مدى إمكانية التزام الشركات بتطبيق معيار التقرير المالي الدولي IFRS 15 "الإيرادات الناتجة من العقود مع العملاء" وإنعكاسه على قرارات مستخدمي القوائم المالية – دراسة استطلاعية تحليلية لآراء عينة من الموظفين المعنيين في الشركات إقليم كوردستان/العراق (محافظة أربيل أنموذجاً)

ID No.94

(PP 1 - 26)

https://doi.org/10.21271/zjhs.26.1.1

فاضل نبي عثمان

قسم التقنيات المحاسبة والمالية، كلية التقنية الإدارية، الجامعة بوليتكنك أربيل ، إقليم كوردستان، العراق

Fazilnabe@yahoo.com

چنار أسماعيل مخلص

قسم المحاسبة والمالية، كلية الإدارة والاقتصاد، الجامعة اللبنانية الفرنسية، أربيل، إقليم كوردستان، العراق

Chnarismael37@gmail.com

الاستلام : 2021/09/14

القــبول : 2021/09/28

النـــــشر : 2022/02/25

ملخص

يهدف هذا البحث إلى دراسة مدى إمكانية التزام الشركات في إقليم كوردستان/ العراق بتطبيق معيار التقرير المالي الدولي IFRS 15، و دراسة أنعكاس تطبيق المعيار IFRS 15 على قرارات مستخدمي القوائم المالية. وأعتمد البحث على المنهج الوصفي في الجانب النظري و المنهج الاستقرائي في الجانب العملي من خلال استبانة صممت لتحقيق أهداف البحث واختبار الفرضيات. ولتحليل النتائج الدراسة تم إستخدام البرنامج الإحصائي الجاهز (SPSS)و(Easy Fit). تم الوصول إلى عدة نتائج من أهمها: يتبين من نتائج الدراسة وجود أتفاق عينة الدراسة على إلزام الشركات بتطبيق المعيار IFRS 15 ، و وجود إتفاق على أنعكاس الإلتزام بمعيار IFRS 15 على قرارات مستخدمي القوائم المالية. أن القوائم المالية التي يتم إعدادها وفق معيار IFRS15 تلعب دوراً بالغ الأهمية في حماية المستثمر، إذ تهدف إلى إثبات المعلومات المتعلقة بالوضعية المالية للشركة الناتجة عن الأداء الفعلي له لمستخدمين لتمكينهم من اتخاذ قرارات عقلانية.ويمكن تلخيص أهم التوصيات التي توصلت إليها الدراسة: ضرورة الأسراع بتطبيق معايير التقارير المالي الدولية IFRS ومن ضمنها معيار التقرير المالي الدولي IFRS 15 " الإيرادات الناتجة من العقود مع العملاء" وعدم تأجيلها كما حدث ذلك سابقاً. توصى الدراسة الجهات المعنية في إقليم كوردستان بالإسراع في فتح الدورات التدريبية للموظفين العاملين في الشركات حول كيفية تطبيق تلك المعايير. لفت الانتباه المستثمرين وإدارة الشركات ومكاتب المحاسبة و المراجعة بأهمية تطبيق معيار التقرير المالي الدولي IFRS 15 من خلال ورش العمل، الدورات التدريبية والندوات العلمية. والاستعانة بخبراء في مجال المحاسبة بهدف تطوير كفاءة معدي القوائم المالية في ضوء معايير المحاسبة الدولية. يجب الإهتمام بتدريس معايير التقارير المالية الدولية و بصفة خاصة معيار التقرير المالي الدولي IFRS 15 المتعلقة بالاعتراف بـ"الإيرادات الناتجة من العقود مع العملاء " بشكل مختصر ضمن مناهج المحاسبة في الجامعات إقليم كوردستان/ العراق.

الكلمات المفتاحية: الإيرادات الناتجة من العقود مع العملاء، معيار التقرير المالي الدولي IFRS 15، قرارات مستخدمي القوائم المالية

1- مقدمة

تعد المحاسبة منذ ظهورها أداة فعالة في قياس و توصيل المعلومات لمستخدمي المعلومات المحاسبية و ركائز الأساسية التي تلعب دورا هاما و جوهريا في نجاح النشاط الاقتصادي، حيث توفر لجميع مستخدمي القوائم المالية، المعلومات المناسبة لمساعدته في عملية اتخاذ القرارات الرشيدة و اللازمة.تعد المعلومات المحاسبية ذات الصلة بالإيراد من أهم المعلومات التي تظهر في قائمة الدخل والتي يستند إليها المستثمرين الحاليين والمرتقبين وأصحاب المصلحة الآخرين في تحليل وتقييم أداء الوحدة الاقتصادية في الماضي و التنبؤ بأدائها في المستقبل.

الإيرادات هي أهم عنصر متكرر للقيمة يتناسب مع احتياجات مستخدمي البيانات المالية وأهم عناصر البيانات المالية الأساسية التي تضمن استمرارية الشركة ، وهي رقم حاسم في تقييم الأداء المالي للشركات. حيث لا يمكن كتابتها لمنشأة ، الاستمرارية دون توليد إيرادات تتجاوز التكاليف. يتم استخدامه لتقييم قدرة الشركة على تحقيق عوائد وتدفقات نقدية مستقبلية. تعتبر موضوع الاعتراف بالإيراد من أهم القضايا التي تواجهها الشركات ، وفي نفس الوقت الصعوبة في قياسها و الاعتراف بها،

خصوصاً أن متطلبات تحقق الايراد تختلف بين مبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاما GAAP و المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS. إن المعلومات المحاسبية المعدة لغرض إتخاذ القرارات المالية و المقدمة في شكل بيانات المالية مفصلة أو في شكل تقارير مالية أكثر شمولية، يجب أن تكتسي طابع الجودة، ولكي تحقق المعلومات المحاسبية هذا الغرض، يجب أن تستمد من تقارير المالية أعدت على أساس معايير عالية الجودة. نتيجة لما سبق، فقد كان لابد للمحاسبة أن تتطور وتلبي الاحتياجات الجديدة للمستفيدين، مما دفع العديد من المنظمات و الهيئات المهنية في البحث عن وسائل للحد من عدم تماثل المعلومات مما أدى إلى ظهور معايير المحاسبة الدولية International Accounting Standards (IAS)، ولضمان تماثل المعلومات لزيادة الإفصاح و الشفافية تم توحيد معايير المحاسبة الدولية و تعديلها إلى معايير التقارير المالية الدولية International Financial Reports Standards (IFRS) لتقليل فجودة عدم تماثل المعلومات بين المتعاملين و المستخدمين.

لذلك حاول مجلس معايير المحاسبة المالية FASB و مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB توحيد المعايير التي تطبقها كل الشركات. و لتصحيح التناقضات أو الاختلافات وأوجه القصور في المعايير السائدة حينذاك و تقديم حلول لصفقات الإيرادات المعقدة حيث قام كل من المجلسان بمشروع مشترك لتطوير نموذج للمحاسبة عن الإيرادات، وفي مايو 2014 أصدر المجلسان معياراً مشتركاً جديداً معيار التقرير المالي الدولي رقم IFRS 15 وهو بعنوان " الإيرادات الناتجة من العقود مع العملاء" و الذي حل محل معظم الارشادات التفصيلية للإعتراف بالإيرادات وفقاً للمبادئ الأمريكية و الدولية الحالية. وهو المعيار الذي طال انتظاره حول الاعتراف بالإيرادات و الذي سيترتب على تطبيقه تغييرات كبيرة لكل الشركات، حيث يهدف المعيار الجديد إلى توفير نموذج واحد متكامل للإعتراف بالإيراد من العقود مع العملاء لتحسين المقارنة بين الصناعات المتشابهة و بين الصناعات المختلفة و بعضها البعض. و يهدف المعيار إلى تحديد الأسس الواجبة للإبلاغ عن معلومات مفيدة لمستخدمي التقارير المالية عن طبيعة ومقدار وتوقيت وعدم التأكد بشأن الإيراد و التدفقات النقدية الناشئة عن عقد مع العملاء.

2.1 مشكلة البحث

نظراً لأهمية بنود الايرادات في الشركات و ظهور بعض المشكلات في الاعتراف بالإيراد في أن هنالك تحدي كبير يواجه المحاسبين في تحديد التوقيت الملائم للاعتراف بالإيراد في مواجهة حالات من عدم التأكد المتعلقة بمدى تحقق الإيراد فعلياً بدرجة معقولة من المخاطرة ، فإن مشكلة الدراسة تكمن في تحديد مدى إمكانية الـتزام الشركات في إقليم كورستان / العراق بتطبيق معيار التقرير المالي الدولي IFRS 15 " الإيرادات الناتجة من العقود مع العملاء" و تحديد ما إذا كان هذا الألتزام ينعكس على قرارات مستخدمي القوائم المالية.

تظهر مشكلة البحث من خلال طرح الاسئلة الآتية، والتي تتم الإجابة عليها من خلال الدراسة:

السؤال الأول: ما مدى إمكانية الـتزام الشركات في إقليم كوردستان/ العراق بتطبيق معيار التقرير المالي الدولي IFRS 15 " الإيرادات الناتجة من العقود مع العملاء"؟

السؤال الثاني: ما إنعكاس تطبيق معيار التقرير المالي الدولي IFRS 15 " الإيرادات الناتجة من العقود مع العملاء" على قرارات مستخدمي القوائم المالية؟

3.1 أهمية البحث:تنقسم أهمية البحث إلى مايلي:

1.3.1 أهمية العلمية: تنبع أهمية الدراسة من الناحية الأكاديمية في كونها تمثل قضية محاسبية معاصرة بسبب ندرة الدراسات و الأبحاث العربية التي تناولت معيار التقرير المالي الدولي IFRS بشأن المحاسبة عن الإيرادات لما له من أهمية كبيرة لاصحاب المصالح المتنوعين من خلال تحسين ثقة مستخدمي التقارير المالية فيها و إدراكهم لمستوى جودة التقارير المالية، وهو ما سينعكس إيجاباً على جودة قرارات مستخدمي القوائم المالية.

2.3.1 أهمية العملية: تكمن الأهمية العملية في النقاط التالية:-

1. تعد الدراسة واحدة من أولى الدراسات التي تناولت معيار التقرير المالي الدولي IFRS 15 وإنعكاسه على قرارات مستخدمي القوائم المالية في إقليم كوردستان/ العراق.

2. أن معيار التقرير المالي الدولي IFRS 15 لم يحظ بالاهتمام الكافي نظراً لحداثته، ومن ثم فهناك حاجة لمحاولة توضيح معيار التقرير المالي الدولي IFRS 15 المتعلق بالاعتراف بالإيراد من العقود مع العملاء.
3. تتبع أهمية هذه الدراسة من كونها تمثل حافزاً ايجابياً للشركات التي لديها عقود مع العملاء بتطبيق معيار التقرير المالي الدولي IFRS 15 وذلك من خلال تباين المعالجة المحاسبية لبنود الايرادات.

4.1 هدف البحث: تهدف البحث إلى تحقيق ما يأتي:-

1. دراسة مفهوم و أهداف تحقق الأيرادات وفقاً لمعيار التقرير المالي الدولي IFRS 15 " الإيرادات الناتجة من العقود مع العملاء".
2. دراسة الطرائق المختلفة للإعتراف بالإيراد وفقاً لمعيار التقرير المالي الدولي IFRS 15 " الإيرادات الناتجة من العقود مع العملاء".
3. دراسة مدى إمكانية التزام الشركات في إقليم كوردستان/ العراق بتطبيق معيار التقرير المالي الدولي IFRS 15 " الإيرادات الناتجة من العقود مع العملاء".
4. دراسة إنعكاس تطبيق معيار التقرير المالي الدولي IFRS 15 " الإيرادات الناتجة من العقود مع العملاء"على قرارات مستخدمي القوائم المالية.

5.1 فرضية البحث : بالاستناد إلى مشكلة البحث تم صياغة الفرضيات الآتية:-

الفرضية الرئيسة الأولى: يوجد إتفاق على إلزام الشركات في إقليم كوردستان/ العراق بتطبيق معيار التقرير المالي الدولي IFRS 15 " الإيرادات الناتجة من العقود مع العملاء".

الفرضية الرئيسة الثانية: يوجد إتفاق على أنعكاس الإلتزام بمعيار التقرير المالي الدولي IFRS 15 على قرارات مستخدمي القوائم المالية.

6.1 منهج البحث: اعتمدت البحث على المنهج الوصفي التحليلي في إجراء الدراسة لكون من أكثر المناهج استخداما في الدراسات الاجتماعية و الانسانية و كذلك تم استخدام المصادر الثانوية و التي تشمل الأدبيات التي كتبت في موضوع الدراسة و كذلك ما تم نشرة من أبحاث علمية و مقالات في الدوريات المتخصصة و كذلك القوانين و التشريعات المرتبطة بموضوع البحث وفيما يتعلق بالمصادر الاولية اعتمد البحث على المنهج الاستقرائي من خلال استبانة صممت لاختبارالفرضيات و تحقيق أهداف البحث.

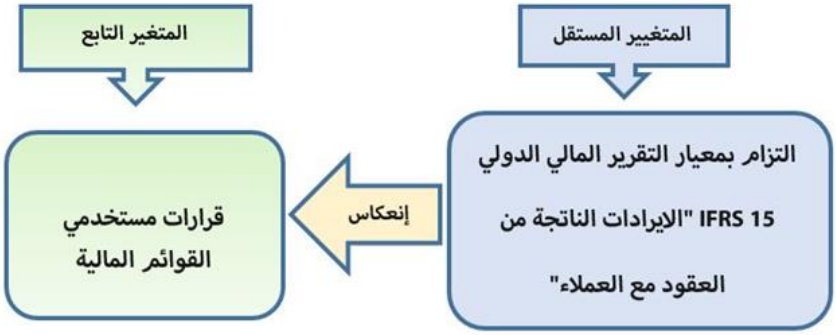
7.1 حدود البحث : يمكن حصر حدود هذه البحث كما يأتي:

الحدود البشرية: سوف تقتصر هذه البحث على آراء المحاسبين ومدراء الحسابات و المدققين العاملين في الشركات، ومراقبي الحسابات، ومخمني الضريبين في إقليم كوردستان/ العراق في محافظة أربيل، و قد تم اختيار محافظة أربيل لسهولة التواصل مع المشاركين

الحدود المكانية: إذ جرى اختيار مجموعة من الشركات في قطاع الخاص في محافظة أربيل/ إقليم كوردستان/ العراق كعينة للدراسة كونها الأنسب والأقرب لتحقيق هدف الدراسة و فرضياتها من وجهة نظر الباحثان.

الحدود الزمانية: - ركزت البحث على الفترة الزمنية من السنوات 2016 -2019، كون المعيار قد صدر في عام 2014 و عام 2015 كان أول عام تم تطبيقه وعادة في السنة الأولى من التطبيق تواجه الشركات بعض الصعوبات عليه أخذنا عام 2016 الى 2019. أما الدراسة الاستطلاعية، فقد بدأ بتوزيع الاستبانة، واسترجاعها وتحليلها التي امتدت بين 2020/6/1 – 2020/7/15

8.1 أنموذج البحث: في ضوء مشكلة الدراسة وتحقيق أهدافها، وبالاعتماد على الإطار الفكري لمفاهيم المعيار التقرير المالي الدولي IFRS 15 ولتوضيح العلاقات بين متغيرات الدراسة، تم تصميم أنموذج افتراضي للدراسة يعكس طبيعة العلاقات المنطقية بين المتغيرات الرئيسة و الفرعية. كما يوضح في الشكل الآتي.



شكل رقم (1) أنموذج الدراسة

المصدر: من إعداد الباحثان

2. الإطار النظري للبحث

أولاً: مفهوم الإيرادات وشروط الاعتراف بالإيراد والأسس البديلة لتحقق الإيرادات

1.2 مفهوم الإيرادات و تعريفها

عبر التطور التاريخي لمفهوم الإيرادات قدمت له العديد من التعاريف كان أبرز هذه التعريفات ما صدر عن لجنة المصطلحات التابعة لمجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي (AICPA) في عام 1955 تعريفاً للايرادات على أنها كل ما ينتج من بيع السلع و تقديم الخدمات، وتحدد قيمة الإيرادات على أساس ما يتم تحميله للعملاء نظير ذلك (الشيرازي، 1990، ص224)، وكذلك التعريف الخاص بمجلس مبادئ المحاسبة الامريكي سنة 1970 والذي جاء فيه على أن الأيراد عبارة عن الزيادة الاجمالية في أصول الوحدة المحاسبية أو النقص في إجمالي خصومها عن العمليات التي تمارسها الوحدة المحاسبية (الحيالي ، 2007، ص 182).

في عام 1985 استقر رأي مجلس معايير المحاسبة الأمريكي (FASB) في بيان مفاهيم المحاسبة المالية رقم 6 على تعريف الإيرادات على النحو التالي: الإيرادات هي التدفقات الداخلة إلى الوحدة، أو أي زيادة في أصولها أو تسديد لخصومها (أو كليهما معاً) التي تنشأ عن انتاج و بيع السلع و تأدية الخدمات للغير أو أي أنشطة أخرى مما يشكل الأعمال الرئيسية المعتادة و المستمرة (Kieso, et al, 2016, p. 49).

يمكن تعريف الإيراد بأنه يعبر عن المبالغ (نقداً أو عيناً) التي تحققها أو تحصل عليها الوحدة المحاسبية نتيجة ممارسة أنشطتها خلال فترة معينة سواء أكانت متمثلة في سلعة أو خدمة و يترتب عليها زيادة في الأصول أو نقص في الالتزامات (الناغي، 2017، ص 160)

جاءت تعريف الإيراد في المعيار التقرير المالي الدولي IFRS 15 (الإيرادات من العقود مع العملاء) بإنه منافع اقتصادية متوقع الحصول عليها خلال فترة زمنية معينة نتيجة مزاولة الشركة انشطتها العادية وما ينتج عنها زيادة في حقوق الملكية وزيادة رأس المال (ابراهيم، 2015، ص17).

من وجهة نظر الباحثان فإن تعريف مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) و تعريف مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) الأكثر شمولية للإيرادات و بالتالي يتضح من التعاريف السابقة أن الإيرادات هي التدفقات الداخلة أو الدخل من العمليات المستمرة للوحدة الاقتصادية والتي بالتالي تؤدي إلى زيادة الموجودات أو إلى نقص المطلوبات إذ تتفق الباحثان مع تعريف (IFRS 15) و مع التعريفات التي تعطي للإيراد سمة من سمات نمو الأصول أو التسوية الالتزامات.

2.2 الاعتراف بالإيراد و شروطه Revenue Recognition:

يقصد بالإعتراف اثبات الإيراد في السجلات المحاسبية و الابلاغ عنه في القوائم المالية و ذلك بعد اتمام عملية البيع او المبادلة (الشحادة وآخرون، 2011، ص178)، حددت معايير المحاسبة المالية لمجلس معايير المحاسبة المالية ، في بيانها الخامس

، بعنوان الاعتراف والقياس في البيانات المالية للمنشآت ، أربعة شروط عامة يجب توافرها بها في أي بند من بنود البيانات المالية من أجل الاعتراف بالبند وتسجيله في المحاسبة السجلات (حنان، 2006، ص409) .

وهناك أربعة معايير أساسية يجب توافرها قبل أن تكون أي عملية مالية قابلة للإثبات المحاسبي (الاعتراف المحاسبي) وهي (شاهين، 2011، ص162-163):-

1. التعريف Definition بمعنى أن أحد تعريفات عناصر القوائم المالية ينطبق عليها. إذا كانت مورداً ، فيجب أن ينطبق عليها التعريف العلمي للأصول. إذا كانت تمثل التزاماً ، فيجب أن ينطبق عليها التعريف العلمي للالتزامات، بالإضافة إلى تطبيق التعريف العلمي على كل عنصر من عناصر الدخل والمصروفات والمكاسب والخسائر.
2. القياس Measurability : وهو يعني أن يتوفر للبند أو للعملية خاصية القياس أي بمعنى أن تكون ملائمة في إمكانية تحديد قيمة نقدية لها و المعبر عنها بالتكلفة وفق مناهجها المختلفة وقت وقوع الحدث المالي ويمكن التعبير عنها كمياً وكذلك استخدام وحدة النقد لقياسها.
3. الملاءمة(Relevance) بمعنى أن تكون المعلومات الخاصة بالعملية لها قدرة في التأثير على قرارات مستخدمي القوائم المالية مما يستلزم توفر قدرة تنبؤية لهذه المعلومات، و إمكانية التحقق من التوقعات المتعلقة بها (التغذية العكسية)، وأن تكون الملاءمة في الوقت المناسب.، كذلك توافر في المعلومات المحاسبية الخصائص الفرعية ضمن خاصية الملاءمة وهي كالأتي (Kieso, et al., 2012, p. 49):-

أ. القيمة التنبؤية (Predictive value)

ب. القيمة التوكيدية (Confirmatory value)

ج. الاهمية النسبية (Materiality):

4. الصدق في التعبير (Faithful Representation): يجب أن تحقق المعلومات الخاصة بالمفردة التي يراد اثباتها محاسبياً درجة كافية من الاكتمال و الحيادية و خالية من الاخطاء. التقارير المالية تمثل الظاهرة الاقتصادية في شكل الارقام و الكلمات. و لكي تكون المعلومات المحاسبية مفيدة، يجب ان لايكون تمثل ظاهرة معينة، بل يجب ان تمثلها تمثيلا صادقا. و لكي يكون التمثيل صادقا بشكل كامل، يشترط ان تتوفر فيها ثلاثة خصائص الفرعية لخاصية الصدق في التعبير وهي (Kieso, et al., (FASB, 2010, QC12) 2012, p. 51):-

أ. الاكتمال (Completeness)

ب. الحيادية (Neutrality)

ج. الخلو من الأخطاء (Free from error)

و بالإضافة إلى هذه الشروط العامة يجب أن تتوافر بعض الشروط الخاصة في مجال المحاسبة عن الإيرادات. فيما يتعلق بالإثبات المحاسبي للإيرادات – الاعتراف المحاسبي بالإيرادات – يجب أن يتوافر أيضاً الشرطين الآتيين (جربوع 2014، ص91)

1. الاكتساب Earned
2. التحقق أو القابلية للتحقق Realized or realizable

1. الاكتساب Earned: يقصد به اكتمال عملية خلق (تولد) الإيراد أو اقترابهما من الاكتمال (الشيرازي، 1990، ص287). أي أن جميع العمليات اللازمة لاكتساب الدخل قد تمت بالفعل أو على وشك الانتهاء، كإنتاج السلعة المباعة أو تقديم الخدمة (السيد، 2009، ص456)
2. التحقق أو القابلية للتحقق Realized or Realizable:

أ. تحقق الإيراد Realized: يقصد به إمكانية تحويل الاصول غير النقدية إلى النقدية أو إلى ما هو في حكم النقدية (جربوع 2014، ص91). يعتبر الإيراد محققاً عندما تتم مبادلة البضاعة أو الخدمة بالنقد أو حق المطالبة بالنقد أي الذمم المدينة و أوراق القبض (مطر، 2007، ص436).

ب. قابلية التحقق Realizable: تعني الإيرادات القابلة للتحقق أن جميع العمليات اللازمة لكسب الإيرادات المتأتية من بيع سلعة أو تقديم خدمة قد انتهت ، باستثناء عمليتين: نقل الملكية من البائع إلى المشتري ، وعدم فقدان البائع السيطرة على السلعة المباعة. أو الخدمة المقدمة. (الفداغ، 2008، ص15).

3.2 الأسس البديلة لتحقق الإيرادات

يؤدي معيار درجة التأكد إلى الاعتراف بالإيرادات عند نقاط مختلفة عديدة من دورة الإنتاج و البيع و المتفق عليها من قبل غالبية الباحثين والتي يسميها البعض الاستثناءات لتحقق الإيراد عند نقطة البيع (شرويدر وآخرون، 2006، ص 192). والممارسات المحاسبية المختلفة في مجال تحقق الإيراد كثيرة، إلا أنه يمكن حصرها في مجموعتين رئيسيتين هما: (الشيرازي، 1990، ص293)

أ. المجموعة الأولى وهي مجموعة الأسس تنظر جميعها إلى الإيراد على أنه تيار متدفق من الإنتاج المشترك فيما بين الأنشطة المختلفة و الفترات المحاسبية. و بالتالي يلزم توزيع القيمة المضافة على أكثر من نقطة زمنية واحدة أو على أكثر من وظيفة إنتاجية واحدة.

ب. المجموعة الثانية وهي مجموعة الأسس التي تقضي بالاعتراف بالإيراد كاملاً في تلك النقطة الزمنية التي عندها يتم أداء النشاط الرئيسي Major economic activity أو اتمام حدث هام Critical event في دورة الأعمال.

ويندرج تحت المجموعة الأولى كافة أسس التحقق التي تعترف بالإيرادات تدريجياً أثناء الإنتاج ومن أهم هذه الأسس (شاهين، 2011، ص171):

1. أساس الاستحقاق الدوري Accrual basis
2. أساس الزيادة الطبيعية (النمو) في القيمة Accretion
3. أساس نسبة الاتمام percentage of completion

أما بالنسبة للأسس التي تندرج تحت المجموعة الثانية – نقطة أداء النشاط الرئيسي أو تحقق الحدث الهام – فيمكن حصرها في ثلاث أسس رئيسية (الشيرازي، 1990، ص 293):-

1. أساس البيع و التسليم Sales (Delivery) Basis
2. أساس الإنتاج production basis
3. أساس التحصيل النقدي cash basis

ثانياً: الإطارالعام للاعتراف بالإيراد وفقاً لمعيار التقرير المالي الدولي IFRS 15 "الإيرادات الناتجة من العقود مع العملاء"

1.2 مفهوم معايير التقارير المالية الدولية (IFRS):

تعرف بأن أحد التصنيفات الحديثة لمعايير المحاسبة الدولية يضع ويشرح إطار عمل إعداد وتقديم البيانات المالية بطريقة متقدمة بهدف تقديم تقارير مالية عالية الجودة، في ضوء الاعتماد على النهج (الأساسي) في بناء معايير المحاسبة.(Yurisandi & Puspitasari, 2015, p. 645).

أصدرت اللجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC) قبل أن يتم استبدالها في نهاية عام 2000 بمجلس معايير المحاسبة الدولية IASB 41 معياراً، ثم تم دمج بعض المعايير في معايير أخرى وإلغاء معايير أخرى، فانخفض عددها إلى 24 معياراً سارية لغاية 2014/10/1. وصدر معايير التقارير المالية الدولية 17 معياراً لغاية 2014/9/1 (الجعارات، 2014، ص6).

حسب توصيات سلطة الاسواق المالية AMF الصادرة في 2017/10/27 فإنه تم دخول المعيار "IFRS 15 الإيرادات من العقود مع العملاء" و المعيار IFRS 9 "الادوات المالية" حيز التطبيق ابتداءاً من 2018/1/1، كما تم إضافة المعيار IFRS 16 "عقود الإيجار" والذي دخل حيز التطبيق في 2019/1/1 و المعيار IFRS 17 " عقود التامين" الذي دخل حيز التطبيق في 2021/1/1، وكلا المعيارين لم يتم اعتمادهما بعد من قبل الاتحاد الأوروبي (صيودة، 2018، ص84).

2.2 معيار التقرير المالي الدولي IFRS 15 للاعتراف بـ"الإيرادات الناتجة من العقود مع العملاء""من منظور تاريخي":

كانت هناك مبادرة لمشروع مشترك عام 2006 وذلك لتصحيح التناقضات أو الاختلافات و أوجه القصور في المعايير السائدة حينذاك و تقديم حلول لصفقات الايرادات المعقدة حيث قام كل من مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) و مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) بمشروع مشترك لتطوير نموذج للمحاسبة عن الايرادات. و قد بدأ المشروع في 2008 عندما أصدر المجلسان ورقة نقاش بعنوان "الآراء الأولية للاعتراف بالإيراد في العقود مع العملاء (FASB,2008). و بعد عامين قام المجلسان باصدار مسودة خاصة بالموضوع (FASB 2010). ثم تم اصدار مسودة معدلة بعد تلقى الاقتراحات لتصنيف المجلسين FASB GAAP Codification في يناير 2012 (FASB 2012) (الرشيدي، 2016، ص261).

في 28 مايو 2014 أصدر المجلسان معياراً مشتركاً جديداً لايرادات العقود مع العملاء (IFRS 15 vs. ASU 2014-09) والذي حل محل معظم الارشادات التفصيلية للاعتراف بالإيرادات وفقا للمبادئ الأمريكية و الدولية الحالية، وهو المعيار الذي طال انتظاره حول الاعتراف بالإيرادات و الذي سيترتب على تطبيقه تغييرات كبيرة لكل الصناعات بدرجات متفاوتة. ويهدف المعيار الجديد إلى توفير نموذج واحد متكامل للإعتراف بالإيراد من العقود مع العملاء لتحسين المقارنة بين الصناعات المتشابهة و بين الصناعات المختلفة و بعضها البعض، وكذلك فيما بين أسواق رأس المال. و يتضمن هذا المعيار المبادئ التي يجب على الشركة تطبيقها لقياس مبلغ الإيراد و توقيت الإعتراف به. وتمثل القاعدة الأساسية في أن تعترف الشركة بالإيراد الناتج عن تحويل سلع أو خدمات للعملاء بالمبلغ الذي تتوقع الشركة أن تكون مخولة بالحصول عليه كمقابل لتلك السلع و الخدمات (الرشيدي، 2016، ص261).

3.2 متطلبات تغيير الاعتراف بالإيراد و صدور المعيار التقرير المالي الدول IFRS 15 "الإيرادات من العقود مع العملاء":

أصدر مجلس معايير المحاسبة المالية FASB ومجلس معايير المحاسبة الدولية IASB معياراً متقارباً بشأن الاعتراف بالإيرادات IFRS 15 "الإيرادات من العقود المبرمة مع العملاء". معياراً شاملاً للاعتراف بالإيرادات ينطبق على مجموعة واسعة من المعاملات والصناعات، ولمعالجة التناقضات و نقاط الضعف في الأساليب السابقة، أن المعيار جديد ستعمل على تحسين GAAP و IFRS من خلال (Kieso, et al, 2018, p. 1399):

أ. توفير إطار عمل أكثر قوة و تماسكاً لمعالجة قضايا الاعتراف بالإيراد..

ب. تحسين القابلية لمقارنة القوائم المالية ممارسات الاعتراف بالإيراد في الشركات المختلفة والصناعات وأسواق رأس المال.

ج. تبسيط إعداد القوائم المالية من خلال تخفيض المتطلبات الاعتراف بالإيراد التي يجب على الشركات الرجوع إليها.

د. توفير معلومات أكثر فائدة لمساعدة مستخدمي القوائم المالية، من خلال تحسين متطلبات الإفصاح المحاسبي عن إيرادات الوحدة الاقتصادية مما يساهم في فهم بشكل أفضل لمبالغ وتوقيت وعدم تأكد الإيراد والتدفقات النقدية المستقبلية بالمقارنة بمعايير الإيراد السابقة.

4.2 الإصدارات المحاسبية التي حل محلها المعيار التقرير المالي الدولي IFRS 15:

يحل المعيار IFRS 15 المتعلق بالإيراد من العقود مع العملاء محل المعايير و التفسيرات ذوات الأرقام IAS 11 و IAS 18و IFRIC 13 "برامج ولاء للعملاء" و IFRIC 15 "اتفاقيات تشييد العقارات" و IFRIC 18 " نقل الأصول من العملاء للشركة" و SIC – 31 Revenue " عمليات المقايضة التي تتضمن مبادلة خدمات الاعلان". و يبدأ سريان مفعول هذا المعيار اعتباراً من 2018/1/1 (حميدات، 2019، 628)

5.2 مفهوم الاعتراف بالإيراد حسب متطلبات معيار التقرير المالي الدولي IFRS 15 "الإيرادات الناتجة من العقود مع العملاء":

يشير مفهوم المعيار الجديد" الإيرادات من العقود مع العملاء" على مدخل الأصول و الالتزامات كأساس للاعتراف بالإيراد ويستند هذا المدخل إلى التغيرات في الأصول و الالتزامات ويركز على (Kieso, et al, 2016, p. 981)

1. الاعتراف وقياس الأصول والالتزامات.
2. التغييرات في تلك الأصول أو الالتزامات طوال مدة العقد والذي يؤدي إلى مزيدا من الانضباط لقياس الإيراد.

يمكن تعريف الإيراد وفقاً للمدخل في أعلاه على أنه "الزيادة في أصول التعاقد أو الإنخفاض في إلتزامات التعاقد (أو كليهما) الناتج من توفير السلع والخدمات إلى الزبون" إذ يعطي هذا التعريف تحديداً دقيقاً للزيادة في الأصول أو النقص في الإلتزامات (أو كليهما) الناتج فقط من وجود تعاقد ملزم مع زبون محدد (المشهداني، 2017، ص13)

6.2 هدف معيار التقرير المالي الدولي IFRS 15:

الهدف من هذا المعيار هو وضع المبادئ التي يجب على الشركة تطبيقها لتوفير معلومات مفيدة لمستخدمي البيانات المالية حول طبيعة ومبلغ وتوقيت وعدم التأكد من الإيرادات والتدفقات النقدية الناشئة عن عقد مع عميل، لتحقيق الهدف فإن المبدأ الأساسي لهذا المعيار هو أنه (حميدات، 2019، ص 628):

أ. يجب على الشركة الاعتراف بالإيراد لوصف (يمثل) تحويل السلع أو الخدمات المتعهد بها للعملاء بمبلغ يعكس المقابل (المقابل) الذي تتوقع الشركة الحصول عليه مقابل تلك السلع أو الخدمات.

ب. يجب على الشركة النظر في شروط العقد وجميع الحقائق والظروف ذات الصلة عند تطبيق هذا المعيار ، واستخدام أي ممارسات عملية للعقود ذات الخصائص والظروف المماثلة.

ج. يحدد هذا المعيار المحاسبة عن العقد الفردي مع العميل

7.2 نطاق معيار التقرير المالي الدولي IFRS 15 :

يوفر معيار التقرير المالي الدولي IFRS 15 بعنوان "الإيرادات من العقود مع العملاء" إطاراً شاملاً للاعتراف و قياس و الإفصاح عن الإيرادات، وذلك من خلال توفير الإرشاد حول توقيت و مقدار الإيرادات التي ينبغي الاعتراف بها على أساس العقد، ويقلل المعيار الجديد من الحاجة إلى تطوير إرشاد حالة بحالة للقضايا الناشئة للاعتراف بالإيرادات (الصاوي، 2015، ص478).

يتم تطبيق هذا المعيار على كافة العقود المبرمة مع العملاء باستثناء ما يلي(حميدات، 2019، 429)

- عقود الإيجار والتي تخضع لنطاق المعيار رقم IFRS 16
- عقود التامين والتي تخضع لنطاق المعيار رقم IFRS17
- الأدوات المالية والحقوق والإلتزامات التعاقدية ضمن نطاق المعيار IFRS 9 و IFRS 10 و IFRS 11 و IAS 27 و IAS 28.

من جانب أخر يجب على الشركة تطبيق معيار التقرير المالي الدولي الجديد IFRS 15 على أي عقد التي تقع في نطاق هذا المعيار فقط إذا كان الطرف المقابل في العقد هو عميل. ويعرف العميل هو طرف تعاقد مع الشركة للحصول على سلع أو خدمات تُعد أحد مُخرجات الأنشطة العادية للشركة، وذلك في مقابل عوض (IFRS 15, 2014, p. 1).

8.2 خطوات الاعتراف بالإيراد وفق معيار التقرير المالي الدولي IFRS 15 " الإيرادات من العقود مع العملاء":

يحتوي المعيار IFRS 15 على المبادئ التي يجب على الوحدة الاقتصادية أن تطبقها لتحديد مقدار وتوقيت الإيرادات. المبدأ الأساس بالنسبة للوحدة الاقتصادية للاعتراف بالإيراد هو نقل السلع وتقديم الخدمات للعملاء بالمبلغ التي تتوقع الوحدة الاقتصادية إن يعكس العوض لهذه السلع والخدمات المقدمة للعميل (سلمان، وفرحان، 2020، ص189). و حدد المعيار التقرير المالي الدولي IFRS 15 الهدف الرئيسي المتمثل في الاعتراف بالإيراد من خلال خمس خطوات اساسية يجب على الشركات تطبيقها لتحديد القيم التي يجب الاعتراف بها كإيراد من العقود مع العملاء وهي كالتالي (الحضري، 2019، ص109)

الخطوة الأولى :- تحديد العقد مع العملاء Identify the contract

الخطوة الثانية :- تحديد بالتزامات الأداء Identify the performance obligation in the contract

الخطوة الثالثة:- تحديد سعر المعاملة (الصفقة) Determine the transaction price

الخطوة الرابعة :- تخصيص سعر المعاملة على التزامات الأداء Allocate the transaction price

الخطوة الخامسة:- الاعتراف بالإيراد عند الوفاء بالتزام الأداء Recognize revenue when performance obligation is satisfied

ويمكن تناول هذه الخطوات الخمسة بشكل مختصرة على النحو التالي :-

الخطوة الأولى :- تحديد العقد مع العملاء Identify the contract

يُعرَّف معيار العقد بأنه اتفاق بين طرفين أو أكثر ينشئ حقوقاً وواجبات قابلة للتنفيذ ، وتعد إمكانية إنفاذ الحقوق والواجبات مسألة قانونية. يمكن أن تكون العقود مكتوبة أو شفهية أو مفهومة ضمنياً من الممارسات التجارية العادية للشركة ، ويجب استيفاء الميزات التالية للعقد (IFRS15, 2014, pp. 2, par: 10):-

أ. موافقة جميع أطراف العقد على العقد يلزم والتزامهم بتنفيذ الالتزامات الخاصة بهم.

ب. يمكن للوحدة تحديد حقوق كل طرف فيما يتعلق بالسلع أو الخدمات التي يتم تحويلها.

ج. يمكن للوحدة تحديد شروط الدفع للسلع أو الخدمات التي يتم تحويلها.

د. أن يكون العقد مضمونة (جوهره) تجارياً (أي المخاطر، أو التوقيت أو كمية التدفقات النقدية المستقبلية للوحدة من المتوقع أن تتغير كنتيجة للعقد)

الخطوة الثانية :- تحديد التعهدات أو الإلتزامات الواجب أدائها بموجب العقد Identify the performance obligation in the contract

في بداية العقد ، يجب على الشركة تقييم السلع أو الخدمات المتعهد بها في العقد مع العميل ويجب أن يحدد كل تعهد بتحويل أي مما يلي إلى العميل كالتزام أداء (حميدات، 2019، 636):

أ. سلعة أو خدمة (أو حزمة سلع أو خدمات) المستقلة التي من الممكن تمييزها بذاتها.

ب. سلسلة من السلع أو الخدمات المميزة المتشابهة إلى حد كبير ولها نفس نوع التحويل إلى العميل.

قد يتضمن العقد مع العميل أيضًا التزامات (تعهدات) ضمنية في الممارسات التجارية المعتادة للشركة أو السياسات المنشورة أو البيانات المحددة إذا كانت تلك التعهدات ، وقت إبرام العقد ، تخلق توقعاً صحيحاً للعميل بأن الشركة سينقل سلعة أو خدمة للعميل

الخطوة الثالثة:- تحديد سعر العملية Determine the transaction price

سعر المعاملة هو مبلغ المقابل (القيمة النقدية) الذي تتوقع الشركة استحقاقه مقابل تحويل السلع أو الخدمات المتعهد بها إلى عميل ، باستثناء المبالغ المحصلة نيابة عن أطراف ثالثة (على سبيل المثال، ضرائب مبيعات معينة). قد يشمل المقابل المتعهد به في عقد مع عميل مبالغ ثابتة أو مبالغ متغيرة أو كليهما. تؤثر طبيعة وتوقيت ومبلغ المقابل الذي وعد به العميل على تقدير سعر المعاملة. يجب أن تأخذ الشركة في الاعتبار الآثار المترتبة على كل مما يلي: (Kieso, et al, 2018, p.1410)

أ. العوض النقدي المتغير.

ب. وجود عنصر تمويل كبير في العقد (القيمة الزمنية للنقود).

ج. العوض غير النقدي.

د. العوض النقدي مستحق الدفع إلى العميل.

الخطوة الرابعة :- تخصيص سعر العملية على بنود و مكونات العقد (توزيع سعر العملية على بنود التعهدات الواجب أدائها للعميل) Allocating the Transaction Price to Separate Performance —Obligations

إذا تضمن العقد عدة بنود من الإيراد (تعهدات) يجب على الشركة توزيع سعر العملية الإجمالي على تلك المكونات بشكل تناسبي على أساس أسعار البيع المنفصلة A Relative Stand – alone Selling Price Basis لكل بند من بنود الإيراد في العقد. و إذا كانت تلك الأسعار غير معروفة و محددة بشكل واضح على الشركة تقديرها. ويمكن استخدام عدة طرق للتقدير و تتضمن (حميدات، 2019، 649)

أ. مدخل تقييمات السوق المعدل Adjusted Market Assessment Approach

ب. مدخل التكلفة المتوقعة مضافاً لها هامش ربح Expected Cost Plus a Margin Approach

ج. مدخل القيمة المتبقية Residual Approach

الخطوة الخامسة:- الاعتراف بالإيراد عند الوفاء بالتزام الأداء Recognize revenue when performance obligation is satisfied

يجب أن تعترف الشركة بالإيرادات عندما (أو في أقرب وقت) تفي الشركة بالتزام الأداء عن طريق تحويل سلعة أو خدمة متعهد بها (أي موجود) إلى العميل. يعتبر الأصل أنه قد تم تحويله عندما (أو في أقرب وقت) يكتسب العميل السيطرة على ذلك الموجود. يجب أن تقرر الشركة عند بداية العقد ما إذا كانت ستفي بالتزام الأداء على مدى فترة زمنية أو ما إذا كانت ستفي بالتزام الأداء في وقت معين. إذا لم تفي الشركة بالتزام الأداء خلال فترة زمنية ، فسيتم الوفاء بهذا الالتزام في وقت معين (IFRS15, 2014, pp. 6, Par: 31, 32).

يتضح أن كل من معايير المحاسبة الأمريكية و معيار التقرير المالي الدولي IFRS 15 يتشابه في إنه يتم الاعتراف بالإيراد بناءاً على طريقتين :-

الطريقة الأولى: التزام الأداء التي يتم الوفاء بها عند نقطة زمنية معينة At a single point of time

أي نقطة أداء النشاط الرئيسي أو تحقق الحدث الهام(Critical event)

إذا لم يتم الوفاء بالتزام الأداء خلال فترة زمنية ، فإن الشركة تفي بالتزام الأداء في وقت معين. لتحديد تلك النقطة الزمنية التي يكتسب فيها العميل السيطرة على الأصل متعهد به وتفي الشركة بالتزام الأداء ، يجب على الشركة أن تأخذ في الاعتبار جميع متطلبات التحكم الواردة فيه. بالإضافة إلى ذلك ، يجب على الشركة مراعاة المؤشرات الخاصة بنقل السيطرة ومراعاة المؤشرات التالية (IFRS15, 2014, pp. 6, par: 38):

أ. أن يكون للشركة حق قائم في الحصول على دفعة مقابل الأصل.

ب. أن يكون للعميل حق الملكية القانونية في الأصل (السلع والخدمات).

ج. أن تكون الشركة قد قامت بنقل الحيازة المادية للأصل (سيطر عليه ماديا).

د. أن يحوز العميل المخاطر والمنافع المهمة المرتبطة بملكية الأصل.

ه. أن يكون العميل قد قبل الأصل أي أن العميل قادر على السيطرة و التحكم بالإصل..

بناء على ما سبق يرى الباحثان إن معيار التقرير المالي الدولي IFRS 15 للاعتراف بالإيراد يركز على مفهوم السيطرة، حيث يتم الاعتراف بالإيراد عندما يتم نقل سيطرة (السلع أو الخدمات) للعميل، وهذا يتشابه مع مبدأ الاعتراف بالإيراد والذي يقضي بالاعتراف بالإيراد كاملاً في نقطة من الزمن يتم عند نقطة أداء النشاط الرئيسي أو تحقق الحدث الهام في دورة الاعمال. وهذه تشمل: أساس اكتمال الإنتاج، أساس تمام البيع و أساس التحصيل النقدي. ويتم الاعتراف بالإيراد وفق مبدأ الاعتراف بالإيراد عند تمام عملية البيع و يقصد به أن يكون البائع قد حول إلى العميل الجزء الأكبر من المخاطر والمزايا المتعلقة بملكية السلع المبيعة. ويمكن أن يؤدي المعيار IFRS 15 إلى أنماط متشابه من الاعتراف بالإيراد عن تلك التي ظهرت سابقاً بموجب مبدأ الاعتراف بالإيراد .

الطريقة الثانية: التزام الأداء التي يتم الوفاء بها على مدى فترة زمنية Over a period of time

(أي يلزم توزيع القيمة المضافة على أكثر من نقطة زمنية واحدة وتعترف بالإيراد تدرجياً أثناء الانتاج)

تنطبق عندما يستهلك العميل الفوائد أثناء تنفيذ العمل أو عندما يتحكم العميل في الموجود عندما يتم إنشاء الموجود أو تصنيعه أو عندما يقوم البائع بتصنيع أو تجميع الموجود الذي لا يوجد استخدام بديل له سوى بيعه إلى عميل معين وبالتالي ، يحق للبائع الحصول على مدفوعات مقابل العمل المنجز. تقوم الشركة بنقل السيطرة على السلعة أو الخدمة على مدى فترة زمنية ، ثم تفي بالتزامات الأداء والإقرار بالإيرادات على مدى فترة زمنية إذا تم استيفاء أحد الشروط التالية (IFRS15, 2014, pp. 6, par: 35).

أ. إذا حصل العميل على المنافع التي يوفرها أداء الشركة وقام باستهلاكها في الوقت نفسه أثناء قيام الشركة بالأداء.

ب. إذا كان أداء الشركة ينشىء أو يحسن الأصل (على سبيل المثال، الأعمال قيد التنفيذ) الذي يسيطر عليه العميل في نفس الوقت الذي يتم فيه إنشاء الأصل أو تحسينه.

ج. إذا كان الشركة لا ينشىء أصلاً له استخدام بديل للشركة وكان للشركة حق واجب النفاذ في الحصول على دفعه مقابل الأداء المكتمل حتى تاريخه.

9.2 قياس مدى التقدم في الوفاء الكامل بالتزام الأداء أو طرق قياس الانجاز على مدى فترة زمنية:

نتيجة فترة زمنية من خلال قياس التقدم نحو الوفاء الكامل بالتزام الأداء. الهدف قيد التقدم هو وصف أداء الشركة في نقل السيطرة على السلع أو الخدمات الموعودة للعميل (أي الوفاء بالتزام أداء الشركة). يجب على الشركة تطبيق طريقة قياس تقييم واحدة لكل التزام أداء يتم الوفاء به على مدى فترة زمنية ويجب على الشركة تطبيق هذه الطريقة باستمرار على التزامات الأداء المماثلة وفي ظروف مماثلة. في نهاية كل فترة تقرير ، يجب على الشركة إعادة قياس تقدمها في الوفاء الكامل بالتزامات الأداء التي يتم الوفاء بها على مدى فترة زمنية (IFRS15, 2014, pp. 7, Par: 39-40).

10.2 طرق قياس نسبة الانجاز

بعد تحديد ما إذا كان التزام الأداء قد تم الوفاء به خلال فترة زمنية من خلال تطبيق أحد الشروط الثلاثة السابقة، يجب قياس نسبة الإنجاز لتحديد الإيرادات التي سيتم الاعتراف بها ، وهنا الغرض من قياس تحقيق الأداء الالتزام هو ببساطة الاعتراف بالإيرادات بطريقة تعكس حدث نقل السيطرة على السلع أو الخدمة الموعودة للعميل ، وهنا ، يمكن للشركة بمجرد أن تحدد أن التزام الأداء قد تم الوفاء به خلال فترة زمنية من خلال تطبيق بعض الأنواع طرق قياس الإنجاز ، حسب وصف الحالة لديها ، مع ملاحظة أن المعيار في اختيار الطريقة التي يجب أن تتبعها الإدارة هو أن هذه الطريقة يجب أن تكون متوافقة وتعكس إلى حد كبير عمليات نقل السلع والخدمات للعملاء (IFRS15, 2014, pp. 7 Par: 41-44).

بناء على ما سبق يرى الباحثان إن معيار التقرير المالي الدولي IFRS 15 للاعتراف بالإيراد يتشابه مع مبدأ الاعتراف بالإيراد والذي يقضي بالاعتراف بالإيرادات تدريجياً أثناء الانتاج أو على مدى فترة زمنية ينظر إلى الإيرادات على أنها تيار من الإنتاج المشترك بين الأنشطة والفترات المحاسبية المختلفة. لذلك ، من الضروري توزيع القيمة المضافة على أكثر من نقطة زمنية واحدة أو على أكثر من وظيفة إنتاج واحدة. وهذه تشمل: أساس الاستحقاق الدوري، أساس نسبة الاتمام و أساس الزيادة الطبيعية (النمو) في القيمة. ويتم الاعتراف بالإيراد وفق مبدأ الاعتراف بالإيراد في حالة التعاقد المسبق على مخرجات الوحدة المحاسبية، يمكن اتباع طريقة نسبة الإنجاز، أي الاعتراف بالإيرادات أثناء الإنتاج ، وذلك بشرط توافر تقديرات لتكاليف التنفيذ أو مقاييس للانجاز يمكن الاعتماد عليها. أما إذا لم تتوافر هذه التقديرات أو هذه المقاييس فتطبق طريقة العقود المكتملة. أي الاعتراف

بالإيرادات على أساس تمام الإنتاج. ويمكن أن يؤدي المعيار IFRS 15 إلى أنماط متشابه من الاعتراف بالإيراد عن تلك التي ظهرت سابقاً بموجب مبدأ الاعتراف بالإيراد

11.2 عرض المعلومات Presentation:

عند إتمام أي جزء من العقد ، يجب على الشركة عرض العقد في بيان المركز المالي ، إما كأصول تعاقدية أو التزامات تعاقدية، وهذا يتوقف على العلاقة بين أداء الشركة لالتزامات الأداء و قيام العميل بسداد مقابل العقد على النحو التالي (الصاوي، 2015، ص489):-

أ. إذا قام العميل بدفع مقابل العقد، قبل استلام السلعة أو تقديم الخدمة، عندئذ يجب على الشركة عرض العقد باعتباره التزامات عقد.

ب. إذا قامت الشركة بالوفاء بالتزام الأداء من خلال تسليم السلع أو تقديم الخدمات للعميل، وذلك قبل قيام العميل بسداد المقابل أو تاريخ استحقاق الفاتورة، عندئذ يجب على الشركة عرض العقد في قوائمها المالية باعتباره أصول عقد.

12.2 متطلبات الافصاح Disclosure:

وفقًا لمعيار التقرير المالي الدولي IFRS 15 ، يتمثل الهدف من متطلبات الإفصاح في أن تفصح الشركة عن معلومات كافية لتمكين مستخدمي البيانات المالية من فهم طبيعة ومبلغ وتوقيت وعدم التأكد من الإيرادات والتدفقات النقدية الناشئة عن العقود مع العملاء. لتحقيق هذا الهدف، يجب على الشركة أن تُفصح عن معلومات نوعية وكمية عن جميع ما يلي (IFRS15, 2014, pp. 15, Par: 110):

1. عقود الشركة مع العملاء
2. تفصيل الإيراد
3. الأرصدة الناتجة عن العقود مع العملاء
4. التزامات الأداء
5. سعر المعاملة المخصص على التزامات الاداء المتبقية
6. الاجتهادات الهامة في تطبيق هذا المعيار
7. الأصول المعترف بها من تكاليف الحصول أو الوفاء بالعقد مع العميل
8. الوسائل العملية

ثالثاً : أهمية المعلومات المحاسبية في مجال إتخاذ القرارات مستخدمي القوائم المالية

1.2 المعلومات المحاسبية:

تعرف المعلومات ا لمحاسبية بأنها : كل المعلومات الكمية وغير الكمية التي تخص الأحداث الاقتصادية التي تتم معالجتها والتقرير عنها بواسطة نظم المعلومات المحاسبية في القوائم المالية المقدمة للجهات الخارجية وفي خطط التشغيل والتقارير المستخدمة داخليًا . وبذلك فهي تمثل ناتج العمليات التشغيلية التي تجري على البيانات المحاسبية والتي تستخدم من قبل الجهات الداخلية والخارجية التي لها علاقة بالوحدة الاقتصادية وبما يحقق الفائدة من استخدامها (السقا، 2011، ص30). عليه يمكن تعريف المعلومات المحاسبية بأنها تلك المعلومات المتضمنة في مخرجات نظام المعلومات المحاسبية بنظمه الفرعية المختلفة، أي تلك المقرر عنها في القوائم والتقارير المالية (صافية و الحسين، 2018، ص277).

2.2 إتخاذ القرارات:

يمكن تعريف القرار على أنه "تصرف يتعلق ببديل تم إختياره على أساس المفاضلة بين عدة بدائل و حلول ممكنة من أجل الإختيار بينها قصد مواجهة مشكلة معينة أو تحقيق هدف من بين الأهداف التي ينبغي تحقيقها حسب المواقف والظروف المتاحة" (براهمية، 2015: 179). وتعرف عملية اتخاذ القرار كذلك كما يلي: "تتضمن عملية اتخاذ القرار اختيارا بين بديلين أو أكثر، أي بين عدة طرق ممكنة تقود إلى هدف معين" (الطيب، 1995، ص38)

3.2 أهمية المعلومات المحاسبية في مجال إتخاذ القرارات:

تتمثل الوظيفة والهدف النهائي للمعلومات المحاسبية في زيادة المعرفة أو تحويل المجهول إلى معلومات أو تقليل حالات الجهل أو عدم اليقين بين مستخدمي هذه المعلومات ، مما يساعدهم على اتخاذ إجراءات أو قرارات مستهدفة في إطار موضوعي (الصيح، 1998 ، ص157). و إن عملية إتخاذ القرارات هي عملية مستمرة لا تنتهي بمجرد إتخاذ قرار معين فقد يترتب على القرار المتخذ مواقف معينة تستدعي إتخاذ قرارات جديدة، كما أن عملية إتخاذ القرارات تعتمد في كل مراحلها على ما يتوافر لدى متخذ القرار من معلومات محاسبية مع العلم بأن درجة جودة المعلومات المتوافرة لمتخذ القرار لها تأثير كبير على درجة جودة القرار الذي يتخذه، فكلما زادت درجة جودة تلك المعلومات كان متخذ القرار في وضع أفضل، وهذا الأمر يتطلب من الإدارة ضرورة أن تبحث بإستمرار عن أفضل المعلومات المحاسبية فيما يتعلق بالأهداف والنتائج المتوقعة للتصرفات البديلة (الشرع و سفيان، 2002 ، ص44-45):

تكمن أهمية المعلومات الموجهة لإتخاذ القرارات في أنها: (سراج، 2005، ص52)، (الشرع و سفيان، 2002 ، ص44-45).

1. إضافة المعرفة لمتخذ القرار مما يقلل من حالة عدم التأكد.
2. تساعد على إستقراء المستقبل، وإدراك ما يطرأ على الظروف المحيطة من تغيير وأبعاد هذا التغيير وكيفية التعامل معه.
3. وصف الموقف أو المشكلة محل اتخاذ القرار.
4. تؤدي إلى تحسين الفعالية التنافسية للمؤسسة وتحسين المردود الإنتاجي.
5. تؤدي إلى التقليل من البدائل وتزويد صانع القرار بأفضل البدائل.
6. تعتبر المعلومات أساساً ضروريا لإتخاذ القرارات فبدون المعلومات ليس من الممكن أن تحدد البدائل وبناء على ذلك فإن المعلومات المجمعة يجب أن تساعد في تحديد البدائل وفي قياس منفعة أو قيمة كل بديل، وأن المعلومات المحاسبية ذات صيغة وخاصية مهمة لإتخاذ كثير من القرارات.
7. يجب أن تكون المعلومات ملاءمة للقرار المعروض أو يمكن تحويلها لكي تصبح معلومات ملاءمة، والمعلومات المحاسبية كثيرة وهناك لابد من إختيار المعلومات اللازمة لإتخاذ القرار المناسب.
8. يجب تجميع المعلومات قبل تحديد البدائل وتحديد المنافع المرتبة على تلك البدائل وعلى الأقل معرفة القرار لتجميع المعلومات المحاسبية اللازمة.
9. يتوقف الإحتياج لمعلومات دقيقة على الأساليب المستخدمة لقياس منافع البدائل المختلفة والوزن النسبي المعطى للمعلومات في قياس المنفعة والمنافع النسبية المحددة للبدائل، حيث هناك أساليب محاسبية كثيرة يمكن إستخدامها.
10. إذا تم تعريف الخطوات اللازمة لإنجاز القرارات المختلفة على النحو السابق فأنه يمكن تفويضها إلى مستويات إدارية أقل أو يمكن برمجتها لتؤدى بواسطة الآلات الإلكترونية.

4.2 من هم مستخدمي المعلومات المحاسبية (القوائم المالية):

تتعدد الفئات المستخدمة للمعلومات المحاسبية وهذا الأمر مرتبط بتعدد الأطراف التي لها علاقة بالمؤسسة سواء كانت هذه العلاقة مباشرة أو غير مباشرة. مختلف هذه الأطراف تستخدم المعلومات المحاسبية لأغراض مختلفة لكنها تشترك في غرض واحد ألا وهو استغلالها في عملية صنع القرارات. (السقا، 2011، ص56-58).

1. إدارة الوحدة الاقتصادية: تهتم الإدارة الد اخلية للوحدة الاقتصادية بكافة مستوياتها الإدارية التي يمكن أن تتواجد ضمن الهيكل التنظيمي بالحصول على المعلومات التي يمكن أن تستفاد منها في المجالات الآتية:

أ. تقييم السياسات الإدارية والتمويلية للإدارات المختلفة خلال الفترة المالية ومدى مساهمتها في تحقيق الهدف العام للوحدة الاقتصادية .

ب. تقييم مدى قدرتها على تحقيق الأرباح أو خفض التكاليف .

ج. معرفة مدى قوة المركز المالي للوحدة الاقتصادية .

د. المساعدة في تقييم المشاريع الاستثمارية .

ه. المساعدة في إعداد الموازنات المختلفة لإغراض التخطيط والرقابة .

2. أصحاب الملكية: يهتم أصحاب الملكية بالمعلومات التي يمكن أن توضح الآتي:

أ. مدى القدرة على تحقيق الأهداف العامة المرسومة للوحدة الاقتصادية .
ب. مدى قوة المركز المالي للوحدة الاقتصادية .
ج. مدى القدرة على الوفاء بالالتزامات تجاه الوحدة الاقتصادية .
د. قدرة الوحدة الاقتصادية على توزيع الأرباح ونسبتها والاحتفاظ بالاحتياطات اللازمة (الإجبارية والاختيارية).
ه. الاتجاه العام للوحدة الاقتصادية .

3. المستثمرون وحاملو الأسهم: يهتم المستثمرون وحاملو الأسهم (في الشركات المساهمة) بنفس المعلومات التي يهتم بها أصحاب الملكية (في حالة شركات الأشخاص) .

4. الدائنون والمقرضون: يهتم الدائنون والمقرضون بالدرجة الأساس في مدى ق د رة الوحدة الاقتصادية على الوفاء بالتزاماتها تجاههم وذلك من خلال تقييم مدى قوة المركز المالي للوحدة الاقتصادية وكذلك مدى قدرتها على توفير السيولة النقدية ومصادر الحصول على الأموال والطرق التي استخدمت فيها.

5. العاملون في الوحدة الاقتصادية ونقابات العمال: يهتم العاملون في الوحدة الاقتصادية والجهة التي تمثلهم (نقابات العمال) للحصول على المعلومات الآتية:

أ. الكيفية التي تمت بها عمليات تحديد الرواتب والأجور وتوزيعات الأرباح والحوافز والمكافآت.
ب. مدى مساهمة الوحدة الاقتصادية في تحقيق الرفاهية للعاملين وتحسين مستوياتهم المعاشية.
ج. مدى مساهمة الوحدة الاقتصادية في تحسين كفاءة أداء العاملين من خلال الدورات التدريبية .
د. المساعدة في إعداد الدراسات الخاصة بتحليلات الأجر والإنتاجية .

6. الأجهزة الحكومية: تهتم العديد من الأجهزة الحكومية بالمعلومات المحاسبية عن الوحد ات الاقتصادية بصورة عامة لمساعدتها في الآتي :

أ. عمليات التخطيط على المستوى القومي .
ب. تقييم أداء الشركات .
ج. إعداد الإحصائيات والدراسات المتعلقة بها .
د. إصدار التشريعات القانونية الخاصة بالنشاطات الاقتصادية .

5.2 أهمية قائمة الدخل:

إن قائمة الدخل تساعد مستخدمي القوائم المالية للتنبؤ بالتدفقات النقدية المستقبلية، فهي توفر للمستخدمين الداخليين و الخارجيين كالمستثمرين و الدائنين و المدراء المعلومات التي تساعدهم على التنبؤ بمقدار و توقيت و درجة عدم التأكد المصاحبة للتدفقات النقدية في المستقبل، و تساعد التنبؤات الدقيقة بالتدفقات النقدية في المستقبل المستثمرين على تقدير القيمة الاقتصادية للشركة، كما تساعد الدائنين على تحديد احتمال استرداد حقوقهم بالشركة. ولذلك فإن لقائمة الدخل عدة فوائد والتي من أهمها ما يلي (Kieso, et al., 2013, p. 160)

1. تقييم الأداء الماضي للشركة: فحص الإيرادات و المصروفات المبينة التي تعبر عن أداء الشركة و يسمح بمقارنة أداؤها مع منافسيها. على سبيل المثال، يستخدم المحللون يستخدمون قائمة الدخل المقدمة من شركة Ford لمقارنة أداؤها مع شركة Toyota .
2. توفير أساس للتنبؤ بالأداء المستقبلي: المعلومات حول الأداء الماضي تساعد في تحديد الاتجاهات الهامة منه. إذا استمرت تزود المعلومات حول الاداء المستقبلي.
3. تساعد في تقييم المخاطر أو عدم التأكد في تحقيق التدفقات النقدية المستقبلية.

6.2 أهداف قياس الدخل:

أن الدخل المحاسبي هو عبارة عن ناتج مقابلة الإيرادات المتحققة من عمليات الفترة بالتكاليف التاريخية لهذه الإيرادات، وهو يعتمد على مجموعة من المبادئ و القواعد التي تحقق معالجة منطقية و متماسكة للأحداث و العمليات و الظروف ذات الصلة بالوحدة المحاسبية مثل: مبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات، مبدأ التكلفة التاريخية، مبدأ تحقق الإيراد،

فرض ثبات القوة الشرائية للنقود، الاعتماد على التحليل المزدوج للوحدات و العمليات و الظروف. ونموذج الدخل الذي يعتمد على هذة المبادئ يمكن الاستفادة منه في عدة مجالات أهمها (شاهين، 2011، ص201-203):

أ. الدخل كأساس للضريبة: يعتبر الدخل النقدي المحاسبي أساساً معتمداً في معظم التشريعات الضريبية لتحديد ما يخضع للضريبة وما هو قابل للخصم منه، مع مراعاة إجراء بعض التعديلات عليه التي تنتقل من الدخل المحاسبي إلى الدخل الضريبي.

ب. الدخل و توزيع عوائد رأس المال: يعتبر الدخل دليلاً لسياسة توزيع العوائد أو سياسة الاستثمار ، فعند تحديد الدخل تستطيع الوحدة المحاسبية اتخاذ السياسة المناسبة للمبلغ الممكن توزيعه كعوائد على رأس المال أو الاحتفاظ به للتوسع في أعمال تلك الوحدة، و على الرغم من الاعتراف بالدخل فإنه مسألة التوزيع تحكمها عوامل أخرى كالسيولة المتاحة، سياسة الاستثمار و التوسع.

ج. الدخل كمؤشر للاستثمار واتخاذ القرار: الدخل هو مؤشر استثماري يعتمد عليه المستثمرون في تقدير التدفقات النقدية المستقبلية ، وفي ضوء ذلك يتم اتخاذ القرار المناسب بحيازة الأسهم أو بيعها أو شراء أسهم جديدة.

د. الدخل والتنبؤ: يوفر الدخل أساساً أولياً للتنبؤ بتطور الأرباح في المستقبل ، سواء تم تقييمه وفقاً للتكلفة التاريخية أو التكلفة الجارية. من المعروف أن بيان الدخل يتضمن عادة مرحلتين: مرحلة الدخل من العمليات العادية أو الطبيعية ، ومرحلة المكاسب والخسائر غير العادية التي لا تتميز بالتكرار الدوري حتى ما يعرف بالدخل الشامل.

ه. الدخل كمقياس لكفاءة وفعالية الإدارة: يستخدم الدخل كمقياس لتقييم كفاءة وفعالية الإدارة من حيث وظيفة الرعاية الخاصة بها والاستخدام الجيد للموارد المتاحة لغرض تحقيق أهداف الإدارة، الذي يهدف إلى تعظيم أرباح المساهمين ، يقومون بتقييم كفاءة الإدارة بناءً على أرقام الأرباح المحققة. إلى جانب ذلك ، هناك أهداف أخرى تسعى الإدارة إلى تحقيقها تتعلق بزيادة معدلات النمو والمبيعات.

و. الدخل كمؤشر للاقتراض: تعتمد مؤسسات الإقراض على التقارير المالية للوحدة الاقتصادية بشكل عام كمؤشر لقياس قدرتها على سداد القروض التي تحصل عليها. لقياس وتحديد التغييرات التي تحدث في الشركة.

رابعاً: أنعكاس تطبيق معيار التقرير المالي الدولي IFRS 15 " الإيرادات من العقود مع العملاء" على قرارات مستخدمي القوائم المالية

يرى الباحثان أن هناك مجموعة من التأثيرات بشكل عام عند تطبيق المعيار التقرير المالي الدولي IFRS 15 على قرارات مستخدمي القوائم المالية ا تتمثل فيما يلي:-

1. يساعد تطبيق معيار IFRS 15 البيانات المالية مناسبة ومفهومة من قبل الأطراف ذات الصلة (المكلف و السلطة الضريبية) ويمكن أن يؤدي إلى قبول البيانات المالية لضريبة الدخل وأكثر مصداقية وشفافية للشركات التي يتم إعدادها وفقًا للمعيار الدولي للتقارير المالية رقم 15 ينتج عنه معلومات محاسبية مناسبة يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ قرارات الاستثمار. إذ تحضى معايير IFRS 15 بدرجة كبيرة في جذب الاستثمارات الأجنبية لأنها تولد الثقة بين المستثمرين حيث يمكنهم دخول الأسواق الخارجية والمنافسة الدولية. من ناحية أخرى ، فإن هذا يهدف إلى توفير المزيد من الراحة والعدالة الضريبية من خلال قابلية فهم البيانات المالية لأنها تواكب التطورات والتغيرات البيئية الدولية وتجنب التهرب الضريبي وبالتالي تحسين العلاقة بين دافع الضرائب ومصلحة الضرائب.
2. يمكن أن يؤدي تطبيق المعيار IFRS 15 في الشركات إلى توزيع عادل لعوائد رأس المال من خلال تحديد الدخل الحقيقي. عند تحديد الدخل ، يمكن لوحدة المحاسبة أن تتخذ السياسة المناسبة للمبلغ الذي يمكن توزيعه كعائدات على رأس المال أو للاحتفاظ به لتوسيع أعمال تلك الوحدة. إذ يوفر المعيار إرشادات شاملة للاعتراف بالإيراد عندما تفي الشركة بالتزامات الأداء عند نقل السيطرة على الأصل إلى العميل تعمل على تخفيض التعليمات التفسيرية و التوضيحية لجميع حالات الاعتراف بالإيراد. وإن اعتماد و تطبيق الشركات لمعيار IFRS 15 يؤدي إلى مزيد من الشفافية في التقارير المالية مما يؤدي إلى الحد من ممارسات التلاعب بالارباح و تخفيض حالة تحديد الدخل بأقل أو أكثر من الحقيقة.
3. أن تطبيق معيار IFRS 15 له تأثير على قرارات الاستثمار من خلال المعلومات المحاسبية المدرجة في البيانات المالية المعدة وفقًا للمعيار الدولي للتقارير المالية 15 ، والذي يوفر المعلومات الأساسية التي يجب الاعتماد عليها في تحديد أسعار الأسهم على أساس سليم من خلال تقييم أداء الشركات المدرجة في سوق المال ومن ثم تحديد السعر المناسب للأوراق المالية لهذه الشركات بما في ذلك تحديد مجالات الفرص الاستثمارية.لذلك فإن المعلومات المحاسبية التي تحتويها القوائم المالية تؤدي دوراً هاماً في

مساعدة المستثمرين في تقدير التدفقات النقدية المستقبلية واتخاذ قراراتهم بكفاءة و رشد. إلى جانب ذلك إتاحة الفرصة أمام الشركات المحلية للدخول إلى أسواق المال العالمية مما ساهم إلى حد كبير في تحسين إقتصاديات تلك الشركات.

4. أن تطبيق معيار IFRS 15 يحسن دقة توقعات المحللين الماليين للأرباح المستقبلية لقياس جودة التقارير المالية من خلال تحسين متطلبات الإفصاح عن المعلومات الكافية لتمكين مستخدمي البيانات المالية من فهم طبيعة ومبلغ وتوقيت وعدم اليقين من الإيرادات والتدفقات النقدية الناشئة عن العقود مع العملاء، ويؤدي إلى زيادة القدرة التفسيرية للمحتوى المعلوماتي للأرقام المحاسبية، و زيادة القابلية للمقارنة للمعلومات ومن ثم تخفيض حالة عدم تماثل المعلومات، و بذلك يتحقق الدور التقويمي للمعلومات المحاسبية المفصح عنها في القوائم المالية و ذلك لتوفير معلومات مفيدة في اتخاذ القرارات لأصحاب المصالح و خاصة المحللين الماليين و بالتالي يؤدي إلى انخفاض درجة الخطأ في دقة التنبؤات للمحللين بما يساهم في زيادة جودة القرارات الاستثمارية.

5. يؤثر تطبيق معيار IFRS 15 على زيادة كفاءة وفعالية الإدارة ، حيث يهدف المعيار إلى تقليل تلاعب الشركات لإثبات إيرادات الفترة بأكملها لزيادة الأرباح على حساب الفترات الأخرى دون مراعاة التكاليف عند هذا. زمن، ويتسم القياس و الاعتراف بالإصول و التزامات العقود وفقا للمعيار IFRS 15 بإنه أكثر ملائمة وموثوقية، حيث يتم الاعتراف بأصل العقد عندما يكون حق الشركة في المقابل تحويل البضائع أو الخدمات مشروطاً على أخر بخلاف مرور فترة زمنية محددة كالأداء المستقبلي للشركة، كما يتم الاعتراف بالتزام العقد عند استلام الشركة مبلغ المقابل من العميل أو عندما يكون هذا المبلغ مستحقاً. ويقلل من إمكانية ممارسة الشركة لعمليات أدارة الارباح، والحد من ممارسات إدارة الارباح كممارسات غير مرغوب فيها التي قد تلجأ إليها إدارة المنظمة لتحقيق إهدافها الخاصة دون مراعاة لأهداف الأطراف الأخرى. مما يؤدي إلى ارتفاع جودة الأرباح و جودة التقارير المالية لأن القوائم المالية التي يتم إعدادها وفق معايير IFRS 15 يؤدي إلى تحسين جودة المعلومات الامر الذي يزيد من كفاءة أداء الإدارة للوصول إلى معلومات ملائمة لاتخاذ القرارات.

6. ان تطبيق المعيار IFRS 15 قد يؤدي الى توفير معلومات مفيدة للمقرضين وتحقيق المزيد من الافصاح و الشفافية و خدمة المقرضين من أجل عمل التنبؤات و التقييم لقدرة الشركة على تحقيق الدخل في المستقبل. إذ يعمل المعيار على توفير منهجاً شاملاً لمتطلبات عرض العقد في القوائم المالية تعتمد على العلاقة بين أداء الشركة ومدفوعات العميل. يساهم المعيار في تطوير إطار عمل متكامل لمتطلبات الإفصاح يعمل على فهم طبيعة وقيمة وتوقيت وعدم اليقين بشأن الإيرادات والتدفقات النقدية الناتجة عن العقود مع العملاء.ولتحقيق ذلك الهدف، يجب على الشركة أن تُفصح عن معلومات نوعية وكمية، وبناء على ذلك يؤدي إلى زيادة جودة التقارير المالية، تساعد على تقليل مشاكل عدم تماثل المعلومات و بالتالي زيادة ثقة المقرضين. مما يدعو قدرة الشركة على زيادة الاستثمارات و خفض تكلفة الاقتراض وتخفيض تكلفة الحصول على رأس المال. تعتمد المؤسسات المقرضة على المعلومات الأساسية التي تمثل التقارير المالية للوحدة الاقتصادية فيما يتعلق بتقييم قدرة الشركة على توليد التدفقات النقدية الموجية ومدى كفاية وضمان هذه التدفقات كمؤشر لقياس قدرتها على سداد القروض التي تحصل عليها. .

وبسبب كل هذه التأثيرات تؤكد الباحثان الأسراع في تطبيق معيار التقرير المالي الدولي IFRS 15 في العراق بشكل عام وفي إقليم كوردستان بشكل خاص.

مماسبق ذكرنا بعض النقاط حول تأثير تطبيق معيار التقرير المالي الدولي IFRS 15 على قرارات مستخدمي القوائم المالية. وبما أن اقتصاد إقليم كوردستان سعى للانفتاح على الاقتصاد العالمي و الاندماج في بيئة الاعمال الدولية لكسب الاستثمارات و تسريع عجلة النمو الاقتصادي التي يحتاجها البلد، برزت الحاجة إلى جذب الاستثمارات الاجنبية إلى إقليم كوردستان. وأن عدم تطبيق معيار التقرير المالي الدولي IFRS 15 لها تأثيرات سلبية على القوائم المالية و على قرارات مستخدمي القوائم المالية وهذا يؤدي إلى عدم مصداقية القوائم المالية ويفقد صفة الدولية على القوائم المالية للشركات من قبل المستثمرين الاجانب و خروج العديد من المستثمرين.

لكي يكون قوائم مالية لشركات عاملة في إقليم كوردستان العراق لها صفة المصداقية، و تستطيع كسب ثقة مستثمرين والبنوك الاجنبية، لحصول على رأس مال الأجنبي خارج أقليم كوردستان التي يحتاجها الشركات بحثا عن فرص و بدائل استثمارية لاتتوافر بأسواقهم المحلية، فرؤوس الاموال الأجنبية تعد سلعة نادرة تتسابق العديد من الدول لجذبها من خلال تحسين مناخها الاستثماري. فالمستثمرين و المقرضين بحاجة إلى معلومات تمكنهم من فهم إعمال الشركات التي تعمل خارج حدود بلدانهم. إذن يجب على شركات في أقليم كوردستان تطبيق معيار التقرير المالي الدولي IFRS 15 لكي يكون قوائمها مالية موثوقة من قبل تلك

الجهات، وإظهار الدخل بالقيمة الحقيقية مما يؤدي إلى عدم تذبذب الدخل و صعوبة التلاعب بالارباح، من أجل استقطاب الاستثمارات الاجنبية و إقامة شركات أموال ضخمة.

فقد قامت البنك المركزي العراقي بإصدار قرار التحول من النظام المحاسبي الموحد إلى تطبيق معايير المحاسبة الدولية بشكل عام، أو عدم تطبيق قواعد المحاسبة العراقية. وقد الزم البنك المركزي العراقي جميع المصارف و شركات التأمين بتطبيق المعايير التقارير المالية الدولية في إعداد وعرض القوائم المالية بنهاية عام 2016، وتم تطبيق في كافة المصارف في إقليم كوردستان و العراق بشكل عام بتطبيق هذا القرار، اعتباراً من سنة 2016. ولكن بالنسبة لشركات قرر مجلس المعايير المحلي إعداد خطة استراتيجية لتحقيق رؤية التزام العراق بالتطبيق الكامل للمعايير الدولية عام 2020 و بالتنسيق مع مجلس المهنة و ديوان الرقابة المالية و الجمعية العراقية للمحاسبين القانونيين و البنك المركزي العراقي و المؤسسات العلمية و المهنية المعنية في البلد، بالاستمرار في بناء المهارات والمعارف اللازمة للموظفين الشركات في العراق من خلال نظام التعليم المستمر و الدورات المهنية لمعرفة استخدام معايير المحاسبة الدولية في إعداد القوائم المالية معتمدة من قبل جمعية المحاسبين القانونيين العراقية لضمان التقدم مع الحداثة في هذا المجال. ولكن بسبب جائحة (COVID-19) في عام 2020 قرر مجلس المهنة في العراق بإلزام تطبيق معايير المحاسبة الدولية في عام 2022 ولكن بشرط أن يكون في عام 2021 ان يقوم بإجراء الدورات المهنية لمحاسبين و الموظفين الشركات في أقليم كوردستان والعراق بشكل عام. كما ان التحول نحو معايير المحاسبة الدولية يسهل أنشطة و عمليات الشركات المحلية والأجنبية و خدمات المهنيين المحاسبيين ذات البعد الدولي.(مصدر: مقابلة خاصة مع (دكتور صلاح نوري) (رئيس ديوان رقابة مالية وهو رئيس مجلس المهنة)

3 . الجانب العملي للبحث

اولاً: وصف مجتمع البحث و العينة وصدق وثبات الاستبانة

1.3 مجتمع البحث والعينة:

يتكون مجتمع البحث من المحاسبين ومدراء الحسابات و المدققين العاملين في الشركات قطاع خاص، و مراقبي الحسابات، ومخمني الضريبين في إقليم كوردستان/ العراق في محافظة أربيل، و قد تم اختيار محافظة أربيل لسهولة التواصل مع المشاركين. ونظراً لكبر مجتمع البحث فإنه تم اختيار عينة عشوائية منهم ممثلة للمجتمع البحث، حيث بلغت (110) مبحوث، إسترد منها (102) إستمارة وكانت (94) إستمارة صالحة للتحليل من خلال البرنامج الإحصائي الجاهز SPSS والبرنامج Easy Fit، لإختبار الفرضيات.

2.3 أداة جمع البيانات:

اعتمد البحث على أسلوب قائمة الاستبيان بشكل أساسي، إذ تم أعداد بشكل أسئلة تم صياغتها في ضوء فروض و أهداف الدراسة، يمكن من خلالها دراسة و تحليل الردود عليها لتحقيق أهداف البحث و اختبار فروضه، وتم تفريغ البيانات و تحليل النتائج باستخدام البرنامج الإحصائي وبرنامج Excel . وقد تم تقسيم الاستبانة إلى جزئين كالتالي:

الجزء الأول: شمل هذا الجزء المعلومات الشخصية للعينة محل الدراسة (المؤهل العلمي، التخصص العلمي، عدد سنوات الخبرة، المسمى الوظيفي) و تتكون من (4) فقرات.

الجزء الثاني: تم تجزئته إلى محورين وذلك تماشيا مع طبيعة الموضوع، واشتملت على عدد من العبارت غطت الفرضيات التي استندت عليها الدراسة، ضمت المحاور في مجملها 36 سؤالا.

3.3 الأدوات الاحصائية المستخدمة :

لتحليل البيانات الدراسة التطبيقية تم استخدام الأدوات الإحصائية الآتية:

- الوسط الحسابي، الوسيط، درجة الإتفاق والإنحراف المعياري.
- الأشرطة البيانية للخصائص الشخصية.
- إختبار كرونباخ ألفا لقياس ثبات الإستبانة
- إختبار-t لعينة واحدة
- إختبار((Kolmogorov-Smirnov وإختبار كاي-تربيع للتوزيع الطبيعي.

- إختبار ويلكوكوسون اللامعلمي (One-Sample Wilcoxon Signed Rank Test).
- تقدير معامل إرتباط بيرسون ومعامل التحديد.
- تقدير أنموذج الإنحدار الخطي البسيط والمتعدد والخطا المعياري.
- إختبار-F لمعنوية نموذج الإنحدار.
- إختبار-z لمعنوية فرق الإرتباط.
- إختبار-t لمعنوية فرق التأثير.

4.3 متغيرات البحث:

للإستخدام الكمي تم قياس متغيرات التحليل من خلال تمثيل المتغير المستقل (إلتزام الشركات بتطبيق معيار التقرير المالي الدولي IFRS 15 "الإيرادات من العقود مع العملاء"، بالمتوسط العام إلى (24) فقرة، والمتغير التابع قرارات مستخدمي القوائم المالية المتمثل بالمتوسط العام إلى (12) فقرات، من خلال مقياس ليكرت الخماسي (لا أتفق تماماً =1، لاأتفق = 2، محايد = 3، أتفق = 4 و أتفق تماماً = 5).

5.3 إختبار الثبات الداخلي للإستبانة (الإتساق):

هنا تم إيجاد معامل كرونباخ ألفا الذي يعتبر مقياس أو مؤشر لثبات الاختبار (الاستبانة). والجدول (1) يوضح قيم معاملات كرونباخ ألفا لكل متغير على إنفراد وللمقياس ككل.

الجدول (1): إختبار كرونباخ ألفا لقياس ثبات الإستبانة

فقرات الإستمارة	معامل كرونباخ ألفا	عدد الفقرات
المتغير المستقل	0.879	24
المتغير التابع	0.817	12
فقرات الإستبانة	0.932	36

إن معامل الثبات كرونباخ ألفا لكل فقرات الإستمارة لأداة القياس تتمتع بدرجة عالية من الثبات لإنها أكبر من 60% وبالتالي يعني هنالك إتساق داخلي لأسئلة متغيرات الإستبانة وفقرات الإستبانة بشكل عام.

6.3 إختبار توزيع البيانات:

يمكن التأكد من أن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي من خلال إستخدام إختبار (Kolmogorov-Smirnov Test) وإختبار كاي-تربيع التي على أساسها سيتم تحديد الإختبار الملائم لفرضيات البحث، أي إختبار الفرضية الآتية:

فرضية العدم: بيانات متغيرات الإستبانة تتبع التوزيع الطبيعي.

الفرضية البديلة: بيانات متغيرات الإستبانة لاتتبع التوزيع الطبيعي.

تم إستخدام البرنامج الإحصائي الجاهز (Easy Fit) لإختبار الفرضية أعلاه تحت مستوى معنوية 5% وتلخيص أهم نتائج الإختباران من خلال الجدول (2):

الجدول (2): إختبار التوزيع الطبيعي لبيانات الإستبانة

المتغير	K.S.		Chi-Squared			
	الإحصاءة	قيمة-p	الإحصاءة	القيمة الجدولية	قيمة-p	القيمة الجدولية
المتغير المستقل	**0.1249**	**0.098**	**8.2929**	**0.1382**	**0.217**	**12.592**
المتغير التابع	**0.1241**	**0.101**	**7.8305**	**0.1382**	**0.251**	**12.592**

من خلال الجدول (2) نلاحظ أن إختبار (K.S.) وكاي تربيع يبيّن أن بيانات (المتغير المستقل) تتبع التوزيع الطبيعي لأن كل قيم الإحصاءة كانت أقل من قيمتها الجدولية التي تساوي (0.1382) و(12.592) على التوالي وهذا ماتؤكده قيم-p التي كانت

أكبر من مستوى المعنوية (0.05)، ويوضح إختبار (K.S) أيضاً (المتغير التابع) تتبع التوزيع الطبيعي لأن قيم الإحصاءة لها كانت أقل من قيمتها الجدولية التي تساوي (0.1382) وهذا ماتؤكده قيم-p التي كانت أكبر من مستوى المعنوية (0.05).

7.3 الوصف الإحصائي للخصائص الشخصية للمبحوثين:

يمكن تمثيل الخصائص الشخصية للمبحوثين الذين شملهم الإستطلاع كمايلي:

1. **المؤهل العلمي:** تناولت العينة المبحوثة مبحوثين ذوات شهادات مختلفة لخصت في الجدول (3):

الجدول(3): التوزيع التكراري حسب المؤهل العلمي

الفئات	التكرار	النسبة
دبلوم	6	6.38
بكالوريوس	51	54.26
ماجستير	34	36.17
دكتوراه	3	3.19
المجموع	94	100

من خلال الجدول (3) نلاحظ أن أكبر نسبة مبحوثة كانت من فئة (بكالوريوس) حيث بلغت 54.26% تليها فئة (ماجستير) التي بلغت 36.17% في حين كانت بقية الفئات بنسب أقل. مما يشير إلى أن هناك تنوعاً في المؤهل العلمي للأفراد المشاركين في العينة ولكن بمستويات متباينة.

2. **التخصص العلمي:** تناولت العينة المبحوثة ذوات تخصص علمي مختلف لخصت في الجدول (4):

الجدول(4): التوزيع التكراري حسب التخصص العلمي

الفئات	التكرار	النسبة
محاسبة	45	47.87
محاسب قانوني	26	27.66
مخمن ضريبي	4	4.26
أخرى	19	20.21
المجموع	94	100

من خلال الجدول (4) نلاحظ أن أكبر نسبة مبحوثة كانت من فئة (المحاسبة) حيث بلغت 47.87% تليها فئة (محاسب قانوني) التي بلغت 27.66%. في حين كانت بقية الفئات بنسب أقل، مما يشير إلى أن غالبية الأفراد في المستجيبين هم من ذوي التخصص المناسب والذين يمتلكون المعرفة اللازمة لفهم و استيعاب الإجابة على مضامين استبانة الدراسة.

3. **عدد سنوات الخبرة:** تناولت العينة المبحوثة ذوات عدد سنوات خبرة مختلف لخصت في الجدول (5):

الجدول(5): التوزيع التكراري حسب عدد سنوات الخبرة

الفئات	التكرار	النسبة
10-5	24	25.53
15-10	17	18.09
20-15	28	29.79
20 سنة فأكثر	25	26.60
المجموع	94	100

من خلال الجدول (5) نلاحظ أن أكبر نسبة مبحوثة كانت من فئة (15-20) سنة حيث بلغت 29.79% تليها فئة (5-10) سنة التي بلغت 25.53%، في حين كانت بقية الفئات بنسب أقل،وتدل هذه النتائج على امتلاك أغلبية أفراد المستجيبين للخبرة في مجالات عملهم الوظيفي.

4. **المسمى الوظيفي:** تناولت العينة المبحوثة ذوات مسميات وظيفية مختلفة لخصت في الجدول (6):

الجدول(6): التوزيع التكراري حسب المسمى الوظيفي

الفئات	التكرار	النسبة
محاسب	21	22.34
مدير حسابات	23	24.47
مدقق	24	25.53
مدير التدقيق	5	5.32
أخرى	21	22.34
المجموع	94	100

من خلال الجدول (6) نلاحظ أن أكبر نسبة مبحوثة كانت من فئة (مدقق) حيث بلغت 25.53% تليها فئة (مدير حسابات) التي بلغت 24.47%، في حين كانت بقية الفئات بنسب أقل، وهذا ما يتلائم تماماً مع مجتمع البحث.

8.3 الوصف الإحصائي لمتغيرات الإستبانة:

تضمنت الإستبانة متغيرين إحداها مستقل والآخر تابع تم قياسها وإعطاء إحصاء وصفي لها وكما يلي:

المتغير المستقل: إلتزام الشركات بتطبيق معيار التقرير المالي الدولي IFRS 15 "الإيرادات من العقود مع العملاء: تضمن المتغير (24) فقرة لخصت في الجدول (7):

الجدول(7): الإحصاء الوصفي لفقرات المتغير المستقل

ت	الفقرات	الوسط	درجة الإتفاق	الإنحراف المعياري
1	تلتزم الشركة بالاعتراف بالإيراد كاملاً عند نقطة زمنية معينة، أي الاعتراف بالإيراد عند نقطة أداء النشاط الرئيسي أو تحقق الحدث الهام.	3.8617	77.23	0.86262
3	تلتزم الشركة بالاعتراف بالإيراد عند نقطة زمنية معينة عندما يكون للعميل حق الملكية القانونية في السلع أو الخدمات	3.8617	77.23	0.99029
2	تلتزم الشركة بالاعتراف بالإيراد عند نقطة زمنية معينة عندما تقوم الشركة بالوفاء بالتزام الأداء من خلال تقديم السلعة أو الخدمة المتفق عليها مع العميل	3.8404	76.81	0.93099
6	تلتزم الشركة بالاعتراف بالإيراد عند نقطة زمنية معينة عندما يكون العميل قد قبل بالموجود	3.6809	73.62	1.04945
5	تلتزم الشركة بالاعتراف بالإيراد عند نقطة زمنية معينة عندما تقوم الشركة بنقل المخاطر والمنافع الخاصة بالملكية إلى العميل	3.5957	71.91	0.99805
4	تلتزم الشركة بالاعتراف بالإيراد عند نقطة زمنية معينة عندما تكون الشركة قد قامت بنقل الحيازة المادية للموجود (سيطر عليه مادياً)	3.5957	71.91	1.01937
11	تلتزم الشركة بإعادة قياس مدى تقدمها في الوفاء الكامل بالتزام الأداء الذي يتم الوفاء به على مدى فترة زمنية في نهاية كل فترة يتم إعداد التقارير المالية عنها	3.7447	74.89	0.94966

10	تلتزم الشركة بالاعتراف بالإيراد خلال فترة زمنية عندما يقوم البائع بتصنيع أو تجميع الموجود الذي لايوجد له أي استخدام بديل سوى بيعه لعميل محدد فإن للبائع الحق في استلام الدفعات مقابل العمل المنجز	3.7340	74.68	0.98566
12	تلتزم الشركة بقياس نسبة الإنجاز لتحديد الإيراد الذي سيتم الاعتراف به على أساس القياس المباشر لقيمة السلع أو الخدمة المحولة (طرق المخرجات)، أو على أساس مجهودات الشركات للوفاء بالتزام الأداء (طرق المدخلات)	3.7340	74.68	0.98566
9	تلتزم الشركة بالاعتراف بالإيراد خلال فترة زمنية عندما يسيطر العميل على الموجود كلما تم تركيب أو تصنيع أي مرحلة منه.	3.6277	72.55	1.01583
8	تلتزم الشركة بالاعتراف بالإيراد خلال فترة زمنية عندما يستهلك العميل المنافع كلما تم تنفيذ العمل أو عندما يسيطر العميل على الموجود	3.6064	72.13	1.08972
7	تلتزم الشركة بالاعتراف بالإيراد على مدى فترة زمنية أي تعترف بالإيراد تدريجياً أثناء الانتاج	3.4468	68.94	1.17882
13	تلتزم الشركة عند تطبيق طريقة لقياس مدى التقدم أن تستبعد من القياس أي سلع أو خدمات التي لم تنقل الشركة السيطرة عليها إلى العميل	3.7447	74.89	0.98304
17	تلتزم الشركة بقياس الموجود المعترف به في حالة تسوية إلتزام الرد بالرجوع إلى القيمة الدفترية السابقة للبضاعة ناقصاً أي تكاليف متوقعة لاسترداد البضاعة.	3.6596	73.19	0.94531
16	تلتزم الشركة بتحديث قياسها لمدى التقدم مع تغير الظروف بمرور الوقت ليعكس القياس أي تغيرات في نتيجة التزام الأداء.	3.6383	72.77	0.95996
14	تلتزم الشركة بقياس المقابل غير النقدي على أساس القيمة العادلة	3.5851	71.70	0.80868
15	تلتزم الشركة بالاعتماد على سعر الصفقة في قياس إيرادات العقود مع العملاء بدلاً من القيمة العادلة	3.5319	70.64	0.83861
18	تلتزم الشركة بقياس التكاليف الإضافية للحصول على العقد مع العميل كموجود يتم اندثاره، على أنها مصروف عند تكبدها إذا كانت فترة اندثار الموجود المعترف به سنة أو أقل.	3.4787	69.57	1.00246
19	تلتزم الشركة بالإفصاح عن العقود مع العملاء في قائمة المركز المالي، إما باعتبارها موجودات أو مطلوبات و ذلك استناداً إلى العلاقة بين أداء الشركة و مدفوعات العميل.	4.0319	80.64	0.90936
22	تلتزم الشركة بالإفصاح عن الأرصدة الافتتاحية والختامية للمبالغ مستحقة التحصيل الناتجة من العقود مع العملاء و الموجودات و المطلوبات الناتجة من العقود مع العملاء.	3.9255	78.51	0.87054
21	تلتزم الشركة بالإفصاح عن أية خسائر انخفاض معترف بها على أية مبالغ مستحقة التحصيل ناتجة عن عقود الشركة مع العملاء أو موجودات ناتجة عن عقود الشركة مع العملاء.	3.8404	76.81	0.82048
23	تلتزم الشركة بالإفصاح عن الأحكام الصادرة في تحديد التكاليف المتكبدة للحصول أو الوفاء بالعقد مع العميل، وكذلك الطرائق التي تستخدمها الشركة لتحديد اندثار لكل فترة يتم إعداد التقارير المالية عنها.	3.8298	76.60	0.94628
20	تلتزم الشركة بالإفصاح عن الإيراد المعترف بها من العقود مع العملاء بشكل منفصل عن المصادر الأخرى للإيرادات.	3.7021	74.04	1.04552
24	تلتزم الشركة بالإفصاح عن الإيراد المعترف به في فترة التقرير من التزامات الأداء التي تم الوفاء بها (او تم الوفاء بها جزئياً) في الفترات السابقة (كالتغيرات في سعر المعاملة)	3.6702	73.40	1.03059

المعدل العام	3.7070	74.139	0.9674

الجدول (7) يبيّن أن المعدل العام للمتغير المستقل (إلتزام الشركات بتطبيق معيار التقرير المالي الدولي IFRS 15 "الإيرادات من العقود مع العملاء) بلغ (3.7070) وهو أعلى من المتوسط الإفتراضي (3) بمقدار (0.7070) مما يدل على إتفاق العينة المبحوثة مع إختيار (أتفق) مع درجة إتفاق بلغت 74.139% وإنحراف معياري محدود بلغ (0.9674) يدل على تقارب آراء العينة المبحوثة وعدم تشتتها حول فقرات قياس المتغير المستقل. وحصل السؤال (19) على أكبر متوسط إتفاق للمتغير المستقل بلغ (4.0319) ودرجة إتفاق بلغت 80.64% يليه السؤال (22) بمتوسط (3.9255) ودرجة إتفاق بلغت 78.51% بينما كانت بقية المتوسطات بمستويات أقل ولكنها أكبر من الوسط الإفتراضي (3).

المتغير التابع : ينعكس الإلتزام بمعيار IFRS 15 على قرارات مستخدمي القوائم المالية: تضمن المتغير (12) فقرة لخصت في الجدول (8):

الجدول(8): الإحصاء الوصفي لفقرات المتغير التابع

ت	الفقرات	الوسط	درجة الإتفاق	الإنحراف المعياري
36	التزام الشركات في إقليم كوردستان بتطبيق معيار IFRS 15 يؤدي إلى سهولة اندماج الشركات المحلية مع الشركات الأخرى سواء كانت محلية أو أجنبية.	3.9681	79.36	.89745
26	التزام الشركات في إقليم كوردستان بتطبيق معيار IFRS 15 من قبل الشركات تهدف إلى تحديد أرباح حقيقية و بالتالي يساعد المستثمرين في تقدير التدفقات النقدية المستقبلية واتخاذ قراراتهم بكفاءة و رشد	3.9255	78.51	.91862
32	التزام الشركات في إقليم كوردستان بتطبيق معيار IFRS 15 يؤدي الى زيادة ثقة المقرضين بالوضع المالي و الدخلي للشركة وانخفاض تكلفة رأس المال.	3.8830	77.66	1.02502
25	التزام الشركات في إقليم كوردستان بتطبيق معيار IFRS 15 يؤدي إلى زيادة مصداقية و شفافية القوائم المالية مما يؤدي إلى قبولها في الدوائر الضريبية.	3.8511	77.02	1.03651
35	التزام الشركات في إقليم كوردستان بتطبيق معيار IFRS 15 يؤدي إلى تقديم معلومات ملائمة في القوائم المالية و بالتالي يؤثر بشكل إيجابي على اتخاذ القرارات من قبل المستخدمين	3.8511	77.02	.99415
27	التزام الشركات في إقليم كوردستان بتطبيق معيار IFRS 15 يؤدي إلى تحديد الدخل بشكل صحيح وبالتالي يؤثر على توزيع عوائد رأس المال بصورة عادلة و يؤثر على قرارات المساهمين.	3.8404	76.81	.93099
34	التزام الشركات في إقليم كوردستان بتطبيق معيار IFRS 15 يؤدي إلى جذب الاستثمارات الأجنبية مما يساهم في رفع كفاءة سوق المال و زيادة معدل النمو الاقتصادي.	3.8387	76.77	.79796
28	التزام الشركات في إقليم كوردستان بتطبيق معيار IFRS 15 يؤدي إلى اتخاذ قرارات صحيحة سواء من قبل الإدارة أو مستخدمي القوائم المالية بسبب ما تظهره من تحليلات صحيحة للعائد على الاستثمار.	3.8191	76.38	.91537
29	تطبيق المعيار IFRS 15 في الشركات سوف يزيد القوائم المالية صفة القابلية المقارنة إذ يساعد المستثمرين على اتخاذ قرارات استثمارية صحيحة	3.8085	76.17	.94216
31	التزام الشركات في إقليم كوردستان بتطبيق معيار IFRS 15 يؤدي إلى تقديم معلومات ملائمة لغرض تقييم كفاءة و فاعلية الإدارة.	3.7979	75.96	1.10307
33	يسمح تطبيق معيار IFRS 15 بالوصول إلى قوائم مالية واضحة الأسس و يمكن فهمها من قبل المستثمرين الأجانب المباشرين بشكل سهل.	3.7766	75.53	.99628

30	التزام الشركات بتطبيق معيار IFRS 15 يؤدي إلى دقة التنبؤات و التوقعات للمحللين الماليين بالأرباح المستقبلية.	3.6596	73.19	.88662
	المعدل	3.8350	76.698	0.9537

الجدول (8) يبيّن أن المعدل العام للمتغير التابع (ينعكس الإلتزام بمعيار IFRS 15 على قرارات مستخدمي القوائم المالية) بلغ (3.835) وهو أعلى من المتوسط الإفتراضي (3) بمقدار (0.835) مما يدل على إتفاق العينة المبحوثة مع إختيار (أتفق) مع درجة إتفاق بلغت 76.698% وإنحراف معياري محدود بلغ (0.9537) يدل على تقارب آراء العينة المبحوثة وعدم تشتتها حول فقرات قياس المتغير التابع . وحصل السؤال (36) على أكبر متوسط إتفاق للمتغير التابع بلغ (3.9681) ودرجة إتفاق بلغت 79.36% يليه السؤال (26) بمتوسط (3.9255) ودرجة إتفاق بلغت 78.51% بينما كانت بقية المتوسطات بمستويات أقل ولكنها أكبر من الوسط الإفتراضي (3).

ثانياً: تحليل الإحصائي لنتائج و أختبار فرضيات الدراسة

1.3 إختبار فرضيات الإستبانة: تناولت الرسالة إختبار الفرضيات الآتية:

الفرضية الرئيسة الأولى:

فرضية العدم: لا يوجد إتفاق على إلزام الشركات بتطبيق معيار التقرير المالي الدولي IFRS 15 "الإيرادات من العقود مع العملاء

الفرضية البديلة: يوجد إتفاق على إلزام الشركات بتطبيق معيار التقرير المالي الدولي IFRS 15 "الإيرادات من العقود مع العملاء

يمثل هذا الإختبار مقارنة المتوسط (لأن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي كما في الجدول (2)) للإجابات على إلزام الشركات بتطبيق معيار التقرير المالي الدولي IFRS 15 "الإيرادات من العقود مع العملاء مع المتوسط الإفتراضي لمقياس ليكرت الخماسي الذي يساوي (3)، إعتماداً على إختبار-*t* المعلمي ولخصت النتائج في الجدول (9):

جدول (9): إختبار-t حول متوسط إجابات المتغير المستقل

قيمة متوسط الإختبار = 3							
الوسط الحسابي	فرق المتوسطين	متوسط الخطأ المعياري	إحصاءة الإختبار-*t*	درجات الحرية	*t* الجدولية	قيمة p	النتيجة
3.7070	0.7070	0.0515	13.722	93	1.99	0.000	معنوي

من خلال الجدول (9) نلاحظ أن متوسط إجابات الإتفاق مع فرضية وجود إتفاق على إلزام الشركات بتطبيق معيار التقرير المالي الدولي IFRS 15 "الإيرادات من العقود مع العملاء بلغت (3.7070) وهي أكبر من متوسط مقياس ليكرت الخماسي بمقدار (0.7070) مع متوسط خطأ معياري مقداره (0.0515) وإحصاءة إختبار-*t* مقدارها (13.722) وهي أكبر من قيمتها الجدولية تحت مستوى المعنوية (0.05) ودرجات حرية تساوي (93) التي تساوي (1.99) في حين كانت قيم-p تساوي (0.000) وهي أقل من مستوى المعنوية 5% مما يعني رفض فرضية العدم وقبول الفرضية البديلة التي تنص على وجود إتفاق على إلزام الشركات بتطبيق معيار التقرير المالي الدولي IFRS 15 "الإيرادات من العقود مع العملاء حسب آراء العينة المبحوثة والتي تم إختبارها.

الفرضية الرئيسة الثانية:

فرضية العدم: لا يوجد إتفاق على أنعكاس الإلتزام بمعيار IFRS 15 على قرارات مستخدمي القوائم المالية

الفرضية البديلة: يوجد إتفاق على أنعكاس الإلتزام بمعيار IFRS 15 على قرارات مستخدمي القوائم المالية

يمثل هذا الإختبار مقارنة المتوسط (لأن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي كما في الجدول (2)) للإجابات على إتفاق أنعكاس الإلتزام بمعيار IFRS 15 على قرارات مستخدمي القوائم المالية مع المتوسط الإفتراضي لمقياس ليكرت الخماسي الذي يساوي (3)، إعتماداً على إختبار-*t* المعلمي ولخصت النتائج في الجدول (10):

جدول (10): إختبار-t حول متوسط إجابات المتغير التابع

قيمة متوسط الإختبار = 3							
الوسط الحسابي	فرق المتوسطين	متوسط الخطأ المعياري	إحصاءة الإختبار-*t*	درجات الحرية	*t* الجدولية	قيمة p	النتيجة
3.8350	0.8350	0.05676	14.711	93	1.99	0.000	معنوي

من خلال الجدول (10) نلاحظ أن متوسط إجابات الإتفاق مع فرضية وجود إتفاق على أنعكاس الإلتزام بمعيار IFRS 15 على قرارات مستخدمي القوائم المالية بلغت (3.835) وهي أكبر من متوسط مقياس ليكرت الخماسي بمقدار (0.835) مع متوسط خطأ معياري مقداره (0.05676) وإحصاءة إختبار t مقدارها (14.711) وهي أكبر من قيمتها الجدولية تحت مستوى المعنوية (0.05) ودرجات حرية تساوي (93) التي تساوي (1.99) في حين كانت قيم p-تساوي (0.000) وهي أقل من مستوى المعنوية 5% مما يعني رفض فرضية العدم وقبول الفرضية البديلة التي تنص على وجود إتفاق على أنعكاس الإلتزام بمعيار IFRS 15 على قرارات مستخدمي القوائم المالية حسب آراء العينة المبحوثة والتي تم إختبارها.

يرى الباحثان مما سبق عرضه أن نتائج تحليل الإحصائي للفرضيات الدراسة يتضح لنا قبول **الفرضية الرئيسة الأولى** التي تنص على وجود أتفاق على إلزام الشركات بتطبيق معيار التقرير المالي الدولي IFRS 15 "الإيرادات من العقود مع العملاء حسب آراء العينة المبحوثة والتي تم إختبارها.

مما سبق وبناء على نتائج التحليل الإحصائي يتضح قبول **الفرضية الرئيسة الثانية** والتي تنص على وجود إتفاق على أنعكاس الإلتزام بمعيار IFRS 15 على قرارات مستخدمي القوائم المالية حسب آراء العينة المبحوثة والتي تم إختبارها.

4. الاستنتاجات والتوصيات

أولاً : الاستنتاجات

1.4 الاستنتاجات النظرية:

1. حدد المعيار التقرير المالي الدولي IFRS 15 الهدف الرئيسي المتمثل في الاعتراف بالإيراد من خلال خمس خطوات اساسية.
2. يوفر معيار التقرير المالي الدولي IFRS 15 بعنوان "الإيرادات من العقود مع العملاء" إطاراً شاملاً للاعتراف وقياس والإفصاح عن الإيرادات، وذلك من خلال توفير الإرشاد حول توقيت ومقدار الإيرادات التي ينبغي الاعتراف بها على أساس العقد، ويقلل المعيار الجديد من الحاجة إلى تطوير إرشاد حالة بحالة للقضايا الناشئة للاعتراف بالإيرادات
3. أن القوائم المالية التي يتم إعدادها وفق معيار IFRS15 تلعب دوراً بالغ الأهمية في حماية المستثمر، إذ تهدف إلى إثبات المعلومات المتعلقة بالوضعية المالية للشركة الناتجة عن الأداء الفعلي له لمستخدمين لتمكينهم من اتخاذ قرارات عقلانية.

2.4 الاستنتاجات العملية:

ظهرت نتائج الدراسة العملية عن وجود أتفاق العينة المبحوثة على إلزام الشركات بتطبيق معيار التقرير المالي الدولي IFRS 15 وعن وجود علاقة تأثيرية بين التزام الشركات بتطبيق معيار التقرير المالي الدولي IFRS 15 وقرارات مستخدمي القوائم المالية حيث أسفرت عن النتائج التالية:

1. يتبين من نتائج البحث بأن يوجد إتفاق العينة المبحوثة على إلزام الشركات بتطبيق معيار التقرير المالي الدولي IFRS 15 "الإيرادات من العقود مع العملاء. نلاحظ من خلال الجدول (9) أن متوسط إجابات الإتفاق مع فرضية وجود إتفاق على إلزام الشركات بتطبيق معيار التقرير المالي الدولي IFRS 15 بلغت (3.7070) وهي أكبر من متوسط مقياس ليكرت الخماسي مما يعني قبول الفرضية التي تنص على وجود إتفاق على إلزام الشركات بتطبيق معيار التقرير المالي الدولي IFRS 15 حسب آراء العينة المبحوثة والتي تم إختبارها.
2. يتبين من نتائج البحث بأن يوجد إتفاق على أنعكاس الإلتزام بتطبيق معيار IFRS 15 على قرارات مستخدمي القوائم المالية. نلاحظ من خلال الجدول (10) أن متوسط إجابات الإتفاق مع فرضية وجود إتفاق على أنعكاس الإلتزام بمعيار IFRS 15 على قرارات مستخدمي القوائم المالية بلغت (3.835) وهي أكبر من متوسط مقياس ليكرت الخماسي مما يعني قبول الفرضية التي تنص على وجود إتفاق على أنعكاس الإلتزام بمعيار IFRS 15 على قرارات مستخدمي القوائم المالية حسب آراء العينة المبحوثة والتي تم إختبارها.

ثانياً : التوصيات:

يمكن تلخيص أهم التوصيات التي توصلت إليها البحث على نحو الآتي:

1. بما أن مجلس المهنة في العراق قرر بإلزام تطبيق معايير التقارير المالية الدولية IFRS ومن ضمنها معيار التقرير المالي الدولي IFRS 15 " الإيرادات الناتجة من العقود مع العملاء" في عام 2022 ولكن بشرط أن يفتح دورات تدريبية على كيفية تطبيق معايير IFRS، يوصى الباحثان الجهات المعنية في إقليم كوردستان أيضاً بتطبيق تلك المعايير.

2. ضرورة الأسراع بتطبيق معايير التقارير المالي الدولية IFRS وعدم تأجيلها كما حدث ذلك سابقاً.
3. يوصى الباحثان الجهات المعنية في إقليم كوردستان بالإسراع في فتح الدورات التدريبية للموظفين العاملين في الشركات حول كيفية تطبيق تلك المعايير.
4. لفت الانتباه وعي المستثمرين وإدارة الشركات ومكاتب المحاسبة و المراجعة بأهمية تطبيق معيار التقرير المالي الدولي IFRS 15 من خلال ورش العمل، الدورات التدريبية والندوات العلمية. والاستعانة بخبراء في مجال المحاسبة بهدف تطوير كفاءة معدي القوائم المالية في ضوء معايير المحاسبة الدولية.
5. ضرورة الإهتمام بتدريس معايير التقارير المالية الدولية و بصفة خاصة معيار التقرير المالي الدولي IFRS 15 المتعلقة بالاعتراف بـــــ"الإيرادات الناتجة من العقود مع العملاء " بشكل مختصر ضمن مناهج المحاسبة في الجامعات إقليم كوردستان/ العراق .

المصادر و المراجع

أولاً: المصادر العربية:

أ. القوانين و الانظمة و المعايير و الوثائق الرسمية:

1. مؤسسة المعايير الدولية للتقرير المالي، (2014)، IFRS 15 المعيار الدولي للتقرير المالي رقم 15 " الإيراد من العقود مع العملاء"، ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين (SOCPA).

2. مؤسسة المعايير الدولية للتقرير المالي، (2014)، IFRS 15 المعيار الدولي للتقرير المالي رقم 15 " الإيراد من العقود مع العملاء"، ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين .(SOCPA)

ب.الرسائل والاطاريح الجامعية:

1. صيودة، إ.، (2018) ، أهمية التزام المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بتطبيق معيار المحاسبة الدولي الأول "عرض القوائم المالية"، أطروحة الدكتوراه في علوم التسيير. الجزائر: جامعة أمحمد بوقرة "بومرداس".
2. العبودي، ر. م. ر.، (2012). دور الضوابط السنوية في تحقيق عدالة التحاسب الضريبي في مجال ضريبة الدخل، بحث تطبيقي في الهيئة العامة للضرائب، مقدم إلى مجلس المعهد العالي للدراسات المحاسبية و المالية كجزء من متطلبات نيل شهادة الدبلوم العالي المعادل للماجستير، جامعة بغداد.
3. يحياوي، إ.، (2016)، الضريبة على الاجور كآلية للوصول الى الهيكل الامثل للطلب الكلي / رسالة دكتوراه في العلوم الاقتصادية فرع علوم التسيير، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، الجزائر.
4. سراج، ع. م.، (2005)، خصائص المعلومات القاعدية لبناء قرارات الإنتاج التي تسمح بالأسبقية التنافسية في إطار الإستراتيجية التنافسية، حالة القطاع الصناعي اليمني، أطروحة دكتوراه دولة في الاقتصاد، جامعة الجزائر.
5. براهمية، إ. ، (2015)، محاسبة التسيير و دورها في الرقابة الإستراتيجية و ترشيد القرارات في المؤسسة الاقتصادية –دراسة حالة-، أطروحة دكتوراه، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، الجزائر.
6. الصبح، ع. م.، (1998)، المعايير المحاسبة الدولية، دراسة في مدى استخدامها و ملائمتها للتطبيق في الجمهورية اليمنية، أطروحة الدكتوراه غير منشورة، كلية الإدارة و الاقتصاد جامعة المستنصرة، بغداد.

ج.البحوث والدوريات والمؤتمرات:

1. ابراهيم، ن. ع.، (2015)، تطوير التحاسب الضريبي لنتائج أعمال العقود طويلة الأجل في ظل المعيار رقم IFRS 15 (الإيرادات من العقود مع العملاء) من إصدارات مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB ، مجلة دار المنظومة، جامعة عين شمس، كلية التجارة، قسم المحاسبة، المجلد19، العدد (2)، ص ص 366 – 405.
2. الرشيدي، ط. ع.، (2016)، أثر تطبيق المعيار التقارير المالية الدولي رقم (15): على قائمة الدخل في شركات المقاولات - دراسة تطبيقية. دار المنظومة، جامعة عين شمس، كلية التجارة، قسم المحاسبة، ، المجلد (20)، العدد 3، ص ص 257-296.
3. سلمان، ا. ع. وفرحان، ع. م.، (2020)، القياس المحاسبي على وفق معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم 15 و انعكاسه على الإجراءات المحاسبية، مجلة الكوت للعلوم الادارية و الاقتصادية عن كلية الادارة و الاقتصاد - جامعة واسط، المجلد (12)، العدد 37، ص ص 183 – 231.
4. الصاوي، ع. أ. م.، (2015)، دراسة واختبار أثر تطبيق معيار التقرير المالي الدولي رقم (15) - الايرادات من العقود مع العملاء - على بعض الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية من منظور المعنيين بإعداد و استخدام القوائم المالية، المجلة البحوث المحاسبية، كلية التجارة، جامعة طنطا، المجلد ع2، ص ص 357-415.
5. علي، أ. ص. س.، (2015)، أثر تطبيق معايير التقارير المالية الدولية على عدم تماثل المعلومات المحاسبية وجودة الأرباح: دراسة تطبيقية. دار المنظومة، جامعة عين شمس، كلية التجارة، قسم المحاسبة والمراجعة، المجلد(19)، العدد 2، ص ص . 45-106.
6. عوض، آ. م. م.، (2016)، تقييم أثر تطوير معايير المحاسبة عن الإيرادات على تحسين المحتوى الإعلامي للتقارير المالية: دراسة استكشافية في البيئة المصرية. دار المنظومة، جامعة عين شمس، كلية التجارة و المراجعة، المجلد(20)، العدد 1، ص ص 531-585.
7. المشهداني، ب. ن. ع.، (2017)، تطوير القاعدة المحاسبية العراقية "1" على وفق متطلبات معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS 15 "الإيرادات من العقود من الزبائن"، بحث مقدم ضمن وقائع المؤتمر العلمي والمهني الأول للجمعية العراقية للمحاسبين القانونيين المزمع إقامته في شهر تشرين الثاني – 2017، جامعة بغداد - كلية الإدارة و الاقتصاد.

8. صافية، ب. و الحسين، ب.، (2018)، العلاقة بين الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية و الأداء المالي للمؤسسات، دراسة لعينة من المؤسسات بولاية برج بوعريريج، مجلة البحوث في العلوم المالية و المحاسبة، المجلد 3، العدد (1).

د. الكتب:

1. جربوع، ي. م.، (2014)، نظرية المحاسبة (الفروض، المفاهيم، المبادئ، المعايير)، الطبعة الثانية.
2. الجعارات، خ. ج.، (2014) ، مختصر المعايير المحاسبة الدولية 2015. الجزائر: مطبعة جامعة قاصدي مرباح و رقلة.
3. الحضري، ع. ي. عمر، (2019)، IFRS 2020 معايير المحاسبة الدولية (ملخص شامل للمعايير).
4. حميدات، جمعة فلاح، (2019)، (خبير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية)، المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، عمان، الأردن.
5. حنان، ر. ح.. (2006)، النموذج المحاسبي المعاصر من المبادئ إلى المعايير، ط2، عمان، الإردن، دار وائل للطباعة والنشر.
6. الحيالي، و. ا.. (2007)، نظرية المحاسبة، من منشورات الاكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك.
7. رمضان، أ. خ. ا.، (2001)، المحاسبة الضريبية، ط1، كلية الادارة و الاقتصاد، بغداد.
8. السقا، ز. ه. ي.، (2011)، نظام المعلومات المحاسبية، دار الطارق للنشر و التوزيع الموصل/ العرق، الطبعة الثانية .
9. السيد, ع.. (2009) المفاهيم المحاسبية الحديثة. ط1، عمان – الأردن، دار الراية للنشر و التوزيع.
10. شاهين، ع. ع.، (2011)، النظرية المحاسبة (إطار فكري تحليلي و تطبيقي). ط1. غزة، مكتبة آفاق للطباعة و النشر و التوزيع.
11. الشحادة، ع. ق.; البرغوثي، س. ا.; شعبان، ا. س. وعفيف، ع. م.، (2011)، المحاسبة الحكومية، الاردن، دار زمزم للنشر و التوزيع.
12. الشرع، م. و سفيان، س.، (2002)، المحاسبة الادارية –إتخاذ القرارات و الرقابة، دار الشروق، عمان.
13. شرويدر، ر.; كلارك، م. و كاثي، ج.، (2006)، نظرية المحاسبة، ترجمة كاجيجي، خالد على أحمد، فال، ابراهيم ولد محمد، ط 1، الرياض ، دار المريخ للنشر.
14. الشيرازي، ع. م. (1990)، النظرية المحاسبة. ط 1، الكويت، دار السلاسل.
15. الطيب، م. رف. ، (1995)، مدخل للتسيير (أساسيات, وظائف، تقنيات) الجزء الثاني، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر.
16. الفداغ، ف.، (2008)، مشكلات و حالات محاسبية. عمان، الأردن، مؤسسة الوراق.
17. مطر، م.، (2004)، التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية في مجالات : القياس - العرض – الافصاح، ط 1، عمان - الأردن: دار وائل للنشر.
18. مطر، م، (2007)، مبادئ المحاسبة المالية: الدورة المحاسبية و مشاكل الاعتراف والقياس والافصاح، ط 4، عمان - الأردن: دار وائل للنشر.
19. الناغي، م. ا.، (2017)، نظرية المحاسبة (مدخل معاصر)، سلسلة المعارف المحاسبية (2)، المصر، المكتبة العصرية للنشر.

ثانياً: المصادر الاجنبية:

A. Periodicals& Research :

1. Yurisandi ،T. & Puspitasari ،E. ،2015. Financial Reporting Quality - Before and After IFRS Adoption Using Nice Qualitative Characteristics Measurement, 2nd Global conference on Business and Social Science – 2015, GCBSS – 2015, 17-18 September, Procedia, social and behavioral sciences, Bali – Indonesia, pp. 644-652 .

B. Books:

1. Kieso, D.E & Weygandt, J. J & Warfield, T. D., (2012), Intermediate Accounting, 14th Edition, John Wiley &Sons, New York.
2. Kieso, D. E., Weygandt, J. J. & Warfield, T. D., 2016. Intermediate Accounting. 16th Edition ed. John Wiley &Sons, New York.
3. Kieso, D. E., Weygandt, J. J. & Warfield, T. D., 2018. Intermediate Accounting. 3rd Edition ed. John Wiley &Sons, New York.

ڕادەی توانای پابەندی کۆمپانیاکان بە جێبەجێکردنی پێوەری نێودەوڵەتی بۆ ئامادەکردنی ڕاپۆرتە داراییەکان IFRS 15 داهاتی گرێبەست لەگەڵ بریکارەکان و ڕەنگدانەوەی لەسەر بڕیارەکانی بەکارهێنەرانی ڕاپۆرتە داراییەکان - توێژینەوەیەکی ڕاپرسی شیکارییە بۆ وەرگرتنی ڕای فەرمانبەرانی پەیوەندیدار لە کۆمپانیاکانی هەرێمی کوردستان (پارێزگای هەولێر وەک نمونە).

فاضل نبي عثمان

بەشی تەکنیکی ژمێریاری وەدارای، کۆلێژی تەکنیکی کارگێڕی، زانکۆی پۆلیتەکنیکی هەولێر، هەرێمی کوردستان، عێراق.

Fazilnabe@yahoo.com

چنار أسماعيل مخلص

بەشی ژمێریاری وەدارای، کۆلێژی کارگێڕی وئابووری، زانکۆی لوبنانی فەرەنسی، هەولێر، هەرێمی کوردستان، عێراق.

Chnarismael37@gmail.com

پـوخـتـە:

ئامانجی ئەو توێژینەوەیە بریتیە لە لێکۆڵینەوە لە ڕادەی توانای پابەندی کۆمپانیاکان لە هەرێمی کوردستان- عیراق بە جێبەجێکردنی پێوەری نێودەوڵەتی بۆ ئامادەکردنی ڕاپۆرتە داراییەکان IFRS 15 تایبەت بە داهاتەکانی گرێبەستەکان لەگەڵ بریکاران، و لێکۆڵینەوە لە ڕەنگدانەوەی جێبەجێکردنی ئەو پێوەرە لەسەر بڕیارەکانی بەکارهێنەرانی ڕاپۆرتە داراییەکان. لە بواری تیۆری دا، ئەو لێکۆڵینەوەیە پشتی بە مێتۆدی وەسفی بەستووە و لە بواری پراتیکیشدا پشتی بەستووە بە ڕێچکەی دەرهێنانی، ئەمەش لە ڕێگای بەکارهێنانی ئەنکێتی ڕاپرسی کە بۆ مەبەستی گەیشتن بە ئامانجەکانی ئەو توێژینەوەیە

وتاقیکردنەوەی گریمانەکان ئامادەکرابوو. بۆ شیکردنەوەی ئەنجامەکان و تاقیکردنەوەی گریمانەکان، بەرنامەی SPSS و بەرنامەی Easy Fit بەکارهێندراوە. توێژینەوەکە گەیشتووەتە چەند دەرئەنجامێک کە گرنگترینیان: هەموو وەڵامەکانی بەشداربووان لەسەر ئەوە کۆکن کە پێویستە کۆمپانیاکان پابەند بن بە جێبەجێکردنی پێوەری نێودەڵەتی بۆ ئامادەکردنی ڕاپۆرتە دارایییەکان IFRS 15 تایبەت بە داهاتەکانی گرێبەستەکان لەگەڵ بریکاران؛ و پابەند بوونی کۆمپانیاکان بەو پێوەرە کاردانەوەی لەسەر بڕیارەکانی بەکارهێنەرانی ڕاپۆرتە دارایییەکان هەیە. توێژینەوەکە گەیشتووەتە ئەوەش کە پابەند بوون بەو پێوەرە دەبێتە هۆی شەفافیەتی زیاتر لە ڕاپۆرتە دارایییەکان، ئەمەش دەبێتە هۆی پاراستنی وەبەرهێنەران لە ڕێگەی دابینکردنی زانیاری ژمێریاری ڕاستەقینە لە بارەی دۆخی دارای کۆمپانیاکان کە ئەمەش یارمەتی دەردەبێت بۆ دوستکردنی بڕیاری ڕاست وگونجاو. توێژینەوەکە چەند ڕاسپاردەیەکی خستووەتە ڕوو: پێویستە پەلە بکرێت لە جێبەجێکردنی پێوەرەکانی نێودەڵەتی بۆ ئامادەکردنی ڕاپۆرتە دارایییەکان IFRS لەوانە پێوەری نێودەڵەتی بۆ ئامادەکردنی ڕاپۆرتە دارایییەکان IFRS 15 تایبەت بە داهاتەکانی گرێبەستەکان لەگەڵ بریکاران.. هەروەها پێویستە لایەنە پەیوەندارەکان لە هەرێمی کوردستان پەلە بکەن بە کردنەوەی خولەکانی ڕاهێنان دەربارەی جێبەجێکردنی ئەو پێوەرە بۆ فەرمانبەرانی پەیوەندیدار لە کۆمپانیاکان. کار بکرێت لەسەر زیاتر هۆشیارکردنەوەی وەبەرهێنەران و کارگێری کۆمپانیاکان و نوسینگەکانی ژمێریاران و وواردبینان بۆ بە گرنگ وەرگرتنی جێبەجێکردنی پێوەری نێودەڵەتی بۆ ئامادەکردنی ڕاپۆرتە دارایییەکان IFRS 15 لە ڕێگای ئەنجامدانی وۆرکشۆپ و خولەکانی ڕاهێنان و کۆڕی زانستی بە هاوکاری شارەزایان لەبواری ژمێریاری ئەمەش بۆ ئەوەی توانای ئامادەکەرانی لیستە دارایییەکان بەرەوپێش بچێت بۆ پەیڕەوکردنی پێوەرەکانی ژمێریاری نێودەڵەتی. پێویستە گرنگی بدرێت بە خوێندنی پێوەرەکانی نێودەوڵەتی بۆ ئامادەکردنی ڕاپۆرتە دارایییەکان وە بە تایبەت پێوەری نێودەڵەتی بۆ ئامادەکردنی ڕاپۆرتە دارایییەکان IFRS 15 تایبەت بە داهاتەکانی گرێبەستەکان لەگەڵ بریکاران بە شێوەیێکی پوخت بخرێتە نێو پرۆگرامی ژمێریاری لە زانکۆکانی هەرێمی کوردستانی عێراق .

کلیلی توێژینەوە: داهاتی گرێبەستەکانی بریکاران، پێوەری نێودەڵەتی بۆ ڕاپۆرتە دارایییەکان IFRS 15، بڕیارەکانی بەکارهێنەرانی ڕاپۆرتە دارایییەکان.

The extent of Commitment of companies to Apply the International Financial Reporting Standard IFRS 15 - Revenues from Customers Contracts and Its Reflection on The Decisions of Users of Financial Reports - An exploratory - Analytical study of the opinions of a sample of employees in companies in the Kurdistan Region / Iraq (Erbil Governorate as a model)

Fadhil Nabee Othman
Department of Technical Finance and Accountings, Erbil Technical Administrative College, Erbil Polytechnic University, Kurdistan Region, Iraq
Fazilnabe@yahoo.com

Chnar Ismael Mukhles
Department of Accounting and Finance, College of Administration and Economics, Lebanese French University, Erbil, Kurdistan Region, Iraq
Chnarismael37@gmail.com

Abstract

This study aims to investigate the extent of companies' commitments in the Kurdistan region of Iraq to apply IFRS 15- Revenues from contracts with customers; and study the impact of applying it on decisions of financial reports users. The study has used a descriptive approach for the theoretical part, an inductive approach for an applied part. A questionnaire has been used for data collection which was designed for achieving the study's aims and the testing study hypothesizes. For analysing results and testing hypotheses, the data has been run by SPSS and Easy Fit. The study concluded the followings: the sample of the study agreed that companies must commit to applying the IFRS 15; there is a reflection of IFRS15 on decisions of financial reports users; the financial statement that prepared under the provision of IFES 15 play a significant role in protecting the investors, as the standard aims at presenting the realistic financial position of the companies, thus rational decisions could be made. The key conclusions of the study are the following: International financial reporting standards IFRS must be applied as soon as possible, including International Financial Reporting Standard IFRS 15 "Revenues resulting from contracts with customers". The study recommends: related parties, authorities of Kurdistan Region must start to open training courses for employees of companies in Kurdistan Region about the application of this standard; increase level of awareness of investors, company management, and auditing (public accountant) about the importance of IFRS 15 through workshops, training courses and scientific seminars; consulting experts of accounting for developing the efficiency of financial reporters in the light of international accounting standards. Attention paid to teaching International Financial Reporting Standards, especially International Financial Reporting Standard IFRS 15 related to the recognition of "revenue arising from contracts with customers" should be taught in accounting departments of universities in the Kurdistan Region / Iraq.

Keywords: Revenue from Contracts with the customers, International Financial Reporting Standard IFRS 15, decisions of financial reports users