

الاعتراف بالإيراد من تطبيق المعيار الدولي (IFRS15) ودوره في

تحسين نتيجة النشاط في قطاع المقاولات

أ.د. محسن رحيمي دستجاري

علي جاسم مفتن الذهيباوي

الجامعة المستنصرية - المركز الوطني لعلاج وبحوث السكري

aldhhbyly72@gmail.com

تاريخ تقديم البحث : 2024/09/06

تاريخ قبول النشر : 2025/09/24

المستخلص

يعتبر الإيراد من المواضيع المهمة التي حظيت باهتمام العديد من المنظمات والمؤسسات المحاسبية الدولية، وخاصةً مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) ومجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)، ويعود ذلك إلى أهمية عنصر الإيراد لمستخدمي التقارير المالية، حيث يتم استخدامه كمؤشر لتقييم أداء الوحدات الاقتصادية ويعمل على مساعدة مستخدمي التقارير المالية على اتخاذ قرارات اقتصادية مناسبة تؤدي إلى تحسين نتيجة النشاط في وحداتهم الاقتصادية، لذلك جاء الهدف في هذا البحث إلى إبراز التطورات التي طرأت على بيئة الأعمال والتي استدعت إصدار معيار محاسبي جديد لغرض تحديد إيرادات الدخل (IFRS15)، إذ أن المنهج المستخدم في هذا البحث هو المنهج الوصفي الارتباطي، وهو نوع من الدراسات الاستقصائية التي تُعتبر دراسة مقطعية من حيث الزمن، وقد تم استخدام استبانة لغرض جمع البيانات وتكون مجتمع الدراسة الإحصائي من جميع المديرين الماليين والمحاسبين في شركات المقاولات، حيث تم توزيع 300 نسخة استبانة على أفراد العينة المختارة، وتم جمع 242 استبانة كاملة منها، ولغرض اختبار فرضية البحث تم استخدام الأساليب الإحصائية لاختبار (t-test) البارومتري (عينة واحدة) باستخدام برنامج (SPSS-22) الإحصائي، إذ أظهرت نتائج الدراسة أن تطبيق المعيار الدولي (IFRS15) في قطاع المقاولات يؤدي إلى تقديم تقارير مالية عالية الدقة للمستخدمين تؤدي إلى تحسين نتيجة النشاط.

الكلمات المفتاحية: الاعتراف بالإيراد، التقارير المالية، تحسين نتيجة النشاط، المعايير الدولية.

Abstract

Revenue is considered one of the most important topics that has received significant attention from many international accounting organizations and institutions, particularly the Financial Accounting Standards Board (FASB) and the International Accounting Standards Board (IASB). This is due to the importance of revenue as a key element for users of financial statements, where it is employed as an indicator to evaluate the performance of economic entities and assists users of financial statements in making appropriate economic decisions that contribute to improving the outcomes of activities in their economic units.

Accordingly, the objective of this research is to highlight the developments that have occurred in the business environment, which necessitated the issuance of a new accounting standard for the purpose of determining revenue recognition (IFRS 15). The methodology employed in this study is the descriptive-correlational approach, which is a type of survey study considered cross-sectional in terms of time. A questionnaire was used for data collection, and the statistical population of the study consisted of all financial managers and accountants in contracting companies. A total of 300 questionnaires were distributed to the selected sample, and 242 complete responses were collected. For the purpose of testing the research hypothesis, parametric statistical methods (one-sample t-test) were applied using the statistical program SPSS-22. The study results revealed that the application of the international standard (IFRS 15) in the contracting sector leads to the preparation of highly accurate financial statements for users, thereby contributing to the improvement of business outcomes.

Key words: Revenue Recognition, Financial Reporting, Improvement of Operating Results, International Standards

أولاً: المقدمة

يُعد توفر معلومات مالية شفافة وقابلة للمقارنة دعامة أساسية للاستطلاع واتخاذ قرارات اقتصادية مستتيرة، وشرطاً لا غنى عنه للتنمية الاقتصادية والتطور في القطاعين العام والخاص كما يحتاج أصحاب رؤوس الأموال والممولون والحكومات وغيرهم من المستخدمين إلى معلومات مالية موثوقة وصحيحة ومفهومة لاتخاذ قرارات الشراء والبيع وحيازة الأسهم ومنح القروض وتقييم أداء المديرين، وغيرها من القرارات الاقتصادية الهامة، أذ من المنتظر أن تعكس هذه التقارير الوضع المالي ونتائج الأنشطة بطريقة تلبي احتياجات مجموعة واسعة من المستخدمين ويشمل ذلك الأطراف المؤهلة والمهتمة التي تواجه قيوداً في الوصول إلى المعلومات المالية بشكل مباشر، في المقابل لا يمكن إنكار أن رفع مستوى جودة المعلومات المدرجة في التقارير المالية يعتمد بشكل أساسي على الالتزام بمعايير المحاسبة والتدقيق ومتطلباتها.

ثانياً: مشكلة البحث

يعد الاعتراف بالإيراد من المبادئ المحاسبية الجوهرية، لاسيما في قطاع المقاولات الذي يتميز بالعقود طويلة الاجل، وقد أدت المعالجات المحاسبية التقليدية للإيرادات الى ظهور فجوات في توقيت الاعتراف بالإيراد مما أثر على مصداقية القوائم المالية ونتائج النشاط في العديد من شركات المقاولات ومن هنا تتبع مشكلة البحث في التساؤل الاتي :

(هنالك قصور في مبادئ الاعتراف في الإيراد وفق متطلبات النظام المحاسبي الموحد والقواعد العراقية، مما يؤدي الى عدم ظهور نتيجة النشاط بصورة ملائمة وممثلة بصدق)

ثالثاً : اهمية البحث

حظيت التقارير المالية دائماً باهتمام كبير من جمعيات المحاسبة، نظراً لدورها الأساسي في تقديم معلومات ضرورية للمستخدمين، لا سيما المستثمرين لمساعدتهم في اتخاذ القرارات الاقتصادية المهمة، وتتمثل أهمية البحث فيما يلي :

دراسة شاملة للمعيار الدولي (IFRS15)، وذلك بهدف تقديم فهم واضح وشامل عن أوضاع الوحدات الاقتصادية العاملة في قطاع المقاولات.

اعتماد الباحث على إجراء استبيانات ومقابلات مع شركات المقاولات، كما قام الباحث بعمل تلخيص يشير إلى أن تطبيق المعيار الدولي في قطاع المقاولات يؤدي الى توفير تقارير مالية دقيقة تساعد في اتخاذ قرارات اقتصادية هامة تخدم المستخدمين تؤدي الى تحسين نتيجة النشاط.

رابعاً : اهداف البحث

تتلخص اهداف هذا البحث بما يلي :

- 1- دراسة مستوى تحسن النشاط بعد تطبيق المعيار الدولي (IFRS15) في قطاع المقاولات.
- 2- دراسة ما إذا كان تطبيق المعيار الدولي (IFRS15) في قطاع المقاولات يساعد على تقديم تقارير مالية دقيقة وذات جودة عالية للمستخدمين

خامساً : فرضية البحث

استنادا الى مشكلة البحث تمت صياغة الفرضية الاتية :

(يؤدي تطبيق المعيار الدولي (IFRS15) الى تحسن عملية الاعتراف بالإيراد، مما ينعكس ذلك على نتيجة النشاط والمركز المالي في شركات المقاولات).

سادساً : آلية جمع البيانات

أدوات جمع البيانات التي أعتمد عليها الباحث تتضمن كافة الوثائق والسجلات المحاسبية والتقارير المالية المتعلقة بعينة البحث، وهي شركات المقاولات، بالإضافة إلى استخدام الاستبيانات وإجراء المقابلات.

سابعاً : طريقة تحليل البيانات

اعتمدت هذه الدراسة على منهجين إحصائيين، هما: الوصفي والاستدلالي ، لتحليل البيانات التي تم جمعها، وللقيام بتحليل نوعي شامل للمعلومات المستخلصة من الاستبيان، تم تطبيق الأساليب الإحصائية الوصفية التي شملت تصنيف البيانات وتنظيمها ، إلى جانب استخدام معايير مثل التكرار المطلق والتكرار النسبي. كما تمت معالجة الأسئلة التخصصية في الاستبيان عبر الإحصاءات الوصفية، بما في ذلك المتوسط الحسابي، الوسيط ، والانحراف المعياري ، أما في مجال الإحصاءات الاستدلالية ، فقد تطلّب تحليل فرضية البحث استخدام اختبار (t) لعينة واحدة ، أو بديله غير المعلمي المعروف باختبار الوسيط ، وقد نُفذت هذه التحليلات باستخدام برنامج (SPSS) الإصدار (22).

ثامناً : النطاق المكاني والزمني للبحث

تناول الباحث في هذا القسم موضوع نطاق البحث من الناحيتين الزمانية والمكانية، والذي يتضمن : موضوع الاعتراف بالإيراد من تطبيق المعيار الدولي (IFRS15) واثره على جودة التقارير المالية وشفافية هذه التقارير في شركات المقاولات من الناحية الزمانية أذ يغطي البحث السنة المالية / 2022، بينما يغطي البحث من الناحية المكانية شركات المقاولات في العراق.

تاسعاً : المجتمع الإحصائي

يتكون المجتمع الإحصائي لهذه الدراسة من شركات المقاولات الموجودة في العراق للسنة المالية/ 2022

المحور الاول -الإطار النظري للبحث**1 - 1 : المقدمة**

بسبب القصور الموجود في مبادئ الاعتراف في الايراد على وفق متطلبات النظام المحاسبي الموحد، فضلاً عن التغييرات السريعة والمتلاحقة والتعقيد في بيئة الاعمال المحاسبية وعدم تلبية المعايير المحلية من مواكبة تلك التغييرات، لذلك تتزايد الحاجة لإصدار معايير دولية (IFRS) ومن هذه المعايير المهمة هو معيار الاعتراف بالإيراد (IFRS15) .

1 - 2 : المعايير وأهميتها

دخل مصطلح (standard) إلى القاموس الإنكليزي منذ حوالي ثمانية قرون ، مشتقاً من الكلمة الفرنسية (standard) ويعود أصل المصطلح إلى فعل (to extend) (المُطور أو المُحدث) الذي يدل على فعل واسع الانتشار، من منظور علمي وتقني، ويحمل مصطلح (standard) الإنكليزي معنيين مزدوجين يمثلان مفهومين متمايزين ، لكنهما مرتبطان ، ويرتبطان بمجالات مشتركة .

1 - 3 : مفهوم الايراد

هنالك تعريف عدة لمفهوم الايراد فقد عرفه مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) "بأنه الزيادة في اصول الوحدة الاقتصادية او الانخفاض بالالتزامات 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).

1 - 4 : الاعتراف بالإيراد وفق النظام المحاسبي الموحد

يقصد بالاعتراف اثبات الإيراد في السجلات المحاسبية والافصاح عنها في القوائم المالية وذلك بعد اتمام عملية البيع او المبادلة، ويعد مبدأ الاعتراف بالإيراد احد المبادئ الأساسية 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 وتعترف وتبلغ عن العناصر والاحداث المالية (جارالله، 2016: 64)، وتعتبر نقطة الاعتراف بالإيراد هي المسألة الأساسية، وتختلف هذه المسألة بسبب اختلاف نوعية وطبيعة كل نشاط، واهمية تحصيل الإيراد، وامكانية تحديد كلف النشاط، ومخاطر النشاط، وتوفر سوق نشط للمبيعات او امكانية تحديد سعر البيع (العيساوي، 2007: 97)،

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):

أولاً: طريقة نسبة الانجاز: وبموجب هذه الطريقة يتم قياس نتيجة النشاط لكل فترة محاسبية للعقود التي تمتد فترة تنفيذها اكثر من فترة محاسبية وفق الشروط الاتية :

- 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.

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 .

1 - 5 : الاعتراف بالإيراد وفق المعيار الدولي (IFRS 15)

قدم المعيار الدولي (IFRS 15) نموذج شامل للاعتراف بالإيراد يكون فيه المبدأ الاساسي التزام الوحدة الاقتصادية بتحويل السلعة و الخدمة المتفق عليها مع الزبون بمبلغ يعكس القيمة التي تتوقع الوحدة الحصول عليها في مقابل تلك السلعة و الخدمة، ولغرض الاعتراف بالإيراد وضع المعيار خمس خطوات اساسية لتطبيقه وهي كما يلي(Mazars,2015:3):

1 - 5 - 1 : تحديد العقد بين الوحدة الاقتصادية والزبون

يجب ان تتوافر جملة من الشروط في العقود التي تبرمها الوحدة الاقتصادية مع الزبائن وهي كما يلي (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 و الخدمات التي يتم تحويلها.
- 3- تحديد شروط الدفع للسلع و 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.

1 - 5 - 2 : تحديد التزامات الاداء في العقد مع الزبون

تعرف التزامات الأداء "بأنها تعهد تعاقدى من قبل الوحدة الاقتصادية لتحويل السلع و الخدمات الى الزبون، ولتحديد التزامات الاداء لكل تعهد والذي يكون اما سلع و خدمات والتي تكون مميزة، او سلسلة من السلع و الخدمات في نفس الحالة تقريباً والتي لها نفس النمط عند تحويلها الى الزبون" (Dalkilic,2014:74)، اما بالنسبة للسلع و الخدمات التي تكون غير مميزة يجب تجميعها مع السلع و الخدمات الاخرى حتى يتم تحديدها في حزمة من السلع و الخدمات الى ان تكون مميزة.

1 - 5 - 3 : تحديد سعر الصفقة

يجب في هذه الخطوة تحديد سعر الصفقة، ويعرف "بأنه المبلغ النقدي الذي تتوقع الوحدة الاقتصادية الحصول عليه من زبائنهم مقابل تحويل السلع و 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 تأثره بطبيعة وتوقيت وقيمة المبلغ المقابل، ولتحديد سعر الصفقة يجب على الوحدة الاقتصادية ان تأخذ بنظر الاعتبار الاثار المترتبة عن المقابل النقدي المتغير الذي ينشأ نتيجة الغرامات، الخصومات، ويتم ادراج العوض المتغير الى المدى الذي يكون من المحتمل جداً لا يكون هناك تخفيض في الإيرادات المعترف بها (Khamis,2016:11).

1 - 5 - 4 : 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 و الخدمات المتفق عليها ويتم هذا التخصيص في بداية العقد ولا يتم تعديله لتعكس التغيرات اللاحقة في اسعار البيع المستقلة من تلك السلع و الخدمات وافضل دليل على سعر البيع المستقل هو السعر الذي يمكن ملاحظته للسلعة او الخدمة عندما تبيع الوحدة الاقتصادية تلك السلع او الخدمات على حدة (خليل وابراهيم، 2016: 23).

اما فيما يخص المقابل المتغير المتفق عليه في العقد فان الوحدة الاقتصادية تخصص المبلغ المتغير كاملاً للالتزام 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 بالتزام الاداء او تحويل السلع و الخدمات المميزة.

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

1 - 5 - 5 : الاعتراف بالإيراد

تتضمن هذه الخطوة الوفاء بالتزامات الاداء من خلال نقل سيطرة السلع و 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 تعزيزه .
- 3- لا ينشأ عن اداء الوحدة الاقتصادية اصل ذو استخدام بديل للوحدة الاقتصادية، ويكون للوحدة الاقتصادية الحق في استلام دفعة عن الاداء المنجز حتى تاريخه.

1 - 6: محددات و معوقات تطبيق المعايير المحاسبية الدولية (الناغي وآخرون, 2021 : 14)

أولاً: محددات تطبيق المعايير المحاسبية الدولية

- 1- وجود هيئات تنظيمية مثل هيئة الأوراق المالية باعتبار إنها جهة رسمية وقرارتها ملزمة وفعالة.
- 2- ان مجلس المعايير المحاسبية الدولية كان حريصاً على إصدار معايير تؤدي إلى الشفافية، وفعالية المعلومات المتداولة، بهدف مساعدة المستثمرين في أسواق المال لاتخاذ القرارات الاقتصادية
- 3- من خلال الإفصاح الكامل ينبغي أن تكون القوائم المالية سهلة الفهم ولا يتحقق ذلك إلا من خلال التطبيق الكامل للمعايير الدولية .

وعلى هذا فقد اتجهت الكثير من الدول إلى إصدار معايير محاسبية تتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية، وهناك دول طبقت المعايير المحاسبية الدولية وألغت المعايير المحاسبية المحلية، وهناك بعض الدول لم تهتم بتوفيق أوضاعها المحاسبية واعتمدت على المعايير المحاسبية المحلية أو اعتمدت على قوانين وتشريعات دون تحديد المعايير المحاسبية التي لابد أن تطبقها المؤسسات أو المنظمات التجارية.

أن لتطبيق المعايير المحاسبية الدولية، والمعايير الدولية للتقارير المالية في أي دولة محددات معينة تساعد على الانتقال لتطبيق هذا النظام، وتتمثل هذه المحددات في العراق في المحددات التالية :

(1) **المحددات القانونية والتشريعية:** يعمل النظام المحاسبي في العراق على وفق مجموعة من القوانين والتعليمات منها القانون التجاري رقم 60 لسنة 1943 ، المادة 47 ، كذلك قانون رقم 149 لسنة 1970 المادة 31، وأخيراً قانون رقم 30 لسنة 1984 حيث ألزمت هذه المواد التاجر العراقي، بعدد من الواجبات، وقد حدد القانون التجاري رقم 30 لسنة 1984 وتعديلاته، في المواد (7-8-9) منه صفة وأهلية والاسم التجاري ومسك الدفاتر التجارية للتاجر.

(2) **محددات المعرفة المحاسبية:** فقد حددت هيئة الأوراق المالية والبورصات الأمريكية (SEC) الشروط اللازمة لتكوين لجنة لإصدار المعايير المحاسبية المحلية بهدف التوافق مع المعايير المحاسبية الدولية (IFRS) والتي اتبعتها العراق عند تكوين مجلس المعايير المحاسبية العراقية، وبذلك سارع العراق بعمل تغييرات جذرية في النظام المحاسبي سواء الذي كان مطبق في المؤسسات الحكومية أو الخاصة، بالإضافة إلى القطاع المصرفي بهدف التوافق مع متطلبات المعايير المحاسبية الدولية.

(3) **محددات القدرات البشرية :** والمتمثلة في توافر كوادر على مستوى عال من التدريب، فضلاً عن وجود أنظمة رقابية إلزام المؤسسات بتطبيق المعايير المحاسبية الدولية، بالإضافة إلى تضمين كتاب ديوان الرقابة المالية الاتحادي (2/5/27800) طرق تأهيل كل القطاعات في العراق لتطبيق المعايير المحاسبية الدولية، وذلك من خلال إقامة الدورات التدريبية في الجامعات والمكاتب الاستشارية، فضلاً عن تهيئة أساتذة الجامعات العراقية بهدف تعريفهم بشكل كامل على المعايير المحاسبية الدولية، لنقل خبراتهم عن طريق المادة العلمية إلى الطلاب.

ثانياً: معوقات تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في العراق

هناك العديد من المعوقات التي تحول دون تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في العراق نذكر نبذة من تلك المعايير في الجدول (1) (بيض و مسلم , 2021 : 144)

جدول (1) معوقات تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في العراق

المعيار	موضوع المعيار	المعوقات
IAS 02	المخزون	لا يتوفر اسواق واضحة للسلع والمواد الأولية لغرض مقارنة اسعارها عند نهاية السنة مع سعر التكلفة.
IAS 08	السياسات المحاسبية التغيرات في التقديرات المحاسبية	انعدام اسواق مالية تسمح للمؤسسات بتغيير سياستها المحاسبية قصد تحقيق اهدافها مع تقييم نتائج ذلك
IAS 11	عقود البناء	ان العقود المنجزة من قبل الوحدات الاقتصادية هي لفائدة الدولة ومبلغها معروف ولا تحقق فيها اية خسائر وهذا المعيار لا يجب تطبيقه الا في حالات نادرة.
IAS 17	عقود الايجار	رغم اهمية هذا المعيار الا انه في العراق يوجد سعرين السعر الحقيقي والسعر المطروح.
IAS 21	اثر التغير في اسعار صرف العملة الاجنبية	رغم اهمية هذا المعيار وامكانية الوحدة الاقتصادية في استعمال تغيرات سعر صرف العملات كوسيلة لتنوع العملات المتعامل بها الا انه بالنسبة للوحدات الاقتصادية العراقية ليس لها اختيار العملة وانما محددة بعدد من العملات بالغالب الدولار.
IAS 24	الافصاح عن الاطراف ذات العلاقة	يختص هذا المعيار اساساً بمحاسبة اثار علاقات السيطرة على الوحدات الاقتصادية من قبل مالكي الاسهم ونسب الاستحواذ
IFRS15	الاعتراف بالإيراد	يعاني النظام المحاسبي الموحد والقواعد المحاسبية العراقية من العديد من اوجه القصور في مجال الاعتراف بالإيراد بالمقارنة مع متطلبات معيار (IFRS 15) مما يؤثر في اجراءات تدقيق الإيرادات في البيئة العراقية.

المصدر اعداد الباحث بالاعتماد (بيض و مسلم, 2021 : 144)

1 - 7 : العرض والافصاح وفق المعيار الدولي للإيرادات (IFRS 15)

يتضمن المعيار الدولي (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 و الخدمات ومدفوعات الزبون، فاذا تم استلام مبلغ مقدماً من الزبون قبل تقديم السلعة و الخدمة اليه ويتم الاعتراف بالتزامات العقد في قائمة المركز المالي، اما اذا قامت الوحدة نفسها بتحويل او نقل السلعة و 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 (داء 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- الإيرادات المعترف بها من العقود المبرمة مع الزبائن مصنفة الى فئات (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- الافصاح 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- الافصاح عن التكاليف المرسلة للحصول او الوفاء بالتزامات الاداء المتبقية.

1 - 8: تأثير تطبيق المعيار الدولي (IFRS 15)

تُعد التقارير المالية المحصلة النهائية لعملية إعداد التقارير والتي تشمل توليد المعلومات ونشرها ومراجعتها واستخدامها من قبل الأطراف المعنية حيث تبدأ هذه العملية بتطبيق معايير إعداد التقارير المالية ثم تمتد لمرحل الضمان والنشر والاستخدام. ولضمان فعالية هذه التقارير يحتاج المستخدمون إلى معلومات عالية الدقة تُمكنهم من اتخاذ قرارات رشيدة في سوق رأس المال، وفي هذا الإطار يُسهم تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) في تعزيز جودة التقارير المالية الامر الذي يؤدي الى تحسين نتيجة النشاط.

المحور الثاني-طريقة إجراء البحث**2 - 1: طريقة إجراء البحث**

في هذا البحث تم استخدام أسلوب البحث المسحي لجمع البيانات استناداً لموضوع البحث ويُعد استخدام الاستبيانات أكثر أساليب جمع البيانات شيوعاً، وفي هذا البحث تم استخدام استبيان يكون من أربعة أسئلة عامة وعشرين سؤالاً تخصصياً حيث يتضمن الجزء الأول من الاستبيان أسئلة عامة تُقدم معلومات حول جنس وعمر ومستوى تعليم وخبرة العمل للمشاركين. ويتضمن الجزء الثاني عشرين سؤالاً متخصصاً تتعلق بموضوع البحث طُلب من المشاركين الإجابة عليها بناءً على معارفهم المهنية والتخصصية وواقع شركاتهم.

2 - 2: المجتمع الإحصائي وحجم العينة

يشير المجتمع الإحصائي إلى الأفراد الذين تم اختيارهم للمشاركة في البحث، وفي سياق هذه البحث، يتكون المجتمع الإحصائي من المحاسبين ومديري شركات المقاولات والذين يبلغ عددهم الإجمالي (300) شخصاً وقد تم اعتماد أسلوب العينة العشوائية البسيطة لاختيار المشاركين، ومن الجدير بالذكر أن حجم العينة في هذه الدراسة تم تحديده استناداً إلى جدول مورغان ليصل إلى (242) شخصاً.

2 - 3: صحة وموثوقية أدوات القياس

يشير مفهوم المصادقية أو صحة المعلومات إلى مدى قدرة أداة التقييم على قياس متغير أو مجموعة متغيرات بدقة، ويشمل ذلك قدرة أداة القياس على تحديد الخصائص المطلوبة بدقة، وفي هذه البحث ، وعلى الرغم من استخدام الاستبيانات التقليدية والتي تم تصميمها خصيصاً لجمع البيانات، فقد تم تدقيق مدى صحة معلومات المحتوى بهدف زيادة مصداقية نتائج الدراسة.

2 - 4 : طرق الإحصاء

في هذه البحث تم الاعتماد على أساليب الإحصاء الوصفي والاستدلالي لتحليل البيانات المستخلصة حيث تُوظف أساليب الإحصاء الوصفي، مثل تصنيف وتنظيم البيانات إضافة إلى التكرارات المطلقة والنسبية لإجراء تحليل نوعي للمعلومات العامة المستخلصة من الاستبيان.

كما تُستخدم الإحصاءات الوصفية للمتوسط الحسابي والوسيط والمدى والانحراف المعياري في أسئلة الاستبيان المتخصصة وفي قسم الإحصاءات الاستدلالية يُستخدم اختبار (t) لعينة واحدة أو ما يعادله غير المعلمي (اختبار الوسيط) لفحص آراء المشاركين حول كل فرضية من فرضيات البحث وتُجرى الاختبارات المذكورة باستخدام برنامج (SPSS) الإحصائي الإصدار 22.

المحور الثالث - التحليل الإحصائي للبيانات

3 - 1 : المقدمة

يُعرض في هذا المحور أولاً التوزيع التكراري لأفراد العينة وفقاً لمتغيرات الجنس، والعمر، والدرجة التعليمية، والمنصب، والخبرة، ونوع المدرسة، وذلك في شكل جدول ورسم تخطيطي وبعد المعلومات الوصفية، يُعرض جدول التوزيع التكراري لإجابات أفراد العينة على كل بُعد من الأبعاد المذكورة أعلاه بشكل عام وفي الفئات ذات الصلة وأخيراً، تُعرض الإحصاءات الاستدلالية والنتائج المتعلقة بأسئلة البحث.

3 - 2 : النتائج الوصفية

لتقديم منظور دقيق لخصائص الأفراد قيد الدراسة، يعرض هذا المحور التوزيع التكراري لأفراد العينة وفقاً لبعض المتغيرات الأساسية ولمقارنة توزيع الأفراد قيد الدراسة بشكل أفضل، بالإضافة إلى التعبير عن عدد الأفراد وفقاً للمتغيرات الديموغرافية، تُعبر هذه الأرقام أيضاً عن نسب مئوية وأخيراً، تُدرج الرسوم البيانية المتعلقة بتوزيع الأفراد أسفل الجدول ذي الصلة لتوفير منظور عام ومقارنة أكثر وضوحاً.

3 - 2 - 1: دراسة الخصائص الفردية للمستجيبين

طرحنا في الجزء الأول من الاستبيان أربعة أسئلة عامة تتعلق بالخصائص الفردية للمستجيبين، وهي عبارة عن: الجنس، العمر، المستوى التعليمي والخبرة العملية حيث تنعكس نتائج التحليل الوصفي لهذه الأسئلة في الجدول (3-1).

الجدول (3-1) المعلومات العامة للاستبيان

التسلسل	شرح السؤال	الوفرة	النسبة المئوية
1	الجنس	نساء	16/94
		رجال	83/06
		المجموع	100
2	العمر	أقل من 30 سنة	4/96
		بين 30 - 40 سنة	40/5
		بين 41 - 50 سنة	40/08
		أكبر من 50 سنة	14/46
		المجموع	100
3	التحصيل الدراسي	دبلوم	0
		دبلوم عالي	5/79
		بكالوريوس	66/53
		ماجستير	22/31
		دكتوراه	5/37
4	الخبرات العملية	المجموع	100
		أقل من 5 سنوات	4/96
		بين 5 - 10 سنوات	37/6
		بين 11 - 20 سنة	26/03
		أكبر من 20 سنة	31/4
		المجموع	100
			242

لقد أظهرت نتائج التحليل الوصفي للأسئلة العامة للاستبيان أن من أصل (242) مشاركاً، كان (201) منهم من الرجال، أي ما يعادل (1 / 83 %) والباقي من النساء، كما أظهرت دراسة أعمار المشاركين (5 / 40 %) منهم تتراوح أعمارهم بين (30) إلى (40) عاماً، و(5 / 85 %) منهم أقل من (50) عاماً، و(5 / 14 %) فقط منهم فوق (50) عاماً.

كما أظهرت نتائج تحليل المستوى الدراسي إن (2 / 94 %) من المستجيبين حاصلون على درجة البكالوريوس أو شهادة أعلى ، وأظهرت الخبرات العملية أن (5 %) لديهم أقل من (5) سنوات، (6 / 37 %) لديهم خبرة بين (5 الى 10 سنوات) ، (26 %) لديهم خبرة بين (11 الى 20) عاماً في مسؤولياتهم ، و (4 / 31 %) لديهم خبرة تزيد عن (20) عاماً في مسؤولياتهم.

3 - 2 - 2 : الإحصاءات الوصفية للأسئلة التخصصية للاستبيان

تشير الإحصاءات الوصفية لأسئلة الفرضية، المدرجة في الجدول (3 - 2) إلى أن متوسط الإجابات للأسئلة من (1 إلى 5) أكثر من متوسط الطيف (3).

فقد جاء أعلى متوسط هو المتوسط المتعلق بالسؤال (1) بمتوسط (814 / 3)، وجاء أدنى متوسط هو المتوسط المتعلق بالسؤال (2) بمتوسط (491 / 3)، كما يُظهر إحصائي المتوسط الحسابي أنه عند ترتيب البيانات تصاعدياً، فإن البيانات المقابلة للشخص الأوسط هي الرقم (4) أو الخيار (الأكثر) لجميع الأسئلة ، كما يُظهر إحصائي الأس أن العدد (4) (الخيار الأكثر) هو الأكثر اختياراً من الخيارات الأخرى ، وأيضاً يُظهر الانحراف المعياري للبيانات أيضاً دقة النتائج التي تم الحصول عليها.

حيث إنه كلما انخفض الانحراف المعياري للبيانات، زادت دقة القياسات، إذ يشير الانحراف المعياري الذي تم الحصول عليه لكل سؤال إلى أن السؤال رقم (5) هو الأقل دقة، بينما السؤال رقم (1) هو الأعلى دقة.

الجدول (3 - 2) الإحصاءات الوصفية لأسئلة الفرضية

الاحصاء	المتوسط	الوسطية	الأس	انحراف المعيار
رقم السؤال				
1	3 / 814	4	5	1 / 082
2	3 / 491	4	3	1 / 109
3	3 / 640	4	4	1 / 176
4	3 / 669	4	4	1 / 190
5	3 / 603	4	5	1 / 313

3 - 3 : الاحصاء الاستنباطي

عُرِضت سابقاً جداول التوزيع التكراري، بما في ذلك الاعداد والنسبة المئوية للتكرار والنسبة المئوية للتكرار التراكمي ، بالإضافة إلى الإحصاءات الوصفية ، بما في ذلك المتوسط الحسابي والوسيط والمنوال والانحراف المعياري لكل سؤال من أسئلة الاستبيان، أما في ما يخص الإحصاء الاستنباطي، فتم مناقشة تحليل البيانات واختبار فرضية البحث باستخدام الأساليب الإحصائية الاستدلالية ويوضح الجدول أدناه (3 - 3) الإحصائيات الوصفية المتعلقة بالفرضية ونتائج توزيع البيانات المرتبطة بها. وفقاً للمعلومات الواردة في هذا الجدول ، تشير نتائج اختبار كولموغوروف أسميرنوف (K - S) إلى أن بيانات الفرضية لا تتبع التوزيع الطبيعي، ومع ذلك ، واستناداً إلى نظرية الحد المركزي، يتم استخدام اختبار (t) أحادي الطرف لاختبار هذه الفرضية.

الجدول (3 - 3) الإحصاءات الوصفية ونتائج اختبار التوزيع الطبيعي لبيانات الفرضية

العدد	المتوسط	انحراف المعيار	اختبار K-S	مستوى الاهمية الاحصائية
242	9 / 649	0 / 595	0 / 034	0 / 000

يوضح الجدول (3 - 3) أنه تم اختبار (242) شخصاً لاختبار الفرضية ، وقد بلغ متوسط إجاباتهم على أسئلة هذه الفرضية (9 / 649)، وبلغ انحرافهم المعياري (0 / 595)، حيث يشير هذا المستوى المنخفض من الانحراف إلى تقارب إجاباتهم على أسئلة الفرضية، إذ كانت إجاباتهم في المتوسط (9 و 4) على أسئلة هذه الفرضية، ويوضح الجدول (3 - 4) نتائج الفرضية باستخدام اختبار (t) لعينة واحدة.

الجدول (3 - 4) نتائج اختبار (t) لعينة واحدة للفرضية

القيمة المحددة للاختبار = 9					
الاحصاء t	درجة الحرية	احتمالية الأهمية	متوسط التفاضل	فاصل الثقة 0 / 35 لمتوسط التفاضل	
788/104	247	0 / 000	0 / 6498071	الحد الأدنى	الحد الأقصى
				0/515333	0/977604

وفقاً للمعلومات الواردة في الجدول (3 - 4) يُشير مستوى دلالة إحصائية (t) إلى دلالة الفرق بين متوسط استجابة الأفراد والقيمة التي قيد الاختبار، كما يُشير الإحصاء الوصفي في الجدول (3 - 3) إلى أن متوسط استجابة الأفراد لأسئلة هذه الفرضية أكبر من (9)، وبالتالي، الفرضية (H0) تكون مرفوضة، أي أنه يوجد تحسن في عملية الاعتراف بالإيراد من تطبيق المعيار الدولي للإيرادات (IFRS15)، مما ينعكس ذلك على نتيجة النشاط والمركز المالي في شركات المقاولات.

المحور الرابع-الاستنتاجات والتوصيات

الاستنتاجات:

- 1- قيام الوحدات الاقتصادية العاملة في قطاع المقاولات باتباع طريقة العقد المنجز ويتم ذلك من خلال الاعتراف بالإيراد عند انجاز ذرعة العمل وتسليمها للزبون كإيراد العمل المنجز، وفي نهاية كل فترة مالية يتم غلق تلك الإيرادات بحساب الدائون، مما يؤدي الى عدم الاعتراف بالإيراد في قائمة الدخل لحين انجاز العقد بالكامل.
- 2- ان ممارسات وسياسات النظام المحاسبي الموحد لا تتوافق مع المعيار الدولي للإيرادات (IFRS 15).
- 3- امكانية تطبيق المعيار الدولي للإيرادات (IFRS 15) في قطاع المقاولات بعد تلبية متطلبات المعيار الدولي.
- 4- إن الهدف الرئيسي من اعتماد معايير المحاسبة الدولية هو تحسين شفافية المعلومات والبيانات المالية التي تُقدمها الوحدات الاقتصادية، بالإضافة إلى قابلية مقارنة تقاريرها المالية.
- 5- ان تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) يسهم في تحسين الشفافية والاتساق وسهولة التفسير.

التوصيات:

- من خلال الاستنتاجات التي تم التوصل إليها الباحث، يمكن للباحث أن يبرز أهم التوصيات وهي كما يلي:
- 1- توفير الأفضية المناسبة من حيث المقومات اللازمة لنجاح التحول نحو تطبيق المعيار الدولي (IFRS 15) والخاص بالاعتراف بالإيراد متضمنة المقومات البشرية والمادية والتشريعية والثقافية.
 - 2- دعم هيئة الأوراق المالية والبورصات ومجلس معايير المحاسبة، بصفتها من الداعمين الرئيسيين لجهود توحيد المعايير الدولية للمحاسبة.
 - 3- تعديل النظام المحاسبي الموحد بما يتوافق مع متطلبات المعيار الدولي (IFRS 15).
 - 4- بسبب وجود معوقات أمام تطبيق معايير التقارير المالية الدولية فمن المستحسن أن يقوم الباحثون مستقبلاً بإجراء أبحاثهم الخاصة وتقديم الحلول للتغلب على هذه المعوقات.
 - 5- عقد دورات تدريبية وندوات وورش العمل لنشر الثقافة والتوعية وبيان الفوائد والمزايا من تطبيق المعايير الدولية (IFRS) من أجل رفع كفاءة الكادر المالي في الوحدات الاقتصادية.

المصادر

أولاً : الكتب العربية والنشرات والتقارير الرسمية

- 1- ديوان الرقابة المالية، "النظام المحاسبي الموحد"، الطبعة الثانية، (2011).
- 2- الجاوي والزويبي، طلال الجاوي، والزويبي سالم، "القياس المحاسبي ومحدداته وانعكاسها على رأي مراقب الحسابات" دار البازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الاردن، (2014).

- 3- الشحادة وآخرون، عبد الرزاق قاسم الشحادة، سمير إبراهيم البرغوثي، اسامة سميح شعبان، عامر محمد عفيف القاسم، "نظرية محاسبية" دار زمزم للنشر والتوزيع، الأردن، (2011).

ثانياً : الرسائل والاطاريح

- 4- ابراهيم، بيان صالح، "الاعتراف بالإيراد في نشاط البيع بالتقسيط في ظل المعايير المحاسبية الدولية وانعكاسه على نتيجة النشاط" بحث مقدم الى هيئة الامناء في المعهد العربي للمحاسبين القانونيين وهو جزء من متطلبات نيل شهادة المحاسبة القانونية، (2014).
- 5- ابو رمان، شادي ابو رمان، "اثر معيار الاعتراف بالإيراد على المشكلات المحاسبية في شركات المقاولات الاردنية"، رسالة ماجستير في المحاسبة مقدمة الى كلية الاعمال ، جامعة الشرق الاوسط ، (2014).
- 6- البارودي، ايبان محمد محمد مسعد، "برنامج مقترح لتدقيق الإيرادات على وفق معيار المحاسبة الدولي رقم (18)" بحث تطبيقي مقدم الى المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية / جامعة بغداد لنيل شهادة الدكتوراه في المحاسبة القانونية، (2017).
- 7- جار الله، حسين حوشان، "تقييم السياسات المحاسبية لتطبيق مبدأ الاعتراف بالإيراد لعقود التأمين المحلية في اطار معيار الإبلاغ المالي الدولي (4)" رسالة ماجستير في المحاسبة مقدمة الى كلية الادارة والاقتصاد، جامعة بغداد، (2016).
- 8- خليل و ابراهيم، علي محمود مصطفى خليل، منى مغربي محمد ابراهيم "قياس اثر تطبيق معيار الإيراد من العقود مع العملاء IFRS 15 على استدامة الأرباح المحاسبية" – دليل من البيئة المصرية، المجلة المصرية، المجلد الخامس، العدد الاول، (2016).
- 9- بيض القول عبدالله و مسلم ابراهيم (2021) معوقات تطبيق المعايير المحاسبية الدولية ومعايير الإبلاغ المالي الدولية في الجزائر- دراسة تحليلية مجلة دفتار اقتصادية. 12(2)، 131-148.
- 10- محمود الناعجي، السيد، علي أصغر & فرزدق. (2021). محددات التحول إلى تطبيق المعايير الدولية للتقارير المالية IFRS في العراق وأثرها على تحديد وعاء الضريبة على الدخل. المجلة المصرية للدراسات التجارية. 22(1)، 1-45.

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- 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.
- 5- Dixit, Sandeep, (2016) "An Introduction to the new standard on revenue recognition".
- 6- 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.
- 7- Herath & Albarqi, Siriama Kanthi Herath, Norah Albargi, (2017) " Financial Reporting Quality: A Literature Review" Clark Atlanta University, USA.
- 8- Khamis, Amr M. "Perception of Preparers and Auditors on Revenue from contract with customer (IFRS 15): Evidence from Egypt".
- 9- Lehman & Wodka, Scott Lehman, Alex J. Wodka, (2014) " Revenue from contract with customer understanding and implementing the new rules" USA.

10- 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."

11-Tong, Tan Liong, (2014) "A Review of IFRS15 Revenue from contract with customers".

secondly: 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- KPMG, (2014), "First impressions: Revenue from contracts with customers."

4- MAZARS, (2015) " The new standard IFRS 15 on Revenue recognition Construction, civil engineering and real estate development industries".