



**Tikrit Journal of Administrative
and Economics Sciences**

مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية

EISSN: 3006-9149

PISSN: 1813-1719



**Accounting for the Revenues of a Contracting Company According to
the Unified Accounting System and IFRS 15: Applied study on Quality
Service Construction Contracting Ltd**

Ahmad Kazim Omar Khan* ^A, Ali Malallah Abdullah ^B

^A Duhok Technical University

^B College of Administration and Economics/University of Mosul

Keywords:

Contracting Revenue, IFRS 15, Unified Accounting System.

ARTICLE INFO

Article history:

Received	17 Jul. 2025
Received in revised form	26 Jul. 2025
Accepted	18 Aug. 2025
Available online	30 Jun. 2026

© THIS IS AN OPEN ACCESS ARTICLE UNDER
THE CC BY LICENSE

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



*Corresponding author:

Ahmad Kazim Omar Khan

Duhok Technical University



Abstract: The research aims to study and analyze the accounting procedures for contracting activities according to the unified accounting system and to study and analyze the accounting procedures for them according to the IFRS15 standard to show the extent of compatibility between them through an applied study in Quality Service Construction Contracting Company Limited, one of the contracting companies operating in Duhok Governorate. The descriptive analytical approach was adopted through studying and analyzing the accounting procedures for contracting activities according to the unified accounting system and comparing them with the accounting procedures for them according to the IFRS15 standard. The applied approach was also adopted through an applied study in the company. The study sample included measuring the company's revenues according to the IFRS15 standard and comparing them with the revenue measurement procedures adopted in the company that relies on the unified accounting system. The research reached a number of conclusions, the most important of which are: Despite the similarity of methods for measuring the revenues of contracting companies according to the unified accounting system and the IFRS 15 standard (as both of them allow the adoption of the percentage of completion or the completed contract), there is a difference in the procedures for measuring revenues according to the two methods between the unified accounting system and the IFRS 15 standard, which was reflected in the result of the activity and the financial position of the research sample.

المحاسبة عن إيرادات شركة المقاولات وفق النظام المحاسبي الموحد والمعيار IFRS 15 : دراسة تطبيقية في شركة Quality Service للمقاولات الانشائية المحدودة

علي مال الله عبدالله
كلية الإدارة والاقتصاد
جامعة الموصل

احمد كاظم عمر خان
جامعة دهوك التقنية

المستخلص

يهدف البحث إلى دراسة وتحليل اجراءات المحاسبة عن أنشطة المقاولات وفق النظام المحاسبي الموحد ودراسة وتحليل اجراءات المحاسبة عنها وفق معيار IFRS15 لبيان مدى التوافق بينهما من خلال دراسة تطبيقية في شركة Quality Service للمقاولات الإنشائية المحدودة إحدى الشركات المقاولات العاملة في محافظة دهوك، وتم اعتماد المنهج الوصفي التحليلي من خلال دراسة وتحليل اجراءات المحاسبة عن أنشطة المقاولات وفق النظام المحاسبي الموحد ومقارنتها مع اجراءات المحاسبة عنها وفق معيار IFRS15 كما تم اعتماد المنهج التطبيقي من خلال دراسة تطبيقية في الشركة عينة الدراسة تضمنت قياس إيرادات الشركة وفق معيار IFRS15 ومقارنتها مع اجراءات قياس الإيرادات المعتمدة في الشركة المعتمدة على النظام المحاسبي الموحد. وخلص البحث إلى عدد من الاستنتاجات أهمها: على الرغم من تشابه طرق قياس إيرادات شركات المقاولات وفقا للنظام المحاسبي الموحد ومعيار IFRS 15 إذ سمح كل من هما اعتماد نسبة الإنجاز أو العقد المنجز) إلا أن هناك اختلاف في اجراءات قياس الإيرادات وفقا للطريقتين بين النظام المحاسبي الموحد ومعيار IFRS 15 مما انعكس على نتيجة النشاط والمركز المالي لعينة البحث.

الكلمات المفتاحية: إيرادات المقاولات، IFRS 15، نظام محاسبي موحد.

المقدمة

يعد نشاط المقاولات من أهم الأنشطة الاقتصادية والاجتماعية الأساسية لأي دولة من دول العالم من خلال دوره الأساسي المتمثل في تنفيذ المشاريع الإنتاجية والصناعية والخدمية، كما يتميز هذا النشاط عن الأنشطة الاقتصادية الأخرى بسبب ارتباط إيراداته ومصروفاته بمدة عقد المقولة الذي قد يمتد لأكثر من فترة محاسبية، وقد انعكس ذلك على تحديد نتيجة النشاط في نهاية السنة المالية وبالتالي تقدير واحتساب ضريبة الدخل على الشركات التي تمارس هذا النشاط. لذا فقد تبنت العديد من المنظمات المحاسبية الدولية هذا الموضوع، وقامت بإصدارها معايير وقواعد محاسبية خاصة بالعمليات المالية المتعلقة بأعمال شركات المقاولات، إذ أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) المعيار المحاسبة الدولي رقم 11 عقود الانشاء بهدف تحديد الإجراءات المحاسبية للإيرادات والمصروفات المتعلقة بعقود الانشاء والتفسير IFRIC 15 "اتفاقيات تشييد العقارات" وقد تم الغاء هذا لمعيار والتفسير بإصدار معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS15 الإيراد من العقود مع العملاء، ضمن مشروع مشترك بين مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB ومجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي FASB لتطوير متطلبات مشتركة لموضوع الإيراد تعمل على إزالة حالات عدم الاتساق والضعف في المعايير السابقة. وتقديم إطار قوي للتعامل مع الحالات المختلفة للاعتراف بالإيراد، وتحسين قابلية المقارنة لممارسات الاعتراف بالإيراد بين منشآت الأعمال وبين

القطاعات والتشريعات وأسواق المال المختلفة، لتزويد مستخدمي المعلومات المحاسبية بمعلومات مفيدة أكثر من خلال تحسين متطلبات الإفصاح. وتبسيط إجراءات إعداد القوائم المالية من خلال تقليص عدد وتفاصيل متطلبات الاعتراف بالإيراد.

المبحث الأول: منهجية البحث

أولاً. منهجية البحث

1. **مشكلة البحث:** تمثل مشكلة البحث في أن إيرادات ومصرفات شركات المقاولات قد تمتد لأكثر من فترة مالية ويؤثر ذلك في قياس الأداء المالي لهذه الشركات تبعاً للطرق المعتمدة في قياس إيراداتها عن الأعمال المنجزة، وعليه يمكن صياغة مشكلة البحث في سؤال رئيس مفاده ما مدى توافق إجراءات المحاسبة عن أنشطة المقاولات وفق النظام المحاسبي الموحد مع إجراءات المحاسبة عنها وفق معيار IFRS15.

2. **هدف البحث:** يهدف البحث إلى دراسة وتحليل إجراءات المحاسبة عن أنشطة المقاولات وفق النظام المحاسبي الموحد ودراسة وتحليل إجراءات المحاسبة عنها وفق معيار IFRS15 لبيان مدى التوافق بينهما من خلال دراسة تطبيقية في شركة Quality Service للمقاولات الإنشائية المحدودة إحدى الشركات المقاولات العاملة في محافظة دهوك.

3. **فرضية البحث:** يبنى البحث على فرضية أساسية مفادها "يؤثر اعتماد معيار IFRS 15 في قياس إيرادات أنشطة المقاولات على نتيجة النشاط والأداء المالي لشركات المقاولات المطبقة للنظام المحاسبي الموحد ومنها عينة البحث.

4. **أهمية البحث:** تبرز أهمية البحث في جانبين:

أ. التوجه العالمي والمحلي نحو تطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولي وآخر قيام ديوان الرقابة المالية العراقي بإصدار نسخة جديدة من النظام المحاسبي الموحد العراقي وفقاً لمعايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولي عام 2024.

ب. إلزام حكومة إقليم كردستان الشركات العاملة في الإقليم بأعداد قوائمها المالية وفقاً للنظام المحاسبي الموحد.

5. **منهج البحث:** لتحقيق هدف البحث واختبار فرضيته تم اعتماد المنهج الوصفي التحليلي من خلال دراسة وتحليل إجراءات المحاسبة عن أنشطة المقاولات وفق النظام المحاسبي الموحد ومقارنتها مع إجراءات المحاسبة عنها وفق معيار IFRS15 كما تم اعتماد المنهج التطبيقي من خلال دراسة تطبيقية في الشركة عينة الدراسة تضمنت قياس إيرادات الشركة وفق معيار IFRS15 ومقارنتها مع إجراءات قياس الإيرادات المعتمدة في الشركة المعتمدة على النظام المحاسبي الموحد.

المبحث الثاني: المحاسبة عن إيرادات شركة المقاولات وفق النظام المحاسبي

الموحد

أولاً. **تعريف نشاط المقاولات:** تعد المقاولات من أقدم المهن التي قامت مع بداية عصر استخدام الإنسان للآلة ونشوء الاختصاص في العمل وتطوره ناتج عن طريق التقدم العلمي والتقني في العالم، والمقولة بوصفها نشاط تعني عملية تصنيع من مزيج من الأفكار والمهارات والتجربة والموارد المختلفة المتاحة لبناء صرح يستفيد منه الإنسان ويوضع في خدمته، وعرفت المقولة بأنها الجزء التنفيذي من الدراسات الهندسية والفنية والمالية والتي تحول الأفكار والتصميمات إلى منتجات ثابتة

لها مواصفات وجودة وشكل عام يحقق المنافع للإنسان، كما عرفت المقولة أيضاً بأنها: عملية إبداعية تستخدم ستة مصادر رئيسية هي: "المواد، الآليات، اليد العاملة، التقنية الهندسية، الأموال، إدارة التشييد" لتجعل منه منشأ فريداً من نوعه، بل إنه قد يكون معلماً من معالم البلد الذي ينفرد فيه على قرن أو أكثر من الزمن، (المحجاني، 2003: 6) وعرف المعيار المحاسبي الدولي رقم (11) الذي تم مراجعته في سنة 1993 المقولة على أنه عقد يتم التفاوض عليه خصيصاً لبناء أصل أو مجموعة من الأصول ذات علاقة متداخلة أو الاعتماد المتبادل مع بعضها البعض في عدة مجالات مثل التصميم أو التقنية المستخدمة أو الاستخدام النهائي لها. (بن راحلة، 2015: 3) وتعرف المقولة بأنها عقد بين طرفين يصنع فيه أحدهما وهو (المقاول) شيئاً للآخر أو يقدم له عملاً أو خدمة مقابل مبلغ معلوم. (نوال، 2018: 8)

ثانياً. خصائص نشاط المقاولات: تتميز عقود المقاولات بخصائص وصفات عدة تميز عن غيرها من الأنشطة الخدمية والصناعية أهمها (عزالدين وسارة، 2019: 4):

1. استثمار رؤوس أموال كثيرة في النشاط، وفي بعض الأحيان يتم تمويل نشاط المقاولات من الإيرادات المحققة خلال مراحل العمل.
 2. تنوع الإيرادات أو وجود إيرادات أخرى ثانوية عدا الإيرادات من النشاط الرئيس للمقاولات مثل: الإيرادات من العقود الثانوية أو المقاولين الثانويين، إيرادات المعامل الإنتاجية، إيرادات من المواد المتبقية في نهاية العمل أو الموقع، الإيرادات من المكافآت التشجيعية.
 3. تنوع الخسائر في هذا النشاط، مثل: الخسائر من العقود الثانوية أو العقود من الباطن، تكاليف الطلب والضياح والنقص، غرامات التأخير أو التأجيل، خسائر فسخ العقود وترك العمل بسبب ضعف إمكانيات المقاولات، خسائر مالية وقانونية لاحقة مثل عدم كفاءة العمل مستقبلاً كانهيار عمارة أو سقوط جسر، غرامات بسبب عقوبات دائرة الضرائب تتعلق بالتحاسب الضريبي.
 4. وجود تحويلات بين المقولة والمشاريع الأخرى أو من خارج النشاط ويشمل ذلك مواد أولية ومعدات.
- ثالثاً. أنواع نشاط المقاولات:** تقسم العقود على أنواع عدة وهي (خزعل، 2019: 166):

1. عقود المقولة من حيث طريقة التسعير:
 - أ. عقد السعر المحدد (سعر ثابت): وهو العقد الذي يحدد بموجبه سعر انشاء المشروع سواء عن طريق المناقصة أو الإحالة المباشرة، ويأخذ الشكلين الآتيين:
 - تحديد السعر لكل فقرة أو مرحلة والتي يكون مجموعها اجمالي سعر العقد.
 - تحديد سعر اجمالي للعقد ككل (عقد تسليم المفتاح)
 - ب. عقد المراجعة أو عقد الإضافة (الكلفة زائد نسبة): وهو العقد الذي تحدد أسعار تنفيذه على أساس الكلفة الكلية مضافاً إليها هامش ربح يتفق عليه كنسبة من الكلفة أو مبلغ مقطوع وفي هذا النوع من العقود يكون لصاحب أو رب العمل حق الاطلاع على فقرات الكلف كافة والموافقة عليه.
 - ج. عقد التكلفة المستهدفة: وهي العقود التي يتم فيها الاتفاق مقدماً بين المقاول وصاحب العمل على تكلفة محددة للمشروع تسمى التكلفة المستهدفة، يقوم صاحب العمل بموجب هذا الاتفاق على تسديد التكاليف الفعلية للمشروع مقابل رسوم ثابتة أو متغيرة للمقاول لقاء خدماته، ولكن يكون هناك جزء من المشاركة في حالة التوفير في التكلفة المتفق عليها أو تجاوزها، مما يعني مشاركة المقاول في المكاسب أو الخسائر الناتجة بسبب الانحرافات عن التكلفة المستهدفة.
2. عقود المقولة من حيث الفترة (مدة المقولة): (بقيلة، 2014: 10-11)

أ. عقود مقاولات قصيرة الأجل (Short-Term Contract) وهي عقود يتم تنفيذها وتسليمها للعميل خلال فترة التعاقد وتكون المشاكل المحاسبية لهذا النوع من العقود محدودة لأن نفقات العقد والإيرادات يتحققان خلال نفس الفترة المحاسبية ومن ثم لا توجد أية مشاكل في تحديد أرباح العقد.

ب. عقود مقاولات طويلة الأجل (Long-Term Contract) وهي عقود يتم تنفيذها على فترات محاسبية عدة وفي هذا النوع من العقود تثير فيها مشاكل محاسبية معقدة وذلك لعدم تزامن استنفاد نفقاته وتحقيق إيراداته خلال نفس الفترة المحاسبية وتكون نفقاته وإيراداته كبيرة نسبياً مما أدى ودعى المجامع المهنية المحاسبية في أغلب البلدان لوضع معايير محاسبية خاصة لمعالجة هذه الأنواع من العقود ، مثل المعيار رقم 9 الصادر عن المجمع البريطاني للمحاسبين القانونيين ، وأيضاً المعيار المحاسبي رقم 29 الصادر عن المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين ، وكذلك المعيار المحاسبي الدولي رقم 11 من مجلس المعايير المحاسبية الدولية.

رابعاً. طرق قياس نتيجة عقود المقاولات: من المعلوم أن الدورة الإنتاجية تختلف من صناعة إلى أخرى وذلك حسب طبيعة المنتج، إذ إن هناك صناعات تستغرق دورتها الإنتاجية فترة تقل عن فترة محاسبية واحدة، بينما في أنواع أخرى تكون دورتها الإنتاجية أطول من فترة محاسبية واحدة لذلك فإن الصناعات من النوع الأول لا تتميز بأي مشاكل محاسبية في تحديد نتيجة النشاط من حيث توزيع الإيرادات والتكاليف على فترة محاسبية، إلا أن الحال يختلف في الصناعات التي تستغرق دورتها الإنتاجية أكثر من دورة محاسبية واحدة كما هو الحال في عقود المقاولات (أبو بكر، 2012: 110)، كما تعتمد طريقة قياس نتيجة العقد (الإيراد، التكاليف، الربح) على مدى إمكانية قياس العمل المنجز بدقة، وتقسم على طريقتين هما (محمد، 2011: 41): الأولى طريقة نسبة الإنجاز والثانية طريقة العقد المنجز.

1. طريقة نسبة الإنجاز:

في هذه الطريقة يتم الاعتراف بالإيرادات والتكاليف والربح خلال فترة تنفيذ العقد بناءً على نسبة العمل الذي تم إنجازه حتى تاريخ معين وهناك أسلوبان متعارف عليهما في تحديد هذه النسبة وهما: - (قومني، 2015: 8)

أ. أسلوب المدخلات: وهو الذي يعتمد على تكاليف العقد ومن ثم أرباحه منهجاً أو أساساً لتحديد نسبة الالتزام في نهاية فترة محاسبية معينة ويكون بالمعادلة التالية:

$$\text{نسبة الإنجاز (أسلوب المدخلات)} = \frac{\text{التكاليف الفعلية التراكمية للعقد حتى تاريخ انتهاء الفترة المحاسبية}}{\text{إجمالي التكاليف المقدرة للعقد بتاريخ انتهاء الفترة المحاسبية}}$$

ب. أسلوب المخرجات: وهو الذي يعتمد على مخرجات العقد (وحدات الإنتاج التام) منهجاً أو أساساً لتحديد نسبة الالتزام ويتم بالمعادلة الآتية:

$$\text{نسبة الإنجاز (أسلوب المخرجات)} = \frac{\text{عدد الوحدات المنجزة فعلياً من العقد}}{\text{إجمالي عدد الوحدات محل المقولة}}$$

ويعبر عادةً عن الوحدات المنجزة إما في صورة عدد معين من الكيلومترات مثلاً إذا كانت المقولة المشمولة بالعقد تبليط طريق معين أو بعدد الأمتار المربعة إذا كانت المقولة مجمع سكني معين... الخ والأسلوب الأول أي أسلوب المدخلات هو الأكثر شيوعاً لدى شركات المقاولات.

2. طريقة العقد المنجز: في هذه الطريقة لا يعترف بأي إيراد أو ربح خلال فترة تنفيذ العقد وإنما يتم الاعتراف بها فقط عند الانتهاء الكامل من تنفيذ العقد، ويتم تحميل جميع التكاليف خلال مدة التنفيذ

- على حساب اعمال تحت التنفيذ وترحل إلى الارباح والخسائر عند تسليم المشروع، وتستخدم هذه الطريقة عندما (الشحمانى واحمد، 2023: 104):
- أ. لا يمكن تحديد نسبة الإنجاز بشكل موثوق.
 - ب. في حالات عدم التأكد من تحصيل الإيرادات.
 - ج. وجود تغيرات سريعة في مستويات الأسعار.

المبحث الثالث: المحاسبة عن أنشطة المقاولات وفق المعيار IFRS 15

- أولاً. مفهوم معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS 15 الاعتراف بالإيراد مع العملاء: يعد معيار الإبلاغ المالي الدولي (15) من المعايير المهمة والحديثة الذي يتناول متطلبات الاعتراف والقياس والإفصاح وقد جاء المعيار بشكل اساس كبدل لمعيار المحاسبة الدولي رقم 18 الايراد ورقم 11 عقود الانشاءات بسبب صعوبة تطبيق المعيارين المذكورين على الحالات المتداخلة والمعقدة للاعتراف بالإيراد ، وجاء المعيار كمشروع مشترك بين مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB ومجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكية FASB لتطوير متطلبات مشتركة لموضوع الايراد تعمل على ما يأتي:- (أبو نصار وحמידات، 2024: 702)
1. إزالة حالات عدم الاتساق والضعف في المعايير السابقة.
 2. تحسين قابلية المقارنة لممارسات الاعتراف بالإيراد بين منشآت الأعمال وبين القطاعات والتشريعات وأسواق المال المختلفة.
 3. تزويد مستخدمي المعلومات المحاسبية بمعلومات مفيدة أكثر من خلال تحسين متطلبات الإفصاح.
 4. تبسيط اعداد القوائم المالية من خلال تقليص عدد وتفاصيل متطلبات الاعتراف بالإيراد.
 5. ويحل المعيار محل المعايير والتفسيرات منها IAS 11 و IAS 18 ومعظم إرشادات الاعتراف بالإيرادات الأخرى (IFRIC 13, IFRIC 15, IFRIC 18, and SIC-31)
- ثانياً. هدف المعيار IFRS 15: يهدف هذا المعيار إلى وضع المبادئ الواجب على الشركات إتباعها للتقرير عن المعلومات المفيدة لمستخدمي المعلومات المحاسبية حول طبيعة ومبالغ وتوقيت وحالات عدم التأكد الخاصة بالإيراد والتدفقات الناجمة عن العقود مع العملاء وإزالة نقاط الضعف والتناقضات في متطلبات الإيرادات السابقة، مع توفير نموذج جديد لمعالجة الإيرادات والاعتراف بها ضمن خطوات محددة ولتحقيق هذا الهدف فإن المبدأ الأساسي لهذا المعيار هو (الأحمد، 2016: 7):
1. يطلب من الشركات الاعتراف بشكل يصف عملية تقديم البضائع والخدمات للعملاء بمبالغ تعكس المقابل المتوقع أن تحصل عليه الشركات نتيجة نقل أو تحويل تلك البضائع أو الخدمات للعملاء.
 2. يتطلب من الشركات أن تأخذ بالاعتبار شروط العقد، والحقائق والظروف كافة ذات العلاقة عند تطبيق هذا المعيار واستخدام أي ممارسات عملية لعقود ذات خصائص وظروف مشابهة.
- ثالثاً. الاعتراف بالإيراد وفقاً لمعيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS 15: ولغرض الاعتراف بالإيراد فقد وضع المعيار IFRS 15 خمس خطوات أساسية لمتطلبات تطبيق هذا المعيار والذي يجب على إدارة الشركة تنفيذها، يمكن تحديد هذه الخطوات على النحو الآتي: - (ضيف، 2020: 8)
- الخطوة الأولى: تحديد العقد مع العميل: يتطلب الاعتراف بالإيراد وجود عقد قانوني واضح بين الطرفين ويجب أن يتوافر في العقد الشروط التالية (2: 2020: LEVANTI):
- وجود موافقة بين الطرفين (المنشأة والعميل) مع تحديد الحقوق والالتزامات الخاصة بكل طرف
 - تحديد شروط الدفع وأن يكون من المحتمل تحصيل المقابل المتفق عليه.

الخطوة الثانية: تحديد التزامات الأداء في العقد: ففي هذه يجب على المنشأة أن تحدد كل وعد بنقل سلعة أو خدمة إلى العميل وتعد كل سلعة أو خدمة منفصلة التزام أداء مستقل إذا كانت قادرة على توليد منافع اقتصادية للعميل بشكل منفصل وقابلة للفصل عن السلع أو الخدمات الأخرى في العقد. (Bauer, 2017: 242)

الخطوة الثالثة: تحديد سعر المعاملة: سعر المعاملة هو المبلغ الذي تتوقع المنشأة أن تستلمه مقابل نقل السلع أو الخدمات ويأخذ في الاعتبار المقابل الثابت والمتغير، الأثر الزمني (تمويل كبير)، المقابل غير النقدي (التبادل) (Bernouilly & Wondabio, 2018: 142).

الخطوة الرابعة: تخصيص سعر المعاملة على التزامات الأداء في العقد: في هذه المرحلة يتم تخصيص السعر الإجمالي للعقد على التزامات الأداء المحددة في الخطوة الثانية ويوزع السعر بناءً على القيمة النسبية لسعر البيع المستقل لكل التزام أداء. (Meyer & Larsen, 2016: 59)

الخطوة الخامسة: الاعتراف بالإيراد عند الوفاء بالتزامات الأداء: الخطوة الأخيرة تتضمن الاعتراف بالإيرادات في السجلات المحاسبية للشركة ويتم الاعتراف بالإيراد عندما يتم الوفاء بالتزامات الأداء بتحويل السلعة أو الخدمة التي تم الاتفاق عليها في العقد إلى العميل، ويتم التقييم إما على أساس نقطة زمنية محددة أو فترة زمنية مستمرة وذلك حسب طبيعة العقد (DALKILIÇ, 2014: 74)

رابعاً. قياس الإيرادات وفق معيار IFRS 15: إن قياس الإيرادات يتم بواسطة القيمة العادلة، أو السعر المعادل النقدي للأصول المستلمة للمنشأة، أما المعايير الدولية فتعتبر أن قياس الإيرادات يجب أن يتم بالقيمة العادلة لما تم استلامه، وهنا ترى التطابق ما بين المعايير الأمريكية والمعايير الدولية، والفرق هو استخدام عبارات مختلفة، أما المعنى فهو تطابق بين الاثنين، وفي حالة مبادلة سلع أو خدمات بسلع أو خدمات أخرى مماثلة في النوع والقيمة فإن هذه المبادلة لا تمثل عملية مولدة للإيراد، ويحدث هذا عادة في حالة بعض السلع كالبتترول أو الألبان حيث يتبادل الموردون المخزون لأجل الوفاء ببعض الطلبات في الوقت المحدد في مناطق جغرافية محددة، أما في حالة بيع السلع أو تأدية الخدمات مقابل الحصول على السلع أو الخدمات غير المماثلة فإن هذه العملية تعد مولدة للإيرادات، ويتم قياس الإيراد في هذه الحالة على أساس القيمة العادلة للسلع أو الخدمات المستلمة مع تعديلها بأية مبالغ نقدية أو نقدية معادلة يتم مبادلتها، وفي حالة عدم إمكانية تحديد القيمة العادلة للسلع أو الخدمات بطريقة موثوقة بها، فإنه يجب قياس الإيراد على أساس القيمة العادلة للسلع والخدمات التي تتنازل عنها المنشأة مع تعديلها بأية مبالغ نقدية أو نقدية معادلة يتم مبادلتها (القشي، 2015: 62).

خامساً. تكاليف العقود وفق المعيار IFRS 15:

1. التكاليف الإضافية للحصول على العقد: أي تلك التكاليف التي لا تتكبدها المنشأة لو لم تنجح في الحصول على العقد كعمولات البيع المدفوعة للوكلاء. وفقاً للمعيار IFRS 15 فإن المنشأة تعترف بهذه التكاليف كأصل إذا كانت المنشأة تتوقع استردادها، أو كمصروف عند تكبدها إذا كانت فترة استهلاك الأصل التي اعترفت به المنشأة ١٢ شهراً أو أقل. (محمد، 2015: 220)
2. تكاليف الوفاء بالعقد: تقوم المنشأة باحتساب التكاليف المتكبدة من أجل إبرام العقد مع العميل وفقاً لمتطلبات المعيار IFRS 15 في حالة عدم خضوع التكاليف للمعايير التقارير المالية الدولية IFRS الأخرى مثل (معيار المحاسبة الدولي IAS 2 المتعلق بالمخزون ومعيار المحاسبة الدولي IAS 16 المتعلق بالمتعلقات والممتلكات والمنشآت والمعدات، ومعيار المحاسبة الدولي IAS 38 المتعلق بالأصول غير الملموسة). (الخريسات، 2017: 27)

سادساً. **متطلبات العرض وفق معيار IFRS 15:** وفق متطلبات IFRS 15 عندما تسبق أو تتأخر عملية تسليم السلع أو أداء الخدمات عملية استلام مدفوعات العميل يتم عرض العقود مع العملاء في قائمة المركز المالي كأصل عقد أو كخصم عقد أو ذمم مدينة الخاصة بالعقود، ويمكن توضيح ذلك من خلال الحالتين الآتيتين (بن يخلف، 2021: 315):

1. إذا تم استلام المدفوعات من العميل قبل توريد السلع أو تقديم الخدمات للعميل فإن هذا الحدث سينشأ عنه التزام، يتم الاعتراف بالخصوم الخاصة بالعقود.
 2. إذا قامت المنشأة بتوريد السلع أو تقديم خدمات للعميل قبل تسديد العميل للمبالغ المستحقة عليه للمنشأة يتم الاعتراف بالأصول الخاصة بالعقود أو الاعتراف بذمم مدينة
- سابعاً. **الافصاح وفق المعيار IFRS 15:** ويتضمن تمكين مستعملي المعلومات المحاسبية من فهم طبيعة وتوقيت ومبلغ وعدم التأكد الخاص بالإيراد والتدفقات النقدية من العقود المبرمة مع الزبائن، وينبغي الإفصاح عن المعلومات الكمية والنوعية المدرجة أدناه: - (يعقوب وشنيشل، 2019: 341)
1. الإيرادات المعترف بها من العقود المبرمة مع الزبائن مصنفة إلى فئات (أنواع السلع، أو الخدمة).
 2. أرصدة بداية ونهاية المدة للذمم المدينة وأصول العقد والتزامات العقد من العقود المبرمة مع الزبائن.
 3. مبلغ الإيراد المعترف به في الفترة الحالية والمرتبطة بالتزامات الأداء المستوفاة في فترة سابقة.
 4. الإفصاح عن المعلومات الخاصة بالتزامات الأداء شروط الدفع، طبيعة السلع أو الخدمات التي تعهدت بتحويلها، التزامات الأداء عن أنواع الضمانات توقيت استيفاء التزامات الأداء، سعر الصفقة المخصص لالتزامات الأداء المتبقية.

المبحث الرابع: الدراسة التطبيقية

أولاً. **التعريف لعينة الدراسة وإجراءات المحاسبة عن أنشطتها:** تأسست شركة (Quality service) للمقاولات الانشائية المحدودة في سنة 2016 برأس المال قدره (200,000,000) دينار عراقي، بموجب القرار الصادر عن وزارة التجارة والصناعة في إقليم كردستان / المديرية العامة لتسجيل الشركات، واستناداً إلى المادة (19) من قانون الشركات رقم (21) لسنة 1997 والذي تم تعديله في عام 2004، تأسست شركة على يد نخبة من المهندسين والخبراء ورجال الأعمال الذين يمتلكون خبرات واسعة في تصميم وتنفيذ المشاريع، والتي تعد بياناتها المالية وفقاً لمتطلبات قانون الشركات العراقية وتستخدم الشركة أساس الاستحقاق المحاسبي وقد اعتمدت الشركة مستوى إدارياً عالي الجودة، ملتزمة بالتطور وفق المعايير العالمية، مع التركيز على الابتكار المستمر، حيث نجحت شركة (Quality service) في تنفيذ عدد من المقاولات ولا تزال شركة مستمرة في تنفيذ مشاريعها الطموحة لتعزيز التنمية العمرانية في المنطقة، وتتكون الشركة من أقسام عدة منها القسم الإداري والقانوني والهندسي والمحاسبي،

ثانياً. **النظام المحاسبي للشركة:** تتبع الشركة النظام المحاسبي الموحد لمعالجة وقياس نشاطها التجاري ومنها إيرادات نشاط التشييد إذ يشمل هذا الحساب الإيرادات المتأتية للوحدة الاقتصادية التي تمارس أعمال التشييد وتنفيذ المقاولات للغير، إذ يتم الاعتراف بالإيرادات وفق النظام المحاسبي الموحد كما يأتي:

الإيراد المتحقق خلال السنة = قيمة العمل المنجز + القيمة المقدرة للمواد المطروحة في ساحة العمل
إذ تقدر المواد المطروحة في ساحة العمل بقيمة عادلة يتفق عليه بين المفاضل والمستفيد. وفي حالة

كون المستفيد وحدة حكومية فان استحقاق المقاول من المواد المطروحة تكون بنسبة 75% من قيمتها السوقية حسب تعليمات تنفيذ المقاولات، أما حساب أعمال تحت التنفيذ: تسجل في هذا الحساب كلفة العمل المنجز من تاريخ آخر ذرعة استلمها المستفيد إلى نهاية السنة وهو يشابه حساب مخزون الإنتاج التام في الشركات الصناعية للوصول إلى صافي الربح المتحقق من قيمة العمل المنجز.

وقد قامت الشركة بتنفيذ المقاولات الموضحة تفصيلها بالجدول الآتي خلال عام 2022 و 2023
جدول (1): بيانات المقاولات المنفذة من قبل الشركة عينة الدراسة للسنتين 2022/ 2023

رقم المقاوله	2021/3	2022/1	2022/2	2023/1	2023/2
مبلغ العقد (د،ع)	110,000,000	70,000,000	40,000,000	115,000,000	90,000,000
مدة المقاوله(يوم)	540	360	150	320	290
تاريخ المباشرة	2/10/2021	15/6/2022	21/1/2022	4/7/2023	11/2/2023
تاريخ الإنجاز	26/3/2023	10/6/2023	30/6/2022	14/6/2024	6/2/2024
الكلفة المقدرة للمقاوله	82,500,000	52,500,000	30,000,000	86,250,000	67,500,000
نسبة الإنجاز في 2022/1/1	20%	0%	0%	0%	0%
نسبة الإنجاز في 2022/12/31	78%	54%	100%	0%	0%
نسبة الإنجاز في 2023/12/31	100%	100%		45%	62%
كلفة اعمال تحت التنفيذ 2022/1/1	3,125,000	-	-	-	-
كلفة اعمال تحت التنفيذ 2022/12/31	4,125,000	2,781,000	-	-	-
كلفة اعمال تحت التنفيذ 2023/12/31	-	-	-	631,500	527,400
كلفة المقاوله لغاية 2021/12/31	16,500,000	-	-	-	-
كلفة المقاوله لغاية 2022/12/31	75,175,000	28,350,000	30,600,000	-	-
كلفة المقاوله لغاية 2023/12/31	83,675,000	51,975,000	-	39251000	48625000

المصدر: اعداد الباحثان بالاعتماد على حسابات الشركة عينة الدراسة

وتوضح الجداول الآتية كيفية قياس إيرادات ونتائج تنفيذ المقاولات للشركة عينة البحث خلال عامي 2022 و 2023 إيرادات وتكاليف المقاولات المنفذة من قبل الشركة عينة الدراسة خلال العامي 2022 و 2023.

جدول (2): كشف إيرادات وتكاليف المقاوله 2021/3 وفقا للنظام المحاسبي الموحد

2021/3			رقم المقاوله
110,000,000			مبلغ عقد المقاوله
540			مدة المقاول
2/10/2021			تاريخ المباشرة
26/3/2023			تاريخ الانتهاء
82,500,000			الكلفة المقدرة للمقاوله
2023	2022	2021	ايرادات وتكاليف المقاوله
%100	%78	%20	نسبة الاعمال المنجزة لغاية 12/31
			تفاصيل الذرعة الأخيرة في العام
11,000,000	85,800,000	2,000,000	عمل منجز
-	12,000,000	-	يضاف مواد مطروحة
110,000,000	97,800,000	22,000,000	اجمالي إيرادات الذرعة
97,800,000	22,000,000	-	يطرح اجمالي ايرادات الذرعة السابقة
12,200,000	75,800,000	22,000,000	صافي ايرادات الذرعة
-	4,125,000	3,125,000	يضاف كلفة اعمال تحت التنفيذ اخر المدة
4,125,000	3,125,000	-	يطرح اعمال تحت التنفيذ اول المدة
8,075,000	76,800,000	25,125,000	اجمالي الايراد المتحقق من المقاوله لغاية 12/31
8,500,000	58,675,000	16,500,000	يطرح اجمالي كلفة الاعمال المنجزة لغاية 12/31
(425,000)	18,125,000	8,625,000	اجمالي ربح الاعمال المنجزة لغاية 12/31

المصدر: من اعداد الباحثان بالاعتماد على حسابات الشركة

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن اجمالي أرباح الشركة من المقاوله قد بلغ 26325000 دينار وهو يعادل نسبة 23.9% من مبلغ العقد ونلاحظ اختلافه عن نسب الربح المخطط للمقاوله والبالغ 27500000 دينار الذي يمثل الفرق بين مبلغ العقد والكلفة المقدرة للمقاوله والذي يبلغ نسبة 25% وقد يعد ذلك مؤشر لعدم كفاءة إدارة الشركة في تنفيذ المقاوله وربما يعود لعدم دقة تقدير تكلفة تنفيذ المقاوله، كما نلاحظ اختلاف نسبة الأرباح المتحققة في كل سنة من سنوات تنفيذ المقاوله عن نسبة إنجاز المقاوله خلال السنة إذا بلغت نسبة أرباح المقاوله في عام 2021، 32.8% من اجمالي أرباح المقاوله ونسبة 7.8% من مبلغ العقد في حين أن نسبة إنجاز المقاوله في هذه السنة كانت 20%

وبلغت نسبة أرباح المقاوله في عام 2022، 68.9% من اجمالي أرباح المقاوله ونسبة 16.5% من مبلغ العقد في حين أن نسبة إنجاز المقاوله في هذه السنة كانت 58%، فيما حققت الشركة خسارة في عام 2023 بنسبة أرباح المقاوله 16% من اجمالي أرباح المقاوله ونسبة 0.4% من مبلغ العقد في حين أن نسبة إنجاز المقاوله في هذه السنة كانت 22%. وقد أدى ذلك إلى تخفيض أرباح المقاوله الاجمالية

جدول (3): كشف إيرادات وتكاليف المقاول 2022/1 وفقا للنظام المحاسبي الموحد

2022/1		رقم المقاول
70,000,000		مبلغ عقد المقاول
360		مدة المقاول
15/6/2022		تاريخ المباشرة
10/6/2023		تاريخ الانتهاء
52,500,000		الكلفة المقدرة للمقاول
2023	2022	ايرادات وتكاليف المقاول 2022/1
%100	%54	نسبة الاعمال المنجزة لغاية 12/31
		تفاصيل الذرعة الأخيرة في العام
70000000	37800000	عمل منجز
	4000000	يضاف مواد مطروحة
70000000	41800000	اجمالي إيرادات الذرعة
41800000	0	يطرح اجمالي ايرادات الذرعة السابقة
28200000	41800000	صافي ايرادات الذرعة
	2,781,000	يضاف كلفة اعمال تحت التنفيذ اخر المدة
2,781,000		يطرح اعمال تحت التنفيذ اول المدة
25,419,000	44,581,000	اجمالي الايراد المتحقق من المقاول لغاية 12/31
23,625,000	28,350,000	يطرح اجمالي كلفة الاعمال المنجزة لغاية 12/31
1,794,000	16231000	اجمالي ربح الاعمال المنجزة لغاية 12/31

المصدر: من اعداد الباحثان اعتماداً على حسابات الشركة

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن اجمالي أرباح الشركة من المقاول قد بلغ 18025000 دينار وهو يعادل نسبة 25.75% من مبلغ العقد ونلاحظ اختلافه عن نسب الربح المخطط للمقاول والبالغ 17500000 دينار الذي يمثل الفرق بين مبلغ العقد والكلفة المقدرة للمقاول والذي يبلغ نسبة 25% وقد يعد ذلك مؤشراً لكفاءة إدارة الشركة في تنفيذ المقاول وربما يعود لعدم دقة تقدير تكلفة تنفيذ المقاول، وايضا نلاحظ اختلاف نسبة الأرباح المتحققة في كل سنة من سنوات تنفيذ المقاول عن نسبة إنجاز المقاول خلال السنة إذا بلغت نسبة أرباح المقاول في عام 2022، 90% من اجمالي أرباح المقاول ونسبة 23% من مبلغ العقد في حين أن نسبة إنجاز المقاول في هذه السنة كانت 54%، وبلغت نسبة أرباح المقاول في عام 2023، 10% من اجمالي أرباح المقاول ونسبة 0.25% من مبلغ العقد.

جدول (4): كشف إيرادات وتكاليف المقاول 2022/2 وفقا للنظام المحاسبي الموحد

2022/2		رقم المقاول
40,000,000		مبلغ عقد المقاول
150		مدة المقاول
21/1/2022		تاريخ المباشرة

2022/2	رقم المقابلة
30/6/2022	تاريخ الانتهاء
30,000,000	الكلفة المقدرة للمقابلة
2022	ايرادات وتكاليف المقابلة
100%	نسبة الاعمال المنجزة لغاية 12/31
	تفاصيل الذرعة الأخيرة في العام
40000000	عمل منجز
0	يضاف مواد مطروحة
40000000	اجمالي إيرادات الذرعة
0	يطرح اجمالي إيرادات الذرعة السابقة
40000000	صافي إيرادات الذرعة
0	يضاف كلفة اعمال تحت التنفيذ اخر المدة
0	يطرح اعمال تحت التنفيذ اول المدة
40000000	اجمالي الايراد المتحقق من المقابلة لغاية 12/31
30600000	يطرح اجمالي كلفة الاعمال المنجزة لغاية 12/31
9400000	اجمالي ربح الاعمال المنجزة لغاية 12/31

المصدر: اعداد الباحثان اعتماداً على بيانات الشركة.

نلاحظ من خلال الجدول تحقيق الشركة لأرباح من المقابلة مقدارها 9400000 دينار وهو أقل من ربح المقابلة المخطط البالغ 10000000 دينار، وبنسبة 23.5% من مبلغ العقد وهي أقل من نسبة الربح المخطط البالغة 25% وهذا يعد مؤشر على انخفاض كفاءة تنفيذ المقابلة، ونظراً لكون المقابلة قد تمت إنجازها في سنة مالية واحدة فمن المحتمل عدم ظهور أي اختلاف بين أرباحها

المحتسبة وفق النظام المحاسبي الموحد وأرباحها المحتسبة وفق لمعيار IFRS15.

جدول (5): كشف إيرادات وتكاليف المقابلة 2023/1 وفقاً للنظام المحاسبي الموحد

2023/1	رقم المقابلة
115,000,000	مبلغ عقد المقابلة
320	مدة المفاوض
4/7/2023	تاريخ المباشرة
14/6/2024	تاريخ الانتهاء
86,250,000	الكلفة المقدرة للمقابلة
2023	ايرادات وتكاليف المقابلة
45%	نسبة الاعمال المنجزة لغاية 12/31
	تفاصيل الذرعة الأخيرة في العام
51750000	عمل منجز
3000000	يضاف مواد مطروحة
54750000	اجمالي إيرادات الذرعة

رقم المقابلة	2023/1
يطرح اجمالي ايرادات الذرعة السابقة	0
صافي ايرادات الذرعة	54750000
يضاف كلفة اعمال تحت التنفيذ اخر المدة	631500
يطرح اعمال تحت التنفيذ اول المدة	0
اجمالي الايراد المتحقق من المقابلة لغاية 12/31	55381500
يطرح اجمالي كلفة الاعمال المنجزة لغاية 12/31	39251000
اجمالي ربح الاعمال المنجزة لغاية 12/31	16130500

المصدر: اعداد الباحثان بالاعتماد على حسابات الشركة.

ومن الجدول أعلاه نلاحظ أن المقابلة حقق أرباح بنسبة 56% من أرباح المقابلة المخططة البالغة 28,750,000 دينار رغم أن نسبة الانجاز فيها كانت 46% وهو يعد دليل على عدم دقة تقدير نسبة الانجاز. كما نلاحظ أن أرباح المقابلة في علم 2023 تشكل نسبة 14% من مبلغ العقد وهي تشكل نسبة أيضا نسبة 56% من نسبة الربح المخطط البالغة 25%.

جدول (6): كشف إيرادات وتكاليف المقابلة 2023/2 وفقا للنظام المحاسبي الموحد

رقم المقابلة	2023/2
مبلغ عقد المقابلة	90,000,000
مدة المقاول	290
تاريخ المباشرة	11/2/2023
تاريخ الانتهاء	6/2/2024
الكلفة المقدرة للمقابلة	67,500,000
ايرادات وتكاليف المقابلة	2023
نسبة الاعمال المنجزة لغاية 12/31	62%
تفاصيل الذرعة الأخيرة في العام	
عمل منجز	55800000
يضاف مواد مطروحة	8000000
اجمالي إيرادات الذرعة	63800000
يطرح اجمالي ايرادات الذرعة السابقة	0
صافي ايرادات الذرعة	63800000
يضاف كلفة اعمال تحت التنفيذ اخر المدة	631500
يطرح اعمال تحت التنفيذ اول المدة	0
اجمالي الايراد المتحقق من المقابلة لغاية 12/31	64431500
يطرح اجمالي كلفة الاعمال المنجزة لغاية 12/31	48625000
اجمالي ربح الاعمال المنجزة لغاية 12/31	15806500

المصدر: اعداد الباحثان بالاعتماد على بيانات الشركة

ومن خلال الجدول نلاحظ أن المقاوله حققت ربح بنسبة 70% من الربح المخطط البالغ 22500000 دينار رغم أن نسبة انجاز الأعمال فيها كانت 62%
جدول (7): كشف إيرادات وتكاليف المقاولات المنفذة من قبل الشركة عينة الدراسة في عام 2022 وفقاً للنظام المحاسبي الموحد

رقم المقاوله	2021/3	2022/1	2022/2
مبلغ عقد المقاوله	110,000,000	70,000,000	40,000,000
مدة المقاول	540	360	150
تاريخ المباشرة	2/10/2021	15/6/2022	21/1/2022
تاريخ الانتهاء	26/3/2023	10/6/2023	30/6/2022
الكلفة المقدرة للمقاوله	0	0	0
نسبة الأعمال المنجزة لغاية 2022/12/31	78%	54%	100%
تفاصيل الذرعة الأخيرة لعام			
عمل منجز	85,800,000	37,800,000	40,000,000
يضاف مواد مطروحة	12,000,000	4,000,000	0
اجمالي إيرادات الذرعة	97,800,000	41,800,000	40,000,000
يطرح اجمالي إيرادات الذرعة السابقة	22,000,000	0	0
صافي إيرادات الذرعة	75,800,000	41,800,000	40,000,000
يضاف اعمال تحت التنفيذ اخر المدة	4,125,000	2,781,000	0
يطرح اعمال تحت التنفيذ اول المدة	3,125,000		0
اجمالي الايراد المتحقق من المقاوله لغاية 2022/12/31	76,800,000	44,581,000	40,000,000
يطرح اجمالي كلفة الاعمال المنجزة	58,675,000	28,350,000	30,600,000
اجمالي ربح الاعمال المنجزة	18,125,000	16,231,000	9,400,000

المصدر: اعداد الباحث بالاعتماد على حسابات الشركة عينة الدراسة.

ومن خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن اجمالي أرباح الشركة عن الأعمال المنفذة في عام 2022 كانت 43756000 دينار وهو يعادل نسبة 19.8% من اجمالي مبالغ العقود المنفذة البالغ 220 مليون دينار نسبة 34.7% من اجمالي كلفة الأعمال المنفذة في عام 2022 وتعادل نسبة 74.1% من نسبة الأرباح المخططة. في حين بلغت متوسط نسبة انجاز الأعمال 64.3% وهذا يعد مؤشر على عدم دقة قياس إيرادات الأعمال المنجزة بسبب عدم دقة تقدير نسبة الإنجاز.

جدول (8): كشف إيرادات وتكاليف المقاولات المنفذة من قبل الشركة عينة الدراسة في عام 2023 وفقاً للنظام المحاسبي الموحد

رقم المقاول	2021/3	2022/1	2023/1	2023/2
مبلغ عقد المقاول	110,000,000	70,000,000	115,000,000	90,000,000
مدة المقاول	540	360	320	290
تاريخ المباشرة	2/10/2021	15/6/2022	4/7/2023	11/2/2023
تاريخ الانتهاء	26/3/2023	10/6/2023	14/6/2024	6/2/2024
الكلفة المقدرة للمقاول	82,500,000	52,500,000	86,250,000	67,500,000
نسبة الاعمال المنجزة لغاية 2023/12/31	%100	%100	%45	%62
تفاصيل الذرعة الأخيرة				
عمل منجز	110,000,000	70,000,000	51,750,000	55,800,000
يضاف مواد مطروحة	-		3,000,000	8,000,000
اجمالي إيرادات الذرعة	110,000,000	70,000,000	54,750,000	63,800,000
يطرح اجمالي إيرادات الذرعة السابقة	97,800,000	41,800,000	0	0
صافي إيرادات الذرعة	12,200,000	28,200,000	54,750,000	63,800,000
يضاف اعمال تحت التنفيذ اخر المدة	-		63,150	63,150
يطرح اعمال تحت التنفيذ اول المدة	4,125,000	2,781,000	0	0
اجمالي الايراد المتحقق من المقاول لغاية 2022/12/31	8,075,000	25,419,000	55,381,500	64,431,500
يطرح اجمالي كلفة الاعمال المنجزة	8,500,000	23,625,000	39,251,000	48,625,000
اجمالي ربح الاعمال المنجزة	(425,000)	1,794,000	16,130,500	15,806,500

المصدر: اعداد الباحثان بالاعتماد على حسابات الشركة

ومن خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن اجمالي أرباح الشركة عن الأعمال المنفذة في عام 2023 كانت 33,306,000 دينار وهو يعادل نسبة 8.7% من اجمالي مبالغ العقود المنفذة البالغ 385 مليون دينار نسبة 31% من اجمالي كلفة الأعمال المنفذة في عام 2023 وتعادل نسبة 38.7% من نسبة الأرباح المخططة. في حين بلغت متوسط نسبة انجاز الأعمال 38.4% وهذا يعد مؤشر على عدم دقة قياس إيرادات الأعمال المنجزة بسبب عدم دقة تقدير نسبة الإنجاز.

جدول (9): حساب الأرباح والخسائر للشركة عينة الدراسة لعام 2022 وفقاً للنظام المحاسبي الموحد

رقم المقابلة	2021/3	2022/1	2022/2	المجموع
إيرادات المقابلة	76,800,000	44,581,000	40,000,000	161,381,000
تكاليف المقابلة	(58,675,000)	(28,350,000)	(30,600,000)	(117,625,000)
ارباح المقابلة	18,125,000	16,231,000	9,400,000	43,756,000
يطرح المصروفات الإدارية				(10,300,000)
صافي ربح الشركة				33,456,000

المصدر: اعداد الباحثان اعتماداً على بيانات الشركة.

جدول (10): حساب الأرباح والخسائر للشركة عينة الدراسة لعام 2023 وفقاً للنظام المحاسبي الموحد

رقم المقابلة	2021/3	2022/1	2023/1	2023/2	المجموع
ايرادات المقابلة	8,075,000	25,419,000	55381500	64431500	153,307,000
تكاليف المقابلة	8,500,000	23,625,000	39251000	48625000	120,001,000
ارباح المقابلة	(425,000)	1794000	16130500	15806500	33306000
يطرح المصروفات الإدارية والمصروفات الأخرى					11,500,000
صافي الربح					21,806,000

المصدر: اعداد الباحثان بالاعتماد على سجلات الشركة

ثالثاً. المحاسبة عن أنشطة عينة الدراسة وفق المعيار IFRS15: وفقاً لمعيار IFRS 15 يتطلب المعيار لغرض الاعتراف بإيرادات المقاولات ما يأتي:

1. أن يحدد المقاول بشكل دقيق إن كان سيتم انجاز المقابلة في الموعد المحدد من عدمه، ففي حالة وجود احتمال عدم انجاز المقابلة في الموعد المحدد فيجب تقدير الغرامات التأخيرية المتوقعة وتخفيضها من اجمالي مبلغ العقد.
2. يجب على المقاول أن يحدد مدى قدرته على تسليم العمل بالمواصفات المطلوبة والنفقات المحتملة خلال فترة الصيانة التي تبدأ بعد تسليم العمل بشكل أولي وتستمر لفترة تحدد بموجب عقد المقابلة، فإذا توقع المقاول بوجود اختلاف بسيط في المواصفات يمكن أن تنشأ أثناء العمل ينبغي عليه تقدير مبالغ التعويض التي سيتم خصمها من مبلغ العقد نتيجة الاختلاف في المواصفات المحتمل حدوثها كما ينبغي أن يخصم من اجمالي مبلغ العقد المبالغ المتوقعة انفاقها لمعالجة المشاكل التي يمكن أن تحدث خلال فترة الصيانة.
3. فيما عدا ذلك يتم الاعتراف بالإيرادات حسب نسبة العمل المنجز والذي يقاس بطريقتين طريقة المدخلات وطريقة المخرجات،

أ. طريقة المدخلات: تعتمد هذه الطريقة على كلفة العمل والمواد التي يتم تكبدها في تنفيذ العمل ويتم احتساب ايراد المقاوله وفق المعادلة الآتية:

$$\text{ايراد المقاوله} = \frac{\text{تكاليف الأعمال المنفذة خلال السنة}}{\text{إجمالي تكاليف المقاوله المقدر}} \times \text{مبلغ عقد المقاوله}$$

ب. طريقة المخرجات: وفق طريقة المخرجات يتم الاعتماد على قيمة الوحدات المنتجة أو قيمة العمل المنجز بسعر السوق ويتم احتسابه وفق المعادلة الآتية:

$$\text{ايراد المقاوله} = \frac{\text{القيمة السوقية العادلة للعمل المنجز}}{\text{مبلغ العقد}} \times \text{مبلغ العقد}$$

وتعد طريقة المدخلات أكثر استخداماً من طريقة المخرجات لذلك سيتم اعتمادها في قياس ايرادات المقاولات التي نفذها الشركة عينة الدراسة في عامي 2022 و 2023 وكما موضح في الجدول الخطوات الآتية:

1. يتم تحديد نسبة انجاز الأعمال بالاعتماد على أساس المدخلات ومن خلال المعادلة الآتية:

$$2. \text{ايراد المقاوله} = \frac{\text{تكاليف الأعمال المنفذة خلال السنة}}{\text{إجمالي تكاليف المقاوله المقدر}} \times \text{مبلغ عقد المقاوله}$$

وبتطبيق المعادلة أعلاه على مقاولات الشركة المنفذة يمكن تحديد إيرادات الشركة عن الأعمال المنفذة في عام 2022 وفقاً لمعيار IFRS15 كما في الجدول الآتي:

جدول (11): بيانات المقاولات المنفذة ونسب إنجازها وفقاً لمعيار IFRS15 للسنتين 2022/ 2023

رقم المقاوله	2021/3	2022/1	2022/2	2023/1	2023/2
مبلغ العقد (د،ع)	110,000,000	70,000,000	40,000,000	115,000,000	90,000,000
تاريخ الإنجاز	26/3/2023	10/6/2023	30/6/2022	14/6/2024	6/2/2024
الكلفة المقدرة للمقاوله	82,500,000	52,500,000	30,000,000	86,250,000	67,500,000
كلفة المقاوله لغاية 2021/12/31	16,500,000	-	-	-	-
كلفة المقاوله لغاية 2022/12/31	58,675,000	28,350,000	30600000	-	-
كلفة المقاوله لغاية 2023/12/31	83,675,000	51,975,000	-	39251000	48625000
نسبة الإنجاز في 2022/1/1	20%	0%	0%	0%	0%
نسبة الإنجاز في 2022/12/31	71%	54%	100%	0%	0%
نسبة الإنجاز في 2023/12/31	9%	46%	0%	46%	72%

المصدر: اعداد الباحثان بالاعتماد على حسابات الشركة

جدول (12): كشف إيرادات وتكاليف المقاولات المنفذة من قبل الشركة في عام 2022 وفقا لمعيار

IFRS15

رقم المقاول	2022/2	2022/1	2021/3	
مبلغ عقد المقاول	40,000,000	70,000,000	110,000,000	
مدة المقاول	150	360	540	
تاريخ المباشرة	1/21/2022	6/15/2022	10/2/2021	
تاريخ الانتهاء	6/30/2022	6/10/2023	3/26/2023	
الكلفة المقدرة للمقاول	30,000,000	52,500,000	82,500,000	
نسبة الأعمال المنجزة لغاية 2022/12/31	100%	54%	71%	المجموع
إيرادات السنة الحالية	40,000,000	37,800,000	78,100,000	155900000
يطرح كلفة الاعمال المنجزة خلال السنة	(30,600,000)	(28,350,000)	(58,675,000)	(117625000)
اجمالي ربح الاعمال المنجزة	9,400,000	9,450,000	19,425,000	38275000
يطرح المصروفات الإدارية والمصروفات الأخرى				(10,300,000)
صافي الربح				27975000

المصدر: اعداد الباحثان بالاعتماد على حسابات الشركة.

جدول (13): كشف إيرادات وتكاليف المقاولات المنفذة من قبل الشركة في عام 2023 وفقا لمعيار

IFRS15

رقم المقاول	2023/2	2023/1	2022/1	2021/3	
مبلغ عقد المقاول	90,000,000	115,000,000	70,000,000	110,000,000	
مدة المقاول	290	320	360	540	
تاريخ المباشرة	11/2/2023	4/7/2023	15/6/2022	2/10/2021	
تاريخ الانتهاء	6/2/2024	14/6/2024	10/6/2023	26/3/2023	
الكلفة المقدرة للمقاول	67,500,000	86,250,000	52,500,000	82,500,000	

رقم المقابلة	2021/3	2022/1	2023/1	2023/2	
نسبة الأعمال في عام 2023	9%	46%	46%	72%	المجموع
إيرادات السنة الحالية	9,900,000	32,200,000	52,900,000	64,800,000	159800000
يطرح كلفة الاعمال المنجزة خلال السنة	(8,500,000)	(23,625,000)	(39,251,000)	(48,625,000)	(120001000)
اجمالي ربح الاعمال المنجزة	1,400,000	8,575,000	13,649,000	16,175,000	39799000
يطرح المصروفات الإدارية والمصروفات الأخرى					(11,500,000)
صافي الربح					28,299,000

المصدر: اعداد الباحثان بالاعتماد على حسابات الشركة.

نلاحظ اختلاف مجمل وصافي الربح عند قياس إيرادات الشركة وفقا لمعيار IFRS15 عنها عند قياس الإيرادات وفقا للنظام المحاسبي الموحد إذ انخفض مجمل الربح وصافي الربح لسنة 2022 وازداد مجمل وصافي الربح لسنة 2023، كما نلاحظ اختلاف الإيرادات المعترف بها سنويا لكل مقبولة وارباح المقبولة باستثناء المقبولة 2022/2 التي تم إنجازها في نفس السنة وهي سنة 2022 ففي حالة كون المقبولة قصيرة الأمد او تنفذ خلال سنة مالية واحدة أي يكون المباشرة بالعمل وإنجاز المقبولة في نفس السنة لا تختلف او تتأثر إيرادات المقبولات على اعتبار ان إيراد المقبولة تم اكنسابه وتحققه قبل اعداد قائمة الدخل وكذلك تحققت جميع المصروفات الخاصة بتكاليف تنفيذ المقبولة في نفس السنة، اما إذا كان تنفيذ المقبولة يمتد الى اكثر من سنة مالية عند ذلك سنلاحظ وجود اختلاف في تحقق الايراد واحتساب صافي نتيجة اعمال المقبولة عند المحاسبة عن إيرادات المقبولات وفق النظام المحاسبي الموحد والمعيار IFRS 15 وذلك للأسباب الآتية:

1. يعد المعيار IFRS 15 المواد المطروحة في ساحة العمل كمخزون مواد أولية ولا يعتبر ضمن الإيرادات كما في النظام المحاسبي الموحد ومن ثم يتم تخفيضها من كلفة تنفيذ العمل في حين يتم إضافة نسبة 75% من قيمتها الى إيرادات المقبولة وفق النظام المحاسبي الموحد.
2. يعترف المعيار IFRS 15 بالإيرادات بنسبة الأعمال المنجزة أو المنفذة خلال الفترة حتى إذا لم يتم استلامها من قبل المستفيد وبذلك لا يتم استخدام حساب أعمال تحت التنفيذ عند اعتماد معيار IFRS 15 في المحاسبة عن إيرادات المقبولات،

فضلاً عن ذلك يأخذ المعيار 15 بنظر الاعتبار المبالغ المتوقع خصمها بموجب العقد من مبلغ المقاولات الإجمالي نتيجة التأخير المتوقع بتسليم العمل والاختلاف في المواصفات المحتملة والمبالغ المتوقع انفاقها خلال فترة الصيانة وتوزع هذه المبالغ بين الفترات المالية التي تنفذ خلالها المقاولات، في حين يتم خصم هذه المبالغ من إيرادات السنة المالية التي حدثت فيها فعلاً.

المبحث الخامس: الاستنتاجات والتوصيات

أولاً. الاستنتاجات:

1. يعد نشاط المقاولات ذا طبيعة خاصة يتميز عن بقية الأنشطة الاقتصادية وتنعكس هذه الطبيعة الخاصة على عمليات القياس المحاسبي لإيراداته ومصروفاته.
2. أقر النظام المحاسبي الموحد بخصوصية وتميز أنشطة المقاولات فعرض إجراءات المحاسبة عن إيرادات أنشطة شركة المقاولات بشكل مستقل عن إيرادات الأنشطة الأخرى ولم يصنفها ضمن القطاعات الإنتاجية أو الخدمية أو الإنتاجية وإنما عدها قطاع مستقل بذاته عن تصنيف للإيرادات في دليله المحاسبي ومعالجته المحاسبية بل حتى في تحديد لأنواع القوائم المالية.
3. أقر مجلس معايير المحاسبة الدولية بخصوصية وتميز أنشطة المقاولات بخصوصية وتميز أنشطة المقاولات فعلى الرغم من ادراج إجراءات المحاسبة عنها ضمن أنواع الإيرادات الأخرى في معيار IFRS 15 إلا أنه أرفق بالمعيار ملحق توضيحي لإجراءات المحاسبة عن إيرادات أنشطة المقاولات.
4. على الرغم من تشابه طرق قياس إيرادات شركات المقاولات وفقاً للنظام المحاسبي الموحد ومعيار IFRS 15 (إذ سمح كل من هما اعتماد نسبة الإنجاز أو العقد المنجز) إلا أن هناك اختلاف في إجراءات قياس الإيرادات وفقاً للطريقتين بين النظام المحاسبي الموحد ومعيار IFRS 15 مما انعكس على نتيجة النشاط والمركز المالي لعينة البحث.

ثانياً. التوصيات: بناء على الاستنتاجات يوصي الباحثان بما يأتي:

1. إجراءات بحوث ودراسات حول طبيعة وخصائص النظام المحاسبي في شركات المقاولات لأهمية هذه الشركات وخصوصية نشاطها.
2. توجيه الشركات في العراق بشكل عام وفي إقليم كردستان بشكل خاص لتطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية انسجاماً مع التوجهات الدولية وأهمية هذه المعايير في قياس نتيجة النشاط والمركز المالي للشركات.
3. توجيه المنظمات المهنية الى تطبيق معايير المحاسبة والإبلاغ دولية خاصة بشركات المقاولات.

المصادر

أولاً. المصادر العربية:

أ. الرسائل والأطاريح:

1. أبو رمان، شادي عبداللطيف، 2014 اثر معيار الاعتراف بالإيراد على المشكلات المحاسبية في شركات المقاولات الأردنية، رسالة ماجستير، جامعة عمان العربية، كلية الأعمال، قسم المحاسبة
2. المحجاني، مارب أحمد عبد الله محمد (2003)، نظام تكاليف لشركات المقاولات في الجمهورية اليمنية تصميم وتطبيق على الشركة العربية للمقاولات، رسالة ماجستير، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة موصل

3. بن راحلة، سندس (2015)، المعالجة المحاسبية لعقود المقاولات " إشكاليات تطبيق النظام المحاسبي المالي على ضوء المعيار المحاسبي الدولي رقم (11) "، رسالة ماجستير أكاديمي، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر
 4. بقيلة، بسلم خليل عطا الله (2014)، مدى موثوقية الإيراد الذي تعترف به شركات المقاولات الأردنية وفقاً لمعايير التقارير المالية الدولية (IFRS) "دراسة ميدانية" رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط.
 5. قومي، سارة (2015)، تقييم عقود الإنشاء طويلة الأجل في المؤسسات الاقتصادية حسب SCF، رسالة ماجستير أكاديمي، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، قسم العلوم التجارية، جامعة قاصدي مرباح- ورقلة.
 6. محمد، جمال كامل (2011)، أثر اختلاف في تطبيق معايير المحاسبة وقانون الضرائب على القياس والإفصاح عن ضرائب الدخل في القوائم المالية لشركات المقاولات، رسالة ماجستير، كلية التجارة، جامعة القاهرة.
 7. نوال، ساكري (2018)، محاسبة المقاولات وفق المعيار المحاسبي الدولي رقم 11 والنظام المحاسبي المالي، دراسة حالة مؤسسة الأشغال الحضرية والنظافة العمومية بسكرة، رسالة ماجستير في العلوم المالية والمحاسبية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة.
- ب. البحوث والدوريات:**
1. الشحمان، عباس قاسم محمد واحمد، نضال رؤوف (2023)، تحقيق قاعدة العدالة الضريبية بتبني تطبيق المعيار الدولي IFRS 15، مجلة دراسات محاسبية ومالية جامعة بغداد المجلد (18) العدد (64)، ص 96-116.
 2. الأحمد، يوسف العبدالله (2016)، إمكانية تطبيق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية IFRS 15 في الشركات، مجلة بحوث جامعة حلب، المجلد 1، العدد 24، ص 1-22.
 3. خزل، حسن جميل (2019)، أثر قياس نتائج عقود الإنشاء على وفق IFRS 15 على قائمة الدخل في شركات المقاولات العراقية، دراسة تطبيقية في شركة المنصور العامة للمقاولات الانشائية، مجلة الكوت للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 1، العدد 31، ص 162-183، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة واسط.
 4. ضيف، علاء الدين توفيق إبراهيم (2020)، أثر تطبيق معيار التقرير المالي الدولي 15 الإيرادات من العقود مع العملاء على جودة الأرباح المحاسبية- دراسة ميدانية على الشركات المدرجة في سوق الأسهم السعودية، مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية، المجلد 4، العدد 2، ص 1-56.
 5. عز الدين، زبيري وسارة، دلالة (2019)، المعالجة المحاسبية لعقود المقاولات -إشكاليات تطبيق النظام المحاسبي المالي على ضوء المعيار المحاسبي الدولي رقم (11)- دراسة حالة شركة الاخوة لعباسه سطيف، مجلة الدراسات المحاسبية والمالية المتقدمة، المجلد 3، العدد 2، ص 1-30، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة زيان عاشور، الجلفة.
 6. يعقوب، ابتهاج إسماعيل وشنيشل، عقيل حسين (2019)، الاعتراف بالإيراد على وفق المعيار الدولي للإبلاغ المالي (IFRS 15) وانعكاسه على جودة الإبلاغ المالي في قطاع المقاولات، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، المجلد 1، العدد 59، ص 329-365.

ج. الكتب:

1. أبو نصار، محمد وحميدات جمعة (2024)، معايير المحاسبة والابلاغ المالي الدولية- الجوانب النظرية والعملية- الطبعة الثالثة، عمان، الأردن.

ثانياً. المصادر الأجنبية:

1. Bauer, Kinga, (2017), Financial Statements of Banks as a Source of Information About Implementation of IFRS 15: The Evidence from Poland, Journal of Modern Accounting and Auditing, vol. 13, (6), 235-248
2. Bernouilly, Mardo & Wondabio, Ludovicus Sensi, (2018), Impact of Implementation of IFRS 15 on the Financial Statements of Telecommunication Company (Case Study of PT XYZ), Advances in Economics, Business and Management Research, 1st Asia Pacific Business and Economics Conference (APBEC 2018), vol. 89, (1), 141-148
3. DALKILIÇ, Ali Fatih, (2014), The Real Step In Convergence project: A paradigm sheft from revenue recognition to revenue from contracts with customers, International Journal of Contemporary Economics and Administrative Sciences, vol. 4, (3-4), 67-84.
4. LEVANTI, Denis Adrian (2020), Applicability of IFRS 15 Principles for The Banking Industry: An Analysis with reference to the credit Institutions in Romania, Provided Ecoforum Journal (University of Suceava, Romania), vol. 9, (2), 1-9
5. Meyer, Anna & Larsen, Henrikke Hovda, (2016), Consequences of the Implementation of IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers on Accounting Quality, Master's Thesis, Copenhagen Business School, MSc in Economics and Business Administration – Accounting, Strategy and Control.