گوڤارا ئەکادیمی یا زانکویا نەورۆز (المجلة الأكاديمية لجامعة نوروز)، پ.١١ ژ.٣، ٢٠٢٢
حقوق الطبع والنشر ©2017. هذه مقالة الوصول اليها مفتوح موزعة تحت رخصة المشاع الابداعي النسبي – CC BY-NC-ND 4. 0، e-ISSN: 2520-789X
https://doi.org/10.25007/ajnu.v11n3a1101

انعكاس تبني المعيار الدولي للتقرير المالي IFRS 15 (الايراد من العقود مع العملاء) في الاداء المالي

دراسة تطبيقية لشركة جارستين التجارية في محافظة دهوك/ اقليم كردستان العراق لسنة 2019

بحث مستل من أطروحة دكتوراه

سكفان ابراهيم مصطو، كلية الادارة والاقتصاد، جامعة دهوك، اقليم كوردستان العراق
د. شلير عبدالرحمن رشيد، كلية الادارة والاقتصاد، جامعة دهوك، اقليم كوردستان العراق

ملخص

اتفق كل من مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) و مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) في عام 2014 باصدار معيار خاص للاعتراف بالايرادات IFRS 15 المسمى بـ " الايراد من العقود مع العملاء " و ذلك لمواجهة المشاكل التي كانت في كل من المعاييرالمحاسبة الدولية IAS11"عقود الانشاء " و IAS18 "الايراد" . و يهدف البحث الى بيان المتطلبات الخاصة للاعتراف بالايرادات خلال الخطوات الخمسة المتتالية كـ(تحديد العقد ، تحديد التزامات الاداء ، تحديد سعر المعاملة ، تخصيص سعر المعاملة على التزامات الاداء المنفصلة ، و اخيرا اعتراف بالايراد عند التزام بالاداء المنفصلة) ، و بيان الانعكاسات التي سوف توثر على الاداء المالي من خلال تبني المعيار الدولي للتقرير المالي IFRS 15 (الايراد من العقود مع العملاء) . اذ ان اهمية البحث تأتي من خلال بيان الانعكاسات التي سوف تطرء في الاداء المالي من خلال تبني المعيار الدولي للتقرير المالي IFRS 15 (الايراد من العقود مع العملاء) و مدى مساهمته للاعتراف بالقيمة الفعلية للايراد . و بغرض تحقيق اهداف البحث فقد تم تبني سبع فرضيات لاختبار انعكاس المعيار الدولي للتقرير المالي IFRS15 (الايراد من العقود مع العملاء) في الاداء المالي . و قد اعتمد البحث على المنهج التطبيقي و المنهج المقارن في تحليل متغيرات البحث. و كانت عينة البحث مكونة من شركة جارستين التجارية لسنة 2019 . و قد اسفر البحث عن عدة نتائج من اهمها تساعد نتائج النسب المالية المستخرجة وفق المعيار الدولي للتقرير المالي IFRS 15 (الايراد من العقود مع العملاء) المستخدمين في اتخاذ القرارات من خلال تحسين قابلية مقارنة نتائج النسب المالية مع نسب القوائم المالية للاسواق العالمية . و قدم الباحث عدة توصيات من اهمها الاهتمام بتدريس الكوادر المحاسبية لمعرفة معايير التقارير المالية الدولية و بصفة خاصة معيار الايراد من العقود مع العملاء ، و ذلك لتوضيح كيفية تحديد العقد مع العملاء و مفهوم التزام الاداء و تحديد سعر المعاملة و تخصيصه على التزامات الاداء و الاعتراف بالايراد عند التزام الاداء .

الكلمات الدالة: المعيار الدولي للتقرير المالي (15) ، الايراد من العقود مع العملاء ، ايراد مستلم مقدما ، الضمانات ، الاداء المالي ، المؤشرات المالية.

1. المقدمة

نظرا لاهتمام ادارة الشركات الى زيادة ثروة المالكين و تقييم الاداء الاقتصادي للشركة فقد تم الاعتماد على استخدام مؤشرات الاداء المالي التي تعتمد على المعلومات المالية و المحاسبية، و ان التغيرات في البيئة التكنولوجية للعمليات الحديثة تؤدي الى زيادة احتياجات و متطلبات مؤشرات الاداء المالي التي تستخدمها الشركات في تحليل البيانات لغرض توفير المعلومات اللازمة للادارة . اذ ان الشركات تعمل في بيئة مختلفة عن ما كانت عليها في الماضي لذا لابد لهذه الشركات ان تتكيف مع التغيرات التي تحدث مع التطورات البيئة المحيطة بها .

يتطلب هنا الامر ضرورة وجود معايير محاسبية تحدد الطرائق التي يجب اتباعها لقياس العمليات و الاحداث و الظروف التي توثر على المركز المالي للشركة . لذا فقد حظيت المعايير الدولية للتقرير المالي باهتمام بالغ في الاونة الاخيرة و خاصة في مجال الايرادات و التي هي العنصر الاساسي .اذ قام كل من مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB و مجلس معايير المحاسبة الدولية FASB بالتعاون المشترك باصدار معيار دولي جديد للتقرير المالي IFRS 15 (الايرادات من العقود مع العملاء) و الذي حل مكان كل من معايير (IAS11) " عقود الانشاء " و (IAS18) " الاعتراف بايراد" و التي كانت تتضمن ارشادات محدودة عن الايراد.

2. المحور الاول :منهجية البحث و دراسات السابقة

1.2 منهجية البحث

1.1.2 مشكلة البحث

تنطلق مشكلة البحث من اهمية عنصر الايراد التي تعتمد عليها ادارة الشركات في قياس ادائها المالي و التي تؤثر بدورها على قراراتها ، لذا قام كل من مجلس معايير المحاسبة الدولية و مجلس معايير المحاسبة المالية باصدار معيار مشترك و هو معيار الدولي للتقرير المالي IFRS 15(الايراد من العقود مع العملاء) .

لذا تتمحور مشكلة الدارسة في التساؤلات الاتية :-.

- ماهو انعكاس تبني المعيار الدولي للتقرير المالي IFRS15 الايراد من العقود مع العملاء على الاعتراف بالايراد من خلال خطواته الخمسة .

- هل ان انعكاس تبني المعيار الدولي للتقرير المالي IFRS15 الايراد من العقود مع العملاء يساهم في تحسين الاعتراف بالايراد من خلال خطواته الخمسة .
- هل ان انعكاس تبني المعيار الدولي للتقرير المالي IFRS15 الايراد من العقود مع العملاء يساهم في تحسين قائمة الدخل من خلال خطواته الخمسة .
- هل ان انعكاس تبني المعيار الدولي للتقرير المالي IFRS15 الايراد من العقود مع العملاء يساهم في تحسين قائمة المركز المالي من خلال خطواته الخمسة .
- مدى مساهمة المعيار الدولي للتقرير المالي IFRS15 الايراد من العقود مع العملاء في تحسين التمييز بين السلع والخدمات من خلال خطواته الخمسة.
- مدى التوجه العلمي للمعيار الدولي للتقارير المالية IFRS15 الايراد من العقود مع العملاء لتبني مدخل الميزانية عند الاعتراف بالايراد لتحسين الاداء المالي من خلال خطواته الخمسة .

2.1.2 اهداف البحث

يهدف البحث الى بيان الاتي :

- تحديد متطلبات انعكاس تبني المعيار الدولي للتقرير المالي IFRS15 الايراد من العقود مع العملاء و متطلبات ا القياس و الافصاح التي تتضمنها المعيار.
- التعرف على الاليات التي يمكن من خلالها تطبيق المعيار الدولي للتقرير المالي IFRS15 الايراد من العقود مع العملاء .
- بيان التغيرات التي سوف تنعكس على اجمالي الايرادات من خلال تطبيق الخطوات الخمسة للمعيار .
- بيان التغيرات التي سوف تنعكس على الاداء المالي من خلال تطبيق المعيار الدولي للتقرير المالي IFRS15 الايراد من العقود مع العملاء .
- بيان التغيرات التي سوف تنعكس على المركز المالي و قائمة الدخل من خلال تطبيق المعيار الدولي للتقرير المالي IFRS15 الايراد من العقود مع العملاء .
- اجراء دراسة تطبيقية مقارنة للاداء المالي قبل تطبيق المعيار و ما بعد تطبيق المعيار .

3.1.2 أهمية البحث

1.3.1.2 أهمية العلمية

- يعد معيار الدولي للتقرير المالي IFRS 15 اكبر حدث للمعايير الدولية و الامريكية إذ يساعد هذا المعيار على التخلص من الاختلافات في الارشادات الاعتراف بالايرادات المالية .
- المساهمة في ايضاح المتطلبات الجديدة التي تضمنها المعيار بشأن الايراد من العقود مع العملاء و خاصة في علاج المشاكل المحاسبية الخاصة بالايراد .

2.3.1.2 أهمية العملية

تاتي اهمية البحث من اهمية الموضوع من خلال زيادة اهتمام الشركات بعنصر الايراد لديها و ما لها من انعكاس في ادائه المالي و تقاريرها المالية ، لذا فان انعكاس المعيار الدولي للتقرير المالي IFRS15 الايراد من العقود مع العملاء يساهم في تحسين عملية الاعتراف بالايراد من خلال خطواته الخمسة.

4.1.2 فرضيات البحث

بغرض اختبار مشكلة البحث تم صياغة الفرضيات الاتية:

أ- هناك انعكاس لتبني المعيار الدولي للتقرير المالي IFRS15 الايراد من العقود مع العملاء بخطواته الخمسة على ايرادات الشركة.

ب- هناك انعكاس لتبني المعيار الدولي للتقرير المالي IFRS15 الايراد من العقود مع العملاء على تحسين الاعتراف بالايراد من خلال خطواته الخمسة

ج- هناك انعكاس لتبني المعيار الدولي للتقرير المالي IFRS15 الايراد من العقود مع العملاء على قائمة الدخل من خلال خطواته الخمسة .

د- هناك انعكاس لتبني المعيار الدولي للتقرير المالي IFRS15 الايراد من العقود مع العملاء في قائمة المركز المالي من خلال خطواته الخمسة .

هـ- يساهم تبني المعيار الدولي للتقرير المالي IFRS15 الايراد من العقود مع العملاء في التمييز بين السلع والخدمات من خلال خطواته الخمسة .

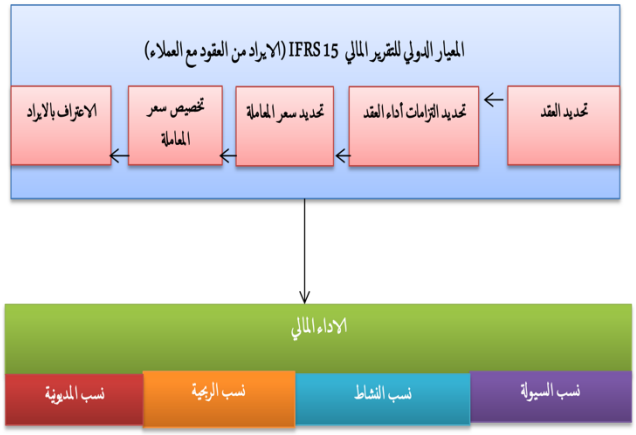
هناك توجه علمي للمعيار الدولي للتقرير المالي IFRS15 الايراد من العقود مع العملاء لتبني مدخل الميزانية عند الاعتراف بالايراد وبالتالي تحسين الاداء المالي من خلال خطواته الخمسة.

إن كلاً من التحالفات الاستراتيجية والنجاح الاستراتيجي أصبحا ذوات أهمية متزايدة في الدراسات الإدارية نتيجةً للتغيرات السريعة المستمرة في مختلف مجالات الحياة التنظيمية في الجامعات. إن الجامعات الخاصة تواجه تحديات كبيرة في ظل البيئة التي تعمل فيها، فقد اتجهت بعض المنظمات إلى تكوين تحالفات إستراتيجية لضمان بقائها ونجاحها في أعمالها، حيث إن النجاح الاستراتيجي لم يظهر اعتباطا بل ولد من ارض الواقع، وفي ظل ندرة الموارد والتطورات التكنولوجية، إضافة إلى الأزمات العالمية التي أدت إلى انهيار المنظمات مما أدى إلى تبني أبعاد بعيدة المدى والحذر من أي طارئ قد يؤدي إلى الفشل الاستراتيجي حيث أن النجاح الاستراتيجي يرتبط بالتكيف البيئي والنمو في عالم الأعمال وبالتالي تحقيق البقاء. وتأسيسا على ما تقدم تضمن البحث أربعة مباحث، تناول المبحث الأول الاطار العام للبحث والمنهجية، وتناول الثاني الاطار النظري، وخصص المبحث الثالث للجانب الميداني، واخيراً المبحث الرابع للاستنتاجات والتوصيات.

2.1.2 المبحث الأول/ الإطار المنهجي للبحث

يتناول هذا المبحث بعرض منهجية البحث التي تم اعتمادها وذلك من خلال تحديد مشكلتها، وأهميتها، وأهدافها، ومخططها، وتحديد الفرضيات الرئيسة، ومن ثم توضيح الأساليب المستخدمة في جمع وتحليل البيانات.

1.2.1.2 أنموذج البحث



شكل (1) أنموذج البحث

2.2.1.2 الحدود الزمنية

تمت دراسة القوائم المالية و الافصاحات المتعلقة ببند الايراد النشاط التجاري لسنة 2019 و بدون اي اثر رجعي و ذلك لسبب عدم وجود قوائم المبيعات في سنة2018 و ذلك يرجع لاندلاع حريق في مجموعة جارستين في سنة 2018 حسب الوثيقة الرسمية التي اصدر في محكمة دهوك / اقليم كردستان عراق الملحق (5) .

3.2.1.2 الحدود المكانية

مجموعة الجارسيتن للتجارة و الصناعة – دراسة حالة شركة جارستين التجارية في محافظة دهوك .

2.2 دراسات السابقة

حاولت العديد من الدراسات تطبيق المعيار الدولي للتقرير المالي IFRS 15) الايراد من العقود مع العملاء) و من دراسات الاتي :-

أ. **(خليل و ابرهيم،2017) "قياس اثر تطبيق معيار الايراد من العقود مع العملاء IFRS15 على استدامة الارباح المحاسبية – دليل من البيئة المصرية" :** هدفت هذه الدراسة الى بيان اثر الخطوات الخمسة في معيار الدولي للتقرير المالي IFRS 15 (الايراد من العقود مع العملاء) على استدامة الارباح في البيئة المصرية ، حيث تحدد العوامل التي تؤثر على العرض و الافصاح المعلومات المحاسبية و التي سوف تتغير بعد تطبيق معيار الدولي للتقرير المالي IFRS 15 (الايراد من العقود مع العملاء). حيث استهدفت الدراسة الميدانية الى اختبار مدى تاثير معيار الدولي للتقرير المالي IFRS 15 (الايراد من العقود مع العملاء) على استدامة الارباح المحاسبية .و قامت الدراسة باجراء الاحصاء الوصفي للمتغيرات الديموغرافية لعينة الدراسة و التي كانت متكونة من (المديرين الماليين و المحاسبين ، مراقبين الحسابات ، اعضاء هيئة التدرسين ، مستخدموا التقارير المالية المنشورة). فقد توصلت هذه الدراسة الى نتائج نظرية و عملية و من اهم النتائج النظرية التي بينتها هذه الدراسة بانه يعمل المعيار الدولي للتقرير المالي IFRS 15 (الايراد من العقود مع العملاء) على توفير اطار موحد و شامل للاعتراف بالايراد.

ب. **(هاشم ، 2018) "تقييم و تحليل المعيار الابلاغ المالي IFRS رقم (15) الايراد من العقود مع العملاء و أثره على مصداقية و جودة التقارير المالية ":** هدفت الدراسة الى بيان متطلبات الافصاح و العرض التي يتمتع بها المعيار الدولي للتقرير المالي IFRS 15 (الايراد من العقود مع العملاء) و كيفية معالجة المشاكل التي تظهر في اجمالي الايرادات و تصنيف الايرادات بشكل اوضح . حيث اظهرت الدراسة أن المعيار الدولي للتقرير المالي

IFRS 15 (الايراد من العقود مع العملاء) يحل المشاكل لبعض المعايير السابقة التي تتعلق بكيفية التعامل مع الايرادات و اظهارها . و قد اعتمدت الدراسة على المنهج النوعي من خلال استخدام مقابلات شبة منتظمة و ذلك للوصول الى اهداف الدراسة ، و اسفرت نتائج هذه الدراسة الى ان المعيار الدولي للتقرير المالي IFRS 15 (الايراد من العقود مع العملاء) يؤثر بشكل ايجابي على جودة المعلومات المحاسبية من حيث الملاءمة و الصدق في العرض و التي سوف تكون اكثر قابلية للمقارنة لمساعدة متخذ القرار . و من اهم التوصيات التي وصلت اليها الدراسة هي إجراء المزيد من البحوث المتعلقة بالمعيار الدولي للتقرير المالي IFRS 15 (الايراد من العقود مع العملاء) و ذلك لتحسين متطلبات الافصاح المحاسبي و تحسين ثقة المستثمرين بالقوائم المالية و العمل على تدريب المحاسبين و المدققين في مصر على تطبيق المتطلبات التي تضمنها المعيار الدولي للتقرير المالي IFRS 15 (الايراد من العقود مع العملاء)بشان الاعتراف و قياس الايراد و الافصاح عنه في القوائم المالية .

ج. **(Haggenmüller,2019) "Revenue Recognition under IFRS 15 A Critical Evaluation of predefined purposes and Implications for Improvement"** هدفت هذه الدراسة إلى بيان المشاكل والتحديات الرئيسية التي قد تنشأ أثناء تطبيق المعيار الدولي للتقرير المالي IFRS 15 (الايراد من العقود مع العملاء) و التأثير المحتمل على ربحية الشركات وأدائها.و تهدف هذه الدراسة إلى توفير مستوى أعمق بكثير من التفاصيل والرؤى العميقة التي تم إجراؤها خلال الفترة التي أصبح فيها المعيار الدولي للتقرير المالي IFRS 15 (الايراد من العقود مع العملاء) ساريا التطبيق . حيث تم استخدام المقابلة شبه المنظمة مع المدققين والمحاسبين القانونين في الشركات الالمانية و التي لديهم خبرة كافية حول المعايير المحاسبة المالية . و تم جمع بيانات هذه الدراسة باستخدام المقابلات شبه المنتظمة و التي كانت اسئلتها مفتوحة .و تشير نتائج الدراسة إلى أن معيار الدولي للتقرير المالي IFRS 15 (الايراد من العقود مع العملاء) يتناول بشكل رئيسي صناعات محددة ، والتي واجهت صعوبات في تطبيق متطلبات التحقق من الإيرادات السابقة للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية بسبب وجود إرشادات مفقودة أو غير محددة تجبرهم على استخدام معايير خارج المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية . كما اوصت الدراسة على انه يجب على المحاسبين و المساهمين و مستخدمي القوائم المالية ان يبدوا بالتدريب و فهم المعيار الدولي للتقرير المالي IFRS 15 (الايراد من العقود مع العملاء) استعداداً لتطبيقه .

د. **(Tutino.et , 2019) "Does the IFRS 15 Impact Earnings Management? Initial evidence from Italian listed Companies"** تهدف هذه الدراسة الى بيان كيفية قياس مدى تأثير معيار الدولي للتقرير المالي IFRS 15 (الايراد من العقود مع العملاء)على إدارة الأرباح وكذلك اكتشاف ما إذا كان التأثير سيكون متشابهًا في الصناعات المختلفة .و اخذت الدراسة عينة من الشركات الإيطالية المدرجة في الفترة 2001-2017. كما استعملت الدراسة نموذج جونز والذي أثر بشكل كبير على هذه الدراسة من خلال إدخال المعيار معيار الدولي للتقرير المالي IFRS 15 (الايراد من العقود مع العملاء). و توصلت الدراسة الى نتيجة بان تطبيق معيار الدولي للتقرير المالي IFRS 15 (الايراد من العقود مع العملاء) يؤثر بشكل كبير على ادارة الارباح حيث يجعل من الممكن التنبؤ بالتحركات التي سوف تطرأ على الاداء الارباح بالمستقبل .و قد اوصت هذه الدراسة الى ضرورة وجود بيئة مناسبة لشركات الاتصال لتطبيق المعيار الدولي للتقرير المالي IFRS 15 (الايراد من العقود مع العملاء) .

هـ. **(Aladwan ,2019) "Fluctuations of Stock price and Revenue After the Early Adoption of IFRS 15 (Revenue From Contracts With Customers "** تهدف هذه الدراسة الى اظهار ما إذا كان التطبيق المبكر للمعيار الابلاغ المالي الدولي IFRS رقم (15) الايراد من العقود مع العملاء والذي يحل محل معيار المحاسبة الدولية 18 (IAS) المتعلق بإثبات الإيرادات قد أثر على مستويات إيرادات الشركات الانشائية و الهندسية الأردنية وقيمة سعر السهم لهذه الشركات . وكانت بيانات الدراسة تتكون من تقارير الشركات السنوية الصادرة عن بورصة عمان للسنوات من 2012 إلى 2017.حيث تألفت العينة من 23 شركة اردنية تم استبعاد الشركات التي لا تطبق المعيار الابلاغ المالي الدولي IFRS رقم (15) الايراد من العقود مع العملاء من العينة وكانت العينة الإجمالية النهائية من 138 ملاحظة. و اظهرت نتائج الدراسة وجود فرق

كمي بين الوسائل الحسابية لكل من الإيرادات وسعر السهم قبل وبعد التطبيق المعيار الابلاغ المالي الدولي IFRS رقم (15) الايراد من العقود مع العملاء ، حيث قدمت نتائج الدراسة أدلة قاطعة على أن المعيار الابلاغ المالي الدولي IFRS رقم (15) الايراد من العقود مع العملاء قد أثر على المساءلة وجودة المعلومات التي تم الإبلاغ عنها في البيانات المالية لشركات الإنشاء والهندسة الأردنية.

و. **اوجه الاختلاف الدراسة الحالية و دراسات سابقة:** من خلال الاطلاع على بعض دراسات سابقة المتعلقة بموضوع الدراسة الحالية ، فأن ما يميز هذه الدراسة بصورة عامة عن الدراسات الاخرى أنها تبين انعكاس المعيار الدولي للتقرير المالي IFRS 15 (الايراد من العقود مع العملاء) على الاداء المالي ، و من خلال تطبيق المعيار على التقارير المالية لشركة جارستين اذ انها تبين الانعكاسات التي تطرء على هذه التقارير المالية .

3. المحور الثاني : الأطار النظري للبحث

1.3 المعيار الدولي للتقرير المالي (IFRS 15) الايراد من العقود مع العملاء

1.1.3 نبذة تاريخية عن المعيار الدولي للتقرير المالي IFRS15 الايراد من العقود مع العملاء

تعتبر المعايير الدولية للتقرير المالي (IFRS) المدخل الرئيسي لعولمة المحاسبة اذ تسعى مختلف دول العالم لتبني هذه المعايير اما بطريقة اختيارية أو الزامية (هاشم،2018 : 1) . لذا فقد حظيت الايرادات باهتمام كبير من قبل معايير المحاسبة المالية (FASB,2014:1) ، لذا قام كل من مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) ومجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) بالبدء في المشروع المشترك لتوضيح مبادئ الاعتراف بالإيرادات ، ووضع معيار مشترك وهو المعيار الدولي للتقرير المالي IFRS15 "الايراد من العقود مع العملاء " والذي من شأنه إزاله التناقضات ونقاط الضعف في المتطلبات وتوفير إطار أكثر قوة لمعالجة قضايا الاعتراف بالإيرادات وتحسين المقارنة بين ممارسات الاعتراف بالإيرادات (Ernst& Young,2014 : 4)، لذا فقد قام مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) بنشر معيار الإيراد من العقود مع العملاء في 28 مايو 2014 والذي يتقارب مع مبادئ المحاسبة الأمريكية المقبولة قبولاً عامة و حدد المعيار إطارا موحدا وشاملا للاعتراف بالإيراد ويحل هذا المعيار محل كل من معيار المحاسبة الدولي (18) الايرادات و المعايير المحاسبة الدولي (11) عقود البناء والتفسيرات المصاحبة لكل منها (Mazumder, 2018:22).

2.1.3 مفهوم معيار الايراد من العقود مع العملاء:

يعتبر معيار الايراد من العقود مع العملاء علامة بارزة في اعداد التقارير المالية، اذ يؤدي الى تحسين التوافق بين إيرادات المنظمة وأدائها ، وليس هذا فقط وانما يوفر مكاناً للمحاسبة عن الإيرادات المنظمات الاعمال التي تطبق المعايير الدولية للتقرير المالي، لذا بعد مشاورات ومداولات مكثفة امتدت لعدة سنوات أصدر كل من مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) ومجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) معاً معياراً محاسبياً بشأن الاعتراف بالإيرادات من العقود مع العملاء وهو معيار الدولي للتقرير المالي IFRS 15 (Tysiac,2017:223). اذ يرى (Khamis,2016:6) ان مشروع التقارب بين مجلس معايير المحاسبة الدولية ومجلس معايير المحاسبة المالية يرجع إلى اتفاقية (Norwalk) في عام 2002 ، وكذلك مذكرة التفاهم (MoU) في عام 2006 ، وقد تضمنت هذه الاتفاقية مبادرة لمشروع مشترك حول الاعتراف بالإيرادات من أجل إزالة التناقضات ونقاط الضعف في متطلبات الاعتراف بالإيرادات السابقة ، بالإضافة إلى مراعاة المعاملات المعقدة . اذ يؤكد(Haggenmüller,2019:41) ان هذان الاتفاقان هما الاساس للالتزام بتطوير مجموعة مشتركة من معايير الجودة العالية، اما (العاني، 2019 :579) فيرى ان الهدف من هذه مذكرة التفاهم هذه كالاتي :

- ازالة التناقضات و نقاط الضعف الموجودة في المعايير السابقة .
- توفير اطار أكثر قوة و ملاءمة لمعالجة القضايا المتعلقة بالايرادات .
- تحسين المقارنة بين ممارسات الاعتراف بالايرادات بين المنظمات الاعمال .
- توفير معلومات أكثر ملاءمة لمستخدمي القوائم المالية من خلال تحسين متطلبات القياس و الافصاح .
- تبسيط عملية اعداد القوائم المالية عن طريق تقليل عدد المتطلبات التي يجب على المنظمات الاعمال الرجوع اليها.

واشار كل من (خليل و ابراهيم ،2017 : 13-14) بأن معيار الايراد من العقود مع العملاء " يقدم نموذجاً للاعتراف بالايرادات يكون فية المبدأ الاساسي على انه يجب على الوحدة الاعتراف بالايراد لوصف تحويل السلع والخدمات المتفق عليها الى العملاء بالمبلغ الذي يعكس القيمة التي تتوقع منظمة الاعمال الحصول عليها في

مقابل تلك السلع و الخدمات" ، و للاعتراف بالايراد طبقا لذلك المبدأ الاساسي يجب تطبيق الخطوات الخمس التالية:

- تحديد العقد مع العميل .
- تحديد التزامات الاداء مع العميل .
- تحديد سعر المعاملة .
- تخصيص سعر المعاملة على التزامات الاداء .
- الاعتراف بالايراد عندما يتحقق الالتزام بالاداء .

1.2.1.3 تحديد العقد مع العملاء

العقد هو اتفاق بين طرفين او اكثر من خلاله تنشأ حقوق و التزامات قابلة التنفيذ (FASB,2014 :2) . اذ يعتبر العقد هو جزء جوهري في تكامل النظام القانوني في مختلف البلدان، ويختلف العقد من بلد الى اخر (صاحب ،2010 : 330)، اذ يعرف العقد "بأنه تطابق إرادتين أو أكثر على ترتيب آثار قانونية، سواء كانت هذه الآثار إنشاء الالتزام أو نقله أو تعديله أو إنهاؤه" (Dalkilic ,2015 :22) . اما المادة (73) من القانون المدني العراقي أشار الى العقد بأنه " ارتباط الايجاب الصادر من أحد المتعاقدين بقبول الآخر على وجه يثبت أثره في المعقود عليه" (الجازي،2018 : 14) . اما (الحضري ، 2019 :109) فيعرف العقد " بانه اتفاق بين طرفين او اكثر لتقديم سلعة او الخدمة و العقد يمكن ان يكون مكتوب او شفوي". و يجب ان تكون فيه سمات محددة منها (الحضري ، 2019 :109):

أ. يلزم ارضاء الاطراف لقبول العقد و يلتزموا باداء الالتزامات .

ب. حقوق كل الاطراف من السلع و الخدمات تكون واضحة .

أ. شروط الدفع و السداد للسلع و الخدمات تكون واضحة .

ب. يكون العقد ذات المضمون التجاري (المخاطر المالية / التدفقات النقدية / .... الخ)

ج. ج.يكون من المحتمل لمنظمة الاعمال تحصيل مبلغ العقد بناء على مقدرة و نية العميل .

ومما سبق يرى الباحث بان تعريف العقد يشمل فكرتين اساسيتين هما (الاتفاق والالتزام) و يعني بان العقد هو اتفاق يولد الالتزامات المحددة ، فالاتفاق هو تطابق الافكار بين طرفي العقد حتى يكون هنالك عقد والالتزام هو ان كلا الطرفين ملزمين على التصرف وفق الاتفاق ، و قد تختلف العقود مع العملاء من الكيانات والصناعات المختلفة، حيث تعتمد على الممارسات التجارية لتلك الكيانات و الصناعات ونوعية تقديم السلع و الخدمات .

اما (محمد ،2018 :213) فيرى ان هنالك بعض الحالات التي يتم فيها دمج العقود معاً اذا كان العقد المبرم مع نفس العميل و في نفس الوقت او قريب منه يتم المحاسبة عنها كعقد واحد ، و يجب توافر احد الشروط التالية :

أ. يتم التفاوض على مجموعة العقود باعتبارها صفقة ذات هدف تجاري واحد .

ب. ان يكون المقابل المالي المطلوب دفعه في احد العقود معتمدا على السعرأو اداء العقود الاخرى .

ج. أن السلع او الخدمات المتفق عليها في العقود تمثل التزام الاداء الواحد .

لذا فان تعديل العقد هو التغيير في نطاق العقد او سعر العقد الذي تم الموافقة عليه من قبل الاطراف المتعاقدة ، وتؤدي هذه التعديلات الى نشوء حقوق و التزامات جديدة واجبة النفاذ من الاطراف المتعاقدة و يمكن اعتماد تعديلات العقد كتابا باتفاق شفوي او ضمني من خلال الممارسات التجارية المعتادة ، و اذا لم يتم الموافقة على تعديل العقد فانه سيتم الاعتماد على العقد الحالي و تنفيذ الالتزامات فيه (Ey,2019 :73) و يتفق (بارتسيوتس ،vi:2014) مع EY بان التعديلات المدخلة خلال تنفيذ عقد ما أمر لايمكن تفاديه و يتكرر حدوثه أحيانا عندما تتغير الاحتياجات و الظروف، و يمكن أن تشمل التغييرات مدة العقد أو مواصفات السلعة والخدمة المطلوب تسليمها، كأن تكون تغييرات ادارية، وتشير التعديلات التي تعكس التجاوزات في التكاليف و تأخيرات وتمديدات زمنية غير مبررة و قبول منتجات او خدمات اقل نوعية الى القصور التي تظهر أثناء ادارة العقد.

2.2.1.3 تحديد التزامات الاداء في العقد

يعرف التزامات الاداء " بانها التزام تعاقدي من قِبل منظمة الاعمال لتحويل السلع و الخدمات المتميزة الى العملاء" (IFRS15,2021:17) . اذ يبين مجلس معايير المحاسبة المالية بان التزامات الاداء هي الوعود التي تحدد في العقد المتفق عليها من قبل الطرفين والذي ينص على تحويل السلع و الخدمات الى العميل ، فاذا كانت اكثر من سلعة او خدمة فيجب الاحتساب بأنه اداء الالتزام الواحد (FASB,2014:3)، اما (EY،2019 :89) يبين " بان التزامات الاداء هي الوعد التي يجب على منظمة الاعمال تحديدها عند تقديم السلع و الخدمات الى العميل ، و حتى تكون هنالك يجب توفر شرطين اساسين هما:-

أ. **القدرة على التميز**:- يمكن للعميل الاستفادة من السلعة أو الخدمة إما بمفرده أو مع موارد أخرى متاحة بسهولة للعميل.

ب. **متميز في سياق العقد**: يمكن تحديد الوعد بنقل السلعة أو الخدمة بشكل منفصل عن الوعود الأخرى في العقد.

و يتفق (مكط ، 2019 :583) بانه ينبغي توافر الشرطين السابقين معا لكي تكون السلعة او الخدمة مميزة حتى يتم المحاسبة عنها كالتزام الاداء بشكل منفصل، و اذا لم يتوافر الشرطان معا فان تلك السلع و الخدمات غير مميزة او غير مترابطة بصورة كبيرة مع السلع او الخدمات الاخرى في العقد ، و بالتالي ينبغي ان تقوم منظات الاعمال بدمج تلك السلع و الخدمات مع بعضها البعض لتكوين حزمة من السلع والخدمات المميزة والتي تستوفي الشروط السابقة ويتم المحاسبة عنها كالتزامات الاداء. اذ يرى (الخريسات ، 2017 :22) أنه بمجرد أن تحدد منظمة الاعمال العقد مع أحد العملاء، تقوم بتقييم الشروط التعاقدية وممارساتها التجارية المعتادة لتحديد السلع أو الخدمات الموعودة التي سيتم التعامل معها على أنها التزامات الأداء المنفصلة .

ويرى الباحث بانه اذا كانت التزامات الاداء لاتعتمد على بعضها البعض بشكل كبير او غير مترابطة مع التزامات الاخرى الواردة في العقد فعندها يجب التحاسب عليها لكل التزام الاداء بشكل منفصل ، و من جانب الاخر اذا كانت التزامات الاداء في العقد معتمدة على بعضها البعض فان هذه التزامات يتم دمجها معا ويتم محاسبتها كالتزام اداء واحد.

وقد بين (IFRS15,2021:27) بانه هناك ثلاثة مجالات أساسية قد تختلف فيها المعالجة المحاسبية لالتزام الأداء إذا تم تحديد التزام أداء واحد يتألف من سلسلة من السلع المميزة بدلاً من التزام أداء واحد يتكون من سلع أو خدمات غير المميزة من بعضها البعض :-

- تعديلات العقد : إذا كانت السلع أو الخدمات المتبقية غير المسلمة مميزة (حتى لو كانت جزءًا من التزام أداء منفرد) ، فسوف تقوم المنشأة بالمحاسبة عن العقد المعدل على أساس مستقبلي .
- التغييرات في سعر المعاملة : ان متطلبات المعيار الدولي للتقرير المالي IFRS15 يتم تطبيقها بشكل مختلف في بعض الحالات على التزام أداء واحد يتألف من سلع أو خدمات غير مميزة عن التزام أداء منفرد .
- تخصيص المقابل المتغير : ان مبلغ المقابل المتغير المعترف به في تاريخ كل تقرير يمكن أن يتأثر.

3.2.1.3 تحديد سعر المعاملة

لقد عرف المعيار الدولي للتقرير المالي سعر المعاملة "بأنه المبلغ المقابل الذي تتوقع منظمة الاعمال الحصول عليه مقابل تقديم السلع أو الخدمات او كلاهما و غالبا ما يكون هذا المبلغ محدد في العقد " (IFRS15,2021:29).اذ يختلف السعر المعاملة عن بقية عناصر المزيج التسويقي الأخرى من حيث مرونته العالية وحساسيته للظروف المحيطة والطارئة ، اذ أن السعر المعاملة "هو الطريقة التي تلجأ إليها المنظمات لتعميق الادراك حول المنتج في السوق ، باعتباره من أكثر الأسلحة التسويقية فعالية في التاثير على الزبون" (النسور:78,2008)، اما (صبرة ، 2010 : 15) فعرف السعر بانها " ترجمة القيمة في وقت معين او مكان معين الى قيمة نقدية " يعتبر السعر المعاملة التعبير النقدي لقيمة المنتج في الوقت والمكان المعين وهو العنصر الوحيد من المزيج التسويقي الذي يمثل إيرادات المنظمة "، لذا فان المبدأ الرئيسي لتحديد سعر المعاملة هو ان السعر هو المقابل المالي الذي تتوقع منظات الاعمال الحصول عليه مقابل تحويل السلع والخدمات الى العملاء (Haggenmüller,2019 :255) ،و يرى الباحث ان سعر المعاملة يعتبر المبلغ الاجمالي الذي تتوقع المنظمة ان تستحقه في حالة الالتزام بالاداء ويتضمن تقدير اى مقابل متغير وتأثير القيمة الزمنية للنقود والقيمة العادلة للاعتبارات غير النقدية واثر اي مبلغ مدفوع او مستحق الدفع للعميل . وقد حدد (Kiso , 2020 1353:) طرق تحديد سعر المعاملة كالاتي :-

أ. **المقابل المتغير**: قد يختلف المبلغ وتوقيت جزء من سعر المعاملة بسبب الخصومات والمبالغ المستردة والائتمانات والامتيازات السعرية والحوافز والمكافآت وغيرها من البنود المماثلة وفقا للمعيار IFRS 15 ، ويتم تقدير هذه المبالغ المتغيرة وادراجها في سعر المعاملة باستخدام طريقة القيمة المتوقعة او طريقة المبلغ المرجح ايهما يتنبأ بشكل افضل بالمقابل الذى تستحقه منظمة الاعمال أي يجب على المنظمة تطبيق الطريقة المختارة بشكل ثابت طول فترة العقد وتحديث سعر المعاملة المقدر في نهاية كل فترة.و قد بين (ابونصار ، 2020 : 736) ان هنالك طريقتين يتم من خلالهما استخدام مبلغ العوض المتغير و هما :-

- **القيمة المتوقعة :-** و تمثل مجموع المبالغ الموزونة من حيث احتماليتها ضمن نطاق من المبالغ النقدية المحتملة و يمكن ان تكون القيمة المتوقعة هي تقدير مناسب للمقابل المالي المتغير اذا كان لمنظمة الاعمال عدد كبير من العقود ذات الخصائص المماثلة .
- **المبلغ الاكثر ترجيحا :-** و يمثل المبلغ الفردي الاكثر ترجيحا ضمن نطاق المقابل النقدي المحتمل . و يمكن ان يكون المبلغ الاكثر ترجيحا هو تقدير مناسب للمبلغ النقدي المتغير اذا كان للعقد احتمالين فقط ، هو إما الحصول على التعويض النقدي أو عدم الحصول عليه .

ب. **عنصر التمويل الهام**: بالنسبة للعقود الخاصة التي تتطلب معاملات معينة لا يتطابق استلام المبلغ مع توقيت نقل البضائع او الخدمات الى العميل، ويتم دفع المبلغ المدفوع مقدماً او يتم دفعه بعد تقدير الخدمات، وفي هذه الحالات يجب على المنظمة النظر في آثار القيمة الزمنية للنقود على اجمالي سعر المعاملة ويتعين على المنظمة تقييم ما اذا كان الترتيب يحتوي على عنصر تمويلي كبير عندما تكون الفترة بين دفع العميل وتحويل منظمة الاعمال للبضائع او الخدمات أكبر من سنة واحدة ، و يجب على منظمة الاعمال ان تأخذ بالاعتبار جميع الظروف و الحقائق ذات الصلة في تحليل و تقييم ما اذا كان العقد يتضمن عنصر تمويلي هام و يمكن بيان ذلك في مايلي (Jonick&Benson ,2018:56) :

- التفرقة بين المبلغ المتفق عليه و سعر البيع للسلع و الخدمات المتفقة عليها .
- طول الفترة الزمنية المتوقعة بين قيام منظمة الاعمال بتحويل السلع و الخدمات المتفق عليها .
- معدلات الفائدة السائدة في السوق التي تعمل في نفس الطبيعة .

ج. **الاعتبار المدفوع او المستحق للعميل** : يأخذ الاعتبار المدفوع او المستحق للعملاء شكل النقد او القسائم المجانية التي يمكن تطبيقها على المبالغ المستحقة لمنظمة الاعمال وبالنسبة للدفع من قبل منظمة الاعمال الى العميل ليتم التعامل على انه شيء اخر غير تخفيض سعر المعاملة أي يجب ان يكون مقابل سلعة او خدمة متميزة تقدم للعميل ويتسق ذلك مع المعايير الدولية للتقارير المالية، وقد تحتاج بعض منظمات الاعمال الى اعادة تقييم معاملة الاعتبار المدفوع او المستحق للعميل (Youell ,2016 :75) .

4.2.1.3 تخصيص سعر المعاملة على إلتزامات الاداء

يبين المعيار الدولي للتقرير المالي IFRS15 الايراد من العقود مع العملاء (IFRS15,2014,73-74) بأن الهدف الاساسي من هذه الخطوة هو تخصيص سعر معاملة لكل سلعة او خدمة مميزة بمبلغ يوضح مقدار المقابل الذي تتوقع منظمة الاعمال الحصول عليه جراء تحويل السلع و الخدمات المتعهدة بها .اذ يرى (peters,2016 :12) بانه يجب توزيع سعر المعاملة على التزامات الاداء المختلفة بعد تحديد سعر المعاملة وفقا لطريقة سعر البيع كما تم الاشارة اليها في معيارالدولي للتقرير المالي (IFRS15) ، اذ تحدد منظمات الاعمال اولاً اسعار البيع المستقلة المختلفة للالتزامات الاداء المنفصلة ، اما (EY, 2019 :231) يبين على انه يفضل تخصيص المعاملة على أساس سعر البيع المستقل نسبياً حيث يتم تخصيص أي خصم في العقد بشكل عام و باسلوب متناسب مع جميع التزامات الأداء في العقد، وهناك بعض الاستثناءات، ومنها استثناء التزام أداء واحد يتكون من سلسلة من السلع أو الخدمات المميزة ويتضمن المقابل المتغير.

لذا يعرف سعر البيع المستقل (المنفصل) "بانه السعر الذي يمكن أن تبيع به المنظمة السلعة أو الخدمة المتفق عليها بشكل منفصل (بدون عقد) للزبون و تعد الطريقة المثلى لتحديد سعر البيع المستقل هي ملاحظة سعر المعاملة أو الخدمة عندما يتم بيعها بصورة منفصلة لنفس العميل او العملاء في ظل نفس الظروف " (العاني ،2019 :585). لذا يرى الباحث انه يجب على المنظمة عند توزيع سعر المعاملة على أساس سعر البيع المستقل ان يحاول أولاً تحديد سعر البيع المستقل للسلعة أو الخدمة المميزة الكامنة وراء كل التزام الأداء ، اذ بموجب المعيار الدولي للتقارير المالية IFRS 15 هو السعر الذي تبيع به المنظمة السلعة أو الخدمة على أساس مستقل (أو منفصل) عند بداية العقد. ولقد حدد (EY , 2019 :232) اهم المناهج لتحديد سعر البيع المستقل:-

أ. **منهج تقييم السوق المعدل:** يمكن لمنظمة الاعمال تقييم السوق الذي تبيع فيه السلع أو الخدمات وتقدير السعر الذي يكون العميل في تلك السوق على استعداد لدفعه مقابل تلك السلع أو الخدمات. و يشير هذا المنهج أيضاً على انه يمكن المنظمات الاعمال الرجوع الى اسعار المنافسين الذين يقدمون سلع و خدمات متماثلة و تعديل تلك الاسعار وفق التكاليف و هوامش الارباح لدى المنظمة الاعمال .

ب. **منهج التكلفة المتوقعة مضافا الى هامش الربح:** تقوم منظمات الاعمال بتقدير سعر البيع المنفصل من خلال التنبؤ بالتكاليف المتوقعة للوفاء بالتزامات الاداء ثم اضافة هامش الربح الذي تطلبه منظمات الاعمال من السلع و الخدمات (مدخل التكلفة + نسبة هامش ربح) .

ج. **ت.مدخل القيمة المتبقية:** قد تقدر منظمة الاعمال سعر البيع المستقل بالرجوع إلى إجمالي سعر المعاملة مطروحاً منه مجموع أسعار البيع المستقلة التي يمكن ملاحظتها للسلع أو الخدمات الأخرى المتعهد بها في العقد . و يتم استخدام هذا المنهج إذا تم استيفاء أحد المعايير التالية :-

- تبيع منظمة الاعمال نفس السلعة أو الخدمة لعملاء مختلفين (في نفس الوقت أو بالقرب منه) لمجموعة كبيرة من المبالغ (أي أن سعر البيع متغير بدرجة كبيرة لأن سعر البيع المستقل لا يمكن تمييزه من المعاملات السابقة أو دليل آخر يمكن ملاحظته) .
- أن منظمة الاعمال لم تحدد بعد سعراً لتلك السلعة أو الخدمة ولم يتم بيع السلعة أو الخدمة من قبل على أساس مستقل (أي أن سعر البيع غير مؤكد) .

و يرى الباحث بانه يمكن استخدام هذا المنهج اذا كانت منظمة الاعمال تبيع نفس السلع او تقديم نفس الخدمة للعملاء الاخرين باسعار متفاوته بشكل كبير و اذا كانت منظمة الاعمال تضع سعر بيع محدد لتلك السلعة او الخدمة و لم يتم بيع السلعة او الخدمة مسبقا بسعر محدد مفرد .

5.2.1.3 الاعتراف بالايراد عندما يتحقق الالتزام بالأداء

قبل التطرق الى كيفية الاعتراف بالايراد بعد الالتزام بالاداء، قدم مجمع المحاسبين القانونيين الامريكي تعريفاً للايراد " انها كل ماينتج من بيع السلع وتقديم الخدمات وتحدد قيمة الايرادات وفقا لذلك"(شاهين،2011 :119)، اما مجلس معيار المحاسبة المالية FASB فقد عرفها " بانها الزيادة الاجمالية في قيمة الاصول أو النقص في قيمة الخصوم الناتجة عن قيام بنشاط موجه لتحقيق الارباح ، ويتم قياسها وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها"(Nicola, 2016 :39) .

لذا فان مجلس معايير المحاسبة الدولية يحث على منظمات الاعمال الاعتراف بالإيراد عندما تفي بالتزام الأداء عن طريق تحويل منافع السلع أو الخدمات المتعهد بها إلى العميل و يتم نقل السلعة أو الخدمة عندما يحصل العميل على السيطرة على تلك السلعة أو الخدمة ، و بالنسبة لكل التزام أداء يجب على منظمة الاعمال تحديد ما إذا كانت المنظمة تفي بالتزام الأداء بمرور الوقت عن طريق نقل السيطرة على السلعة أو الخدمة، و إذا لم تفي منظمة الاعمال بالتزام الأداء بمرور الوقت يتم الوفاء بالتزام الأداء في وقت معين (FASB ,2014 :5) و يتفق (ابو نصار ، 2020 : 747) على ما سبق بأنه يجب على منظمات الاعمال ان تعترف بالايرادات عندما تستوفي المنظمة التزام الاداء عن طريق نقل السلعة أو الخدمة الموعودة بها الى العميل و ينتقل الاصل عندما يحصل العميل على السيطرة على ذلك الاصل ، و يرى (الحضري، 2019: 110-111) بان هنالك ثلاثة شروط للاعتراف بالايرادات عند الالتزام بالاداء :

أ. عندما يكون العميل قادر على استخدام السلعة أو الخدمة خلال فترة من الزمن مثل خدمات النظافة السنوية والاشتراكات وغيرها .

ب. إذا كان العميل يملك السيطرة على الأصل الذي تقوم منظمة الاعمال بتصنيعه أو تجديده مثل شركة الإنشاءات التي تبنى عقار للعميل او عندما يمتلك العميل الأرض ومواصفات البناء.

ج. إذا كان لمنظمة الاعمال حق قانوني لاستلام المقابل المالي للأداء المنفذ حتى تأريخه مثل إنشاء أصل له مواصفات محددة والعقد ملزم.

د. من جانبه يرى (peters, 2016: 14) ان المعيار الدولي للتقرير المالي IFRS 15 لا يميز بين السلع والخدمات، انما يميز فقط:-

- الوفاء بالتزام الأداء (نقل السيطرة) بعد مرور الزمن ، في هذه الحالة يتم الاعتراف بالإيراد تدريجياً بعد وتيرة التحويل إلى العميل .
- الوفاء بالتزام الأداء (نقل السيطرة) في زمن معين يتحكم العميل في السلعة أو الخدمة في وقت معين ويتم الاعتراف بالإيرادات بالكامل دفعة واحدة .

و اذا لم يتم الوفاء بالتزام الاداء على المدى الزمني فان منظمة الاعمال تفي بالتزام الاداء عند نقطة من الزمن و لتحديد النقطة من الزمن التي يحصل العميل على السيطرة على السلعة او الخدمة المتعهد بها و تفي منظمة الاعمال فيها بالتزام الاداء ،فانه يجب على منظمة الاعمال ان تأخذ في الحسبان المؤشرات على تحويل السيطرة التي تشمل الاتي (خزعل ،2019 :64) :-

- لمنظمة الاعمال حق في الدفعة مقابل الاصل .
- للعميل حق قانوني في الاصل .
- قيام منظمة الاعمال بتحويل الحيازة المادية للاصل .

- يمتلك العميل المخاطر و المنافع المهمة لملكية الاصل .
- يكون العميل قد وافقة على الاصل .

و مما سبق يرى الباحث بانه يجب على منظمات الاعمال ان تأخذ بعين الاعتبار متطلبات السيطرة الواردة في معيار الايراد من العقود مع العملاء بالاضافة الى ذلك يجب على منظمات الاعمال ان تأخذ بعين الاعتبار مؤشرات تحويل السيطرة ، و يجب على منظمة الاعمال أن تقرر عند انشاء العقد ما اذا كانت تفي بالتزام الاداء على المدى الزمني أو انها تفي بالتزام الاداء عند نقطة زمنية محددة .

2.3 الاداء المالي

1.2.3 مفهوم الاداء المالي

في ظل الظروف الراهنة أمام المنظمات الاقتصادية من انفتاح للاسواق و زيادة التنافسية، اذ تعتبر من الركائز الاساسية في تفعيل الاقتصاد الوطني و الدولي على الحد سواء ، ظهرت الحاجة الشديدة الى عملية تقييم اعمال هذه المنظمات من اجل التأكد من كفاءة كل العوامل التي تهدف الى دعم قدرتها و في تحقيق الارباح التي تمكنها من البقاء و النمو في السوق، اذ تعد المؤشرات مالية عملية متابعة الوظيفة المالية في المنظمات الاقتصادية و التي تعكس الصورة الحقيقية للاداء المالي (نجلاء،2015:135)، لذا قبل التطرق الى مفهوم الاداء المالي فإن على المنظمات الاعمال قياس كفاءة وفاعلية اداء المنظمة وتحسين العمل فيها (Aggarwal&Thakur,2013,17) . اذ يشير مفهوم الاداء الى "مجموعة من النتائج التي تنتجها المنظمة خلال فترة معينة من اداء العمل فيها، ويبين مدى مساهمة الفرد في تحقيق اهداف المنظمة" (Toppo&Prusty,2012:1) ، كما يعرف **الاداء** (Performance) الى قدرة المنظمة على تحقيق اهدافها طويلة الأجل وقدرتها على استغلال مواردها نحو تحقيق الأهداف المنشودة، فالأداء دالة لكافة أنشطة المنظمة فهي المرآة التي تعكس وضع المنظمة من مختلف جوانبها، وتسعى كافة الاطراف في المنظمة إلى تعزيز الأداء الأمثل (أبوقمر،2009: 22) . اما مفهوم الاداء المالي فيرى (حياة ،2011: 7) " بأنها مدى قدرة المنظمة على الاستغلال الأمثل لمواردها ومصادرها في الاستخدامات ذات الأجل الطويل وذات الأجل القصير من أجل تشكيل الثروة " . اما(حليمة و كريمة ،2019:16) فيرى بان الأداء المالي " هو تشخيص الوضعية المالية لمنظمة الاعمال و مدى قدرتها على مواجهة التزامات الطويلة و القصيرة الاجل كونه يساهم مساهمة فعالة في تحقيق الاهداف الاساسية للمنظمات الاعمال و هذا يخدم متطلبات كل من الجهات الداخلية و الخارجية في أن واحد "اما (Zuhuri& et al,2020,330) عرف الاداء المالي "بانه انجاز اداري لتحقيق اهداف المنظمة وهي زيادة الارباح وزيادة قيمة المنظمة " ، اما (بودور،2019:38) فيرى الأداء المألي على أنه "المخرجات أو الاهداف التي تسعى المنظمات الى تحقيقها و هو مفهوم يعكس كل من الاهداف و الوسائل اللازمة أي انه مدى مساهمة الانشطة في خلق القيمة أو الفعالية في استخدام الموارد المتاحة من خلال بلوغ الاهداف المالية باقل التكاليف " .و يتفق الباحث على سبق بأن الأداء المالي هو مدى قدرة المنظمات الاعمال على الاستغلال الأمثل لمواردها المالية في الاستخدام قصير الأمد و طويل الأمد من اجل تحقيق اهداف مظمة الاعمال .

2.2.3 تقييم الاداء المالي

قبل التطرق الى مفهوم تقييم الاداء المالي يجب الفرق بين مصطلحين التقييم والتقويم ، لذا التقييم تعني أي تحديد مستوى الأداء المتحقق إذا كان جيدا أو ضعيفا، بمعنى إعطاء الأداء قيمة ويطلق عليها ايضاً التقدير (سعاد،2007: 13). كما يعرف (Dattner,2013,4) عملية التقييم بأنها التنبؤ بالاداء المستقبلي على أساس الاداء الماضي، اما التقويم فهي" منهجية تقوم على أسس عملية تستهدف إصدار الحكم بدقة وموضوعية على مدخلات أي نظام وعملياته ومخرجاته، ومن ثم تحديد جوانب القوة والضعف في كل منها تمهيدا لاتخاذ قرارات مناسبة لإصلاح ما قد يتم الكشف عنه من نقاط القوة والضعف" (عمران،2007: 214). لذا وقد عرف (طالب و المشهداني ، 2011: 72)تقييم الاداء بانه "وظيفة إدارية تمثل الحلقة الاخيرة من سلسلة العمل الاداري المستمر و تشمل مجموعة من الاجراءات التي يتخذها جهاز الادارة للتأكد من أن النتائج تتحقق على النحو المرسوم وبأعلى درجة من الكفاءة" و ان تقييم الأداء المالي للمنظمات الاعمال هو تقديم حكم ذو قيمة حول إدارة الموارد الطبيعية والمادية والمالية، أي أن تقويم الأداء المالي هو قياس النتائج المحققة أو المنتظرة على ضوء معايير محددة سلفا لتحديد ما يمكن قياسه ومن ثم مدى تحقيق الأهداف لمعرفة مستوى الفعلي ، وتحديد الأهمية النسبية بين النتائج والموارد المستخدمة مما يسمح بالحكم على درجة الكفاءة (بالحمو،2013: 4) ، ويرى كل من (دزايت و مبروكة ، 2013: 9) " بأنه الأداة التي تستخدم للتعرف على نشاط المشروع بهدف قياس النتائج المحققة ، و مقارنتها بالأهداف المرسومة بغية الوقوف على الانحرافات و تشخيص مسبباتها مع اتخاذ

الخطوات الكفيلة لتجاوز تلك الانحرافات و غالبا ما تكون المقارنة بين ماهو متحقق فعلا و ماهو مستهدف في نهاية فترة زمنية معينة هي السنة في الغالب ". لذا يرى الباحث بأن عملية تقييم الاداء للمنظمات الاعمال هي عملية لمعرفة نقاط القوة والضعف في هذه المنظمات ومن ثم تصحيح هذه الاخطاء عن طريق تقويم ادائها.

3.2.3 أهداف تقييم الأداء المالي

تهدف عملية تقييم الأداء إلى تحقيق ما يلي (ابراهيم ، 2013 :34) :

- تقييم مدى تحمل المسؤولين للمسؤوليات المخولة لهم.
- تشخيص المجالات التي تكون بحاجة إلى إجراءات تصحيحية والعمل على معالجتها .
- التأكد من أن المسؤولين يتحفزون نحو تحقيق الأهداف المخطط لها من قبل منظمة الاعمال .
- التمكين من إجراء المقارنات بين أداء مختلف الأقسام داخل منظمة الاعمال لتحديد المجالات التي يجب أن تجرى فيها التحسينات.
- ربط جميع الأجهزة الإدارية بمختلف مستوياتها بالوسائل التي تجعلها قادرة على قياس الاداء المالي للمنظمة الاعمال .
- إيجاد نوع من المنافسة بين الأقسام لتحسين مستوى أدائها.
- التحقق من أن الإنجاز الفعلي كان وفقا للأهداف والخطط الموضوعة.
- التأكد من أن الإنجاز الفعلي قد تم بكفاءة من خلال الاستغلال الأمثل للموارد.

4.2.3 معايير الاداء المالي

يبين (الصالحي ، 2016: 46) بان هنالك عدة معايير تمكّن منظمات الاعمال من تقييم أدائها المالي ، و هذه المعايير تفسر من خلال مجموعة من المؤشرات و تتمثل فيما يلي :-

- المعايير التأريخية : تحسب هذه النسب من القوائم المالية للسنوات السابقة لغرض رقابة الاداء لهذه المنظمات من قبل الادارة المالية و الاستفادة منها في وضع الخطط المستقبلية .
- المعايير المطلقة : تأخذ منظمات الاعمال هذه المعايير على شكل قيم ثابتة لنسب معينة مشتركة بين جميع المنظمات الاعمال و تقاس بها النسب ذات العلاقة في المنظمة .
- المعايير القطاعية : يستفيد المحلل المالي بدرجة كبيرة من هذه المعايير المالية في رقابة الاداء ، و هي معايير تمثل متوسط اداء للقطاع الذي تنتمي اليه هذه المنظمات ، و خاصة أن هذه المنظمات تتشابه في العديد من الصفات و الخصائص .
- المعايير المستهدفة : هي نسب تستهدف ادارة منظمات الاعمال الوصول اليها من خلال تنفيد الموازنات التخطيطية ، و بالتالي فان مقارنة النسب المحققة من تلك النسب المستهدفة تبرز الانحرافات ، و بالتالي تتخذهذه المنظمات الاجراءات التصحيحية اللازمة.

5.2.3 مؤشرات تقييم الاداء المالي

قد اصبح استخدام النسب والمؤشرات المالية لأغراض قياس وتقييم أداء المنظمة من الأمور واسعة الانتشار إلى درجة يمكن القول بأنه قد لا يتصور أن يتم تحليل أي بيانات عن أداء المنظمات ومراكزها المالية بدون استخدام النسب والمؤشرات المالية بصورة أو بأخرى(حياة ،2011: 24) .اذ يرى (عشي ، 2002: 37) بأنه لا يمكن أن تقوم أدارة منظمة بتقييم جيد للأداء إلا إذا تمكن المستخدمين من اختيار المعايير والمؤشرات الجيدة ، واختيار المؤشرات والمعايير لا يتم بأسلوب عشوائي، بل ينبع من المصلحة أو مركز المسؤولية المراد تقييم أدائها.و تُعد النسب و المؤشرات المالية من أهم أدوات التحليل المالي شيوعا و استعمالا في قياس المركز المالي للمنظمة و تقويمه خلال مدة زمنية معينة من خلال إجراء مقارنات بين النسب و المؤشرات المالية للمنظمة و النسب المالية لمنظمات مماثلة او للمنظمة نفسها و لمدة مختلفة (علي و الكاظم ، 2018: 346) و يمكن تقسيم النسب و المؤشرات المالية الى اربعة انواع وفق متطلبات المعيار الدولي للتقرير المالي IFRS 15 الايراد من العقود مع العملاء و كما في الجدول الاتي :

4.المحور الثالث : الجانب التطبيقي للبحث

1.4 نبذة تاريخية عن شركة جارستين

تعتبر شركة جارستين احدى الشركات الرائدة في صناعة الاثاث في العراق و بالاخص في اقليم كوردستان العراق وخاصة في محافظتي(دهوك،اربيل) لذا فقد تم اختيارها كعينة البحث لانها تطبق النظام المحاسبي الموحد في اجراء عملياتها

الجدول (1): النسب المالية

النسب المالية	المعادلة	المصدر
نسب السيولة		
نسبة التداول	الموجودات المتداولة / المطلوبات القصيرة الاجل	(سميرة ،2018: 36)
نسبة السيولة السريعة	(الموجودات المتداولة – المخزون)/ المطلوبات القصيرة الاجل	(سميرة ،2018: 37)
نسبة التدفقات النقدية التشغيلية	النقدية / المطلوبات القصيرة الاجل	(سميرة ،2018: 39)
نسبة الاحتياجات اليومية	(الموجودات المتداولة – المخزون) /360	(سميرة ،2018: 39)
نسب النشاط		
معدل دوران الموجودات	صافي المبيعات / اجمالي الموجودات	(بشرى و حنان ،2018: 30)
معدل دوران الموجودات الثابتة	صافي المبيعات / اجمالي الموجودات الثابتة	(بشرى و حنان ،2018: 30)
معدل دوران المخزون	كلفة المبيعات/ المخزون	(بشرى و حنان ،2018: 31)
متوسط فترة التحصيل	360 / معدل دوران المخزون	(بشرى و حنان ،2018: 32)
نسب المديونية		
نسبة المديونية	اجمالي المطلوبات / اجمالي الموجودات	(على، 2016 :26)
نسبة الديون الى حقوق المالكين	الديون قصيرة الاجل / حقوق المالكين	(على، 2016 :26-27)
نسبة تغطية الموجودات	(القيمة الدفترية للموجودات الثابتة+ راس المال) / ديون قصيرة الاجل	(على، 2016 :25)
نسب الربحية		
نسبة مجمل الربح	مجمل الربح / صافي المبيعات	(دزايت ،2013 :36)
نسبة صافي الربح	صافي الربح / صافي المبيعات	(دزايت ،2013 :36)
نسبة العائد على الموجودات	صافي الربح / اجمالي الموجودات	(دزايت ،2013 :37)
نسبة العائد على حقوق المالكين	صافي الربح / حقوق المالكين	(دزايت ،2013 :37)

المصدر من اعداد الباحث بالاعتماد على المصادر الاعلاه .

ملاحظة :- لم يتم أخذ نسب السوق لعدم وجود حصة السوقية لعينة البحث في سوق الاوراق المالية العراقية .

المحاسبية، و تأسست شركة جارستين في عام 2000 ، اذ كانت تتألف أنذاك من (10) موظفين فقط ولكن تجاوز عدد موظفيها الان الى (200) فاكثر، لذا تسعى شركة جارستين الى الاستمرار في التقدم والريادة في مجالات عملها في البناء والانشاءات،الخدمات الهندسية، خدمات قطاع النفط، خدمات التجهيز، التجارة العامة، التصنيع والانتاج الابواب. وتعد من الشركات (4STIN GROUP) القديرة والمنافسة في العراق و اقليم كوردستان العراق التي تمتلك القدرة الكافية في التنافس وتقديم اعمال متميزة في مجالات عملها و قطاعاتها الانتاجية منذُ بداية تأسيسها.

1.1.4 التعريفات الاجرائية للمتغيرات و العلاقة المدروسة

تتناول البحث في اطار الاختبارات التطبيقية و المقارنة للمتغيرات الرئيسية و الفرعية الاتية :

- **المتغير الرئيسي الاول : تبني المعيار الدولي للتقرير المالي IFRS15 (الايراد من العقود مع العملاء) :-** المبدأ الاساسي للمعيار الدولي للتقرير المالي IFRS15 الايراد من العقود مع العملاء هو أنه ينبغي على شركة الاعتراف بالايراد الناتج من العقود مع العملاء لوصف تحويل السلع و الخدمات الى العملاء بالقيمة التي تعكس المقابل المالي المتوقع الحصول عليه من قبل الشركة مقابل السلع و الخدمات المقدمة .(محمد ،2015 :212)
- **المتغير الرئيسي الثاني : الاداء المالي** : فالاداء المالي يعتبر من أهم المواضيع الإدارية والمالية للشركة ، حيث يعمل بصفة عامة على إجراء فحص للسياسات المتبعة من طرف الشركة خلال دورات متعددة من نشاطها للكشف عن نقاط القوة و الضعف التي تحمل سلبا و إيجابا على الشركة، واقتراح إجراءات تسمح لها باستخدام إمكانياتها للخروج من الوضع الصعب أو مواصلة التحسن إذا كانت الوضعية المالية للشركة جيدة.

2.1.4 منهج الدراسة و أدوات جمع البيانات

تتبنى البحث في جانبها العملي المناهج البحثية الاتية

- **منهج تحليل المحتوى** : استهدف البحث استخدام هذا المنهج لتحديد و تحليل واقع كل من المعيار الدولي للتقرير المالي IFRS 15 الايراد من العقود مع العملاء و الاداء المالي لدى شركة جارستين في دهوك من خلال قائمة دخل و الميزانية العمومية .

- **المنهج المقارن** : يهدف استخدام هذا المنهج الى بيان مقارنة بين النظام المحاسبي الموحد و المعيار الدولي للتقرير المالي IFRS15 الايراد من العقود مع العملاء على الاداء المالي لشركة جارستين في محافظة دهوك .
- **المنهج التطبيقي في تقييم و تحليل متغيرات البحث و العلاقة :** اذ تم استخدام النسب المالية في تطبيق المنهج و اختبار فرضيات البحث .

3.4 تقييم و تحليل متغيرات البحث

1.3.4 قائمة الدخل

1.1.3.4 قائمة الدخل للسنة المالية (2019) وفق النظام المحاسبي الموحد

تقوم شركة جارستين بتسجيل قيمة العقد بالكامل كإيراد في تأريخ توقيع العقد وفقاً للنظام المحاسبي الموحد المعمول به في شركة جارستين و يبين الجدول (2) قائمة الدخل وفق النظام المحاسبي الموحد لعينة البحث .

الجدول (2) قائمة الدخل وفق النظام المحاسبي الموحد للسنة المالية (2019)

رقم الكشف	رقم الدليل المحاسبي	التفاصيل	المبالغ بالدينار
		الايرادات الجارية	
14	45-41	**ايراد النشاط الجاري**	**450,198,000**
		المصروفات الجارية	
10	31	**الرواتب و الاجور**	1,944,000
11	32	**المستلزمات السلعية**	16,448,900
12	33	**المستلزمات الخدمية**	13,377,100
13	35	**مشتريات بغرض البيع**	330,800,900
1	37	**الاندثارات**	20,020,900
		فائض قابل للتوزيع	**67,606,200**
		مبلغ الضريبة	10,140,900
		صافي الدخل بعد الضريبة	**57,465,300**

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على التقارير المالية لشركة كما هو موضح في الملحق (2)

يوضح الجدول اعلاه بأن شركة جارستين للتجارة و الاثاث المحدودة حققت ايراد نشاط جاري قدره (450,198,000) دينار/ عراقي من خلال (98) عقداً وفق النظام المحاسبي الموحد في شركة جارستين ، حيث يتم الاعتراف بقيمة العقد كاملاً و هذه تغطي مشتريات بغرض البيع و التي كانت (330,800,900) دينار/عراقي و حققت الشركة صافي الدخل قبل الضريبة بمبلغ (67,606,200) دينار / عراقي. ووفق قانون ضريبة الدخل رقم 113 لسنة 1982 و تعديلاته للمادة (13) ، اذ ورد فيها الفقرة (1) احتساب ضريبة الدخل على الشركات ذات المسؤولية المحدودة بنسبة (15%) من صافي الدخل المتحقق و الذي كان بمبلغ (10,140,900)دينار / عراقي ، وبالتالي حققت الشركة صافي الدخل بعد الضريبة (57,465,300) دينار/ عراقي .

2.1.3.4 قائمة الدخل للسنة المالية (2019) وفق المعيار الدولي للتقرير المالي IFRS 15 (الايراد من العقود مع العملاء)

و لغرض تحديد ايراد المبيعات لشركة جارستين عينة البحث وفق المعيار الدولي للتقرير المالي IFRS 15 لابد من إعادة احتساب مبلغ ايراد المبيعات من خلال العقود المستنفدة و التفاصيل الموجودة في هذه العقود اعتماداً على استمارة المقابلة الشخصية لمعرفة سياسة الشركة في التعامل مع العقود ، و كما هو موضح في الملحق (1) . فقد تم تطبيق المعيار الدولي للتقرير المالي IFRS 15 (الايراد من العقود مع العملاء) كما في الجدول الاتي :

الجدول (3) قائمة الدخل للسنة المالية (2019) وفق المعيار الدولي للتقرير المالي IFRS 15 (الايراد من العقود مع العملاء)

البـــنـــد	المبالغ بالدينار
ايراد المبيعات	**287,988,480**
كلفة المبيعات	**211,611,000**
مجمل ربح	**76,377,480**
مجموع المصاريف الادارية	**51,790,900**
صافي الدخل قبل الضريبة	**24,586,580**
مبلغ الضريبة	**3,687,990**
صافي الدخل بعد الضريبة	**20,898,590**

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على التقارير المالية السنوية للشركة وكما هو موضح في الملحق (2)

يبين الجدول اعلاه بأن شركة جارستين للتجارة و الاثاث المحدودة حققت ايرادا قدره (287,988,480)دينار/ عراقي من خلال (69) عقد مستنفذ وفق المعيار الدولي للتقرير المالي IFRS 15 (الايراد من العقود مع العملاء) و هذه الايرادات تغطي كلفة المبيعات و التي كانت (211,611,000)دينار /عراقي و حققت الشركة صافي الدخل قبل الضريبة بمبلغ (24,586,580) دينار /عراقي ، و عليه فإن الضريبة المستحقة خلال سنة 2019 هي (3,687,990)دينار/ عراقي و هنا يبين انعكاس المعيار الدولي للتقرير المالي على قائمة الدخل .

3.1.3.4 انعكاس المعيار الدولي للتقرير المالي IFRS 15 (الايراد من العقود مع العملاء) على ارصدة الحسابات في قائمة الدخل

من خلال تطبيق المعيار الدولي للتقرير المالي IFRS 15 " الايراد من العقود مع العملاء " يمكن بيان الفروقات الحاصلة في قائمة الدخل في الجدول الاتي :-

الجدول (4) الفروقات الحاصلة في قائمة الدخل

البند	المبلغ قبل تطبيق المعيار	المبلغ بعد تطبيق المعيار	مبلغ الفرق
الايراد المبيعات	`	**287,988,480**	**162,209,520**
كلفة المبيعات	**330,800,900**	**211,611,000**	**119,189,900**
مجمل الربح	**119,397,100**	**76,377,480**	**43,019,620**
المصاريف الادارية	**51,790,900**	**51,790,900**	**0**
صافي الدخل قبل الضريبة	**67,606,200**	**24,586,580**	**43,019,620**
مبلغ الضريبة	**10,140,900**	**3,687,990**	**6,452,910**
صافي الدخل بعد ضريبة	**57,465,300**	**20,898,590**	**36,566,710**

المصدر : من اعدا الباحث باعتماد على الجدول(2،3).

أ. **ايراد المبيعات:** و يبين الجدول (4) الفروقات الحاصلة لأرصدة الحسابات التي أثر عليها تطبيق المعيار الدولي للتقرير المالي IFRS 15 (الايراد من العقود مع العملاء) في قائمة الدخل لعينة البحث : يبين الجدول اعلاه بأن ايراد المبيعات قبل تطبيق المعيار الدولي للتقرير المالي IFRS 15 (الايراد من العقود مع العملاء) كان بمبلغ (450,198,000)دينار / عراقي و بعد تطبيق المعيار الدولي للتقرير المالي IFRS 15 (الايراد من العقود مع العملاء) انخفض الى (287,988,480)دينار /عراقي وهذا الانخفاض يرجع لسبب استبعاد الايرادات الغير المستنفدة التي كانت بمبلغ (162,209,520)دينار /عراقي ، ويرى الباحث بان سبب وجود هذه الفروقات(المستحقات) يرجع الى الاسباب الاتية :-

- عدم وجود التفرقة بين الايراد الناشئ من السلع و الايراد الناشئ من الخدمات .
- مدة التزام بالوفاء على السلع هي (2) شهر و الذي يؤثر بشكل سلبي على الايراد من العقود المبرمبة في الشهر (11، 12) ، و كما هو موضح في الملحق (1) استمارة المقابلة الشخصية .
- وجود ضمان على السلع وهي (2) سنة و الذي يجب ان يحسب كإيراد ضمان مستلم مقدماً .

ب. **كلفة المبيعات:** يبين الجدول اعلاه بأن الفرق الحاصل في كلفة المبيعات وهو بمبلغ (119,189,900)دينار / عراقي حيث كان بسبب أن هنالك جزء من هذه التكاليف يجب ان تتحملها الشركة في الفترات القادمة و ذللك يرجع بسبب عدم تحصيل المنفعة الخاصة بهذه التكاليف ، و هذه التكاليف تتمثل بالمخزون السلعي الذي يتم تسليمه الى العميل في سنة 2020 فهذا المخزون مستحق التسلم بعد (2) شهر من تاريخ انشاء العقد .

ج. **مجمل الربح:** يبين الجدول اعلاه بأن الفرق الحاصل على مجمل الربح بعد تطبيق المعيار الدولي للتقرير المالي IFRS 15 (الايراد من العقود مع العملاء) هو بالنقصان بقيمة (43,019,620)دينار /عراقي ،و يرجع ذلك للأسباب الاتية:-

- هنالك ايرادات لا يجب على الشركة أن تعترف بها لانها لا تخص سنة 2019 لسبب أن هذه الايرادات لم يتم الالتزام بها بعد ، و هذه الايرادات التي لم يتم الالتزام بها بعد يجب أن تظهر في الميزانية العمومية تحت مسمى (ايراد مستلم مقدماً) و تقدر بقيمة (162,209,520) دينار / عراقي .
- نقص في مبلغ كلفة المبيعات قدره (199,189,900) دينار عراقي و ذلك يرجع لسبب أن هنالك مواد أولية لم تتحول الى منتج تام و إنما هي موجودة في مخازن الشركة .
- الفرق الحاصل بين هذه الايرادات و التكاليف سيؤدي الى الفرق في مجمل الربح بمبلغ (43,019,620) دينار / عراقي .

د. **المصاريف الإدارية:** يبين الجدول الاعلاه أنه تطبيق المعيار و قبل تطبيق المعيار بأن المعيار الدولي لم يؤثر على المصاريف الادارية التي تكبدتها شركة جارستين و ذلك يرجع الى عدم علاقة هذه المصاريف بالعقود مع العملاء ، فشركة جارستين ستكون ملزمة بدفع المصاريف الادارية سواء كانت هنالك عقود أو لا .

هـ. **صافي الدخل:** يبين الجدول أعلاه بأن شركة جارستين التجارية حققت صافي الدخل قبل الضريبة قدره (67,606,200)دينار /عراقي وفقاً للنظام المحاسبي المتبع من قبل الشركة و عند تطبيق المعيار الدولي للتقرير المالي IFRS 15 (الايراد من العقود مع العملاء) أن الشركة حققت دخل قدره (24,586,580) دينار / عراقي و ذلك يرجع الى ان الايراد المحقق بعد تطبيق المعيار قد اثر بشكل كبير على صافي الدخل حيث تلك الايرادات تم فصلها ، اذ ان الايرادات التي لاتخص السنة المالية (2019) سترحل

رصيدها كإلتزام في الميزانية العمومية و تظهر تحت مسمى (ايرادات مستلمة مقدما) وذلك بالاعتماد على التفاصيل الموجودة في العقد و النظام المحاسبي المتبع من قِبل الشركة ، اذ خصصت الشركة النسب الاتية في تحديد سعر البيع (94%سعر بيع السلعة ،2%سعر بيع خدمة التركيب،4%سعر بيع خدمة الضمان) (Kiso,2019:18-28).

أ- **مبلغ الضريبة:** يبين الجدول أعلاه ان مبلغ الضريبة المفروضة على شركة جارستين وفق النظام المحاسبي المتبع من قبل شركة جارستين بمقدار (10,140,900) دينار/ عراقي ، و لكن بعد تطبيق المعيار الدولي للتقرير المالي IFRS 15 (الايراد من العقود مع العملاء) يجب على الشركة دفع مبلغ الضريبة قدره (3,687,900) دينار/عراقي . و يمكن القول بان الدخل المحتسب وفق المعيار الدولي للتقرير المالي (ايراد من العقود مع العملاء) يعد اكثر عدالة و مصداقية للتحاسب الضريبي و الذي يستند على اساس مقدار العمليات التي تم الالتزام بها و يتم الاعتراف بها كإيراد محقق من قِبل الشركة وذلك يسهل عملية سداد مبلغ الضريبة بما يتلائم مع سيولتها المالية ، فتبين بأن الشركة دفعت زيادة بمبلغ (6,453,000) دينار / عراقي .

2.3.4 انعكاس المعيار الدولي للتقرير المالي IFRS 15 (الايراد من العقود مع العملاء) على قائمة الارباح المحتجزة لعينة البحث

الجدول (5) قائمة الارباح المحتجزة

البنود	وفق النظام المحاسبي الموحد	وفق المعيار (الايراد من العقود مع العملاء)	مبلغ الفرق
الارباح المحتجزة في 2018	207,307,200	207,307,200	0
صافي الدخل	57,465,300	20,898,590	(36,566,710)
الارباح المحتجزة في 2019	264,772,500	228,205,790	(36,566,710)

المصدر : من اعداد الباحث بالاعتماد على التقارير المالية السنوية للشركة و كما هو موضح في الملحق (2،3)

انعكس المعيار الدولي للتقرير المالي IFRS 15 (الايراد من العقود مع العملاء) بشكل كبير على الارباح المحتجزة الشركة و ذلك بقيمة الفرق الحاصل في صافي الدخل قبل و بعد تطبيق معيار(الايراد من العقود مع العملاء) بمبلغ الفرق (36,566,710)دينار / عراقي .

3.3.4 انعكاس معيار الدولي للتقرير المالي IFRS 15 (الايراد من العقود مع العملاء) على الميزانية العمومية لعينة البحث

أ. الميزانية العمومية للسنة المالية (2019) وفق النظام المحاسبي الموحد

الجدول (6) الميزانية العمومية للسنة المالية (2019) وفق النظام المحاسبي الموحد

الموجودات	المبلغ	المطلوبات+ حقوق المالكين	المبلغ
الموجودات المتداولة		المطلوبات المتداولة	
الصندوق	149,939,200	دائنون	90,000,000
المخزون	25,645,200		
مجموع الموجودات المتداولة	175,584,400	مجموع المطلوبات المتداولة	90,000,000
الموجودات الثابتة		حقوق المالكين	
المباني	180,188,100	راس المال المدفوع	1,000,000
مجموع الموجودات الثابتة	180,188,100	الاحتياطيات	264,772,500
اجمالي الموجودات	355,772,500	اجمالي المطلوبات و حقوق المالكين	355,772,500

المصدر : من اعداد الباحث بالاعتماد على التقارير المالية السنوية للشركة.

ب. الميزانية العمومية للسنة المالية (2019) وفق المعيار الدولي للتقرير المالي IFRS 15 (الايراد من العقود مع العملاء)

الجدول (7) الميزانية العمومية للسنة (2019) وفق المعيار الدولي للتقرير المالي IFRS 15(الايراد من العقود مع العملاء)

الموجودات	المبلغ	المطلوبات+ حقوق المالكين	المبلغ
الموجودات المتداولة		المطلوبات المتداولة	
الصندوق	81,272,110	دائنون	90,000,000
المخزون	144,835,100	ايراد سلعة مستلمة مقدماً	70,584,600
		ايراد خدمة تركيب مستلمة مقدماً	1,501,800
		ايراد خدمة ضمان مستلمة مقدماً	15,003,120
مجموع الموجودات المتداولة	226,107,210	مجموع المطلوبات المتداولة	177,089,520
الموجودات الثابتة		حقوق المالكين	
المباني	180,188,100	راس المال المدفوع	1,000,000
مجموع الموجودات الثابتة	180,188,100	الارباح المحتجزة	228,205,790
اجمالي الموجودات	406,295,310	اجمالي المطلوبات و حقوق المالكين	406.295,310

المصدر من اعداد الباحث بالاعتماد على التقارير المالية السنوية ، و كما هو موضح في الملحق (3)

ج. **اتعكاس معيار الدولي للتقرير المالي IFRS 15 (الايراد من العقود مع العملاء) على الميزانية العمومية**

الجدول (8) الفروقات الحاصلة في الميزانية العمومية بعد تطبيق المعيار الدولي للتقرير المالي IFRS 15(الايراد من العقود مع العملاء)

الموجودات	المبلغ	المطلوبات+ حقوق المالكين	المبلغ
الموجودات المتداولة		المطلوبات المتداولة	
الصندوق	(68,667,090)	دائنون	0
المخزون	119,189,900	ايراد سلعة مستلمة مقدماً	70,584,600
		ايراد خدمة تركيب مستلمة مقدماً	1,501,800
		ايراد خدمة ضمان مستلمة مقدماً	15,003,120
مجموع الموجودات المتداولة	50,522,810	مجموع المطلوبات المتداولة	87,089,520
الموجودات الثابتة		حقوق المالكين	
المباني	0	راس المال المدفوع	0
مجموع الموجودات الثابتة	0	الارباح المحتجزة	(36,566,710)
اجمالي الموجودات	50,522,810	اجمالي المطلوبات و حقوق المالكين	50,522,810

يمكن أن نبين من خلال الجدول اعلاه انعكاس المعيار على ارصدة حساب الموجودات الظاهرة في الميزانية العمومية لعينة البحث كالاتي :-

أ. **الموجودات الثابتة:** يلاحظ عند المقارنة عن ارصدة الموجودات الثابتة قبل و بعد تطبيق معيار الدولي للتقرير المالي IFRS 15 (الايراد من العقود مع العملاء) في الجدول اعلاه يبين بأنه لم يؤثر على رصيد حساب الموجودات الثابتة وذلك يرجع الى سبب بأن الطريقة المتبعة في احتساب الاندثارات هي نفس الطريقة القسط الثابت .

ب. **المخزون:** يلاحظ عند المقارنة في رصيد حساب المخزون نرى بأن المعيار الدولي للتقرير المالي IFRS15 (الايراد من العقود مع العملاء) قد انعكس عليه بمبلغ (119,189,900) دينار /عراقي ، و ذلك يرجع لسبب بأن هنالك جزء من المنتجات لم يتم استلامها الى العملاء بعد وخاصةً تلك المنتجات التي كانت عقودها في اشهر (11،12) وبالتالي فهي تحتاج لمدة شهرين حتى تكون جاهزة للأستلام من قِبل العميل .

ج. **الصندوق:** يلاحظ عند المقارنة في رصيد حساب الصندوق بأن معيار الدولي للتقرير المالي IFRS15 (الايراد من العقود مع العملاء) قد اثر عليه بالنقصان بمبلغ (68,667,090) دينار/ عراقي ، و هذه الفروقات نشأت من خلال ان الشركة تستلم مبلغ (75%) وفق العقد في تاريخ انشاء العقد ولكنها تعترف بمبلغ العقد كاملاً .

يمكن أن نبين ايضاً من خلال الجدول (8) انعكاس المعيار على ارصيد حسابات المطلوبات و حقوق المالكين الظاهرة في الميزانية العمومية لعينة البحث كالاتي :-

1.3.3.4 المطلوبات المتداولة (القصيرة الاجل)

أ. **الدائنون:** يبين عند المقارنة في الجدول (8) في رصيد حساب الدائنون بأن المعيار الدولي للتقرير المالي IFRS 15 (ايراد من العقود مع العملاء) لم يؤثر عليها بسبب عدم وجود عقد بين شركة جارستين و الدائنون .

ب. **ايراد سلعة مستلم مقدماً:** يبين الجدول (8) حساب (ايراد سلعة مستلمة مقدماً) بعد تطبيق المعيار الدولي للتقرير المالي IFRS 15 (الايراد من العقود مع العملاء) و الذي حدد بنسبة (94%) من قيمة العقد و يقفل هذا الحساب عندما تلتزم الشركة باستلام السلعة الى العملاء و المدة المحددة للاستلام هي (2) شهر من تاريخ انشاء العقد بين الشركة و العميل ، و السلع التي لم يتم إستلامها الى العملاء يتم اظهارها في الميزانية العمومية و التي كانت قيمتها (70,584,600) دينار / عراقي ، وبالتالي تعترف بها كالتزامات في الميزانية العمومية . و هنا يبين بأن التوجه العلمي للمعيار هو نحو مدخل الميزانية .

ج. **ايراد خدمة التركيب مستلم مقدماً:** يبين الجدول (8) حساب (ايراد خدمة التركيب مستلمة مقدماً) بعد تطبيق المعيار الدولي للتقرير المالي IFRS 15 (الايراد من العقود مع العملاء) و الذي حدد بنسبة (2%) من قيمة العقد و يقفل هذا الحساب عندما تلتزم الشركة بتركيب السلعة الى العملاء ويتم ذلك عندما يستلم العميل السلعة و السلع التي لم يتم تركيبها الى العملاء يتم اظهارها في الميزانية العمومية و التي كانت بمبلغ (1,501,800) دينار / عراقي ، وبالتالي تعترف بها كالتزامات في الميزانية العمومية .

د. **ايراد خدمة ضمان مستلم مقدماً:** يبين الجدول (8) حساب (ايراد خدمة ضمان) بعد تطبيق المعيار الدولي للتقرير المالي IFRS 15 (الايراد من العقود مع العملاء) و الذي حدد بنسة (4%) من قيمة العقد و يقفل هذا الحساب عندما تنتهي المدة المحددة لخدمة الضمان ، اذ ان شركة تقدم خدمة ضمان بشكل مستقل عن السلعة .

2.3.3.4 رأس المال المدفوع

يبين الجدول (8) بأن المعيار الدولي للتقرير المالي IFRS 15 (الايراد من العقود مع العملاء) لم يؤثر على رصيد حساب (رأس المال المدفوع) لأن الشركة لم تقوم بزيادة الرأس المال عن طريق الارباح المحتجزة .

جدول (9) قائمة التدفقات النقدية

البنود	وفق النظام المحاسبي الموحد	وفق المعيار (الايراد من العقود مع العملاء)	مبلغ الفرق
صافي الدخل	**57,465,300**	**20,898,590**	**(36,566,710)**
الانشطة التشغيلية			
الاندثارات	20,020,900	20020900	**0**
المخزون	189,800	(119,000,100)	**(118,810,300)**
ايراد سلعة مستلم مقدما	0	70,584,600	**70,584,600**
ايراد خدمة تركيب مستلم مقدما	0	1,501,800	**1,501,800**
ايراد خدمة ضمان مستلم مقدما	0	15,003,120	**15,003,120**
الانشطة التشغيلية	**20,210,700**	**(11,889,680)**	**(32100380)**
الانشطة الاستثمارية			
شراء الموجودات الثابتة	**139,324,000**	**139,324,000**	**0**
الانشطة الاستثمارية	**(139,324,000)**	**(139,324,000)**	**0**
الانشطة التمويلية	**0**	**0**	**0**
التغيير في الصندوق	**(61,648,000)**	**(130,315,090)**	**(68,667,090)**
رصيد الصندوق في 2019/1/1	**211,587,200**	**211,587,200**	**0**
رصيد الصندوق في 2019/12/31	**149,939,200**	**81,272,110**	**(68,667,090)**

المصدر : من اعداد الباحث بالأعتماد على الجدول (10)

4.3.4 انعكاس المعيار الدولي للتقرير المالي IFRS 15 (الايراد من العقود مع العملاء) على قائمة التدفقات النقدية لعينة البحث للسنة المالية (2019)

للوصول الى نتائج قائمة التدفقات النقدية لعينة البحث تم اعداد الجدول الاتي :-

الجدول (10) التغيير في ارصدة حسابات قائمة التدفقات النقدية

التفاصيل	وفق النظام المحاسبي لشركة جارستين			وفق المعيار الدولي للتقرير المالي IFRS 15		
	2018	2019	الفرق	2018	2019	الفرق
الاندثارات		20,020,900	20,020,900		20,020,900	20,020,900
المخزون	25,835,000	25,645,200	(189,800)	25,835,000	144,835,100	119000100
ايراد السلعة المستلمة مقدماً	0	0	0	0	70,584,600	70,584,600
ايراد خدمة تركيب المستلمة مقدماً	0	0	0	0	1,501,800	1,501,800
ايراد خدمة ضمان المستلمة مقدماً	0	0	0	0	15,003,120	15,003,120
شراء الموجودات الثابتة	60,885,000	200,209,000	139,324,000	60,885,000	200,209,000	139,324,000

المصدر : من اعداد الباحث باعتماد على التقارير المالية السنوية للشركة ، و كما هو موضح في الملحق (2،3) .

يبين الجدول أعلاه بأن المعيارالدولي للتقرير المالي IFRS 15 (الايراد من العقود مع العملاء) قد أثر بشكل كبير على الانشطة التشغيلية وذلك بسبب عدم اعتراف الشركة عينة البحث بحساب الايرادات المستلمة المقدمة و التي كانت قيمتها (70,584,600 ، 1,501,800 ، 15,003,120) وفق النظام المحاسبي الموحد ، وتقلل ايضاً من قيمة المخزون عند انشاء العقد مباشرتاً و يتم الاعتراف بها ككلفة البضاعة المباعة . و من الجانب الاخر لم تتأثر الانشطة الاستثمارية فكانت مجموع الموجودات الثابتة التي اشترتها الشركة عينة البحث خلال سنة 2019 (139,324,000) ، و من خلال التغيرات الحاصلة في الانشطة التشغيلة و الانشطة الاستثمارية يبين بأنه قد قلل من رصيد النقد بقيمة (68,667,090) دينار / عراقي

4.3.4 التحليل الكمي للأداء المالي من خلال النسب المالية قبل و بعد تطبيق المعيار الدولي للتقرير المالي IFRS 15 الايراد من العقود مع العملاء لعينة البحث

1.4.3.4 نسب التداول

الجدول (11) نسب التداول قبل و بعد تطبيق المعيار الدولي للتقرير المالي IFRS 15 (الايراد من العقود مع العملاء)

البيان	المعادلات	قبل تطبيق المعيار	المعادلات	بعد تطبيق معيار
نسبة السيولة المتداولة	90,000,000/175,584,400	**1.95 مرة**	177,089,520/226,107,210	**1.27 مرة**
نسبة السيولة السريعة	90,000,000/(25,645,200-175,584,400)	**1.66 مرة**	90,000,000/(144,835,100- 226,107,210)	**0.45 مرة**
نسبة التدفقات النقدية التشغيلية	90,000,000/149,939,200	**166 %**	90,000,000/ 81,272,110	**90 %**
نسبة الاحتياجات اليومية	360/(25,645,200-175,584,400)	**416497 يوم**	360/(144,835,100-226,107,210)	**225755 يوم**

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على التقارير المالية السنوية للشركة ، كما هو موضح في الملحق (2).

يبين الجدول أعلاه نتائج نسب التداول كالأتي :-

- **نسبة السيولة المتداولة :-** تظهرهذه النسبة عدد مرات قابلية الموجودات المتداولة على تغطية المطلوبات القصيرة الاجل ، و كانت عدد المرات قبل تطبيق المعيار (1.95) مرة و هذا يدل على ان لدى الشركة عينة البحث قدرة عالية في الوفاء بالتزامات الاداء لديها ، أما بعد تطبيق المعيار فكانت نسبة السيولة المتداولة (1.27)مرة و هذا ما يبين مدى القدرة الحقيقية للشركة في الوفاء بالالتزامات القصيرة الاجل وهي أقل وبالتالي تسبب في نتائج سلبية على الاداء المالي لدى عينة البحث .
- **نسبة السيولة السريعة :-** تستعمل هذه النسبة لاختبار مدى كفاية المصادر النقدية و شبه النقدية الموجودة لدى الشركة في مواجهة التزاماتها قصيرة الاجل دون الاضطرار الى تسييل موجوداتها من المخزون السلعي ، و يلاحظ من الجدول (11) بانه حصل انخفاض في نسبة السيولة

السريعة بعد تطبيق المعيار الدولي للتقرير المالي IFRS15 بنسبة (0.45) مرة و هذا المؤشر يبين بان لدى الشركة عينة البحث قدرة محدودة على تغطية إلتزاماتها القصيرة الاجل و بالتالي فانها قد تواجه خطر العسر المالي .

- **نسبة التدفقات النقدية التشغيلية :-** تشير هذه النسبة الى قدرة الشركة على توليد التدفقات النقدية اللازمة لتغطية الالتزامات القصيرة الاجل ، و يبين الجدول اعلاه بأن نسبة التدفقات النقدية التشغيلة حسب النظام المحاسبي الموحد المتبع من قِبل شركة عينة البحث (166%) بينما بعد تطبيق المعيار الدولي للتقرير المالي IFRS 15(الايراد من العقود مع العملاء) انخفضت الى (90%) و هذا يشير الى انخفاض قدرة الشركة عينة البحث على خدمة الديون القصرة الاجل من التدفقات النقدية التشغيلة ، حيث أن الزيادة في نسبة التدفقات النقدية تعطي مؤشراً على تحسين في درجة اليسر المالي للشركة عينة البحث .
- **نسبة الاحتياجات اليومية :-** تدل هذه النسبة على مدى احتياج الشركة عينة البحث للسيوية النقدية في كل يوم . و يبين الجدول (15) بأن نسبة من الاحتياجات اليومية قبل تطبيق معيار الدولي للتقرير المالي IFRS 15 (الايراد من العقود مع العملاء) كانت (416497) يوم و بينما بعد تطبيق المعيار كانت (225755) يوم و هذا الانخفاض يشير الى قدرة الشركة على تمويل نفقاتها اليومية المتوقعة .

2.4.3.4 نسب المديونية

الجدول (12) نسب المديونية قبل و بعد تطبيق المعيار الدولي للتقرير المالي IFRS 15(الايراد من العقود مع العملاء)

البيان	المعادلات	قبل تطبيق المعادلات المعيار	بعد تطبيق المعيار
نسبة المديونية	/90,000,000 355,772,500	**0.25 %**	/177,089,520 406,295,310 **0.43 %**
نسبة الديون الى اجمالي حقوق المالكين	/90,000,000 1,000,000	**90 %**	/177,089,520 1,000,000 **177.08 %**
نسبة تغطية الموجودات	(180,188,100+ /(1,000,000 90000000	**2.01 مرة**	(180,188,100+ /(1,000,000 177,089,520 **1.02 مرة**

المصدر : من اعداد الباحث بالاعتماد على التقارير المالية الشنوية للشركة ، كما هو موضح في الملحق (2) .

يبين الجدول أعلاه نتائج نسب المديونية كالأتي :-

- **نسبة المديونية :-** تبين هذه النسبة مدى قياس إستخدم مصادر التمويل الخارجية في الهيكل التمويلي لدى الشركة عينة البحث و تحدد مقدار الديون لكل دينار من مجموع الموجودات ، و يلاحظ من الجدول (12) ارتفاع هذه النسبة بعد تطبيق المعيار الدولي للتقرير المالي IFRS 15 (الايراد من العقود مع العملاء) الى (0.43%) و هذا ما يؤدي الى زيادة المخاطر التي قد يتعرض لها المالكون و المقرضون نتيجة زيادة عبء الدين على الشركة عينة البحث .
- **نسبة الديون الى اجمالي حقوق المالكين :-** تشير هذه النسبة الى القيمة المنخفضة لنسبة الدين الى حقوق الملكية ، و من خلال الجدول (12) يبين بأن نسبة الديون الى حقوق المالكين وفق النظام المحاسبي الموحد هي (90%) و بعد تطبيق المعيار الدولي للتقرير المالي IFRS 15 (الايراد من العقود مع العملاء) ارتفعت هذه النسبة الى (177.08%) و هذا مؤشر غير جيد بنسبة للشركة عينة البحث فأنها تزيد من المخاطر المحتملة التي قد تتعرض لها الشركة عينة البحث نتيجة الاقتراض .
- **نسبة تغطية الموجودات :-** تبين هذه النسبة عدد مرات قدرة شركة عينة البحث على تغطية ديونها القصيرة الاجل خلال فترة النشاط و ذلك من خلال موجوداتها الثابتة بعد تسديد مطلوباتها القصيرة الاجل ، حيث يرى المحللون الماليون أن المعدل النمطي يجب أن لا يقل عن (2 مرة) في الشركات التي تعمل في نفس المجال كما هو الحال في شركة عينة البحث ، فبمجرد ان نلاحظ النتائج نرى بانه قبل تطبيق المعيار الدولي للتقرير المالي IFRS 15 (الايراد من العقود مع العملاء) كانت (2.01 مرة) و هذا مؤشر جيد لدى شركة عينة البحث بينما انخفضت النسبة بعد تطبيق المعيار الايراد من العقود مع العملاء الى (1.02 مرة) .

3.4.3.4 النسب النشاط

الجدول (13) نسب النشاط قبل و بعد تطبيق المعيار الدولي للتقرير المالي IFRS 15 (الايراد من العقود مع العملاء)

البيان	المعادلات	قبل تطبيق المعادلات المعيار	بعد تطبيق المعيار
معدل دوران الموجودات	/450,198,000 355,772,500	**1.26مرة**	/287,988,480 406,295,310 **0.70 مرة**
معدل دوران موجودات الثابتة	/450,198,000 180,188,100	**2.49مرة**	/287,988,480 180,188,100 **1.59 مرة**
معدل دوران المخزون	/330,800,900 25,740,100	**12.85 مرة**	/211,611,000 85,335,050 **2.47 مرة**
متوسط فترة التخزين	12.85/360	**28 يوم**	2.47/360 **145 يوم**

المصدر : من اعداد الباحث بالاعتماد على التقارير المالية السنوية للشركة ، و كما هو موضح في الملحق (2،3) .

يبين الجدول أعلاه نتائج نسب النشاط كالأتي :-

- **معدل دوران اجمالي الموجودات :-** يدل هذا المعدل على مدى كفاءة شركة عينة البحث في استخدام موجوداتها لتوليد ايراد المبيعات حيث يستخدم هذا المعدل لقياس حجم المبيعات التي تتولد عند كل دينار من قيمة الموجودات ، و من خلال الجدول (13) نلاحظ بأن معدل دوران الموجودات قد انخفض بموجب المعيار الدولي للتقري المالي IFRS 15 (الايراد من العقود مع العملاء) عن المعدل المستخرج من بيانات النظام المحاسبي الموحد . و ذلك لأن عملية أثبات الموجودات بالزيادة تودي الى زيادة نسبة الايراد الى الموجودات و لكون بأن المعيار الدولي للتقرير المالي IFRS 15(الايراد من العقود مع العملاء) لم يعترف ببعض الايرادات .

- **معدل دوران الموجودات الثابتة :-** يستخدم هذا المعدل لتقييم مدى كفاءة الشركات في تسيير موجوداتها الثابتة كما هو حال لدى الشركة عينة البحث ، حيث تستخدم هذه الشركة موجوداتها الثابتة مباشرة في عملية الانتاج و بالرجوع الى الجدول اعلاه نلاحظ ان هنالك انخفاضاً كبيراً بعد تطبيق معيار الايراد من العقود مع العملاء حيث بلغ معدل دوران الموجودات الثابتة (1.59 مرة) و هذا يشير الى الانخفاض في تحقيق العائد من صافي الموجودات الثابتة بالمقارنة مع المعدل وفق النظام المحاسبي الموحد حيث كانت (2.49 مرة).

- **معدل دوران المخزون :-** يبين هذا الجدول عدد المرات التي تقوم بها الشركة عينة البحث ببيع مخزونها و تغييرها خلال فترة زمنية معينة ، و من خلال الجدول اعلاه يبين بأن معدل دوران المخزون قد انخفض بعد تطبيق المعيار الدولي للتقرير المالي IFRS 15 (الايراد من العقود مع العملاء) الى (2.47 مرة) بينما كان المعدل وفق النظام المحاسبي الموحد (12.85 مرة) و هذا الانخفاض يشير الى ضعف قدرة الشركة على الرقابة على المخزون حيث يسبب الى نخفاض قدرتها في تصريف و بيع مخزونها الجاهز .

- **متوسط فترة التخزين :-** تساعد هذه النسبة في معرفة فترة الاحتفاظ بالمخزون و ذلك لإعطاء فكرة عن الزمن التي تستغرقه الشركة في تحويل مخزونها إلى المبيعات ، اذ كلما كان هنالك انخفاض في هذه النسبه فانها تشير الى الشركة الاكثر مبيعاً مع العلم بأن هذه الفترة تختلف من قطاع الى قطاع اخر . و بالرجوع الى الجدول (13) فأنه قبل و بعد تطبيق المعيار نرى بأن هنالك إختلاف كبير فكانت عدد الايام لتحويل المخزون الى المبيعات وفق النظام المحاسبي الموحد هي (28 يوماً) و بعد تطبيق المعيار الدولي للتقرير المالي IFRS 15 (الايراد من العقود مع العملاء) تستغرق أكثر من (145 يوماً) .

4.4.3.4 النسب الربحية

الجدول (14) نسب التداول قبل و بعد تطبيق المعيار الدولي للتقرير المالي IFRS 15(الايراد من العقود مع العملاء)

البيان	المعادلات	قبل تطبيق المعيار	المعادلات	بعد تطبيق المعيار
نسبة مجمل الربح إلى المبيعات	/119,397,100 450,198,000	**%26**	/76,377,480 287,988,480	**%26**
نسبة صافي الربح إلى البيعات	/57,465,300 450,198,000	**%12**	/20,898,590 287,988,480	**%7**
نسبة العائد على الاصول	/57,465,300 355,772,500	**%16**	/20,898,590 406,295,310	**%5**
نسبة العائد على الحقوق الملكية	/57,465,300 1,000,000	**%57.46**	/20,898,590 1,000,000	**%20.89**

المصدر من اعداد الباحث بالاعتماد على التقارير المالية السنوية للشركة ، و كما هو موضح في الملحق (2،3) .

يبين الجدول أعلاه نتائج نسب الربحية كالأتي :-

- **نسبة مجمل الربح :-** تعتبر هذه النسبة مقياس لمقدار مجمل الربح المتحقق قبل الفوائد و الضرائب عن كل دينار من صافي المبيعات أو الايرادات ، و بالرجوع الى الجدول اعلاه فان نسبة مجمل الربح قبل و بعد تطبيق المعيار الدولي للتقرير المالي IFRS 15 (الايراد من العقود مع العملاء) كانت لم تتغير أذ كانت (0.26%) و ذلك يرجع الى السبب أن لدى الشركة سياسة محددة في الاعتراف بكلفة المبيعات كما مبين في استمارة المقابلة في الملحق (1) .

- **نسبة صافي الربح :-** تشير هذه النسبة الى صافي الربح المتحقق لكل دينار من المبيعات و هي تبين معدل ما تحققه المبيعات من ارباح بعد تغطية تكلفة المبيعات و كافة المصاريف الاخرى من المصاريف الادارية و العمومية ، و تبين من الجدول انخفاض طفيف في نسبة صافي الربح بموجب المعيارالدولي للتقرير المالي IFRS 15(الايراد منالعقود مع العملاء) و بمعدل انخفاض بلغ (5%) بالمقارنة مع النظام المحاسبي الموحد ، و يرجع الى سبب انخفاض ارباح الشركة عند تطبيق معيار الايراد من العقود مع العملاء بأنه انخفضت الايرادات و كلفة المبيعات بموجب المعيار الدولي للتقرير المالي IFRS 15(الايراد من العقود مع العملاء).

- **نسبة العائد على الموجودات :-** تشير هذه النسبة لمعرفة مدى ربحية الشركة عينة البحث بالنسبة لمجموع موجوداتها ، و عند مقارنة نتائج تحليل نسبة العائد على الموجودات من خلال الجدول (14) نجد أنه قد انخفض بنسبة (9%) بموجب المعيار الدولي للتقرير المالي IFRS 15(الايراد من العقود مع العملاء) و ذلك بسب عدم اعتراف المعيار الدولي للتقرير المالي IFRS15 (الايراد من العقود مع العملاء) لبعض الموجودات التي تم الاعتراف بها بموجب النظام المحاسبي الموحد المتبع من قِبل عينة البحث .
- **نسبة العائد على الحقوق الملكية :-** و لوحظ عند مقارنة نسبة العائد على الحقوق الملكية المتحقق بموجب النظام المحاسبي الموحد مع العائد على الاستثمار بموجب المعيار الدولي للتقرير المالي IFRS 15(الايراد من العقود مع العملاء) وجود انعكاس على النسبة المالية حيث بلغ نسبة العائد على الحقوق الملكية بموجب النظام المحاسبي (57.46%) بينما بلغ نسبة العائد على الحقوق الملكية بموجب معيار الايراد من العقود مع العملاء (20.89 %) و يعود هذا الانعكاس الى تحقق اختلاف في صافي الارباح النهائية المحققة لشركة جارستين بموجب المعيار الايراد من العقود مع العملاء عن النظام المحاسبي الموحد و هو ما أدى الى حدوث اختلاف في نسبة العائد على الحقوق المالكين بين النظامين.

5. الاستنتاجات و التوصيات

1.5 الاستنتاجات

تم التوصل الى مجموعة من الاستنتاجات بجانبها النظري و العملي أبرزها :-

- وجود اختلاف في القواعد و الممارسات المحاسبية فيما بين تطبيق المعيار الدولي للتقرير المالي IFRS 15 (الايراد من العقود مع العملاء) و النظام المحاسبي الموحد المتبع من قِبل شركة جارستين .
- ان الاعتماد على المعيار الدولي للتقرير المالي IFRS 15 (الايراد من العقود مع العملاء) أدى الى انخفاض في قيمة الايرادات بالمقارنة مع الايرادات المعدة على اساس النظام المحاسبي الموحد .
- لم يتأثر حساب رأس المال المدفوع عند تطبيق المعيار الدولي للتقرير المالي IFRS 15 (الايراد من العقود مع العملاء .
- يؤدي المعيار الدولي للتقرير المالي IFRS 15 (الايراد من العقود مع العملاء) الى انخفاض نسب الربحية يالمقارنة مع نسب الربحية المستخرجة من القوائم المالية المعدة على اساس النظام المحاسبي الموحد .
- تساعد نتائج النسب المالية المستخرجة من القوائم المالية المعدة وفق المعيار الدولي للتقرير المالي IFRS 15(الايراد من العقود مع العملاء) المستخدمين في اتخاذ القرارات من خلال تحسين قابلية مقارنة نتائج النسب المالية مع نسب القوائم المالية للاسواق العالمية .

2.5 التوصيات

توصل البحث الى مجموعة من التوصيات أبرزها :-

- ضرورة العمل على تحديث النظام المحاسبي الموحد وفق المعيار الدولي للتقرير المالي IFRS 15 (الايراد من العقود مع العملاء) من اجل تلبية حاجة كافة المستخدمين .
- إلزام الشركات في الاسواق العراقية بالتزام ضوابط الافصاح وفق معيار الايراد من العقود مع العملاء بما يتضمن جودة التقارير و القوائم المالية و زيادة مصداقيتها لكافة مستخدمين .
- زيادة اهتمام الكوادر المحاسبية حول معرفة معايير التقارير المالية و بصفة خاصة المعيار الدولي للتقرير المالي IFRS 15 (الايرادا من العقود مع العملاء)، و ذلك لتوضيح كيفية تحديد العقد مع العملاء و مفهوم التزام الاداء و تحديد سعر المعاملة و تخصيصيه على التزامات الاداء و الاعتراف بالايراد عن التزام الاداء .
- يجب على المحللين و المستخدمين الماليين ان يكونوا على دراية بالملامح الاساسية عند تطبيق المعايير الدولية للتقارير المالية و التي تختلف عن النظام المحاسبي الموحد في العراق ، و ان يضعوا في اعتبارهم المميزات الجديدة للبيانات المالية عند اتخاذ القرارات خلال تطبيق المعايير الدولية للتقارير المالية و خاصتاً معيار الدولي للتقرير المالي IFRS 15 (الايراد من العقود مع العملاء) .

6. قائمة المصادر

1.6 المصادر العربية

1. العاني ،صفاء أحمد العاني ، 2019 ، تأثير تطبيق معيار الابلاغ المالي الدولي IFRS 15الايراد من العقود مع الزبائن على جودة الابلاغ المالي ، مجلة كلية ادارة و الاقتصاد – جامعة بغداد ,.ISSN 2227-703X .

2. خليل و ابراهيم ،علي محمود مصطفى ، منى مغربي محمد، 2017 . قياس تطبيق معيار الايراد من العقود مع العملاء IFRS 15على استدامة الارباح المحاسبية – دليل من البيئة المصرية ، المجلة المصرية ، المجلد الخامس ، العدد الاول .

3. صاحب ، علي يونس صاحب،2010، مفهوم العقد في القانون الامريكي – دراسة مقارنة ، مجلة القادسية للقانون و العلوم السياسية ، المجلد الثالث ، العدد 1- 2.

4. الخريسات ، براءة شاهين . .2017. أثر التحول لتطبيق المعيار IFRS 15على الاعتراف بالايراد من العقود مع العملاء – دراسة حالة (شركة اورنج للاتصالات الاردنية) .رسالة ماجستير في المحاسبة ، جامعة الشرق الاوسط .

5. خزعل ، حسن جميل . 2019 . قياس نتيج نشاط العقود الانشاء وفق IFRS 15 - تحديات التنفيذ للشركات العراقية.مجلة الكوت للعلوم الادارية و الاقتصادية . العدد . ISSN1999-558X6

6. محمد ،تامر سعيد عبدالمنعم .2018 . اثر معيار الايراد من العقود مع العملاء على جودة المعلومات المحاسبية – دراسة ميدانية ، رسالة ماجستير ، جامعة عين شمس – كلية التجارة – قسم المحاسبة . المجلد 19 العدد 2 .

7. بارتيسوتس ، جورج أ. بارتيسوتس . 2014 . ادارة العقود و تنظيمها في المنظومة المحاسبية .

8. هاشم ، هبة جمال . 2018 . تقييم و تحليل معيار المحاسبة الدولي للتقارير المالية IFRS 15(الايراد من العقود مع العملاء) و اثره على مصداقية و جودة التقارير المالية ، جامعة قناس كلية التجارة .

9. الحضري ، عمر يوسف عمر . 2019 . معايير المحاسبة الدولية IFRS 2020 ملخص شامل للمعايير باللغة العربية .

10. ابو نصار ، محمد ابونصار . 2020 . جمعة حميدات .معايير المحاسبة و الابلاغ المالي الدولي ، نشر بدعم جامعة الاردنية .

11. بودور ، أيوب .2019. تاثير ادارة المخاطر المالية على الاداء المالي للبنوك ، دراسة مقارنة بين البنوك تجارية و البنوك الاسلامية الاردنية فترة (2007-2008) ، رسالة ماجستير منشورة .

12. أبو قمر، محمد أحمد محمد. 2009." تقويم أداء بنك فلسطين المحدود باستخدام بطاقة الأداء المتوازن"، رسالة ماجستير،غزه، الفلسطين.

13. حليمة ،العرابي و كريمة ،العرابي . 2019 . دور التحليل الاستراتيجي في تحسين الاداء المالي ، دراسة حالة في بنك الخليج الجزائر –وكالة ادرار لفترة(2015-2019)،رسالة ماجستير ،تخصص ادارة الاعمال .

14. حياة ، بزقراري . 2011. دور المعلومات المحاسبية في تحسين الاداء المالي للموسسة الاقتصادية ،رسالة ماجستير ،دراسة حالة مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب بسكرة .

15. عشي ، عادل . 2002. الاداء المالي للمؤسسة الاقتصادية : قياس و تقييم ، دراسة حالة مؤسسة صناعات الكوابل فترة (2000-2002) بسكرة ،رسالة ماجستير منشورة.

16. بالحمو ، أمال ، تقييم الاداء المالي للموسة الاقتصادية باستخدام جدول تدفقات الخزينة ، دراسة حالة مؤسسة الاجر – تقرن- ورقلة فترة (2010-2012)، 2013، رسالة ماجستير اكاديمي منشورة.

17. دزايت ، خديجة و مبروكة ، معطالله . 2013. تقييم الاداء المالي للمؤسسة الاقتصادية ، دراسة حالة شركة البناء للجنوب و الجنوب الكبير BATISUD بورقلة ، رسالة ماجستير اكاديمي منشورة .

18. طالب ، علاء فرحات و المشهداني ، ايمان شيحان . 2011 . الحوكمة المؤسسية والأداء المالي الاستراتيجي للمصارف، ط.الأولى، دار صفاء للنشر . والتوزيع، عمان- الأردن، ص 7

19. الصالحي ، حنان. 2016 . مساهمة محاسبة المسؤلية الاجتماعية في تحسين الاداء المالي للمؤسسة الاقتصادية ، دراسة حالة مؤسسة نفطال – وحدة GPL ، رسالة ماجستير اكاديمي منشورة .

20. علي ، عادل حسين و الكاظم ، محمد راضي عبد . 2018. استخدام المؤشرات المالية و الغير المالية (بطاقة الاداء المتوازن) في تقييم اداء الشركة الكندي لانتاج الادوية و القاحات البيطرية (2012-2014) ، مجلة الانبار للعلوم الاقتصادية و الادارية ، المجلد 10 العدد 21.

21. بشرى ، العمري و حنان ، ماني . 2018 . دور التحليل المالي في تقييم الاداء المالي للمؤسسة ، دراسة تطبيقية للوضعية المالية لديوان الترقية و التيسير العقاري (البويرة) OPGI ، رسالة الماجستير

2.6 المصادر الانكليزية

1. Bloom, R. and Kamm, J, (2014) , " Revenue recognition ", Financial Executive, Vol. 30, pp.48 – 52.
2. Mazumder, Bidhan Chandra, & Purohit, Kanchan Kuamar. 2018 " REVENUE RECOGNITION FOR LONG - TERM CONTRACTS UNDER IFRS 15: AN ANALYSIS WITH REFERENCE TO THE REAL ESTATE COMPANIES INBANGLADESH", Indian Journal of Accounting (IJA), Vol. 50 (2),.
3. Ernest & Young (EY) . 2014. "IFRS 15: The Revenue Recognition Standard", (On-line).
4. FASB , The FASB Accounting Standards Codification TOPIC (606) The Revenue Recognition Standard ,2014.
5. Tysiac, K. .2017 , Revenue recognition: A complex effort, Journal of accountancy, 223(3), 67,PP.1-6.
6. Khamis , Amr M. 2016. Perception of Preparers and Auditors on New Revenue Recognition Standard (IFRS 15): Evidence From Egypt. Jurnal Dinamika Akuntansi dan Bisnis Vol. 3(2), pp 1-18.
7. Haggenmüller, Sascha. 2019.Revenue recognition under IFRS 15 A critical evaluation of predefined purposes and implications for improvement. A thesis submitted to the University of Gloucestershire in accordance with the requirements of the degree of Doctor of Business Administration in the School of Business and Management.
8. Dalkilic , Af .2015. The real step In Convergence project :A Paradigm from Revenue Recognition to Revenue from Contracts with Coustomer . International Journal of Contemporary Economic and Administrative Science , Issn :4 .
9. Nicolae , Traced. 2016. Techniques Applied for Accounting of revenue with Derred Payment , Ovidius University Annals , Series Economice Science .
10. Jonicke , Benson . 2018 . The New Accounting Standard for Revenue Recognition : Do Implementio Issue Differ for Fortune 500 Companies . Journal of Coporate Accounting & finance . Issue 29(2).

11. Youell , Nicolas . 2016 . New Revenue Recognition Guidel iues :Theres work to be done . Journal of Coporate Accounting & finance . Issue 28(1).
12. EY, Applying IFRS A closer look at IFRS 15, the revenue recognition standard IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers.(Updated September 2019).
13. IFRS 15 , IFRS® Interpretations Committee meeting, Training Costs to Fulfil a Contract (IFRS 15),2020.
14. Gitman ,Lawrence J. 2013 , Principles of Managerial Finance ,Tenth Edition.
15. Fabozzi ,Frank J. fabozzi Series , Finance Capital Market, Financial Management and Investment Management , 2009.
16. Brigham , Eugene F. Brigham /Michael C. Ehrhardt . 2008, Financial Management Theory and practice .
17. Brigham , Eugene F. Brigham/ Joel F. Houston, 2009.FUNDAMENTALS OF FINANCIAL MANAGEMENT,12th edition .
18. International Accounting Standards Board, 2014a, 'IFRS 15 revenue from contracts with customers', in IASB (ed.), International Financial Reporting Standards: A guide through IFRS official pronouncements, issued at 01 July 2014 with extensive cross-references and other annotations, Part A1, The IFRS Foundation, London, pp. A683–A743.
19. International Accounting Standards Board, 2014b, 'Basis for conclusions on IFRS 15 revenue from contracts with customers', in IASB (ed.), International Financial Reporting Standards: A guide through IFRS official pronouncements, issued at 01 July 2014 with extensive cross-references and other annotations, Part B2, The IFRS Foundation, London, pp. B295–B1435.
20. International Accounting Standards Board, 2014c, 'IAS 1 presentation of financial statements', in IASB (ed.), International Financial Reporting Standards: A guide through IFRS official pronouncements, issued at 01 July 2014 with extensive cross-references and other annotations, Part A1, The IFRS Foundation, London, pp. A752–A790
21. International Accounting Standards Board, 2014d, 'IFRS 13 fair value measurement', in IASB (ed.), International Financial Reporting Standards: A guide through IFRS official pronouncements, issued at 01 July 2014 with extensive cross-references and other annotations, Part A1, The IFRS Foundation, London, pp. A601–A650.
22. International Accounting Standards Board, 2015, IASB: Projects – work plan for IFRSs – clarification to IFRS 15 – issues emerging from TRG discussions – discussions and papers, The IFRS Foundation, London, UK, viewed 07 June 2015, from https://cdn. ifrs.org/-/media/feature/meetings/2015/march/trg-rev/rev-rec/march-2015- meeting-summary.pdf
23. Aggarwal, Ashima,Gour, Thakur, Sundar Mitra, 2013." Techniques of performance- Appraisal A-Review", International Journal of Engineering and Advanced Technology, ISSN:2249-8958, volume-2, Issus,3,
24. Toppo, Ms Leena& Prusty, Mwinkle. 2012." From performance Appraisal to performance management", IOSR journal of Business and management, Faculty of Commerce ,Banaras Hindu University, ISSN:2278-487X volume,3,Issus 5 (pp01-06.), INDI .