



**Tikrit Journal of Administration
and Economics Sciences**

مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية

ISSN: 1813-1719 (Print)



Quality of Revenue Accounting under IFRS 15 Field study in a sample of industrial companies operating in Sulaimani Governorate

Lecturer Dr. Bassira Majid Najm
College of Administration and Economics
University of Sulaimani
basira.najm@univsul.edu.iq

Abstract:

The study aimed to estimate the standard model of the impact of the application of the International Financial Reporting Standard (IFRS 15) on the quality of revenue accounting by applying to a sample of industrial companies operating in Sulaimani province for the year 2021, in accordance with the qualitative and qualitative descriptive approach, using a two-axis questionnaire, the first: The reality of the application of (IFRS 15). The second is the reality of the quality of revenue accounting. The sample of the study (93 employees) (financial managers/accountants/internal auditors) working in (7 companies and cement factories) and (8 iron production and smelting companies) working in Sulaimani province. The study reached a number of conclusions, the most important of which was: the average calculation of the reality of the application of industrial companies operating in Sulaimani province to (IFRS 15) (2.45) with approval rate (81.84%) and a total (high) level. The quality of its revenue accounting (2.31) has an approval rate (77.06%) and a total (average) level. The results of the simple linear regression analysis also showed a positive statistical relationship with a 95% confidence between the application of the (IFRS 15) standard and the quality of revenue accounting for industrial companies operating in Sulaimani province, that the change by one degree in the application of (IFRS 15) will be offset by a rise in the level of achieving the quality of revenue accounting by (0.537). The need to urge industrial companies operating in Sulaimani province in particular and in Kurdistan province and Iraq in general to adopt the international financial reporting standards issued by the International Accounting Standards Council in all its various issues, because of its positive results in accounting and disclosing revenues in financial statements, and the financial and administrative governance of companies to enhance their integrity and effectiveness, and reflect positive effects on the national economy

Keywords: Quality revenue accounting, industrial companies operating in Sulaimani province, revenue from contracts with customers IFRS 15.

جودة محاسبة الإيرادات في ظل معيار الإبلاغ المالي الدولي (IFRS 15) دراسة ميدانية في عينة من الشركات الصناعية العاملة في محافظة السليمانية

م.د. بصيرة مجيد نجم

كلية الإدارة والاقتصاد

جامعة السليمانية

المستخلص:

هدفت الدراسة إلى تقدير النموذج القياسي لأثر تطبيق معيار الإبلاغ المالي الدولي (IFRS 15) على جودة محاسبة الإيرادات بالتطبيق على عينة من الشركات الصناعية العاملة في محافظة السليمانية للعام 2021، وفق المنهج الوصفي التحليلي الكمي والنوعي، باستخدام استبانة تكونت من محورين، الأول: واقع تطبيق المعيار (IFRS 15). والثاني: واقع جودة محاسبة الإيرادات. وبلغت عينة الدراسة (93 موظفاً) (المدرء الماليين / المحاسبين / المدققين الداخليين) العاملين في (7 شركات ومعامل لإنتاج الاسمنت) و(8 شركات لإنتاج وصهر الحديد) العاملين في محافظة السليمانية. وتوصلت الدراسة الى جملة من الاستنتاجات من اهمها: بلغ المتوسط الحسابي لواقع تطبيق الشركات الصناعية العاملة في محافظة السليمانية للمعيار (IFRS 15) (2.45) بنسبة موافقة (81.84%) وبمستوى كلي (عالي). ولواقع جودة محاسبة الإيرادات فيها (2.31) بنسبة موافقة (77.06%) وبمستوى كلي (متوسط). كما وتبين من خلال نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط وجود علاقة احصائية موجبة معنوية بنسبة ثقة 95% بين تطبيق معيار (IFRS 15) وجودة محاسبة الإيرادات لشركات الصناعية العاملة في محافظة السليمانية، أن التغير بمقدار درجة واحدة في تطبيق المعيار (IFRS 15) سيقابله ارتفاع بمستوى تحقق جودة محاسبة الإيرادات بمقدار (0.537). كما وتوصلت الدراسة الى مجموعة من التوصيات من اهمها: ضرورة حث الشركات الصناعية العاملة في محافظة السليمانية بصورة خاصة وفي اقليم كردستان والعراق بصورة عامة على تبني معايير الإبلاغ المالي الدولي الصادرة عن مجلس المعايير المحاسبية الدولية بجميع اصدارتها المختلفة، لما تحققه من نتائج ايجابية في محاسبة الإيرادات والافصاح عنها في القوائم المالية، وحوكمة الشركات مالياً وادارياً بما يعزز من نزاهتها وفعاليتها، وينعكس بآثار ايجابية على الاقتصاد الوطني.

الكلمات المفتاحية: جودة محاسبة الإيرادات، الشركات الصناعية العاملة في محافظة السليمانية، معيار الإيراد من العقود مع العملاء IFRS 15.

المقدمة

يتصف المناخ الاقتصادي اليوم بالصعب والمتقلب، لما يشهده العالم من تطورات بالغة؛ تتحتم على الجميع أن ينظروا بعناية في جميع جوانب العمليات المحاسبية، لتقليل الهدر وزيادة الكفاءة، ولا سيما في مجال محاسبة الإيرادات. وقد أوضح صندوق النقد الدولي أن تبني الدول تطبيق معايير المحاسبة الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS يساهم في الارتقاء بمستوى النظام المالي والاقتصادي لتعزيز قدرة الشركة على تطوير وتنويع نطاق العمليات الخاصة بها، ويسهم في زيادة موثوقية المعلومات وتوفير مزيد من الشفافية في الوقت المناسب كما أنه يساهم في توحيد لغة المال والأعمال وتعزيز الثقة في الاقتصاد العالمي (صندوق النقد الدولي، ٢٠١٨: ٤).

ويمثل معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (IFRS 15) المعروف بإيراد العقود مع العملاء؛ مشروع مشترك لتطوير معايير الاعتراف بالإيراد (معيار IAS18) الإيراد، ومعيار (IAS12) عقود الانشاء بين مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكية (FASB) ومجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) والهدف من المشروع هو إيجاد الحلول المحاسبية المناسبة لصعوبات الاعتراف بالإيراد في المعايير السابقة وتذليل الصعوبات والتعقيدات الموجودة في تلك المعايير. حيث يتمثل المبدأ الأساسي للمعيار (IFRS 15) في أن أي شركة ينبغي أن تعترف بالإيرادات التي تصور نقل البضائع أو الخدمات الموعودة إلى الزبائن بمبلغ يعكس التعويض الذي تتوقع الشركة الحصول عليه مقابل تلك السلعة أو الخدمة، من خلال تحديد العقد والالتزامات فيه وسعر المعاملة (Treasury, 2017: 2).

في سياق ذلك تأتي هذه الدراسة كمحاولة بحثية متواضعة، للوقوف على واقع محاسبة الإيرادات في ظل معيار الإبلاغ المالي الدولي (IFRS 15) في الشركات الصناعية العاملة في محافظة السليمانية، لذا تم تقسيم الدراسة إلى المباحث الآتية: حيث خصص المبحث الأول لمنهجية الدراسة ودراسات سابقة، أما المبحث الثاني فخصص للإطار النظري أما المبحث الثالث فخصص الجانب الميداني وثم أهم الاستنتاجات والتوصيات.

المبحث الأول: منهجية الدراسة ودراسات سابقة

أولاً. منهجية الدراسة:

١. مشكلة الدراسة: وبرغم صدور العديد من المبادئ والمعايير المحاسبية الدولية عن مجلسي معايير المحاسبة الدولية (IASB) (FASB)، كالمعيارين (IAS11، IAS18) وتقديم لجنة تفسيرات المعايير المحاسبية (IFRIC) للمعايير المحاسبية الدولية التفسيرات وإيضاحات مستمرة ومتابعة لهذا المعايير بخصوص محاسبة الإيرادات؛ إلا أن تلك المعايير ظلت قاصرة ومحدودة في مجال توضيح وتفصيل متطلبات الاعتراف. حيث بقيت هذه المعايير عاجزة عن أن توفر معلومات كافية للمستخدمين لفهم إيرادات الشركات وتحليلها؛ الأمر الذي دفع مجلسي (IASB) و(FASB) بإصدار معيار جديد للتقارير المالية الدولية بعنوان (الإيراد من العقود مع العملاء والمعروف اختصاراً بالمصطلح IFRS 15).

وفي البيئة المحلية العراقية بصورة عامة وبيئة إقليم كردستان/العراق بصورة خاصة، فلا يزال النظام المحاسبي الموحد هو المعمول في جميع الشركات الصناعية في القطاع العام والخاص، إلى أن الإجراءات المتبعة حالياً في محاسبة الإيرادات تعاني من أوجه قصور عديدة تعقد من عملية الاعتراف والقياس والافصاح عن الإيرادات الحقيقية في الشركات الصناعية المختلفة، في ضوء ما سبق تتبلور مشكلة الدراسة الحالية، في افتقار الشركات الصناعية العاملة في محافظة السليمانية إلى دراسات بحثية مؤسسية لتحليل واقع عملياتها الإدارية المالية في مجال محاسبة الإيرادات، على ضوء معيار الإبلاغ المالي الدولي (IFRS 15). حيث لاحظت الباحثة أن هناك فجوة ملحوظة في تسليط الضوء على هذا الموضوع كقضية محاسبية حديثة.

وتم تحديد مشكلة الدراسة الحالية في التساؤلات الآتية:

- التساؤل الأول: ما مستوى تطبيق أبعاد معيار الإبلاغ المالي الدولي (IFRS 15) لمحاسبة الإيرادات في الشركات الصناعية العاملة في محافظة السليمانية؟

- التساؤل الثاني: ما مستوى جودة محاسبة الإيرادات لشركات الصناعية العاملة في محافظة السليمانية في ظل معيار الإبلاغ المالي الدولي (IFRS 15)؟

- التساؤل الثالث: ما أثر تطبيق معيار الإبلاغ المالي الدولي (IFRS 15) على جودة محاسبة الإيرادات في الشركات الصناعية العاملة في محافظة السليمانية؟

٢. أهداف الدراسة: يمكن تحديد اهم اهداف الدراسة بما يأتي:

- التعرف على واقع تطبيق أبعاد معيار الإبلاغ المالي الدولي (IFRS 15) لمحاسبة الإيرادات في الشركات الصناعية العاملة في محافظة السليمانية بصورة خاصة واقليم كردستان العراق بصورة عامة.

- التعرف على مفهوم تحقق جودة محاسبة الإيرادات لشركات الصناعية العاملة في محافظة السليمانية في ظل معيار الإبلاغ المالي الدولي (IFRS 15).

- تقدير النموذج القياسي لأثر تطبيق أبعاد معيار الإبلاغ المالي الدولي (IFRS 15) على جودة محاسبة الإيرادات لدى شركات الصناعية العاملة في محافظة السليمانية.

٣. أهمية الدراسة:

أ. الأهمية العلمية للدراسة: تحظى الدراسة بأهمية علمية يمكن ابرازها في الآتي:

- تقديم الدراسة في جزأها النظري لمحتوى معرفي علمي مُعد منهجياً، بحيث يتضمن التعريف والإيضاح لأهم المفاهيم والأسس والقواعد النظرية والفكرية العلمية، المتعلقة بموضوع محاسبة الإيرادات، مما قد يمثل اضافة علمية تسهم في إثراء الأدب النظري لمجال محاسبة الإيرادات.

- اشتمال الدراسة الحالية على جزء نظري علمي خاص بالتعريف بمعيار الإبلاغ المالي الدولي (IFRS 15) من حيث مفهومه ونشأته وتطوره وأبعاده النظرية؛ مما يجعل الدراسة ذات اسهام علمي نظري يفيد الطلبة والباحثين المتخصصين كأدب نظري علمي سابق يمكن الاستناد اليه في فهم ومعرفة إطار معيار الإبلاغ المالي الدولي (IFRS 15) بأبعاده ومحدداته.

ب. الأهمية العملية: يمكن ابراز الأهمية التطبيقية للدراسة الحالية، في عدة نقاط أهمها:

- تقديم الدراسة لنتائج علمية ميدانية لواقع تحقق المعيار (IFRS 15) في محاسبة الإيرادات لدى شركات الصناعية العاملة في محافظة السليمانية، مما يساهم في قياس مستوى الامتثال للمعيار.

- تفيد هذه الدراسة الادارة الحالية للشركات المستهدفة، كوسيلة تقييم ذاتي للاطلاع على واقع جودة محاسبة الإيرادات من وجهة نظر علمية، مما يسهل عليها في التعرف على المعوقات الفعلية والسعي الى الحد منها مستقبلاً في ضوء توصيات الدراسة.

٤. فرضية الدراسة: لغرض الاجابة على التساؤل الثالث لمشكلة الدراسة باعتباره السؤال المحوري، يمكن تحديد الفرضية الرئيسية للدراسة بما يأتي:

لا يوجد أثر ذو دلالة احصائية عند مستوى دلالة (0.05) لتطبيق ابعاد معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS 15 على جودة محاسبة الإيرادات لشركات الصناعية العاملة في محافظة السليمانية.

٥. منهج الدراسة: اتبعت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي العلمي المبني على المسح الميداني لجمع البيانات الكمية الخاصة بتقدير مستوى/درجات واقع متغيرات الدراسة كما هي في بيئتها الفعلية، بتطبيق الأدوات الدراسة المناسبة؛ والتحليل الاحصائي للبيانات الوصول الى النتائج المطلوبة.

٦. حدود الدراسة:

- الحدود الموضوعية: تقتصر الدراسة على واقع وأثر متغير تطبيق معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS 15، على متغير جودة محاسبة الإيرادات.

- **الحدود المكانية:** تقتصر الدراسة على شركات ومعامل انتاج الاسمنت وشركات انتاج وصهر الحديد العاملة في محافظة السليمانية باعتبارهم اهم الشركات الصناعية في المحافظة.
- **الحدود البشرية:** اقتصرت الدراسة على موظفي قسم الحسابات والتدقيق في شركات ومعامل الاسمنت، وشركات انتاج وصهر الحديد العاملة في محافظة السليمانية.
- **الحدود الزمنية:** تم تطبيق هذه الدراسة ميدانياً في شهر ديسمبر من العام 2021م.
- ثانياً دراسات السابقة:** فيما يلي مجموعة من الدراسات السابقة المرتبطة بموضوع جودة محاسبة الايرادات في ظل معيار الابلاغ المالي الدولي IFRS 15 في بيئة الاعمال المختلفة:
١. **دراسة (محمود، ٢٠٢١) بعنوان:** تطبيق المعيار الدولي الابلاغ المالي (IFRS 15) وأثره على قياس الارباح (دراسة تطبيقية شركة لورد تاور للتجارة العامة وتركيب أنظمة التبريد والتدفئة ومكافحة الحريق): تهدف هذه الدراسة الى توضيح المتطلبات المحاسبية لاعتراف وقياس الايراد وفق المعيار الدولي للإبلاغ المالي (IFRS 15) والتعرف على متطلبات العرض والافصاح عن الايرادات في ظل هذا المعيار، كما يهدف الى بيان تأثير تطبيق المعيار الدولي للإبلاغ المالي (IFRS 15) على قياس الارباح والافصاح عنها.
- تظهر نتائج الدراسة ان المعالجات المحاسبية للإيرادات وفق معيار الابلاغ المالي الدولي (IFRS 15) أكثر تعقيداً ويتمشى أكثر مع تعقيد العمليات التجارية الحديثة مقارنة بالمعالجات وفق النظام المحاسبي الموحد، ومن الممكن ان يتم تطبيق المعيار في الشركات التجارية العاملة في اقليم كردستان، ولكن تطبيقها بطريقة صحيحة تحتاج إلى توضيحات مهنية وعملية.
- تبين الدراسة ان تطبيق المعيار يؤثر على قياس الربح حيث يؤدي على عدم تضخيم الارباح مقارنة بالأرباح المقاسة وفق النظام المحاسبي الموحد العراقي، حيث ادى تطبيق المعيار في شركة محل الدراسة الى تخفيض مجمل الربح بنسبة 4% في عام 2018 و 9% في عام 2019. كما يبين الدراسة يؤدي تطبيق المعيار الى تغير في الإفصاحات المتعلقة بالأرباح من خلال الملاحظات والهوامش التي تعتبر من وسائل الافصاح المهمة، ولكن لا يؤثر على كيفية اعداد وعرض قائمة الدخل والقوائم التوضيحية المرفقة.
٢. **دراسة (ضيف، ٢٠٢٠) بعنوان:** أثر تطبيق معيار التقرير المالي الدولي (IFRS 15) "الإيراد من العقود مع العملاء" على جودة الأرباح المحاسبية: دراسة ميدانية على الشركات المدرجة في سوق الأسهم السعودية؛" وهدفت إلى دراسة أثر تطبيق معيار التقرير المالي الدولي (IFRS 15) على جودة الأرباح المحاسبية. بالاعتماد على مفهوم نظرية الوكالة لتطوير إطار لدراسة وتحليل والتنبؤ بأثر تطبيق المعيار على كل من قيمة الاستحقاق الاختياري والقيمة المعلوماتية للأرباح، كمقياسين لجودة الأرباح المفصح عنها بالقوائم المالية، ثم تطبيق الإطار على القوائم المالية لعدد 108 شركة من الشركات المدرجة بسوق الأسهم السعودي، خلال عامي 2017، 2018. ولقد ساهمت الدراسة من خلال تحليل نتائج الاختبارات الإحصائية لفروض الدراسة في تقديم أدلة ميدانية لأثر تطبيق معيار التقرير المالي الدولي (IFRS 15) على جودة الأرباح المحاسبية، والتي يمكن تلخيصها في نتيجتين رئيسيتين. حيث تتمثل النتيجة الأولى في عدم وجود أثر معنوي لتطبيق معيار التقرير المالي الدولي (IFRS 15) على قيمة الاستحقاق الاختياري بالقوائم المالية للشركات وذلك بصرف النظر عن طبيعة القطاع الاقتصادي الذي تنتمي إليه. بينما تتمثل النتيجة الثانية في وجود أثر معنوي لتطبيق معيار التقرير المالي الدولي (IFRS 15) على القيمة المعلوماتية للأرباح

المفصح عنها بالقوائم المالية للشركات وذلك بصرف النظر عن طبيعة القطاع الاقتصادي الذي تنتمي إليه. حيث أصبحت الأرباح المفصح عنها بالقوائم المالية للشركات المدرجة بسوق الأسهم السعودي، بعد تطبيق المعيار، أكثر معلوماتية للمستثمرين والأطراف الأخرى ذات المصلحة، وذلك بصرف النظر عن طبيعة القطاع الاقتصادي الذي تنتمي إليه تلك الشركات.

٣. **دراسة (الخريسات، ٢٠١٧) بعنوان: أثر التحول لتطبيق المعيار (IFRS 15) على الاعتراف بالإيراد من العقود مع العملاء** "دراسة حالة شركة الاتصالات الأردنية أورانج"، هدفت الدراسة إلى بيان أثر التحول لتطبيق المعيار (IFRS 15) على الاعتراف بالإيراد من العقود مع العملاء دراسة حالة شركة الاتصالات الأردنية أورانج، باستخدام منهج الدراسة الوصفي الإحصائي القياسي، بالاعتماد على بيانات الفترة ما بين 2010-2017، وفي ضوء تطبيق الاختبارات الإحصائية ومعادلة الانحدار المتعدد توصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها: وجود أثر دال إحصائي عند مستوى (0.05) لتطبيق المعيار (IFRS 15) مقاساً بالإيراد من الخدمات والسلع وأصول العقد على إجمال الإيرادات وحقوق الملكية. وقد أوصت الدراسة الشركات بشكل عام بضرورة تطبيق المعيار (IFRS 15) لما له من أثر في تحقيق الشفافية في الإفصاح المحاسبي وزيادة الموثوقية في التقارير المالية المحاسبية للبيانات المالية.

٤. **دراسة (Ivan Nikolaev Sabev, 2016) بعنوان:**

Comparative Analysis of the Criteria for Recognize Revenues of an Entity in IFRS 15:

التحليل المقارن لأسس الاعتراف بالإيراد في الوحدة الاقتصادية في ظل معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (IFRS 15) وهدفت الدراسة إلى تقديم تحليل مقارن حول الاختلافات في معايير الاعتراف بإيرادات الشركات وفقاً لمعيار (IFRS 15) والمعيار (IAS 18) والمقارنة بين الأداء من خلال كلاً منهما؛ واستخدمت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي المقارن، باستخدام الوثائق الرسمية لإطار عمل كل معيار منهما. وكان من أهم نتائج الدراسة أن تطبيق المعيار (IFRS 15) يمثل رؤية جديدة لمستقبل المحاسبة عن الإيرادات من خلال تطوير مجموعة من معايير المحاسبة المعتمدة على المبادئ والأسس المحاسبية الدولية.

٥. **دراسة (عبدالمنعم، ٢٠١٥) بعنوان: أثر معيار الإيراد من العقود مع العملاء (IFRS 15) على جودة المعلومات المحاسبية؛** وهدفت الدراسة إلى تحديد المتطلبات الجديدة للمحاسبة عن الإيراد والعرض والإفصاح التي تتضمنها المعيار (IFRS 15) ومعرفة مساهمته في علاج مشاكل الاعتراف بالإيراد وأثر ذلك التطبيق على جودة المعلومات المحاسبية، وقد استخدمت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي بأسلوب المسح الميداني، لقياس وتحليل ردود أفعال عينة من المهتمين المحليين بالقوائم المالية تجاه أثر تطبيق المعيار. وقد توصلت الدراسة إلى أن المعيار (IFRS 15) يقدم حلاً لبعض المشاكل المحاسبية المتعلقة بالإيراد كالببيع مع حق الرد، والضمانات والتراخيص وترتيبات إعادة الشراء، كما خرجت نتائج الدراسة الميدانية بأن تطبيق المعيار يؤثر بشكل إيجابي على جودة المعلومات المحاسبية، من حيث ملائمة المعلومات وموثوقية واعتمادية البيانات والمعلومات المحاسبية وقابليتها للمقارنة والفهم والتحليل.

٦. **دراسة (Shashikant, 2015) بعنوان: IFRS 15 in Telecommunication Industry** (تطبيق معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS 15 في شركات الاتصالات) وهدفت إلى تحليل معيار

(IFRS 15) وأهميته لشركات الاتصالات؛ وفق المنهج الوصفي التحليلي. وكان من أهم نتائج الدراسة أن تطبيق المعيار (IFRS 15) سيكون له تأثير إيجابي كبير على قطاع الاتصالات، وأن أهم ما يتميز به المعيار (IFRS 15) أنه لا يقتصر على المعالجة المحاسبية ولكن له تأثير كبير على القرارات الاستراتيجية وقنوات التسويق والعمليات والنظام الداخلي، كما خلصت الدراسة إلى أن هذا المعيار سيمثل خيار داعم لاتجاهات صناعة تقنيات الاتصالات وتعزيز قدراتها التنافسية في مختلف انحاء العالم.

٧. دراسة (Sadek & Dalia, 2014) بعنوان:

A Proposed Mode to Address Convergence Determinants, IFRS & FASB: Measurement & Disclosure of Revenue Recognition:

نموذج مقترح لمعالجة محددات التقارب بين معايير الإبلاغ المالي الدولي ومجلس معايير المحاسبة المالية لقياس والافصاح عن الاعتراف بالإيراد: وهدفت إلى تقديم نموذج مقترح لقياس التقارب بين أدبيات IFRS و FASB للقياس والافصاح عن الاعتراف بالإيراد، من خلال معيار (IFRS 15)، بالتطبيق على جمهورية مصر العربية كحالة. وقد اعتمدت الدراسة على منهج الدراسة الوصفي التحليلي المقارن، وكان من أهم نتائج الدراسة أنها أكدت على الحاجة الملحة إلى تعديل معايير المحاسبة المصرية القائمة وخاصة ما يتعلق منها بالإيراد لتتماشى مع التغيرات والتحديثات المتتالية في معايير المحاسبة الدولية ومعايير اعداد التقارير الدولية، كما بينت الدراسة أن المعايير مجرد ترجمة للمعايير الدولية، ولتفادي الأثر السلبي لعدم تطوير معايير محاسبية وطنية للشركات المتعددة الجنسية العاملة في مصر، بحيث لا تفقد قابليتها للمقارنة مع الشركات أو فروعها العاملة في الدول الأخرى غير مصر.

التعليق على الدراسات السابقة: في ضوء ما سبق عرضه من دراسات سابقة، يتبين أن موضوع الدراسة الحالية بشكل عام من المواضيع الحديثة في الوقت الراهن في مجال معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS 15 حيث تناولت دراسات كلاً من (محمود، ٢٠٢١) في العراق: تطبيق المعيار الدولي الإبلاغ المالي (IFRS 15) وأثره على قياس الأرباح بالتطبيق على شركة لورد تاور للتجارة العامة وتركيب أنظمة التبريد والتدفئة ومكافحة الحريق، و(ضيف، ٢٠٢٠) بالسعودية أثر تطبيق المعيار (IFRS 15) في جودة الأرباح المحاسبية بالسعودية بالتطبيق على الشركات المدرجة في سوق الاسهم السعودية، اما دراسة (الخريسات، ٢٠١٧) بالأردن، تناولت أثر تطبيق المعيار IFRS 15 على التحول نحو الاعتراف بالإيراد من العقود مع العملاء، وتم تطبيقها على شركة الاتصالات أورانج. وقد اعتمدت الدراسات الثلاثة على بيانات ومؤشرات مالية قياسية لعدد من الأعوام.

ولهذا فإن الدراسة الحالية تتميز عن الدراسات السابقة بأثر تبني معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS 15 على جودة محاسبة الإيرادات في حين اغلب الدراسات السابقة ركزت على دور المعيار في قياس الأرباح او جودة الأرباح كما في دراستي (محمود، ٢٠٢١) و(ضيف، ٢٠٢٠) وتختلف عن جميع الدراسات السابقة، من حيث موضوعها وبيئتها التطبيقية، ممثلة بأثر تطبيق المعيار IFRS 15 على جودة محاسبة الإيرادات بشكل عام وبالتطبيق على الشركات الصناعية المتمثلة بشركات ومعامل الاسمنت وشركات انتاج وصهر الحديد العاملة في محافظة السليمانية، إلا

إن أغلب الدراسات السابقة طبقت في شركات تجارية أو شركات خدمية، ومع ذلك فقد استفادت الدراسة الحالية من الدراسات السابقة في إطارها النظري والأدب العلمي السابق.

المبحث الثاني الإطار النظري

أولاً. مفهوم محاسبة الإيرادات: إن تحقق الإيراد كان ولا يزال من المواضيع المحاسبية الأكثر أهمية، نظراً لما يتمتع به هذا العنصر من مكانة بالغ الأهمية من بين عناصر القوائم المالية، إذ لا يمكن لأية شركة البقاء في سوق المنافسة دون تحقيق الإيرادات تزيد عن التكاليف. لقد كانت لبعض الفصائح المالية في العالم التي انتشرت مؤخراً كانت بسبب التلاعبات المالية الناجمة عن الاعتراف بالإيرادات على أساس سياسات محاسبة غير سليمة. فبعد التطور التاريخي لمفهوم الإيراد قدمت له العديد من التعاريف كان أبرز هذه التعريفات ما صدر عن لجنة المصطلحات لمجمع المحاسبين القانونيين (AICPA) عام 1995 إذ عرفته بأنه التدفق المتحقق من بيع السلع وتقديم الخدمات. إن هذا التعريف يعبر عن فحواه من وجهة نظر قائمة الدخل معتبراً أن الإيراد حصيلة للنشاط الانتاجي الذي تمارسه الشركة، وعرفه مجلس مبادئ المحاسبة الأمريكي (APB) سنة 1970 بأنه عبارة عن الزيادات الاجمالية في موجودات الشركة أو النقص في مطلوباتها عن العمليات التي تمارسها الشركة إن هذا تعريف جاء على العكس من التعريف الصادر عن لجنة المصطلحات لمجمع المحاسبين القانونيين (AICPA) إن تعريف مجلس مبادئ المحاسبة الأمريكي (APB) يعبر عن وجهة نظر قائمة المركز المالي. (شهادة وآخرون، ٢٠١١: ١٧٠-١٧٦) نتيجة القصور الموجودة في هذين التعريفين صدر مجلس معايير المحاسبة الأمريكي (FASB) سنة 1985 تعريفاً لإيراد على أنه التدفق الداخل للشركة الذي يؤدي إلى زيادة موجوداتها أو تخفيض مطلوباتها أو كليهما معا نتيجة بيع السلع أو تقديم الخدمات أو من أي أنشطة أخرى تمارسها، ويعد هذا التعريف أكثر شمولاً من التعريفين السابقين وأعتبر حجر الزاوية للأكاديميين والممارسين في الدراسة والتطبيق بموجب إطار مفاهيم التقارير المالية الصادرة عن لجنة مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) يشمل الدخل كلاً من الإيرادات والمكاسب إذ عرف هذا المجلس الدخل بأنه زيادة في المنافع الاقتصادية خلال الفترة المالية على شكل تدفقات واردة أو زيادة في الموجودات أو انخفاض في المطلوبات ينتج عنها زيادة في حقوق الملكية باستثناء تلك المرتبطة بالمساهمات من المشاركين في حقوق الملكية (أبو نصار وحמידات، ٢٠٢٠: ٤١)، وهذا يدل على أن مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) قد تبنت المفهوم الاقتصادي للدخل بدلاً من المفهوم المحاسبي، فقد عرف الدخل الاقتصادي من قبل HICKS بأن المبلغ الذي يمكن إنفاقه خلال فترة زمنية معينة ويبقى راس المال في نهاية الفترة بعد الانفاق كما كان في بداية الفترة قبل الانفاق. أمّا تعريف الدخل من وجهة النظر المحاسبية فإنه الفرق بين الإيرادات المتحققة الناتجة من الصفقات أو العمليات المالية خلال الفترة المالية والتكاليف المناظرة لها في نفس الفترة، فمن وجهة النظر المحاسبية لأبد من التمييز بين الإيرادات والمكاسب فالإيراد يطلق على ما تحققه الشركة من عائد نقدي أو عيني عن طريق ما تمارسه من الأنشطة العادية (التشغيلية) أما المكاسب يعني التدفق الداخل للشركة والمتحقق من الأنشطة العرضية التي لا تتصف بالتركرار وليس لها علاقة بالنشاط العادي (التشغيلي) وخير مثال على المكاسب هو ما تحققه الشركات من ربح ناتج عن بيع بعض موجوداتها الثابتة عند الاستغناء عنها لأسباب ترتبط بالتطور الفني أو التقني لوسائل الانتاج الحديثة المشابهة لموجودات الشركة المستغني عنها، أو من إعادة ترجمة الارصدة بالعملات الاجنبية، أو تعديلات القيمة العادلة على

الموجودات المالية وغير المالية (محمد والمشهداني، ٢٠٢٠: ١٥٧). أما مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) عرف الإيراد في ظل المعيار المحاسبي الدولي (IAS 18) بأنه عبارة عن إجمالي التدفقات الداخلة إلى الشركة من المنافع الاقتصادية خلال الفترة المالية والنتيجة عن الأنشطة العادية للشركة عندما ينجم عنها زيادة في حقوق الملكية ما عدا تلك الزيادة المتعلقة بمساهمات أصحاب حقوق الملكية. (الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين، ٢٠٢١: ٧١٣)

ويمكن تعريف الإيراد أيضاً بأنه واحدة من أهم مقاييس الأداء المالي التي تبلغها الشركة، إن لم يكن أكثرها أهمية. توفر الإيرادات رؤية حول أداء الشركة في الماضي والمستقبل، وهي محرك مهم لمقاييس الأداء الأخرى، مثل الأرباح قبل الفائدة والضريبة والاندثار EBITDA، وصافي الدخل، وأرباح السهم الواحد (Kiso et al., 2019: 1021).

ويعرف الإيراد وفق أدلة معايير الإبلاغ المالي الدولي بأنه "الزيادة في المنافع الاقتصادية خلال الفترة المحاسبية على شكل تدفقات داخلة أو زيادة في الأصول أو نقص في الالتزامات أو كليهما معاً، بما يؤدي إلى زيادة في حقوق الملكية بخلاف الزيادات الناتجة عن مساهمة المالكين (Scot et al., 2010: 292)، فلا يمكن أن يكتب لشركة ما الاستمرارية دون تحقيق إيرادات تزيد عن التكاليف (عبدالسلام، ٢٠١٨: ٣).

ويتم قياس الإيرادات على أساس قيم السلع والخدمات المتبادلة في صفقات مستقلة، وتتمثل هذه القيم إما في صافي النقد الموازي أو القيمة الحالية المخصومة للنقد المستلم أو الذي سيتم استلامه مقابل تبادل سلع أو خدمات الوحدة الاقتصادية مع العملاء والزبائن المتقدمين للحصول على سلعة أو خدمة الوحدة الاقتصادية التي توفرها (Belkaoui, 2004: 219).

وتجدر الإشارة إلى أن تحديد الإيرادات وقياسها وإثباتها في الدفاتر المحاسبية، ليست عملية سهلة بل أن الواقع العملي في الشركات الانتاجية والخدمية، يؤكد أن هناك صعوبات بالغة التعقيد في إمكانية قياسها ومراقبتها واتباع أساس معين للتحقق أو الإثبات، فقد يؤدي اتباع أساس أو طرق معينة إلى الكثير من الثغرات والاعتراضات من قبل المستخدمين أو المحاسبين أنفسهم، الأمر الذي يتطلب من الشركات أن تستند إلى معايير محاسبية (جمعة، ٢٠١٢: ٧١).

لا يزال هناك خلط في الأدب المحاسبي حول المعنى الدقيق للمصطلحين: الاعتراف بالإيراد، وتحقيق الإيراد فالاعتراف Recognition هو عملية تحويل المصادر غير النقدية والحقوق إلى نقد ويشكل أكثر دقة يتم احتسابه في المحاسبة والعرض المالي للإشارة إلى بيع الموجود نقدًا أو تحويل المطالبات إلى نقدًا، أما التحقق Realization هو عملية التسجيل الرسمية أو ادخال. ومما سبق يمكن القول بأن الإيراد عبارة عن إجمالي التدفقات الداخلة إلى الشركة خلال الفترة مالية معينة الناتجة من بيع السلع أو تقديم الخدمات أو نتيجة زيادة الموجودات أو تخفيض في المطلوبات أو كليهما معاً بعد استبعاد مساهمات أصحاب حقوق الملكية.

ثانياً. معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS 15: لقد أدت الكثير من المتغيرات والتطورات المتسارعة في ميدان الفكر المحاسبية، ولا سيما متغير عولمة الاقتصاد والمحاسبة، إلى بروز تقاربات فكرية وعلمية دولية ومحلية كثيرة، لتأطير وتنظيم معايير وأطر عمل محاسبية مهنية دولية موحدة، وملزمة ومعترف بها عالمياً.

وفي العام 2002 توصل مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) ومجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي (FASB) إلى خارطة تفاهم وتعاون مشترك من أجل العمل على

إصدار مجموعة واحدة من المعايير المحاسبية ذات الجودة العالمية التي يمكن تطبيقها في كل دول العالم، وتم الاتفاق بداية على إعداد إطار مفاهيمي مشترك يتضمن أهداف القوائم المالية والخصائص النوعية الواجب توافرها في هذه القوائم للاعتراف بها واعتمادها دولياً، وفي 2008 أصدر (FASB) دليل بعنوان "الإطار المفاهيمي للتقارير المالية"، كإطار أساسي للمعايير المحاسبية الصادرة مستقبلاً (FASB, 2010: 36).

ونتيجة فشل وقصور جميع المعايير المحاسبية الدولية المتعلقة بالإيرادات، الصادرة في السنوات السابقة (ما قبل العام ٢٠١٤)؛ فقد قاما (IASB) و (FASB) بحصر متطلبات الإبلاغ المالي المتعلقة بالإيراد في معيار واحد، حيث أصدر في شهر مايو من العام 2014 معياراً جديداً للاعتراف بالإيراد وهو المعيار (IFRS 15) تحت مسمى (الإيراد من العقود مع العملاء). ويعرف معيار (IFRS 15) وفق أدلة (IASB, 2017: 1) باعتباره إطار شامل لتحديد كيفية الاعتراف بالإيرادات ومقدار الإيرادات التي يتم الاعتراف بها، والذي يحدد كيف ومتى سيتم الاعتراف بالإيرادات وكذلك إلزام الجهات ذات العلاقة بتوفير المعلومات والافصاح لمستخدمي البيانات المالية بشكل أكثر وضوحاً.

وهو معيار جديد وحديث أكثر كفاءة وشمولية، في مجال الاعتراف بالإيرادات، حيث حل محل ستة إصدارات سابقة هي (IAS11) المتعلق بعقود البناء، والمعيار (IAS18) المتعلق بالإيراد، والمعيار (IFRIC13) المتعلق ببرامج ولاء العملاء، والتفسير (IFRIC15) المتعلق بترتيبات بناء العقارات، والمعيار (IFRIC18) المتعلق بتحويل الأصول للعملاء، والتفسير (SIC13) المتعلق بعمليات المبادلة بخدمات الاعلان (IFRS, 2021: 799).

حيث يعرف المعيار (IFRS15) بأنه المعيار الدولي الخاص بالإيرادات من العقود مع العملاء، ويشمل نطاق هذا المعيار جميع العقود المبرمة مع العملاء وبيع بعض الموجودات غير المالية التي لا تعد من مخرجات الأنشطة العادية للشركة، كالآلات والمعدات المملوكة للشركة، ولا يدخل ضمن هذا المعيار كل من عقود الإيجار وعقود التأمين وعقود الأدوات المالية وعقود بعض عمليات التبادل غير النقدي لوجود معايير خاصة بها (الخريسات، ٢٠١٧: ١٨).

ثالثاً. أسباب إصدار معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS: الفكر المحاسبي شأنه شأن باقي العلوم فالمعرفة المحاسبية تتسم بخاصيتين متلازمتين هما الاستمرارية والتغير على الصعيدين التطبيقي والنظري، فالاستمرارية تشير إلى تراكم الخبرات وتكون القواعد والاعراف المحاسبية بمرور الزمن بعد ثبوت منفعتيها عملياً وتقبلها نظرياً. أما خاصية التغير فتشير إلى قدرتها على مواكبة التطور في بيئة الأعمال نتيجة عوامل اقتصادية واجتماعية وقانونية وتكنولوجية وهدفها الأساسي في النهاية تكوين نظرية محاسبية شاملة ولكن رغم الجهود التي بذلت وما زالت تبذل من قبل الجمعيات المهنية والأكاديمية إلا أنها لم تكمل بعد وتعود أولى المحاولات لبناء الاطار المفاهيمي النظرية المحاسبية الى مطلع 1900 وكان لكل من رواد الأكاديميين (paton) و (scot) دور مهم في تطوير هذا الاطار فضلاً عن الدور الرئيسي لجمعيات المهنة من اوائل هذه الجمعيات الجمعية الأمريكية للمحاسبين القانونيين (AICPA) اذ قامت سنة 1971 بتشكيل لجنتين هما لجنة (Trueblood) وطلب منها تحديد أهداف القوائم المالية ونشرت تقريرها حول هذه الاهداف في سنة 1973 واللجنة الثانية كانت باسم (wheat) وطلبت منها دراسة الكيفية التي يجب تطوير المبادئ المحاسبية بها وبناء على التوصيات المقدمة من قبل هذه اللجنة قامت الجمعية الاميركية

للمحاسبين القانونيين (AICPA) بإنشاء مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) سنة 1973 وحلت محل مجلس مبادئ المحاسبية (APB) في سنة 1978 ومنذ ذلك الوقت يقوم مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) بدراسة الإطار المفاهيمي لنظرية المحاسبة او ما يسمى بالاطار المفاهيمي للمحاسبة المالية وصدرت ثمانية بياناً لغاية سنة 2010، كما قام بإصدار المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP). (شرويدر وآخرون، ٢٠١٠: ١٦٢)، وان اهم ما يميز المحاسبة في الآونة الأخيرة، هو الاتجاه نحو تعميم الممارسات المحاسبية الدولية نتيجة للتطورات الاقتصادية والتوجه الذي انتاب الاقتصاد العالمي نحو الشمولية والعولمة وتحرير التجارة الخارجية وظهور التكتلات الاقتصادية الكبرى والشركات متعددة الجنسيات وبالمقابل تم تأسيس لجنة معايير المحاسبة الدولية (IACS) سنة 1973 ومقرها في لندن ويتألف من 15 عضواً في تسعة بلد، بما في ذلك الولايات المتحدة الاميركية وذلك نتيجة ظهور المشاكل المحاسبية ذات الطبيعة الدولية ومن اهمها (مطير، ٢٠٠٨: ٦):

١. تعدد واختلاف المبادئ والممارسات المحاسبية واللغات والعملات المحلية والتي تضطر الشركات على التعامل بها
٢. اختلاف معايير التقارير المحلية وما ينجم عنها من عدم فهم وتفسير للتقارير.
٣. اختلاف النظم الضريبية التي تتعامل معها الشركة وعدم قدرتها على تحديد الارباح الخاضعة للضريبة وتقسيمها بين دول مختلفة.
٤. ظهور مشكلة التضخم وتأثيرها على القوائم المالية.
٥. الجهود العلمية والمهنية لحل المشكلات المحاسبية ذات الطبيعة الدولية واسهامات المنظمات والهيئات المهنية في وضع الحلول لها.

وقامت لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASB) بإصدار معايير محاسبية تعالج المشاكل على مستوى الدولي نتيجة ضعف المعالجة المحاسبية لها في المبادئ المحاسبية او اختلاف الحلول من الدولة الى اخرى، لذلك اصدرت معايير المحاسبة الدولية (IAS) لغاية سنة 2000 اصدرت 41 معياراً و ثم حلّ المجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) محلها وتحويل معايير المحاسبة الدولية (IAS) الى معايير المالية الدولية IFRS سنة 2001 وفي اجتماعه الاول في عام 2001 اعتمد (IASB) جميع المعايير (IAS) والتفسيرات (SIC) الصادرة عن اللجنة بحيث تظل هذه المعايير والتفسيرات سارية المفعول الى ان يتم تعديلها او سحبها من قبل المجلس ومنذ سنة 2001 لغاية 2021 تم اصدار 17 معياراً من معايير التقارير المالية الدولية (IFRS) والغاء او دمج بعض معايير المحاسبة الدولية (IAS) وتفسيراتها وبذلك هناك مجموعتين من المعايير المحاسبية تستخدمها الشركات حول العالم ففي الولايات المتحدة الاميركية مبادئ المحاسبة المقبولة قبولاً عاماً (GAAP) بينما تستخدم الشركات الدولية معايير التقارير المالية الدولية (IFRS) وبسبب وجود بعض القصور في كل منهما وقع الطرفان (FASB) و (IASB) اتفاقية باسم اتفاقية نورووك (Norwalk agreement) نسبة الى مدينة الاميركية التي وقعت فيها الاتفاقية سنة 2002 بهدف العمل المشترك للقضاء على الاختلافات الموجودة في كلا الطرفين والوصول الى معايير موحدة، وان احد الاختلافات المهمة بين مجلس معايير المحاسبة المالية الاميركية (FASB) ومجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) هو معاملتهم لأثبتات الايراد. إن الاختلاف في الاعتراف بالإيرادات هي مشكلة متكررة في المحاسبة، وقد مضت فترة زمنية منذ ان بدأ (IASB) و (FASB) يعملان معاً من اجل تقديم نموذج موحد للاعتراف بالإيرادات حيث ان اسس الاعتراف

بالإيرادات مختلفة تماماً وفقاً للمعايير المحاسبية الدولية والأمريكية، فتحتاج كلا المجموعتين من المعايير إلى تحسين وتطوير، فبالنسبة لمعايير المحاسبة المالية الأمريكية (FASB) هناك أسس مختلفة للاعتراف بالإيراد وكثير منها محددة حسب القطاع، وقد تؤدي بعض من هذه الأسس إلى نتائج مختلفة للمعاملات قد تكون في الواقع متشابهة اقتصادياً أما بالنسبة للمعايير المحاسبية الدولية (IAS) خصص معيارين رئيسيين للاعتراف بالإيراد (الإيرادات: IAS 18) و (عقود الإنشاء: IAS 11) لكنهما تعرضا لانتقادات بكونهما متناقضين ويصعب تطبيقهما في الصفقات المعقدة في سنة 2010 أصدر (IASB) و (FASB) معياراً مقترحاً حول (إيرادات العقود مع العملاء كجزء من المشروع المشترك لتطوير معيار للاعتراف بالإيراد لكلا المجلسين من المعايير) (حسن ويعقوب، ٢٠١٩: ٨).

إن معيار الإبلاغ المالي الدولي (IFRS 15) وموضوع (Topic 606) هو ثمرة المشروع المشترك لمجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) ومجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكية (FASB) ويمثل الإرشادات المقدمة من المعايير الأمريكية حول الاعتراف بالإيراد (ASC606) صدر في سنة 2014 ضمن معيار الإيراد من العقود مع العملاء، وقد قدما المجلسان هذا المشروع لأن متطلباتهما الخاصة بالإيرادات كانت بحاجة إلى تحسين للأسباب الآتية (حميدي، ٢٠٢٠: ٥٤١):

١. اشتملت المبادئ المحاسبية المتعارف عليها على مفاهيم واسعة للاعتراف بالإيرادات وإرشادات مفصلة لصناعات أو معاملات محددة، وهو ما أدى إلى محاسبة مختلفة لمعاملات متشابهة اقتصادياً في كثير من الأحيان.
 ٢. اشتملت معايير الإيرادات السابقة ضمن معايير الإبلاغ المالي الدولي على مبادئ مختلفة وكان من الصعب أحياناً فهمها وتطبيقها.
 ٣. كانت الإفصاحات المطلوبة بموجب معايير الإبلاغ المالي الدولي (IFRS) والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها (GAAP) غير كافية ولم توفر في الغالب لمستخدمي المعلومات المالية معلومات لفهم الإيرادات الناجمة من العقود المبرمة مع العملاء.
- رابعاً. أبعاد وخطوات الاعتراف بالإيراد في ظل معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS 15: تم تحديد تاريخ بدأ سريان تطبيق هذا المعيار الجديد (IFRS 15) من سنة 2017، لكن مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) قرر بعد ذلك تأجيل بدء سريان المعيار إلى تاريخ 1-1-2018 مع تقديم تشجيعه وتحفيزه لأي جهود مبكرة لتطبيق هذا المعيار (IASB, 2017: 1).

والمعيار (IFRS 15) يقوم على ثلاثة أبعاد رئيسية (Starczewski, 2021: 1) هي:

١. (العقد): وهو اتفاق بين طرفين أو أكثر ينشأ عنه حقوق والتزامات قابلة للتنفيذ، وطبقاً للمعيار (IFRS 15) فإن الشركة مطالبة بمعالجة عقود العملاء التي تقع في نطاق هذا المعيار فقط عند توافر شروط العقد التالية: الموافقة بين أطراف العقد (كتابة أو شفاهية أو طبقاً لممارسة العرف التجاري المعمول بها)، وكذلك قدرة الشركة على تحديد حقوق كل طرف بخصوص السلع والخدمات المطلوب تحويلها، وقدرة الشركة على تحديد شروط السداد، وكذا إمكانية حصول الشركة على الثمن الذي يحق لها مقابل السلع أو الخدمات التي سيتم تحويلها إلى العميل.
٢. (العميل): وهو طرف تعاقده الشركة للحصول على سلعة أو خدمة كنتاج لأنشطتها الاعتيادية مقابل الحصول على الثمن المتفق عليه المقابل.
٣. (الإيراد): وهو الدخل الناشئ من مباشرة الأنشطة الاعتيادية التي لها صفة التكرار.

اما بالنسبة للاعتراف بالإيراد، فقد حدد خمس خطوات للاعتراف بالإيراد في ظل (IFRS 15) يمكن تلخيص الخطوات الخمسة للاعتراف بالإيراد في ظل معيار (IFRS 15) بما يأتي:

الجدول (١): الخطوات الخمسة للاعتراف بالإيراد في ظل معيار (IFRS 15)

الخطوات	وصف الخطوة	التطبيق
تحديد العقد مع العميل	العقد هو اتفاق ينشئ حقوقاً أو التزامات قابلة للتنفيذ.	تطبق الشركة إرشادات الإيرادات على العقود المبرمة مع العملاء.
تحديد التزامات الأداء المنفصلة في العقد	التزام الأداء هو وعد في العقد بتقديم منتج أو خدمة للعميل يوجد التزام أداء إذا كان العميل يمكن أن تستفيد من البضاعة أو الخدمة من تلقاء نفسها أو جنباً إلى جنب مع غيرها من الموارد المتاحة بسهولة.	ويمكن أن يتألف العقد من التزامات أداء متعددة. ويستند حساب التزامات الأداء المتعددة إلى تقييم ما إذا كان المنتج أو الخدمة متميزين في العقد. إذا كانت كل من السلع أو الخدمات متميزة، ولكنها مترابطة ومترابطة، يتم الجمع بين هذه السلع والخدمات والإبلاغ عن التزام أداء واحد.
تحديد سعر المعاملة	سعر المعاملة هو مقدار التعويض الذي تتوقع الشركة استلامه من العميل مقابل نقل البضائع والخدمات.	عند تحديد سعر المعاملة، يجب على الشركات النظر في العوامل التالية: (١) التعويض المتغير، (٢) القيمة الزمنية للنقود، (٣) التعويض غير النقدي، و (٤) التعويض المدفوع أو المستحق للعميل.
تخصيص سعر المعاملة للالتزامات الأداء المنفصلة	إذا كان هناك أكثر من التزام أداء واحد، قم بتخصيص سعر المعاملة استناداً إلى القيم العادلة النسبية.	أفضل مقياس للقيمة العادلة هو ما يمكن بيع البضاعة أو الخدمة على أساس مستقل (سعر بيع مستقل). يمكن أن تستند تقديرات سعر البيع المستقل إلى (١) تقييم السوق المعدل، (٢) التكلفة المتوقعة بالإضافة إلى طريقة المدخلات، أو (٣) طريقة المخرجات.
التعرف على الإيرادات عند استيفاء كل التزام بالأداء	الشركة تفي بالتزامها بالأداء عندما يحصل العميل على السيطرة على البضائع أو الخدمة.	الشركات تفي بالتزامات الأداء إما عند نقطة محددة من الزمن أو على مدى فترة من الزمن. تعترف الشركات بالإيرادات على مدى فترة من الزمن إذا تم استيفاء أحد المعايير التالية: (١) يتلقى العميل ويستهلك الفوائد أثناء أداء البائع، (٢) يتحكم العميل في الأصل عند إنشائه، أو (٣) لا يكون للشركة استخدام بديل للأصل.

المصدر: (Kiso et al., 2019: 1037) (IFRS, 2021: 826).

ويتم الاعتراف بالإيراد عند تنفيذ التزامات الاداء من خلال تحويل السلع او الخدمات الى العميل ويكون للعميل السيطرة عليها سواء باستخدامها او بيعها او استهلاكها، ويكون اعتراف بالإيراد اما من خلال فترة زمنية معينة او عند نقطة زمنية محددة، فالاعتراف بالإيراد خلال فترة زمنية معينة لابد من توفر الشروط الآتية: (Grous & Socoliue, 2017: 107).

١. عندما يكون العميل قادر على استخدام السلعة او الخدمة خلال فترة من الزمن مثل خدمات النظافة السنوية.

٢. إذا كان العميل يملك السيطرة على الموجود التي تقوم الشركة بتصنيعه او تحديده مثل شركة مقاولات تقوم ببناء عقار للعميل على قطعة ارض يمتلكه العميل.
٣. إذا كان للشركة حق قانوني لاستلام المقابل المالي للأداء المنفذ حتى تاريخه مثل انشاء موجود له مواصفات محددة.
- وفي حالة عدم اعتراف الشركة بالإيراد خلال فترة زمنية معينة، فإنها يتم الاعتراف بالإيراد عند نقطة زمنية معينة، فيجب مراعاة الشروط الآتية: (خليل و ابراهيم، ٢٠١٧: ٢٥)
 - أ. ان يكون حق الشركة قائماً بالتزام العميل بسداد قيمة الاصل.
 - ب. ان يكون لدى العميل سند ملكية قانونية للأصل.
 - ج. ان يكون قد تم نقل الحيازة المادية للأصل الى العميل.
 - د. ان يتم تحويل المخاطر المهمة والمنافع المرتبطة بملكية الاصل الى العميل.
 - هـ. قبول العميل للأصل، وهذا يشير الى ان العميل قد حصل على السيطرة على الاصل.
- اما بالنسبة للاعتراف بالإيراد في ظل النظام المحاسبي الموحد، فقد خصص النظام ارقام الدليل المحاسبي من (41) الى (45) والنتائج عن ايراد الشركة عن نشاطها الجاري والمستمر، وهي الايرادات التي تحصل عليها الشركة من بيع السلع او تقديم الخدمات للغير، ويتضمن دليل الايراد عن نشاط الصناعات التحويلية رقم (412) ويقاس الايراد على اساس صافي المبلغ المستلم من مبيعات البضائع المحتسبة بموجب قوائم البيع بعد تنزيل السماعات والخصومات ومردودات المبيعات. (ديوان الرقابة المالية، ٢٠١١: ١٠٧)
- خامساً. أهمية معيار (IFRS 15) في تفعيل جودة محاسبة الايراد:** لقد زادت متطلبات الإفصاح في معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS 15 بشكل ملحوظ مقارنة بمتطلبات الإفصاح بموجب معايير الإيرادات للمحاسبة الدولية (IAS)، وقد جاءت هذه الزيادة رداً على الانتقادات المتعلقة بعدم كفاية الإفصاح على الاعتراف بالإيرادات، وفي نفس الوقت تم تحديد مجموعة شاملة ومتناسكة من الإفصاحات بما يتفق مع المعايير الأخرى.
- ونظراً لأن جوهر المعيار (IFRS15) يتركز في تحسين جودة التقارير المالية، من خلال الإفصاح عن طبيعة وقيمة وتوقيت وعدم تأكد الإيراد والتدفقات النقدية الناتجة من العقود مع العملاء، وبالتالي سوف يؤدي إلى توفير معلومات أكثر فائدة لمستخدمي القوائم المالية من خلال تحسين متطلبات الإفصاح، مما يساهم في فهم أفضل لمبالغ وتوقيت وعدم تأكد الإيراد والتدفقات النقدية المستقبلية بالمقارنة مع المعايير الأخرى، ولذلك فإن المعيار (IFRS 15) يتسم بتحقيق قياس واعتراف بالأصول والتزامات العقود، بطرق أكثر ملاءمة وموثوقية (هاشم، ٢٠١٦: ٢١).
- إن من أهم الخصائص الرئيسية للجودة هي التمثيل الصادق للمعلومات المحاسبية التي تتضمنها التقارير المالية، وما تحققه من منفعة للمستخدمين وترى الباحثة أن العامل المشترك الرئيسي بين تلك المفاهيم هو قدرة المعلومات المفصّل عنها في توجيه قرارات المستثمرين، أي أن الجودة في التقارير المالية ترتبط بمدى قدرة المعلومات المفصّل عنها على إحداث فرق في قرارات مستخدمي تلك التقارير. ولقد استهدف مجلس معايير المحاسبة المالية الدولية (IASB) من إصدار المعايير الدولية لإعداد التقارير تحسين جودة وشفافية المعلومات في القوائم المالية بحيث تعكس الأداء الاقتصادي والمركز المالي الحقيقي للشركة (Yuri, 2013: 27) وأن تكون القوائم المالية المتاحة للمستثمرين أكثر قابلية للمقارنة بما يمكنهم من اتخاذ القرارات الاقتصادية الرشيدة عند تخصيص مواردهم (Mary, 2012: 46).

ولقد زاد اهتمام الدراسات المحاسبية في الفترة الأخيرة بجودة القوائم المالية بسبب التأثير المباشر لتلك القوائم على مستخدميها خاصة في ظل تطور تكنولوجيا المعلومات. فالقوائم المالية عالية الجودة تساعد مستخدميها في قياس حجم المخاطر بأنواعها المختلفة والتنبؤ بها وكفاءة تخصيص الموارد ومساعدة المستثمرين على اتخاذ القرارات الاستثمارية الرشيدة، وتخفيض تكلفة رأس المال وتحسن في كفاءة تخصيصه من خلال تقليل عدم تماثل المعلومات بين المديرين والمستثمرين وتقليل تكاليف الوكالة.

حيث أكدت إصدارات مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)، تكمن أهمية إصدار المعيار الدولي للإبلاغ المالي (IFRS 15) إيراد التعاقد مع العملاء لتحقيق مبادئ موحدة للقياس والافصاح، بما يضمن عدة أمور أهمها (الخريسات، ٢٠١٧: ٣١):

- إزالة التضارب والضعف في المعايير السابقة الخاصة بالإيرادات.
- تقديم إطار قوي لمعالجة القضايا المتعلقة بمحاسبة الإيرادات.
- عدم تباين الممارسات لتسهيل القابلية للمقارنة على مستوى الشركات وأسواق رأس المال ولخدمة أعمال السلطات القضائية.

- تقديم معلومات أكثر فائدة للمدققين وأصحاب المصالح حول الإيرادات.
- تبسيط عملية إعداد القوائم المالية من خلال معالجة تتمتع بالمرونة في محاسبة الإيرادات.

وقد أكدت الكثير من التجارب العالمية المبكرة في تطبيق معيار الإبلاغ المالي الدولي (IFRS 15)، على أن لتطبيق هذا المعيار أهمية كبيرة في تحقيق الأرباح، حيث أشارت التقارير المالية لشركة روزل رويس أن أرباحها في عام 2015 انخفضت من 1.4 مليار قبل تطبيق المعيار إلى أقل من 900 مليار بعد تطبيقها لهذا المعيار.

وفي هذا السياق يؤكد (Watrin & Ullman, 2012: 23) أن معايير الإبلاغ المالي الدولية قد تؤثر على جودة التقارير المالية والعمليات المحاسبية، من خلال عدة أبعاد تتعلق بجودة المعلومات المالية وملاءمتها للقرارات ووصولها في الوقت المناسب، إضافة إلى أحداث تغيرات إيجابية بمستويات إدارة الأرباح، وتمكين إدارة الشركة من استخدام وتطبيق ممارسات وطرق وسياسات محاسبية مالية موثوقة وسليمة تؤدي إلى ارتفاع جودة الأرباح وجودة التقارير المالية وقرارات الشركة وتعزز كذلك من حوكمة الأداء المالي لها.

كما تتجلى أهمية معايير الإبلاغ المالي الدولية بصورة عامة على جودة العمليات المحاسبية للشركات، في أبعاد لخصها (عادل، ٢٠١٤: ٩٣) في الأدوار الرئيسية التالية:

- تحقيق الخصائص النوعية للمعلومات المالية للتقارير المحاسبية لإيراد الشركة.
- تحقيق خاصية الملائمة والكفاية والشمول في التقارير المحاسبية المالية لإيراد الشركة.
- تحقيق خاصية العرض العادل والتمثيل الصادق للتقارير المحاسبية المالية لإيراد الشركة.
- تحقيق خاصية القابلية للمقارنة للتقارير المالية مع التقديرات والتوقعات للشركة للفترة المالية المختلفة.

- تحقيق خاصية القابلية للتحقق والتدقيق للتقارير المحاسبية المالية لإيراد الشركة.
- تحقيق خاصية السرعة والوضوح للتقارير المحاسبية المالية لإيراد الشركة.
- الحد من انحراف إدارة الأرباح واستخدامها كأداة لتضليل الأطراف ذات العلاقة بالشركة.

ويمكن للباحثة توضيح طبيعة العلاقة بين الالتزام بتطبيق معيار التقارير المالية الدولية (IFRS15) وجودة محاسبة الإيرادات، بما أن الإيراد يعد من أهم عناصر القوائم المالية لذلك فإن

جودة محاسبة الإيرادات سوف تساهم في تحقيق جودة القوائم المالية. ان من متطلبات الإفصاح عن الإيراد من التعاقد مع العملاء وفقا لمعيار (IFRS 15) يجب فصل الإيرادات المثبتة من العقود مع العملاء الى اصناف ويجب على الشركة ان تفصح عنه بشكل منفصل عن مصادر إيراداتها الأخرى، وبتحقيق هذه المتطلبات تتحقق خاصية التمثيل الصادق التي تعتبر من اهم الخصائص الرئيسية لجودة المعلومات المالية، كما يتطلب معيار (IFRS 15) الإفصاح عن طبيعة الإيراد الناتج من التعاقد مع العملاء ومبلغ وتوقيت وعدم تأكد الإيراد والتدفقات النقدية، وبتوفير هذه المعلومات سوف تتحقق خاصية الملاءمة.

يستنتج مما سبق بان تطبيق خطوات الاعتراف بالإيراد وتحقيق متطلبات الإفصاح في ظل معيار (IFRS 15) سوف يساهم في تحقيق جودة محاسبة الإيرادات.

المبحث الثالث: الجانب الميداني

أولاً. مجتمع وعينة الدراسة: يتألف مجتمع الدراسة من الموظفين المعنيين بالشؤون المالية والمحاسبية لشركات انتاج الاسمنت وشركات انتاج وصهر الحديد العاملة في محافظة السليمانية البالغ عددها (15) شركة وكما مبين ادناه:

الجدول (٢): مجتمع الدراسة

ت	شركات (معامل) انتاج الاسمنت	ت	شركات انتاج وصهر الحديد
1	معمل طاسلوجة لإنتاج الاسمنت	1	شركة الفا ستيل لإنتاج وصهر الحديد
2	معمل بازيان لإنتاج الاسمنت	2	شركة سليمان ستيل لإنتاج وصهر الحديد
3	معمل السليمانية لإنتاج الاسمنت	3	شركة سوبر ستيل لإنتاج وصهر الحديد
4	شركة دلتا لإنتاج الاسمنت	4	شركة ستي ستيل لإنتاج وصهر الحديد
5	شركة ماس لإنتاج الاسمنت	5	شركة ماس لإنتاج وصهر الحديد
6	شركة لافارج الدولية لإنتاج الاسمنت	6	شركة توانا ستيل لإنتاج وصهر الحديد
7	شركة كاسن لإنتاج الاسمنت	7	شركة زيلمو ستيل لإنتاج وصهر الحديد
		8	شركة نازدى ستيل لإنتاج وصهر الحديد

المصدر: الجدول من اعداد الباحثة.

ثانياً. وصف المعلومات الديموغرافية للدراسة: حيث حددت الباحثة مجتمع الدراسة بالموظفين الذين يشغلون الوظائف التالية:

- المدير المالي لكل شركة او معمل بعدد (1) فرداً تقديراً.
- مدير الحسابات (أو محاسب) لكل شركة او معمل بعدد (3) فرداً تقديراً.
- أمين صندوق لكل شركة او معمل؛ بعدد (2) فرداً تقديراً.
- مدير الرقابة (أو مسؤول التدقيق) لكل شركة او معمل؛ بعدد (2) فرداً تقديراً.
- المدقق الداخلي، لكل شركة او معمل بعدد (2) فرداً تقديراً.

وبناءً على ذلك فإن حجم المجتمع الكلي للدراسة يبلغ عدده المقدر (150) فرداً تقريباً.

وتم اتباع اسلوب المسح الشامل للمجتمع عند التطبيق؛ فاستجاب منهم (93) موظفاً شكلوا عينة الدراسة الفعلية، بنسبة (62%) من المجتمع الكلي وهي نسبة تمثيل عالية، تقع ضمن الحد الأدنى المطلوب بلوغه للحصول على نتائج مقبولة، والجدول التالي يبين ذلك:

الجدول (٣): توزيع افراد عينة الدراسة حسب الفئة الوظيفية

المتغير	الفئة	العدد	النسبة %
الفئة/المركز الوظيفي	المدير المالي	12	13.0%
	مدير الرقابة/مسؤول التدقيق	13	14.0%
	مدير الحسابات /المحاسب	34	36.5%
	المدقق الداخلي	19	20.5%
	أمين صندوق	15	16.0%
المجموع		93	100%

المصدر: الجدول من اعداد الباحثة بالاعتماد على نتائج برنامج SPSS.

يتضح من الجدول اعلاه ان المستجيبين للأسئلة الاستبانة هم من المحاسبين سواء كانوا بوظيفة المحاسب او مدير حسابات وهذا يدل على انهم على دراية بمشاكل اعتراف وقياس الايرادات وبالتالي جودة محاسبة الايرادات في ظل معيار الابلاغ المالي الدولي IFRS 15.

اما المؤهلات العلمية التي يكتسبها افراد عينة الدراسة كانت كما مبين في الجدول الآتي:

الجدول (٤): توزيع افراد عينة الدراسة حسب درجة المؤهل العلمي

المتغير	الفئة	العدد	النسبة
درجة المؤهل العلمي	بكالوريوس فأدنى	75	81.0%
	بكالوريوس فأعلى	18	19.0%
المجموع		93	100%

المصدر: الجدول من اعداد الباحثة بالاعتماد على نتائج برنامج SPSS.

نظرا لأهمية الخبرة العملية فقد تم توزيع افراد عينة الدراسة الى فئتين 5 سنوات فأقل وأكثر من 5 سنوات وكما مبين في الجدول الآتي:

الجدول (٥): توزيع افراد عينة الدراسة حسب سنوات الخبرة

المتغير	الفئة	العدد	النسبة
سنوات الخبرة	5 سنوات فأقل	79	85.0%
	أكثر من 5 سنوات	14	15.0%
المجموع		93	100%

المصدر: الجدول من اعداد الباحثة بالاعتماد على نتائج برنامج SPSS.

ثالثاً. أداة الدراسة: تم استخدام استبانة تكونت من (34) فقرة ضمن محورين الأول يتكون (17) فقرة لقياس واقع تطبيق أبعاد معيار الابلاغ المالي (IFRS 15) والثاني (17) فقرة لقياس مستوى جودة محاسبة الإيرادات.

لغرض معالجة البيانات الخام وترميزها (تحويلها من اجابات نوعية الى كمية)، وكذلك تحديد فئات المتوسط الحسابي للدرجات الكلية، تم تطبيق المعايير المبينة في الجدول التالي:

الجدول (٦): تكيم البدائل وتصحيح حدود فئات المتوسطات لتصحيح المقياس

التقدير العام لدرجة شدة الموافقة الكلية للعينة	الفئة لمتوسط الإجابة		تكيم بدائل الإجابة	
	الحد الأدنى	الحد الأعلى	القيمة المعطاة	البديل
ضعيف	1.66	1	1	غير موافق
متوسط	2.32	1.67	2	محايد
عالي	3	2.33	3	موافق

المصدر: الجدول من اعداد الباحثة بالاعتماد على نتائج برنامج SPSS.

رابعاً. **صدق الأداة وثباتها:** للتحقق من صدق وثبات الاستبانة، تم تطبيق معامل ارتباط بيرسون الاحصائي للفقرات بمحاورها الكلية، ومعامل الثبات ألفا كرونباخ على المستوى الكلي للفقرات والمحاور، وكانت النتائج كما يلي:

الجدول (٧): نتائج الصدق وثبات أداة الدراسة وفق معاملات بيرسون ومعاملات ألفا كرونباخ

المحور الثاني (مستوى جودة محاسبة الإيرادات)				المحور الأول (واقع تطبيق أبعاد معيار (IFRS 15))			
معامل الثبات Cronbach's Alpha	معاملات ارتباط بيرسون Pearson Correlation		الفقرات	معامل الثبات Cronbach's Alpha	معاملات ارتباط بيرسون Pearson Correlation		الفقرات
	معامل الارتباط	مستوى الدلالة Sig.			معامل الارتباط	مستوى الدلالة Sig.	
0.86	0.10	0.24	y_1	0.85	0.00	0.71	x_1
0.85	0.13	0.21	y_2	0.85	0.00	0.43	x_2
0.85	0.00	0.41	y_3	0.85	0.00	0.52	x_3
0.85	0.01	0.37	y_4	0.85	0.00	0.46	x_4
0.86	0.20	-0.18	y_5	0.85	0.00	0.55	x_5
0.86	0.00	0.58	y_6	0.86	0.03	0.31	x_6
0.85	0.00	0.62	y_7	0.86	0.03	0.30	x_7
0.85	0.00	0.62	y_8	0.86	0.06	0.26	x_8
0.85	0.00	0.78	y_9	0.85	0.00	0.63	x_9
0.85	0.07	0.26	y_10	0.87	0.01	-0.36	x_10
0.85	0.00	0.76	y_11	0.85	0.03	0.30	x_11
0.85	0.00	0.63	y_12	0.85	0.00	0.78	x_12
0.85	0.00	0.53	y_13	0.85	0.00	0.58	x_13
0.85	0.00	0.46	y_14	0.86	0.13	0.22	x_14
0.86	0.03	0.31	y_15	0.85	0.00	0.56	x_15
0.85	0.00	0.73	y_16	0.85	0.00	0.60	x_16
0.85	0.00	0.57	y_17	0.85	0.00	0.59	x_17
0.8542	0.03	0.46	الكلية Y_totl	0.8505	0.02	0.44	الكلية X_totl

المصدر: الجدول من اعداد الباحثة بالاعتماد على نتائج برنامج SPSS.

تبين من الجدول أن متوسط معامل الارتباط الكلي R لفقرات المحور الكلي بمتغيرها بلغ (0.44) وبلغ متوسط مستوى الدلالة الكلية (0.02) وهي أقل من مستوى المعنوية الاحصائية (0.05) ما يعني أن المحور الأول يتمتع بصدق احصائي مقبول بنسبة ثقة (95%)، وكذلك تبين أن R الكلية للمحور الثاني بلغت (0.46) بمستوى دلالة (0.03) وهي أيضاً أصغر من (0.05) ما

يعني كذلك أن المحور الثاني أيضاً يتمتع بصدق احصائي بنسبة ثقة (95%) وفق نتائج اختبار معامل ارتباط بيرسون لمتوسطات درجات الفقرات بالمتوسط الكلي. كما تبين أن قيم معاملات الثبات ألفا كرونباخ لجميع الفقرات وللمحاور الكلية ظهرت جميعها بقيم بلغت (0.85) فأعلى ما يعني أنها تؤكد على أن الأداة تتمتع بدرجة عالية من الثبات تفوق نسبته 85%.

خامساً. متغيرات ونموذج الدراسة:

١. **متغيرات الدراسة:** تشتمل الدراسة على متغيرين رئيسيين، وهما على النحو الآتي:
 - **المتغير المستقل:** تحدد المتغير المستقل للدراسة بواقع تطبيق أبعاد المعيار (IFRS15) في الشركات الصناعية متمثلة بشركات ومعامل انتاج الاسمنت وشركات انتاج وصهر الحديد العاملة في محافظة السليمانية، ويقاس هذا المتغير بفقرات المحور الأول لأداة الاستبانة وهي الفقرات من (X₁: X₁₇) بحيث تمثل كل فقرة أحد أبعاد تطبيق المعيار. وقد تم استخدام الرمز X_{totl} ليعبر عن هذا المتغير.
 - **المتغير التابع:** تحدد المتغير التابع للدراسة بمستوى تحقق جودة محاسبة الإيرادات في الشركات الصناعية العاملة في محافظة السليمانية متمثلة بشركات ومعامل انتاج الاسمنت وشركات انتاج وصهر الحديد العاملة في محافظة السليمانية، ويقاس هذا المتغير بفقرات المحور الثاني لأداة الاستبانة وهي الفقرات من (y₁: y₁₇) بحيث تمثل كل فقرة أحد مؤشرات تحقق جودة معايير المحاسبة في الشركات والمعامل المستهدفة. وقد تم استخدام الرمز Y_{totl} ليعبر عن هذا المتغير.
٢. **نموذج الدراسة:** تتبنى الباحثة نموذج الدراسة النظري في صيغة قياسية عامة، على الصورة المبينة في العلاقة الرياضية الخطية التالية:

$$[Y_{totl} = (B) * X_{totl} \pm b \dots\dots\dots (1)]$$

حيث:

- Y_{totl}: هو المتغير التابع ويعبر عن مستوى تحقق جودة محاسبة الإيرادات في الشركات الصناعية متمثلة بشركات ومعامل انتاج الاسمنت وشركات انتاج وصهر الحديد العاملة في محافظة السليمانية المستهدفة بالدراسة.
- X_{totl}: هو المتغير المستقل ويعبر عن واقع تطبيق الشركات الصناعية العاملة في محافظة السليمانية لأبعاد المعيار (IFRS 15)
- B: هو الثابت العام.
- b: هو المعامل (قيمة ثابتة).

وصورة المعادلة (1) هي الصيغة القياسية العامة لصيغة وشكل علاقة وأثر المتغير المستقل في المتغير التابع، وتعني أن المتغير المستقل يؤثر على المتغير التابع وفق علاقة رياضية خطية على الصورة اعلاه.

سادساً. **اختبار التوزيع الطبيعي للبيانات:** اعتمدت الدراسة اختبار التوزيع الطبيعي للبيانات من خلال استخدام طريقة (Kolmogorov-Smirnova) لاختبار نوع التوزيع للبيانات؛ وكانت النتائج كما يلي:

الجدول (٨): نتائج اختبار التوزيع الاعتدالي للبيانات الخام Tests of Normality

المحور الثاني: مستوى تحقق جودة محاسبة الإيرادات (بيانات المتغير التابع Y_{totl})			المحور الأول: واقع تطبيق المعيار (IFRS 15) (بيانات المتغير المستقل X_{totl})			المحاور
Sig.	Df	Statistic	Sig.	Df	Statistic	الاختبار والمعاملات
0.02	50	0.14	0.00	50	0.20	Kolmogorov-Smirnov(a)

المصدر: الجدول من اعداد الباحثة بالاعتماد على نتائج برنامج SPSS.

حيث تبين أن قيم الدلالة Sig لكلا المحورين أقل من (0.05) وفق اختبار (Kolmogorov-Smirnov) ليدل ذلك على أن البيانات لا تتبع التوزيع الطبيعي.

سابعاً. اختبار الفرضيات: لغرض الإجابة على التساؤل الثالث للدراسة باعتباره السؤال المحوري للدراسة، فقد تم وضع وصياغة الفرضية الاحصائية الرئيسية للدراسة على الصورة التالية:

لا يوجد أثر دال احصائياً عند مستوى دلالة (0.05) لتطبيق أبعاد معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم IFRS 15 على جودة محاسبة الإيرادات لشركات الصناعية العاملة في محافظة السليمانية. وفيما يلي نتائج اختبار فرضيات الدراسة.

١. النتائج المتعلقة بالإجابة على التساؤل الأول: ما مستوى تطبيق أبعاد معيار الإبلاغ المالي الدولي

IFRS 15 لمحاسبة الإيرادات في الشركات الصناعية العاملة في محافظة السليمانية؟

الجدول (٩): نتائج التحليل الاحصائي الوصفي لدرجات واقع تطبيق شركات الصناعية العاملة في محافظة السليمانية لأبعاد معيار الإبلاغ المالي IFRS 15 في ضوء اجابات عينة الدراسة

أبعاد المحور الأول (المتغير المستقل)		النتائج		الاستنتاجات	
م	رمز	العمل/الفقرة	الوسط الحسابي Mean	الانحراف المعياري Std. Deviation	الوزن المئوي % الرتبة تقدير درجة شدة موافقة العينة
1	x_1	وجود سياسيات وآليات محاسبية واضحة لتحسين وتطوير المعايير الحالية للاعتراف بالإيرادات.	2.72	0.607	90.67% 5 علي
2	x_2	توفر سجلات مالية محدثة باستمرار إلكترونية ويدوية لإثبات مبالغ الإيرادات اليومية في السجلات المالية والمحاسبية للشركة.	2.72	0.607	90.67% 4 علي
3	x_3	تتبنى الشركة لوائح ونظم قوية لمعالجة قضايا الإفصاح والاعتراف بالإيرادات.	2.74	0.600	91.33% 2 علي
4	x_4	تؤمن الشركة أطر محاسبية قابلة للمقارنة بين ممارسات الاعتراف بالإيرادات وفق المعايير المحلية والدولية.	2.1	0.909	70.00% 15 متوسط
5	x_5	تعتمد الشركة آلية واضحة في إبرام الاتفاقيات وعقد التوريد مع الأطراف تتضمن كافة المعايير والشروط المالية والتوريدية.	2.4	0.833	80.00% 10 علي
6	x_6	تؤكد الشركة في جميع عقودها مع العملاء على تحديد نوع وصيغة العقد وشروطه وتحوي على بيانات الطرفين وتوقيعهما.	2.8	0.535	93.33% 1 علي
7	x_7	تؤكد إدارة الشركة في جميع عقودها مع العملاء على أن تكون مواد العقد قابلة للتنفيذ وأن يكون العقد ذو جوهر تجاري بحث لا يترتب عنه عواقب اقتصادية.	2.4	0.728	80.00% 11 علي

أبعاد المحور الأول (المتغير المستقل)		النتائج		الاستنتاجات	
م	رمز	العامل/الفقرة	الوسط الحسابي Mean	الانحراف المعياري Std. Deviation	الوزن النسبي الوزن % تقدير درجة شدة موافقة العينة
8	x_8	تضمن الشركة في عقود الاتفاق بنود الالتزام التي ستتحمل مسؤوليتها في أداء وتنفيذ العقد، من حيث مواصفات المنتج.	2.72	0.573	90.67% 3 علي
9	x_9	تقوم الشركة بتحديد سعر المنتج المطلوب إيراده وتحصيله من العميل كقيمة سعرية ثابتة لكل وحدة إنتاجية وكمبلغ إجمالي للكمية الإنتاجية المطلوبة في العقد.	2.5	0.814	83.33% 9 علي
10	x_10	تحدد الشركة في عقود البيع للعلاء مبالغ تكاليف التوصيل ومصدر توريدها.	2.2	0.926	73.33% 13 متوسط
11	x_11	توضح الشركة في عقود التوريد للعلاء ما إذا كانت هناك تكاليف واعباء مالية إضافية أخرى تحمل على العميل وتبين مبالغها ونودها واليات توريدها.	2.08	0.922	69.33% 16 متوسط
12	x_12	تلتزم الشركة في عقودها بمبدأ الاعتراف بالإيرادات واعتمادها حقيقة بعد أن تفي بالزاماتها وإدائها بتحويل وتسليم العميل الكمية المطلوبة.	2.66	0.688	88.67% 6 علي
13	x_13	تعرض الشركة على تحديد مواعيد والية وزمن توريد العميل للمبالغ المطلوبة المستحقة للشركة مقابل حصوله على الكمية الإنتاجية المطلوبة.	2.66	0.688	88.67% 7 علي
14	x_14	تلتزم الشركة بالإفصاح عن كافة المعلومات والبيانات الكمية والنوعية المتعلقة بعقد التوريد الموقع مع العميل.	1.92	0.922	64.00% 17 متوسط
15	x_15	تضمن الشركة في عقود التوريد مع العلاء بيانات تفصيلية لتخصيص مبالغ الإيراد بحسب بنودها مع مراعاة فصل عناصر التمويل بمعزل عن الإيرادات.	2.3	0.839	76.67% 12 متوسط
16	x_16	تضع الشركة حدود وشروط ضابطة لمدة سريان العقد ومسؤوليات كل طرف وحقوقه.	2.66	0.688	88.67% 8 علي
17	x_17	تضمن الشركة في كافة عقودها التوريدية التي توقعها مع العلاء مادة قانونية تغطي مسؤولية الشركة عن أي مخالفات قانونية تتعارض مع معايير ومبادئ المحاسبة المالية.	2.16	0.912	72.00% 14 متوسط
	X _{std}	المجموع الكلي المحور ^١	2.455	0.320	81.84% علي

المصدر: الجدول من اعداد الباحثة بالاعتماد على بيانات برنامج SPSS.

ويتبين من نتائج الجدول أعلاه أن المتوسط الحسابي الكلي لدرجة واقع تطبيق معيار الإبلاغ (IFRS 15) في الشركات الصناعية العاملة في محافظة السليمانية بلغت (2.45) من (3) بانحراف معياري (0.32) ونسبة مئوية للموافقة الكلية بلغت (81.84%) وبتقدير موافقة (عالي). حيث تراوحت قيم المتوسطات الحسابية لأبعاد محور الإبلاغ المالي بين (1.92) و (2.80)، ما يعني أن واقع تطبيق جميع فقرات/أبعاد المحور تراوحت بين المستوى (متوسط) و(عالي).

وقد حصلت الفقرة رقم (٦) [x₆/تؤكد الشركة في جميع عقودها مع العملاء على تحديد نوع وصيغة العقد وشروطه وبيانات الطرفين وتوقيعهما] على أعلى درجة تطبيق بحسب قيمة المتوسط الحسابي الذي بلغ (2.80)، حيث بلغت الدرجة الكلية لنسبة تطبيقها (93.33%). فيما حصلت الفقرة رقم (14) [x₁₄/تلتزم الشركة بالإفصاح عن كافة المعلومات والبيانات الكمية والنوعية المتعلقة بعقد التوريد الموقع مع العميل] على أقل درجة تطبيق بحسب قيمة المتوسط الحسابي الذي بلغ (1.92)، حيث بلغت الدرجة الكلية لنسبة تطبيقها (64.00%).

٢. النتائج المتعلقة بالإجابة على التساؤل الثاني: ما مستوى جودة محاسبة الإيرادات لشركات الصناعية العاملة في محافظة السليمانية في ظل معيار الإبلاغ المالي الدولي (IFRS 15)؟

الجدول (١٠): نتائج التحليل الإحصائي الوصفي لدرجات واقع تحقق جودة محاسبة الإيرادات في الشركات الصناعية العاملة في محافظة السليمانية في ضوء اجابات عينة الدراسة

م	رمز	مؤشرات المحور الثاني (المتغير التابع)	النتائج			الاستنتاجات	
			الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن	الرتبة	تقدير درجة شدة موافقة العينة
			Mean	Std. Deviation	النسبة %		
18	y_1	تصف التقارير المحاسبية لإيرادات الشركة بشموليتها لكافة المعلومات والبيانات التي تساعد الإدارة على اتخاذ قراراتها المالية المستقبلية.	2.72	0.607	90.67%	3	عالي
19	y_2	تتضمن التقارير المحاسبية لإيرادات الشركة بيان واضح وصحيح بمصادر الإيرادات وتحليلاتها.	2.88	0.435	96.00%	1	عالي
20	y_3	تحتوي التقارير المحاسبية لإيرادات الشركة كافة القوائم المالية الموضحة لحركة التدفقات النقدية.	2.6	0.639	86.67%	6	عالي
21	y_4	يتم تبثيل جميع التقارير المحاسبية لإيرادات الشركة بتوقعات المسؤولين والإدارة والمراجعين وختم الشركة.	2.62	0.697	87.33%	5	عالي
22	y_5	تحتفظ الشركة بجميع التقارير والسجلات والعهود والاتفاقيات والدفتر لحساباتها الإيرادية.	2.84	0.468	94.67%	2	عالي
23	y_6	تلتزم الإدارة بالحيادية وعدم التدخل في صياغة التقارير المحاسبية للأرباح.	2.04	0.856	68.00%	11	متوسط
24	y_7	تتطابق مبالغ الأرباح المعلنة في تقارير الشركة وقوائمها المالية مع الأرباح الفعلية العائدة على أسعار الأسهم والموزعة على المساهمين والشركاء.	2.42	0.859	80.67%	8	عالي
25	y_8	تتيح إدارة الشركة للمساهمين والشركاء صلاحيات الاطلاع المستمر على التقارير المحاسبية للإيرادات.	2.4	0.808	80.00%	9	عالي
26	y_9	تعتمد الإدارة أدوات ووسائل علمية ورقابية في تقييم وتحليل الأرباح وأجزاء المقارنات المالية بسنوات سابقة أو مع شركات مماثلة.	1.96	0.727	65.33%	14	متوسط
27	y_10	تحقق الشركة نمو سنوي في أرباحها الحقيقية يتوافق مع حجم الإنتاج وحركة المبيعات.	2.68	0.587	89.33%	4	عالي
28	y_11	تقدم الإدارة للمدققين الخارجيين كافة التسهيلات للاطلاع على التقارير المحاسبية لإيرادات الشركة.	1.68	0.844	56.00%	17	متوسط
29	y_12	توفر إدارة الشركة أدوات وأدلة محاسبية مرجعية واضحة وشفافة للمدققين الخارجيين.	1.92	0.724	64.00%	15	متوسط
30	y_13	تظهر الشركة للعملاء والمستثمرين كافة سياساتها والبيانات المتبعة في إدارة الإيرادات المالية.	1.98	0.958	66.00%	12	متوسط
31	y_14	تعلن الشركة وتوضح للعملاء كافة سياساتها والبيانات المحاسبية المتبعة في إدارتها للعهود وتفاصيلها الإيراد وأرصنتها والتزاماتها المتعلقة بنوعية المنتج ومواصفاته والبيانات التسليم والتحويل.	1.96	0.947	65.33%	13	متوسط
32	y_15	توضح الشركة عن أرصنتها الختامية للأصول والاستثمارات وبيان المركز المالي لرأس المال ونموه.	2.2	0.857		10	متوسط
33	y_16	تتشر الإدارة التقارير المحاسبية لإيرادات الشركة في الأوقات المناسبة دون مبالغة أو تأخير.	1.82	0.873	60.67%	16	متوسط
34	y_17	تمارس الشركة للحفاظ المحاسبية في الحالات المشروعة عندما تكون عقود الإيراد عقود مزجلة التنفيذ ولا تلتزم بتحمل أية أعباء أو تكاليف إضافية.	2.58	0.758	86.00%	7	عالي
	Ytotl	المجموع الكلي للمحور ٢	2.312	0.370	77.06%		متوسط

المصدر: الجدول اعداد الباحثة بالاعتماد على نتائج برنامج SPSS.

من نتائج الجدول أعلاه أن المتوسط الحسابي الكلي لدرجات واقع مستوى جودة محاسبة الإيرادات في الشركات الصناعية العاملة في محافظة السليمانية بلغ (2.312) من (3) بانحراف معياري (0.37) وبنسبة مئوية بلغت (77.06%)، وبدرجة كلية تقدرت بمستوى موافقة (متوسط)، حيث تراوحت قيم المتوسطات الحسابية لفقرات محور جودة محاسبة الإيرادات بين (1.68) و(2.88)، ما يعني أن واقع مستوى جميع فقرات المحور تتقدر بين المستوى (متوسط) والمستوى (عالي).

وقد حصلت الفقرة رقم (19) $[y_2]$ تتضمن التقارير المحاسبية لإيرادات الشركة بيان واضح وصحيح بمصادر الإيرادات وتحليلاتها] على أعلى درجة تحقق بحسب قيمة المتوسط الحسابي لها، البالغ (2.88) حيث بلغت الدرجة الكلية لنسبة تحققها (96.00%).

فيما حصلت الفقرة رقم (28) $[y_{11}]$ تقدم الإدارة للمدققين الخارجيين كافة التسهيلات للاطلاع على التقارير المحاسبية لإيرادات الشركة] على أقل درجة تطبيق بحسب قيمة المتوسط الحسابي البالغ (1.68)، حيث بلغت الدرجة الكلية لنسبة تحققها (56.00%).

٣. **النتائج المتعلقة بالإجابة على التساؤل الثالث:** ما أثر تطبيق معيار الإبلاغ المالي الدولي 15 على جودة محاسبة الإيرادات في الشركات الصناعية العاملة في محافظة السليمانية؟

وللإجابة على هذا التساؤل تم استخدام منهجية تحليل الانحدار الخطي البسيط، بطريقة المربعات الصغرى، كما تم تطبيق أسلوب تحليل التباين ANOVA باستخدام اختبار (F)، وكذلك استخدام اختبار (T) للتحقق من وجود علاقة احصائية معنوية بين المتغيرين، وفق معامل الارتباط الاحصائي R ومعامل تحديد الأثر الإحصائي، وكذا الحصول على قيم معاملات معالم النموذج القياسي المقدر المحدد لعلاقة وأثر المتغير المستقل X_{totl} (درجات واقع تطبيق شركات الصناعية العاملة في محافظة السليمانية لمعيار (IFRS 15) على المتغير التابع Y_{totl} (درجات مستوى تحقق جودة محاسبة الإيرادات لدى شركات الصناعية العاملة في محافظة السليمانية).

الجدول (١١): نتائج تحليل الانحدار البسيط لتأثير معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS 15 في جودة محاسبة الإيرادات

المتغير	R	R^2	Adjusted R^2	قيمة (F)	الدالة المعنوية
	0.537	0.3	0.3	19.461	0.000
	المعامل الثابت β_0	معامل الانحدار β	قيمة (T)	الدالة المعنوية	مستوى الدلالة
IFRS 15	0.788	0.621	4.411	0.000	5%

المصدر: الجدول من اعداد الباحثة بالاعتماد على نتائج برنامج SPSS

ويتضح من نتائج الجداول أن قيمة (R) بلغت (0.537) وهي قيمة موجبة، وتدل على وجود ارتباط وعلاقة طردية بين المتغير المستقل والمتغير التابع بنسبة ارتباط 7.53%، وقد تبين أن معامل التحديد R Square بلغت (0.3) ما يعني أن المتغير المستقل له قدرة على تفسير التغير الحادث في المتغير التابع بنسبة 30% بينما تعود باقي التغيرات 70% لعوامل أخرى ليست داخل في نموذج الانحدار الخطي الذي تم تقديره.

كما ويتضح من الجدول أن قيمة (F) المحسوبة وفق نتائج تحليل التباين (ANOVA) بلغت (19.461) وهي أكبر من قيمة (F) الجدولية، حيث تبين أنها دالة احصائياً عند مستوى (0.01) ذلك لأن قيمة مستوى الدلالة Sig $\downarrow$ (F) بلغت (0.00) وهي أقل من مستوى المعنوية (0.01) الفرضي، ما يعني أن نموذج الانحدار الخطي الذي سيتم تقديره كنموذج قياسي لعلاقة وأثر المتغير المستقل في المتغير التابع يتمتع بدلالة ومعنوية احصائية بنسبة ثقة 99%.

وللمزيد من التأكد تم استخراج نتائج اختبار Coefficients (a) لحساب معالم النموذج القياسي الكمي لأثر المتغير المستقل في التابع، والتحقق من معنويته الثابت العام والمعامل (المعنوية الكلية للنموذج) باختبار T-test، وقد تم الحصول على النتائج التالية:

الجدول (١٢): نتائج مخرجات احصائي Coefficients(a) لتقدير معالم النموذج القياسي المقدر
لأثر المتغير المستقل في المتغير التابع واختبار معنوية معلمة (الثابت العام والمعامل)

T-test		Standardized Coefficients	Unstandardized Coefficients		المتغيرات والعوامل
Sig.	T	b (Beta)	Std. Error	B	
0.028	2.261		0.348	0.788	الثابت العام (Constant)
0.000	4.411	0.537	0.141	0.621	المتغير المستقل X_{totl}
المتغير التابع Y_{totl}					

المصدر: الجدول من اعداد الباحثة بالاعتماد على نتائج برنامج SPSS.

حيث يتضح من نتائج الجداول أعلاه، أن قيمة الثابت العام (B) بلغت (0.788) وبلغت قيمة المعامل (b) (0.537)، كما تبين أن قيمة (T) المحسوبة للثابت العام بلغت (2.261) وهي أكبر من قيمة (T) الجدولية، وكذلك بلغت قيمة (T) المحسوبة لمعامل المتغير المستقل (4.411) وهي أكبر من قيمة (T) الجدولية المناظرة لها، وما يؤكد ذلك أن قيم مستوى الدلالة Sig. لاختبار (T-test) للثابت والمعامل على الترتيب بلغتا (0.028) و(0.000)، وهما أقل من مستوى المعنوية (0.05) الفرضي.

ولهذا يتضح أن قيم الثابت العام والمعامل لنموذج الانحدار الخطي التي تم الحصول عليها هي قيم معنوية ودالة احصائية بنسبة ثقة 95% (حقيقية) في تقدير وتكوين النموذج القياسي لأثر المتغير المستقل على المتغير التابع.

وبناءً على نتائج الجدول أعلاه يتبين أن علاقة وأثر المتغير المستقل X_{totl} (درجات واقع تطبيق الشركات الصناعية العاملة في محافظة السليمانية لمعيار (IFRS 15) على المتغير التابع Y_{totl} (درجات مستوى تحقق جودة محاسبة الإيرادات لدى الشركات الصناعية العاملة في محافظة السليمانية). تخضع لنموذج رياضي قياسي خطي، على الصورة المبينة في الصيغة القياسية التالية:

$$Y_{totl} = (0.537) * X_{totl} + 0.788 \dots\dots\dots (2)$$

حيث تمثل هذه الصيغة النموذج القياسي الذي تم الوصول اليه، وتشير إلى أنه عندما يكون المستوى الكلي لتطبيق الشركات الصناعية العاملة في محافظة السليمانية لمعيار (IFRS 15) مساوياً للصفر، فإن المستوى الكلي لتحقيق جودة محاسبة الإيرادات لديها لن يتجاوز القيمة (0.788) وهي قيمة الثابت العام، وعندما يحدث تغير بمقدار درجة واحدة في مستوى تطبيقها لمعيار (IFRS 15) سيقابله ارتفاع في مستوى تحقق جودة محاسبة الإيرادات لديها بمقدار (0.537) وهي قيمة المعامل.

الاستنتاجات والتوصيات

اولاً. الاستنتاجات: في ضوء عرض وتحليل نتائج الدراسة احصائياً خلال ما سبق، فإنه يمكننا تلخيص ومناقشة اهم استنتاجات الدراسة وتفسيرها على النحو الآتي:

١. تبين أن الدرجة الكلية لتقدير واقع تطبيق الشركات الصناعية متمثلاً بشركات ومعامل انتاج الاسمنت وشركات انتاج وصهر الحديد العاملة في محافظة السليمانية لمعيار الابلاغ المالي الدولي (IFRS 15) بلغت (2.45) من (3) بنسبة موافقة بلغت (81.84%)، إلا أن الباحثة ترى أن هذه النتيجة يمكن عزوها إلى أن هناك تطبيق واسع لمتطلبات وابعاد معيار IFRS 15 حسب اراء

العينة المستقصي منهم، فضلا عن كون هذا المعيار يُعد تطوراً للمعايير السابقة، اضافة إلى أنه يتضمن في محتواه ومتطلباته أبعاد أساسية ورئيسية في محاسبة الإيرادات لأي شركة، وهي أبعاد العقود مع العملاء وبنودها وخطوات تنفيذها ومحدداتها ومواصفاتها الرئيسية، ولكن ليس تطبيقا لخطوات الاعتراف بالإيراد في ظل معيار الإبلاغ المالي الدولي (IFRS 15) لأنه حسب المقابلات الشخصية للباحثة ان اغلبية هذه الشركات الصناعية لا تطبق معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولي، لكن هذا يدل على ان بإمكان هذه الشركات الصناعية تطبيق معيار الإبلاغ المالي الدولي (IFRS 15).

٢. تبين أن الدرجة الكلية لواقع مستوى تحقق جودة محاسبة الإيرادات لدى الشركات الصناعية متمثلا بشركات ومعامل انتاج الاسمنت وشركات انتاج وصهر الحديد العاملة في محافظة السليمانية بلغت (2.31) من (3) بنسبة موافقة (77.06%) وتقدرت شدة الموافقة بمستوى (متوسط)، وأن الباحثة تعزو حصول محور جودة محاسبة الإيراد على درجة تحقق أدنى، إلى كون جودة المحاسبة عملية شمولية تتعلق بعوامل ومتغيرات كثيرة أخرى ينبغي أن تنطبق بمستوى عالي الى جانب المتغير المتمثل في تطبيق معيار (IFRS 15)، وما يؤكد هذا العزو أيضاً من وجهة نظرنا هو حجم الأثر الذي تم الحصول عليه في سياق نتائج اختبار فرضية الدراسة وتقدير النموذج القياسي، حيث أظهرت النتائج أن هناك 70% من التغيرات التي تحدث في مستوى تحقق جودة محاسبة الإيرادات يعزى لعوامل أخرى غير عوامل تطبيق المعيار (IFRS 15) كما اتضح سابقاً.

٣. أظهرت نتائج التحليل الاحصائي الاستدلالي وفق طريقة تحليل الانحدار الخطي البسيط، أن هناك علاقة ارتباط احصائية موجبة تدل على وجود أثر حقيقي معنوي، للمتغير المستقل في المتغير التابع، حيث تبين أن معامل تحديد العلاقة وحجم الأثر بين المتغيرين وفق قيمة معامل التحديد المصحح Adjusted R Square بلغت (0.3) وتعني أن المتغير المستقل له قدرة على تفسير التغير الحادث في المتغير التابع بنسبة 30% بينما تعود باقي التغيرات 70% لعوامل أخرى. وقد تبين وفق نتائج تحليل الانحدار الخطي أن هذه العلاقة والأثر تخضع لنموذج رياضي قياسي في صورة خطية على الصورة المبينة في النموذج القياسي الأمثل الذي تم الوصول اليه وهو:

$$Y_{totl} = (0.537) * X_{totl} + 0.788 \dots\dots\dots (2)$$

والذي يشير إلى أنه يمكننا الحصول على حجم ومقدر قيمة المتغير التابع Y_{totl} (درجات مستوى تحقق جودة محاسبة الإيرادات لدى الشركات الصناعية العاملة في محافظة السليمانية)، من خلال معرفتنا لقيمة المتغير المستقل X_{totl} (درجات واقع تطبيق الشركات الصناعية العاملة في محافظة السليمانية لمعيار (IFRS 15)، وفق استخدام المعادلة النموذجية اعلاه، وهي نتيجة تشير إلى أنه عندما يكون المستوى الكلي لتطبيق الشركات الصناعية العاملة في محافظة السليمانية لمعيار (IFRS 15) مساوياً للصفر، فإن المستوى الكلي لتحقيق جودة محاسبة الإيرادات لديها لن يتجاوز القيمة (0.788) وهي قيمة الثابت العام، وعندما يحدث تغير بمقدر درجة واحدة في مستوى تطبيقها لمعيار (IFRS 15) سيقابله ارتفاع في مستوى تحقق جودة محاسبة الإيرادات لديها بمقدار (0.537) وهي قيمة المعامل.

وبناءً على النتائج السابقة فقد تم رفض الفرضية الصفرية التي سعت الى التحقق منها هذه الدراسة والتي تنص على: "لا يوجد أثر دال احصائياً عند مستوى دلالة (0.05) لتطبيق أبعاد معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS على جودة محاسبة الإيرادات لشركات الصناعية العاملة في

محافظة السليمانية" وتم قبول الفرضية البديلة الآتية: "يوجد أثر دال احصائياً عند مستوى دلالة (0.05) لتطبيق أبعاد معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS 15 على جودة محاسبة الإيرادات لشركات الصناعة العاملة في محافظة السليمانية"

ثانياً. التوصيات: وفي ضوء الاستنتاجات التي تم التوصل إليها، يمكن اهم التوصيات الآتية:

١. نشر ثقافة المعايير المحاسبية الدولية في أوساط الشركات الصناعية المختلفة في اقليم كردستان العراق بصورة عامة وفي محافظة السليمانية بصورة خاصة بشكل أوسع لإلمام المديرين والمسؤولين الفاعلين في ادارة الشؤون المالية والمحاسبية وفهم اساليب ومتطلبات تبنيها وتحقيقها، وادراكهم لأهمية وفوائد تطبيقها المستقبلية بالنسبة لشركاتهم.
٢. ضرورة حث الشركات الصناعية العاملة في محافظة السليمانية بصورة خاصة وفي اقليم كردستان والعراق بصورة عامة على تبني معايير الإبلاغ المالي الدولي الصادرة عن مجلس المعايير المحاسبة الدولية بجميع اصداراتها المختلفة، لما تحققه من نتائج ايجابية في محاسبة الإيرادات والافصاح عنها في القوائم المالية، وحوكمة الشركات مالياً وادارياً بما يعزز من نزاهتها وفعاليتها، وينعكس بآثار ايجابية على الاقتصاد الوطني، وفق ما أكدته تجارب الدول المتقدمة.
٣. على الجهات الحكومية المسؤولة عن الإشراف والمراجعة المالية لحسابات شركات الصناعة، فرض مزيد من الاجراءات الرقابية والإشرافية الخارجية المستمرة عليها، بما يضمن رفع مستويات تحقق جودة محاسبة الإيرادات لديها، كونها لم تتحقق على أرض الواقع الا بمستوى متوسط.
٤. تقترح الباحثة اجراء المزيد من الدراسات المماثلة وتطبيق اداة هذه الدراسة على شركات وبيئات محلية اخرى. ودراسات متقدمة في هذا المجال في ضوء معايير الإبلاغ المالي الدولي ذات الصلة مع المعيار الذي تم استهدافه في هذه الدراسة.

المصادر

اولاً. المصادر العربية:

أ. الكتب:

١. ابو نصار، محمد؛ حميدات، جمعة، ٢٠٢٠، معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر، عمان، الاردن.
٢. الشحادة، عبدالرزاق قاسم؛ البرغوثي، سمير ابراهيم؛ شعبان، اسامة سميح؛ القاسم، عامر محمد عفيف، ٢٠١١، نظرية المحاسبة، الطبعة الاولى، زمزم ناشرون وموزعون، عمان، الاردن.
٣. الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين، ٢٠٢١، المعايير الدولية للتقرير المالي، الرياض، المملكة العربية السعودية.
٤. حميدات، جمعة فلاح، ٢٠١٩، خبير المعايير الدولية لأعداد التقارير المالية IFRS EXPERT، معايير صادرة عن المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، عمان، الاردن.
٥. جمعة، احمد حلمي، ٢٠١٢، المدخل الى التدقيق والتأكيد وفقاً للمعايير الدولية للتدقيق، الطبعة الاولى، دار الصفاء للنشر، عمان، الاردن.
٦. ديوان الرقابة المالية، ٢٠١١، النظام المحاسبي الموحد، الطبعة الثانية، بغداد، العراق.
٧. شرويدر، ريتشارد؛ كلارك، مارك؛ كاثي، جاك، ٢١٠، نظرية المحاسبة، ترجمة احمد علي احمد كاجيجي، وابراهيم ولد محمد خال، دار المريخ، الرياض، المملكة العربية السعودية.

٨. صندوق النقد الدولي، ٢٠١٨، تبني المعايير الدولية للتقارير المالية في الدول العربية، سلسلة دراسات محاسبية.
 ٩. مطير، رأفت حسين، ٢٠٠٨، المحاسبة الدولية، الطبعة الاولى، جامعة الاسلامية، غزة، فلسطين.
- ب. الرسائل والأطاريح الجامعية:**
١. الخريسات، براءة شاهين، ٢٠١٧، أثر التحول لتطبيق المعيار (IFRS 15) على الاعتراف بالإيراد من العقود مع العملاء: دراسة شركة الاتصال الأردنية أورنج، رسالة ماجستير، كلية الأعمال جامعة الشرق الأوسط، الأردن.
 ٢. عادل، لوجنيب ٢٠١٤، دور المعايير المحاسبية الدولية في تحسين جودة المعلومة المالية: دراسة حالة مؤسسة ALEMO الخروب ولاية قسنطينة، رسالة ماجستير، كلية علوم الاقتصاد والتسيير، جامعة قسنطينة ٢ الجزائر.
 ٣. محمود، هيمن صالح، ٢٠٢١، تطبيق المعيار الدولي للإبلاغ المالي رقم IFRS 15 وأثره على قياس الأرباح والافصاح عنها: دراسة تطبيقية في شركة لورد تاور للتجارة العامة وتركيب انظمة التبريد والتدفئة ومكافحة الحريق، رسالة ماجستير، كلية التقنية الإدارية/جامعة السليمانية التقنية، العراق.
- ج. الأبحاث والدوريات العلمية:**
١. حميدي، زينب عباس، ٢٠٢٠، دور المعيار الدولي IFRS 15 في الحد من ممارسات ادارة الأرباح: دراسة تطبيقية في عينة من شركات المقاولات المحدودة، مجلة الجامعة العراقية، العدد ٤٨، ج ١.
 ٢. جولي، محمد، ٢٠٢٠، معايير المراجعة الدولية: المفهوم والمضمون وكيفية التطبيق، مجلة دراسات وأبحاث اقتصادية في الطاقات المتجددة، ص ١٢٣-١٤٣، منشور على موقع المجلة بواسطة الرابط بواسطة الرابط: مجلة دراسات وأبحاث اقتصادية في الطاقات المتجددة
 ٣. خليل، علي محمود مصطفى؛ ابراهيم، منى مغربي محمد، ٢٠١٧، قياس أثر تطبيق معيار الإيراد من العقود مع العملاء IFRS 15 على استدامة الأرباح المحاسبية-دليل البيئة المصرية، مجلة المحاسبة والمراجعة Ajuaa، العدد الاول يناير ٢٠١٧.
 ٤. عبدالسلام، كمال كمال، ٢٠١٨، أثر الامتثال للمعيار الدولي للتقارير المالية IFRS 15 على جودة المعلومات المحاسبية وتعظيم قيمة الشركة في قطاع الاتصالات المصرية، كلية التجارة، جامعة بور سعيد، مصر.
 ٥. ضيف، علاء الدين توفيق إبراهيم ٢٠٢٠، أثر تطبيق معيار التقرير المالي الدولي ١٥، الإيراد من العقود مع العملاء، على جودة الأرباح المحاسبية: دراسة ميدانية على الشركات المدرجة في سوق الأسهم السعودية؛ مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية، مج ٤، ص ٢٤، منشور على موقع المجلة بواسطة الرابط بواسطة الرابط: مجلة دراسات وأبحاث اقتصادية في الطاقات المتجددة
 ٦. عبدالمنعم، تامر سعيد، ٢٠١٥، أثر معيار الإيراد من العقود مع العملاء (IFRS 15) على جودة المعلومات المحاسبية، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة جامعة عين شمس، العدد ٢، الجزء ١، يوليو ٢٠١٥.
 ٧. عمر، رنا السعيد السيد، ٢٠٢٠، أثر تطبيق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية IFRS9 على تحسين الأداء المالي للنوك التجارية المصرية، مجلة البحوث المالية والتجارية، مج ٢١، ص ٤٤، ص ١٣٤-١٦٥.

٨. قاشي، خالد؛ والعراقي، حمزة، ٢٠٢٠، الإطار المفاهيمي المحاسبي الجديد لمجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) في ظل التقارب مع مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي FASB، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، ص ٥٤-٧٤، منشور على موقع المجلة بواسطة الرابط بواسطة الرابط: مجلة دراسات وأبحاث اقتصادية في الطاقات المتجددة

٩. محمد، ابراهيم محمد؛ المشهداني، بشرى نجم عبدالله، ٢٠٢٠، دليل إرشادي مقترح لتدقيق الإيرادات في البيئة العراقية على وفق IFRAS15، بحث منشور على الرابط:

Creative Commons Attribution-Non-Commercial 4.0 International (CC BY-NC 4.0)

١٠. هاشم، هبة جمال، ٢٠١٦، تقييم وتحليل معيار المحاسبة الدولية للتقارير المالية (IFRS 15) (الإيرادات من العقود والعملاء) وأثره على مصداقية وجودة التقارير المالية، بحث منشور كلية التجارة، جامعة قناة السويس، مصر.

د. الندوات والمؤتمرات:

١. حسن، محمد فريد؛ يعقوب، فيحاء عبدالله، ٢٠١٩، التمثيل الصادق للمعلومات المحاسبية وفقاً لمتطلبات عرض القوائم المالية في ظل المعيار الدولي (IFRS 15) لإيراد العقود مع العملاء، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المؤتمر الوطني الرابع لطلبة الدراسات العليا. ثانياً. المصادر الأجنبية:

A. Books:

1. Belkaoui, Ahmed, 2004, Accounting Theory, 5th edition, Thomson, United Kingdom.
2. IFRS Standards, 2021, issued by International Accounting Standards Boards, London, United Kingdom.
3. Kiso, Donald E.; Weygandt, Jerry Warfield, 2019, Intermediate Accounting, 19th edition, John Wiley & Sons.
4. Scot, Holmes; Jane, Hamilton; Ann, Tarca; Allan, Hodgson; Jayne, Godfery, 2010, Accounting Theory, 7th edition, John Wiley & Sons Australia, Ltd.

B. Periodicals:

1. Financial Accounting Standards Board (FASB), 2010, Conceptual Framework for Financial Reporting, Financial Accounting Foundation.
2. Grous, Veronica; Socoliue, Marian, 2017, Effects and Implications of the Implementation of IFRS15- Revenue from Contract with Customers.
3. Heinze, Tim, Kizirian, Tim, Lees, John, Sandoe, Kent, 2010, Internal Controls for Revenue Cycle: A Checklist for the Consumer Products Industry, International Business & Economics Research Journal, V. 9, N. 8.
4. HM, Treasury, 2017, IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers, Application guidance.
5. (IAS) B & FASB, 2008, An Improved Conceptual Framework for Financial Reporting
6. Ivan, Nikolaev Sabev, 2015, Comparative Analysis of the Criteria for Recognize Revenues of an Entity in IFRS 15, URL: <https://ideas.repec.org/a/neo/journal/v11y2015ilp34-41.html>
7. Mary, McCarthy, 2012, Financial Statement Prepers, Revenue Decisions: Accuracy in Applying Rules- Based Standards and the (IAS)B-FASB Revenue Recognition Model, PHD, Nova Southeastern University,

8. Sadek, Hasanen; Dalila, Abo Talib, 2014, A Proposed Model To Address Convergence Determinants, IFRS & FASB: Measurement & Disclosure Of Revenue Recognition, The Case Of Egypt, International Journal of Academic Research, Vol. 3, 2014, P p, 285-629.
9. Shashikant, Choubey, 2015, IFRS 15 in Telecommunication industry 'The Management Accountant, Volume 51, Issue 2, May 2016.
10. Starczewski, Lisa, 2021, Revenue Recognition: ten top changes to expect with the new standard", Buchanan Ingersoll & Rooney, The Bureau of National Affairs, Inc., Available at: www.bna.com/feibenefits.
11. Watrin, Christoph; Ullmann, Robert, 2012, Improving earnings quality: The effect of reporting incentives and accounting standards, Advances in Accounting, Vol. 28 Issue 1
12. Yuri, Biondi, 2013, Accounting for Revenues: A Framework for Standard Setting, Accounting Horizons, Vol. 25, No. 3, University of Alberta School of Business Research Paper No. -690, September 2013.