

مجلة

كلية التراث الجامعة

مجلة علمية محكمة

متعددة التخصصات نصف سنوية

العدد التاسع والثلاثون

معاً نصنع المستقبل

عدد خاص بوقائع المؤتمر العلمي السنوي السادس عشر (الدولي الخامس)

18 نيسان 2024

ISSN 2074-5621

رئيس هيئة التحرير

أ.د. جعفر جابر جواد

1988

مدير التحرير

أ.م. د. حيدر محمود سلمان

رقم الايداع في دار الكتب والوثائق 719 لسنة 2011

مجلة كلية التراث الجامعة معترف بها من قبل وزارة التعليم العالي والبحث العلمي بكتابها المرقم
(ب 3059/4) والمؤرخ في (2014/ 4/7)

تأثير تبني معيار IFRS 15 (الايراد من العقود مع العملاء) في أرباح الشركات دراسة تطبيقية لعينة من شركات المقاولات العراقية

م. ساره عبد الملك عبد الحميد * أ. د. عبد الفتاح البوري * أ. م. د. سعد سلمان المعيني **

* تونس / جامعة صفاقس / كلية العلوم الاقتصادية والتصرف

** جامعة بغداد / المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية

المستخلص

يهدف البحث إلى استعراض الفروق المعنوية ما بين القياسات بالمفهوم التقليدي للأرباح ومعيار IFRS15. بني البحث على الفرضية الآتية "وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين أرباح الشركات عينة البحث قبل وبعد تطبيق IFRS 15". تم اعداد الجانب العملي للبحث بإجراء دراسة تحليلية في عدد من شركات المقاولات (قطاع خاص) باعتماد برنامج التطبيقات الإحصائية SPSS 25.

أبرز ما توصل إليه البحث الآتي: يسعى معيار IFRS 15 إلى تعزيز الاعتراف بالايراد حول عقود الانشاءات التي تقوم بإبرامها الوحدات الاقتصادية مع الغير، مما ينعكس إيجاباً على الأرباح المتحققة فيها قبل تطبيقه مع الوحدة ذاتها والوحدات الاقتصادية الأخرى. أما أبرز توصية فكانت تعديل فقرات القواعد المحاسبية العراقية (1) و(6) والنظام المحاسبي الموحد بما ينسجم ومتطلبات IFRS 15.

الكلمات المفتاحية: الايراد من العقود مع العملاء، اعتراف وقياس الايراد، العرض والافصاح، IFRS 15.

Abstract

The Research aims to review the significant differences between measurements with the traditional concept of profits and a standard IFRS15. The research was based on the following hypothesis: "There are statistically significant differences between the profits of the companies in the research sample before and after the application IFRS 15 The practical side of the research was prepared by conducting an analytical study in a number of contracting companies (private sector) by adopting the statistical applications program. SPSS 25.

The most prominent findings of the research are the following: It seeks a standard IFRS 15 To enhance revenue recognition regarding construction contracts concluded by economic units with others, which will reflect positively on the profits achieved in them before applying it with the unit itself and other economic units. The most prominent recommendation was to amend paragraphs of the Iraqi accounting rules (1) and (6) and the unified accounting system in a manner consistent with the requirements of IFRS 15.

key words: Revenue from Contracts with Customers, Revenue Recognition and Measurement, Presentation and Disclosure, IFRS 15.

المقدمة

لغرض النهوض بالواقع الاقتصادي والمالي والتجاري للسوق العراقية والولوج إلى الاعمال والتبادلات التجارية بين دول العالم لابد من السير على متطلبات ما تعمل عليه هذه الدول لغرض مواكبة التطورات الحاصلة فيها. لذا فمن أهم ما يحصل في دول العالم من الجانب المحاسبي هو السعي في تطبيق إصدارات معايير المحاسبة والابلاغ المالي الدولية الصادرة من مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB). إذ أخذ عنصر الايراد حيز ضمن هذه الاصدارات وهو معيار الابلاغ المالي الدولي IFRS 15 (الايراد من العقود مع العملاء) الذي صدر في عام 2014 وبدأ سريان تنفيذه في عام 2018 إذ قام بتبني فقرات الاعتراف بالايراد وقياسه والعرض والافصاح عنه، عن عمليات التعاقد من العملاء نتيجة قيام الوحدات الاقتصادية ببيع السلع أو تقديم الخدمات للأطراف الخارجية من خلال ابرام العقود. ولغرض انجاز هذه البحث فقد تم تقسيمه إلى أربعة



مباحث، تناول المبحث الأول منه منهجية البحث. أما المبحث الثاني فخصص لعرض الجوانب الفكرية والمفاهيمية المتعلقة بموضوع البحث. وأطر المبحث الثالث لعرض الجانب العملي. أما المبحث الرابع فكرس لتناول ما توصل إليه البحث من استنتاجات وما يقترح من توصيات مستقبلية.

المبحث الأول / منهجية الدراسة

يتناول هذا المبحث عرض لمنهجية البحث المتضمنة (المشكلة والاهمية والاهداف التي يسعى إلى تحقيقها البحث فضلاً عن عرض الفرضيات التي يستند عليها البحث والمنهج الذي سيتم اعتماده لاختبار وأثبتت هذه الفرضيات على العينة المختارة). وكما يأتي: -

أولاً/ مشكلة البحث

تعد الإيرادات من العناصر الأساسية في نشاط وعمل الوحدات الاقتصادية كونها الأساس في تحديد حجم الاعمال التي تتم فيها، ومن خلاله تتبين نتيجة النشاط الذي تحققه الوحدة من ربح أو خسارة خلال فترة زمنية معينة. وتكون ناتجة إما عن النشاطات الجارية (الاعتيادية) للوحدة الاقتصادية من خلال إيرادات بيع السلع أو تقديم الخدمات أو من النشاطات الاستثمارية أو نتيجة استحصال الضرائب والرسوم أو من خلال القيام بأعمال استثنائية (غير اعتيادية) ونتيجة للتطورات الحاصلة في الواقع المحاسبي والمالي الذي أدى إلى قيام مجلس معايير المحاسبة الدولية بإصدار معيار الإبلاغ المالي الدولي الخاص بالإيرادات تناول فيه الوقوف على جوانب محددة للاعتراف والقياس والعرض والافصاح عن الإيراد هو معيار الإيراد من العقود مع العملاء (IFRS 15) حدد من خلاله مراحل للاعتراف بالإيراد وتثبيته على الفترة الزمنية الخاصة به وما له من تأثير على أرباح ودخول الشركات. لذا تتجسد مشكلة الدراسة في التساؤل التالي: -
(هل يؤثر الاعتراف بالإيراد وفق المعيار الدولي IFRS 15 فرق في أرباح شركات المقاولات).

ثانياً/ أهمية البحث

تتجسد الأهمية العلمية للبحث في عرض على الجوانب الأساسية الخاصة بالاعتراف والقياس والعرض والافصاح عن الإيراد التي تناولها معيار IFRS 15 (الإيراد من العقود مع العملاء) ومدى تطبيقها في الشركات العراقية لما لهذه المعايير من دور في تطور المفاهيم والتطبيقات المحاسبية وفقاً للمبادئ والفروض والاسس العلمية التي يقوم عليها علم المحاسبة بغرض تكوين نظام محاسبي دولي واحد يتم تطبيقه في دول العالم كافة.
أما الأهمية العملية للدراسة فقد تركزت في أن تطبيق معيار IFRS 15 سيزيد من إمكانية تناسق وتناغم عمل الشركات من خلال اعتماد نظام عمل محاسبي واحد يمكن من الولوج إلى الأسواق العالمية والتي يتم من خلالها توسيع نطاق العمليات التجارية بين البلدان وتطور عمل الشركات ومن ثم نقل الخبرات والثقافات والمنتجات العلمية والعملية وتبادلها. ومن جهة أخرى سيتم التعبير عن هذه الأهمية في البحث بالتعرف على إمكانية تغيير الأرباح التي تحققها الشركات في نتيجة اعمالها عند تطبيق المعيار عما هو متحقق بموجب فقرات النظام المحاسبي الموحد العراقي.

ثالثاً / أهداف البحث

يسعى الدراسة البحث إلى تحقيق مجموعة من الأهداف وهي:

1- التعرف على الجوانب الفكرية والاطر النظرية للإيراد وفقاً لمعيار الإبلاغ المالي الدولي رقم 15 الذي يتناول الإيراد من العقود مع العملاء.

2- تحديد مفهوم الدخل المتحقق واذي يمثل نتيجة اعمالها من ربح أو خسارة.

3- إمكانية قياس الفروق ما بين القياسات التقليدية للأرباح وقياسات المعيار IFRS 15.

رابعاً / فرضية البحث

يقوم البحث على فرضيتين رئيسيتين هما: -

1- وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين أرباح الشركات عينة البحث قبل تطبيق IFRS 15 وبعد تطبيقه.

2- عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين أرباح الشركات عينة البحث قبل تطبيق IFRS 15 وبعد تطبيقه.

خامساً / حدود وعينة البحث

1- مجتمع البحث

لغرض تحقيق اهداف البحث تم تحديد المجتمع على جميع الشركات العاملة في قطاع الخدمات والتي تزاوّل نشاط المقاولات في السوق العراقية، إذ سيتم اختيار عينة من هذه الشركات لإجراء الاختبارات عليها.

2- حدود وعينة البحث

لغرض اختبار تطبيق الفرضيات تم اختيار عينة البحث من المجتمع المحدد وفقاً للحدود التالية:



أ- اقتصر على عينة البحث على مجموعة من شركات المقاولات المحدودة والمتكونة من (10) شركات والمدرجة في ادناه والتي تمثل الحدود المكانية. إذ تم استعمال نظام الترميز للعينة المختارة كون البيانات سرية وتأثر نقاط تمس العمل: -

- شركة F. G. للمقاولات العامة محدودة المسؤولية
- شركة D. D. للمقاولات العامة المحدودة
- شركة E. G. للمقاولات العامة المحدودة
- شركة T. M. للمقاولات العامة المحدودة
- شركة T. S. للمقاولات العامة المحدودة
- شركة E. D. للمقاولات العامة والنقل العام المحدودة
- شركة H. H. للمقاولات العامة المحدودة المسؤولية
- شركة V. S. للمقاولات العامة المحدودة
- شركة H. U. للمقاولات العامة المحدودة المسؤولية
- شركة E. O. للمقاولات العامة المحدودة

ب- اعتمد البحث على التقارير والقوائم المالية للشركات عينة البحث المذكورة في أعلاه للسنوات المالية (2019، 2020، 2021، 2022) والتي تمثل الحدود الزمانية له.

سادساً / المنهج المعتمد لاختبار فرضيات البحث

لغرض اختبار وإثبات الفرضيات التي يقوم عليها البحث لابد من توضيح الانموذج الذي ستقوم الباحثة بأنتاجه لتحقيقها والذي يطبق قياس التباين لتحديد الفروق بين متوسطي وهما القياسات التقليدية للأرباح وقياسات IFRS 15 من خلال استعمال التطبيقات الالكترونية لبرنامج SPSS 25 للأساليب الإحصائية: -

المبحث الثاني / الإيراد وفق IFRS 15 وعلاقته بالدخل

سيتناول هذا المبحث عرض شامل عن مفهوم الإيراد وأساليب الاعتراف به وقياسه وعرضه والافصاح عنه على مراحل تطوره وفق الفقرات التي نص عليها في معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (15). فضلاً عن العرض النظري للدخل ومفاهيمه وكالاتي: -

المحور الأول / الإيراد

أولاً / مفهوم الإيراد

يكتسب عنصر الإيراد أهمية كبيرة في اقتصاد الدول لأن موازاناتها تتعلق بشكل كبير بالواردات التي تجبها لإنفاقها على أوجه الإنفاق المحتقة لغرض تحقيق الأهداف التي تسعى إليها وذلك لأنه يعبر عن مقدار الدخل المتحقق لأنشطة الوحدات الاقتصادية والتي يعتمد عليها المستخدمون لمقاييس لتقييم أداء الوحدات وتوقعاتها، ومع هذا تختلف إرشادات الاعتراف بالإيراد بين المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً (GAAP) ومعايير الإبلاغ المالي الدولي (FASB606,2014: paragh.1). إذ لاقي اهتمام كبير من قبل المجالس المحاسبية من خلال العديد من الإصدارات التي تناولت تحديد مفاهيم الإيرادات واستخداماتها ومنها مجلس معايير المحاسبة المالية FASB ضمن إصدارات بيان مفاهيم المحاسبة المالية SFAC وبعدها أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB معيار خاص بالإيراد IASB 18 إضافة إلى الإصدارات الأخرى ضمن المجالس ذاتها والتي ناقشت موضوع الإيرادات بشكل ضمني، فضلاً عن اهتمام المنظمات والمجالس والمعاهد الإقليمية والمحلية لدول العالم كافة. (عوض، 2016: 534 – 535).

وعلى الرغم من وجود هذه الإصدارات لكنها أصبحت لا تلبي متطلبات الاعتراف بالإيراد لوجود بعض القصور فيها والتي تتطلب إجراء بعض التعديلات عليها لتصبح مهيأة للتطبيق، فقد بادر كل من مجلس معايير المحاسبة المالية FASB ومجلس معايير المحاسبة الدولية IASB بالعمل على إصدار مشروع مشترك يهدف إلى معالجة القصور في معالجة الإيراد ويقوم بتوضيح متطلبات الاعتراف والقياس والعرض والافصاح عن الإيراد لتحقيق التقارب ما بين إصدارات المجلسين لتصبح المعلومة المحاسبية ملبية لاحتياجات المستخدمين في مختلف الأسواق من خلاله تمتعها بخصائص جودة المعلومات المحاسبية. وكان ناتج المشروع المشترك هو إصدار معيار IFRS 15 (الإيراد من العقود مع العملاء) على أن يبدأ تطبيقه مطلع عام 2018. (Sherman et.al,2015:16).

فقد عرف معيار IFRS 15 الإيراد على أنه "الدخل الناشئ في دورة الأنشطة الاعتيادية للوحدة الاقتصادية". (نقابة المحاسبين والمدققين العراقية IFRS: 2017: 623).



وعرفه المعيار المحاسبي الدولي 18 بأنه "هو إجمالي المبالغ الداخلة من المنافع الاقتصادية والناتجة عن الأنشطة الاعتيادية للوحدة الاقتصادية والتي تحقق زيادة في حقوق الملكية بخلاف الزيادة الناتجة عن مساهمات تقدم بعلم حملة الأسهم خلال السنة المالية" (IASB18,1995: parag.7).

لذلك فإن الإيراد بموجب هذا المعيار كان يقتصر على إجمالي التدفقات النقدية الداخلة من المنافع الاقتصادية المستلمة أو القابلة للاستلام بمعرفة الوحدة الاقتصادية لحسابها، أما إذا كانت المبالغ المحصلة لحساب طرف ثالث فإنها لا تمثل منافع اقتصادية خاصة بالوحدة الاقتصادية ولا يحقق عنها أي زيادة في حقوق الملكية. (IASB18,1995: parag.8) وعرف (Jeter & Chaney,2018:28) الإيرادات بأنها "التدفقات الداخلة أو التعزيزات الأخرى لموجودات (أصول) الوحدة الاقتصادية أو نسوية التزاماتها (أو مزيج كليهما) خلال فترة من تسليم أو إنتاج السلع أو تقديم الخدمات أو الأنشطة الأخرى التي تشكل العمليات الرئيسية أو المركزية المستمرة للوحدة الاقتصادية".

وعرفه (Keiso et.al,2018:81) بأنه زيادة المنافع الاقتصادية خلال الفترة المحاسبية في الوحدة الاقتصادية الناتجة عن الزيادة في الموجودات (الأصول) أو الانخفاض في المطلوبات (الخصوم) والتي تؤدي إلى الزيادة في حقوق الملكية". ونستنتج مما سبق أعلاه بأن الإيراد هو المبالغ المتحصلة من الأنشطة الاعتيادية المستمرة لأعمال الوحدات الاقتصادية خلال فترة مالية معينة والتي عادة ما تكون سنة واحدة والتي تؤدي بالتالي إلى الزيادة في حق الملكية. وهذا يؤكد إلى أن الإيرادات تؤثر على قائمة الدخل من جهة زيادة المبالغ المحصلة عن المصادر الاعتيادية والتي تؤدي بالتالي إلى تحقق الأرباح، أما من جهة أخرى فإنها تؤثر على الميزانية العمومية من خلال أن هذا الربح المتحقق نتيجة زيادة الإيرادات يضاف إلى حقوق الملكية ضمن الأرباح المدورة. (الباحثون استناداً إلى التعاريف أعلاه).

ثانياً / الاعتراف بالإيراد

أن الاعتراف بالإيراد يتحدد عندما تحدث زيادة في المنافع الاقتصادية المستقبلية المرتبطة بزيادة الموجودات (الأصول) أو انخفاض المطلوبات (الخصوم أو الالتزامات) والتي من الممكن قياسها بشكل موثوق، ويتضح من هذا أن وقت الاعتراف بالإيراد يكون متزامناً مع الاعتراف بزيادة الموجودات (الأصول) أو الانخفاض في المطلوبات (الخصوم). (محمد، 2020: 26). وسيقوم الباحثون بعرض لفقرات الاعتراف والقياس والعرض والافصاح عن الإيراد وفق ما جاء بالقواعد المحاسبية العراقية ومعياري IFRS 15 وكما يأتي: -

الاعتراف بالإيراد بموجب القاعدة المحاسبية العراقية 1

حددت القاعدة المحاسبية (1) شروط وأسس معينة للاعتراف بالإيراد الناجم عن عقود الإنشاء وفقاً للآتي (القاعدة المحاسبية العراقية 1، 1989: الفقرة 8): -

- 1- لا تعد المبالغ المستلمة من صاحب العمل سواء كانت الدفعات المستلمة أو السلف على الحساب إيرادات لأغراض قياس نتيجة نشاط عقود الإنشاء.
- 2- تمثل شهادة الاستلام الأولى الصادر أساس لخلق كلف وإيرادات المقولة.
- 3- تعالج وتظهر الذرعة الخاصة بالفترة من تاريخ آخر ذرعة ولغاية انتهاء الفترة المحاسبية في حساب أعمال تحت التنفيذ وحكمها حكم الإنتاج غير التام آخر المدة ويتم تقييمها بالكلفة.
- 4- يتم الاعتراف بمبالغ الإيرادات الواجب اعتمادها عند قياس نتائج النشاط الخاصة بعقود الإنشاء وإظهارها في القوائم والتقارير المالية الختامية وفقاً للضوابط والشروط الخاصة بطريقتي نسبة الإنجاز والعقد المنجز.

الاعتراف بالإيراد وفق معيار IFRS 15

حدد معيار الإبلاغ المالي الدولي (15) الفقرات والتوقيات الملزم للاعتراف بالإيراد وفقاً لنصوصه ومتطلباته وفق خمس خطوات، ولكن قبل عرض هذه الخطوات سيتم توضيح التعريفات الرئيسية للبنود التي ركز عليها المعيار وهي (الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين، 2021: 740): -

- العقد: - ويقصد به اتفاقية بين طرفين أو أكثر تنشأ حقوقاً والتزامات وإجابة التنفيذ.
- أصل العقد: - هو حق الوحدة الاقتصادية في العوض مقابل تحويله لسلع أو خدمات إلى العميل على أن يكون ذلك الحق مشروطاً بشيء بخلاف مرور الوقت.
- التزام العقد: - هو تعهد الوحدة الاقتصادية بتحويل السلع والخدمات إلى العميل مقابل مبلغ مستلم فعلاً أو أن يكون المبلغ مستحقاً على العميل.
- العميل: - هو الطرف الذي تم التعاقد معه للحصول على نتائج الأنشطة العادية من السلع والخدمات من الوحدة الاقتصادية مقابل مبلغ مالي.



التزام الأداء: - يقصد به التعهد وفق العقد المبرم مع العميل لغرض تحويل سلعة أو خدمة (أو مجموعة سلع أو خدمات) يمكن تمييزها بذاتها أو تمييزها بذاتها ومماثلة بشكل كبير ولها نفس آلية التحويل إلى العميل.

1- الخطوة الأولى: تحديد العقد مع العميل
وتعد الخطوة الأولى للاعتراف بالإيراد إذ من خلالها يشترط أن يتم استيفاء شروط العقد بين الوحدة الاقتصادية والعميل (Thomas Scott, 2020: 3). ولمعرفة طبيعة العقود هل هي ضمن نطاق المعيار أم لا فقد حدد المعيار متطلبات وشروط العقد كما يأتي (Al-Shatnawi, 2017: 381): -

أ- الموافقة من قبل جميع أطراف العقد وأما أن تكون بشكل تحريري (مكتوبة) أو شفهي أو وفقاً للممارسات التجارية للعقد مع الوفاء بكافة الالتزامات الخاصة بهم.

ب- يقوم الطرف البائع بتحديد الحقوق القابلة للتنفيذ والخاصة بجميع الأطراف فيما يخص السلع والخدمات التي سيتم نقلها.

ت- تحديد شروط وآلية الدفع من قبل البائع للسلع أو الخدمات التي سيتم بيعها.

وإضاف (أنور، 2020: 416 – 417) متطلبات إضافية وهي: -
أ- يكون للعقد مضمون تجاري (ويقصد به من المتوقع تغيير المخاطر أو توقيت أو مبلغ التدفقات النقدية المستقبلية للبائع).
ب- من الممكن حصول البائع على المقابل نتيجة بيع السلع والخدمات التي قام بتحويلها إلى العميل كونها صاحبة الحق في تحصيله.

2- الخطوة الثانية: تحديد التزامات الأداء
يتحدد التزام الأداء وفقاً لشرطين أساسيين هما (Keiso et.al, 2022: 1534): -

أ- تحديد الفائدة من السلعة أو الخدمة التي يحصل عليها العميل من قبل البائع (الوحدة الاقتصادية).

ب- يجب أن يحدد العقد وبشكل صريح تقديم السلعة أو الخدمة بشكل منفصل إلى العميل، أما إذا كانت التزامات الأداء متعددة فيجب أن يكون اتفاق الوحدة الاقتصادية على بيع السلعة أو تقديم الخدمة قابلاً للتحديد بشكل منفصل.

3- الخطوة الثالثة: تحديد سعر المعاملة
في البدء وقبل توضيح آلية تحديد سعر المعاملة لابد من تعريف سعر المعاملة ويعرف بأنه "إجمالي المبلغ المتوقع استحقاقه من العميل عند الالتزام بالأداء، ويتضمن التقدير أي مقابل متغير وتأثير القيمة الزمنية للنقود والقيمة العادلة للاعتبارات غير النقدية وأثر أي مبلغ مدفوع أو مستحق الدفع للعميل". (الجوري، 2022: 50). إذ على الوحدة الاقتصادية أن تأخذ في اعتبارها هذه الآثار عند تحديد السعر وكما موضح في أدناه (Siliva M. (Nd), 2017: 160): -

أ- المقابل المتغير
ب- مقابل التمويل
ت- المبلغ المدفوع أو المستحق للعميل

4- الخطوة الرابعة: تحديد سعر معاملة التزامات الأداء
استناداً إلى هذه الخطوة فإن المعيار حدد وجوب تخصيص سعر المعاملة لكل التزام أداء في مبلغ يوضح مقدار العوض الذي تتوقع الوحدة الاقتصادية الحصول عليه مقابل تحويل السلع أو الخدمات المتفق عليها مع العميل إذ أنه سيوضح المتطلبات الأساسية المتعلقة بتحديد التزامات الأداء وتحديد سعر المعاملة. وقد نص معيار IFRS 15 على تفعيل هدف تحديد سعر المعاملة من خلال اشتراطه افتراضياً بما يتناسب مع أسعار البيع المستقلة عندما يكون إجمالي أسعار البيع المستقلة لكل التزام أداء يساوي سعر المعاملة فإن إجمالي مبلغ الإيرادات سيعكس الإيرادات التي كانت من الممكن الاعتراف بها إذا تم إدراج كل التزام أداء في عقود مستقلة. (EFRAG, 2016: 15 - 16). وتعتمد الوحدة الاقتصادية على مجموعة من الأساليب لغرض تقدير أسعار السلع والخدمات وهذه الأساليب هي (شنيشل، 2018: 58): -

أ- أسلوب تقدير السوق المعدل: ويتم بموجبه تقييم السوق الذي تباع فيه السلع أو الخدمات وتقدير السعر الذي يستطيع الزبائن دفعه، كما يعود تقدير هذا السعر بالعودة إلى أسعار منافسي هذه الوحدات.

ب- أسلوب التكلفة المتوقعة: ويقصد به التنبؤ بالتكاليف المتوقعة للوفاء بالتزام الأداء ومن ثم إضافة الهامش الملائم للسلع أو الخدمات.

ت- أسلوب القيمة المتبقية: استناداً إلى هذا المنهج يتم طرح مجموع أسعار البيع المستقلة للسلع أو الخدمات المتفق عليها في العقد من السعر الإجمالي للصفقة ويطبق هذا الأسلوب على السلع أو الخدمات التي يتم بيعها إلى زبائن مختلفين ضمن فترة زمنية متقاربة على أن يكون مستوى أسعارها متغير بدرجة عالية بالإضافة إلى ذلك عدم قيام الوحدة الاقتصادية ببيع هذه السلع أو الخدمات على أساس مستقل.

5- الخطوة الخامسة: الاعتراف بالإيراد عند الوفاء بالتزامات الأداء



وتعد هذه الخطوة الأخيرة للاعتراف بالإيراد وفق معيار IFRS 15 وبموجبها يقوم العميل بتلقي السلع أو الخدمات المتفق عليها خلال فترة زمنية معينة والاستفادة منها من خلال استعمالها، إذ يتم الاعتراف بالإيراد عن القيمة المخصصة للالتزامات الأداء عند الوفاء به من قبل الوحدة الاقتصادية أما من قبل العميل فيتم الاعتراف به عند نقل السيطرة على السلع أو الخدمات المتفق عليها عند نقطة زمنية معينة. (Harrison, 2022: 4).

ثالثاً / قياس الايراد

قياس الايراد وفق القواعد المحاسبية العراقية

لم تقوم القواعد المحاسبية العراقية ولا النظام المحاسبي الموحد بتحديد آلية معينة لقياس الايراد كونها صادرا ليس لخدمة المستخدمين الخارجين الذين يحققون أهدافهم ومنافعهم الاقتصادية الخاصة، وانما وضع لتحقيق الفائدة والمنفعة خدمة لمصلحة الدولة. ولكن ناقشت القاعدة المحاسبية رقم (1) قياس نتيجة النشاط المتحققة عن عقود الانشاء. إذ أن هنالك عدة طرائق يتم من خلالها قياس صافي الدخل المتحقق من عقود الانشاء، ولكن لطول فترة التنفيذ واستمرارها لأكثر من سنة مالية واحدة تم العمل على تكييف النظم المحاسبية المعتمدة بما يتلاءم ومتطلبات الجهات المستفيدة ولهذه الأسباب فقد أقر المجلس المحاسبي والرقابي في العراق طريقتان يمكن من خلالها قياس نتيجة نشاط عقود الانشاء وتتمثل هاتان الطريقتان هما (القاعدة المحاسبية العراقية 1، 2012: الفقرة 4): -

1- طريقة نسبة الإنجاز

ويتم قياس نتيجة النشاط بموجب هذه الطريقة للعقود التي تمتد مدتها لأكثر من فترة محاسبية واحدة في نهاية كل فترة في حال توفرت إمكانية تقدير مبالغ الإيرادات الإجمالية ومبالغ التكاليف الإجمالية المعقولة لنتيجة العقد لكل مرحلة من مراحل العمل المنجز، فضلاً عن الاستقرار في مستويات الأسعار وانخفاض المخاطر.

2- طريقة العقد المنجز

إذ يتم من خلالها الاعتراف بالإيراد فقط عند الانتهاء من إنجاز العقد كلياً على أن تكون هنالك صعوبة في تقدير تكاليف وإيرادات العقد بالشكل الذي يمكن الاعتماد عليه مع وجود تغييرات سريعة في مستويات الأسعار.

قياس الايراد وفق معيار IFRS 15

بعد أن الغيت إصدارات مجلس معايير المحاسبة الدولية الخاصة بمعياري IASB 11 (عقود الانشاء) ومعيار IASB 18 (الايراد) أصدر المجلس معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS 15 والخاص ب (الايراد من العقود مع العملاء) وحدد المراحل الخاصة بالنطاق والهدف والاعتراف، وأما فيما يخص عملية القياس فقد ركز على مرحلتين منها وهما: -

• المرحلة الثالثة / تحديد سعر المعاملة.

• المرحلة الرابعة / تخصيص سعر الصفقة على التزامات الأداء.

كونها تتعلق بتحديد مقدار المقابل المالي نتيجة عملية العقد وكيفية قياسه واستلامه من قبل العملاء. (ابراهيم، 2020: 962).

رابعاً / الإفصاح عن الايراد

الإفصاح عن الايراد وفق القواعد المحاسبية العراقية

حدد النظام المحاسبي الموحد العراقي شروط متعددة ولكن لن يتناول أي متطلبات خاصة حول الإفصاح عن الايراد ولكن تم الاكتفاء بما تناولته المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عامة ضمن مبدأ الإفصاح في القوائم والتقارير المالية. ولكن تناولت القاعدة المحاسبية رقم (6) الموسومة (الإفصاح عن المعلومات المتعلقة بالبيانات المالية والسياسات المحاسبية) بفقرات تخص الإفصاح عن الايراد وهي (القاعدة المحاسبية العراقية 6، 1995: 13): -

1- الإفصاح عن الإيرادات والمبيعات وتفاصيلها وفقاً لمصادر تحققها.

2- المبيعات المهمة لفئة قليلة من العملاء.

3- الطريقة التي يتم اتباعها عند الاعتراف بالإيراد.

4- فصل بنود الإيرادات غير العادية، مع تحديد طبيعتها.

أما فيما يخص الإفصاح عن عقود الانشاءات فقد تناولت القاعدة المحاسبية رقم (1) شروط معينة يجب اتباعها في عملية الإفصاح عن تلك العقود في القوائم والتقارير المالية الختامية وهي (القاعدة المحاسبية العراقية رقم 1، 1989: الفقرة 10):

1- قيمة الأعمال تحت التنفيذ.

2- المبالغ المستلمة، والمبالغ المستحقة عن ذرات العمل المنجز، والسلف والتأمينات على حساب العقود للأعمال قيد الإنجاز.

3- الإفصاح عن التغيير في السياسات المحاسبية المستخدمة لمحاسبة عقود الإنشاء، مع الإفصاح عن قيمة الآثار الناجمة عن التغيير وأسبابه.



العرض والافصاح عن اليراد وفق معيار الابلاغ المالي الدولي رقم IFRS 15 العرض

وفقاً لمتطلبات تطبيق معيار IFRS15 فإن الوحدات الاقتصادية تستخدم مدخل الاصول والالتزامات (الموجودات والمطلوبات) كأساس للاعتراف باليراد إذ تكون متطلبات العرض لهذا المدخل بالشكل التالي (59: 2015 Deloitte): -
1- الحقوق الشرطية لاستلام المبلغ وتعني التزام الوحدة الاقتصادية بتنفيذ اداء اخر في العقد قبل قيام العميل بتسديد المبلغ.
2- الحقوق غير الشرطية لاستلام المبلغ ويقصد بها قيام الوحدة الاقتصادية بتنفيذ التزامات ادائها بشكل كامل.
3- التزام العقد ويقصد به التزام الوحدة الاقتصادية بتحويل السلع والخدمات الى العميل بعد استلام المقابل (المبلغ) منه.

الافصاح

تهدف عملية الافصاح عن اليراد بموجب معيار الابلاغ المالي الدولي IFRS15 الى تزويد المستخدمين بمعلومات مهمة وكافية تمكنهم من فهم طبيعة ومبلغ وتوقيت وعدم تأكد اليراد والتدفقات النقدية الناشئة عن العقود مع العملاء. لذا يتوجب على الوحدة الاقتصادية ان تقوم بالافصاح عن المعلومات الكمية والنوعية والوصفية وللقرارات السنوية والمرحلية. (KPMG,2019: 316).

ولتحقيق هذا الهدف يتوجب على الوحدة الاقتصادية ان تفصح عن الفقرات التالية (17: 2017 HM Treasury): -
1- الافصاح عن كافة المبالغ الخاصة بفترة محاسبية والتي لن يتم عرضها بشكل مفصل في قائمة الدخل الشامل والتي تمت بموجب عقود مع العملاء.

2- العقود مع العملاء

3- تفصيل اليراد

4- الارصدة الناتجة عن العقود مع العملاء

5- واجبات الأداء.

المحور الثاني / الدخل

يحظى مفهوم الدخل باهتمام واسع من قبل الفئات المستخدمة وذات الصلة به كونه يحقق المنفعة الشخصية أو المنفعة التجارية أو لأغراض اتخاذ القرار فإن الفرد يحصل على دخل مقابل عمله الذي يقوم بمزاولة بالشكل المستمر أو عن عوائد استثماراته وكذلك الوحدات الاقتصادية تحصل على الدخل نتيجة قيامها ببيع منتجاتها أو تقديم خدماتها، أو من عوائد استثماراتها. لذا فإن الدخل يمثل الزيادة الحاصلة في الإنتاج وليس الزيادة في الاسعار كونه يعد مقياس تجميعي للمخرجات نتيجة بيع السلع أو تقديم الخدمات الحاصلة عن مزاولة الوحدات الاقتصادية لنشاطها الاعتيادي فضلاً عن الدخل نتيجة الاعمال الاستثنائية التي من الممكن ان تقوم بها. ومن هذا المنطلق نستطيع التوصل إلى أن الوحدة الاقتصادية لديها مصادر متعددة تحصل من خلاله على الدخل.

ويمكن تعريف الدخل بالمفهوم العام بأنه "الحد الأقصى الذي من الممكن ان ينفقه الفرد خلال اقل فتره ممكنة والتي من المحتمل ان تكون اسبوع واحد على ان يستمر في نفس مستوى الثروة التي كان عليها منذ البداية". Schroeder (et.al,2014:151).

ويتفق هذا التعريف مع المفهوم الاقتصادي للدخل والذي جاء به العالم الاقتصادي آدم سميث وعرفه بأنه "المبلغ الذي يمكن للفرد انفاقه خلال فترة زمنية محددة دون التغيير في راس المال". (Firescu & Bondoc,2016:3). ويعرف الدخل وفق المفهوم المحاسبي الذي يقصد به "الزيادة المحصلة من الأنشطة التجارية التي تقوم بها الوحدة الاقتصادية نتيجة الدورة النقدية المرتبطة بعملية الانتاج من خلال مقابلة اليرادات بالمصروفات في فترة زمنية معينة. (Figari & Plaulus,2013:5 - 6).

ومن التعاريف اعلاه نستنتج ان الدخل يتكون من جزئين وهما: -

1- الجزء الاول: - يمثل المبالغ التي تحصل نتيجة الاحداث والعمليات الاقتصادية الطبيعية المتأنية من مزاولة الوحدة الاقتصادية للأنشطة الاعتيادية لها والتي تتحقق من خلال الفرق بين (اليرادات والمصروفات).

2- الجزء الثاني: - ويمثل الزيادة الحاصلة نتيجة قيام الوحدة الاقتصادية بمزاولة اعمال استثنائية من غير الاعتيادية (الأخرى) والتي تؤدي الى احداث ومكاسب او خسائر عند تحققها.

عناصر الدخل

نتيجة للتطورات التي شهدتها الواقع المحاسبي الذي دعي الى ظهور العديد من المنظمات التي دعمت هذا التطور واحد الامور التي دعت لها وتبنتها هذه المنظمات هو التحول من قائمة الدخل الاعتيادية الى قائمة الدخل الشامل في عرض



المعلومات المحاسبية المتعلقة بنتائج نشاط اعمال الوحدات الاقتصادية متطلبات العرض نصت على ان تتضمن قائمة الدخل العناصر التالية: -

1- الإيرادات: ويقصد بها المبالغ الواردة الى الوحدة الاقتصادية سواء كانت بشكل تدفقات نقدية داخلية او تحسن في الاصول (الموجودات) أو تسوية في الالتزامات (المطلوبات) أو الاثنان معاً في فترة زمنية معينة عادة ما تكون سنة نتيجة مزاوله الوحدة لعملياتها التشغيلية. (Nishikawa et.al, 2016:2).

2- المصروفات: تعرف بأنها "المبالغ النقدية الخارجة نتيجة النقص في الاصول (الموجودات) واستهلاكها أو زيادة الالتزامات (المطلوبات) أو الاثنان معاً أو من الاحداث الاخرى الخاصة بالأنشطة التشغيلية للوحدة الاقتصادية نتيجة إنتاج أو بيع السلع أو تقديم الخدمات خلال فترة زمنية معينة (سنة مالية واحدة)". (IPSASB 1,2021: paragh.109 - 116).

3- المكاسب: عرف (Lin et.al,2016:627) المكاسب استناداً الى معايير المحاسبة المالية بأنها "الزيادة الحاصلة في حقوق الملكية (صافي الموجودات) نتيجة مزاوله الوحدة الاقتصادية الاحداث والعمليات المالية (باستثناء العمليات التي تدر الإيرادات واستثمارات المالكين) نتيجة القيام بأعمال عرضية غير مستمرة خلال فترة زمنية". وتشمل المكاسب التي تظهر في قائمة الدخل على الانواع التالية (البسيوني،2020: 337 - 338):

أ- المكاسب نتيجة التغير في اسعار صرف العملات الأجنبية.

ب- مكاسب اعادة التقييم بالقيمة العادلة.

أ- المكاسب عن عمليات التحوط للعقود الآجلة.

4- الخسائر: تعرف بموجب قائمة مفاهيم المحاسبة المالية (SFAC 6) بأنها "النقص الحاصل في حقوق المساهمين (صافي الموجودات) نتيجة الاحداث العرضية أو الفرعية الاخرى ما بين الوحدة الاقتصادية والوحدات الاخرى باستثناء المتعلقة بالمصروفات أو عمليات رأس المال خلال فترة زمنية معينة عادة ما تكون سنة مالية واحدة. (SFAC 6,1985: paragh.249) ومن انواعها (Warren & Jones, 201 - 197:2022): -

أ- خسائر بيع أو استبدال الموجودات الثابتة (غير المتداولة).

ب- خسائر تقلبات اسعار الصرف عند التعامل بالعملات الأجنبية.

ب- خسائر عمليات العقود الآجلة.

د- خسائر عن عمليات اعادة التقييم بالقيمة العادلة.

المبحث الثالث / قياس تأثير المعيار على أرباح الشركات

أولاً. مقارنة أرباح الشركات بين القياسات التقليدية وIFRS 15

لغرض اختبار واثبات فرضية البحث سعيًا منها لتحقيق هدف البحث ستقوم الباحثة بإجراء مقارنة ما بين دخول الشركات المتحققة قبل وبعد الضريبة بين القياسات التقليدية وقياسات معيار IFRS 15 لبيان تأثير مدى امكانية تغييرها وهل من شأنها أن تحقق زيادة في الأرباح أم لا نتيجة تبني معيار الإبلاغ المالي الدولي 15 وكالاتي: -

جدول (1) مقارنة الفائض قبل الضريبة بين القياسات التقليدية وIFRS 15 للشركات عينة الدراسة

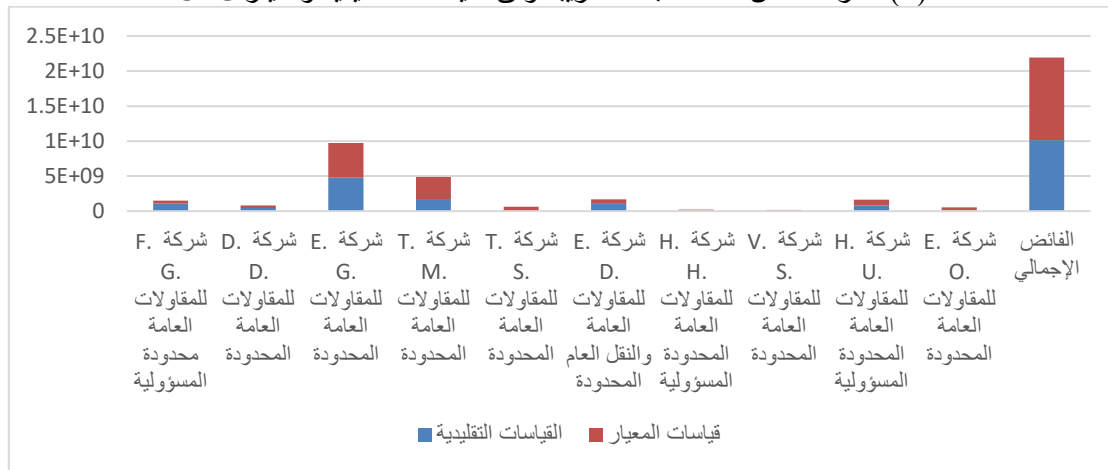
ت	الشركة	الفائض قبل الضريبة وفق القياسات التقليدية	الفائض قبل الضريبة وفق قياسات IFRS15	الفرق
1	شركة F. G. للمقاولات العامة محدودة المسؤولية	1083947306	415383280	668564026
2	شركة D. D. للمقاولات العامة المحدودة	452847437	372984116	79863321
3	شركة E. G. للمقاولات العامة المحدودة	4786551081	4958385081	-171834000
4	شركة T. M. للمقاولات العامة المحدودة	1720970360	3173289463	-1452319103
5	شركة T. S. للمقاولات العامة المحدودة	0	655447166	-655447166
6	شركة E. D. للمقاولات العامة والنقل العام المحدودة	1053606449	610843100	442763349
7	شركة H. H. للمقاولات العامة المحدودة المسؤولية	95046700	138651033	-43604333
8	شركة V. S. للمقاولات العامة المحدودة	90950988	90950988	0



9	شركة H. U. للمقاولات العامة المحدودة المسؤولية	796715619	851686640	-54971021
10	شركة E. O. للمقاولات العامة المحدودة	74788300	481379050	-406590750
المجموع		10155424240	11748999917	-1593575677

المصدر / اعداد الباحثون بالاعتماد على الاحتسابات وفق متطلبات المعيار IFRS 15 يتضح من المبالغ المعروضة في الجدول (1) بأن مبالغ صافي الدخل الخاضع للضريبة قد تتغير ما بين القياسات التقليدية وقياسات معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم 15 (الايراد من العقود مع العملاء) بزيادة مقدارها (1593575677) دينار عراقي، ويعود السبب إلى نتيجة الاعتراف بالايراد واحتسابه وفق متطلبات معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (15) من شأنه أن يحدث هذا التغيير نتيجة تحميل السنة الحالية بتكاليفها الفعلية ومقارنتها مع إيراداتها الفعلية الواجب تحققها. والمخطط (1) في أدناه يوضح هذه الفروقات بيانياً:

مخطط (1) مقارنة الفائض النشاط قبل الضريبة وفق القياسات التقليدية ومعيار IFRS 15



المصدر: اعداد الباحثون بالاعتماد على الجدول (1) بعد عرض مقارنة صافي الدخل قبل الضريبة وبيان الفروقات بينهما، ستقوم الباحثة بعرض مقارنة فائض النشاط بعد الضريبة ما بين القياسات التقليدية المستندة إلى النظام المحاسبي الموحد والقواعد المحاسبية العراقية وبين الفقرات المستندة على معيار IFRS 15 والجدول (2) أدناه يوضح ذلك: -

جدول (2) مقارنة الفائض بعد الضريبة بين القياسات التقليدية وIFRS 15 للشركات عيّنة الدراسة

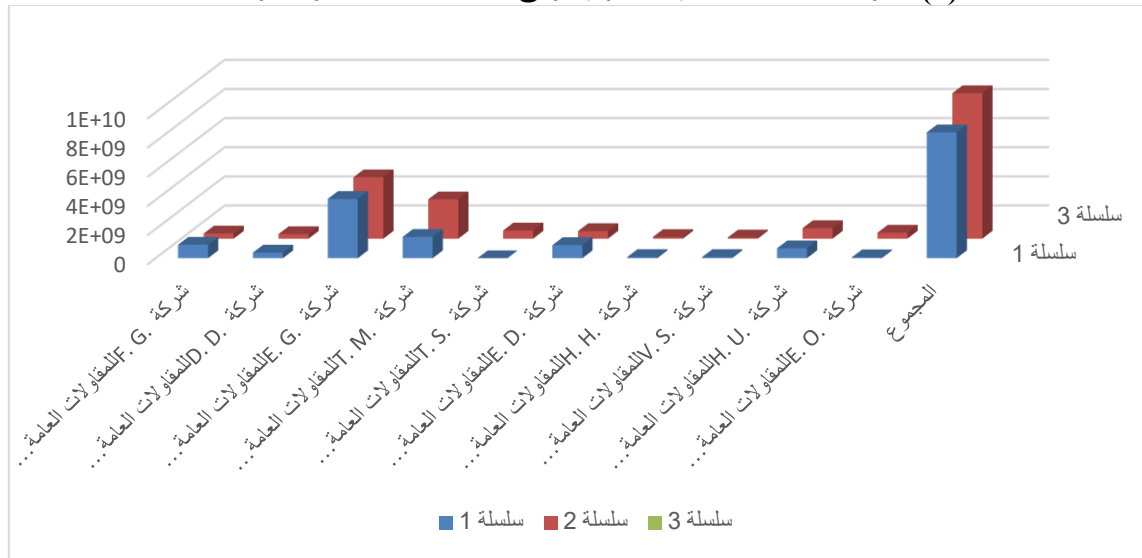
ت	الشركة	الفائض بعد الضريبة وفق القياسات التقليدية	الفائض بعد الضريبة وفق قياسات IFRS15	الفرق
1	شركة F. G. للمقاولات العامة المحدودة المسؤولية	921355210	353075787	568279423
2	شركة D. D. للمقاولات العامة المحدودة	384920321	316451498	68468823
3	شركة E. G. للمقاولات العامة المحدودة	4068568419	4213454319	-144885900
4	شركة T. M. للمقاولات العامة المحدودة	1462824806	2697296043	-1234471237
5	شركة T. S. للمقاولات العامة المحدودة	0	557130091	-557130091
6	شركة E. D. للمقاولات العامة والنقل العام المحدودة	895565482	519216634	376348848
7	شركة H. H. للمقاولات العامة المحدودة المسؤولية	80789695	117156528	-36366833
8	شركة V. S. للمقاولات العامة المحدودة	77308341	77308639	-298



9	شركة H. U. للمقاولات العامة المحدودة المسؤولية	677207872	723933644	-46725772
10	شركة E. O. للمقاولات العامة المحدودة	63570055	408028930	-344458875
	المجموع	8632110201	9983052113	-1350941912

المصدر / اعداد الباحثون بالاعتماد على الاحتسابات وفق متطلبات المعيار IFRS 15
يتبين من الجدول (1) بأن القياسات المستندة إلى المعيار من شأنها أن تزيد من قيمة صافي الدخل بعد الضريبة بمقدار (1350941912) والسبب في ذلك أنه الزيادة المتحققة في قيمة فائض النشاط قبل الضريبة أدت إلى هذه الزيادة بالرغم من ارتفاع مبلغ الضريبة. والمخطط (2) يوضح مقارنة القياسات مع بعضها: -

مخطط (1) مقارنة فائض النشاط قبل الضريبة وفق القياسات التقليدية ومعيار IFRS 15



المصدر: اعداد الباحثون بالاعتماد على الجدول (2)

ثانياً. اختبار T للفروق بين الفائض قبل وبعد تطبيق IFRS 15

1- اختبار T للفروق بين الفائض الخاضع للضريبة قبل وبعد تطبيق IFRS 15

جدول (3) نتائج اختبار (T) للفروق بين الفائض الخاضع للضريبة قبل وبعد تطبيق المعيار

المتغير	المتوسط	الفرق بين المتوسطات (Y1b – Y2b)	قيمة t	مستوى الدلالة P	النتيجة
الفائض وفق القياسات التقليدية Y1b	1015542424	(159357568)	المحسوبة *1.612	0.033	وجود فروق
الفائض وفق قياسات IFRS15 Y2b	1174899992		الجدولية 1.383		

المصدر: من اعداد الباحثون بالاعتماد على نتائج SPSS-25

يتضح من الجدول (3) ان قيمة t المحسوبة أكبر من الجدولية وبذلك نرفض فرضية العدم ونقبل الفرضية البديلة التي تنص (وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين أرباح الشركات عينة البحث قبل تطبيق IFRS 15 وبعد تطبيقه) والذي يؤشر ان المعيار IFRS 15 كان له دور في تعزيز الأرباح.

2- اختبار T للفروق بين الفائض النهائي قبل وبعد تطبيق IFRS 15

جدول (4) نتائج اختبار (T) للفروق بين الفائض النهائي قبل وبعد تطبيق المعيار

المتغير	المتوسط	الفرق بين المتوسطات (y1a – y2a)	قيمة t	مستوى الدالة P	النتيجة
الفائض وفق القياسات التقليدية (y1a)	863211020	(135094191)	المحسوبة *1.489	0.042	وجود فروق
الفائض وفق قياسات IFRS15 (y2a)	998305211		الجدولية 1.383		

المصدر: من اعداد الباحثة بالاعتماد على نتائج SPSS-25
يتضح من الجدول (4) ان قيمة t المحسوبة أكبر من الجدولية عند مستوى 0.05 وبذلك نقبل الفرضية البديلة (وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين أرباح الشركات عينة البحث قبل تطبيق IFRS 15 وبعد تطبيقه) والذي يؤشر ان المعيار IFRS 15 كان له دور في تحسين الارباح.

ثالثاً: نتائج اثبات الفرضية

من خلال العرض في الجدولين (3) و(4)، يمكن القول بأن الفرضية الموضوعية الاولى والتي تنص على (وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين أرباح الشركات عينة البحث قبل تطبيق IFRS 15 وبعد تطبيقه) تم اثباتها بوجود فروق معنوية بمقدار (0.033) للفائض قبل الضريبة، و(0.042) للفائض بعد الضريبة وبهذا ترفض الفرضية الثانية التي تنص على (عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين أرباح الشركات عينة البحث قبل تطبيق IFRS 15 وبعد تطبيقه).

المبحث الرابع / الاستنتاجات والتوصيات

أولاً: الاستنتاجات

من خلال ما تقدم من عرض للبحث تم التوصل إلى: -

- 1- يسعى معيار IFRS 15 إلى تعزيز الاعتراف بالايراد حول عقود الانشاءات التي تقوم بإبرامها الوحدات الاقتصادية مع الغير، مما ينعكس ايجاباً على الأرباح المتحققة فيها قبل تطبيقه مع الوحدة ذاتها والوحدات الاقتصادية الأخرى.
- 2- يعزز تطبيق IFRS 15، شركات المقاولات عينة البحث من جودة التقارير المالية مما ينعكس ايجاباً على قرارات المستخدمين الحاليين والمترقبين في اتخاذ القرارات الصائبة.
- 3- يلبي IFRS 15 متطلبات القياس والافصاح بصورة تؤدي إلى تحسين المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية من حيث الاعتراف بالأرباح حسب الاعمال المنجزة من قبل الوحدة وخلال الفترة الحالية.

ثانياً: التوصيات

- 1- تعديل فقرات القواعد المحاسبية العراقية رقم (1) و(6) والنظام المحاسبي الموحد بما ينسجم ومتطلبات IFRS 15.
- 2- تأهيل العاملين في مجال المحاسبة والتدقيق الداخلي للشركات عينة البحث حول متطلبات IFRS 15 الخاصة بالاعتراف والقياس والعرض والافصاح عن الايراد.
- 3- تطبيق النموذج المقترح كونه يرفع من مقدار الأرباح المتحققة عما هو في القياسات التقليدية مما يعزز من إمكانية الوحدة الاقتصادية في تغطية مصاريفها السنوية.

المصادر

- 1- عوض، د. امال عوض محمد، "تقييم أثر تطوير معايير المحاسبة عن الإيرادات على تحسين المحتوى الإعلامي للتقارير المالية/ دراسة استكشافية في البيئة المصرية"، بحث منشور في مجلة الفكر المحاسبي، المجلد 20، العدد 2، مصر، 2016، ص. 531-585.
- 2- جمهورية العراق - نقابة المحاسبين والمدققين، "المعايير الدولية للتقرير المالي IFRS"، الإصدارات الرسمية لمعايير الإبلاغ المالي الدولية، اصدا عام 2017.
- 3- محمد، محمد إبراهيم، "انعكاس تبني IFRS 15 على إجراءات تدقيق الإيرادات في البيئة العراقية/ دليل ارشادي مقترح"، رسالة ماجستير تخصص محاسبة في كلية الإدارة والاقتصاد/ جامعة بغداد، بغداد - العراق، 2020.
- 4- جمهورية العراق/ ديوان الرقابة المالية الاتحادي/ مجلس المعايير المحاسبية والرقابية في العراق، القاعدة المحاسبية العراقية رقم (1)، "قياس نتيجة النشاط لعقود الانشاءات"، بغداد، 1989.
- 5- جمهورية العراق/ ديوان الرقابة المالية الاتحادي/ مجلس المعايير المحاسبية والرقابية في العراق، القاعدة المحاسبية العراقية المعدلة رقم (1)، "قياس نتيجة النشاط لعقود الانشاءات"، بغداد، 2012.



- 6- جمهورية العراق/ ديوان الرقابة المالية الاتحادي/ مجلس المعايير المحاسبية والرقابية في العراق، القاعدة المحاسبية العراقية رقم (6)، "الإفصاح عن المعلومات المتعلقة بالبيانات المالية والسياسات المحاسبية"، بغداد، 1995.
- 7- المملكة العربية السعودية، الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين، "المعايير الدولية للتقرير المالي والمعايير والاصدارات الأخرى المكملة للمعايير الدولية"، الإصدارات المعتمدة في الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين (SOCPA)، اصدار عام 2021.
- 8- أنور، أحمد محمد حسين، "دراسة تحليلية للأثار المتوقعة من تطبيق معيار الإيراد من العقود مع العملاء IFRS 15 على جودة المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية وانعكاس ذلك على قرارات المستثمرين"، بحث مستل منشور في مجلة الدراسات المالية والتجارية، العدد الثالث، مصر، 2020، ص. 406-437.
- 9- الجبوري، إبراهيم حاتم داود، "دور إيرادات ضريبة نقل ملكية العقار في الحصيلة الضريبية لتعزيز إيرادات الموازنة العامة للدولة/ دراسة تطبيقية في الهيئة العامة للضرائب"، رسالة دبلوم عالي معادلة للماجستير تخصص الضرائب في المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية/ جامعة بغداد، بغداد - العراق، 2022.
- 10- شنيشل، عقيل حسين، "التقارب المحاسبي الدولي للاعتراف بالإيراد وفق (IFRS 15) ودوره في تحسين جودة الإبلاغ المالي/ دراسة تطبيقية"، رسالة ماجستير تخصص محاسبة في كلية الإدارة والاقتصاد/ الجامعة المستنصرية، بغداد - العراق، 2019.
- 11- إبراهيم، علاء الدين توفيق، "أثر الخصائص التشغيلية للشركات على الامتثال بمتطلبات معيار التقرير المالي الدولي رقم (15) للإفصاح عن الإيرادات وانعكاساتها على القدرة التقييمية للقوائم المالية: دراسة تطبيقية"، بحث مستل منشور في مجلة الدراسات التجارية المعاصرة، مصر، العدد 10، 2020، ص. 951 - 1007.
- 12- البسيوني، د. هيثم محمد، "أثر الإفصاح عن الدخل الشامل في ضوء المعايير المحاسبية المستحدثة على مؤشرات أداء البنوك التجارية المقيدة في البورصة المصرية"، بحث منشور في مجلة البحوث المالية والتجارية، المجلد 21، العدد 3، 2020، ص. 330-372.
- 13- Financial Accounting Standards Board FASB 606, "Revenue Recognition" 2014, WWW.FASB606.org.
- 14- Financial Accounting Standards Board Statement of Financial Accounting Concepts No. 6, SFAC 6, "Elements of Financial Statement", 1985, www.FASB.org/jsp/SFAC6.
- 15- International Accounting Standards Board IAS 18, "Revenue" 1995, www.IASB18.org.
- 16- JETER, DEBRA C. & CHANEY, PAUL K., "Advanced Accounting", Seventh Editions John Wiley & Sons, Inc, New York, 2018.
- 17- Keiso, Donald E. PHD CPA & Weygandt, Jerry J. PHD, CPA & Warfield, Terry D. PHD. "Intermediate Accounting IFRS Edition", Third edition John Wiley & Sons Inc., New York, 2018.
- 18- Silvia, M.(n.d.), "IFRS 15 examples: How IFRS 15 affects your company", Retrieved on 4 June 2017, from [http://www.ifrsbox.com/ifrs 15 examples](http://www.ifrsbox.com/ifrs%2015%20examples).
- 19- EFRAG, "Endorsement of amendments to International Financial Reporting Standard (IFRS 15) Revenue from Contracts with Customer", EUROPEAN Commission, 2016.
- 20- KPMG, "Revenue IFRS is hand book", Prabhakar Kalavacherla (PK) Brian O' Donovan Anne Schur Bohm Kim Hong KPMG Global Revenue Recognition Leadership Team, 2019.
- 21- www.HMTreasury, "IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers: Application guidance", December-2017.
- 22- Deloitte, "Implementing IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers: A practical Guide to Implementation Issues for the Industrial Products and Services Sector", Deloitte Touche Tohmatsu Limited, 2015.



- 23- AL - Shatnawi, Hasan Mahmoud, "The possibility of the Jordanian Industrial Corporations to Apply the IFRS No. 15", Research publishes in Asian Journal of Finance of Accounting, Vol. 9, No. 1, June 11.2017, p. 375-395.
- 24- Harrison, Kim, "Revenue Recognition Framework for Healthcare Companies", Article publish in Vertesspress your primer to Health-car Mergers and Acquisitions, Vol. 9, 155 93, Nov. 8 - 2022, www.Vertesspress.com/RevenueRecognitionFramework-for-health-carCompanies.
- 25- Schroeder, R. G., Clark, M.W., Cathey, J.M., "Financial Accounting Theory and Analysis Text and Cases", Eleventh Edition, New York, Wiley, 2014.
- 26- Firescu, V., Bondoc, M., "The Relevance of Comprehensive Income Compared to Net Income for The Measurement and presentation of Company performance), www.ssrn.com, 2016, p.1-12.
- 27- Figari, Francesco, Paulus, Alari, "**The distribution al effects of taxes and Transfers under Alternative Income Concepts: The Importance of Three I's**", working paper No. EM15/13, provided Cooperation ·with: Institute for Social and Economic Research (ISER), University of Essex, 2013, p.4-24.
- 28- Nishikawa, Ikuo, & Kamiya, Takao, & Kawanishi, yasunobu, "**The Definitions of Net Income and Comprehensive Income and Their Implications for Measurement**", Article of published in Accounting Horizone, Vol. 30, No. 4, 2016, p.511-516.
- 29- Lin, Steve, & Martinez, Donel, yang, ya-wen, "**IS Other Comprehensive Income Reported in the Income Statement More Value Relevant? The Role of Financial statement presentation**", Research Article published in Journal Accounting, Auditing of Finance, Vol. 33, Iss. 4, 2016, p.624-646.
- 30- Warren, Carl C., & Jones, Jefferson P., "**Corporate Financial Accounting**", 16 e., CENGA GE, Australia, Brazil, Mexico, Singapore, United Kingdom, & United Stated, 2022.
- 31- Keiso, Donald E. PhD. CPA, & Weygandt, Jerry J. PhD. CPA, & Warfield, Terry D. PhD, "**Intermediate Accounting**", 18 Edition, Jaka Wiley & Sons, Inc., United States of Americas 2022.
- 32- Sherman, Marc B., & Losemen, Monica K., & Cardell, Meghan, "**Changes in Accounting for Revenue Recognition**", Research of published in Securities Litigation Journal, Vol. 25, No. 3, part 1, 2015, P.15-19.
- 33- Scott, Thomas, "**Seven Common Questions about the Tax Implications of the New Revenue Recognition standard**", Article publish in http://www.aprio.com/seven_Common-question-Tax-implications-newrevenue-recognition-Standardly June- 30,2020, p.1-4.