاقتصادية الكيفية التي ينبغي أن تقيس وتعترف وتبلغ عن العناصر والأحداث المالية (الصبان والآخرين، ٢٠١٠: ٣٤).

ركزت المبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولاً عاماً على ضرورة الاعتراف بالإيراد وعدم التعجل بالاعتراف به، وعدم المغالاة في التقدير سواء بالزيادة أو النقص، مع الأخذ في الاعتبار الفصل بين الفترات المالية وتحميل الفترة المالية بما يخصها من إيرادات، وإثبات الإيرادات غير المتكررة في الفترة التي تحقق فيها الإيراد، مع ضرورة التمييز بين الإيرادات العادية والإيرادات غير العادية عند إعداد قائمة الدخل (محيسن، ٢٠١٧: ٥٠).

يتعلق مبدأ الاعتراف بالإيراد بقياس ما تم تحقيقه من قبل الوحدة الاقتصادية خلال مدة معينة، فضلاً عن ذلك أن الاعتراف بالإيراد يتعلق بتسجيل الإيراد في السجلات أو توقيت التسجيل وتعتبر نقطة الاعتراف بالإيراد هي المسألة الأساسية، وتختلف هذه المسألة بسبب اختلاف نوعية وطبيعة كل نشاط، وأهمية تحصيل الإيراد، وإمكانية تحديد كلف النشاط، ومخاطر النشاط، وتوفير فاعل (نشط) للمبيعات أو إمكانية تحديد سعر البيع (شنشل، ٢٠١٨: ٦).

وحتى يكون الإيراد قابل للتحقق يجب أن يتوفر الشروط التالية (بنى عطا، ٢٠٠٧: ١٦٤):

- وجود عملية مبادلة فعلية بين المشروع والغير (المشروع لا يكسب من نفسه).
- أن يزيد الإيراد من الأصول أو ينقص من الالتزامات أو الاثنين معاً.
- أن تكون العملية التي ينتج عنها الإيراد قابلة للقياس.

ثانياً. معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS 15 (الإيراد من العقود مع العملاء): معيار الإبلاغ

المالي الدولي IFRS 15 (الإيراد من العقود مع العملاء) من منظور تاريخي:

يعتبر معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (١٥) من المعايير الحديثة والمهمة والذي يتناول متطلبات الاعتراف والقياس والإفصاح المتعلقة بالإيراد من العقود مع العملاء، (أبو نصار، ٢٠٢٠: ٧٢٨) حيث إن بدء مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) ومجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) بتنفيذ مشروع مشترك لتوضيح مبادئ الاعتراف بالإيرادات (Wüstemann & Kierzek, 2013: 69). ووضع معيار مشترك وهو معيار التقرير المالي

الدولي IFRS 15 (الإيراد من العقود مع العملاء) والذي من شأنه إزالة التناقضات ونقاط الضعف في المتطلبات وتوفير إطار أكثر قوة لمعالجة قضايا الاعتراف بالإيرادات، وتحسين المقارنة بين ممارسات الاعتراف بالإيرادات (EY, ٢٠١٤: ٤).

وأخيراً وفي 28 مايو 2014، وبعد أكثر من 11 سنة من المناقشات، قام كل من مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) ومجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) بإصدار المعيار المشترك (IFRS15) بعنوان "الإيراد من العقود مع الزبائن" بهدف وضع إطار فكري شامل لتوضيح المبادئ الأساسية الموحدة للاعتراف بالإيراد والتي يمكن تطبيقها باتساق في كافة الصناعات عبر الدول المختلفة لتحسين قابلية القوائم المالية للمقارنة، ويحل هذا المعيار محل كل من المعيار المحاسبي الدولي (IAS18)، الإيرادات والمعيار المحاسبي الدولي (IAS11)، عقود البناء والتفسيرات المصاحبة لكل منهما (Holzmann and Munter, 2014: 73).

يرجع مشروع التقارب بين مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB ومجلس معايير المحاسبة المالية وFASB إلى إتفاقية (Norwalk) في عام 2002، وكذلك مذكرة التفاهم (MoU) في عام 2006، وقد تضمنت هذه الاتفاقية مبادرة لمشروع مشترك بشأن الاعتراف بالإيرادات من أجل إزالة التناقضات ونقاط الضعف في متطلبات الاعتراف بالإيرادات السابقة، فضلاً عن مراعاة المعاملات المعقدة بشكل متزايد (Haggenmüller, 2019, 41).

٤. **هدف معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS15:** يهدف هذا المعيار إلى وضع المبادئ الواجب على المنشأة اتباعها للتقرير عن المعلومات المفيدة لمستخدمي المعلومات المحاسبية حول طبيعة ومبالغ وتوقيت وحالات عدم التأكد الخاصة بالإيراد، والتدفقات الناجمة عن العقود مع العملاء، لتحقيق هذا الهدف فإن المبدأ الأساسي the core principle لهذا المعيار يتمثل بما يأتي (أبو نصار، ٢٠٢٠: ٧٢٨-٧٢٩):

أ. على المنشأة الاعتراف بالإيراد بشكل يصف (يمثل) عملية تقديم أو تحويل السلع والخدمات للعملاء بمبالغ تعكس البذل أو المقابل المتوقع أن تحصل أو تستحوذ عليه المنشأة، نتيجة نقل أو تحويل تلك السلع أو الخدمات للعملاء.

ب. على المنشأة أن تأخذ بالاعتبار شروط العقد وكافة الحقائق والظروف ذات العلاقة عند تطبيق هذا المعيار، واستخدام أي ممارسات عملية لعقود ذات خصائص وظروف مشابهة.

٥. **نطاق معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS15:** يتم تطبيق هذا المعيار على كافة العقود المبرمة مع العملاء باستثناء ما يأتي: (حميدات، ٢٠١٩: ٤٢٩):

أ. عقود الإيجار والتي تخضع لنطاق المعيار رقم IFRS 16.

ب. عقود التأمين والتي تخضع لنطاق المعيار رقم IFRS 17.

ج. الأدوات المالية والحقوق والالتزامات التعاقدية ضمن نطاق المعيار IFRS 9 و IFRS 10 و IFRS 11 و IAS 27 و IAS 28.

د. عمليات التبادل غير النقدية بين منظمات الأعمال العاملة في نوع الصناعة نفسه، والتي تهدف إلى تسهيل عملية بيع السلع للعملاء، فمثلاً إن هذا المعيار لا ينطبق على العقود بين شركات النفط لتبادل النفط ما بينها، لمواجهة الطلب من العملاء في مواقع مختلفة في العالم.

٦. **خطوات الاعتراف بالإيرادات وفق معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS15 (الإيراد من العقود مع العملاء):** يقدم هذا المعيار نموذج شامل للاعتراف بالإيراد يكون فيه المبدأ الأساسي التزام الوحدة

الاقتصادية بتحويل السلعة أو الخدمة المتفق عليها مع الزبائن، بمبلغ يعكس القيمة التي تتوقع هذه الوحدة الحصول عليه مقابل تلك السلعة أو الخدمة (Gobodo, 2015: 4).

حدد المعيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS 15 الهدف الرئيسي المتمثل في الاعتراف بالإيراد من خلال خمس خطوات أساسية يجب على الشركات تطبيقها لتحديد القيم التي يجب الاعتراف بها كإيراد من العقود مع العملاء وهي كالآتي: (الحضري، ٢٠١٩: ١٠٩):

- أ. تحديد العقد مع العميل.
- ب. تحديد التزامات الأداء مع العميل.
- ج. تحديد سعر المعاملة.
- د. تخصيص سعر المعاملة على التزامات الأداء.
- هـ. الاعتراف بالإيراد عندما يتحقق الالتزام بالأداء.

الخطوة الأولى: تحديد العقد مع العميل: يعرف العقد أنه "إتفاق بين طرفين أو أكثر من خلاله ينشئ حقوقاً والتزاماً قابلاً للتنفيذ" (FASB, 2014: 2).

ويرى (Kieso, at al, 2018: 1403) وجوب الشركة أن تحاسب على العقد مع عميل يقع ضمن نطاق هذا المعيار فقط عند استيفاء جميع الضوابط الآتية:

١. أطراف العقد قد اتفقت على العقد (خطياً، أو شفاهية، أو وفقاً لممارسات تجارية معتادة أخرى)، وأن تكون ملتزمة بأداء التزاماتها.
٢. بإمكان الشركة تحديد حقوق كل طرف فيما يتعلق بالسلع أو الخدمات التي سيتم تحويلها.
٣. بإمكان الشركة تحديد شروط السداد مقابل السلع أو الخدمات التي سيتم تحويلها.
٤. للعقد مضمون تجاري (أي أن يكون من المتوقع تغيير المخاطر أو توقيت أو مبلغ التدفقات النقدية المستقبلية للشركة نتيجة للعقد).
٥. من الممكن حصول الشركة على العوض الذي سيكون لها حق فيه في مقابل السلع أو الخدمات التي سيتم تحويلها إلى العميل.

وقد حدد المعيار أن التعديلات تعالج محاسبياً كعقد جديد منفصل عن العقد الأصلي، إذا توفر الشرطان الآتيان مجتمعين (أبو نصار، ٢٠٢٠: ٧٣٢):

- أ. إن التعديل أضاف بضاعة أو خدمات محددة وجديدة خلاف المتعاقد عليها في العقد الأصلي.
- ب. إن سعر التعاقد على الكمية الإضافية محدد ويعكس الكمية الإضافية التي تم الاتفاق عليها، ويعكس السعر الذي تباع به الكمية الإضافية المتعاقد عليها لو تم بيعها بشكل منفصل خلال عمليات البيع العادية لدى المنشأة.

وفي حال عدم توفر أي من الشرطين أعلاه، تتم معالجة التعديل على العقد كجزء من العقد الأصلي.

الخطوة الثانية: تحديد التزامات الأداء في العقد:

تعرف التزامات الأداء "بأنها التزام تعاقدية من قبل منظمة الأعمال لتحويل السلع والخدمات المتميزة إلى العملاء" (IFRS15, 2021: 17)، إذ يعرف (Khamis, 2016: 9) التزامات الأداء "بأنها تعهد (الالتزام) تعاقدية من قبل الوحدة الاقتصادية لتحويل السلع أو الخدمات إلى الزبون، ولتحديد التزامات الأداء لكل تعهد والذي يكون إما سلعاً أو خدمات (أو حزمة من سلع أو خدمات) والتي تكون مميزة، أو سلسلة من السلع أو الخدمات في نفس الحالة تقريباً، والتي لها نفس النمط عند تحويلها إلى الزبون. أما بالنسبة للسلع أو الخدمات التي تكون غير مميزة يجب تجميعها

مع السلع أو الخدمات الأخرى حتى يتم تحديدها في حزمة من السلع أو الخدمات إلى أن تكون مميزة، وتعد السلع أو الخدمات مميزة عند استيفاء الشروط الآتية: (Lehman & Wodka, 2014: 7):

١. **السلع أو الخدمات ذات القدرة على التميز:** يمكن للزبون الاستفادة من السلعة أو الخدمة بحد ذاتها أو إلى جانب غيرها من الموارد المتاحة بسهولة للزبون.
٢. **السلع أو الخدمات مميزة في سياق العقد:** وتتعدد الوحدة الاقتصادية بنقل السلع أو الخدمات للزبون بحيث تكون محددة بشكل مستقل عن التعهدات الأخرى في العقد.

الخطوة الثالثة: تحديد سعر المعاملة: عرّف معيار التقرير المالي الدولي IFRS15 (الإيراد من العقود مع العملاء) سعر المعاملة " بأنه المبلغ المقابل الذي تتوقع منظمة الأعمال الحصول عليه مقابل تقديم السلع أو الخدمات أو كلاهما وغالباً ما يكون هذا المبلغ محدداً في العقد" (IFRS 15, 2021: 29).

وحددت طرائق تحديد سعر المعاملة بالآتي:

١. **المقابل المتغير:** في بعض الحالات، يعتمد سعر السلعة أو الخدمة على الأحداث المستقبلية. قد تتضمن هذه الأحداث المستقبلية زيادات في الأسعار، أو خصومات كبيرة، أو خصومات، أو ائتمانات، أو مكافآت أداء، أو اتاوات. في هذه الحالات، تقدر الشركة مبلغ المقابل المتغير الذي ستحصل عليه من العقد لتحديد مبلغ الإيرادات المراد الاعتراف بها. تستخدم الشركات إما القيمة المتوقعة، وهي مبلغ مرجح بالاحتمالية، أو المبلغ الأكثر احتمالاً في نطاق المبالغ المحتملة لتقدير المقابل المتغير. تختار الشركات من بين هاتين الطريقتين بناءً على النهج الذي يتوقع بشكل أفضل مقدار الاعتبار الذي تستحقه الشركة (Kiso, 2020: 1535).
٢. **وجود عنصر تمويل هام في العقد (القيمة الزمنية للنقود):** لا يتطابق توقيت الدفع للشركة أحياناً مع نقل البضائع أو الخدمات إلى العميل. في معظم الحالات، تحظى الشركات بالاعتبار بعد تقديم المنتج أو أداء الخدمة. في جوهرها، توفر الشركة التمويل للعميل. تحسب الشركات القيمة الزمنية للنقود إذا كان العقد ينطوي على عنصر تمويلي كبير. عندما تتضمن معاملة المبيعات مكوناً تمويلياً هاماً (أي الفائدة المستحقة على المقابل الذي يتعين دفعه بمرور الوقت)، يتم تحديد القيمة العادلة إما عن طريق قياس تم استلام المقابل أو بخصم الدفعة باستخدام سعر الفائدة المحتسب. معدل الفائدة المحسوب هو الذي يمكن تحديده بشكل أوضح (Kiso, 2020: 1539).

أ. السعر السائد لأداة مماثلة لمصدر له تصنيف ائتماني مماثل.

ب. معدل فائدة خصم المبلغ الاسمي للأداة إلى المبيعات الحالية سعر السلع أو الخدمات. ستقوم الشركة بالإبلاغ عن تأثيرات التمويل كإيرادات فوائد.

٣. **المقابل غير النقدي:** لتحديد سعر المعاملة للعقود التي يتعهد فيها العميل بعوض في شكل غير نقدي فإنه يجب قياس العوض غير النقدي أو قياس التعهد بعوض غير نقدي بالقيمة العادلة. وإذا كانت المنشأة غير قادرة على تقدير القيمة العادلة للعوض غير النقدي بشكل معقول فإنه يجب عليها قياس العوض بشكل غير مباشر بالرجوع إلى أسعار البيع المستقلة للسلع أو الخدمات المتعهد بها للعميل أو فئة عملاء مقابل العوض (Khamis, 2016: 11).

٤. **الحوافز المقدمة للعميل:** تتضمن الحوافز المقدمة للعميل العوض النقدي الذي يستحق دفعه للعميل، أو يتوقع أن تدفعه المنشأة إلى العميل، (أو إلى الأطراف الأخرى التي تشتري سلع أو خدمات

المنشأة من العميل). وتشمل الحوافز الخصومات مثل خصم الكمية أو المنتجات المجانية التي تقدم للعميل. ويجب على المنشأة محاسبة العوض النقدي مستحق الدفع للعميل على أنه تخفيض في سعر البيع أو تخفيض إيراد تقديم الخدمة، وبالتالي يعالج كتخفيض في الإيرادات (IFRS15, 2021: 40).

إذا كان العوض الواجب السداد إلى العميل فتنتم المحاسبة عنه على أنه تخفيض في سعر المعاملة، فيجب على منظمة الأعمال أن تثبت التخفيض في الإيراد حالما يقع أي من الحدثين الآتيين (الشجيري، ٢٠٢٠: ٥٢٠):

- أ. تقوم المنشأة بإثبات الإيراد مقابل تحويل السلع أو الخدمات ذات العلاقة إلى العميل.
- ب. تسدد المنشأة أو تتعهد بسداد العوض، حتى ولو كان السداد مشروطاً بحدث مستقبلي.

الخطوة الرابعة: تخصيص سعر المعاملة على التزامات الأداء: يبين معيار التقرير المالي الدولي IFRS15 (الإيراد من العقود مع العملاء) أن الهدف الأساسي من هذه الخطوة هو تخصيص سعر المعاملة لكل سلعة أو خدمة مميزة بمبلغ يوضح مقدار المقابل الذي تتوقع منظمة الأعمال الحصول عليه، جراء تحويل السلع والخدمات المتعقدة بها (IFRS15, 2014: 73-74).

لذا يرى (EY, 2012: 212-213) أنه يجب على المنظمة عند توزيع سعر المعاملة على أساس سعر البيع المستقل أن تحاول أولاً تحديد سعر البيع المستقل للسلعة أو الخدمة المميزة الكامنة وراء كل التزام للأداء، إذ بموجب المعيار الدولي للتقارير المالية IFRS15 (الإيراد من العقود مع العملاء) هو السعر الذي تباع به المنظمة السلعة أو الخدمة على أساس مستقل (أو منفصل) عند بداية العقد. ولقد حدد أهم المناهج لتحديد سعر البيع المستقل وهي:

١. **منهج تقييم السوق المعدل:** يمكن لمنظمة الأعمال تقييم السوق الذي تباع فيه السلع أو الخدمات وتقدير السعر الذي يكون العميل في تلك السوق على استعداد لدفعه مقابل تلك السلع أو الخدمات. وقد أشار هذا المنهج أيضاً إلى أنه يمكن لمنظمات الأعمال الرجوع إلى أسعار المنافسين الذين يقدمون السلع والخدمات المتماثلة وتعديل تلك الأسعار وفق التكاليف وهوامش الأرباح لدى منظمة الأعمال.

٢. **منهج التكلفة المتوقعة مضافاً إلى هامش الربح:** تقوم منظمات الأعمال بتقدير سعر البيع المنفصل من خلال التنبؤ بالتكاليف المتوقعة للوفاء بالتزامات الأداء، ثم إضافة هامش الربح الذي تطلبه منظمات الأعمال من السلع والخدمات، (مدخل التكلفة + نسبة هامش الربح).

٣. **منهج صافي القيمة القابلة للتحقق:** يمكن للشركة تقدير سعر البيع المستقل بالرجوع إلى مجموع سعر المعاملة مطروحاً منه مجموع أسعار البيع المستقلة القابلة للرصد لسلع أو خدمات أخرى متعهد بها في العقد (خزعل، ٢٠١٩: ٦٣).

الخطوة الخامسة: الاعتراف بالإيراد عند الالتزام بالأداء المنفصل: الخطوة الأخيرة تتضمن الاعتراف بالإيرادات في السجلات المحاسبية للوحدة الاقتصادية ويتم إثبات الإيرادات عندما تنفذ الوحدة الاقتصادية الالتزامات والواجبات المطلوبة منها، من خلال تحويل السلعة أو الخدمة إلى الزبون، وتحديث عملية النقل عند سيطرة الزبون على الأصل، وتحديث السيطرة على الإيرادات إما بمرور الوقت (على أساس زمني)، أو في نقطة زمنية محددة (Al-Shatnawi, 2017: 383). وبالنسبة لكل التزام أداء يجب على منظمة الأعمال تحديد ما إذا كانت المنظمة تفي بالالتزام الأداء

بمرور الوقت، عن طريق نقل السيطرة على السلعة أو الخدمة، وإذا لم تفي منظمة الأعمال بالتزام الأداء، وبمرور الوقت يتم الوفاء بالتزام الأداء في وقت معين (Khamis, 2016: 11). ويرى (Munter, 2016: 35) بأن هنالك ثلاثة شروط للاعتراف بالإيرادات عند الالتزام بالأداء، هي:

- أ. عندما يكون العميل قادراً على استخدام السلعة أو الخدمة خلال مدة من الزمن مثل خدمات النظافة السنوية والاشتراكات وغيرها.
- ب. إذا كان العميل يملك السيطرة على الأصل الذي تقوم منظمة الأعمال بتصنيعه أو تجديده مثل شركة الإنشاءات التي تبني العقارات للعملاء أو عندما يمتلك العميل الأرض وبمواصفات البناء.
- ج. إذا كان لمنظمة الأعمال حق قانوني لإستلام المقابل المالي للأداء المنفذ حتى تأريخه مثل إنشاء أصل له مواصفات محددة والعقد ملز.

وقد نص المعيار (IFRS15) على أن الوفاء بالتزام الأداء، ومن ثم الاعتراف بالإيراد يتم إما خلال فترة زمنية معينة، أو عند نقطة زمنية معينة، وذلك على النحو الآتي: (IASB, 2014: 19):

١. **الوفاء بالتزامات الأداء خلال مدة زمنية معينة:** يتطلب معيار التقرير المالي الدولي (IFRS15) أن تعترف المنشأة بالإيرادات عندما (أو حيثما) تستوفي المنشأة التزام أداء عن طريق نقل السلعة أو الخدمة الموعود بها (أي الأصل) إلى العميل، تنقل المنشأة السيطرة على سلعة أو خدمة ما مع مرور الوقت، وتستوفي بالتالي التزام الأداء وتعترف بالإيرادات مع مرور الوقت.
٢. **التزامات الأداء التي يتم الوفاء بها عند نقطة من الزمن:** إذا لم تم الوفاء بالتزام الأداء على مدى زمني، فإن المنشأة تفي بالالتزام بالأداء عند نقطة من الزمن، ولتحديد النقطة من الزمن التي يحصل فيها العميل على السيطرة على أصل متعهد به، وتفي المنشأة فيها بالتزام الأداء، فإنه يجب على المنشأة أن تأخذ في الحسبان جميع متطلبات السيطرة المذكورة سابقاً، إضافة لذلك يجب على المنشأة أن تأخذ في الحسبان المؤشرات على تحويل السيطرة التي تشمل الآتي ولكن لا تقتصر عليه (الشجيري، ٢٠٢٠: ٥١٦-٥١٧):

- أ. للمنشأة حق حالي في دفعة مقابل الأصل.
- ب. للعميل حق قانوني في الأصل.
- ج. قامت المنشأة بتحويل الحيازة المادية للأصل.
- د. يمتلك العميل المخاطر والمنافع المهمة لملكية الأصل.
- هـ. يكون العميل قد قبل الأصل.

ثالثاً. جودة المعلومات المحاسبية:

١. **تعريف المعلومات المحاسبية:** تعد المعلومات المحاسبية نوعاً من المعرفة المناسبة، والنتائج عن العمليات التشغيلية لخدمة أغراض بعينها ممثلة في النتائج النهائية أو مخرجات تدعيم القرارات ونشاطات يتم استخدامها من قبل المعنيين بها (زويينة، ٢٠١٤: ٢٩).
- "تعد المعلومات المحاسبية مهمة جداً، فهي أقدم أنواع المعلومات المستخدمة في الإدارة، وهي ذات طبيعة كمية تساعد الإدارة في تقييم أداء الشركة، كما أن نظم المعلومات الأولى تم تطويرها كنظم معالجة للعمليات المحاسبية" (برهان ورحو، ٢٠١٥: ٢٥).
- كما أنها "عبارة عن مجموعة من البيانات يتم معالجتها للخروج بالمنتج النهائي وهو المعلومات، ويتم ذلك عن طريق المعالجة المحاسبية، ولكن هذه المعلومات يجب أن تتميز

بخصائص تتسم بها هذه المعلومات المحاسبية حتى تكون ذات فائدة، ويمكن استخدامها من قبل جميع الأطراف الداخلية والخارجية" (بني عطا، ٢٠٠٧: ٩٥).

من خلال التعريفات الواردة أعلاه يجد الباحثان بأن المعلومات المحاسبية هي إحدى الأركان الأساسية للنظام المتكامل، لاتخاذ القرارات سواء على مستوى المنشأة أو على مستوى أي شركة مشتقة منها.

٢. مفهوم جودة المعلومات المحاسبية: يقصد بمفهوم جودة المعلومات المحاسبية تلك "الخصائص التي يجب أن تتسم بها المعلومات المحاسبية، والمعبّر عنها بالفائدة المرجوة من إعداد التقارير المالية في تقييم نوعية المعلومات التي تنتج عن تطبيق الطرق والأساليب المحاسبية البديلة" (الحسين، ٢٠١٣: ٢٠٦).

كذلك يقصد بجودة المعلومات المحاسبية "مدى الامتثال للقواعد والإجراءات التي يتم تطبيقها بانتظام وبإخلاص بشكل يعكس حقيقة حسابات الشركة والأهمية النسبية للأحداث المسجلة" (Michailescu, 2009: 2).

٣. فوائد جودة المعلومات المحاسبية: يحقق الاهتمام بجودة المعلومات المحاسبية في الوحدة الاقتصادية الفوائد الآتية: (الليثي، ٢٠١٠: ٥) و(نور، ٢٠١١: ٥):

- أ. تقليل الأخطاء، واختصار الوقت اللازم لإنهاء المهام.
- ب. الاستفادة المثلى من الموارد المتاحة.
- ج. الإقلال من عملية المراجعة.
- د. زيادة مستوى رضا المستخدمين للمعلومات المحاسبية.
- هـ. تقليل الاجتماعات الضرورية.
- و. زيادة رضا معدي القوائم المالية عن محتواها من المعلومات المحاسبية.
- ز. وجود خصائص الجودة في المعلومات المحاسبية يزيد من تفهم مستخدمي التقارير المالية للمعلومات المحاسبية من حيث فوائدها وحدود استخدامها.
- ح. يعمل وجود هذه الخصائص في المعلومات المحاسبية على زيادة وتحسين مستوى الاتصال بين الأفراد، للاستفادة من المعلومات المحاسبية.

٤. مقاييس جودة المعلومات المحاسبية: كما قلنا سابقاً لكي تكون المعلومات ذات فائدة لمتخذ القرار لابد أن تكون على مستوى من الجودة، وذلك لاختلافها تبعاً لاختلاف وجهات النظر وأهداف منتجي ومستخدمي المعلومات، ويمكن تحديد معايير عامة لقياس جودة المعلومات وعلى النحو الآتي: (الفضل ونور، ٢٠٠٢: ٣٠٥) و (الشيخ، ٢٠١٢: ٤٥):

- أ. **الدقة كمقياس لجودة المعلومات:** يمكن التعبير عن جودة المعلومات بدرجة الدقة التي تتصف بها المعلومات، كلما زادت الدقة كلما زادت جودتها، ومع أهمية هذا المقياس في التعبير عن جودة المعلومات إلا أنه لا يمكن تحقيقه، وذلك لكون المعلومات التي تنبنى عليه القرارات تنطوي على المستقبل، وبالتالي فهي على درجة من عدم اليقين والتأكد. لذا غالباً ما يتم التضحية بالدقة عند توفير معلومات الملاءمة لاتخاذ القرارات.
 - ب. **المنفعة كمقياس لجودة المعلومات:** وتتمثل المنفعة في عنصرين هما صحة المعلومة وسهولة استخدامها. ويمكن أن تأخذ المنفعة إحدى الصور الآتية:
- ❖ **المنفعة الشكلية:** أي تطابق شكل المعلومات ومحتواها مع متطلبات متخذ القرار.

- ❖ المنفعة الزمنية: توفر المعلومة لدى متخذ القرار في ذات الوقت الذي يحتاج اليه.
 - ❖ المنفعة المكانية: أي الحصول عليها بسهولة.
 - ❖ المنفعة التقييمية والتصحيحية: قدرة المعلومات على التقييم وتصحيح نتائج تنفيذ القرارات.
- ج. **الفاعلية كمقياس لجودة المعلومات:** تعبر الفاعلية عن مدى تحقيق الوحدة لأهدافها من خلال موارد محددة، وبالنسبة للمعلومات فهي مدى تحقيق المعلومات لأهداف الوحدة أو متخذ القرار من خلال استخدام الموارد المتاحة.
- د. **التنبؤ كمقياس لجودة المعلومات:** التنبؤ وسيلة يمكن بها استعمال معلومات الماضي والحاضر في توقع أحداث المستقبل، وهذه تستخدم في التخطيط واتخاذ القرارات. لذا فإن جودة المعلومات تتمثل في مقدرتها التنبؤية وتخفيض حالة عدم التأكد، وذلك عند استخدامها كمدخلات لنماذج التنبؤ، أو كمدخلات لنماذج الاختيار بين البدائل القرارية.
- هـ. **الكفاءة كمقياس لجودة المعلومات:** يقصد بالكفاءة تحقيق أهداف الوحدة بأقل استخدام ممكن للموارد، وتطبيق مبدأ اقتصادية المعلومات الذي يستهدف تعظيم جودة المعلومات بأقل التكاليف الممكنة التي يجب ألا تزيد عن قيمة المعلومات.
- وهنا تبرز أهمية عمل المحاسبي ونجاحه، ودقة سير العمليات فيه، وهذا من خلال انتاجه كمية من المعلومات التي يستفاد منها من قبل الأطراف المستخدمة للمعلومات، وكذلك تعد حلقة وصل في تكامل نظم المعلومات في الوحدة، بحيث يجهز الأنظمة المختلفة في الوحدة بالمعلومات الدقيقة واستخدامها من قبلهم.
- خصائص جودة المعلومات المحاسبية:** إن الخصائص النوعية الأساسية للمعلومات المالية المفيدة طبقاً لما جاء في البيان رقم (٨) لمجلس معايير المحاسبة المالية FASB في أيلول من عام 2010 هي الملاءمة والتمثيل الصادق، ويمكن تصنيفها وفقاً للآتي:
١. **الخاصية النوعية الأساسية الأولى (الملاءمة):** لكي تكون معلومات معينة غير مؤثرة على القرار، فإنها ليست الملاءمة بالنسبة لهذا القرار، أي أن الملاءمة تعني وجود ارتباط منطقي بين المعلومات وبين القرار موضوع الدراسة (حنان، ٢٠٠٣: ١٩١)، ومن هنا فإن التعريف السليم للملاءمة هو "قدرة المعلومات على إحداث تغيير في اتجاه قرار مستخدم معين" (القاضي وحمدان، ٢٠٠٨: ١٦٩)، وقد عرّف كل من مؤسسة البحث المحاسبي الأسترالية AARF ومجلس مراجعة المعايير المحاسبية AASB الملاءمة على أنها "تلك الخاصية التي إذا ما توفرت في المعلومات المالية المفيدة، فإنها تؤثر على القرارات من قبل المستخدمين في تخصيص الموارد النادرة من خلال مساعدتهم في التنبؤ بنتائج الأحداث الماضية أو الحالية أو المستقبلية (AASB, 2001: 84). وتتكون هذه الخاصية (الملاءمة) من ثلاث خصائص فرعية:
 - أ. **القيمة التنبؤية:** وتعني هذه الخاصية توفر معلومات حول قدرة الشركة على تواصل التدفقات النقدية المستقبلية، أي أن المعلومات المحاسبية تمتلك المقدرة على استعمالها كمدخل للعمليات المتبعة من قبل المستخدمين للتنبؤ بالنتائج المستقبلية، إذ تعد القيمة التنبؤية مؤشراً مهماً للملاءمة من أجل اتخاذ قرارات مفيدة (Mbobo & Ekpo, 2016: 186).
 - ب. **القيمة المؤكدة:** إن المعلومات المالية تكون لها قيمة تأكيدية إذا وفّرت تغذية عكسية عن تأكيد أو تغيير تقويمات سابقة، حيث ترتبط القيمة التنبؤية والقيمة التأكيدية للمعلومات المالية ببعضها

البعض، اذ تساعد المعلومات الالملاءمة المستخدمين أيضا على تأكيد أو تصحيح التوقعات السابقة لها، حيث تكون للمعلومات قيمة مؤكدة (Kieso, et al., 2016: 43).

ج. **الأهمية النسبية:** إن المعلومات ذات الأهمية النسبية هي تلك التي يؤدي حذفها أو تحريفها إلى التأثير على القرارات الاقتصادية التي يتخذها المستخدم اعتمادا على التقارير المالية، وإن مجلس معايير المحاسبة الدولية يعدّها نقطة فاصلة أكثر من كونها خاصية نوعية في المعلومات لكي تكون نافعة (الحاج، ٢٠١٣: ٣٧).

٢. **الخاصية النوعية الأساسية الثانية (التمثيل الصادق):** التمثيل الصادق لكي تكون المعلومات المحاسبية موثوقة، يجب أن تمثل بأمانة العمليات والأحداث الاقتصادية التي يزعم أنها تمثلها أو يتوقع ان تمثلها (Sarkar, 2018: 53). تُعدّ خاصية التمثيل الصادق من الخصائص الأساسية لجودة المعلومات المحاسبية، والتي تعني أن جميع المعلومات المحاسبية التي تحتويها القوائم المالية يجب تمثيلها بأمانة ومصداقية، ومن أجل تحقيق ذلك يجب أن تكون هذه المعلومات كاملة وخالية من الأخطاء والتحيز (AL Dmour, et al., 2018: 7). وفيما يأتي الخصائص الفرعية لخاصية التمثيل الصادق:

أ. **الاكتمال:** يقصد به أن المعلومات المحاسبية يجب أن تعبر عن جميع المعلومات المطلوبة لفهم المستخدمين لتلك المعلومات، وكذلك المعلومات الوصفية والتوضيحية المتعلقة بالعمليات التي يتم التعبير عنها (عيسى وموسى، ٢٠١٨: ٢٩٧).

ب. **الحياد:** الإبلاغ المالي يجب أن يتضمن معلومات بعيدة عن التحيز، أي تكون محايدة لا تغلب فيها مصلحة فئة على فئة أخرى، فمثلا إذا غلبنا مصلحة مجلس الادارة على مصلحة المساهمين فإن المعلومة تكون غير حيادية (العمروطي، ٢٠١٣: ٧٨).

ج. **الخلو من الأخطاء:** لا يعني الخلو من الأخطاء الدقة في جميع الجوانب، ولكن يعني عدم وجود الأخطاء أو السهو في وصف الظاهرة، وقد تم اختيار العملية المستخدمة لإنتاج المعلومات المبلغ عنها وتطبيقها بدون أي أخطاء في العملية (علاوي، ٢٠١٨: ٦٩).

بينما تمثل الخصائص النوعية التعزيزية للمعلومات المالية ما يأتي:

١. **قابلية التحقق:** ويقصد بها وجود درجة عالية من الاتفاق فيما بين القائمين بالقياس المحاسبي الذين يستخدمون نفس طرق القياس، فإنهم يتوصلون إلى نفس النتائج، فإذا توصلت أطراف خارجية أو محاسبون آخرون أو مدققون مستقلون إلى نتائج مختلفة، فهذا دليل على أن معلومات القوائم المالية غير قابلة للتحقق (قداري، ٢٠١٥: ٤١)، أي أن تكون المعلومة لها دلالة محددة، وأن يكون لها استقلالها بصرف النظر عمّن يقوم بإعدادها أو باستخدامها. وأن يكون القياس المحاسبي موضوعياً، وخالٍ من التحيز الشخصي للقائم بعملية القياس (بروسي، ٢٠١٣: ٢١).

٢. **التوقيت المناسب:** من أهم خصائص المعلومات المحاسبية أن تقدم لمستخدميها في الوقت المناسب، للاستفادة منها في اتخاذ القرارات الالملاءمة لمعالجة الخلل وأوجه القصور في الوقت المناسب، بأقل جهد وأدنى مستوى من التكاليف والخسائر. لذا تعدّ كفاءة الكادر المحاسبي من جهة، وكفاءة النظام المحاسبي ذاته من جهة أخرى مؤشرا أساسيا في الإسراع بتقديم المعلومات المحاسبية في الوقت المناسب، مما يستلزم تقديم التقارير المالية والمحاسبية في فترات قصيرة نسبيا للاستفادة منها في اتخاذ القرارات (نقيب، ٢٠٠٤: ٩٠).

٣. **قابلية المقارنة:** يقصد بها تقديم معلومات محاسبية تسمح بإجراء المقارنات بين الوحدات الاقتصادية المماثلة في نفس الصناعة، ففي ذلك فائدة للمعلومات، لأنه يسمح بتقييم مركز ووضع الوحدة الاقتصادية المعنية مقارنة بالوحدات الاقتصادية المماثلة لها، كتقييم مستويات الأرباح والتكاليف التي تحققها الوحدة الاقتصادية، فوق أو تحت مستوى الأداء في الصناعة ككل، إذ إن هذا التقييم يسمح بدراسة أسباب تفوق أو تدني أداء الوحدات الاقتصادية الأخرى، ويساعد بالتالي متخذي القرارات في التنبؤ وتقييم أداء وحداتهم وإدارتها. (حنان والبلداوي، ٢٠١٢: ٢٦).

٤. **قابلية الفهم:** حتى تكون المعلومات التي يتم تقديمها للمستخدمين مفهومة، يجب أن تعد بطريقة تمكنهم من فهمها، إذ أن بعض المستخدمين لا يمتلكون القدرة والدراية على فهم أنشطة الشركة، كما يجب أن تتضمن بعض المعلومات التي يتم عرضها في القوائم المالية المسائل المعقدة التي تمكن المستخدمين الذين يمتلكون الخبرة والدراية في فهم أنشطة الشركة، وبمعنى آخر أن يتم عرض وتقديم المعلومات بشكل واضح وموجز (Masuki, et al, 2018: 6).

المحور الثالث: الجانب التطبيقي للبحث

١. **نبذة تاريخية عن شركة ريبار التضامنية ذات المسؤولية المحدودة:** تعد شركة ريبار التضامنية ذات المسؤولية المحدودة إحدى الشركات التجارية في العراق، وبالأخص في إقليم كردستان العراق/ محافظة دهوك، لم تكن الشركة عضواً في شركات أخرى وليست للشركة أي فروع في داخل أو خارج العراق، إذ تمتلك القدرة الكافية للتنافس وتقديم أعمال متميزة في مجال عملها.

أعدت البيانات المالية للشركة طبقاً للنظام المحاسبي الموحد للشركات وقانون الشركات رقم (21) لسنة 1997 المعدل، لذا فقد تم اختيارها كعينة للدراسة، وتأسست شركة ريبار التضامنية ذات المسؤولية المحدودة بموجب الأمر الوزاري المرقم (1992) في (2005/10/23)، بموجب أحكام قانون الشركات رقم (21) لسنة 1997 المعدل، والتعليمات الصادرة بموجبه.

من أهداف الشركة التجارة والاستيراد والتصدير بصورة عامة، ومنها القيام بشراء وبيع واستيراد جميع المواد التي لها صلة بأهداف الشركة، وممارسة كافة الأعمال التي لها علاقة بأهداف الشركة، سواء كانت تلك الأعمال لحسابه الخاص أو لحساب الغير، بموجب التعهدات والمناقصات، أو بأي شكل من الأشكال المتعاقد عليها، وذلك لقاء ربح مقطوع أو عمولة أو أي فائدة تحصل عليها الشركة.

٢. **تقييم وتحليل متغيرات البحث:** انعكاس معيار التقرير المالي الدولي IFRS15 (الإيراد من العقود مع العملاء) على القوائم المالية لشركة ريبار التضامنية ذات المسؤولية المحدودة: يمكن بيان انعكاس المعيار على القوائم المالية لعينة الدراسة كالآتي:

أولاً. قائمة الدخل:

١. **قائمة الدخل للسنة المالية (2020) وفق النظام المحاسبي الموحد:** تقوم شركة ريبار التضامنية ذات المسؤولية المحدودة بتسجيل قيمة العقد بالكامل كإيراد في تاريخ توقيع العقد، وفقاً للنظام المحاسبي الموحد المعمول به، ويبين الجدول رقم (١) قائمة الدخل وفق النظام المحاسبي الموحد لعينة الدراسة كالآتي:

الجدول (١): قائمة الدخل وفق النظام المحاسبي الموحد لشركة ريبار التضامنية ذات المسؤولية المحدودة للسنة المالية (2020)

رقم الكشف	رقم الدليل المحاسبي	التفاصيل	المبالغ بالدينار
		الإيرادات الجارية	
17	41-45	إيراد النشاط الجاري	498,189,600
		المصروفات الجارية	
13	31	الرواتب والأجور	5,544,000
14	32	المستلزمات السلعية	7,220,000
15	33	المستلزمات الخدمية	2,140,000
16	35	مشتريات لغرض البيع	486,382,200
	422	تغير مخزون البضائع لغرض البيع	25,375,600
1	37	الإندثرات	1,124,325
		فائض قابل للتوزيع	21,154,675

المصدر: إعداد الباحثين بالاعتماد على التقارير المالية السنوية للشركة عينة الدراسة وكما هو موضح في الملحق رقم (٤).

يوضح الجدول أعلاه بأن شركة ريبار التضامنية ذات المسؤولية المحدودة حققت إيراد النشاط الجاري بلغ (498,189,600) دينار/عراقي لـ (119) عقداً وفق النظام المحاسبي الموحد المعمول بها، حيث يتم الاعتراف بقيمة العقد كاملاً، وهذه تغطي المشتريات بغرض البيع والتي بلغت (486,382,200) دينار/عراقي، وحققت الشركة أيضاً فائض قابل للتوزيع بمبلغ (21,154,675) دينار/عراقي.

٢. قائمة الدخل للسنة المالية (2020) وفق معيار التقرير المالي الدولي IFRS15 (الإيراد من العقود مع العملاء) لعينة الدراسة: ولغرض تحديد إيراد المبيعات لشركة ريبار التضامنية ذات المسؤولية المحدودة، عينة الدراسة، وفقاً لمعيار التقرير المالي الدولي IFRS15 (الإيراد من العقود مع العملاء)، لابد من إعادة احتساب مبلغ إيراد المبيعات من خلال العقود المستنفدة والتفاصيل الموجودة في هذه العقود اعتماداً على استمارة المقابلة الشخصية لمعرفة سياسة الشركة في التعامل مع العقود، وكما هو موضح في الملحق رقم (٢). ويبين الجدول رقم (٢) قائمة الدخل للسنة المالية (2020) وفقاً لمعيار التقرير المالي الدولي IFRS15 (الإيراد من العقود مع العملاء) كالآتي:

الجدول (٢): قائمة الدخل وفق معيار شركة ريبار التضامنية ذات المسؤولية المحدودة للسنة المالية (2020)

البند	البالغ بالدينار
إيراد المبيعات (إيراد السلعة، إيراد خدمة التركيب)	378,556,200
كلفة البضاعة المباعة	350,302,188
مجمّل الربح	28,254,013
مجموع المصاريف الإدارية	16,028,325
صافي الدخل قبل الضريبة	12,225,688
مبلغ الضريبة	1,833,853
صافي الدخل بعد الضريبة	10,391,834

المصدر: إعداد الباحثين بالاعتماد على التقارير المالية السنوية للشركة عينة الدراسة.

يبين الجدول أعلاه بأن شركة ريبار التضامنية ذات المسؤولية المحدودة حققت إيرادات بلغت (378,556,200) دينار/عراقي لـ (96) عقد مستنفذ وفق معيار التقرير المالي الدولي IFRS15 (الإيراد من العقود مع العملاء)، وهذه الإيرادات تغطي كلفة البضاعة المباعة والتي بلغت (350,302,188) دينار/عراقي، وحققت الشركة أيضاً صافي الدخل قبل الضريبة بلغ (12,225,688) دينار/عراقي، وعليه فإن الضريبة المستحقة خلال سنة 2020 هي (1,833,853) دينار/عراقي، وهذا ما يبين انعكاس معيار التقرير المالي الدولي على قائمة الدخل. ومن خلال ما سبق فإن معيار التقرير المالي الدولي انعكس على قائمة الدخل بمبلغ (10,762,841) دينار.

٣. انعكاس معيار التقرير المالي الدولي IFRS15 (الإيراد من العقود مع العملاء)، على ارصدة الحسابات في قائمة الدخل لعينة الدراسة: يمكن بيان انعكاس المعيار على ارصدة الحسابات في قائمة الدخل كالاتي:

أ. إيرادات المبيعات: يبين الجدول رقم (١) و(٢) الفروقات الحاصلة لأرصدة الحسابات، التي انعكس عليها معيار التقرير المالي الدولي IFRS15 (الإيراد من العقود مع العملاء)، في قائمة الدخل لعينة الدراسة والجدول أدناه يبين التغيير الحاصل:

الجدول (٣): التغيير في حساب إيرادات المبيعات (المبالغ بالدينار)

البند	المبلغ قبل تطبيق المعيار	المبلغ بعد تطبيق المعيار	مبلغ الفرق
ايرادات المبيعات	498,189,600	378,556,200	119,633,400

المصدر: إعداد الباحثين بالاعتماد على البرنامج الاحصائي.

يبين الجدول أعلاه بأن إيرادات المبيعات قبل تطبيق معيار التقرير المالي الدولي IFRS15 (الإيراد من العقود مع العملاء) قد بلغ (498,189,600) دينار/عراقي، وبعد تطبيق معيار التقرير المالي الدولي IFRS15 (الإيراد من العقود مع العملاء)، انخفض إلى (378,556,200) دينار/عراقي، وهذا الانخفاض يرجع إلى سبب استبعاد الإيرادات غير المستنفدة، البالغة (119,633,400) دينار/عراقي، ويرى الباحثين أن وجود هذه الفروقات (المستحقات) يرجع إلى الأسباب الآتية:

١. عدم وجود التفرقة بين الإيراد الناشئ من السلع والإيراد الناشئ من الخدمات.
 ٢. مدة الالتزام بالوفاء على السلع التي تؤثر بشكل سلبي على الإيراد من العقود المبرمة في الأشهر: (10، 11، 12)، وكما هو موضح في الملحق رقم (٢).
 ٣. وجود ضمان على السلع لمدة سنة واحدة، والتي يجب أن تحتسب كإيراد ضمان مستلم مقدماً.
- ومن خلال ما سبق فإن معيار التقرير المالي الدولي IFRS15 (الإيراد من العقود مع العملاء) انعكس على إيرادات الشركة وتحسينها.

ب. كلفة البضاعة المباعة: الجدول أدناه يشير الى التغيير الحاصل في كلفة البضاعة المباعة وكالاتي:

الجدول (٤): التغيير في كلفة البضاعة المباعة (المبالغ بالدينار)

البند	المبلغ قبل تطبيق المعيار	المبلغ بعد تطبيق المعيار	مبلغ الفرق
كلفة البضاعة المباعة	461,006,600	350,302,188	110,704,413

المصدر: إعداد الباحثين بالاعتماد على البرنامج الاحصائي.

يبين الجدول أعلاه بأن الفرق الحاصل في كلفة البضاعة المباعة بمبلغ (110,704,413) دينار / عراقي، والسبب هو أن هنالك جزءاً من هذه التكاليف يجب أن تتحملها الشركة في الفترات القادمة، وذلك يرجع أيضاً إلى عدم تحصيل المنفعة الخاصة بهذه التكاليف، وهذه التكاليف تتمثل بالمخزون السلعي الذي يتم استلامه إلى العميل في سنة 2021، فهذا المخزون مستحق التسليم بعد شهر أو شهرين أو ثلاثة أشهر، حسب الاتفاق بين الطرفين من تاريخ إنشاء العقد.

ج. مجمل الربح: يشير الجدول أدناه إلى التغيير الحاصل في مجمل الربح وكالاتي:

الجدول (٥): التغيير في مجمل الربح (المبالغ بالدينار)

البند	المبلغ قبل تطبيق المعيار	المبلغ بعد تطبيق المعيار	مبلغ الفرق
مجمّل الربح	37,183,000	28,254,013	8,928,988

المصدر: إعداد الباحثين بالاعتماد على البرنامج الاحصائي.

عند قراءة بيانات الجدول أعلاه يظهر لنا بأن الفرق الحاصل على مجمل الربح بعد تطبيق معيار التقرير المالي الدولي IFRS15 (الإيراد من العقود مع العملاء)، هو بالنقصان بقيمة (8,928,988) دينار / عراقي، ويرجع ذلك للأسباب التالية:

١. هنالك إيرادات لا يجب على الشركة أن تعترف بها، لأنها لا تخص سنة 2020 لسبب أن هذه الإيرادات لم يتم الالتزام بها بعد، وهذه الإيرادات التي لم يتم الالتزام بها بعد يجب أن تظهر في الميزانية العمومية تحت مسمى (إيراد المستلم مقدماً)، وتقدر بقيمة (119,633,400) دينار/عراقي.

٢. نقص في قيمة كلفة البضاعة المباعة بقيمة (110,704,413) دينار عراقي، وذلك لسبب أن هنالك مواد أولية لم تتحول إلى منتج تام، وإنما هي موجودة في مخازن الشركة.

٣. سيؤدي الفرق الحاصل بين هذه الإيرادات والتكاليف إلى الفرق في مجمل الربح بمبلغ (8,928,988) دينار/عراقي.

د. المصاريف الإدارية: يشير الجدول أدناه إلى التغيير الحاصل في المصاريف الادارية كالاتي:

الجدول (٦): التغيير في المصاريف الادارية (المبالغ بالدينار)

البند	المبلغ قبل تطبيق المعيار	المبلغ بعد تطبيق المعيار	مبلغ الفرق
المصاريف الادارية	16,028,325	16,028,325	0

المصدر: إعداد الباحثين بالاعتماد على البرنامج الاحصائي.

يبين الجدول أعلاه أنه بعد تطبيق المعيار وقبل تطبيق المعيار فإن المعيار الدولي لم يؤثر على المصاريف الادارية التي تكبدتها شركة ريبار التضامنية ذات المسؤولية المحدودة، وذلك يرجع إلى عدم وجود علاقة بين هذه المصاريف والعقود مع العملاء، فالشركة ستكون ملزمة بدفع المصاريف الادارية سواء كانت هنالك عقود أو لا.

ثالثاً. انعكاس معيار التقرير المالي الدولي IFRS15 (الإيراد من العقود مع العملاء) على الميزانية العمومية لعينة الدراسة:

١. قائمة الميزانية العمومية للسنة المالية (2020) وفق النظام المحاسبي الموحد. يبين الجدول رقم (٧) قائمة الميزانية العمومية وفق النظام المحاسبي الموحد للسنة المالية (2020) كالاتي:

الجدول (٧): الميزانية العمومية وفق النظام المحاسبي الموحد لشركة ريبار التضامنية ذات المسؤولية المحدودة للسنة المالية (2020)

المبلغ	المطلوبات + حقوق المالكين	المبلغ	الموجودات
	المطلوبات المتداولة		الموجودات المتداولة
0	دائنون	53,043,900	الصندوق
	مجموع المطلوبات المتداولة	25,375,600	المخزون
0	مجموع المطلوبات المتداولة	78,419,500	مجموع الموجودات المتداولة
	حقوق المالكين		الموجودات الثابتة
40,000,000	رأس المال المدفوع	8,994,600	المباني
47,414,100	الاحتياطيات	8,994,600	مجموع الموجودات الثابتة
87,414,100	اجمالي المطلوبات وحقوق المالكين	87,414,100	اجمالي الموجودات

المصدر: إعداد الباحثين بالاعتماد على التقارير المالية السنوية للشركة عينة الدراسة.
٢. الميزانية العمومية للسنة المالية (2020) وفق معيار التقرير المالي الدولي IFRS15 (الإيراد من العقود مع العملاء) لعينة الدراسة. يبين الجدول أدناه قائمة الميزانية العمومية لعينة الدراسة وللجنة المالية (2020):

الجدول (٨): الميزانية العمومية وفق معيار شركة ريبار التضامنية ذات المسؤولية المحدودة للسنة المالية (2020)

المبلغ	المطلوبات + حقوق المالكين	المبلغ	الموجودات
	المطلوبات المتداولة		الموجودات المتداولة
0	دائنون	22,126,046	الصندوق
59,509,500	إيراد سلعة مستلمة مقدماً	110,704,413	المخزون
1,227,000	إيراد خدمة تركيب مستلمة مقدماً		
4,437,300	إيراد خدمة ضمان مستلمة مقدماً		
65,173,800	مجموع المطلوبات المتداولة	132,830,459	مجموع الموجودات المتداولة
	حقوق المالكين		الموجودات الثابتة
40,000,000	رأس المال المدفوع	8,994,600	المباني
36,651,259	الاحتياطيات	8,994,600	مجموع الموجودات الثابتة
141,825,059	اجمالي المطلوبات وحقوق المالكين	141,825,059	اجمالي الموجودات

المصدر: إعداد الباحثين بالاعتماد على التقارير المالية السنوية للشركة عينة الدراسة.
٣. انعكاس معيار التقرير المالي الدولي IFRS15 (الإيراد من العقود مع العملاء) على الميزانية العمومية لعينة الدراسة وللجنة المالية (2020):
يبين الجدول (٩) انعكاس المعيار على الميزانية العمومية لعينة الدراسة وللجنة المالية (2020) كالآتي:

الجدول (٩): الفروقات الحاصلة في الميزانية العمومية بعد تطبيق معيار التقرير المالي الدولي IFRS 15 (الإيراد من العقود مع العملاء)

الموجودات	المبلغ	المطلوبات + حقوق المالكين	المبلغ
الموجودات المتداولة		المطلوبات المتداولة	
الصندوق	(30,917,853)	دائنون	0
المخزون	85,328,812	إيراد سلعة مستلمة مقدماً	59,509,500
		إيراد خدمة تركيب مستلمة مقدماً	1,227,000
		إيراد خدمة ضمان مستلمة مقدماً	4,437,300
مجموع الموجودات المتداولة	54,410,959	مجموع المطلوبات المتداولة	65,173,800
الموجودات الثابتة		حقوق المالكين	
المباني	0	راس المال المدفوع	0
مجموع الموجودات الثابتة	0	الاحتياطات	(10,762,841)
اجمالي الموجودات	54,410,959	اجمالي المطلوبات وحقوق المالكين	54,410,959

المصدر: إعداد الباحثين بالاعتماد على الجدول (7, 8).

يمكن أن نستنتج من خلال الجدول أعلاه انعكاس المعيار على أرصدة حساب الموجودات الظاهرة في الميزانية العمومية لعينة الدراسة كالآتي:

أ. **الموجودات الثابتة:** يلاحظ عند مقارنة الارصدة الموجودات الثابتة قبل وبعد تطبيق معيار التقرير المالي الدولي IFRS15 (الإيراد من العقود مع العملاء)، في الجدول أعلاه، بأنه لم يؤثر على رصيد حساب الموجودات الثابتة، وذلك يرجع إلى أن الطريقة المتبعة في احتساب الإندثار هي نفس الطريقة (القسط الثابت).

ب. **المخزون:** نرى عند المقارنة في رصيد حساب المخزون في الجدول أعلاه بأن معيار التقرير المالي الدولي IFRS15 (الإيراد من العقود مع العملاء)، قد انعكس عليه بزيادة مبلغ (85,328,812) دينار/عراقي، وذلك يرجع إلى أن هنالك جزء من المنتجات لم يتم تسليمها إلى العملاء بعد، وخاصة تلك المنتجات التي كانت عقودها في الأشهر: (10، 11، 12)، وبالتالي فهي تحتاج إلى مدة شهر أو شهرين أو ثلاثة أشهر، حتى تكون جاهزة للاستلام من قبل العميل.

ج. **الصندوق:** يلاحظ عند المقارنة في رصيد حساب الصندوق في الجدول أعلاه بأن معيار التقرير المالي الدولي IFRS15 (الإيراد من العقود مع العملاء)، قد انعكس عليه بالنقصان، بمبلغ (30,917,853) دينار/عراقي، وهذه الفروقات حصلت لأن الشركة تستلم جزء من مبلغ العقد حسب الاتفاق بين الطرفين من تاريخ إبرام العقد، ولكنها تعترف بمبلغ العقد كاملاً.

ويمكن أن نبين أيضاً من خلال الجدول أعلاه انعكاس المعيار على أرصدة حسابات المطلوبات وحقوق المالكين الظاهرة في الميزانية العمومية لعينة الدراسة كالآتي:

❖ إيراد سلعة مستلمة مقدما: يبين الجدول أعلاه أن حساب (إيراد سلعة مستلمة مقدما) بعد تطبيق معيار التقرير المالي الدولي IFRS15 (الإيراد من العقود مع العملاء)، والذي حدد بنسبة (97%) من قيمة العقد، ويقفل هذا الحساب عندما تلتزم الشركة باستلام السلعة إلى العملاء، والمدة المحددة للاستلام هي شهر أو شهران أو ثلاثة أشهر من تاريخ إبرام العقد بين الشركة والعميل، والسلع التي لم يتم استلامها إلى العملاء يتم إظهارها في الميزانية العمومية، والتي كانت قيمتها (59,509,500) دينار/عراقي، وبالتالي تعترف بها كالتزامات، وتظهر في الميزانية العمومية.

❖ إيراد خدمة التركيب المستلم مقدما: يبين الجدول (٩) أن حساب (إيراد خدمة التركيب المستلمة مقدما) بعد تطبيق معيار التقرير المالي IFRS15 (الإيراد من العقود مع العملاء)، والذي حدد بنسبة (2%) من قيمة العقد، ويقفل هذا الحساب عندما تلتزم الشركة بتركيب السلعة إلى العملاء، ويتم ذلك عندما يستلم العميل السلعة، والسلع التي لم يتم تركيبها للعملاء ويتم إظهارها في الميزانية العمومية، والتي كانت بمبلغ (1,227,000) دينار/عراقي، وبالتالي تعترف بها كالتزامات، وتظهر في الميزانية العمومية.

❖ إيراد خدمة ضمان مستلم مقدما: الجدول رقم (٩) يشير إلى أن حساب (إيراد خدمة ضمان) بعد تطبيق معيار التقرير المالي الدولي IFRS15 (الإيراد من العقود مع العملاء)، والذي حدد بنسبة (1%) من قيمة العقد، ويقفل هذا الحساب عندما تنتهي المدة المحددة لخدمة الضمان، إذ إن الشركة تقدم خدمة ضمان بشكل مستقل عن السلعة.

د. رأس المال المدفوع: يشير الجدول رقم (٩) بأن معيار التقرير المالي الدولي IFRS15 (الإيراد من العقود مع العملاء)، لم يؤثر على رصيد حساب (رأس المال المدفوع)، لأن الشركة لم تقم بزيادة رأس المال عن طريق الأرباح المحتجزة.

رابعا. انعكاس معيار التقرير المالي الدولي IFRS15 (الإيراد من العقود مع العملاء) على قائمة التدفقات النقدية لعينة الدراسة للسنة المالية (2020): الجدول أدناه إشارة الى قائمة التدفقات النقدية وفق النظام المحاسبي الموحد، ووفق معيار التقرير المالي الدولي IFRS15 (الإيرادات من العقود مع العملاء) لعينة الدراسة كالآتي:

الجدول (١٠): قائمة التدفقات النقدية لشركة ريبار التضامنية ذات المسؤولية المحدودة للسنة المالية (2020) (المبالغ بالدينار)

البند	وفق النظام المحاسبي الموحد	وفق المعيار (الإيراد من العقود مع العملاء)	مبلغ الفرق
صافي الدخل	21,154,675	10,391,834	(10,762,841)
الأنشطة التشغيلية			
الإندثار	1,124,325	1,124,325	0
المخزون	(25,375,600)	(110,704,413)	(85,328,813)
إيراد سلعة مستلم مقدما	0	59,509,500	59,509,500
إيراد خدمة تركيب مستلم مقدما	0	1,227,000	1,227,000
إيراد خدمة ضمان مستلم مقدما	0	4,437,300	4,437,300
الأنشطة التشغيلية	(24,251,275)	(44,406,288)	(20,155,013)
الأنشطة الاستثمارية			

البند	وفق النظام المحاسبي الموحد	وفق المعيار (الإيراد من العقود مع العملاء)	مبلغ الفرق
شراء الموجودات الثابتة	0	0	0
الأنشطة الاستثمارية	0	0	0
الأنشطة التمويلية	39,000,000	39,000,000	0
التغيير في الصندوق	35,903,400	4,985,547	(30,917,853)
رصيد الصندوق في 2019/1/1	17,140,500	17,140,500	0
رصيد الصندوق في 2019/12/31	53,043,900	22,126,047	(30,917,853)

المصدر: إعداد الباحثين بالاعتماد على التقارير المالية السنوية للشركة عينة الدراسة، وكما هو موضح في الملحق رقم (٤، ٥).

يبين الجدول رقم (١٠) بأن معيار التقرير المالي الدولي IFRS15 (الإيراد من العقود مع العملاء)، قد أثر بشكل كبير على الأنشطة التشغيلية، وذلك بسبب عدم اعتراف الشركة، عينة الدراسة، بحساب الإيرادات المستلمة المقدمة للسنة المالية (2020)، والتي كانت قيمتها (59,509,500، 1,227,000، 4,437,300)، أما وفق النظام المحاسبي الموحد فقد قلل أيضاً من قيمة المخزون عند إبرام العقد مباشرة، ويتم الاعتراف به ككلفة البضاعة المباعة، ومن جانب آخر لم تتأثر الأنشطة التمويلية، فكان مجموع رأس المال الذي اضافته الشركة، عينة الدراسة، خلال سنة 2020 بمبلغ قدره (39,000,000)، ومن خلال التغييرات الحاصلة في الأنشطة التشغيلية والأنشطة الاستثمارية يتبين بأنه قد قلل من رصيد النقد بقيمة (30,917,853) دينار / عراقي، كما هو موضح في الجدول رقم (١٠).

انعكاس تبني معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS15 على جودة المعلومات المحاسبية: تتمتع جودة المعلومات المحاسبية بقدرتها على تحقيق منفعة قصوى لمستخدميها، وذلك من خلال توفر مجموعة من الخصائص النوعية للمعلومات، التي تم تحديدها ضمن الإطار المفاهيمي لكل من مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB)، ومجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)، عليه ان توفر خصائص المعلومات المحاسبية التي تعرضها التقارير المالية، والتي من الممكن أن تساعد في تحسين جودة هذه التقارير، وتحقيق الهدف منها.

يظهر بأن المعايير المتداولة تركز على الجوهر الحقيقي للأحداث المالية، بدلاً من التركيز على الشكل الظاهر لهذه الأحداث، وبالتالي فإن تطبيقه قد يؤدي إلى الوصول لقوائم مالية أكثر شفافية، مما يرفع من جودة الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، وذلك كما هو موضح في أدناه:

١. تحسين خاصية الإلماع: يوفر المعيار الجديد إرشادات كافية للتعامل مع ظروف عدم التأكد في المعاملات، مثل السماح بتقدير المقابل المتغير في سعر المعاملة، أو معالجة القيمة الزمنية للنقود عند وجود عنصر تمويل مهم في سعر الصفقة، وبالتالي توفير معلومات وقيمة لها قيمة تنبؤية عالية تساعد مستخدميها على تقييم الأحداث الماضية والحالية والمستقبلية، للتنبؤ بالأداء والأفاق المستقبلية للمنشأة، وتوفير فهم أفضل لكيفية ارتباط الإيرادات بعناصر القوائم المالية الأخرى، مثل التدفقات النقدية.

٢. **تحسين خاصية التمثيل الصادق:** نتيجة لنجاح المعيار في تحقيق الاتساق بين تعريف الإيرادات وشروط الاعتراف بالإيراد وتعريف الأصل، مما يمنع تسجيل قيم معينة في القوائم المالية، لا تعبر بصدق عن حقيقة الصفقة الاقتصادية التي حدثت بالفعل، ويؤدي اتباع مدخل الخطوات الخمس إلى الاعتراف بالإيراد على أساس منهجي منظم، 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، والتي يمكن أن تكون خالية من الأخطاء الجوهرية والتحيز، وكذلك يمكن الاعتماد عليها بواسطة المستخدمين، لكونها تعبر بأمانة عما تمثله، أو ما يتوقع أن تمثله، بما يدعم خاصية التمثيل الصادق.
٣. **تحسين خاصية القابلية للمقارنة:** فهذا أيضًا يحسن خاصية الاتساق، من خلال ضمان استخدام الوحدة لنفس المعالجة المحاسبية للمعاملات الاقتصادية المتشابهة من سنة لأخرى، مما يؤثر بشكل إيجابي على تحسين قابلية المقارنة بين ممارسات الاعتراف بالإيراد، عبر الوحدات والصناعات وأسواق رأس المال.
٤. **تحسين خاصية القابلية للتحقق:** نتيجة قيام المعيار الجديد بتوفير نموذج واحد للاعتراف بالإيراد وتقليل التفسيرات المتعددة على أساس كل حالة على حدة، وتوفير إرشادات كافية لحل جميع قضايا الاعتراف بالإيرادات، مما يجعل من السهل على كافة الأطراف المستقلة الذين لديهم الخبرة والمعرفة، مثل مراقبي الحسابات، للوصول إلى اتفاق بشأن نتائج المعالجات المحاسبية التي استخدمتها الوحدة للاعتراف بالإيراد.
٥. **تحسين خاصية القابلية للفهم:** نتيجة قيام المعيار الجديد بزيادة مستوى الإفصاح عن الإيراد في القوائم المالية والمعلومات الكمية والوصفية حول الإيراد من العقود مع العملاء، وتفصيل الإيراد إلى فئات مناسبة، والإفصاح عن أرصدة العقود والتزامات الأداء، والتفديرات والأحكام الهامة لتطبيق متطلبات المعيار الجديد، وذلك بهدف مساعدة المستثمرين ومستخدمي القوائم المالية على فهم أفضل للطبيعة والمقدار والتوقيت، وعدم التأكد المرتبط بإيرادات الوحدة.
٦. **تحسين خاصية الأهمية النسبية:** وبصفة خاصة نتيجة مطالبة المعيار الجديد بتحديد التزامات الأداء، من خلال التركيز على السلع أو الخدمات الرئيسية، حتى لو كانت ضئيلة القيمة، والتي سوف تمثل وحدة مستقلة، يتم المحاسبة عليها كأحدى التزامات الأداء، بشرط أن يكون لها أهمية نسبية في القوائم المالية.

المحور الرابع: الاستنتاجات والتوصيات

- أولاً. **الاستنتاجات:** تم التوصل إلى مجموعة من الاستنتاجات بجانبها النظري والعملية أبرزها:
 ١. وجود اختلاف في القواعد والممارسات المحاسبية، بين تطبيق المعيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS15 (الإيراد من العقود مع العملاء)، والنظام المحاسبي الموحد المتبع من قبل شركة ريبار.
 ٢. إن الاعتماد على المعيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS15 (الإيراد من العقود مع العملاء)، أدى إلى انخفاض قيمة الإيرادات، بالمقارنة مع الإيرادات المعدة على أساس النظام المحاسبي الموحد.
 ٣. يوفر المعيار (IFRS15) متطلبات قياس وافصاح كبيرة ومتسقة وواضحة تؤدي إلى زيادة جودة المعلومات المحاسبية وبالتالي تزيد ثقة المستثمرين والدائنين وأصحاب المصالح الداخلية والخارجية بهذه التقارير.

٤. يتطلب تطبيق معيار الإبلاغ المالي SIFRS15 جهداً ووقتاً أكثر ولكن بالمقابل تعطي بيانات أدق.
٥. يضع المعيار التقرير المالي الدولي IFRS15 (الإيراد من العقود مع العملاء) توجيهاً شاملاً على جميع العقود مع العملاء باستثناء عقود الإيجار وعقود التأمين والأدوات المالية لتحديد توقيت والاعتراف بالإيراد خلال خطواته الخمسة وبالتالي فإنه يقلل الحاجة لوضع إرشادات وتفسيرات لمعالجة كل حاله على حدى للاعتراف بالإيرادات في القطاعات المختلفة.
ثانياً. التوصيات:

١. إلزام الشركات في تطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولي من أجل تلبية حاجة كافة المستخدمين.
٢. إخضاع المحاسبين ومراقبي الحسابات لدورات تدريبية تطويرية، تنظمها نقابة المحاسبين في مجال تطبيق معيار الإيرادات من العقود المبرمة مع العملاء (IFRS15).
٣. إلزام الشركات في الاسوق العراقية بالالتزام بضوابط الإفصاح عن المعيار (IFRS 15)، بما يضمن جودة التقارير والقوائم المالية، وزيادة مصداقيتها وشفافيتها لكافة المستفيدين.
٤. العمل على زيادة وعي المستثمرين وادارات الشركات ومكاتب المحاسبة والمراجعة بأهمية تطبيق معيار IFRS15 في تحسين المحتوى الإعلامي للتقارير المالية، وذلك من خلال ورش العمل، والدورات التدريبية، والندوات العلمية.
٥. الاهتمام بكفاءة الإدارة والمحاسبين والمدققين بمتطلبات تطبيق معيار التقرير المالي الدولي IFRS 15 (الإيراد من العقود مع العملاء).

المصادر:

أولاً. المصادر العربية:

١. حنان، رضوان حلوة، (٢٠٠٣)، النموذج المحاسبي المعاصر من المبادئ إلى المعايير، ط ١، عمان، الأردن، دار وائل للطباعة والنشر.
٢. الحياي، وليد الناجي، (٢٠٠٧)، نظرية المحاسبة، من منشورات الاكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك.
٣. الشيرازي، عباس مهدي، (١٩٩٠)، النظرية المحاسبة. ط ١، الكويت، دار السلاسل.
٤. الفداغ، فداغ، (٢٠٠٨)، مشكلات وحالات محاسبية. عمان، الأردن، مؤسسة الوراق.
٥. القاضي، حسين حمدان، مأمون الريشاني، سمير، (٢٠٠٨)، نظرية المحاسبة. جامعة دمشق
٦. بني عطا، حيدر محمد علي، (٢٠٠٧)، مقدمة في نظرية المحاسبة والمراجعة، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.
٧. أبو نصار، محمد وحמידات، جمعة، (٢٠١٦)، معايير المحاسبية والإبلاغ المالي الدولية - جوائز النظرية والعملية، مطبعة عمل المطابع، عمان - الأردن.
٨. الصبان، محمد سمير، والأخرون، (٢٠١٠)، المحاسبة المتوسطة بين النظرية والتطبيق، نشر بدعم جامعة الإسكندرية.
٩. محيسن، صابرين صبحي حسين، (٢٠١٧)، مدى ملائمة مهنة المحاسبة لبينة التجارة الإلكترونية لمتطلبات المعيار المحاسبي الدولي ١٨، الاعتراف بالإيراد "رسالة ماجستير" دراسة ميدانية على البنوك المحلية العاملة في فلسطين، غزة.
١٠. شنيشل، عقيل حسين، (٢٠١٨)، دور تطبيق معيار الإيرادات من العقود المبرمة مع الزبائن (IFRS15) في استدامة الارباح في قطاع الاتصالات -دراسة تطبيقية في شركة كورك تيليكوم

- للاتصالات، مجلة دراسات محاسبية ومالية، جامعة بغداد، عدد خاص بالمؤتمر العلمي الدولي الاول لعام ٢٠١٨.
١١. الحضري، عمر يوسف عمر، (٢٠١٩)، معايير المحاسبة الدولية IFRS 2020 ملخص شامل للمعايير باللغة العربية.
١٢. حميدات، جمعة، (٢٠١٩)، خبير المعايير الدولية لأعداد التقارير المالية IFRS EXPERT، www.iascasociety.org
١٣. ابو نصار، محمد ابونصار، (٢٠٢٠)، جمعة حميدات، معايير المحاسبة والابلاغ المالي الدولي، نشر بدعم جامعة الاردنية.
١٤. الشجيري، محمد حويش علاوي، (٢٠١٩)، المحاسبة الدولية ومعايير الابلاغ المالي الدولية، الطبعة الاولى.
١٥. خزعل، حسن جميل، (٢٠١٩)، قياس نتج نشاط عقود الانشاء وفق IFRS 15 - تحديات التنفيذ للشركات العراقية، مجلة الكوت للعلوم الادارية والاقتصادية. العدد ٦ ISSN1999-558X.
١٦. خليل و ابراهيم، علي محمود مصطفى، منى مغربي محمد، (٢٠١٧)، قياس تطبيق معيار الإيراد من العقود مع العملاء IFRS 15 على استدامة الارباح المحاسبية - دليل من البيئة المصرية، المجلة المصرية، المجلد الخامس، العدد الأول.
١٧. الشيخ، عبدالرزاق حسن، (٢٠١٢)، دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية وانعكاساتها على سعر السهم، دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة المدرجة في بورصة فلسطين، رسالة ماجستير، كلية التجارة، جامعة الإسلامية - غزة، فلسطين.
١٨. برهان، محمد نور ورحو، غازي إبراهيم، (٢٠١٥)، نظم المعلومات المحوسبة، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان-الأردن.
١٩. زوينة، بن فرج، (٢٠١٤)، المخطط المحاسبي البنكي بين المرجعية النظرية وتحديات التطبيق، مذكرة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، فرحات عباس _ سطيف.
٢٠. الفضل، مؤيد محمد ونور، عبد الناصر إبراهيم، (٢٠٠٢)، المحاسبة المالية، ط / ١، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.
٢١. الليثي، فؤاد محمد، (٢٠١٠)، نظرية المحاسبة، القاهرة: دار النهضة العربية.
٢٢. نور، وليد عبد الله محمد، (٢٠١١)، الاتجاهات الحديثة للمعلومات المحاسبية ودورها في تقييم نظام الرقابة الداخلية ومدى تأثيرها على عمل المراجع الخارجي، الخرطوم: جامعة أم درمان الإسلامية، كلية التجارة، رسالة ماجستير في المحاسبة.
٢٣. الحاج، فهيم سلطان محمد، (٢٠١٣)، آليات حوكمة الشركات ودورها في تضيق فجوة التوقعات في المراجعة في الشركات المساهمة العامة السودانية، مجلة العلوم الانسانية والاقتصادية، العدد الاول، ٤٢-٦٠.
٢٤. النقيب، كمال عبد العزيز، (٢٠٠٤)، المدخل المعاصر إلى علم المحاسبة المالية، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.
٢٥. بروسي، محمد فوزي، (٢٠١٣)، تقييم خاصيتي الموثوقية والملاءمة في النظام المحاسبي المالي، رسالة ماجستير في المحاسبة، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر.

٢٦. العرموطي، أحمد عدنان، (٢٠١٣)، أثر محاسبة الاستدامة على تقارير الإبلاغ المالي في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية المدرجة في بورصة عمان، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، الأردن.
٢٧. قداري، لنده، (٢٠١٥)، دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة المعلومة المحاسبية – دراسة ميدانية، رسالة ماجستير في المحاسبة، جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي، الجزائر.
٢٨. حنان، رضوان حلوة والبلداوي، نزار فليح، (٢٠١٢)، مبادئ المحاسبة المالية - القياس والإفصاح في القوائم المالية، إثراء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.
٢٩. علاوي، محمد أحمد ذياب، (٢٠١٨)، العلاقة بين مخاطر استخدام نظم المعلومات المحاسبية الالكترونية وأثرها في خصائص جودة المعلومات المحاسبية، دراسة استطلاعية. رسالة ماجستير علوم في المحاسبة، كلية الإدارة والاقتصاد جامعة تكريت.
٣٠. عيسى، سيروان كريم، موسى، أحمد برهان، (٢٠١٨)، أثر تغير مبدأ القياس المحاسبي ضمن الإطار المفاهيمي على جودة التقارير المالية، دراسة لآراء عينة من المحاسبين القانونيين ومراقبي الحسابات. مجلة جامعة جيهان اربيل العلمية، العدد ٢ الجزء.
٣١. الحسين، مهدي مأمون، (٢٠١٣)، نظم المعلومات المحاسبية والإدارية، مكتبة المجمع العربي للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن.
- ثانياً. المصادر الأجنبية:**

1. Kieso, D.E., Weygandt, J. J. & Warfield, T.D., (2020), Intermediate Accounting IFRS Edition, 4th edition, John Wiley & Sons, New York.
2. Al-shatnawi, H., (2017), The Possibility of The Jordanian Industrial Corporations to Apply the IFRS No.15. Asian Journal of Finance & Accounting.
3. IFRS 15, IFRS in Practice., (2021). IFRS 15 Revenue From Contracts with Customers, BDO.
4. Khamis, Amr.M, perception of prepares and Auditors on New Revenue Recognition Standard (ifrs 15): Evidence from Egypt, (2016). Jurnal Dinamika Akuntansi dan Bisnis (JDAB) journal of accounting and business dynamis.
5. Lehman, S. & Wodka, A., (2014), Revenue from Contracts with Customers: Understanding and Implementing the New Rules, Growe Horwath, Oct.
6. EY, Applying IFRS A closer look at IFRS 15, the revenue recognition standard IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers. (Updated October 2021).
7. International Accounting Standards. Board (IASB), (2014), International Financial Reporting Standard: 15: Revenue from Contracts with. Customers, May.
8. Gobodo, Sizwe Ntsaluba, (2015), IFRS 15: Revenue from Contracts with Customers Fact sheet.
9. Munter, P., (2016). The new revenue recognition standard: Implications for healthcare companies. Management Accounting Quarterly, 17(2).
10. Holzmann, O. and Munter, P., (2014), New Revenue Recognition Guidance, The Journal of Corporate Accounting & Finance, September / October.
11. Ernst & Young (EY). (2014). "IFRS 15: The Revenue Recognition Standard, (On-line).

12. Hagggenmüller, Sascha, (2019), Revenue recognition under IFRS 15 A critical evaluation of predefined purposes and implications for improvement. A thesis submitted to the University of Gloucestershire in accordance with the requirements of the degree of Doctor of Business Administration in the School of Business and Management.
13. Kieso, Donald. E, & Weygandt, Jerry. J & Warfield, Terry, D., (2016), Intermediate accounting, Sixteenth Edition, Wiley & sons, United States.
14. Céline Michalesco, (2009), Qualite de l'information comptable", manuscrit auteur, publie dans enayclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit.
15. AASB, (2001), Financial www.aasb.gov.au. Reporting Council, available.
16. Mbobo, M. E., & Ekpo, N. B., (2016). Operationalising the qualitative characteristics of financial reporting. International Journal of Finance and Accounting, 5(4).
17. Masruki, R., Hussainey, K., & Aly, D., (2018). Developing Accountability Disclosure Index for Malaysian State Islamic Religious Councils (SIRCs): Quantity and Quality. Management & Accounting Review (MAR), 17(1).
18. Sarkar, J. B., (2018), The Effects of Implementing Enterprise Resource Planning Systems on Accounting Information, Bangladesh Perspective, A Dissertation submitted to The Faculty of Business Studies in Candidacy for the Degree of Doctor of Philosophy, University of Dhaka, Bangladesh.
19. AL-Dmour, A., Abbod, M., & Al-Balqa, N., (2018), The Impact of the Quality of Financial Reporting on Non-Financial Business Performance and the Role of Organizations Demographic' Attributes (Type, Size and Experience), Academy of Accounting and Financial Studies Journal, Vol, 22, No. 1.
20. IFRS15., (2014), Revenue from contracts with customers, International Accounting Standard Board, May,
21. Wüstemann, J., & Kierzek, S., (2013), Revenue recognition under IFRS revisited: conceptual models, current proposals and practical consequences. Accounting in Europe, 2(1).
22. FASB, financial accounting standards update, (2014), No: 09-2014, Revenue from contracts with Customers (topic 606).
23. Marco, T., Carlo, R., Giorgia, M., Niccol, P., & Marco, P., (2019), Does the IFRS 15 impact earnings management? Initial evidence from Italian listed companies. African Journal of Business Management, 13(7), 226-238.
24. Kieso, D. E., Weygandt, J. J. & Warfield, T. D., (2018), Intermediate Accounting IFRS Edition, 3rd Edition ed. John Wiley & Sons, New York.