

الاعتراف بالإيراد على وفق المعيار الدولي للإبلاغ المالي
(IFRS 15) وانعكاسه على جودة الإبلاغ المالي في قطاع المقاولات
دراسة تطبيقية

الاستاذ المساعد الدكتور أبتهاج اسماعيل يعقوب
عقيل حسين شنيشل

الجامعة المستنصرية/ كلية الادارة والاقتصاد/ قسم المحاسبة

المستخلص

يؤدي قطاع المقاولات دوراً حيوياً في النشاط الاقتصادي وذلك من خلال مساهمته في تنفيذ مشاريع الإنشاء والتشييد والبناء التي تمثل البنية التحتية للمجتمع، ويحصل مقابل ذلك على إيرادات جراء أعماله الاعتيادية، ونظراً لوجود قصور في متطلبات الاعتراف بالإيراد وفق النظام المحاسبي الموحد الذي يطبق في ذلك القطاع، فقد هدفت هذه الدراسة الى التعرف على الخطوات الخمسة التي من خلالها يتم الاعتراف بالإيراد وفق المعيار الدولي للإبلاغ المالي (IFRS 15) فضلاً عن متطلبات العرض والافصاح وفق هذا المعيار، واعتمد الباحث على منهج دراسة حالة تطبيقية لعقد مع زبون في شركة المعنصم العامة للمقاولات الانشائية لتطبيق متطلبات الاعتراف بالإيراد، وتوصلت الدراسة الى مجموعة من الاستنتاجات اهمها قيام هذا القطاع بالاعتراف بالإيراد وفق طريقة العقد المنجز وعدم التزامها بأساس الاستحقاق حيث لوحظ ان إيرادات وتكاليف العقود مثبتة بمبلغها الاجمالي في قائمة المركز المالي بالرغم من ان هناك تكاليف تخص فترات سابقة ولاحقة، فضلاً عن امكانية تطبيق المعيار المذكور في قطاع المقاولات بعد تلبية متطلبات المعيار المذكور، واوصت الدراسة بضرورة تطوير النظام المحاسبي الموحد بما يتوافق مع المعيار الدولي للإبلاغ المالي (IFRS 15) والعمل على اصدار تعليمات تلزم الشركات بتطبيقها.

الكلمات المفتاحية: - الاعتراف بالإيراد، المعيار، سعر الصفقة، جودة الابلاغ المالي، قطاع المقاولات (IFRS 15).

Abstract

The contracting sector plays a vital role in the economic activity through its contribution to the implementation of construction and construction projects which represent the infrastructure of the society, In return it receives large revenues due to its normal operations, Due to the lack of revenue recognition requirements in accordance with the unified accounting system, This study aimed to identify the five steps by which revenue is recognized in accordance with International financial Reporting Standards (IFRS 15) as well as the presentation and disclosure requirements, The researcher adopted a case study methodology for a contract with Customers in the Al Mutasim General Contracting Company to implement the requirements of revenue recognition, The study reached a number of conclusions, the most important of which is the recognition by the sector of the revenue according to the method of the contract and its non-compliance with the accrual basis, It was noted that the revenues and costs of contracts are proven in the total amount in the statement of financial position, although there are costs In addition, it is possible to apply this standard

in the construction sector after meeting the requirements of the mentioned standard, The study recommended that the unified accounting system should be developed in accordance with International financial Reporting Standards (IFRS 15) Work on the issuance of instructions required companies to apply.

بحث مسئل من رسالة ماجستير

مقدمة:-

توجهت اغلب دول العالم الى تبني لغة محاسبية عالمية في الاعتراف بالإيراد من خلال تطبيق المعيار الدولي للإبلاغ المالي (IFRS 15) (revenue from contract of costumers) الإيرادات من العقود المبرمة مع الزبائن الذي الزم تطبيقه على كافة الشركات اعتباراً من 2017/1/1 مما يجعل حاجة الى تبني قطاع المقاولات العراقية لهذا المعيار لغرض معالجة القصور في النظام المحاسبي الموحد والقاعدة المحاسبية رقم (1) من خلال توفير معلومات تتسم بخصائص نوعية عالية من اجل فهم المعلومات من قبل المستعملين لاتخاذ قراراتهم، ويحدد هذا المعيار كيف ومتى يتم الاعتراف بالإيراد، فضلاً عن توافر المعلومات والافصاح لمستعملي البيانات المالية بشكل اكثر وضوحاً، ومن المسوغات التي دعت الى اصدار هذا المعيار هو تقديم نموذج شامل للاعتراف بالإيراد يطبق على مجموعة واسعة من المعاملات، وعلى وفق ذلك تم تقسيم البحث الى (اربعة) محاور فضلاً عن المقدمة ومنهجية البحث حيث تناول المحور الاول استعراض لبعض من الدراسات السابقة والاسهامة البحث الحالي، في حين تناول المحور الثاني الاطار النظري للبحث، اما المحور الثالث فقد تناول الجانب التطبيقي للبحث، فيما تناول المحور الرابع اهم الاستنتاجات والتوصيات.

اولاً:- مشكلة البحث

تستند الممارسات المحاسبية المتعلقة بالاعتراف بالإيراد في قطاع المقاولات الى النظام المحلي المتمثل بالنظام المحاسبي الموحد، والذي يستمد اسسه وقواعده من بعض متطلبات المعيار المحاسبي الدولي الملغى (IAS 18)، لذلك تكمن مشكلة البحث في الاتي:-

1- ان الممارسات المحاسبية الحالية الخاصة بالاعتراف بالإيراد لا تتناغم مع التحديثات التي طرأت على المعايير بموجب المشروع المشترك ومتطلبات المعايير الدولية للإبلاغ المالي، لاسيما فيما يتعلق بالانفتاح على العالم اقتصادياً الامر الذي يتطلب مواكبة التطورات التي تطرأ على المعايير المحاسبية الدولية.

2- ان التقارير المالية والتي تتعلق بالاعتراف بالإيراد المعدة وفق النظام المحاسبي الموحد لا تعبر عن نتيجة النشاط والمركز المالي للوحدات الاقتصادية العاملة في قطاع المقاولات مما ينعكس سلباً على جودة الابلاغ المالي.

ثانياً:- أهداف البحث

يهدف البحث الى تحقيق الاتي:-

- 1- التعرف على الخطوات الخمس التي من خلالها يتم الاعتراف بالإيراد وفق المعيار الدولي للإبلاغ المالي (IFRS 15).
- 2- التعرف على متطلبات العرض والافصاح على وفق المعيار الدولي للإبلاغ المالي (IFRS 15).
- 3- تقييم اساليب الاعتراف بالإيراد المتبعة حالياً في قطاع المقاولات في البيئة العراقية.
- 4- بيان دور تطبيق المعيار الدولي للإبلاغ المالي (IFRS 15) في قطاع المقاولات وكيفية انعكاسها على جودة الابلاغ المالي.

ثالثاً:- اهمية البحث

تكمن اهمية البحث من الناحية النظرية والعملية وكالاتي:-

- 1- الاهمية النظرية:- يستمد اهمية البحث من الاتجاه الدولي المتزايد نحو تطبيق المعيار الدولي للإبلاغ المالي (IFRS 15) من خلال التعرف على خطواته الخمسة والحد من المشاكل التي تطرحها الممارسات المحاسبية المحلية المتمثلة بالنظام المحاسبي الموحد.
- 2- الاهمية العملية:- تكمن اهمية البحث كونه يتناول موضوعاً مهماً يتمثل تبني المعيار الدولي للإبلاغ المالي (IFRS 15) على قطاع المقاولات لما له تأثير على نتيجة النشاط والمركز المالي لذلك القطاع واثر ذلك على جودة الابلاغ المالي.

رابعاً:- فرضيات البحث

بالاستناد الى مشكلة البحث تم صياغة الفرضيات الاتية:-

- 1- ان ممارسات النظام المحاسبي الموحد والقاعدة المحاسبية رقم (1) عن الاعتراف بالإيراد في قطاع المقاولات لا تتوافق مع متطلبات المعيار الدولي للإبلاغ المالي (IFRS 15).
- 2- ان تطبيق المعيار الدولي للإبلاغ المالي (IFRS 15) في قطاع المقاولات في البيئة العراقية يسهم في تعزيز جودة الابلاغ المالي.

خامساً: - مصادر البحث

لأجل اغناء البحث بالمعلومات تم اعتماد على مصادر عدة تمثلت بالاتي:-

- 1- الكتب والدوريات والابحاث العربية والاجنبية المتوفرة في المكتبات والمنشورة على شبكة المعلومات الدولية(الانترنت).
- 2- البيانات والتقارير المالية والمستندات والسجلات الخاصة بشركة المعتمضم العامة للمقاولات الانشائية لعقد مشروع دار العدالة في الفلوجة حيث يعد من المشاريع المهمة والمنجزة من قبل الشركة للسنوات (2011، 2012، 2013).

سادساً: - منهج البحث

تم اعتماد على المنهج الاستقرائي في اعداد الجانب النظري من خلال الاستفادة من المصادر العربية والاجنبية فضلاً عن الدوريات والرسائل والاطاريج الجامعية ذات العلاقة بموضوع البحث والتصفح والاطلاع على مواقع البحث الالكترونية. اما الجانب التطبيقي فقد تم اعداده بالاعتماد منهج دراسة حالة تطبيقية لعقد مع زبون (مجلس القضاء الاعلى) لبناء مشروع دار العدالة في الفلوجة المنفذ من قبل شركة المعتمضم العامة للمقاولات الانشائية للأعوام (2011، 2012، 2013) لذلك العقد.

المحور الاول: دراسات سابقة والاسهامة التي يقدمها البحث الحالي

هنالك العديد من الدراسات التي حاولت تطبيق المعيار الدولي للإبلاغ المالي (IFRS 15) الإيرادات من العقود المبرمة مع الزبائن، إذ اشارت دراسة (خليل وبرايم، 2016) الى دراسة مدى تأثير تطبيق معيار الإيراد من العقود مع الزبائن (IFRS 15) على استدامة الارباح المحاسبية في البيئة المصرية واعتمد الباحثان على اجراء دراسة ميدانية على عينة من المدراء الماليين، والمحاسبين، ومراقبي الحسابات، واعضاء هيئة التدريس، وتوصل الباحثان الى ان الصعوبات التي تواجه تطبيق المعيار الدولي للإبلاغ المالي (IFRS 15) الحاجة الى اجراء تغييرات جوهرية في العمليات الحالية لجمع البيانات، ونظم تقنية المعلومات والضوابط الداخلية، لتلبية متطلبات المعيار، فيما استهدفت دراسة (Apostolov, 2015) الى توضيح المشاكل والاختلاف في المفاهيم في المعايير السابقة فيما يتعلق بالاعتراف بالإيراد، وسبب الحاجة الى التحسين، ومواءمتها واستبدالها بالمعايير الجديدة والاعتراف بالإيراد من عقود الانشاء، واستخدم الباحث المنهج الاستقرائي للوصول الى نتائج البحث، وتوصل الباحث الى ان معيار (IFRS 15) تمكن من ايجاد حلول للمعالجة المحاسبية للترتيبات الجزئية المتعلقة بالاعتراف بالإيراد بالرغم من خصوصية البيئة الاقتصادية والسياسية والاجتماعية والثقافية للشركات البلغارية التي تعتمد في قوانينها على النظم الضريبية وتأثير تلك النظم على التقارير المالية، فيما جاءت دراسة

(McCarthy & McCarthy) الى اختبار قرارات المديرين الماليين المتعلقة بالإيراد في اطار المعيار المحاسبي على اساس المبادئ ومقارنته بالمعيار المحاسبي على اساس القواعد، اذ ان المعيار الدولي للإبلاغ المالي (IFRS 15) يتطلب التحول الى نظام قائم على مبادئ الذي يؤدي الى تحسين جودة الايرادات في التقارير المالية وشملت الدراسة عينة من (127) من المديرين الماليين، وتوصلت الدراسة الى ان تطبيق معدي القوائم المالية ذو الخبرة للمعايير على اساس القواعد في الاعتراف بالإيراد توفر قرارات متعلقة بالإيرادات اقل دقة من تطبيق المعيار المستند الى المبادئ.

وجاءت الدراسة الحالية لتتفرد وحسب علم الباحثان بالتطبيق في البيئة العراقية بشكل تفصيلي على عقد مع زبون وتطبيق متطلبات المعيار الدولي للإبلاغ المالي (IFRS 15) وتقييم اساليب الاعتراف بالإيراد المتبعة حالياً في قطاع المقاولات، وبيان دور تطبيق المعيار المذكور في هذا القطاع وكيفية انعكاسها على جودة الابلاغ المالي، فضلاً عن ذلك وان اثار هذا المعيار لا يمكن حصرها على الشركات الخاصة فقط بل على جميع الشركات الهادفة للربح.

المحور الثاني: الإطار النظري للبحث

تتزايد الحاجة لإيجاد نقطة تقارب القواعد المحلية مع المعايير الدولية للإبلاغ المالي (IFRS) بسبب التغييرات السريعة والمتلاحقة فضلاً عن التعقيد في بيئة الاعمال المحاسبية وعدم تلبية تلك القواعد من مواكبة تلك التغييرات، ومن المعايير المهمة هو الاعتراف بالإيراد.

2 - 1 : مفهوم الايراد Revenue concept

وردت تعريف عدة لمفهوم الايراد فقد عرفه مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) "بأنه الزيادة في اصول الوحدة الاقتصادية او الانخفاض بالتزامات الناتجة من العمليات الاعتيادية للوحدة الاقتصادية والتي تتعلق بتوفير المنتجات (السلع او الخدمات) الى الزبائن" (FASB,2003:3)، اما مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) فقد عرفه "بأنه التدفق الاجمالي في المنافع الاقتصادية خلال الفترة المحاسبية والتي تنشأ من ممارسة الوحدة الاقتصادية لأنشطتها الاعتيادية وذلك عندما تؤدي تلك التدفقات الى زيادة في حقوق الملكية" (IASB,2009:2)، كما عرف ضمن مشروع التقارب الدولي بين المجلسان (FASB) و (IASB) بأنه الدخل الناشئ من ممارسة أنشطة الوحدة الاقتصادية الاعتيادية (IFRS 15,2014:27) وبناءً على ما سبق هناك اتفاق بين المجلسان على مفهوم الايراد حول ممارسة الوحدة الاقتصادية لنشاطها الاعتيادي.

2 - 2 : الاعتراف بالإيراد Revenue Recognition

يقصد بالاعتراف اثبات الإيراد في السجلات المحاسبية والافصاح عنها في القوائم المالية وذلك بعد اتمام عملية البيع او المبادلة (الشحادة واخرون، 2011: 178)، ويعد مبدأ الاعتراف بالإيراد احد المبادئ الاساسية في الاطار المفاهيمي ضمن المستوى الثالث المتكون من المفاهيم التي تقوم بتنفيذ الهدف الاساسي، حيث تبين هذه المفاهيم للوحدات الاقتصادية الكيفية التي ينبغي ان تقيس وتُعترف وتبلغ عن العناصر والاحداث المالية (جار الله، 2016: 64)، وتعتبر نقطة الاعتراف بالإيراد هي المسألة الاساسية، وتختلف هذه المسألة بسبب اختلاف نوعية وطبيعة كل نشاط، واهمية تحصيل الإيراد، وامكانية تحديد كلف النشاط، ومخاطر النشاط، وتوفر سوق فاعل (نشط) للمبيعات او امكانية تحديد سعر البيع (العيساوي، 2007: 97)، وفي البيئة العراقية فأن الاعتراف بالإيراد يخضع للقواعد المحاسبية الصادرة من مجلس المعايير المحاسبية والرقابية، وقد استمدت تلك القواعد من المعايير المحاسبية الدولية (IAS)، وأخذ إيراد النشاط الاعتيادي عن قطاع المقاولات في النظام المحاسبي الموحد برقم الدليل المحاسبي (41) والنتائج من موارد الوحدة الاقتصادية عن نشاطها الجاري والمستمر، وتعرف الإيرادات في ذلك القطاع "بأنها الإيرادات التي تحصل عليها الوحدة الاقتصادية لقاء تقديمها السلع او الخدمات للغير مقابل سعر السلعة او الخدمة" (ديوان الرقابة المالية، 2011: 207).

ويقاس الإيراد وفق النظام المحاسبي الموحد بصافي القيمة للمبالغ المستلمة وحددت القاعدة المحاسبية العراقية رقم (1) بعنوان (بيان بشأن معيار قياس نتيجة النشاط لعقود الانشاء) بأنه يتضمن القياس والاعتراف بنتيجة النشاط لعقود المقاولات طويلة الاجل وفق طريقتين هما (محمد، 2014: 45):-
اولاً: طريقة نسبة الانجاز:- وبموجب هذه الطريقة يتم قياس نتيجة النشاط لكل فترة محاسبية للعقود التي تمتد فترة تنفيذها اكثر من فترة محاسبية وفق الشروط الآتية:-

1- يقاس الإيراد المتحقق وفق العمل المنجز من واقع الذرعات المعترف بها في نهاية الفترة المحاسبية.

2- تحديد التكاليف المباشرة وغير المباشرة لكل عقد في نهاية الفترة من واقع السجلات المحاسبية.

3- اعتماد مبدأ الحيطة والحذر عند استخدام هذه الطريقة.

وتستخدم هذه الطريقة عند توافر امكانية تقدير الإيرادات والمصاريف الاجمالية لكل مرحلة من مراحل العمل المنجز، فضلاً عن استقرار مستويات الاسعار وانخفاض المخاطر.

ثانياً: طريقة العقد المنجز:- ويعترف بالإيراد بموجب هذه الطريقة عند انتهاء انجاز العقد بالكامل فضلاً تجمع التكاليف والدفعات على الانجاز خلال مدة العقد دون الاعتراف بالإيراد الا بعد اكمال العقد

بالكامل، وتستعمل هذه الطريقة اذا كانت هناك صعوبة في تقدير التكاليف والإيرادات، فضلاً عن وجود تغييرات سريعة في مستويات الاسعار.

وقد حدد المعيار الدولي (IAS 18) طريقتين للتعامل مع الإيراد في قطاع المقاولات، الطريقة الاولى الاعتراف بالإيراد على اساس نسبة الانجاز في نهاية الفترة المالية عند امكانية تقدير ناتج العملية بطريقة موثوق بها، اما الطريقة الثانية في حالة عدم امكانية تقدير ناتج العملية بطريقة موثوق بها فانه لا يعترف بالإيراد ويتم الاعتراف بالتكاليف الفعلية كمصاريف لحين انتهاء حالة عدم التأكد التي منعت من تقدير ناتج العملية، وقد اخذ النظام المحاسبي الموحد هذه الطريقتين بعين الاعتبار للتعامل مع إيرادات قطاع المقاولات، وهذه الطريقتين بحاجة الى حلول ناجحة للتعامل مع الإيراد، اذ ان طريقة نسبة الانجاز يدخل فيها عامل التقدير الشخصي في تحديد الإيرادات، اما طريقة العقد المنجز فهي لا تتفق مع اساس الاستحقاق، ولإزالة التناقضات ونقاط الضعف في متطلبات الإيراد والاعتراف به وتأطيره بأطر محكمة، مما دعت الهيئات والمجامع المهنية الى التركيز على موضوع الإيراد وتوجت جهودها بإصدار المعيار الدولي للإبلاغ المالي (IFRS 15) الإيراد من العقود المبرمة مع الزبائن.

2 - 3 : الاعتراف بالإيراد وفق المعيار الدولي للإبلاغ المالي (IFRS 15)

يقدم هذا المعيار نموذج شامل للاعتراف بالإيراد يكون فيه المبدأ الاساسي التزام الوحدة الاقتصادية بتحويل السلعة او الخدمة المتفق عليها مع الزبون بمبلغ يعكس القيمة التي تتوقع الوحدة الحصول عليها في مقابل تلك السلعة او الخدمة، ولغرض الاعتراف بالإيراد فقد وضع المعيار خمس خطوات اساسية لمتطلبات تطبيقه وهي (Mazars,2015:3):-

2 - 3 - 1: الخطوة الاولى:- تحديد العقد بين الوحدة الاقتصادية والزبون

تلزم هذه الخطوة تحديد العقد بين الوحدة الاقتصادية والزبون، ويعرف العقد (contract) وفق المعيار (IFRS 15) "بأنه اتفاق بين طرفين او اكثر تنشأ عنه حقوق قانونية والتزامات خاصة بأطراف العقد قابلة للتنفيذ، ويمكن ان تكون هذه العقود مكتوبة او شفوية او ضمنية في ممارسات اعمال الوحدة الاقتصادية الاعتيادية" (Dalkilic,2014:73).

وتعرف الوحدة الاقتصادية بأنها "المؤسسة التي تقوم بنشاط اقتصادي معين (انتاج، تجارة، تقديم خدمة)"، اما الزبون (customer) فيعرف "بأنه الطرف الذي يتعاقد مع الوحدة الاقتصادية لغرض حصوله على السلعة او الخدمة وهي مخرجات لأنشطتها الاعتيادية، حيث يعد توافد الزبائن كأساس لاستمرارية الوحدة الاقتصادية في تأدية اعمالها وتحقيق نجاحها" (Chabot & thornton,2016:7)، ويجب ان

تتوافر في العقود التي تبرمها الوحدة الاقتصادية مع الزبائن استيفاء الشروط الاتية (Khamis,2016:11):-

- 1- موافقة جميع اطراف العقد بشكل خطي او شفهي او وفقاً للممارسات التجارية المعتادة على العقد، والتزامهم بتنفيذ الالتزامات الخاصة بهم.
- 2- تحديد حقوق كل طرف من اطراف العقد فيما يتعلق بالسلع او الخدمات التي يتم تحويلها.
- 3- تحديد شروط الدفع للسلع او الخدمات التي يتم تحويلها.
- 4- العقود في جوهرها تصنف على انها ذات عقد تجاري (هادف للربح).
- 5- تقييم مدى احتمالية تحصيل المقابل والاخذ بنظر الاعتبار قدرة ونية الزبون لدفع هذا المقابل عندما يكون مستحقاً.

وقد قدم المعيار (IFRS 15) توضيحاً حول تعديل العقود، والذي يعرف "بأنه تغيير في نطاق او سعر العقد (او كليهما) ويترتب على هذا التعديل نشوء حقوق والتزامات قابلة للتنفيذ او التعديل لها بين اطراف العقد وفي حالة عدم موافقة طرفي العقد على هذا التعديل يستمر في تطبيق هذا المعيار على العقد القائم حتى تتم الموافقة على تعديل العقد" (Tong,2015:13)، ويجب على الوحدة الاقتصادية المحاسبة عن تعديل العقد كما لو كان جزءاً من العقد الحالي اذا كانت السلع او الخدمات المتبقية ليست مختلفة وبالتالي تمثل جزء من التزام الاداء الوحيد(خليل وابراهيم،2016: 16).

2- 3- 2: الخطوة الثانية:- تحديد التزامات الاداء في العقد مع الزبون

تعرف التزامات الاداء (Performance obligations) "بأنها تعهد تعاقدية من قبل الوحدة الاقتصادية لتحويل السلع او الخدمات الى الزبون، ولتحديد التزامات الاداء لكل تعهد والذي يكون اما سلع او خدمات (او حزمة من سلع او خدمات) والتي تكون مميزة، او سلسلة من السلع او الخدمات في نفس الحالة تقريباً والتي لها نفس النمط عند تحويلها الى الزبون" (Dalkilic,2014:74)، اما بالنسبة للسلع او الخدمات التي تكون غير مميزة يجب تجميعها مع السلع او الخدمات الاخرى حتى يتم تحديدها في حزمة من السلع او الخدمات الى ان تكون مميزة، وتعتبر السلع او الخدمات مميزة عند استيفاء الشروط الاتية (Lehman & Wodka,2014:7):-

- 1- السلع او الخدمات ذات القدرة على التمييز:- يمكن للزبون الاستفادة من السلعة او الخدمة بحد ذاتها او الى جانب غيرها من الموارد المتاحة للزبون، ويستطيع الاستفادة من السلعة او الخدمة من خلال الاستعمال او الاستهلاك او البيع مما يولد منافع اقتصادية.

- 2- السلع او الخدمات مميزة في سياق العقد:- وتتعهد الوحدة الاقتصادية بنقل السلع او الخدمات للزبون بحيث تكون محددة بشكل مستقل عن التعهدات الاخرى في العقد، وتتمثل العوامل التي تشير الى السلع او الخدمات المحددة بشكل مستقل بما يأتي:-
- أ- لا يوجد خدمات تكامل جوهرية للسلع او الخدمات مع سلع او خدمات اخرى متفق عليها في العقد لتكوين حزمة من السلع او الخدمات التي تمثل ناتجاً مشتركاً محدد في العقد.
- ب- السلع او الخدمات التي لا يتم تغييرها او تخصيصها الى سلع او خدمات اخرى متفق عليها في العقد.
- ت- السلع او الخدمات التي لا تعتمد بشكل كبير او تتكامل مع السلع او الخدمات الاخرى المتفق عليها في العقد.

2 - 3 - 3 : الخطوة الثالثة:- تحديد سعر الصفقة (سعر العملية)

وينبغي في هذه الخطوة تحديد سعر الصفقة (Transaction price) ويعرف "بأنه المبلغ النقدي الذي تتوقع الوحدة الاقتصادية الحصول عليه من زبائنها مقابل تحويل السلع او الخدمات الى الزبون، باستثناء المبالغ التي يتم تحصيلها نيابة عن اطراف اخرى كضرائب المبيعات" (Chabot & Thornton,2016:12)، وقد يشتمل المبلغ المتفق عليه في العقد مع الزبون على قيم ثابتة وقيم متغيرة (او كلاهما)، فضلاً عن تأثيره بطبيعة وتوقيت وقيمة المبلغ المقابل، ولتحديد سعر الصفقة يجب على الوحدة الاقتصادية ان تأخذ بنظر الاعتبار الاثار المترتبة عن العوض (المقابل) النقدي المتغير الذي ينشأ نتيجة الغرامات، الخصومات، ويتم ادراج العوض المتغير الى المدى الذي يكون من المحتمل جداً لا يكون هناك تخفيض في الايرادات المعترف بها(Khamis,2016:11).

2-3-4: الخطوة الرابعة: تخصيص سعر الصفقة الى التزامات الاداء المنفصلة

يتم تخصيص سعر الصفقة على التزامات الاداء المنفصلة (المميزة) في العقد على اساس اسعار البيع المستقلة النسبية للسلع او الخدمات المتفق عليها ويتم هذا التخصيص في بداية العقد ولا يتم تعديله لتعكس التغيرات اللاحقة في اسعار البيع المستقلة من تلك السلع او الخدمات وافضل دليل على سعر البيع المستقل هو السعر الذي يمكن ملاحظته للسلعة او الخدمة عندما تباع الوحدة الاقتصادية تلك السلع او الخدمات على حدة (خليل وابراهيم،2016: 23).

اما فيما يخص المقابل المتغير المتفق عليه في العقد فان الوحدة الاقتصادية يخصص المبلغ المتغير (والتغيرات اللاحقة عليه) كاملاً لالتزام الاداء او لسلعة او خدمة مميزة، والتي تشكل التزام اداء واحد اذا تحققت الشروط الاتية (IFRS 15,2014:20):-

1- شروط الدفع المقابل المتغير مرتبطة على وجه التحديد بجهود الوحدة الاقتصادية للوفاء بالالتزام الاداء او تحويل السلع او الخدمات المميزة.

2- تخصيص المبلغ المتغير من المقابل بالكامل للالتزام اداء او سلعة او خدمة مميزة بما يتسق مع مبدأ التخصيص العام عند الاخذ بنظر الاعتبار جميع التزامات الاداء وشروط الدفع في العقد.

وجاءت دراسة Mazars و BDO حول الضمان بانهُ خدمة مستقلة لان الوحدة الاقتصادية تقدم خدمة الضمان بالإضافة الى المنتج الذي يتوافق مع المواصفات المطلوبة، وينبغي على الوحدة الاقتصادية احتساب الضمان المتفق عليه كالتزام اداء منفصل (مستقل) وتخصص هذه الوحدة جزء من سعر الصفقة لهذا الالتزام الاداء في حالة الاعتراف بالإيراد (Mazars,2015:5)، ويؤخذ بنظر الاعتبار طول فترة الضمان وطبيعة المهام والالتزامات المتفق عليها كما في حالة خدمات الضمان المرتبطة بعقود المقاولات او الطويلة الاجل (BDO,2014:30).

2 - 3 - 5 : الخطوة الخامسة: الاعتراف بالإيراد

وتتضمن هذه الخطوة الوفاء بالتزامات الاداء من خلال نقل السيطرة للسلع او الخدمات الى الزبون، اذ يجب على الوحدة الاقتصادية الاعتراف بالمبلغ المخصص من سعر الصفقة لهذا الالتزامات كإيراد، ويتم الاعتراف بالإيراد بمرور الوقت وفق هذه الطريقة عند استيفاء احد الشروط الاتية (Dixit,2016:5):-

1- استلام الزبون المنافع المقدمة من اداء الوحدة الاقتصادية واستهلاكها في نفس الوقت الذي تؤدي الوحدة مهامها.

2- ينشأ عن اداء الوحدة الاقتصادية اصل بحيث يجعل الزبون يسيطر على الاصل الذي تم انشاؤه او تعزيره (الاعمال قيد الانجاز لبناء مبنى او معدات متخصصة وازافتها لممتلكات الزبون كما في قطاع المقاولات).

3- لا ينشأ عن اداء الوحدة الاقتصادية اصل ذو استخدام بديل للوحدة الاقتصادية (بمعنى لا يمكن بيع الاصل الى زبون اخر وانهاء العقد القائم) ويكون للوحدة الاقتصادية الحق في استلام دفعة عن الاداء المنجز حتى تاريخه.

ووفق هذه الطريقة من الاعتراف بالإيراد يمكن للوحدة الاقتصادية اسخدامها لقياس التقدم نحو الوفاء الكامل للالتزامات الاداء لتحديد الايراد الذي يجب عليها الاعتراف به وفق طريقتين (خليل وابراهيم،2016: 26).

- 1- طريقة المخرجات:- يتم الاعتراف بالإيراد على اساس المقاييس المباشرة لقيمة السلع او الخدمات المحولة للزبون حتى التاريخ المتعلق بالسلع او الخدمات المتبقية بالعقد(الوحدات المنتجة، تقييم النتائج المستهدفة، الوقت المنقضي).
- 2- طريقة المدخلات:- يتم الاعتراف بالإيراد على اساس مجهودات الوحدة الاقتصادية او المدخلات اللازمة للوفاء بالتزام الاداء(الموارد المستهلكة، التكاليف المتكبدة، الوقت المستنفذ، ساعات الالة المستخدمة).

ويتفق الباحث مع طريقة المخرجات كونها تمثل وصفاً افضل بالنسبة لأداء الوحدة الاقتصادية وممثلة بصدق لنقل السلعة او الخدمة ، فضلاً عن عدم وجود تقديرات في احتساب التكاليف.

2- 4 : العرض والافصاح وفق المعيار الدولي للإبلاغ المالي (IFRS 15)

يتضمن المعيار الدولي للإبلاغ المالي (IFRS 15) اساليب للعرض والافصاح وكما يلي:-

- 1- العرض:- ويتم عرض العقود المبرمة مع الزبائن في قائمة المركز المالي كالتزام او اصل او ذمم مدينة اعتماداً على العلاقة بين الوحدة الاقتصادية المقدمة للسلع او الخدمات ومدفوعات الزبون، فاذا تم استلام مبلغ مقدماً من الزبون قبل تقديم السلعة او الخدمة اليه ويتم الاعتراف بالتزامات العقد في قائمة المركز المالي، اما اذا قامت الوحدة نفسها بتحويل او نقل السلعة او تقديم الخدمة للزبون يتم الاعتراف بالأصل او الاعتراف بذمم مدينة عند عدم تسديد الزبون المستحق عليه للوحدة وفق الاتي (Tong,2014:16):-

أ- يتم الاعتراف بالعقد كأصل عندما يكون الحق للوحدة الاقتصادية في المقابل المتوقع استلامه على ان لا يرتبط بحدث زمني (اداء الوحدة يجب اداءه من قبل الوحدة للزبون).

ب- يتم الاعتراف بذمم مدينة اذا كان المقابل الواجب استلامه غير مشروط باستثناء مرور الوقت كأساس زمني، ويتم معالجة حساب الذمم المدينة او الاصل الناتج عنه ضمن العقد.

- 2- الافصاح:- ويتضمن تمكين مستعملي المعلومات المحاسبية من فهم طبيعة وتوقيت ومبلغ وعدم التأكد الخاص بالإيراد والتدفقات النقدية من العقود المبرمة مع الزبائن، وينبغي الافصاح عن المعلومات الكمية والنوعية المدرجة ادناه(Chabot & Thornton,2016:31):-

- أ- الايرادات المعترف بها من العقود المبرمة مع الزبائن مصنفة الى فئات(انواع السلع، او الخدمة).
- ب- ارصدة بداية ونهاية المدة للذمم المدينة واصول العقد والتزامات العقد من العقود المبرمة مع الزبائن.

ت- مبلغ الايراد المعترف به في الفترة الحالية والمرتبط بالتزامات الاداء المستوفاة في فترة سابقة.

ث- الإفصاح عن المعلومات الخاصة بالتزامات الاداء (شروط الدفع، طبيعة السلع او الخدمات التي تعهدت بتحويلها، التزامات الاداء عن انواع الضمانات، توقيت استيفاء التزامات الاداء، سعر الصفقة المخصص للالتزامات الاداء المتبقية).

ج- الإفصاح عن التكاليف المرسمة للحصول او الوفاء بالتزامات الاداء المتبقية.

2 - 5 : مفهوم الإبلاغ المالي

الإبلاغ في اللغة (بَلَّغَ الشيءُ يبلِّغُ بُلُوغاً ، وابلغته إبلاغاً ، وبلغته تبليغاً في الرسالة ونحوها) (الرازي، 2008، 161).

اما في الادب المحاسبي فقد اختلف وجهات النظر بخصوص مفهوم الإبلاغ المالي فهناك من ينظر اليه بأنه أفصاح محاسبي ومعنى ذلك التركيز على اهمية التقارير المالية وما يرد فيها من معلومات وكيفية توصيلها للأطراف المستفيدة بأفضل السبل (المتنوّ، 2013، 50)، ويمثل ذلك في تحديد الإبلاغ المالي بالتقارير المالية الأساسية ذات الغرض العام (قائمة المركز المالي، قائمة الدخل، كشف التدفق النقدي، كشف التغيير في حقوق الملكية) ويعكس هذا المفهوم الضيق للإبلاغ المالي ويحدده بعدة اتجاهات منها ان الإبلاغ المالي ينتج عنه تقارير مالية ذات غرض عام لتلبية الاغراض العامة، وان الإبلاغ يتعلق بالمستخدم الخارجي وهذا يعني ان الإبلاغ المالي هو ابلاغ خارجي، وان المستخدمين ذو موقف تفاوضي ضعيف لا يمكنهم طلب المعلومات الخاصة باحتياجاتهم (المعيني، 2007، 118).

اما الاتجاه الاخر فيعتبر الإبلاغ المالي اوسع من الإفصاح اذ يرى ان الإبلاغ المالي مفهوم بضمنه الإفصاح، ويتضمن المعلومات المالية وغير المالية المفيدة في اتخاذ القرارات (Herath & Albarque, 2017:1)، ويلاحظ ان وجهة النظر الثانية لم يربط الإبلاغ بالتقارير المالية فقط بل بالمعلومات المفيدة للمستخدمين ايضاً وهو ما يعطي صورة اوسع للإبلاغ المالي (الحيدري، 2015، 85).

اما وجهة النظر الاكثر شمولية فتري ان الإبلاغ المالي هي المحاسبة نفسها، فالمحاسبة هي نظام للإبلاغ بجميع عناصر هذا النظام من خلال تمثيل اهداف الإبلاغ للأطر المفاهيمية للمحاسبة فضلاً عن اساليب القياس والإفصاح ثم اسلوب التنظيم المحاسبي كمتغير اساس في صياغة انموذج الإبلاغ ويتفق الباحثان مع ان الإبلاغ المالي هو مفهوم شامل لفلسفة المحاسبة واجراءاتها فهو مصطلح تتطوي بداخله جميع الفرضيات والمبادئ والمعايير المحاسبية فهو تحديد وقياس واعتراف وافصاح عن المعلومات التي تنشأ لخدمة المستخدم وتلبية متطلباته وما يؤكد هذا الراي ان المعايير الدولية للإبلاغ المالي (IFRS) لم

تحمل في طياتها اساليب الافصاح فقط بل اساليب القياس وتوقيتات الاعتراف ايضاً (السعدي، 2017: 43).

2 - 6 : مفهوم جودة الإبلاغ المالي

الجودة في اللغة (The Quality) "بأنها درجة او مستوى من التميز في شيء ما" (Oxford,1988:659)، ويقصد بالجودة ايضاً "بأنها مجموعة الصفات او الخصائص الجوهرية المخصصة (المحددة) للسلعة، الخدمة او النظام الذي يؤثر على قدرته بأنه يلبي التوقعات او ترضي احتياجات المستخدمين او الزبائن" (Afiah & Rahmatika,2014:112).

اما فيما يخص جودة الإبلاغ المالي فتعرف على انها "المدى الذي يعكس المعلومات المحاسبية حالة الوحدة الاقتصادية بشفافية" (Transparency) (Ball & others,2003:23)، ويرى Achim & Chis ان جودة الإبلاغ المالي تتمثل بالمعلومات المحاسبية الكاملة والشفافة التي تهدف الى عدم تشويش او تظليل المستخدمين (Achim & Chis,2014: 94)، اما Gilaninia & Chegini ان جودة الإبلاغ المالي بالدقة في نقل المعلومات المالية حول عمليات الوحدة الاقتصادية لاسيما التنبؤ بالتدفقات النقدية المتوقعة (Gilaninia & Chegini,2012:219).

ويمكننا القول ان جودة الإبلاغ المالي هي مدى صحة القياس والاعتراف والافصاح في البيانات والمعلومات المالية عن ما هو قائم لأداء الوحدة الاقتصادية ومركزها المالي.

لذلك اصبحت اهمية الجودة متزايدة في الوحدات الاقتصادية، ومن الضروري تطويرها بشكل مستمر وبالتالي فأنها تحقق فوائد اقتصادية وكفاءة كبيرة في المدى القريب وتحقق الميزة التنافسية على المدى البعيد (Fernandes & others,2014:773)، واكد كل من مجلس معايير المحاسبة الدولية ومجلس معايير المحاسبة المالية ضمن مشروع التقارب المحاسبي الدولي على اهمية ان يكون الإبلاغ المالي عالي الجودة الا ان اهم المسائل الرئيسية في الادبيات هو كيفية قياس هذه الجودة (Beest & others,2009:3)، واستجابة للحاجة الى تحسين وتقارب التقارير المالية القائمة للأطر المفاهيمية بين المجلسان (FASB) و (IASB) فقد تم تحديد الشرط الاساسي للجودة في الإبلاغ المالي، وهو الالتزام بالخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية (Tasios & Bakiaris,2012:58)، وتتبعكس الجودة على الإبلاغ المالي معتمداً في ذلك على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية وهي التمثيل الصادق والملائمة كخصائص اساسية، والقابلية للمقارنة، التوقيت المناسب، قابلية التحقق، قابلية الفهم كخصائص ثانوية فضلاً عن جودة الإبلاغ المالي نتيجة الاعمال المؤداة من ادارة الوحدة الاقتصادية بأعداد المعلومات المالية وفق المعايير الدولية للإبلاغ المالي (سبتي، 2016: 101)، ولكي تكون المعلومات

المحاسبية ذات فائدة لمتخذي القرارات لابد ان تكون ذات مستوى من الجودة والتي يمكن وضع وتحديد معايير عامة لقياس جودة الابلاغ المالي (الشيخ، 2012: 45):-

1- الدقة بوصفها مقياساً لجودة المعلومات:- يمكن التعبير عن جودة المعلومات بدرجة الدقة التي تتصف بها المعلومات أي معنى درجة تمثيل المعلومات لكل من الماضي والحاضر والمستقبل وكلما زادت دقة المعلومات زادت جودتها وزادت قيمتها في التعبير عن الحقائق التاريخية او عن التوقعات المستقبلية.

2- المنفعة بوصفها مقياساً لجودة المعلومات:- وتتمثل المنفعة في عنصرين هما صحة المعلومات وسهولة استخدامها ويمكن ان تأخذ المنفعة احد الصور الاتية:-

أ- المنفعة الشكلية:- وتعني تطابق شكل ومحتوى المعلومات مع متطلبات متخذ القرار .
ب-المنفعة الزمانية والمكانية:- وتعني ارتفاع قيمة المعلومات كلما امكن الحصول عليها بسهولة ومن ثم فإن الاتصال المباشر بالحاسب الالي يعظم كلاً من المنفعة الزمانية والمكانية للمعلومات.

ت المنفعة التقييمية والتصحيحية:- وتعني قدرة المعلومات على تقييم وتصحيح نتائج تنفيذ القرارات.
3- الفاعلية بوصفها مقياساً لجودة المعلومات:- الفاعلية هي مدى تحقيق الوحدة الاقتصادية لأهدافها من خلال موارد محدودة ، وعلى ذلك يمكن تعريف جودة المعلومات من زاوية الفاعلية بانها مدى تحقيق المعلومات لأهداف الوحدة الاقتصادية او متخذ القرار من خلال استخدام موارد محدودة ومن ثم فان فاعلية المعلومات هي مقياس لجودة المعلومات.

4- التنبؤ بوصفه مقياساً لجودة المعلومات:- التنبؤ هو الوسيلة التي يمكن من خلالها استعمال معلومات الماضي والحاضر في توقع احداث ونتائج المستقبل وان هذه التوقعات تستخدم في التخطيط واتخاذ القرارات.

5- الكفاءة بوصفها مقياساً لجودة المعلومات:- الكفاءة هو تحقيق الاهداف الوحدة الاقتصادية بأقل استخدام ممكن للموارد المتاحة، فالكفاءة تقاس بمدى توفر الموارد المادية والبشرية عند القيام بالعمليات والنشاطات اللازمة لتحقيق الاهداف مقارنة بالمرجات او النتائج التي يتم تحقيقها.

المحور الثالث / الجانب التطبيقي

3 - 1 : وصف دراسة الحالة التطبيقية

تعد شركة المعتمم العامة للمقاولات الانشائية احدى اهم شركات المقاولات التابعة لوزارة الاعمار والاسكان والبلديات العامة والمتخصصة في مجال الانشاء والتشييد والبناء ولمختلف الجهات سواء كان على مستوى القطاع العام او على مستوى القطاع الخاص.

3 - 2 : المدخل الذي يركز عليه الاعتراف بالإيراد دراسة الحالة التطبيقية

تستند الية عمل الشركة الى مجموعة من العمليات والتي تتم وفق مراحل متسلسلة تبدأ من احالة العقد عبر اسلوب الاشتراك في المناقصة العامة والذي تحال للشركة بموجبه مشاريع الانشاء وتنتهي بإنجاز هذه المشاريع وتسليمها للزبون، وتبدأ الشركة اعمالها من خلال ثلاث مراحل، تبدأ المرحلة الاولى وهي الحصول على العقد وتتضمن تكلفة شراء شروط المناقصات حيث تعد هذه النفقات مصروفات عامة تغلق في حساب النشاط الجاري (281)، وفي حالة الفوز في الحصول على العقد تحمل هذه المصاريف على المشروع اما في حالة عدم الفوز في المناقصة تعتبر هذه مصاريف عامة، فضلاً عن ذلك يتم وتقدير تكلفة واسعار العطاء في هذه المرحلة، اذ يتم تحديد كلف كل فقرة من فقرات جدول كميات المشروع بعد اضافة هامش ربح اجمالي لكل فقرة من فقرات بنسبة (10%)، (15%)، (20%)، (25%)، (30%) من الكلف المقدرة كهامش ربح لكل فقرة ويعتمد ذلك على طبيعة المادة المسعرة وحسب موقع العمل.

اما المرحلة الثانية فهي مستلزمات التعاقد وتنفيذ وانجاز العقد وتتحمل الشركة بعد حصولها على العقد خلال التنفيذ تكاليف لإنجاز المشروع ومن اجل ذلك تقوم الشركة وتهيئ بعض الامور لتسيير اعمالها خلال ذرعات العمل باستلامها سلف تشغيلية (دفعات مقدمة) بنسبة (10%) من قيمة العقد المحال بعهدتها وتستقطع من ذرعات العمل المنجز حسب الاتفاق ضمن العقد، فضلاً عن استقطاع تأميمات لأغراض الصيانة بنسبة (10%) من قيمة العمل المنجز على ان لا تتجاوز هذه التأميمات (5%) من قيمة العقد وتطلق هذه التأميمات عند انتهاء مدة العقد، وتطبق الشركة النظام المحاسبي الموحد في تنظيم حساباتها والاعتراف بإيراداتها باستعمالها لطريقة العقد المنجز، ويكون القيد المحاسبي الخاص بالاعتراف بالإيراد عن الذرعات المنجزة المحولة الى الزبون حسب الاتي:-

×× من ح/ المدينون 16

×× الى ح/ ايراد العمل المنجز 4131

وعند استلام المبلغ الخاص بالذرة يتم تسجيل القيد الاتي:-

×× من ح/ البنك 183

×× الى ح/ المدينون 16

وفي نهاية كل فترة مالية يتم تسجيل قيود تسوية خاصة بإيراد العمل المنجز وغلقها في حساب الذرعات المنجزة (الدائنون) للعقود غير المنجزة لحين انجاز العمل بالكامل والاعتراف بالإيراد للعقد المنجز اما تكاليف العقد فيتم تسجيلها كتكاليف يتم تحميلها على المشروع وفي نهاية كل فترة مالية يتم

عكسها بحساب مخزون اعمال تحت التنفيذ لحين انجاز العقد بالكامل والاعتراف بتكاليفه كمصاريف في نهاية فترة العقد وترحيله الى حساب النشاط الجاري (281) لبيان نتيجة النشاط المشروع من ربح او خسارة، ويخضع العقد لمدة تنفيذ لا يمكن تجاوزها، وتترتب بذمة الشركة غرامات تأخيرية في حالة عدم انجاز العمل خلال المدة المذكورة في العقد ويتم ذكر مبلغ الغرامة صراحة في العقد عن كل يوم تأخير ويتم تحميل الغرامات التأخيرية كمصاريف تحمل على المشروع.

اما المرحلة الثالثة (بعد الانجاز) واستناداً الى تعليمات تنفيذ العقود الحكومية رقم (1) لسنة (2008) المعدل تلتزم الشركة بضمان صيانة اعمالها لمدة سنة من تاريخ انتهاء فترة العقد ويتم في هذه الحالة صرف مبالغ على حساب المصروفات العامة في اجراء صيانة على الاعمال التي يتم تأديتها خلال هذه الفترة ، اما اذا لم يكن هناك أي مصاريف في هذه الفترة فانه يتم استرجاع المبالغ التي تم استقطاعها من رب العمل، وقد بلغت المصاريف الاجمالية للأعوام (2011، 2012، 2013) بمبلغ (194,295,653، 494,752,293، 616,863,554) على التوالي.

3-3: متطلبات تطبيق المعيار الدولي للإبلاغ المالي (IFRS 15) في عينة البحث

لغرض الاعتراف بالإيراد وضعت خمس خطوات اساسية لمتطلبات تطبيق هذا المعيار هي الاتي:-

3-3-1 : الخطوة الاولى:- تحديد العقد بين الوحدة الاقتصادية والزيون

يعد تحديد العقد هي الخطوة الاولى لغرض الاعتراف بالإيراد، ويصبح العقد قائماً عندما يؤدي الاتفاق بين الطرفين الى نشوء حقوق والتزامات (ذرات منجزة مقابل النقدية) بين الاطراف المتعاقدة ويجب ان يستوفي الشروط الاتية:-

1- موافقة اطراف العقد بشكل خطي على العقد ويأخذ بجميع الحقائق والظروف في تقييم ما اذا كانت الاطراف تنوي الالتزام ببند او شروط العقد ، وتأسيساً على ذلك فإن العقد الذي سيتم استقراء واقع الاعتراف بالإيراد الناشئ منه سيتم تفصيله على وفق معيار (IFRS 15) ومتطلباته المتمثلة بطرفا العقد:

أ- شركة المعتصم العامة للمقاولات الانشائية.

ب- مجلس القضاء الاعلى (بغداد) اتفقا على عقد انشاء بناية دار العدالة في الفلوجة التابعة لرئاسة محكمة استئناف الانبار.

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

3- تم تحديد شروط الدفع للسلع او الخدمات التي سيتم تحويلها، وعلى وفق المعيار (IFRS 15) ومتطلباته فان العقد المبرم ما بين الطرفين تم تحديد حقوق كل طرف من الاطراف بالاتي:-

▪ **تلتزم شركة المعتصم للمقاولات العامة الانشائية بما يأتي:-**

أ- يتم تسليم المشروع بشكله النهائي الى الزبون عند انجازه، بمدة زمنية (12 شهراً).

ب- تنفيذ العقد وفق الشروط والمواصفات الفنية المذكورة في العرض الفني المقدم من الشركة.

ت- تلتزم الشركة بدفع مبلغ (392,500) دينار عن كل يوم تأخير على ان لا تتجاوز مجموع الغرامات التأخيرية عن (10%) من مبلغ العقد.

ث- تلتزم الشركة بفترة ضمان وصيانة لمدة سنة واحدة تبدأ من تاريخ استلام الاصل من قبل الزبون.

▪ **يلتزم الطرف الثاني (الزبون):** يتعهد مجلس القضاء الاعلى بتسديد قيمة العقد البالغة (1,432,820,000) دينار وفق الاتي:-

أ- (10%) من مبلغ المقاوله يدفع كسلفة تشغيلية .

ب- المتبقي من مبلغ المقاوله يصرف حسب نسبة الانجاز المؤيدة من قبل المهندس المقيم.

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

5- تقييم مدى احتمالية تحصيل المقابل، ويجب على الوحدة الاقتصادية تأخذ بنظر الاعتبار قدرة ونية الزبون لدفع المقابل عندما يكون مستحقاً، ولكون الزبون ذات تمويل مركزي من قبل الدولة فانه لا توجد في نيته عدم تسديد المبلغ المستحق وبذلك فقد استوفى هذه الفقرة.

وان تطبيق معيار (IFRS 15) على العقد المبرم مع الزبون استوفى جميع الشروط انفة الذكر.

3 - 2 : الخطوة الثانية:- تحديد التزامات الاداء في العقد مع الزبون

التزامات الاداء وهي تعهد تعاقدى من قبل الوحدة الاقتصادية لنقل السلع او الخدمات، وفي نشاط قطاع المقاولات فان التزام الاداء هي حزمة من السلع او الخدمات الى ان تكون مميزة (ذرة منجزة)، وان تحديد كافة الاعمال التي سيتم تحويلها الى الزبون تدريجياً بأنشائها لأصل على ارض الزبون ينتفع به خلال انشاءه او تعزيره لغرض الاعتراف جزئياً بالأصل من قبل الزبون والاعتراف بالإيراد من قبل الوحدة الاقتصادية (الشركة)، لذلك تم تحديد التزامات الاداء من قبل الوحدة الاقتصادية والزبون في الجدول (1) على ما يلي:-

الجدول (1) تحديد التزامات الاداء في العقد مع الزبون

ت	نوع الاعمال	المبلغ الكلي
1	الاعمال المدنية والمعمارية	1,166,607,000
2	الاعمال الصحية	31,982,000
3	الاعمال الكهربائية	181,881,000
4	اعمال التكييف	52,350,000
المجموع		1,432,820,000

المصدر:- اعداد الباحثان بالاستناد الى العرض المقدم من الشركة الى الزبون (التندر) ومن الجدول (1) سيتم تقديم جميع السلع او الخدمات (الاعمال المدنية والمعمارية، الاعمال الصحية، الاعمال الكهربائية، واعمال التكييف) تدريجياً بحكم ان فترة العقد طويلة وعدم قدرة انشاء هذا الاصل (المبنى) في مدة قصيرة.

3 - 3 - 3 : الخطوة الثالثة:- تحديد سعر الصفقة

يتضمن سعر الصفقة المبلغ الذي تتوقع الوحدة الاقتصادية الحصول عليه في مقابل تحويل السلع او الخدمات الى الزبون، وسعر الصفقة الحالي (او سعر العقد) هو مجموع الاسعار السلع المذكورة في الخطوة الثانية من المعيار والبالغ (1,432,820,000) دينار مقسمة الى (1,166,607,000) دينار عن الاعمال المدنية والمعمارية، ومبلغ (31,982,000) دينار عن الاعمال الصحية، ومبلغ (181,881,000) دينار عن الاعمال الكهربائية، ومبلغ (52,350,000) دينار عن اعمال التكييف، كما تضمن مبلغ المقابل المتغير في العقد بمبلغ (392,500) دينار عن الغرامات التي تحدث مستقبلاً عن كل يوم تأخير، وبعد تحديد سعر الصفقة يتم الانتقال الى الخطوة الرابعة من المعيار (IFRS 15).

العمليات المحاسبية للخطوة الرابعة والخامسة من المعيار (IFRS 15) للسنة المالية 2011

3 - 3 - 4 : تخصيص سعر الصفقة للذرة (1)

تم تخصيص جزء من سعر الصفقة الاجمالي البالغ (1,432,820,000) دينار للذرة (1) بتاريخ 2011/12/20 ويتضمن مجموع الكمية المصروفة للسلع او الخدمات الحالية بمبلغ (174,613,000) دينار من الاعمال المدنية والمعمارية التي تم تحديدها في الخطوة الثانية ويتم التخصيص وفق الجدول (2) الاتي:-

الجدول (2)**تخصيص سعر الصفقة للذرة (1)**

نسبة الانجاز	هامش الربح	مبلغ الكمية المصروفة التراكمية	كلفة الكمية المصروفة الحالية	مبلغ الكمية المصروفة الحالية من اعمال المدنية والمعمارية
14%	8,713,000	174,613,000	165,900,000	174,613,000

المصدر:- اعداد الباحثان

3 - 2 - 5 : الخطوة الخامسة: الاعتراف بالإيراد

يتم الاعتراف بإيراد الذرعة (1) وتسجيل كافة القيود المرتبطة بعام (2011)، اذ حددت الفقرة (109) من المعيار الدولي للإبلاغ المالي (IFRS 15) استخدام مصطلحات (اصل العقد) و (التزام العقد) وهذا لا يمنع الوحدة الاقتصادية من استخدام اوصاف بديلة في قائمة المركز المالي لتلك البنود مثل (ايرادات مستحقة ومدينون) كأصل عقد و(ايرادات مستلمة مقدماً) كالتزام عقد. ويتم الاعتراف حسب الجدول (3) الاتي:-

جدول (3) سجلات شركة المعتصم العامة للمقاولات الانشائية لسنة (2011)

القيود المحاسبية بموجب النظام المحاسبي الموحد	القيود المحاسبية بموجب المعيار (IFRS 15)
2011/9/30 قيد استلام الدفعة الاولى 144,274,550 من ح/ البنك 183 144,274,550 الى ح/ سلف مستلمة مقدماً 2641 (عن استلام الدفعة التشغيلية الاولى لإنجاز الاعمال)	2011/9/30 قيد استلام الدفعة الاولى 144,274,550 من ح/ البنك 144,274,550 الى ح/ ايرادات مستلمة مقدماً (عن استلام الدفعة التشغيلية الاولى لإنجاز الاعمال)
2011/12/20 الذرعة الاولى 139,690,400 من ح/ المستلم 1611 34,922,600 من ح/ سلف مستلمة مقدماً 2641 174,613,000 الى ح/ ايراد العمل المنجز 4131 (عن تحميل الذرعة الاولى الخاص بمشروع بناية دار العدالة في الفلوجة)	2011/12/20 الذرعة الاولى 139,690,400 من ح/ المدينون 34,922,600 من ح/ ايرادات مستلمة مقدماً 174,613,000 الى ح/ ايراد زراعات منجزة (عن تحميل الذرعة الاولى الخاص بمشروع بناية دار العدالة في الفلوجة)
2011/12/27 استلام المبلغ المقابل للذرعة الاولى 139,690,400 من ح/ البنك 183	2011/12/27 استلام المبلغ المقابل للذرعة الاولى 139,690,400 من ح/ البنك

139,690,400 الى ح/ المدينون (عن استلام مبلغ النقدي المقابل للذرة (1))	139,690,400 الى ح/ المستلم 1611 (عن استلام مبلغ النقدي المقابل للذرة (1))
2011/12/31 قيود التسوية في نهاية السنة المالية 1- يسجل قيد بغلق حساب الايراد بقائمة كشف الدخل الشامل وحسب القيد الاتي:- 174,613,000 من ح/ ايراد ذرعات منجزة 174,613,000 الى ح/ أ . خ (عن غلق الايراد بحساب الارباح والخسائر)	2011/12/31 قيود التسوية في نهاية السنة المالية 1- يسجل قيد عكس الايراد بحساب الدائنون وحسب الاتي:- 174,613,000 من ح/ ايراد العمل المنجز 4131 174,613,000 الى ح/ ذرعات منجزة 4642 (عن غلق الايراد بحساب الذرعات المنجزة)
2- قيود غلق المواد المصروفة بقائمة الدخل 165,900,000 من ح/ أ . خ 165,900,000 الى ح/ المصاريف (قيد غلق المواد المصروفة بقائمة كشف الدخل الشامل)	2- قيود غلق المصاريف الخاصة بدار العدالة في الفلوجة 194,295,653 من ح/ النشاط الجاري 281 194,295,653 الى ح/ المصاريف 3 (قيد غلق مصاريف عام (2011) بالنشاط الجاري)
3- يتم تثبيت المتبقي من المواد المشتراة بحساب المخزون 28,395,653 من ح/ مخزون اعمال تحت التنفيذ 28,395,653 الى ح/ المصاريف (تثبيت المواد المطروحة في ساحة العمل بحساب المخزون)	3- تثبيت المصاريف في مخزون اعمال تحت التنفيذ 194,295,653 من ح/ مخزون اعمال تحت التنفيذ 1362 194,295,653 الى ح/ التغير اعمال تحت التنفيذ (عن تثبيت مصاريف العقد بمخزون اعمال تحت التنفيذ) 4- ثم يتم تسجيل قيد غلق التغير اعمال تحت التنفيذ 194,295,653 من ح/ التغير اعمال تحت التنفيذ 194,295,653 الى ح/ النشاط الجاري 281

المصدر:- اعداد الباحثان بالاستناد الى سجلات الشركة والمعيار (IFRS 15).

ومن الجدول (3) يتضح ان هناك قيود تسوية بالمبلغ الاجمالي للمصاريف والايرادات وفق النظام المحاسبي الموحد، بينما بموجب المعيار (IFRS 15) فإن قيود التسوية فقط بمبلغ مخزون اعمال تحت التنفيذ والبالغة (28,395,653) دينار واعتبار المبلغ المتبقي مصاريف تحمل على السنة المالية، وتم الاعتراف بالإيراد بموجب المعيار نتيجة استيفاءه شروط الاعتراف وهي نشأة اداء الوحدة الاقتصادية اصل بحيث يجعل الزبون يسيطر على الاصل الذي تم انشاءه او تعزيره، فضلاً عن ذلك لا ينشأ عن اداء الوحدة الاقتصادية اصل ذو استخدام بديل ويكون للوحدة الاقتصادية الحق في استلام دفعة عن الاداء المنجز حتى تاريخه، ولأعداد كشف الدخل الشامل الجزئي للسنة المنتهية في 2011/12/31 كالآتي:-

شركة المعتصم العامة للمقاولات الانشائية

كشف الدخل الشامل الجزئي للسنة المالية في 2011/12/31

رقم الدليل المحاسبي	اسم الحساب	بموجب النظام المحاسبي الموحد	بموجب المعيار (IFRS 15)	الفرق
---------------------	------------	------------------------------	-------------------------	-------

174,613,000 (165,900,000)	174,613,000 (165,900,000)	-	الإيرادات	45-41
		-	المصروفات	31
8,713,000	8,713,000	-	صافي الربح	

المصدر:- اعداد الباحثان

ولأعداد قائمة المركز المالي لسنة (2011) كالاتي:-

شركة المعتصم العامة للمقاولات الانشائية

قائمة المركز المالي (الجزئية) كما في 2011/12/31 (المبالغ بالدينار)

الفرق	بموجب المعيار (IFRS 15)	بموجب النظام المحاسبي	الدليل المحاسبي
			1
			الموجودات المتداولة
165,900,000	28,395,653	194,295,653	1362 مخزون اعمال تحت التنفيذ
-	89,669,297	89,669,297	18 النقود
165,900,000	118,064,950	283,964,950	مجموع الموجودات المتداولة
<u>165,900,000</u>	<u>118,064,950</u>	<u>283,964,950</u>	مجموع الموجودات
			2 مصادر التمويل - طويلة الأجل
8,713,000	8,713,000	-	22 الاحتياطات

8,713,000	8,713,000	-	مجموع مصادر التمويل - طويلة الأجل	
			مصادر التمويل قصيرة الأجل	
-	109,351,950	109,351,950	إيرادات مستلمة مقدماً	2662
174,613,000	-	174,613,000	ذرات منجزة	2642
174,613,000	109,351,950	283,964,950	مجموع مصادر التمويل - قصيرة الأجل	
<u>165,900,00</u>	<u>118,064,950</u>	<u>283,964,950</u>	مجموع مصادر التمويل	

ومما سبق اظهرت قائمة المركز المالي الجزئية ان مبلغ الفرق (165,900,000) دينار والتي تعد مصاريف حقيقية تم استبعادها من مخزون اعمال تحت التنفيذ بذلك المبلغ، اما مبلغ (174,613,000) دينار فتم الاعتراف به كإيراد وتم ادراجه ضمن كشف الدخل الشامل مما تم طرحه من قائمة المركز المالي، اما مبلغ الاحتياطي هو مبلغ صافي الربح المحول من كشف الدخل الشامل لغرض مطابقة الارصدة.

العمليات المحاسبية للخطوة الرابعة والخامسة من المعيار (IFRS 15) للسنة المالية 2012

3 - 3 - 6 : تخصيص سعر الصفقة للذرة (2)

تم انجاز الذرة (2) بمبلغ (270,563,250) دينار من سعر الصفقة الاجمالي في العقد البالغ (1,432,820,000) دينار بتاريخ 2012/3/15 ويتضمن مجموع الكمية المصروفة الحالية من الاعمال المدنية والمعمارية التي تم تحديدها في الخطوة الثانية لذلك يتم التخصيص وفق الجدول (4) الاتي:-

الجدول (4) تخصيص سعر الصفقة للذرة (2)

نسبة الانجاز	هامش الربح	مبلغ الكمية المصروفة التراكمية	كلفة الكمية المصروفة الحالية	مبلغ الكمية المصروفة الحالية من الاعمال المدنية والمعمارية
38 %	24,951,250	445,176,250	245,612,000	270,563,250

المصدر: اعداد الباحثان

3 - 3 - 7 : الخطوة الخامسة: الاعتراف بالإيراد

يتم الاعتراف بالإيراد الذرة (2) وحسب الجدول (5) الاتي:-

الجدول (5) سجلات شركة المعتصم العامة للمقاولات الانشائية لسنة / 2012

القيود المحاسبية بموجب النظام المحاسبي الموحد	القيود المحاسبية بموجب المعيار (IFRS 15)
الذرة الثانية 2012/3/15	الذرة الثانية 2012/3/15
202,922,437 من ح/ المستلم 1611	270,563,250 - 13,528,163 تأمينات الصيانة =
13,528,163 من ح/ الامانات 16612	257,035,087 دينار
54,112,650 من ح/ الدفعة المقدمة 2641	202,922,437 من ح/ المدينون

<p>270,563,250 الى ح/ ايراد العمل المنجز 4131 (عن تثبيت الذرعة الثانية لمشروع بناية دار العدالة في الفلوجة)</p>	<p>54,112,650 من ح/ ايرادات مستلمة مقدماً 13,528,163 من ح/ تأمينات لدى الغير 257,035,087 الى ح/ ايراد ذرعات منجزة 13,528,163 الى ح/ الذرعات المنجزة (عن تثبيت الذرعة الثانية لمشروع بناية دار العدالة في الفلوجة، وتقبيد تأمينات الصيانة وعدم الاعتراف بإيراداتها لحين انتهاء فترة الصيانة واستلام مبلغها)</p>
<p>2012/4/2 استلام المبلغ المستحق 202,922,437 من ح/ البنك 183 202,922,437 الى ح/ المستلم 1611 عن استلام المبلغ المقابل (المستحق) للذرعة الثانية</p>	<p>2012/4/2 استلام المبلغ المستحق 202,922,437 من ح / البنك 202,922,437 الى ح/ المدينون عن استلام المبلغ المقابل (المستحق) للذرعة الثانية</p>

المصدر :- اعداد الباحثان

3 - 3 - 8 : تخصيص سعر الصفقة للذرعة (3)

تم انجاز الذرعة (3) بمبلغ (74,172,000) دينار من سعر الصفقة الاجمالي في العقد البالغ (1,432,820,000) دينار بتاريخ 2012/10/26 ويتضمن مجموع الكمية المصروفة الحالية من جدول الاعمال المدنية والمعمارية التي تم تحديدها في الخطوة الثانية ويتم التخصيص حسب الجدول (6) الاتي:-

الجدول (6) تخصيص سعر الصفقة للذرعة (3)

نسبة الانجاز	هامش الربح	مبلغ الكمية المصروفة التراكمية	كلفة الكمية المصروفة الحالية	مبلغ الكمية المصروفة الحالية من الاعمال المدنية والمعمارية
44 %	4,072,000	519,348,250	70,100,000	74,172,000

المصدر:- اعداد الباحثان

3 - 2 - 9 : الخطوة الخامسة :- الاعتراف بالإيراد

يتم الاعتراف بإيراد الذرعة (3) بمبلغ (70,463,400) دينار بعد طرح مبلغ الصيانة البالغ (3,708,600) دينار ويتم استخدام نفس القيود المحاسبية المستخدمة في الذرعة (2) اما قيود التسوية الخاصة بعام (2012) فأنها مشابهة لقيود التسوية الخاصة بعام (2011) لكن الاختلاف بالمبالغ فقط. وقد اظهرت نتائج عام (2012) ان هناك قيود تسوية بالمبلغ الاجمالي للمصاريف والايادات وذلك لعدم الاعتراف بها لحين انجاز العقد، اما بموجب المعيار (IFRS 15) فقد تم تسوية المواد المطروحة في ساحة العمل بمبلغ (179,040,293) دينار والسبب في ذلك ان هذه المواد لا تؤدي الى زيادة قيمة

502,211,487	57,641,663	559,753,150	مجموع مصادر التمويل - قصيرة الأجل
-	<u>78,141,150</u>	<u>559,753,150</u>	مجموع مصادر التمويل

ومما سبق اظهرت قائمة المركز المالي الجزئية ان مبلغ الفرق (315,712,000) دينار والتي تعد مصاريف حقيقية تم استبعادها من مخزون اعمال تحت التنفيذ بذلك المبلغ، اما مبلغ (327,498,487) دينار فهو ايراد تم الاعتراف به وادراجه ضمن كشف الدخل الشامل الجزئي، مما تم طرحه من الذرعات المنجزة في قائمة المركز المالي، اما مبلغ الفرق في مخزون اعمال تحت التنفيذ فيتضمن المصاريف لعامي (2011) و (2012)، اما مبلغ الفرق في الذرعات المنجزة فهو المبلغ الايرادات التي لم يتم الاعتراف بها للاعوام المذكورة اعلاه اما مبلغ الاحتياطي هو المبلغ المحول من كشف الدخل الشامل لغرض مطابقة الارصدة.

العمليات المحاسبية للخطوة الرابعة والخامسة من المعيار (IFRS 15) للسنة المالية 2013

3 - 3 - 10 : تخصيص سعر الصفقة للذرة (4)

تم انجاز الذرة (4) بمبلغ (202,024,500) دينار من سعر الصفقة الاجمالي في العقد البالغ (1,432,820,000) دينار بتاريخ 2013/1/21 من الاعمال المدنية والمعمارية التي تم تحديدها في الخطوة الثانية ويتم تخصيص وفق الجدول (7) الاتي:-

الجدول (7) تخصيص سعر الصفقة للذرة (4)

نسبة الانجاز	هامش الربح	مبلغ الكمية المصروفة التراكمية	كلفة الكمية المصروفة الحالية	مبلغ الكمية المصروفة الحالية من الاعمال المدنية والمعمارية
61%	37,874,500	721,372,750	164,150,000	202,024,500

المصدر:- اعداد الباحثان

3 - 3 - 11 : الاعتراف بالإيراد

يتم الاعتراف بإيراد الذرة رقم (4) ويتم استخدام نفس القيود المحاسبية المستخدمة في الذرة (2) ويتم الاعتراف بالإيراد بمبلغ (191,923,275) دينار بعد طرح مبلغ الصيانة البالغ (10,101,225) دينار.

3 - 3 - 12 : تخصيص سعر الصفقة للذرة رقم (5)

تم انجاز الذرعة (5) بمبلغ (250,000,000) دينار من سعر الصفقة الاجمالي في العقد البالغ (1,432,820,000) دينار بتاريخ 2013/2/26 من جدول الاعمال المدنية والمعمارية التي تم تحديدها في الخطوة الثانية ويتم التخصيص وفق الجدول (8) الاتي:-

الجدول (8) تخصيص سعر الصفقة للذرعة (5)

نسبة الانجاز	هامش الربح	مبلغ الكمية المصروفة التراكمية	كلفة الكمية المصروفة الحالية	مبلغ الكمية المصروفة الحالية من الاعمال المدنية والمعمارية
% 83	41,952,700	971,372,750	208,047,300	250,000,000

المصدر:- اعداد الباحثان

3 - 3 - 13 : الخطوة الخامسة :- الاعتراف بالإيراد

يتم الاعتراف بالإيراد الذرعة رقم (5) ويتم استخدام نفس القيود المحاسبية المستخدمة في الذرعة (2) ويتم الاعتراف بالإيراد بمبلغ (218,531,567) دينار بعد طرح مبلغ الصيانة البالغ (31,468,433) دينار

3 - 3 - 14 : تخصيص سعر الصفقة للذرعة رقم (6)

تم انجاز الذرعة (6) بمبلغ (380,361,200) دينار من سعر الصفقة الاجمالي في العقد البالغ (1,432,820,000) دينار بتاريخ 2013/9/1 ويتضمن مجموع الكمية المصروفة الحالية من الاعمال المدنية والمعمارية والبالغة (142,947,700) دينار، والاعمال الصحية البالغة (30,333,000) دينار، والاعمال الكهربائية البالغة (158,230,500) دينار، واعمال التكيف البالغة (48,850,000) دينار، ويتم التخصيص وفق الجدول (9) الاتي:-

الجدول (9) تخصيص سعر الصفقة للذرعة (6)

التفاصيل	مبلغ الكمية المصروفة الحالية	كلفة الكمية المصروفة الحالية	مبلغ الكمية المصروفة التراكمية	هامش الربح	نسبة الانجاز
الاعمال المدنية والمعمارية	142,947,700	111,520,950	1,114,320,450	31,426,750	% 95.5
الاعمال الصحية	30,333,000	24,130,000	30,333,000	6,000,000	% 94.8
الاعمال الكهربائية	158,230,500	141,713,750	158,230,500	16,516,750	% 87
اعمال التكيف	48,850,000	43,250,000	48,850,000	5,600,000	% 93.3
المجموع	380,361,200	320,614,700	1,351,733,950	59,543,500	-

المصدر:- اعداد الباحثان

3 - 3 - 15 : تخصيص (توزيع) مبلغ الغرامة التأخرية

نظراً لوجود غرامة تأخرية بمبلغ (131,487,500) دينار فان النظام المحاسبي الموحد اعترف بمبلغ الغرامة كإيراد ومن ثم يتم احتسابها كمصروف يحمل على العقد في جانب المصروفات، اما المعيار (IFRS 15) يعتبر هذه الغرامة كتخفيض في مبلغ الايراد على اساس مبلغ الكمية المصروفة التراكمية، لذلك يتم تخصيص الغرامة لكل التزامات الاداء (الذرات المنجزة في العقد) ويتم توزيعها على وفق نسبة الجزء على الكل لكافة الاعمال على اساس مبلغ الكمية المصروفة التراكمية وذلك لأنه تم تسليم بنائة دار العدالة (التزام اداء واحد) لكن تم تجزئتها الى ذرات عمل وعلى وفق ذلك يتم توزيع الغرامة حسب الاتي:-

الغرامة) = 1,114,320,450 ÷ 1,351,733,950 × 131,487,500 = 108,393,526 دينار (حصة الاعمال المدنية من

الغرامة) = 30,333,000 ÷ 1,351,733,950 × 131,487,500 = 2,950,588 دينار (حصة الاعمال الصحية من الغرامة).

الغرامة) = 158,230,500 ÷ 1,351,733,950 × 131,487,500 = 15,391,590 دينار (حصة الاعمال الكهربائية من

الغرامة) = 48,850,000 ÷ 1,351,733,950 × 131,487,500 = 4,751,796 دينار (حصة اعمال التكييف من الغرامة).

وبعد تخصيص الغرامة يتم تعديل العقد وعلى وفق المعيار (IFRS 15) ومتطلباته يجب تعديل العقد كما لو كان جزءاً من العقد الحالي نظراً لان السلع او الخدمات تمثل جزء من التزام اداء واحد ، وعليه يتم تعديل مبلغ العقد من (1,432,820,000) دينار الى (1,220,246,450) دينار، نتيجة لعدم صرف كافة كميات السلع المحددة في الخطوة الثانية، فضلاً عن ذلك فرض غرامة تأخرية بمبلغ (131,487,500) دينار نتيجة تأخير العمل لمدة (335) يوم وحسب شروط العقد ويتم تعديل وفق الجدول (10) ادناه:-

الجدول (10) تخصيص الغرامة التأخرية على كافة الاعمال التراكمية

نوع العمل	مبلغ التخفيض	المبلغ بعد تعديل العقد (دينار)
الاعمال المدنية والمعمارية	108,393,526 - 1,114,320,450	1,005,926,924
الاعمال الصحية	2,950,588 - 30,333,000	27,382,412
الاعمال الكهربائية	15,391,590 - 158,230,500	142,838,910
اعمال التكييف	4,751,796 - 48,850,000	44,098,204
المجموع	-	<u>1,220,246,450</u>

المصدر:- اعداد الباحثان

3 - 3 - 16 : الاعتراف بالإيراد

سجلات شركة المعتصم العامة للمقاولات الانشائية لسنة / 2013

القيود المحاسبية بموجب النظام المحاسبي الموحد	القيود المحاسبية بموجب المعيار (IFRS 15)
2013/9/1 (قيد تحميل الذرعة السادسة والاخيرة) 248,873,700 من ح/ المستلم 1611 131,487,500 من ح/ الغرامات التأخيرية 3832 380,361,200 الى ح/ ايراد العمل المنجز 4121 (عن استحقاق الذرعة (6) لمشروع بناية دار العدالة في الفلوجة)	2013/9/1 (قيد تحميل الذرعة السادسة والاخيرة) 248,873,700 من ح/ المدينون 248,873,700 الى ح/ ايراد ذرعات منجزة (عن استحقاق الذرعة (6) لمشروع بناية دار العدالة في الفلوجة)
2013/9/12 248,873,700 من ح/ البنك 183 248,873,700 من ح/ المستلم 1611 (قيد استلام المبلغ النقدي المقابل للذرعة السادسة)	2013/9/12 248,873,700 من ح/ البنك 248,873,700 الى ح/ المدينون (قيد استلام المبلغ النقدي المقابل للذرعة السادسة)
يتم قيد عكس مصاريف المشروع للسنوات السابقة 1,305,911,500 من ح/ المصاريف 3 689,047,946 الى ح/ مخزون اعمال تحت التنفيذ 1362 131,487,500 الى ح/ الغرامات التأخيرية 3832 485,376,054 الى ح/ البنك قيد غلق المصاريف بالنشاط الجاري 1,305,911,500 من ح/ النشاط الجاري 1,305,911,500 الى ح/ المصاريف	وعند استلام ايراد فترة الصيانة بسجل القدين الاتيين:- 58,806,421 من ح/ ذرعات منجزة 58,806,421 الى ح/ تأمينات لدى الغير (قيد عكس مبالغ التأمينات الصيانة) وعند استلام المبلغ النقدي 58,806,421 من ح/ البنك 58,806,421 الى ح/ ايراد ذرعات منجزة (قيد استلام مبلغ ايراد الصيانة)
ويسجل قيد بالاعتراف بالإيراد وغلقه بحساب النشاط الجاري 832,385,700 من ح/ ايراد العمل المنجز 4121 519,348,250 من ح/ الدائنون/ ذرعات منجزة 2642	692,812,000 من ح/ أ. خ 692,812,000 الى ح/ المصاريف (قيد غلق المصاريف الخاصة بالمشروع)

718,134,963 من ح/ ايراد ذرعات منجزة 718,134,963 الى ح/ أ . خ (قيد غلق الايراد المشروع بحساب الارباح والخسائر)	1,351,763,950 الى ح/ ايراد النشاط الجاري 281
---	--

المصدر:- اعداد الباحثان

ويتضح مما سبق ان الايرادات بموجب النظام المحاسبي الموحد لهذه الذرعة بلغت (380,361,200) دينار بخلاف ما جاء بموجب المعيار (IFRS 15) بمبلغ (248,873,700) دينار وذلك لتخفيضه بمبلغ الغرامة التأخيرية البالغة (131,487,500) دينار.

ويتضح مما سبق انه في عامي (2011، 2012) تم عمل قيود التسوية بالمبلغ الاجمالي للمصاريف والايادات بموجب النظام المحاسبي الموحد، بينما اظهر المعيار (IFRS 15) ان قيود التسوية فقط بمخزون اعمال تحت التنفيذ (المواد المطروحة في ساحة العمل) واعتبار المبلغ المتبقي مصروفات تحمل على السنة المالية تظهر في كشف الدخل الشامل، اما مبلغ الغرامة التأخيرية فأن النظام المحاسبي الموحد اعترف بها كإيراد ومن ثم يتم احتسابها كمصروف يحمل على العقد في جانب المصروفات، اما المعيار الدولي للإبلاغ المالي (IFRS 15) فقد تم اعتبار مبلغ الغرامة كتخفيض في مبلغ الايراد على اساس مبلغ الكمية المصروفة التراكمية، لذلك فقد تم اثبات صحة الفرضية الاتية:-

(ان ممارسات النظام المحاسبي الموحد والقاعدة المحاسبية (1) عن الاعتراف بالإيراد في قطاع المقاولات لا تتوافق مع المعيار الدولي للإبلاغ المالي (IFRS 15)).

شركة المعتصم العامة للمقاولات الانشائية

كشف الدخل الشامل الجزئي للسنة المالية 2013/12/31

رقم الدليل المحاسبي	اسم الحساب	بموجب الشركة	بموجب المعيار (IFRS15)	الفرق
41 - 45	الايرادات	1,351,733,950	718,134,963	633,598,987 زيادة
31	المصروفات	(1,305,911,500)	(692,812,000)	613,099,500 زيادة
	صافي الربح	<u>45,822,450</u>	<u>25,322,963</u>	

المصدر :- اعداد الباحثان

ومما سبق تبين ان الايراد بموجب المعيار (IFRS 15) هي (718,134,963) دينار بخلاف ما جاء بموجب النظام المحاسبي الموحد بمبلغ (1,351,733,950) دينار والسبب ان هناك ايرادات تخص سنوات سابقة لم يتم الاعتراف بها في كشف الدخل الشامل وتم الاعتراف بها في هذه السنة المالية، اما المصاريف فقد ظهرت بمبلغ (692,812,000) دينار بموجب المعيار (IFRS 15) بخلاف ما جاء

بموجب النظام المحاسبي الموحد بمبلغ (1,305,911,500) دينار والسبب ان هناك مصاريف تخص سنوات سابقة تم الاعتراف بها في هذه السنة المالية، ولأعداد قائمة المركز المالي الجزئية كما يلي:-

شركة المعتصم العامة للمقاولات الانشائية

قائمة المركز المالي (الجزئية) كما في 2013/12/31 (المبالغ بالدينار)

الفرق	المعيار	بموجب (IFRS 15)	بموجب النظام المحاسبي	الدليل المحاسبي
				الموجودات المتداولة
/		45,822,450	45,822,450	18 النقود
/		45,822,450	45,822,450	مجموع الموجودات المتداولة
		<u>45,822,450</u>	<u>45,822,450</u>	مجموع الموجودات
				مصادر التمويل
				مصادر التمويل - طويلة الأجل
/		45,822,450	45,822,450	22 الاحتياطات
/		45,822,450	45,822,450	مجموع مصادر التمويل - طويلة الأجل
		<u>45,822,450</u>	<u>45,822,450</u>	مجموع مصادر التمويل

ومما سبق فقد اظهرت القوائم المالية بموجب النظام المحاسبي الموحد انه لا يوجد ايرادات ومصاريف لعامي (2011، 2012)، وقد ظهرت بمبلغها الاجمالي في عام (2013) بمبلغ (1,351,733,950) دينار وتتضمن هذه الايرادات مبلغ الغرامة التأخيرية البالغة (131,487,500) دينار، اما مصاريف عام (2013) فقد ظهرت بمبلغ (1,305,911,500) دينار بضمنها مبلغ الغرامة التأخيرية.

اما بموجب المعيار (IFRS 15) فقد ظهرت الايرادات للأعوام (2011، 2012، 2013) بمبلغ (174,613,000، 327,498,487، 718,134,963) على التوالي، اما المصاريف فقد ظهرت بمبلغ (165,900,000، 315,712,000، 692,812,000) للأعوام (2011، 2012، 2013) على التوالي، مما يدل ذلك على ان الايرادات التي ظهرت في القوائم المالية بموجب المعيار (IFRS 15) هي ايرادات حقيقية تعكس حقيقة النشاط والمركز المالي، ومما سبق يمكننا اثبات صحة الفرضية الاتية:-
(ان تطبيق المعيار الدولي للإبلاغ المالي (IFRS 15) في قطاع المقاولات في البيئة العراقية يسهم في تعزيز جودة الإبلاغ المالي)

المحور الرابع / الاستنتاجات والتوصيات

الاستنتاجات

- 1- قيام هذه الوحدات باتباع طريقة العقد المنجز ويتم الاعتراف بالإيراد عند انجاز ذرعة العمل المنجز وتسليمها للزبون (رب العمل) كإيراد العمل المنجز وفي نهاية كل فترة مالية يتم غلقها تلك الايرادات بحساب الدائنون (ذرات منجزة) لغرض عدم الاعتراف بالإيراد في قائمة الدخل لحين انجاز العقد بالكامل، فضلاً عن المصاريف التي تخص العقد غير المنجز يتم الاعتراف بها كمصاريف تحمل على العقد وفي نهاية الفترة المالية يتم غلقها بحساب مخزون اعمال تحت التنفيذ.
- 2- لا تلتزم هذه الوحدات بأساس الاستحقاق حيث لوحظ ان ايرادات وتكاليف العقود غير المنجزة مثبتة بمبلغها الاجمالي بالرغم من ان هناك ايرادات وتكاليف تخص فترات سابقة ومقبلة، وعدم فصل المواد المطروحة في ساحة العمل عن المصاريف الاجمالية التي تم تحويلها الى الزبون، فضلاً عن ذلك تقوم هذه الوحدات بالاعتراف بمبلغ الصيانة (امانات لدى الغير) التي يحتجزها الزبون (رب العمل) كإيراد ويعترف بها للفترة المالية، ويعتبر ذلك مخالفة صريحة للأساس المذكور.
- 3- ان ممارسات النظام المحاسبي الموحد لا تتوافق مع المعيار (IFRS 15) فيما يخص العوض النقدي المتغير (الغرامة التأخيرية) التي تتحملها شركات المقاولات حيث ان النظام المحاسبي الموحد يتم احتساب مبلغ الغرامة كإيراد يعترف به في السنة المالية ومن ثم احتساب المبلغ نفسه كمصاريف يحمل

على العقد، فيما حدد المعيار المذكور على تخفيض مبلغ الغرامة من ايراد الفترة وتوزيعها على جميع التزامات الاداء في العقد.

4- امكانية تطبيق المعيار (IFRS 15) في قطاع المقاولات بعد تلبية متطلبات المعيار المذكور في البيئة العراقية، فضلاً عن تطبيق متطلبات هذا المعيار في هذه الوحدات لا تتطلب اعادة هيكله الوحدة الاقتصادية.

التوصيات

- 1- تطوير النظام المحاسبي الموحد من قبل ديوان الرقابة المالية بما يتوافق مع المعيار الدولي للإبلاغ المالي (IFRS 15) والعمل على اصدار تعليمات تلزم الشركات بتطبيقها.
- 2- تقدير مدة الانجاز بشكل السليم لفترة انجاز العقد لقطاع المقاولات وعدم التأخير في انجاز المشاريع عن المدة المحددة في العقد والذي ينتج عنه غرامات تأخيرية تؤثر على نتيجة نشاط الشركة.
- 3- تطبيق متطلبات المعيار الدولي للإبلاغ المالي (IFRS 15) وذلك باحتساب مبلغ الغرامة التأخيرية كتخفيض في مبلغ الايراد على اساس تراكمي وتعديل العقد وفقاً لذلك.
- 4- عقد دورات تدريبية وندوات وورشات العمل والملتقيات المحاسبية في البيئة العراقية لنشر الثقافة والتوعية وبيان الفوائد والمزايا لتطبيق المعايير الدولية للإبلاغ المالي (IFRS) باشتراك المحاسبين الشركات والمنظمات المهنية والاكاديميين المختصين في الجامعات من اجل رفع كفاءة الكادر المالي في الوحدات الاقتصادية بعد انفتاح العراق على العالم الخارجي.

المصادر

المعاجم العربية

-الرازي، ابي الحسين احمد "معجم مقاييس اللغة" دار الكتب العلمية ، بيروت - لبنان، (2008).

اولاً :- الكتب العربية:-

- 1- الشحادة وآخرون، عبد الرزاق قاسم الشحادة، سمير ابراهيم البرغوثي، اسامة سميح شعبان، عامر محمد عفيف القاسم، دار زمزم للنشر والتوزيع، الاردن، (2011).
- 2- العيساوي، عوض خلف، "الفرضيات والمبادئ والمحددات المحاسبية من منظور الشريعة الاسلامية" ، دار دجلة للنشر والتوزيع، الاردن، الطبعة الاولى، (2007).

ثانياً :- الرسائل والاطاريح:-

- 3- الحيدري، وفاء حسين سلمان " تحديات الإبلاغ المالي في ظل المدخل السلوكي للنظرية المحاسبية" اطروحة دكتوراه مقدمة الى مجلس كلية الادارة والاقتصاد، جامعة بغداد، (2015) .

- 4-السعدي، حسنين سعد خلف، "دور المعلومات الكفوية في تعزيز جودة الإبلاغ المالي دراسة حالة في شركة الاستكشافات النفطية/ ش . ع " رسالة ماجستير مقدمة الى مجلس كلية الادارة والاقتصاد، جامعة المستنصرية، (2017).
- 5- الشيخ، عبد الرزاق حسن، "دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية وانعكاسها على سعر السهم" رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في المحاسبة والتمويل ، الجامعة الاسلامية، فلسطين، (2012).
- 6-المثنو، مصطفى يونس حميد "مداخل تقييم الأصول في ظل تعدد المفاهيم المحاسبية وانعكاساتها على جودة الإبلاغ المالي في البيئة العراقية" رسالة ماجستير مقدمة الى مجلس كلية الادارة والاقتصاد، جامعة بغداد، (2016).
- 7-المعيني، سعد سلمان عواد " المداخل الاقتصادية لنظرية المحاسبة ودورها في صياغة نموذج توافقي بين المحاسبة الجزئية والمحاسبة الكلية، اطروحة دكتوراه مقدمة الى مجلس كلية الادارة والاقتصاد، جامعة بغداد، (2010).
- 8- جار الله، حسين حوشان، "تقييم السياسات المحاسبية لتطبيق مبدأ الاعتراف بالإيراد لعقود التأمين المحلية في اطار معيار الإبلاغ المالي الدولي (4)" رسالة ماجستير مقدمة الى مجلس كلية الادارة والاقتصاد، جامعة بغداد، (2016).
- 9-سبتي، نور سمير، "القياس والافصاح عن الترتيبات المشتركة وفقاً للمعايير المحاسبية الدولية لتعزيز جودة الإبلاغ المالي- دراسة تطبيقية في الشركة العامة للصناعات الكهربائية" رسالة ماجستير مقدمة الى مجلس كلية الادارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية، (2017).
- 10- محمد، هناء قاسم، "استعمال انظمة التكاليف في تطوير الاداء وتعزيز الميزة التنافسية في شركات المقاولات"، رسالة ماجستير مقدمة الى مجلس كلية الادارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية، (2014).

ثالثاً: البحوث والدوريات العربية

- 11- خليل و ابراهيم، علي محمود مصطفى خليل ، منى مغربي محمد ابراهيم "قياس اثر تطبيق معيار الايراد من العقود مع العملاء IFRS 15 على استدامة الارباح المحاسبية" - دليل من البيئة المصرية، المجلة المصرية ، المجلد الخامس ، العدد الاول ، 2017.

رابعاً : النشرات والوثائق والتقارير الرسمية

- 1-ديوان الرقابة المالية، "النظام المحاسبي الموحد" ، الطبعة الثانية، 2011.
- 2-تقارير والقوائم المالية لشركة المعتصم العامة للمقاولات الانشائية للسنوات 2011، 2012، 2013

Foreign References

Oxford dictionary, third edition,(1988). -

First : Periodicals and Publication

- 1- Achim, Andra M, Chis, Anca O . " Financial Accounting Quality And Its Defining Characteristics" (2014).
- 2- Afiah & Rahmatika, Nunuy Nur Afiah, Dien Noviany Rahmatika, (2014) "Factors Influencing The Quality Of Financial Reporting And Its Implications On Good Government Governance" Padjajaran University, Bandung, Indonesia.
- 3- Apostolov, Ivan, (2015) "revenue recognition in the housing and resort construction – Issues and Prospects" Bulgaria.

- 4- Ball & Others, Ray Ball, Ashok Robin, Joanna Shuang Wu, (2003) "Incentives versus standards: properties of accounting income in four East Asian countries". University of Chicago.
- 5- Beest & others, Ferdy Van Beest, Geert Braam, Suzanne Boelens, (2009) "Quality of Financial Reporting: measuring qualitative characteristics". Radboud University Nijmegen.
- 6- Dalkilic, Ali Fatih, (2014) "The Real Step In Convergence Project: A Paradigm Shift From Revenue Recognition To Revenue From Contracts With Customers" University of Wisconsin, USA.
- 7- Dixit, Sandeep, (2016) "An Introduction to the new standard on revenue recognition".
- 8- Fernandes & others, Ana Cristina Fernandes, Paulo sampaio, Maria do Sameiro Carvalho, (2014) "Quality Management and Supply Chain Management Integration: A Conceptual Model", University of Minho, Braga, Portugal.
- 9- Gilaninia & others, Rasht Branch, Mehrdad Goudarzvand Chegini, Esmail Mohtashem, (2012) " Financial Reporting Quality and Investment Efficiency of Iran" Islamic Azad University, Rasht, Iran.
- 10- Herath & Albarqi, Siriama Kanthi Herath, Norah Albargi, (2017) " Financial Reporting Quality: A Literature Review" Clark Atlanta University, USA.
- 11- Khamis, Amr M. "Perception of Preparers and Auditors on Revenue from contract with customer (IFRS 15): Evidence from Egypt".
- 12- Lehman & Wodka, Scott Lehman, Alex J. Wodka, (2014) " Revenue from contract with customer understanding and implementing the new rules" USA.
- 13- McCarthy & McCarthy, Mary McCarthy, Richard McCarthy, (2014) "Financial Statement Preparers' Revenue Decisions: Accuracy in Applying Rules-Based Standards and the IASB-FASB Revenue Recognition Model."
- 14- Tasios & Bekiaris, Stergios Tasios, Michalis Bekiaris, (2012), " Auditor's perceptions of financial reporting quality: the case of Greece" University of the Aegean.
- 15- Tong, Tan Liong, (2014) "A Review of IFRS15 Revenue from contract with customers".

Third :- Others & Internet

- 1- BDO, (2014) " HKFRS / IFRS UPDATE 2014/18 HKFRS/IFRS 15 REVENUE FROM CONTRACTS WITH CUSTOMERS - PRACTICAL ISSUES".
- 2- Chabot & Thornton , Raymond Chabot, & Thornton, Grant, (2016) "Adviser alert - Get ready for IFRS 15 – Recognizing revenue in the real estate and construction industries".
- 3- FASB, (2003), "Topic the definition of revenue".
- 4- IASB, (2009) "International Accounting Standard".
- 5- KPMG, (2014), "First impressions: Revenue from contracts with customers."
- 6- MAZARS, (2015) " The new standard IFRS 15 on Revenue recognition Construction, civil engineering and real estate development industries".

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