

متطلبات الاعتراف بالإيراد من العقود مع العملاء وفقا لمعيار التقرير المالي IFRS 15 و اثره على تطور رقم الأعمال: دراسة قياسية على الوحدة الانتاجية للدهن بـ (سوق أهراس)

Revenue Recognition requirements From Contracs With customers in according to the International Standards IFRS15 and his impact on the évolution of turnover:An econometric study on the production firm of paint of Souk Ahras

د.لعلابية مالك *

جامعة محمد الشريف مساعديّة: مخر المالية، المحاسبة، الجباية والتأمين

lalaibiamalek@yahoo.fr

تاريخ القبول: 06/03/2023

تاريخ الاستلام: 30/12/2022

ملخص:

تطرقت هذه الدراسة الى متطلبات تطبيق معيار التقرير المالي الدولي IFRS15 الخاص بالاعتراف بالإيراد من العقود مع العملاء في الوحدة الانتاجية للدهن، وتبيان أثر هذا التطبيق على رقم الأعمال باستخدام برنامج EVIEWS لمدة خمسة سنوات سالفة ثم تقدير الأثر للسنوات الثلاثة القادمة، وقد خلصت الدراسة الى أن العقود المبرمة مع العملاء تستوفي متطلبات تطبيق المعيار IFRS15 و من المتوقع ان يؤدي تطبيق المعيار الى زيادة في رقم أعمال الوحدة على المدى القريب.

الكلمات المفتاحية: العقود مع العملاء، متطلبات التطبيق، تحقق الايراد

Resumé:

Cette étude vise à montrer les exigences d'application de la norme IFRS15 Produits des activités ordinaires tirés de contrats avec les clients et leur impacts sur le chiffre affaires de l'unité de peintures ; a l'aide du programme EVIEWS. les résultats montrent que le chiffre d'affaire va pris une tendance haussière dans l'année prochaine.

Mots clés: Contrats avec les clients, Exigences d'applications, Réalisation du Revenu

I. تمهيد:

شهدت الأونة الأخيرة ديناميكية كبيرة في مجال تحيين معايير الابلاغ المالي الدولية وتكييفها بما يتماشى مع البيئة الحديثة للمحاسبة في العالم، وذلك في اطار جهود التوافق الدولي ضمن ما يعرف بالمشروع المشترك بين مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB ومجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي FASB، حيث أسفرت هذه الجهود على إلغاء العديد من معايير المحاسبة الدولية IASs واصدار معايير جديدة وفق استراتيجية محددة ترمي بالدرجة الأولى الى مكافحة كل أنواع الفساد المالي، وتحمي مستخدمي القوائم المالية من أساليب المحاسبة الابداعية التي لاقت انتشارا واسعا مستغلة جمود معايير المحاسبة الدولية في التعاطي مع المشكلات المستجدة للمحاسبة لا سيما ما تعلق بالأسواق المالية.

لقد كانت عملية مواءمة معايير التقرير المالي الدولية مع متطلبات البيئة الحديثة للمحاسبة في العالم مطلبا رئيسا، لكافة الفاعلين في حقل المحاسبة، لا سيما الهيئات الرقابية على غرار مكاتب التدقيق الكبرى في العالم، وكذا جمعيات المحاسبة النشطة في جل دول العالم، وحتى تتناغم جميع هذه المساعي نشير أن مشروع التوافق المشترك أسفر عن اصدار اطار مفاهيمي مشترك بتاريخ 2018/03/28 يمثل الخلفية الفلسفية والنظرية التي على أساسها تُصدر معايير صالحة للتطبيق لأطول فترة ممكنة وتأخذ بعين الاعتبار الأبعاد الاستشرافية للمعاملات المالية على وجه التحديد، وتعالج الاشكالات الخاصة بغموض بعض المفاهيم المحاسبية على غرار مفهوم تحقق الإيراد في المحاسبة الذي عولج بإصدار معيار خاص IFRS15 الايراد من العقود مع العملاء ليكون ساري المفعول اعتبارا من 2018/10/10

اشكالية الدراسة: من خلال ما سبق ذكره، ماهي متطلبات الاعتراف بالإيراد من العقود مع العملاء وفق المعيار الدولي للتقرير المالي IFRS 15 في الوحدة الانتاجية للدهن بسوق أهراس؟ وما دوره في مجابهة أساليب المحاسبة الابداعية؟

فرضيات الدراسة: يتبنى الباحث الفرضية الأساسية التاليتين:

- ✓ أن الاعتراف بالإيراد من العقود مع العملاء وفق المعيار IFRS15 يقتضي الالتزام بجملة من الاجراءات التنظيمية والمحاسبية على مستوى الوحدة الانتاجية للدهن وحدة سوق أهراس؛
- ✓ من المتوقع أن يتطور حجم رقم الأعمال وفق منحى تصاعدي في السنوات الثلاث القادمة بعد تطبيق فحوى المعيار IFRS15؛

أهداف الدراسة: تسعى الدراسة التي بين أيدينا الى تحقيق الأهداف التالية:

- ✓ التعرف على الأبعاد الفلسفية لمفهوم تحقق الايراد في منشآت الأعمال وفق الاطار التصوري لمعايير التقرير المالي الدولية؛
- ✓ التطرق الى التعريف ومجال تطبيق معيار التقرير المالي الدولي IFRS15؛
- ✓ الوقوف على متطلبات تطبيق معيار التقرير المالي الدولي IFRS15 في الوحدة الانتاجية للدهن؛
- ✓ تقدير حجم الايراد المحقق في السنوات الخمسة المنصرمة والمتوقع تحقيقه في السنة الموالية.

منهجية الدراسة: قسمت هذه الدراسة الى قسمين، استخدم في القسم الأول المنهج الوصفي التحليلي لتحديد الأبعاد الفلسفية المتعلقة بتحقيق الايراد واسقاطها على الممارسة المحاسبية وكافة مكونات الاطار التصوري، أما في

القسم الثاني فقد استخدم أسلوب الدراسة القياسية وفقا لبرنامج EVIEWS من أجل تقدير التطور في حجم رقم الأعمال بعد تطبيق متطلبات المعيار موضوع الدراسة ومن ثمة التنبؤ بحجم قيمة المبيعات على المدى القريب. أولاً: التأصيل النظري والفلسفي لمفهوم الاعتراف بالإيراد في منشآت الأعمال.

لقد تداول الفكر المحاسبي بإسهاب مفهوم الاعتراف بالإيراد وحصل هذا الموضوع على اهتمام بالغ من لدن المهتمين في الحقل المحاسبي، إذ تعددت الاجتهادات بخصوص كفاءات الاعتراف بالإيراد والتوقيت المناسب لذلك، بل وأن عدة أبحاث تناولت هذا الموضوع منذ بدايات البحث في مداخل تكوين النظرية المحاسبية وهذا ما جعل هذا الموضوع من بين المشاكل المحاسبية حتى وقتنا الراهن، سواء من طرف الممارسين او المنظرين على حد سواء. ان هذا الجدل القائم حول مفهوم الايراد وتحققه يدل بما لا يدع مجالاً للشك عن أهميته البالغة، لا سيما وانه مرتبط باستمرارية النشاط من جهة وبمبدأ مقابلة الأعباء للنواتج الذي سوف يكون عاملاً حاسماً في تحديد النتيجة المحاسبية، ناهيك عن ما تعيشه بيئة الأعمال من تطور يفوق مستوى الاجتهاد المحاسبي في مجال إيجاد الحلول الناجعة للأحداث المحاسبية المستجدة في مختلف النشاطات، خاصة المالية منها وما تعلق بنشاط الأسواق المالية.

1. ماهية مفهوم الايراد

لقد احدث التنظير المحاسبي تبايناً لافتاً في اعطاء تصورا واضحا لمفهوم الايراد اذ تم التعاطي معه من عدة جوانب حسب الحالة التي يراد فيها ضبطه ضمن مصطلح واضح أو حتى إيجاد ربط منطقي لمجمع العناصر المكونة له وبالتالي سوف نستعرض اهم المكونات المعرفية لتحديد ماهيته.

1.1 مفهوم الايراد: بصفة عامة، لم يحدد مفهوم الايرادات بوضوح في الأدب المحاسبي، وربما يرجع هذا بالدرجة الأولى الى التركيز على قياس الايرادات وتوقيتها في اطار نظام القيد المزدوج، (هندريكسن، 2005) ويفسر الايراد جزء من الربح اذ لا يمثل الربح كاملاً، وهو في نفس الوقت احد أهم محددات النتيجة المحاسبية غير أن التفسير المنطقي له يكتنفه الغموض لا سيما في مجال قياس خلق الثروة في منشآت الأعمال.

2.1 تعريف الايراد: يرى هندريكسن أن تعريف الايراد هو "انتاج المنشأة حيث يتفوق على مفهوم التدفق الخارج، كما أن مفهوم التدفق الخارج يعتبر متميزاً على مفهوم التدفق الداخل، هذا ويعتبر مفهوم الانتاج محايداً بالنسبة لكل من القياس والتوقيت". (هندريكسن، 2005). وقد عرف مجلس معايير المحاسبة المالية FASB الايرادات بأنها "عبارة عن تدفقات للداخل او اضافات اخرى لأصول منشأة ما او تسديد لالتزاماتها او مزيج من الاثنين". أما لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC فتعرف الايرادات حسب المعيار IAS18 "على أنها التدفقات الاجمالية للمنافع الاقتصادية من نقدية، حسابات مدينة، أصول أخرى خلال الفترة والتي تنشأ من النشاطات التشغيلية الاعتيادية للمنشأة من مبيعات البضاعة، أنعاب الخدمات، الفائدة، حقوق التأليف، التوزيعات" (الجعارات، 2008). في حين عرف النظام المحاسبي المالي SCF الايرادات بأنها "الزيادات في المنافع الاقتصادية خلال الدورة المحاسبية على شكل مدخلات أو زيادات في الأصول أو انخفاض في الخصوم التي تؤدي

الى الزيادة في رؤوس الأموال من غير الزيادات المتأتية من مساهمات المالكين" (الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، 2009).

وعليه فان الإيراد هو موارد اقتصادية داخلية للمنشأة نتجت عن استنفاد واستغلال عوامل انتاج مختلفة باختلاف طبيعة نشاط المنشآت من أجل خلق زيادة في الفوائض التي تترجم بعد ذلك الى نقدية أو ما يكافؤها.

3.1 حالات تحقق الإيراد ومستوياته: ان الجدول القائم حتى الوقت الراهن حول ماهية الإيراد وأبعاده امتد الى توقيت تحقق الإيراد ومستويات تحققه، ولعل التفسير المنطقي لهذا هو طبيعة النشاط وخصوصيات كل منشأة، ضف الى ذلك تطور بيئة الأعمال الحديثة التي أفرزت تعاملات اقتصادية متشابكة يصعب ضبطها في اطار متناسق نظرا لتعقيداتها وكذا للتأويلات العديدة التي يمكن أن تفسر نفس الظاهرة، وهذا ما أدى الى اختلافات كبيرة تصل الى حد التناقض بين المنظرين والممارسين على حد سواء، والملاحظ هنا هو طغيان القاعدة العملية على الأطار الفلسفي اذ أن إيجاد تقنية لمعالجة مشكلات تحقق الإيراد باتت أكثر ملاءمة من استيعاب الظواهر من الناحية الفكرية.

انه على العموم يمكن تحديد منهجين رئيسيين لتحقيق الإيراد. فالأول يذهب الى أن تحقق الإيراد يكون بانتهاء الانتاج دون الانتظار الى حين اجراء التبادل والبيع للغير ، ويعد الانتهاء من الانتاج هو الحدث الرئيسي والهام لتحقيق الإيراد ويمكن تحقيق ذلك في حالة القدرة على تحديد تكلفة الانتاج بدقة. (مطر، السويطي، 2012)، أما الثاني فيؤكد عن تحقق الإيراد بالتدرج أثناء سيرورة الانتاج وتحديد نسبة التقدم، و هذه الحالة تنطبق على عقود الانشاء خاصة في مجال المقاولات والبناء التي تزيد مدة الانتاج فيها والمعبر عنها بالانتهاء من الأشغال عن الدورة المحاسبية الواحدة، ويجب الاشارة هنا الى المعيار المحاسبي الدولي IAS 11 عقود البناء الذي صدر لينظم متطلبات الاعتراف بالإيراد في مجال المقاولات العقارية.

4.1 قياس الإيراد: يقاس الإيراد في خطوة لاحقة لتحقيقه والتأكد من أن المنتجات أو الخدمات قد انجزت وأن التكاليف المستهلكة لإيصال المنتج الى حالته التامة قد تم حصرها، غي انه هناك عدة حالات مرتبطة بطبيعة نشاط المنشأة قد يقاس فيها الإيراد عبر مرحلتين، فعلى سبيل المثال فالمؤسسات الانتاجية تقيس منتجاتها عند انهاء تصنيعها تطبيقا لمبدأ مقابلة الأعباء للنواتج وذلك في مرحلة اولي:

✓ بتكلفة الانتاج او التصنيع حتى يتم الاعتراف بالأصل المولد على هيئة مخزونات تامة أو نصف

مصنعة باحتساب الأعباء المباشرة والغير مباشرة؛

✓ وفي مرحلة ثانية يقاس الإيراد في المنشآت الإنتاجية بالقيمة التبادلية للمنتج، وذلك بعد احتساب هامش الربح وهو ما يعرف بتحقيق رقم الأعمال،

✓ يقاس الإيراد في المنشآت الخدمية بالقيمة التبادلية للخدمة المؤداة وذلك بما يقابلها من نقدية؛

✓ يعتمد قياس الإيراد على تحديد القيمة العادلة للمنتجات وهذا ما يقره الفكر المحاسبي الحديث لا سيما ما تعلق بالمعاملات في الأسواق المالية؛

✓ في حالة قياس عقود الانشاء فيتم الاعتراف بالإيراد حسب الطريقة المشار إليها في العقد، غير أن القيمة تكون محتسبة مسبقا وهذا ما يتعارض مع المفاهيم الحديثة لقياس الإيراد، والتي سوف نناقشها عند دراسة معيار التقرير المالي IFRS15 :

2. الإيرادات وأساليب تدقيقها: يُنظر للإيراد من وجهة نظر المدققين على انه بؤرة حساسة في تحديد مدى امكانية المنشأة على الاستمرار في نشاطها، اذ يعتبر من ناحية أخرى بأنه بند هام من بنود الكشوف المالية، الذي تطبق من خلاله أساليب المحاسبة الإبداعية لا سيما الأساليب السلبية من أجل تضخيم في حجمه تارة لخدمة أهداف المساهمين ورغبة في جلب رؤوس أموال اضافية؛ والعمل على تخفيضه تارة أخرى وهذا تحقيقا لمصالح عدة مستخدمين يرغبون في تحقيق نتائج منخفضة وان كانت وهمية، وبعده طرق غير قانونية لتحقيق أهداف تصب في عمليات التهرب الضريبي. وفي ظل غياب الوازع الأخلاقي المتعلق بالقيم الذاتية والخاصة بالمحاسبين تجد الأساليب المضللة بيئة خصبة للانتشار وهذا ما سبب في أوقات غير بعيدة أزمات اقتصادية ومالية عالمية، أضرت أساسا بشرف المهنة وأسقطت كافة القواعد المنظمة لميثاق أخلاقيات مهنة المحاسبة.

ان العمل المشترك بين المحاسبين الموظفين داخل المنشآت والمدققين الخارجيين المتمتعين باستقلالية معتبرة مقارنة بنظرائهم المدققين الداخليين الذين يخضعون لضغوطات بسبب مناصبهم من طرف أصحاب النفوذ يعتبر ضمانا قوية لدرء جميع المفاسد والأساليب الخاطئة. وقد أشار سكوت في دراسة مبكرة الى المدخل الأخلاقي للمحاسبة الذي يقوم على ما يأتي (نجم، 2006):

✓ ان اجراءات المحاسبة يجب ان تقدم معالجة عادلة لكل الاطراف ذات العلاقة؛

✓ ان التقارير المالية يجب ان تقدم الحقيقة والكشف الدقيق بدون تضليل؛

✓ ان البيانات المحاسبية يجب ان تكون سليمة، غير متحيزة، ونزيهة وبدون خدمة خاصة.

انه وفي ظل غياب منظومة أخلاقية ترقى بمهنة المحاسبة الى مرتبة تجعلها في منأى عن كل أساليب المحاسبة الإبداعية، لا سيما تلك المتعلقة بإيجاد الثغرات في القوانين والاجراءات المحاسبية، كان لزاما على مهنة التدقيق أن تلي احتياجات كافة المستخدمين من معلومات مالية أكثر موثوقية وبعيدة عن كافة التأويلات المغرضة التي يمكن أن تقلل من ملاءمتها، و من هنا صار لا بد على المدقق أن يُعنى بعدة نقاط أثناء فحصه للمستندات والكشوف المالية للمنشأة محل التدقيق، من أجل تحقيق الأهداف المعلنة لا سيما ضمان الشفافية وعدم التحيز في صناعة المعلومة المالية ومن الناحية الاجرائية وجب على المدقق أن يراعي المسائل التالية:

✓ التعرف على محيط المنشأة الداخلي ومدى قدرتها على تحقيق إيرادات منطقية مع حجم نشاطها؛

✓ التأكد من كفاءة الكادر البشري ومدى ولائه للمنشأة، من أجل تقييم قابليته من عدما في ممارسة

أساليب المحاسبة الإبداعية الغير مرغوب فيها، وكذا قدرته على تطوير أساليب ابداعية ذات طبيعة ايجابية تُسهم في اظهار الصورة الحقيقية للكيان؛

✓ تحديد دقيق لحجم نشاط المنشأة ومقابلة الأعباء للإيرادات من أجل تقدير مناسب لتحقيق الإيراد ومن

ثمة قياسه بموثوقية؛

- ✓ تتبع مسار نشوء الحدث المنشأ للإيرادات وقدرة الكيان على الاعتراف به في كامل مراحل تحققه؛
- ✓ التأكد من كافة حقيقة الأحداث المولدة للإيراد ومتابعتها من دورة الى أخرى تفاديا لمرتجعات البضائع في بداية الدورة الجديدة؛
- ✓ مقارنة حجم نمو الإيراد من سنة الى أخرى وعلى المدى المتوسط ما أمكن ذلك، من أجل تفسير نسب النمو ومدى خلوها من الأساليب الإبداعية؛
- ✓ العمل على مقارنة مخزونات المنتجات التامة مع تحقق الإيراد في المرحلة الأولى كمنتجات مخزنة وكذا مع الجرد المادي للمخزونات من المنتجات التامة وتحديد علاقات تناسبية فيما بينهما؛

3. المراقبة الجبائية لتحقيق الإيراد: ان من مهام مصالح الجبائية مراقبة مدى التزام المنشآت بتطبيق القوانين واللوائح التنظيمية، حيث يعتبر القانون الجبائي المنظم المحدد لكافة الاجراءات والتنظيمات التي يجب على الخاضعين له الالتزام بها، ومن أهم المسائل التي يولي لها أعوان الرقابة الجبائية اهتماما بالغاهي مدى التزام المنشآت بتسجيل النفقات الحقيقية، حتى تمنع تلاعب معدي القوائم المالية من تضخيمها تفاديا لخفض النتائج السنوية من جهة، وفرض رقابة على إيرادات الخاضعين للضريبة بحيث لا تسمح بتضخيمها وتحقيق نتائج وهمية لا تعكس حجم النشاط الحقيقي، وهذا ما يندرج ضمن أساليب المحاسبة الإبداعية.

تعمل ادارة الضرائب من خلال مراقبيها ودورات الرقابة الدورية والتحققات على فرض اجراءات صارمة تحول دون السماح لكافة الأطراف من ذوي العلاقة بالمنشأة بتضليل مستخدمي الكشوف المالية وإيهامهم بتحقيق نتائج ايجابية لا تمت للواقع بصلة، حيث تفرض على معدي القوائم المالية الالتزام بالملاحق الخاصة بتحديد النتيجة السنوية على غرار الملحق الخاص بالمؤونات وكذا الملحق الخاص بالنواتج المحققة ومقارنتها مع الجداول المحاسبية في الكشوف المالية واجراء مقارنة من أجل تحديد النتيجة الضريبية التي على أساسها تحسب الضريبة على أرباح الشركات كما في النظام المحاسبي المالي وبهذا فان الرقابة تنصب أساسا على:

- ✓ مدى تحقق الإيراد فعلا من خلال تفحص الفواتير والأحداث المنشأة للإيراد؛
- ✓ قياس الإيراد المحقق بدقة والطريقة المستخدمة في قياسه؛
- ✓ تفحص الفواتير الملغية من سنة الى أخرى؛
- ✓ تفحص حجم رقم الأعمال المحقق ومقارنته بالتصريحات الجبائية الشهرية؛
- ✓ اجراء مقارنة بين الأساس الخاضع للضريبة على النشاط المهني والأساس الخاضع للرسم على القيمة المضافة من أجل تحديد الفروقات وتفسيرها.

ثانيا: الاطار المفاهيمي لمعايير التقرير المالي الدولية والمعيار IFRS15 الإيراد من العقود مع العملاء

في اطار الحركة التي يشهدها مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB بغية تحيين المعايير وفقا لمتطلبات البيئة الحديثة للمحاسبة من جهة والاستفادة من النقائص ومعيقات التطبيق في المعايير القديمة يحاول المجلس اصدار معايير جديدة تصلح للتطبيق بأكثر فعالية وتراعي كافة الخصوصيات المتعلقة بطبيعة نشاط المنشآت ما أمكن ذلك، وذلك استنادا للإيتار التصوري الجديد الصادر في 23 مارس 2018 والذي شهد اصلاحات عميقة مست الجوانب الفلسفية والتطبيقية على حد سواء، ونشير أن هذا المعيار حل محل كل من المعايير والتفسيرات التالية (الجعارات، المعايير الدولية لاعداد التقارير المالية، 2017):

- ✓ المعيار IAS11 والمتعلق بعقود البناء؛
- ✓ المعيار IAS18 والمتعلق بالإيرادات؛
- ✓ التفسير IFRIC13 والمتعلق ببرامج ولاء العملاء؛
- ✓ التفسير IFRIC15 والمتعلق بترتيبات بناء العقارات؛
- ✓ التفسير IFRIC18 والمتعلق بتحويل الأصول للعملاء؛
- ✓ التفسير SIC31 والمتعلق بالإيرادات.

1.1. الأطار التصوري الجديد لمعايير التقرير المالي الدولية: لقد تضمن الأطار التصوري الصادر في 28/03/2018 تعديلات مهمة سلطت الضوء على أهم المفاهيم التي سوف يركز عليها كما انه أعاد تصنيف الخصائص النوعية للمعلومة المالية بالإضافة الى تبنيه شروط جديدة للاعتراف ببعض عناصر القوائم المالية، وهذا ما أدى الى الغاء العديد من المعايير وتعويضها بمعايير جديدة أو دمج البعض مع معايير أخرى أو تفسيرات جديدة على غرار معايير الأدوات المالية التي أدت الى اصدار كل من معيار التقرير المالي IFRS7. IFRS9. وعلى العموم يمكن أن نستعرض مكونات الأطار التصوري كالتالي:

1.1 تعريف الأطار التصوري: يعتبر الأطار التصوري بمثابة الخلفية الفلسفية والنظرية والتي من خلالها يمكن اصدار معايير تلقى قبولاً عاماً من لدن مختلف مستخدمي القوائم المالية من خلال تبيان كيفية العرض، القياس والافصاح الخاصة بنود القوائم المالية.

2.1 أهداف الأطار التصوري: يهدف الأطار التصوري الى تحقيق مجموعة من الأغراض التي ترتبط بالمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية كالتالي (جمال، 2017):

- ✓ يقوم بدور الدليل الرئيسي لمجلس معايير المحاسبة في تطوير المعايير التي تصدر عنه؛
- ✓ يقوم بدور المرشد والموجه للتعامل مع كافة القضايا المحاسبية التي لم يتطرق اليها بشكل مباشر في المعايير والتفسيرات المتعلقة بها؛

✓ يستند اليه في تأويل الأحداث الاقتصادية في حالة عدم وجود معيار يعالج هذه الأحداث.

بالإضافة الى ان الأطار التصوري يعمل على مساعدة كافة مستخدمي القوائم المالية على فهم المبادئ، الفروض والخصائص النوعية للمعلومة المالية، وهذا لضمان المصدقية والتناسق التام بين جميع المعايير والتفسيرات التي تصدرها لجنة التفسيرات.

3.1. مجال تطبيق الأطار التصوري: يعالج الأطار التصوري عدة مسائل متمثلة في تحديد الخصائص النوعية للمعلومة وتصنيفها الى خصائص رئيسية وأخرى مساعدة، بالإضافة الى تحديد أهم العلاقات لفهم المعلومة المالية المفيدة من طرف كافة المستخدمين لها، ومن ناحية أخرى يعمل الأطار التصوري على تحديد بنود القوائم المالية ويحدد الشروط اللازمة للاعتراف بها مع تصنيفها حسب ورودها في القوائم المالية، وقد ورد في هذا الأطار مفهوم الوحدة المحاسبية الذي لم يكن موجود في الأطار السابق، وهذا حسب رأيي لمزيد من التوضيح فيما

يخص المعايير الخاصة بالقوائم الموحدة وترتيبات الأعمال على غرار المعيار IFRS11 كما ورد فيه كل ما تعلق بالتقييم وإعادة التقييم لاسيما بعد صدور معيار التقرير المالي IFRS13 قياس القيمة العادلة.

4.1 الخصائص النوعية للمعلومة المالية: عالج الاطار المفاهيمي الجديد الخصائص النوعية للمعلومة المالية بعمق ودقة في تحديدها وتصنيفها وكذا ترتيبها حسب افادتها في تيسير فهم القوائم المالية وقد جاءت الخصائص النوعية مصنفة الى خاصيتين أساسيتين هما: خاصية الملاءمة وهي القدرة على التأثير على مستخدمي القوائم المالية وخاصية الصورة الوفية وهي أقرب الى خاصية مركبة تشمل عدة خصائص ثانوية. أما مفهوم الصورة الصادقة، والذي هو مفهوم بريطاني الأصل لم يتحدث عنه الاطار المفاهيمي لمجلس معايير المحاسبة الامريكي.(Obert, 2008)

أما الخصائص الثانوية فهي:

- ✓ قابلية المقارنة باعتبارها خاصية داعمة للخصائص الأساسية، حيث تعمل على دعم ملاءمة المعلومات من جهة وإظهار الصورة الوفية لمنشآت الأعمال من خلال كافة القوائم المالية؛
- ✓ قابلية الفهم وتعني تحري أن تكون المعلومات الواردة في القوائم المالية وفي التقارير المالية سهلة الفهم وخالية من التعقيد بالنسبة لكافة المستخدمين ما أمكن ذلك؛
- ✓ السرعة والتوقيت المناسب ويشترط ان تكون المعلومة في توقيت حاسم حتى لا تفقد قيمتها، والملاحظ هو استخدام مفهوم التوقيت بدلا من الوقت في اشارة صريحة للسرعة في التعاطي مع المعلومات خاصة في الأسواق المالية؛
- ✓ قابلية التحقق ومفادها ان نفعية المعلومة مقرونة بمدى تحققها اي بتأكيد حدوثها في الظروف الاعتيادية.

ولقد اعتبر الاطار الجديد العلاقة تكلفة/منفعة بمثابة شرط أكثر منها خاصية نوعية، حيث يجب أن يتحقق شرط أن تكون المنافع المنتظر جنهما من المعلومة أكثر من كلفتها أثناء الحصول عليها أو الاستفادة منها.

5.1 الفروض والمبادئ المحاسبية: حافظ الاطار التصوري على فرض استمرارية النشاط وفرض محاسبة الالتزام أو ما يعرف بمحاسبة التعهدات أو محاسبة الحقوق المسجلة وهذا دعما لمبدأ القيد المزدوج. اما بخصوص مبدأ تغليب الجوهر الاقتصادي على الشكل القانوني فالاعتماد عليه لا زال سار المفعول وهذا في تقديري استمرارا لاعتماد المزيد من المرونة في التعامل مع الأحداث الاقتصادية المستجدة وكسرا لجمود القاعدة القانونية.

6.1 الوحدة المحاسبية والقوائم المالية: يتعين على المنشآت لا سيما التي تعمل في اطار مجموعة أو وحدة أم وينبأ أن توضح الوحدة المحاسبية التي تُصدر القوائم المالية وذلك بالاشارة الصريحة الى الجهة المعنية، وفيما يخص القوائم المالية فقد أشار الاطار الجديد الى ثلاثة قوائم رئيسية وقائمتين ثانويتين منبثقتين من قائمة الميزانية حيث تفسر ما ورد في بعض بنودها، وهي كالتالي:

- ✓ قائمة الوضعية المالية أي ميزانية الأصول والخصوم "الأموال الخاصة والالتزامات"؛
- ✓ قائمة النجاعة المالية "النواتج والأعباء"؛

✓ قوائم وملاحق أخرى يمكن أن تشرح وتفسر ما ورد في القائمتين الأساسيتين المذكورتان أعلاه قائمة تدفقات الخزينة التي تعطي تفصيل للنقدية والنقدية المعادلة التي نجدها ضمن بنود أصول الميزانية، كما أن جدول تغيرات الأموال الخاصة يعتبر بمثابة قائمة منبثقة عن الأموال الخاصة التي نجدها في خصوم الميزانية، ولزيد من المرونة في مجال العرض والافصاح عن المعلومات المالية أتاح مجلس معايير المحاسبة الدولية المجال للكيانات المطبقة للمعايير من أجل اعتماد قوائم خاصة بطبيعة نشاطها وهذا لإعطاء صورة حقيقية عن وضعية الكيانات، بما يسمح بمزيد من الشفافية.

7.1 مستخدمو القوائم المالية: نظرا لتعدد مصالحي مستخدمي القوائم المالية وتباين احتياجاتهم من معلومات مالية مفيدة، فقد ذكر الاطار الجديد عدة فئات من مستخدمي القوائم المالية وبين احتياجاتهم من المعلومات التي يرغبون في الحصول عليها، وعلى رأسهم فئة المستثمرين التي أولى لها اهتماما خاصا، أما باقي المستخدمين فهم العملاء، الموردون، الجهات الرقابية، والجهات المانحة من بنوك ومؤسسات مالية، كما أنه أجاز اصدار قوائم مالية ذات الاستخدام الخاص لفئة معينة لا سيما الدوائر الحكومية وهيئة أوراق السوق المالي، التي تطلب معلومات خاصة ودقيقة.

2. أبعاد التطور في الاطار التصوري الجديد: لقد صدر الاطار التصوري لمعايير IFRS ضمن مشروع مشترك بين مجلس معايير المحاسبة الدولية ومجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي FASB حيث بدأ هذا المشروع منذ سنة 2001 وقد انبثق عنه عدة اتفاقات ترجمت في هذا الاطار الجديد الذي تبني عدة مفاهيم واجراءات تطبيقية من الممارسة الأنجلو سكسونية ويظهر هذا التأثير بالمبادئ والمفاهيم المتحررة في النقاط التالية:

1.2 المفاهيم الجديدة: لقد تبني الاطار التصوري لمعايير التقرير المالي الدولية مفهوم الصورة الوفية المعتمد على نطاق واسع في الولايات المتحدة الأمريكية، وهذا نتيجة للأزمات التي اجتاحت الأنظمة الاقتصادية و المالية بسبب الانتشار الفاضح لأساليب المحاسبة الابداعية، التي استخدمت بإفراط الى درجة التواطؤ بين كبريات مكاتب التدقيق ومدراء ومسيري الشركات الكبرى، وعليه جاء مفهوم الوفاء وهو نقيض الخيانة في كافة الأدبيات العالمية ليُعبّر عن ضرورة أن يلتزم معدوا القوائم المالية ومدراءهم بتقديم قوائم مالية غير مضللة وتعطي صورة حقيقية عن وضعية الكيانات، وفي هذا نشير أن هذا المفهوم يعتبر من المفاهيم الخاصة بالمدخل الأخلاقي في بناء النظرية المحاسبية، ليكون بمثابة الوازع الذي يردع أصحاب المصالح والنفوذ وبمنعهم من التلاعب بالحسابات مهما تنوعت أساليب التحايل والغش اذ يُمثل قيمة أخلاقية ذاتية في سلوك الأفراد.

ولزيد من البراغماتية والنجاعة الاقتصادية استخدم الاطار الجديد مفهوم التوقيت *timeliness* بدلا عن الوقت *time* وهذا مقترن بنفعية المعلومة كخاصية نوعية من جهة، وقدرتها على التأثير على قرارات المستخدمين حتى لا تفقد قيمتها بمرور الوقت من جهة أخرى، لا سيما ما تعلق بالمعاملات في الأسواق المالية التي تتطلب تعاطي سريع مع الأحداث المالية، وقد تبني هذا الاطار احد أهم المدخل لبناء النظرية المحاسبية وهو المدخل البراغماتي.

2.2 الاجراءات والتطبيقات الجديدة: ان الاستراتيجية التي تبناها مجلس معايير المحاسبة الدولية في الآونة الأخيرة اعتمدت على اصلاح عميق على مستوى المعايير المحاسبية حيث الغى العمل بالعديد من المعايير وأجرى تعديلات جوهرية على بعضها كما لم تُستثنى التفسيرات السارية المفعول من عملية الاصلاح، ونشر في هذا الصدد الى التركيز الكبير على المعايير التي تعالج الأدوات المالية وهذا لتلائم مع البيئة الحديثة للمحاسبة المالية حيث تعقدت التعاملات المالية وازدادت مخاطرها الشيء الذي أوجب اعتماد محاسبة التحوط على نطاق واسع، والجدول التالي يوضح أهم التغيرات في المعايير والهدف منها.

الجدول 1: المعايير الصادرة منذ سنة 2005 والمعدة في اطار

المشروع المشترك FASB/IASB

رقم المعيار	بيان المعيار المستبدل	رقم وبيان المعيار المعوض وتفسيراته	سنة النفاذ	ملاحظات
IAS11	عقود البناء	IFRS15: الأيراد من العقود مع العملاء ifric15 و ifric12	بداية 2018	صدر في اطار المشروع المشترك
IAS14	الابلاغ القطاعي	IFRS8: القطاعات التشغيلية	بداية 2009	صدر في اطار المشروع المشترك
IAS17	الايجارات	IFRS16: عقود الايجار	بداية 2019	صدر في اطار المشروع المشترك
IAS18	الايرادات	IFRS15: الأيراد من العقود مع العملاء Ifric.18 و ifric.13	بداية 2018	صدر في اطار المشروع المشترك
IAS30	الافصاح في القوائم المالية للبنوك و المؤسسات المالية	IFRS7: الأدوات المالية -الافصاح	بداية 2007	صدر في اطار المشروع المشترك
IAS32	الأدوات المالية: الافصاح والعرض	IFRS7: الأدوات المالية -الافصاح Ifric2	بداية 2007	صدر في اطار المشروع المشترك
IAS35	العمليات غير المستمرة	IFRS5: الأصول الغير متداولة المقنتة للبيع	بداية 2005	صدر في اطار المشروع المشترك
IAS39	الأدوات المالية: الاعتراف والقياس	IFRS9: الأدوات المالية	بداية 2018	صدر في اطار المشروع المشترك

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على ما ورد في موقع www.iasb.org

ان الجدول يستعرض كافة المعايير التي صدرت بالتوافق بين المرجعية المحاسبية الأمريكية FASB ومرجعية المحاسبة الدولية IASB منذ 2005 اذ يمكن ملاحظة ما يلي:

- ✓ هناك حركية متسارعة في مجال اصدار معايير جديدة تعبر عن ديناميكية في مجال التعاطي مع البيئة الحديثة للمحاسبة في العالم؛
- ✓ صدرت هذه المعايير مُعوضه لمعايير أخرى وهذا لدرء اللبس والتحلي بالمزيد من الشفافية حتى لا تدع مجال لتعدد البدائل؛ وخلق بيئة خصبة لممارسة أساليب المحاسبة الابداعية؛
- ✓ تعالج المعايير الجديدة ما طرأ من مستجدات في المعاملات المالية على وجه الخصوص؛
- ✓ ترمي هذه المعايير الى ايجاد التوافق المنشود في التعاملات مع المرجعيات الأخرى في خطوة واضحة لتوحيد محاسبي عالمي تتبناه جميع الدول. وهذا ما تم الاتفاق عليه في الاجتماع الذي جمع بين أعضاء من مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي FASB ومجلس معايير المحاسبة الدولية IASB في مدينة نورويك بتاريخ 2002/09/28 حيث اتفق الطرفان على جعل المعايير متناسقة بين المرجعتين حسب برنامج تضمن اربعة نقاط أساسية. (Obert, 2008)

كما نشير الى ان مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB أصدر معايير جديدة بخصوص المعاملات الحديثة على غرار IFRS 11 الترتيبات المشتركة و IFRS 12 الإفصاح عن الحقوق في المؤسسات الأخرى، دون ان ننسى IFRS 13 قياس القيمة العادلة والتي سوف يكون تأثيرها على جل المعايير.

3.3. الاطار النظري لمعيار التقرير المالي الدولي IFRS 15: صدر هذا المعيار ليكون دليلا ومرجعا لمعدي

القوائم المالية وكافة مستخدمي المعلومة المالية، من أجل تبيان كفاءات ومتطلبات الاعتراف بتحقيق الايراد في المنشآت، و يضع الأسس السليمة لتوحيد طرق الاعتراف بالإيرادات وكفاءات قياسها، وهو ما يمثل خطوة هامة في مجال مجابهة أساليب المحاسبة الابداعية وينهي الجدل القائم حول هذه المسألة.

1.3 مجال تطبيق معيار التقرير المالي الدولي IFRS 15: (SEFICO groupe, 2015): يطبق المعيار IFRS 15 على كل العقود مع العملاء الذين يحصلون بموجبه على سلع أو خدمات في اطار عملية تجارية اعتيادية بين الطرفين مقابل نقدية أو ما يعادلها.

ويستثنى من مجال تطبيق المعيار كل من:

- ✓ عقود التأمين المؤطرة ب المعيار IFRS 4 ؛
- ✓ عقود التمويل التي يشملها المعيار IFRS 16 الحالي والمعيار السابق IAS 17؛
- ✓ كل التبادلات التجارية الغير نقدية مع الشركات والتي هدفها تيسير وصول السلع والخدمات للعملاء؛ (SEFICO groupe, 2015)

✓ كل العقود الخاصة بالأدوات المالية ومشتقاتها مع العملاء مثل IFRS 9، IFRS 2، IAS 27 و IAS 28 .

2.3 متطلبات تطبيق معيار التقرير المالي الدولي IFRS 15 : هناك خمسة شروط أساسية لتطبيق المعيار IFRS 15 وهي كما يلي: (الجعارات، المعايير الدولية لاعداد التقارير المالية، 2017)

- ✓ تحديد العقد مع العميل؛
- ✓ تحديد التزامات الأداء بموجب العقد؛
- ✓ تحديد سعر العملية؛
- ✓ توزيع او تخصيص سعر العملية على التزامات الأداء بموجب العقد؛
- ✓ الاعتراف بالإيراد عند تلبية المنشأة لالتزامات الأداء.

3.3 شروط تحقق الايراد والمصطلحات الواردة في IFRS 15: ان مشكلة تحقق الايراد في المنشآت المختلفة كان

لها تأثير واضح على حجم الايرادات وبالتالي على رقم الأعمال، حيث تباينت طرق تحقق الايراد من قطاع الى آخر ومن مرجعية الى أخرى، وبالتالي عمل مجلس معايير المحاسبة الدولية على تحديد كفاءات تحقق الايراد وطرق قياسه حتى يضمن انسجاما كافيا في مجال الاعتراف بالإيرادات التي تشكل أحد أهم بنود القوائم المالية والمحدد الرئيس لمدى قدرة المنشأة على تحقيق نقدية من جهة و ضمان استمراريتها من جهة أخرى، ويدور المحدد الأساس حسب المعيار المذكور حول مفهوم تحويل السيطرة على السلع والخدمات

متطلبات الاعتراف بالإيراد من العقود مع العملاء وفقا لمعيار التقرير المالي IFRS 15 و اثره على تطور

رقم الأعمال: دراسة قياسية على الوحدة الانتاجية للدهن بسوق أهراس (ص: 87-109)

للمعمل بمقابل نقدي يلي تغطية كافة التزامات البائع وكذا التكاليف المقابلة لتحقيق الإيراد وفق المبدأ المتعارف عليه، وقد تطرق المعيار الى شرح المصطلحات الواردة كمايلي:

✓ العقد: اتفاق بين طرفين أو يكثر ينشأ على اثره حقوق لطرف والتزام لطرف أو أطراف أخرى، يتضمن شروطا محددة واجبة التنفيذ:

✓ التزام الأداء: عهد متضمن في اتفاقية بين طرفين او اكثر يمنح المستفيد الحصول على السلع والخدمات منفردة أو حزمة من السلع والخدمات وقد تكون في اطار مستمر لفترة زمنية بوتيرة محددة: (IFRS Foundation, 2014)P

✓ الإيراد: هو عبارة عن الدخل الناتج عن النشاط الاعتيادي للمنشأة.

4.3 مقارنة معيار التقرير المالي IFRS15 مع IAS18 وIAS11: ان كل من المعيار 11 IAS عقود البناء والمعيار IAS18 الإيراد تم الغاؤهما وتوضيها بالمعيار IFRS15 وحتى نستوعب أبعاد الاختلاف فيما بينهم من جهة وما جديد هذا المعيار فان الجدول التالي يوضح أوجه التشابه والاختلاف في مجموعة من العناصر التي عالجتها هذه المعايير.

جدول 02: مقارنة بين معيار التقرير المالي IFRS15 ومعيار IAS11 وIAS18

عناصر المقارنة	حسب IFRS15	حسب IAS11 وIAS18	التعليق
الخلفية الفلسفية للمعيار	يرتكز بدرجة كبيرة على بناء تصوري يحث يضبط المفاهيم	يرتكز على اجراءات تطبيقية مستمدة من الممارسة	تمثل الخلفية الفلسفية مجال أوسع لمعالجة الأحداث المستجدة
المبدأ الأساسي لتحقيق الإيراد	يعتمد على مبدأ تحويل السيطرة للمعمل	يعتمد على نقل المخاطر والسلع للمعمل	تشمل السيطرة نقل المنافع والمخاطر معا وهي اشمل
توقيت تحقق الإيراد	يتحقق الإيراد بالتزامن مع تحويل السلع والخدمات للمعمل	هناك عدة نقاط لتحقيق الإيراد حسب كل معيار على حده	عادة ما تشكل الفترة نقطة محددة لتحقيق الإيراد وهو ما يوافق ما ورد في IFRS15
الضوابط التنظيمية	تعتبر العقود مع العملاء شرط أساسي لإجراء المعاملات	لا تعتبر العقود مع العملاء الزامية في جميع المعاملات	تضمن العقود حقوق الأطراف وتحدد جميع الالتزامات
شروط اعتماد العقد ونفوذه	يتبع نموذج الخمس خطوات	لا يوجد شروط محددة في ابرام العقود	ان نموذج الخمس خطوات أكثر تفصيلا
صعوبات التطبيق	يكتنف المعيار صعوبات جمة في تطبيقه لا سيما متابعة العقود وحصرها	لا توجد صعوبات تعيق التعامل مع العملاء نظرا لتقاليد المعاملات المكتسبة منذ وقت طويل	يتطلب تطبيق IFRS15 مشروع تحول لإصلاح نظام المحاسبة على وجه التحديد
الرقابية "التدقيق"	يسهل عملية التدقيق والتفحص من خلال العقود المبرمة	تتطلب مهمة التدقيق تسليط الضوء على كافة المعاملات وأساليب المحاسبة الإبداعية	ان تدقيق الاجراءات أكثر يسرا في حالة توفر عقود مع العملاء
رسمة تكاليف الحصول على العقود	يمكن رسمة بعض التكاليف الخاصة بالحصول على العقود	لا تأخذ بعين الاعتبار رسمة الحصول على عقود مع العملاء	رسمة تكاليف العقود تحقق انسجاما مع باقي المعايير مثل IAS16 وIAS3

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على ما ورد من أدبيات في الموضوع

5.3 أثر تطبيق معيار التقرير المالي على حجم المبيعات: من المنتظر أن يكون لاعتماد تطبيق معيار التقرير المالي الدولي IFRS15 تأثيراً على حجم المبيعات وهو ما أكدته بعض الدراسات؛ ونشير أن هذا التأثير قد يكون وفق الحالات الثلاثة التالية:

- ✓ الزيادة في رقم الأعمال لبعض المنشآت؛
- ✓ انخفاض في رقم الأعمال لمنشآت أخرى؛
- ✓ أن لا يكون التأثير ذو أهمية نسبية تذكر.

ثالثاً الدراسة القياسية: تعتمد هذه الدراسة على تقييم مدى تلبية العقود التجارية للوحدة الإنتاجية للدهن مع عملائها لمتطلبات تطبيق معيار التقرير المالي الدولي IFRS 15 المتعلق بالعقود مع العملاء من جهة ثم قياس أثر تطبيق المعيار على رقم أعمال الوحدة لأربعة سنوات منصرمة في البداية ومن ثمة التنبؤ بحجم نمو رقم الأعمال في المدى القريب.

1. التعريف بالمؤسسة الوطنية للدهن وحدة سوق أهراس

تعتبر وحدة سوق أهراس من أهم الوحدات الإنتاجية للمؤسسة حيث كان تاريخ فتح المناقصة في جوان 1974 وبدأت الأشغال في 22 نوفمبر 1974 لمدة 21 شهراً بتكلفة نهائية للمشروع قدرت بـ 510.800.103 دج بمساعدة شركات أجنبية وهي شركة BECSA و شركة ECTA البلجيكيتين، ومؤسسات أجنبية أخرى أهمها MIBLI.

تحتوي وحدة سوق أهراس على 19 مصلحة منها 30 ورشات عمل، 09 ورشات صيانة، وتبلغ مساحتها الكلية 13 هكتار منها 05 هكتارات مغطاة. وتبلغ الطاقة الإنتاجية للوحدة 40000 طن سنوياً من الدهن أي ما يعادل 20% من إنتاج المؤسسة ككل.

منتجات المؤسسة ونشاط الإنتاج بها: تختص وحدة سوق أهراس في إنتاج

- دهن البناءات (gamme peintures pour bâtiment) ؛
- الدهن الصناعي (gamme peintures industriel) ؛
- دهن السيارات (gamme peintures pour carrosserie) ؛
- البرنيق (gamme vernis) ؛
- الدهن المجفف (gamme diluants) ؛
- الغراء (gamme colles) ؛
- المجففات (les pigments): تستعمل المؤسسة مواد أولية أساسية هي :

2. نظام المعلومات الخاص بمصلحة البيع: تقوم هذه المصلحة بإمضاء العقود مع المتعاملين الاقتصاديين، وتكون عملية البيع في الوحدة مسيرة ومراقبة بواسطة نظام معلومات ممسوك بوسائل الإعلام الآلي. فهو نظام فرعي مدمج مع باقي الأنظمة الأخرى في إطار شبكة معلومات متكاملة بين كافة الوظائف، يقوم بتحويل البيانات

إلى معلومات على مستوى مصلحة البيع، حيث تقوم هذه الأخيرة بإدخال الكميات المباعة للزبون حسب طلبه، من خلال المعطيات التي قام بها مصلحة البيع، ويتم بعدها إعداد الفاتورة (الأسعار+الكمية)... ووصل التسليم البضاعة للزبون (الكميات).

3. متطلبات التحول لتطبيق معيار الإيراد مع العملاء IFRS15: يقتضي التحول لتطبيق المعيار المالي الدولي IFRS15 القيام بإصلاحات هيكلية داخل الوحدة الانتاجية، تشمل عديد الوظائف، حيث ان هذه العملية لا تخص مصلحة المبيعات لوحدها وانما هي مسالة مشتركة، يجب ان تُنفذ وفق مشروع تحول محدد و متعدد الاختصاصات وتقع عملية تسيير هذا المشروع على عاتق مصالح الاعلام الآلي والبرمجيات التي يتعين عليها ادارة هذا التحول.

ويتعلق الأمر بالمقاربة حسب المراحل التي يمكن للكيانات اعتمادها، حيث يقسم العمل حسب الوظيفة وتسمى هذه الخطوة بمجال العمل الوظيفي. (Sharp, 2008) والذي يجب ان يتم عبر المراحل التالية:

1.3 اجراء جرد للعقود مع العملاء واعادة تقييمها: يقتضي التحول لتطبيق معيار التقرير المالي الدولي الخاص بالإيراد مع العملاء مراجعة وتقييم كل العقود من أجل جعلها تتبع نموذج الخطوات الخمس وذلك بإعادة تصنيف بنود العقود بما يتناسب مع النموذج اذ يتم اجراء تعديل وتصنيف البنود، كما يجب التحقق من فحوى البنود لتتوافق مع متطلبات النموذج.

2.3 تحديث وتطوير أنظمة المعلومات بالوحدة: ان البيئة الحديثة لمنشآت الأعمال تعتمد اعتمادا كليا على برامج المعلوماتية، حيث يجب أن تتوفر كل وظيفة من الوظائف على نظام خاص بها ومن المرغوب أن تكون جميع الأنظمة مبروطة بواسطة شبكة للمعلوماتية يتم من خلالها تحقيق التنسيق وتبادل المعلومات فيما بينها دون وسائط خارجية، ويشترط هنا أن تكون الأنظمة محمية من كل الأخطار الداخلية والخارجية. (الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية 2009) ،

3.3 تكوين الكادر البشري بالوحدة: ان عملية التحول لتطبيق متطلبات معيار التقرير المالي الدولي IFRS15 يقتضي تأهيل المورد البشري البشري تأهילה سليما حتى تتم العملية بسلاسة وتحقق الأهداف المرجوة من جهة، وتُرشد نفقات التحول ما أمكن ذلك، لأن مثل هذه التغييرات قد تستنزف أموالا طائلة اذا لم يتم التعامل معها وفق خارطة طريق واضحة المعالم.

4. نموذج الخطوات الخمس واسقاطاته على عقود الوحدة الانتاجية للدهن: تتعامل الوحدة الانتاجية مع عملائها بعد توقيع اتفاقيات نموذجية يوافق عليها الطرفين تحت مسعى البائع والمشتري في مضمون العقد، وتتضمن تسعة عشرة بندا تبدأ بتسمية الطرفين المتعاقدين وتختتم بإمضاءهما في نهاية العقد، كما يتم وضع ختم المديرية على جميع الوثائق ويستفيد الطرفان من نسخة أصلية بعد توقيع العقد.

من أجل تحقيق متطلبات العقد وفق ما ورد في معيار التقرير المالي الدولي IFRS15 قمنا بتوزيع بنود

العقد على نموذج الخمس خطوات وذلك حسب الجدول التالي.

الجدول 3: توزيع بنود العقد على نموذج الخطوات الخمس وفقا ل IFRS15

مرجع	مدى التوافق مع متطلبات IFRS15	الاعتبارات المطلوبة	مراحل النموذج
نموذج العقد البند رقم 03،02،01	كل عقود الوحدة الانتاجية مكتوبة وتحمل رقما تسلسليا	أن يكون العقد مكتوبا أو شفاهيا ان يبنى للعقد على أساس تجاري ان يأخذ بعين الاعتبار المخاطر المحتملة مستقبلا	1. تحديد العقد مع العميل
الصفحة الأولى والصفحة الأخيرة مضامة، والبنود رقم 05،06،07،08،09،10،11،12،13،	يختم العقد بامضاء الطرفين والتأشير عليه بصفة قانونية	يجب أن يوافق الأطراف المتعاقدين على العقد.	2. تحديد التزامات الأداء
البند رقم 13 مع الإشارة الى مدونة الأسعار les tarifs في نفس البند	تم ذكر أنواع المنتجات والاتفاق على مدونة الأسعار السارية المفعول والمبرمجة في أنظمة المعلوماتية ذات العلاقة	يجب على المنشأة توضيح حقوق العميل وتحديد التزاماتها تجاهه بدقة ان تحدد السلع والخدمات التي سيحصل عليها العميل والمقابل لها سواء كان نقدا أو أصلا و الإشارة الى السعر المتغير ان وجد	3. تحديد أسعار المعاملات
البند رقم 15، رقم 16 و البند رقم 17	يتضمن العقد بالإضافة الى امضائه حالات النزاع وتسويتها وحالات التي يجب فيه تعويض الأطراف	يجب ان يلتزم المتعاقدون بالعقد ويبدو نيتهم في الحصول على كامل حقوقهم	توزيع السعر على التزامات الأداء
البند رقم 14	تقوم الوحدة عند كل عملية توريد المنتج بتحرير فاتورة بناء على وصل الطلبية الخاص تسجل محاسبيا وتثبت تحقق الإيراد.	يجب ان يتم الاعتراف بالإيراد عند تحويل السيطرة للعميل على المنتجات	الاعتراف بالإيراد الناتج عن العقود
البند رقم 18 و رقم 19	شروط عامة خاصة بتوقيت نفاذ العقد ومدته	لم يرد بشأنها مطلب خاص IFRS15 حسب	التزامات اخرى

المصدر: من اعداد الباحث بعد الاطلاع على نموذج الاتفاقية مع العميل.

يوضح الجدول أعلاه توزيع بنود العقد الذي تبره الوحدة الانتاجية مع عملائها حسب ما ورد في المعيار IFRS15 وبالتحديد في نموذج الخمس خطوات وكما هو ملاحظ فالعقود المبرمة مع العملاء تستوفي متطلبات تطبيق المعيار الخاص بالإيراد الناتج عن العقود مع العملاء، وهو ما سيسمح بمواصلة الدراسة القياسية من أجل تحديد أثر التطبيق على رقم أعمال الوحدة الانتاجية للدهن.

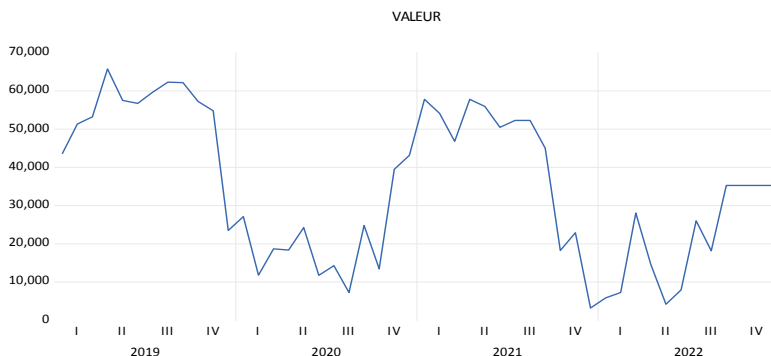
5. الدراسة القياسية:

هذا الجزء من هذه الورقة البحثية يمثل التطبيقي العملي لمنهجية بوكس جنكيز بالنسبة لسلسلة رقم الأعمال الشهري لوحدة الدهن بسوق أمراس / الجزائر خلال الفترة جانفي 2019-ديسمبر 2022 ، حيث تم استسقاء المعطيات من مصلحة المبيعات التابعة للوحدة ;ويعبر عن المبالغ بالآلاف الدينارت MDA .

1-دراسة استقرارية سلسلة. رقم الأعمال لـ 48 شهرا من سنة 2019 الى سنة 2022 في وحدة الدهن بسوق أهراس

من أجل الكشف عن استقرارية هذه السلسلة سوف نعتمد على اختبار ديكي فولر المطور، لكن قبل هذا سنقوم بعرض منحنى تطور الانتاج، من أجل الكشف على استقرارية السلسلة بيانيا، قبل هذا سنقوم بإدخال اللوغاريتم على السلسلة من اجل تقليل التشتت الحاصل في السلسلة.

الشكل 01: مستويات تطور رقم الأعمال الشهري في وحدة الدهن.



المصدر: مخرجات برنامج Eviews12

التعليق على المنحنى البياني: ان القراءة الأولية للرسم البياني أعلاه تعكس واقع الفترة المدروسة التي تميزت بفترة جائحة covid-19 لا سيما الفترة الممتدة من الثلاثي الثاني لسنة 2019 حتى الثلاثي الثالث من سنة 2021 اين اخذ المنحنى البياني منحى تصاعدي الى أدنى مستوياته وعلى العموم، فمن خلال الشكل السابق نلاحظ تذبذبا في مستويات رقم الأعمال خلال الفترة 2019-2022، الامر الذي يدل على استقرار السلسلة الزمنية، لكن لا نستطيع العمل بهذه النتيجة إلا بعد القيام باختبارات الاستقرارية.

1.1 اختبار ديكي فولر المطور:

نتائج الاختبار موضحة في الجدول التالي:

الجدول 04: نتائج اختبار ديكي فولر المطور.

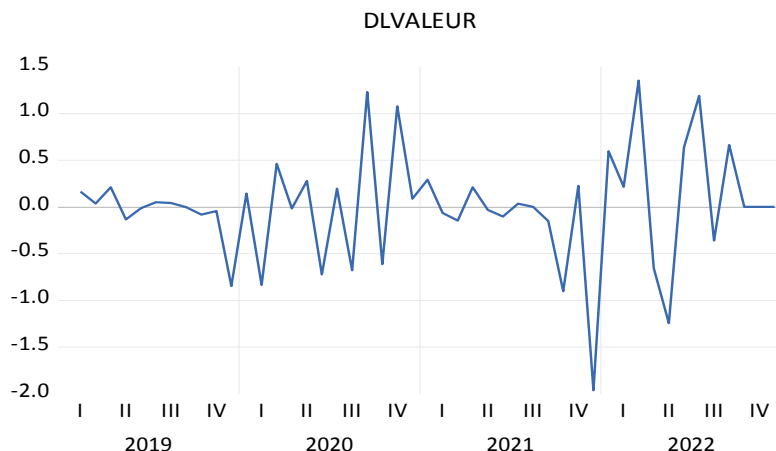
هل السلسلة متطورة ام لا ليست مستقرة

السلسلة الأصلية			
النموذج	4	5	6
جذر الوحدة	-	1.326547	0.653524
اتجاه عام	-	-	0.133412
الثابت	-	0.326487	0.313464

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج Eviews12

نتائج الجدول السابق توضح لنا غياب كل من جذر الوحدة ومركبة الاتجاه العام في سلسلة مستويات الانتاج وهذا عند مستوى معنوية 5%، الأمر الذي يدل على أن السلسلة الأصلية غير مستقرة عند المستوى لان قيمة الاحتمال أكبر من 0.05 ومنه نستعمل الفروق عند الدرجة الأولى.

الشكل 02: مستويات تطور رقم الأعمال في وحدة الدهن عند الفرق الأول:



المصدر: من مخرجات برنامج Eviews

2.1 مرحلة التمييز: بعد التأكد من استقرارية السلسلة عند الفرق الأول، في هذه المرحلة نحاول اختيار درجات نموذج ARMA انطلاقاً من دالتي الارتباط الذاتي ودالة الارتباط الذاتي الجزئي لسلسلة المستقرة عند الفرق الأول. الجدول 05: دالتي الارتباط الذاتي والجزئي:

Date: 12/30/22 Time: 03:51

Sample (adjusted): 2019M02 2022M12

Included observations: 47 after adjustments

Autocorrelation	Partial Correlation	AC	PAC	Q-Stat	Prob	
		1	-0.010	-0.010	0.0051	0.943
		2	0.087	0.087	0.3898	0.823
		3	-0.211	-0.211	2.7108	0.438
		4	-0.077	-0.090	3.0312	0.553
		5	-0.037	-0.001	3.1052	0.684
		6	0.178	0.158	4.8853	0.559
		7	-0.012	-0.044	4.8933	0.673
		8	0.049	0.002	5.0336	0.754
		9	-0.210	-0.156	7.7073	0.564
		10	-0.111	-0.108	8.4743	0.583

المصدر: مخرجات برنامج Eviews12

من خلال الشكل السابق نلاحظ أن جميع معاملات دالتي الارتباط الذاتي والجزئي داخل مجال الثقة، الأمر الذي يعني أن هذه السلسلة عبارة عن سير عشوائي، مما يصعب علينا عملية التحديد، لهذا سنقوم باختيار رتب معاملات الأقرب إلى حدود مجال الثقة. وبالعودة إلى الشكل السابق ومن خلال دالة الارتباط الذاتي الجزئية نقول إن تأخيرات الانحدار الذاتي هي الرتب التالية: 9.3، أما بالنسبة إلى تأخيرات المتوسط المتحرك فنأخذها من دالة الارتباط الذاتي هي الرتب التالية: 9.3

3.1 المرحلة تقدير النموذج:

بعد اختيار درجات التأخير في المرحلة السابقة، نقوم بتقدير تلك النماذج بواسطة طريقة المربعات الصغرى المشروطة واختيار النماذج التي تتميز بمعنوية المعالم المقدرة من أجل تشخيصها وتحليلها احصائيا، وبعد تقدير النماذج السابقة تحصلنا على ما يلي:

الجدول 06: نتائج التقدير

Variable	Coefficient	Std. Error	t-Statistic	Prob.
C	10.19889	0.073850	138.1030	0.0000
AR(3)	0.390332	0.116553	3.348957	0.0016
AR(9)	-0.699036	0.124483	-5.615528	0.0000
R-squared	0.438438	Mean dependent var	10.22327	
Adjusted R-squared	0.413480	S.D. dependent var	0.790254	
S.E. of regression	0.605213	Akaike info criterion	2.079425	
Sum squared resid	16.48273	Schwarz criterion	2.196376	
Log likelihood	-46.90621	Hannan-Quinn criter.	2.123621	
F-statistic	17.56681	Durbin-Watson stat	1.416513	
Prob(F-statistic)	0.000002			
Inverted AR Roots	.94+.29i -.21-.96i	.94-.29i -.21+.96i	.46-.80i -.72-.67i	.46+.80i -.72+.67i

المصدر: مخرجات برنامج Eviews12

النتائج السابقة توضح لنا معنوية المعالم المقدرة عند مستوى معنوية 10% ، أما بالنسبة لمعامل التحديد فإن النموذج يفسر 43% من الظاهرة المدروسة.

4.1 مرحلة تشخيص النموذج: في هذه المرحلة نحاول أن نتحقق من أن بواقي النموذج عبارة عن تشويش أبيض يتبع التوزيع الطبيعي. لهذا سنقوم بالاختبارات التالية:

11.4.4 اختبار الارتباط الذاتي للبواقي: من خلال ادخال البيانات في برنامج Eviews12 تحصلنا على الجدول 05

الجدول 07: دالة الارتباط الذاتي والجزئي للبواقي

Date: 12/30/22 Time: 04:46
Sample: 2019M01 2022M12
Q-statistic probabilities adjusted for 2 ARMA terms

Autocorrelation	Partial Correlation	AC	PAC	Q-Stat	Prob
		1 0.286	0.286	4.1849	
		2 0.074	-0.008	4.4740	
		3 -0.320	-0.369	9.9271	0.002
		4 0.041	0.291	10.020	0.007
		5 0.170	0.174	11.629	0.009
		6 0.122	-0.224	12.475	0.014
		7 0.203	0.409	14.888	0.011
		8 0.133	0.153	15.952	0.014

المصدر: مخرجات برنامج Eviews12

من خلال الشكل السابق نلاحظ أن جميع معاملات دالتي الارتباط الذاتي والجزئي داخل مجال الثقة، كما أن الإحصائية (Q) لها احتمالات أكبر من مستوى معنوية 5%، الأمر الذي يعني أن هذه البواقي عبارة عن تشويش أبيض.

2.4.1 اختبار تجانس تباينات البواقي:

الجدول 08: نتائج اختبار وايت

Heteroskedasticity Test: White
Null hypothesis: Homoskedasticity

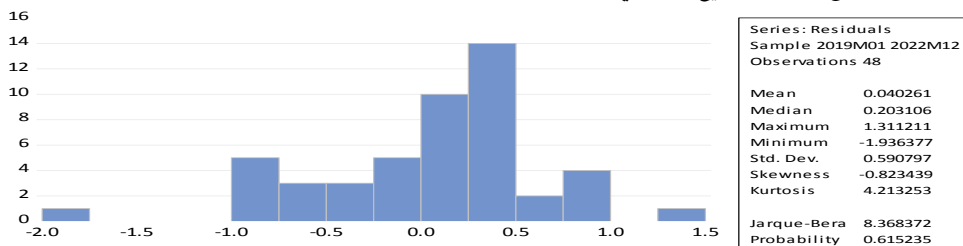
F-statistic	0.499022	Prob. F(9,38)	0.8658
Obs*R-squared	5.073464	Prob. Chi-Square(9)	0.8279
Scaled explained SS	6.637559	Prob. Chi-Square(9)	0.6748

المصدر: مخرجات برنامج Eviews12

نتائج اختبار وايت تظهر وجود تجانس لتباينات البواقي لأن الإحصائية (F) لها احتمال أكبر من مستوى معنوية 5%.

د- اختبار التوزيع الطبيعي:

الشكل 03: نتائج اختبار التوزيع الطبيعي



المصدر: مخرجات برنامج Eviews12

متطلبات الاعتراف بالإيراد من العقود مع العملاء وفقا لمعيار التقرير المالي IFRS 15 و اثره على تطور

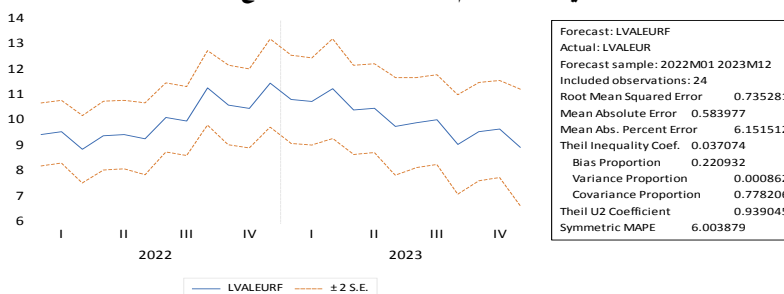
رقم الأعمال: دراسة قياسية على الوحدة الانتاجية للدهن بسوق أهراس (ص ص: 87-109)

نتائج الاختبار توضح أن البواقي تتبع التوزيع الطبيعي، لأن الإحصائية (J-B) لها احتمال أكبر من مستوى معنوية 5%.

بعد القيام بالاختبارات الاحصائية الضرورية تبين لنا أن البواقي هي عبارة عن تشويش أبيض يتبع التوزيع الطبيعي، هذا الأمر الذي يدل على سلامة النموذج المقدر وقدرت النموذج على اعطاء تنبؤات للظاهرة المدروسة.

2- التنبؤ بتطور رقم الأعمال لسنة 2023: ان الجدول أسفله يعبر عن توقعات تحقق رقم الأعمال لسنة 2023 وهذا بالاعتماد على السلسلة الأولى الخاصة بالسنوات الأربعة السالفة

الشكل 04: التنبؤ بمستويات تطور رقم الأعمال لسنة 2023 مع مجال ثقة 95%



المصدر: مخرجات برنامج Eviews 12

الجدول 02: القيم المستقبلية لمستويات تطور رقم أعمال الشهري لسنوات 2021، 2020، 2019 و 2022 في وحدة الهن سوق أهراس خلال الفترة جاني 2023 -ديسمبر 2023

الجدول 10 التنبؤ برقم الأعمال لسنة 2023.

2023	جوان	ديسمبر	نوفمبر	أكتوبر	سبتمبر	أوت	فيفري	جانفي
43578,08	19980,77	21871,58	25144,78	37878,64	45583,04	49371,92	54471,78	57347,33

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد مخرجات برنامج BOX JENKIN Eviews 12

التعليق: يعبر الجدول أعلاه عن مستويات تحقق رقم الأعمال الشهري لسنة 2023 وهو يدل على استقرار نسبي في نمو رقم الأعمال مقارنة بالسنوات السالفة وبتطبيق ما ورد في معيار الإبلاغ المالي IFRS15 لا سيما الفقرات من B39 الى B43 والتي تسمح بتحقيق رقم الأعمال الناتج عن منح تخفيضات تجارية للعملاء بصفة متغيرة، والتي تقددها الوحدة الانتاجية بمعدل 7 بالمائة فاننا الايرادات المحققة سوف تظهر في الجدول التالي

الجدول 11 التبو برقم الأعمال بعد تطبيق الفقرات من B39 إلى B43 من المعيار IFRS15

جوان 2023	ماي 2023	افريل 2023	مارس 2023	فيفري 2023	جانفي 2023
46628,5456	62342,5656	51364,1944	58284,8046	61361,6431	52827,9544
ديسمبر 2023	نوفمبر 2023	أكتوبر 2023	سبتمبر 2023	أوت 2023	جويلية 2023
21379,4239	23402,5906	26904,9146	40530,1448	48773,8528	42969,6592

المصدر: من اعدادنا بالاعتماد على الجدول رقم 10 وتوقعات المصالح التجارية بخصوص التخفيضات الممنوحة. ان الزيادات الظاهرة في الجدول أعلاه هي نتيجة تطبيق متطلبات معيار التقرير المالي IFRS 15 لا سيما ما تعلق بالامتيازات الممنوحة للعملاء والتي لا يأخذها النظام المحاسبي المالي SCF بعين الاعتبار ، وقد تناولها المعيار في الفقرات من B39 إلى B43 وأكد على توزيع الامتيازات المتغيرة في الفقرات 84 و85

II. الطرق والأدوات

اعتمدت الدراسة القياسية التي بين أيدينا في جزءها الأول على اجراء مدى امكانية تحقيق عقود الوحدة الانتاجية للدهن مع عملائها لمتطلبات تطبيق المعيار محل الدراسة وهذا بإجراء اسقاط نموذج الخطوات الخمس الوارد في المعيار على نموذج العقد لأحد عملاء الوحدة وفي الجزء الثاني تم الاعتماد على برنامج EVIEWS من خلال تحليل جداول مبيعات الوحدة الانتاجية لخمسة سنوات، حيث تضمنت كل سنة اثني عشرة شهرا بداية من سنة 2019 الى نهاية سنة 2022، وعليه تم دراسة 48 جدولا شهريا للمبيعات كما هو موضح في النموذج المعروض أعلاه، وقد ركزت الدراسة على مقارنة حجم رقم الأعمال المحقق قبل وبعد تطبيق متطلبات معيار التقرير المالي الدولي IFRS15 كخطوة أولى، ثم اجراء تنبؤ لحجم رقم الأعمال المتوقع خلال السنة المقبلة وهذا حتى تكون الدراسة أكثر موضوعية، بالنظر لحجم قاعدة البيانات المستعملة.

III. نتائج الدراسة

من خلال هذه الدراسة توصل الباحث الى أهم النتائج والاستنتاجات التي نوردها فيما يأتي:

1. تتطابق العقود التي ترميها الوحدة الانتاجية للدهن مع عملائها مع متطلبات تطبيق معيار التقرير المالي الدولي IFRS15 لا سيما نموذج الخمس خطوات؛
2. سجلت الدراسة نمو في حجم رقم الأعمال بمعدل 7 بالمائة بعد تطبيق المعيار وهذا ما اكده دراسات سابقة، حيث لم يكن يُعترف ببعض المعاملات مع العملاء باعتبارها معاملات منشأة للإيرادات؛

3. من المتوقع ان يكون لرقم الأعمال منى تصاعدي في السنوات الثلاثة المقبلة، وهذا ما يحفز الوحدة على تطبيق معيار IFRS15 ؛

4. لقد أسفرت الدراسة في الجزء النظري منها، على أن تحقق الإيراد ما زال يثير الكثير من الجدل بين المهتمين ولهذا فهو مصدر لممارسة أساليب المحاسبة الابداعية؛

5. أقرت الدراسة ان توحيد الممارسة المحاسبية من خلال جهود الدولية من شأنه أن يضع الاطار الفكري والعملية لتحقيق الإيراد ودرء الاختلافات بين المرجعيات المحاسبية.

IV. الخلاصة:

من خلال ما تم تناوله في الدراسة التي بين أيدينا يتضح أن جهود التوحيد الدولية في حقل المحاسبة المالية في ديناميكية مستمرة من أجل اثناء المعرف الفكرية وتدعيم الممارسات التطبيقية بأساليب ناجعة تؤدي الى ابراز الصورة الوافية للمنشآت في جميع قطاعات الأعمال، وعليه يوصي الباحث بضرورة تبني معايير التقرير المالي الدولية بوجه عام وعلى وجه الخصوص يوصي مسيري الوحدة الانتاجية باعتماد نموذج المراحل الخمس لتحقيق الإيراد لما فيه من تأثير ايجابي على رقم الأعمال ونتائج الوحدة.

- الاحالات والمراجع:

- IFRS Foundation .(2014 ,05 01) .www.ifrs.org ، من 11 09 2022، تاريخ الاسترداد .
- www.ifrs.org:
<https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/publications/amendments/french/2014/ifrs-15-produits-des-activit-s-ordinaires-tir-s-de-contrats-conclus-avec-des-clients.pdf>
- Obert, R. (2008). *Pratique des normes IFRS*. Paris, France: Edition DUNOD.
- Rafik Greiss et Simon Sharp. (2008 ,01 01) .google.books.com 2008) .Canadian Institute of Chartered Accountants . من 11 10 2022، تاريخ الاسترداد www.books.google.com:
https://books.google.com/books/about/20_Questions_Directors_and_Audit_Committ.html?id=O-JFPQAACAAJ
- SEFICO groupe .(2015 ,05) .le point sur IFRS15 et la reconnaissance du revenu .ATH.3 صفحة ،
 - الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية. (8 أفريل، 2009). مرسوم رقم 09/110 شروط مسك المحاسبة بواسطة الاعلام الآلي. شروط مسك المحاسبة بواسطة الاعلام الآلي، صفحة 6.
 - الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية. (25 مارس، 2009). قرار تطبيق النظام المحاسبي المالي. النظام المحاسبي المالي. الجزائر، الجزائر، الجزائر: الجريدة الرسمية.
 - الجعارات خالد جمال. (2017). *المعايير الدولية لاعتماد التقارير المالية (الإصدار 2، المجلد 1)*. عمان: دار الصفاء للنشر والتوزيع.
 - الدون س هنديركسن. (2005). *النظرية المحاسبية (الإصدار 4)*. كمال خليفة ابوزيد، المترجمون الاسكندرية: المكتب الجامعي الحديث.
 - خالد جمال الجعارات. (2008). *معايير التقارير المالية الدولية 2007 (الإصدار الطبعة الأولى)*. عمان: اثناء للنشر والتوزيع.

-
- خالد جمال الجعارات. (2017). *المعايير الدولية لاعداد التقارير المالية (الإصدار 1، المجلد 2)*. عمان، الأردن: دار الصفاء للنشر والتوزيع.
 - خالد جمال الجعارات. (2017). *المعايير الدولية لاعداد التقارير المالية (المجلد 2)*. عمان: دار الصفاء للنشر والتوزيع.
 - محمد وموسى السويطي مطر. (2012). *التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية في مجالات القياس-العرض-الأفصاح (المجلد الطبعة الثالثة)*. عمان، الأردن: وائل للنشر.
 - نجم عبود بنجم. (2006). *أخلاقيات الادارة ومسؤولية الأعمال في شركات الأعمال*. عمان، الأردن: الوارق للنشر والتوزيع.