

## تأثير الإفصاح عن الإيراد من العقود مع الزبائن وفق معيار IFRS15 على التقارير المالية واحلاله محل القاعدة العراقية رقم 6

مرتضى فاضل الفياض

Murtada Fadil El Fayadh

مجلس الخدمة العامة الاتحادي، murtadafadil92@gmail.com

تاريخ الاستلام: 2024/06/04 تاريخ القبول: 2024/06/08

### الملخص:

يهدف البحث الى بيان تأثير الإفصاح عن الإيراد وفق IFRS15 وبيان الصعوبات والمعوقات من التطبيق واحلاله محل القاعدة المحلية رقم 6 الإفصاح عن الإيراد ، ولتحقيق هدف الدراسة تم الاعتماد على المنهج الاستقرائي الذي يركز على جمع المشاهدات حول ظاهرة محل الدراسة وتحليلها وتفسيرها، وذلك من خلال الاطلاع على ما ورد في الادبيات المحاسبية والدراسات السابقة، وتوصلت الدراسة من جانب الانظمة والقواعد المحلية المتبعة في العراق على أن موضوع الاعتراف بالإيراد وفق النظام المحاسبي قد اتصف بكثرة الخيارات والبدائل فضلاً عن تعقيدها، فضلاً عن وجود ضعف في معالجات النظام المحاسبي العراقي لا تتلاءم مع متطلبات IFRS15 الخاص بشروط الاعتراف بالإيراد وطرق قياسه والإفصاح عنه ، وتوصي الدراسة بضرورة تهيئة مناخ عمل محاسبي مهني في البيئة العراقية وقيام الجهات المسؤولة بإصدار المعايير المحاسبية العراقية بتطوير معايير الاعتراف بالإيراد من العقود مع الزبائن وبالخصوص القاعدة المحاسبية رقم 1 عقود الانشاء والقاعدة رقم 6 الإفصاح واستعداد الشركات المساهمة للتطبيق الدولي.

الكلمات المفتاحية: IFRS15 – الاعتراف بالإيراد- الإفصاح- العرض- القاعدة المحاسبية العراقية "6"

### Abstract :

*The research aims to show the impact of revenue disclosure according to IFRS15 and to show the difficulties and obstacles of its application and its replacement with local rule No. 6, revenue disclosure. To achieve the study objective, the inductive approach was relied upon, which focuses on collecting observations about the phenomenon under study, analyzing and interpreting them, by reviewing what was mentioned in the accounting literature and previous studies. The study concluded from the local systems and rules followed in Iraq that the subject of revenue recognition according to the accounting system was characterized by the abundance of options and alternatives in addition to their complexity, in addition to the existence of weakness in the treatments of the Iraqi accounting system that do not conform to the requirements of IFRS15 regarding the conditions for revenue recognition and methods of measuring and disclosing it. The study recommends the necessity of creating a professional accounting work environment in the Iraqi environment and for the authorities responsible for issuing Iraqi accounting standards to develop the standards for revenue recognition from contracts with customers, especially accounting rule No. 1, construction contracts, rule No. 6, disclosure, and the readiness of joint-stock companies for international application.*

**Keywords: IFRS15 – Revenue Recognition – Disclosure – Presentation – Iraqi Accounting Standard “6”**

المؤلف المرسل: مرتضى فاضل الفياض ، الإيميل: murtadafadil92@gmail.com

## المقدمة :

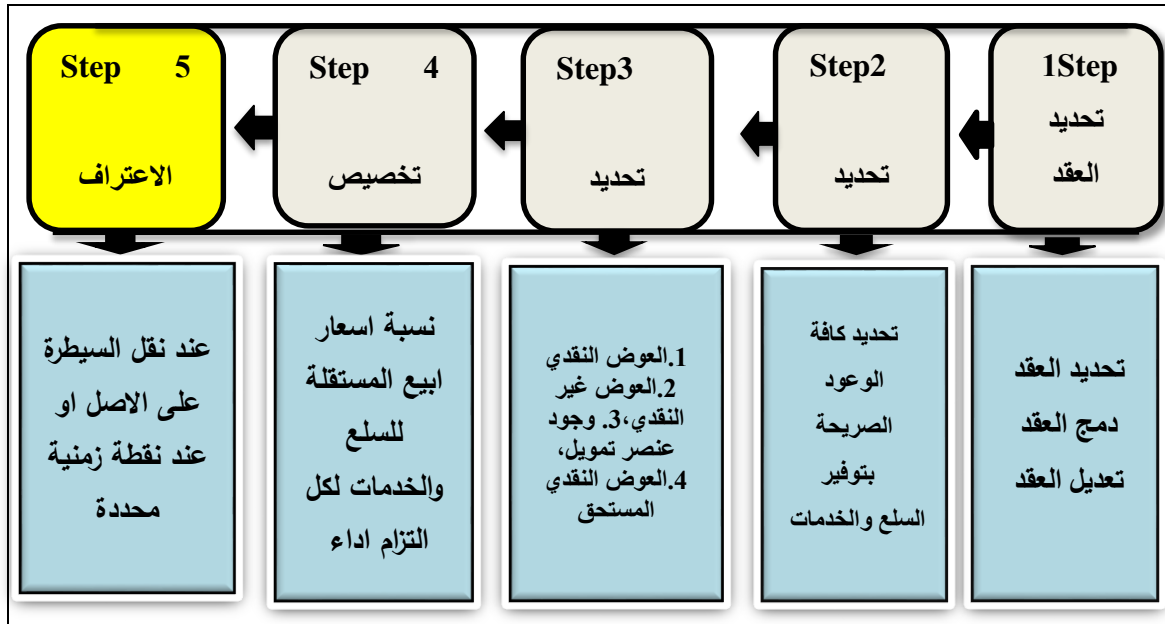
في ظل تقدم العولمة وتوجه الوحدات الاقتصادية باتجاه الحداثة ، أصبحت مقارنة القوائم المالية التي تعدها الشركات مهمة جداً لمستخدمي هذه المعلومات ، حيث يجب ان توفر هذه القوائم والتقارير المالية المعلومات الدقيقة والموحدة ذات الشفافية والجودة الكافية للمستثمرين لاتخاذ قراراتهم الاستثمارية في التداول وتحديد اسعار الاسهم على أساس سليم ورشيد في السوق المالي ، وعلى وفق ذلك تلعب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) دوراً حيوياً ومهماً في توفير المعلومات المحاسبية لدعم قرارات المستثمرين الحاليين والمرتقبين ، كما انها توفر المعلومات المحاسبية اللازمة لقياس الأداء الاقتصادي للوحدات الاقتصادية ، و تعتبر المعلومات الواردة في قائمة كشف الدخل وخاصة المعلومات المتعلقة بعنصر الايراد من أهم المعلومات المستعملة لتقييم اداء الوحدة الاقتصادية حيث يعد الايراد من اهم محددات قياس الربح المحاسبي الذي يستند عليه المحللون الحاليين والمرتقبين في تقييم وقياس الاداء الحالي للمنشأة ورصد التوقعات المستقبلية تمهيدا لقياس قيمة المنشأة. وعلية يعتبر معيار الايراد من العقود مع العملاء ( IFRS15 ) من المعايير المهمة والحديثة وخصوصا ما يتناوله من تفصيل واضح ودقيق لمتطلبات مبدا الاعتراف والقياس والافصاح المحاسبي الخاص بالإيرادات ، حيث ترتبط الاهمية لهذا المعيار من خلال اهمية العنصر الذي يتناوله وهو الايراد ، والذي يعد عنصر مهم و رقم حاسم لمستخدمي القوائم المالية وذلك لتقييم وضع واداء المنشأة ومركزها المالي ، والذي تم تطبيقه في 2018/1/1 دولياً وهي خطوه مهمة جدا في الاسواق الدولية وبالخصوص البيئية العراقية، اذ شهدت البيئية العراقية في الاعوام الاخيرة انفتاح اقتصادي واسع على الشركات الاجنبية ، مما أنعكس الى دخول شركات اجنبية ومشاركتها في الاسواق العراقية، وهذا بدوره يؤدي الى الضرورة الملحة الى تطوير القواعد المحاسبية المتبعة محلياً، وبذلك شرعت الحكومة العراقية بالزام الشركات المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية بتطبيق معيار IFRS15 في مطلع عام 2021 الذي تطبق جميع شركاته وقطاعاته النظام المحاسبي الموحد والقواعد المحاسبية العراقية والتي تفتقد لأي عملية قياس واعتراف وإفصاح عن الايرادات الناتجة من العقود مع الزبائن ، الى انه تم تأجيله الى نهاية عام 2023 وذلك بسبب الاثار التي صاحبت جائحة كورونا فيروس مما اعاققت عمل تطبيق المعيار الجديد، وفي ضوء ما ذكر تتجسد اشكالية الدراسة هل أن تطبيق معيار IFRS15 سوف يحسن من متطلبات الافصاح مما ينعكس بالتأثير الايجابي على جودة قرارات الاستثمار في الشركات المدرجة بسوق العراق للأوراق المالية ؟ هل يوجد اثر لتطبيق معيار IFRS15 بدلا من المعايير المحلية في تحسين متطلبات الافصاح للتقارير المالية للشركات المدرجة ؟ وفي ضوء مشكلة دراستنا الحالية تهدف الدراسة الى

تحديد متطلبات المعيار IFRS15 للمحاسبة عن الإيرادات و متطلبات العرض والإفصاح التي تضمنها المعيار، والتعرف على آليات تطبيق المعيار IFRS 15 ومساهمته في علاج المشاكل المحاسبية الخاصة بالإيرادات للمعايير المحلية ، وتحليل أثر تطبيق المعيار IFRS 15 على جودة المعلومات المحاسبية ودرجة الشفافية و الإفصاح في التقارير المالية ، المستثمرين ، وإجراء دراسة تطبيقية لمعرفة نتائج الدراسة وابداء التوصيات بذلك، وفي ضوء مشكلة الدراسة تتلخص أهدافها، وفي ضوء مشكلة الدراسة تتلخص أهدافها في النقاط الآتية:

1. تحديد متطلبات المعيار IFRS15 للمحاسبة عن الإيرادات و متطلبات الإفصاح التي تضمنها المعيار.
  2. التعرف على آليات تطبيق IFRS15 في علاج المشاكل المحاسبية الخاصة بالإيرادات للمعايير المحلية.
  3. بيان المعوقات من تطبيق معيار IFRS15 واحلاله محل القاعدة المحلية رقم 6 الافصاح عن الايراد.
  4. تحليل أثر تطبيق المعيار IFRS 15 على جودة المعلومات المحاسبية و الإفصاح في التقارير المالية.
- كما تكتمل أهمية هذه الدراسة العلمية من خلال معرفة التغيرات على تحسين الافصاح المحاسبي للتقارير المالية للشركات المدرجة في سوق الاوراق المالي لمعيار IFRS15 ، حيث يرى الباحث بأن تطبيق هذا المعيار سوف يساعد على الحد من المشاكل المحاسبية التي تواجه الشركات العراقية المساهمة بما يخص موثوقية وقيم الايراد وذلك عن طريق تحقيق عرض وافصاح محاسبي يتسم بالتمثيل الصادق للمعلومات المحاسبية الواردة ضمن قوائمها المالية، ويؤدي عند تطبيقه الى امكانية الوصول الى آلية تساعد المستثمرين في اتخاذ القرار الاستثماري باسم تلك الشركات، بالإضافة الى الاهمية النظرية من خلال الحلول المهمة التي وضعها معيار (IFRS15) لمعالجة وتلافي الاشكالات التي واجهت الشركات عند تطبيق معيار (IAS18) الايراد، وكذلك القواعد المحلية عن طريق ازالة الضبابية للتمييز بين المعيار الجديد والمعيار القديم ، وعليه سوف يساعد هذا البحث في اثراء المكتبات العلمية التي لم تتطرق الى هذا الموضوع مسبقاً استناداً الى معرفة الباحثين ، لذلك سوف تصبح متابعة البحوث المتعلقة بهذا الموضوع هي بداية جيدة ومرجع مهم للدراسات المستقبلية

#### اولاً: المعيار الدولي الجديد IFRS15 لإعداد التقارير المالية :- نظرة عامة موجزة

يقدم هذا المعيار أنموذج شامل للاعتراف بالإيراد يكون في المبدأ الاساسي هو التزام الوحدة الاقتصادية بتحويل السلعة أو الخدمة المتفق عليها مع الزبون بمبلغ يعكس العوض المقابل الذي تتوقع الوحدة الحصول عليه مقابل تلك السلعة أو الخدمة (KPMG,2019)، ولتحقيق متطلبات المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم 15 يجب على الشركات أن تتخذ خمس خطوات في الحساب عند الإبلاغ عن الإيرادات يطلق عليه " نموذج الخطوات الخمس " وتتمثل هذه الخطوات بالشكل التالي:



❖ أعداد الباحث بالاعتماد على معيار IFRS15 المصدر

### ثانيا: متطلبات الإفصاح عن الإيراد وفق معيار IFRS15

تتطلب المحاسبة عن عنصر الإيراد توفير معلومات واضحة تحقق هدف التقارير المالية لكي تساعد في تحقيق قياس اساسي لمستوى النشاط الاقتصادي للوحدة الاقتصادية. وذلك لأنه يعكس المدى الذي من خلاله تقوم الوحدة في توريد السلع أو الخدمات للزبائن . لذلك يمكن للمستخدمين مقارنة المستوى الحالي للنشاط الاقتصادي للوحدة بمستويات النشاط السابقة ومع الوحدات الاخرى وتقيم موقفها التنافسي والتنبؤ بأدائها المستقبلي. وأيضاً تقييم وتقدير ربحية الوحدة ومقارنتها مع الفترات السابقة ومع الوحدات الاخرى وتقيم مدى حساسية ربحية الوحدة للعوامل المؤثرة فيه بما يساعد في تقييم الارباح المحاسبية ويتحقق ذلك من خلال قيمة الإيراد وما يرتبط به من مصروف ( EFRAG,2007).ووفقاً للمعيار المحاسبي الدولي السابق رقم 18 فإنه يجب علي المنشأة الإفصاح عن بعض المعلومات المتعلقة بالإيراد بخلاف قيمة الإيراد المفصوح عنها في قائمة الدخل مثل السياسات المحاسبية المتبعة للاعتراف بالإيراد بما يتضمن الطريقة المستخدمة لتحديد مستوى الإتمام للعمليات التي تشمل تأدية خدمات , و توزيع قيمة الإيراد المعترف به خلال الفترة على العناصر الأساسية المكونة له بما يتضمن الإيراد الناتج عن ( بيع سلع , تأدية خدمات , السماح للأخرين باستخدام أصول الوحدة ) , وتصنيف أو تبويب الإيرادات الناتجة عن تبادل السلع والخدمات إلى مجموعة من الفئات الهامة للإيراد (Knorová, 2016).

اذ يشير مجلس معايير المحاسبة الدولية إلى وجود العديد من الثغرات في المعايير القديمة حيث كانت متطلبات الإفصاح أيضاً غير كافية للمستخدمين لفهم التعرف على إيرادات الوحدة وما يرتبط بها من تقديرات وأحكام. في

إشارة إلى معايير الإيرادات القديمة على أنها غير كافية لمساعدة المستثمرين على فهم أداء الشركة ومقارنته والتوقيت والمبلغ والشكوك ذات الصلة المحيطة بإثبات الإيرادات (Coetsee at all,2021).

حيث وجهت بعض الانتقادات الرئيسية الى معايير الإيرادات السابقة من المعدين ومستخدمي البيانات المالية تتعلق بمتطلبات الإفصاح. فعدم وجود لغة واضحة من الإفصاحات في العديد من الوحدات وجد المنظمون والمستخدمون بشكل عام ، أنها غير كافية وتفقر إلى التماسك ؛ هذا جعل من الصعب على المستخدمين فهم إيرادات الوحدات والأحكام المتعلقة بالإيرادات وكيفية ارتباط الإيرادات بالمركز المالي العام للوحدة، في حين كان الإفصاح محط تركيز مجلس معايير المحاسبة المالية ولجنة الأوراق المالية والبورصات في السنوات الأخيرة ، كان هذا التركيز مرتبطاً بشكل أساسي بالإفصاح الزائد والإفصاحات الشاملة المطلوبة حول موضوعات مثل المعاشات التقاعدية وتعويضات الأسهم والقيمة العادلة وضرائب الدخل. استجابةً لملاحظات أصحاب المصلحة ، يهدف مجلس معايير المحاسبة المالية إلى جعل عمليات الإفصاح أكثر فعالية وتنسيقاً وأقل زيادة عن الحاجة. على الرغم من أن هذا كان محور التركيز العام لمجلس معايير المحاسبة المالية ولجنة الأوراق المالية والبورصات ، فقد تم تسليط الضوء على الافتقار إلى الإفصاح عن الإيرادات كمجال رئيسي للتحسين أثناء تحديث معيار الإيرادات الجديد (Deloitte,2021).

ونتيجة لذلك كان تحسين متطلبات الإفصاح improve requirements أحد الأهداف الرئيسية للمعيار الجديد IFRS15. أثناء إعداد معيار الإيرادات الجديد ، اذ هناك الكثير من النقاش بين المستخدمين ومعدّي البيانات المالية مما أدى إلى تنقيح متطلبات الإفصاح في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم 15. وقد زاد الحجم الإجمالي للإفصاح ووفقاً لمعايير معايير المحاسبة الدولية (IASB) ولجنة معايير المحاسبة الدولية (FASB) الى تحسن كبير عن المعايير السابقة IAS18 و IAS11 . لذلك يجب أن توفر متطلبات الإفصاح المعززة معلومات إيرادات أكثر شمولاً وإفادة. (Knorová, 2016). ولقد زادت متطلبات الإفصاح عن معلومات الإيرادات في معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS15 بشكل ملحوظ الى تحسناً كبيراً مقارنة بمتطلبات الإفصاح السابقة بموجب معيار المحاسبة الدولي 18 ومعيار المحاسبة الدولي 11 ، وقد جاءت هذه الزيادة رداً على الانتقادات المتعلقة بعدم كفاية الإفصاح على الاعتراف بالإيرادات، وفي نفس الوقت تم تحديد مجموعة شاملة ومتماسكة من الإفصاحات بما يتفق مع المعايير الأخرى (Coetsee at all,2021).

اذ يشير معيار IFRS15 الى أن الهدف من الإفصاح عن الإيرادات هو توفير معلومات واضحة وكافية لمستخدمي المعلومات والبيانات المالية المتعلقة بالإيرادات التي تم الاعتراف بها أو التي يتوقع الاعتراف بها في مستقبل الأيام من العقود القائمة ( Fakhfakh & Boujelben,2020 ) ، وذلك بهدف تحسين قدرة مستعملي

المعلومات المالية على فهم طبيعة ومبالغ وتوقيت وحالات عدم التأكد المتعلقة بالإيرادات والتدفقات النقدية الناجمة عن العقود مع العملاء (Saptono & Khozen,2021)، ومن أجل تحقيق ذلك الهدف فقد تضمن معيار IFRS15 إفصاحات نوعية وكمية إضافية لم تكن مطلوبة من قبل في المعايير السابقة المتعلقة بالإيراد وبالتالي على الوحدة أن تقدم مجموعة من الإفصاحات على شكل إيضاحات ملحقة مع القوائم المالية السنوية، على النحو التالي (Haddad & Dammak:2023)

### 1. العقود مع العملاء Contracts with customers:

ويتضمن ما يلي: يجب على الوحدة الاقتصادية الإفصاح عن جميع المبالغ التالية لفترة التقرير ما لم تكن تلك المبالغ قد عرضت بصورة مستقلة في قائمة الدخل طبقاً لمعايير أخرى (Lavi,2016):

أ. الإيرادات المعترف بها من العقود المبرمة مع العملاء والتي يجب على الوحدة الإفصاح عنها بشكل منفصل عن مصادر الإيراد الأخرى.

ب. خسائر انخفاض القيمة معترف بها (وفقاً للمعيار الدولي للتقارير المالية 9) على أي ذمم مدينة أو أصول تعاقدية ناشئة عن عقود المنشأة مع العملاء ، والتي يجب على الوحدة الإفصاح عنها بشكل مستقل عن خسائر انخفاض القيمة من العقود الأخرى.

### 2. تفصيل الإيرادات Disaggregation of revenue:

يجب على الوحدة أن تفصل الإيرادات المعترف بها من العقود مع العملاء إلى فئات حسب نوع السلعة أو الخدمة لتصف كيفية تتأثر طبيعة الإيرادات وقيمة وتوقيت وحالات عدم التأكد بالإيراد والتدفقات النقدية بالعوامل الاقتصادية. وبالتالي فإن مدى تفصيل إيرادات الوحدة لأغراض هذا الإفصاح يعتمد على الحقائق والظروف التي تتعلق بعقود الوحدة مع الزبائن. فبعض الوحدات الاقتصادية تحتاج الى استخدام أكثر من نوع واحد من الفئات ، على حين يحتاج البعض الآخر من الوحدات الى استخدام نوع واحد فقط من الفئات لتفصيل الإيرادات (Deloitte,2021). ولتحديد هذه الفئات ، يجب على الوحدة الاقتصادية أن تأخذ في الاعتبار كيفية تفصيل الإيرادات في (PWC,2014):

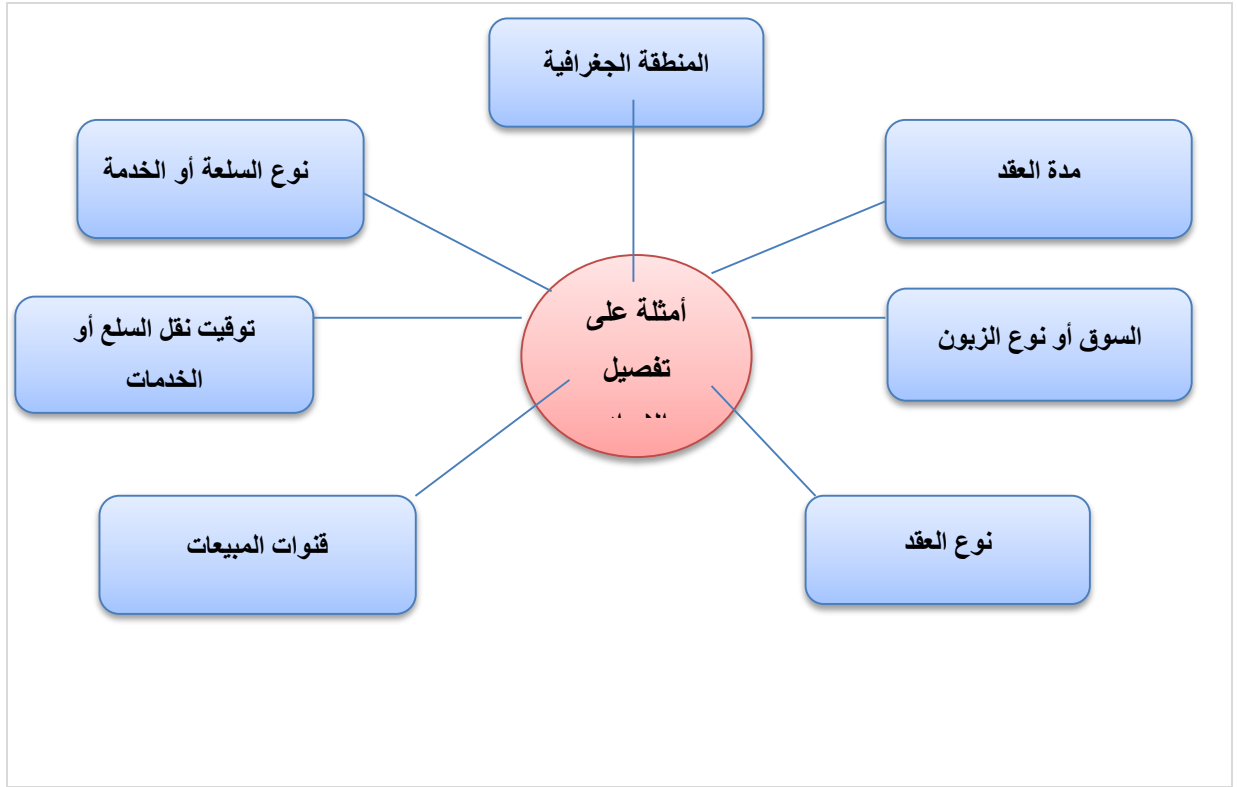
1. الإفصاحات المعروضة خارج القوائم المالية: على سبيل المثال نشرات الأرباح أو التقارير السنوية أو عروض المستثمرين.

2. المعلومات التي تمت مراجعتها من قبل صانع القرار التشغيلي الرئيسي لتقييم الأداء المالي لقطاعات التشغيل.

3. معلومات أخرى مشابهة لـ (أ) و (ب) التي يستخدمها الكيان أو مستخدمو البيانات المالية للوحدة لتقييم الأداء أو اتخاذ قرارات تخصيص الموارد.

والشكل التالي رقم ( ) يوضح لنا الامثلة على فئات هذه التصنيفات (KPMG,2019):

الشكل ( ) أمثلة لتصنيفات فئات الإيرادات المفصّل عنها



Source; KPMG, IFRS 15 Revenue, 2019

### 3. مطابقة أرصدة العقد : Reconciliation of contract balance

يجب على الوحدة الإفصاح عن كل ما يلي (Deloitte,2021):

- أ. أرصدة الافتتاح والختام للذمم المدينة وأصول العقد والالتزامات التعاقدية من العقود المبرمة مع الزبائن ، ما لم يتم عرضها أو الإفصاح عنها بصورة منفصلة.
- ب. الإيرادات المعترف بها في فترة التقرير الداخل في والتي تم تضمينها في رصيد التزام العقد في بداية الفترة.
- ج. الإيراد المعترف به في الفترة المشمولة بالتقرير من التزامات الأداء التي تم الوفاء بها (أو تم الوفاء بها جزئياً) في الفترات السابقة (على سبيل المثال ، تغيير سعر العمليات).

بالنسبة الى الأرصدة الافتتاحية والختامية لأصول والتزامات العقد إذا لم يتم عرضها أو الإفصاح عنها بشكل منفصل، وجب على المنشأة أن تقدم توضيحاً للتغيرات المهمة في أرصدة أصل والتزام العقد خلال الفترة المالية، ويجب أن يتضمن التوضيح المعلومات النوعية والكمية مثل (MNP, 2017):

أ. التغييرات المستحقة عن اندماج الأعمال.

ب. التعديلات التراكمية لتعويض الإيراد التي تؤثر على أصل العقد المقابل أو التزام العقد.

ت. اضمحلال أو انخفاض أصل العقد.

ث. تغيير في الإطار الزمني للحق في المقابل لكي يصبح غير مشروط

#### 4. التزامات الأداء Performance Obligations:

يجب على الوحدة الإفصاح عن المعلومات المتعلقة بالتزامات الأداء الخاصة بها في العقود المبرمة مع العملاء

، والتي تتمثل في (Deloitte,2021):

أ. عندما تقي الوحدة بالتزامات الأداء الخاصة بها (على سبيل المثال ، عند الشحن ، أو عند

التسليم ، أو عند تقديم الخدمات ، أو عند الانتهاء من الخدمة) .

ب. شروط الدفع المهمة (على سبيل المثال ، عندما يكون الدفع مستحقاً سواء كان بالعقد مكون تمويل هام ، أو

كان المبلغ المقابل متغيراً ، أو كان تقدير المقابل المتغير مقيداً وفقاً).

ج. طبيعة السلع أو الخدمات التي تعهدت الوحدة بنقلها.

د. الالتزامات المتعلقة بالمرودات والمبالغ المستردة والالتزامات المماثلة الأخرى

هـ. أنواع الضمانات والالتزامات ذات الصلة.

#### 5. التزامات الاداء المتبقية Remaining performance obligations:

يجب على الوحدة أن تفصح عن معلومات التزامات الاداء المتبقية (Deloitte,2021):

أ. الإفصاح عن المبلغ الإجمالي لسعر المعاملة المخصص لالتزامات الأداء التي لم يتم الوفاء بها (أو لم يتم

الوفاء بها جزئياً) في نهاية الفترة المشمولة بالتقرير .

ب. الإفصاح عن متى تتوقع الوحدة الاعتراف بالإيراد والمرتببط بسعر العملية المخصص لالتزامات المتبقية

من الاداء والذي يجب على الوحدة الإفصاح عنه، ويتم ذلك أما على اساس كمي باستخدام الوقت المناسب لمدة

التزامات الاداء أو باستخدام المعلومات النوعية.

#### 6. Costs to obtain or fulfill contracts تكاليف الحصول أو الوفاء بالعقد:



يجب على الوحدة أن تصف الاحكام المتخذة في تحديد مبلغ التكاليف المتكبدة للحصول على عقد مع الزبون أو الوفاء بالعقد مع الزبون وكما يلي (KPMG,2019):

أ. الإفصاح عن الرصيد الختامي للأصول المعترف بها من التكاليف المتكبدة للحصول على عقد مع الزبون ، وتفصلها حسب فئتها الرئيسية - على سبيل المثال تكاليف الحصول على عقد وتكاليف ما قبل العقد وتكاليف التنفيذ الأخرى.

ب. الإفصاح مبلغ الاهلاك وأي خسائر تخفيض معترف بها في فترة التقرير.

ت. الإفصاح عن الأحكام الصادرة في تحديد مبلغ التكاليف المتكبدة للحصول أو الوفاء بالعقد.

7. الإفصاح عن الوسائل العملية **practical Expedients**: في حالة وجود عنصر تمويلي هام أو وجود تكاليف اضافية للحصول على العقد (PWC,2014).

### ثالثا: القطاعات التي سوف تتأثر بالإفصاحات وفق IFRS15

سوف تتأثر الكثير من القطاعات الربحية بعد تطبيق معيار IFRS15، إذ اكدت دراسة (PWC,2016) على ان هنالك ثلاثة صناعات سوف تتأثر بصورة كبيرة في حالة تطبيقها لمعيار الابلاغ المالي الدولي IFRS15، وهي شركات الاتصالات وشركات الالكترونية والشركات البنائية العقارية. وسوف يكون هذا التأثير بصورة جوهرية على تحسين الإفصاحات في القوائم المالية لتلك الشركات، وعلى الصعيد المهني اجريت دراسة (Tutino, et. al., 2019) أدلة ميدانية قام بها الباحث لبيان تأثير المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية IFRS15 على صناعة الاتصالات في العديد من الدراسات التي اجراها من وجهة نظر المراجعين في شركات "Big-4" فيما يتعلق بتوقع تأثير ذلك المعيار الدولي للتقارير المالية 15 في مختلف القطاعات ، كان بالإجماع من بين استنتاجاتهم أن صناعة الاتصالات السلكية واللاسلكية سوف تسجل تأثيرات أكبر من الصناعات الأخرى والتي يمكن تلخيصها كما في الجدول التالي رقم (4):

| مستوى التأثير |               |                |               | القطاع          |
|---------------|---------------|----------------|---------------|-----------------|
| شركة PWC      | شركة Deloitte | شركة EY        | شركة KPMG     |                 |
| لا يوجد تأثير | لا يوجد تأثير | متوسط او منخفض | متوسط         | التأمين         |
| متوسط         | متوسط         | متوسط او كبير  | متوسط         | البناء والتشييد |
| متوسط         | متوسط         | متوسط          | متوسط         | السلع والتجزئة  |
| متوسط         | متوسط         | لا يوجد تأثير  | متوسط او كبير | المركبين        |
| متوسط         | متوسط او كبير | لا يوجد تأثير  | متوسط         | التطوير العقاري |

|       |               |               |       |           |
|-------|---------------|---------------|-------|-----------|
| كبير  | متوسط او كبير | لا يوجد تأثير | متوسط | التقنية   |
| كبير  | كبير          | كبير          | كبير  | الاتصالات |
| منخفض | منخفض         | متوسط         | متوسط | الطاقة    |
| منخفض | لا يوجد تأثير | لا يوجد تأثير | متوسط | المواصلات |

المصدر ( Tutino, et al., 2019 )

وهنا يتضح من خلال الدراسة التي اجراها (Tutino, et al., 2019) هو عدم وجود توافق واتساق بين الآراء للشركات الاربعة الكبرى فيما يتعلق بالتأثيرات المستقبلية على جودة التقارير المالية للشركات القطاعات المختلفة، فيما عدى قطاع الاتصالات سوف يكون التأثير كبيراً يليه قطاع السلع ويليه قطاع المقاولات.ومن أجل مواءمة متطلبات تطبيق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية IFRS15 على الإيرادات من العقود مع العملاء ومحاسبة الإيرادات بموجب نظام المحاسبة الموحد المطبق في البيئة العراقية ، سيتم مناقشة أهم الفروق بينهما من خلال بيان ما يلي:

#### رابعا: النظام المحاسبي الموحد:

وهو نظام محاسبي عراقي تم اصدارة قبل 35 عاماً من اجل الانسجام والتوافق مع الهدف الرئيسي لمعايير المحاسبة الدولية والمتمثلة بتوحيد المفاهيم والممارسات المحاسبية واصدار التقارير المالية المناسبة لمستخدمي المعلومات المحاسبية للمقارنة بين مؤسسات القطاع العام والخاص والمختلط ومراعات التقارب بين معايير المحاسبة الدولية IAS.

تناول النظام المحاسبي العراقي الموحد تعريف الايرادات والذي اطلق عليها اسم "المواردResources" بدلاً من الايرادات بأنه "اجمالي الايرادات التي تحصل عليها الوحدة نتيجة استخدام عوامل الانتاج بالإضافة الى الايرادات العرضية التي تحصل عليها الوحدة من الجهات الاخرى سواء كانت لها علاقة بنشاطها او لم يكن، على ان تلتزم الوحدة بعرض الايرادات التي تمثل نشاطها الجاري فقط في المرحلة الاولى للقوائم المالية الرئيسية، وتعرض الايرادات المتبقية الاخرى والتي لا تمثل النشاط الاساس ضمن المرحلة الثانية" (2011،النظام المحاسبي الموحد;Haddad & Dammak,2023).

: مقارنة بين النظام المحاسبي الموحد ومعايير الإبلاغ المالي الدولي (15):

جدول رقم ( ) مقارنة بين الاعتراف بالإيراد وفق النظام المحاسبي الموحد ومعايير IFRS15 "

|         |                                       |                                   |
|---------|---------------------------------------|-----------------------------------|
| الموضوع | نظام المحاسبي الموحد والقواعد المحلية | معايير الإبلاغ المالي الدولي (15) |
|---------|---------------------------------------|-----------------------------------|

|                         |   |   |
|-------------------------|---|---|
| <p>تعريف الإيرادات</p>  | <p>عرف النظام المحاسبي الموحد موارد "Resources بأنها الإجمالي التي تحصل عليها الوحدة الاقتصادية من إيرادات نشاطها الجاري والذي يعتبر من الموارد الرئيسية وهي ناتج تخدام عوامل الإنتاج والتي لها صفة الاستمرارية لدورية، وإيرادات عرضية تحصل عليها الوحدة الاقتصادية من مصادر متعددة .</p> | <p>عرف IFRS الإيراد Revenue بأنه الزيادة الحاصلة في المنافع اقتصادية خلال الفترة المحاسبية على شكل تدفقات نقدية واردة وزيادة في أصول أو تخفيض في الالتزامات والتي تؤدي الى زيادة حقوق المالكين، باستثناء التغيرات الحاصلة في حقوق الملكية الناجمة عن مساهمات المالكين مثل زيادة أو تخفض راس المال وتوزيعات الأرباح.</p>   |
| <p>الهدف</p>            | <p>توجد قاعدة محاسبية محلية للاعتراف بالإيراد من أجل تحديد الهدف</p>  | <p>هدف الى وضع المبادئ التي يجب على الوحدة أن تطبقها للإبلاغ عن معلومات المفيدة لمستخدمي التقارير المالية حول طبيعة ومقدار وتوقيت عدم التأكد بما يتعلق بالإيرادات والتدفقات النقدية الناجمة عن العقود مع الزبائن.</p>   |
| <p>الاساس</p>           | <p>دخول المعتمد على (التحقق-اكتساب)، والذي يتم على اساس الاعتراف بالإيراد الناتج من عملية تجارية دون مراعاة التغيرات بالأصول والالتزامات.</p>   | <p>المدخل المعتمد على الميزانية(الأصل-التزام)، والذي يتم على اساس الاعتراف بالإيراد في ضوء التغيرات بالأصول والالتزامات الناتجة من العقود مع الزبائن.</p>   |
| <p>تعريف العقد</p>      | <p>يوجد تعريف يشمل العقد مع الزبائن للنشاطات الأخرى</p>   | <p>وهو اتفاق بين طرفين أو أكثر يؤدي الى نشوء حقوق والتزامات ملزمة التنفيذ بعد استيفاء مجموعة من الشروط.</p>   |
| <p>شروط العقد</p>       | <p>محدد النظام المحاسبي ولا القاعدة العراقية 1 الى اي معايير او شروط للعقد.</p>   | <p>يعتمد العقد الى مجموعة من المعايير والشروط التي تعزز من قوته ورسالته وتضمن الاعتراف السليم للإيراد الناجم عنه.</p>   |
| <p>النطاق</p>           | <p>توجد قاعدة محاسبية محلية للاعتراف بالإيراد</p>   | <p>يسري نطاق هذا المعيار على جميع العقود القائمة على معاملات أو صفقات لتوفير السلع وتأدية الخدمات الى الزبائن والتي تشكل الأنشطة العادية والرئيسية للمنشأة. ويخرج من نطاق المعيار العقود المتعلقة بما يلي: عقود الإيجار وفق معيار IFRS16. عقود التأمين وفق معيار IFRS1 . والأدوات المالية والحقوق أو الالتزامات التعاقدية الأخرى وفق معيار IFRS9 , IAS39 , IFRS 11, IFRS 10, IFRS 18, IAS27 .</p> |
| <p>لاعتراف بالإيراد</p> | <p>لقد اشار النظام المحاسبي الموحد الى مبدأ لاعتراف بالإيراد وفق تحقق الشرطين الآتيين: لشرط الاول: الاكتساب: ويعني اكتمال عملية تولد الإيراد او الاقتراب من الاكتمال الشرط الثاني: التحقق: ويعني امكانية تحويل الاصول غير النقدية الى نقدية او الى ما هو بحكم النقدية.</p>                | <p>م الاعتراف بالإيراد عندما تقوم الوحدة بالوفاء بالتزامات الاداء من خلال نقل السيطرة على السلع والخدمات المتفق عليها للعميل وفقاً للخطوات الخمس :<br/>1- تحديد العقد<br/>2- تحديد التزامات الاداء.<br/>3- تحديد سعر المعاملة.<br/>4- تخصيص سعر المعاملة على التزام الاداء.<br/>5- الاعتراف بالإيراد عند الوفاء بالتزامات الأداء.</p>   |
| <p>القياس</p>           | <p>لم يتناول النظام المحاسبي مفهوم القياس لمحاسبي وطرق قياس الإيراد بصورة نهائية.</p>   | <p>ب على الوحدة أن تثبت الإيراد ليصف تحول السلع أو الخدمات المتعهد بها الى العملاء بمبلغ يعكس العوض الذي تتوقع المنشأة أن يكون لها حق</p>   |

|   |   |                                 |
|---|---|---------------------------------|
| <p>فيه مقابل تلك السلع او الخدمات المقدمة.<br/>ولتحديد سعر المعاملة يجب على المنشأة ان تأخذ في الحسبان شروط<br/>قد وممارساتها التجارية المعتادة لتحديد سعر المعاملة، وهو مبلغ العوض<br/>الذي تتوقع المنشأة ان يكون لها حق فيه مقابل تحويل السلع او تقديم<br/>خدمات المعهد بها الى العميل باستثناء المبالغ التي يتم تحصيلها بالنيابة<br/>عن اطراف ثالثة مثل ضرائب المبيعات، او قد يتضمن العوض المتعهد بيه<br/>في العقد مبالغ ثابتة أو مبالغ متغيرة أو كليهما، ويجب على المنشأة ان<br/>تثبت ما يتم تخصيصه من مبلغ سعر المعاملة حالما يتم الوفاء بالتزام<br/>الاداء و يعتبر ايراداً.</p> |   |                                 |
| <p>تلك ارشادات مفصلة لتقدير المقابل المتغير لتضمينه في سعر الصفقة<br/>مقابل من خلال تقدير سعر العملية على أساس القيمة المتوقعة، وأيضاً<br/>خلال المبلغ الأكثر احتمالاً الذي تتوقع الوحدة الحصول عليه كجزء من<br/>ممارسة حقوقها في المقابل بموجب العقد.</p>  | <p>لم يتناول النظام والقاعدة المحاسبية رقم 1 اي<br/>توجيهات بما يتعلق بقياس المقابل المتغير</p>   | <p>قياس المقابل<br/>المتغير</p> |
| <p>تحديد سعر المعاملة في العقد يجب على الوحدة ان تقوم بتعديل المبلغ<br/>المتعهد به مقابل القيمة الزمنية للنقود اذا كان هذا العقد يحتوي على<br/>عنصر تمويلي هاماً.</p>   | <p>لم يتناول النظام والقاعدة المحاسبية رقم 1 اي<br/>توجيهات بما يتعلق بالقيمة الزمنية للنقود.</p>   | <p>القيمة الزمنية<br/>للقود</p> |
| <p>ضمن المعيار وصفاً دقيقاً عن المعالجات المحاسبية لكثير من القضايا<br/>الائردية الخاصة مثل علاقة الاصيل بالوكيل، والتراخيص الفكرية،<br/>والضمانات (الكفالات)، والحق بإعادة الشراء والاصول والالتزامات<br/>التعاقدية/ واتفاقيات الفوترة والاحتفاظ، وبضاعة الامانة.</p>  | <p>لم يتناول النظام والقاعدة المحاسبية رقم 1 اي<br/>معالجات محاسبية لبعض القضايا مثل علاقة<br/>لاصيل بالوكيل والتراخيص الفكرية والضمانات<br/>والحق بإعادة الشراء والاصول والالتزامات<br/>التعاقدية.</p>   | <p>قضايا خاصة<br/>بالإيراد</p>  |
| <p>مل على جميع عقود الانشاءات لكن بشرط على مدى فتره من الزمن أو<br/>عند نقطة زمنية معينة.</p>   | <p>القاعدة المحاسبية المحلية (1)</p>  | <p>المقاولات</p>                |
| <p>الهدف من متطلبات الإفصاح وفقاً لمعيار الإبلاغ المالي الدولي (15)<br/>و أن تفصح الوحدة عن معلومات كافية ليتمكن مستخدمي القوائم المالية<br/>من فهم طبيعة ومبلغ وتوقيت وعدم تأكد الإيراد والتدفقات النقدية الناشئة<br/>عن عقود مع العملاء.</p>  | <p>م يحدد النظام المحاسبي الموحد اي معلومات<br/>حول الإفصاح عن الايراد، و أشارت القاعدة<br/>المحاسبية العراقية رقم (6) بشأن الالتزام<br/>بمتطلبات الإفصاح عن المعلومات المتعلقة<br/>بيانات المالية والسياسات المحاسبية، وهي غير<br/>كافية لتوفير معلومات تساعد المستثمرين في<br/>أخذ قراراتهم الاستثمارية .</p> | <p>الإفصاح</p>                  |

• (2011، النظام المحاسبي المحدث; Haddad & Dammak, 2023)

## النتائج والتوصيات

توصل الباحث من خلال الدراسة إلى وجود توافق بين الأبحاث والدراسات السابقة على أن هناك ضرورة ملحة على تغيير متطلبات الاعتراف بالإيراد في الممارسة السابقة سواء في المعايير الدولية أو الأمريكية ، إذ تتصف تلك المعايير بعدم الاتساق الفكري بين مفهوم وشروط الاعتراف بالإيراد ومن ثم عدم التمثيل الصادق لعمليات الإيراد، وذلك نتيجة عدم قدرتها على تلبية احتياجات مستخدمي ومعدي القوائم المالية ومراقبي الحسابات المتمثلة في وضع إرشادات واضحة ودقيقة لضمان التعبير الصادق المتعلق بالجواهر الاقتصادي الحقيقي للعمليات المولدة للإيراد. وبذلك توصلت الدراسة على ان تطبيق IFRS15 سوف يؤدي الى تحسين وزيادة جودة المعلومات المحاسبية من خلال توفير معلومات ملائمة وموثوقة وذات درجة عالية من المصدقية وزيادة درجة الإفصاح في القوائم المالية. كما توصلت الدراسة على ان معيار IFRS15 "الإيراد من العقود مع الزبائن" كان أكثر سهولة ومرونة و أقل تعقيداً من المعايير السابقة للاعتراف بالإيراد من خلال عدم احتوائه على استثناءات خاصة قد تؤدي إلى خلق نوع من عدم الاتساق الداخلي للمعيار، فضلاً عن امكانية تحسين متطلبات الإفصاح عن الإيراد لزيادة قابلية الفهم لمستخدمي القوائم المالية الخاص بطبيعة وتوقيت وعدم التأكد المتعلق بالإيراد، إذ بينت متطلبات العرض والإفصاح وفقاً لمعيار الإبلاغ المالي الدولي (15) "الإيراد من العقود مع العملاء"، بان تصح الوحدة الاقتصادية عن العقود المبرمة مع الزبائن في قائمة المركز المالي مثل اصول متداولة او كالتزامات قصيرة الاجل، وهذا يعتمد على العلاقة بين اداء الوحدة الاقتصادية ومدخلاتها النقدية من زبائنها، لذا يتوجب عليها عرض الحقوق بشكل منفصل كذمم مدينة. مما يتيح التطبيق الفعلي لمعيار IFRS15 في الشركات المدرجة في السوق المالي خاصة التمثيل الصادق للمعلومات المحاسبية ومن ثم يمنح الثقة بالقوائم المالية لمستخدميها ويؤثر ايجاباً الى اقبال المستثمرين للتداول بأسهمها، بالتالي فإن تطبيق هذه المعايير يؤدي الى ترشيد قرارات الاستثمار للمستثمرين في أسهم تلك الشركات. كما خلصت الدراسة من جانب الانظمة والقواعد المحلية المتبعة في العراق على أن موضوع الاعتراف بالإيراد وفق النظام المحاسبي قد اتصف بكثرة الخيارات والبدائل فضلاً عن تعقيدها واحتياجها الى متطلبات عديدة، فضلاً عن وجود ضعف في مبادئ ومعالجات النظام المحاسبي الموحد المتبع في العراق لا تتلاءم مع متطلبات معيار IFRS15 الخاص بشروط الاعتراف بالإيراد وطرق قياسه وعرضه والافصاح عنه، إذ لم يتناول النظام المحاسبي الموحد عرض الإيرادات نهائياً، ولم يحدد اي معلومات حول الافصاح عن الإيرادات ولم يقدم النظام المحاسبي الموحد تعريفاً للإيراد غير تعريف الموارد وهذا لا يغطي مفهوم الاعتراف بالإيراد ولم يحدد شروط الاعتراف بالإيراد في السجلات المحاسبية للوحدات الاقتصادية العراقية و لم يعرف النظام المحاسبي العقد ولم يحدد

الى اي معايير او شروط للعقد. فيما يتعلق بالعرض والافصاح اذ لم يتناول عملية عرض الايرادات نهائياً، ولم يحدد النظام المحاسبي الموحد اي معلومات حول الافصاح عن الايراد.

وتوصي الدراسة بضرورة تهيئة مناخ عمل محاسبي مهني في البيئة العراقية وقيام الجهات المسؤولة باصدار المعايير المحاسبية العراقية بتطوير معايير الاعتراف بالايراد من العقود مع الزبائن وبالخصوص القاعدة المحاسبية رقم 1 عقود الانشاء والقاعدة رقم 6 الافصاح ضرورة الاستعداد الكافي من قبل الشركات المساهمة والمدرجة في سوق العراق لأوراق المالية لتطبيق معيار التقرير المالي الدولي IFRS15. ضرورة الاستعداد الكافي من قبل الشركات المساهمة والمدرجة في سوق العراق لأوراق المالية لتطبيق معيار التقرير المالي الدولي IFRS15 ، وتكثيف الجهود في تدريب ملاكها المختصة للتعرف على متطلبات تطبيق المعيار الجديد، ودراسة الاثار المترتبة بعد تطبيقه على قوائمها المالية، وتحديث أنظمة تكنولوجيا المعلومات الخاص بتلك الشركات اذ ان هذا المعيار يتطلب الافصاح عن كمية كبيرة من البيانات الكمية والوصفية الخاصة بالإيراد وضرورة الاسراع من قبل السلطات العليا بتطبيق معايير IFRS في مطلع العام القادم وعدم تأجيلها كما حصل في السنوات السابقة لعام 2022 بسبب جائحة كورونا.

## المصادر:

1. Lavi, M. R. (2016). The impact of IFRS on industry. John Wiley & Sons.
2. Boujelben, S., & Kobbi-Fakhfakh, S. (2020). Compliance with IFRS 15 mandatory disclosures: an exploratory study in telecom and construction sectors. Journal of Financial reporting and accounting.
3. Coetsee, D., Mohammadali-Haji, A., & van Wyk, M. (2022). Revenue recognition practices in South Africa: An analysis of the decision usefulness of IFRS 15 disclosures. South African Journal of Accounting Research, 36(1), 22-44.
4. Coetsee, D., Mohammadali-Haji, A., & van Wyk, M. (2022). Revenue recognition practices in South Africa: An analysis of the decision usefulness of IFRS 15 disclosures. South African Journal of Accounting Research, 36(1), 22-44.
5. Deloitte. (2021). " Revenue From Contracts With Customers A guide to IFRS15 ".
6. EFRAG. (2007) Revenue recognition- A European contribution.
7. Haddad, M. F., & Dammak, S. (2023). THE IMPACT OF APPLYING IFRS 15 ON IMPROVING DISCLOSURE REQUIREMENTS AND ITS REFLECTION ON INVESTOR DECISIONS OF COMPANIES LISTED IN THE IRAQ STOCK EXCHANGE. International Journal of Economics and Finance Studies, 15(2), 481-501.
8. Knorová, K. (2016). Do Czech companies disclose revenue in accordance with IFRS requirements?. European Financial and Accounting Journal, 11(3), 69-84.

9. KPMG.(2019)."First impressions: Revenue from contracts with customers.
10. KPMG.(2019)."First impressions: Revenue from contracts with customers.
11. MNP.(2017)."IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers" .
12. PWC.(2014)."Revenue from contracts with customers".
13. PWC.(2016)."Revenue from contracts with customers".
14. Saptono, P. B., & Khozen, I. (2021). Tax Administration Issues on Revenue Recognition after IFRS 15 Adoption in Indonesia. *Jurnal Borneo Administrator*, 17(2), 169-182.
15. Tutino, M., Regoliosi, C., Mattei, G., Paoloni, N., & Pompili, M. (2019). Does the IFRS 15 impact earnings management? Initial evidence from Italian listed companies. *African Journal of Business Management*, 13(7), 226-238.