



**AL KUT JOURNAL OF ECONOMIC AND ADMINISTRATIVE
SCIENCES**

Publisher: College of Economics and Management - Wasit University



المستخلص:

أثمر مشروع التقارب المحاسبي الدولي في شهر أيار للعام 2014 بين مجلس معايير المحاسبة المالية الدولي ومجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي من اصدار معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (15) بعنوان " الإيرادات من العقود مع العملاء" والذي يهدف الى توفير معلومات مفيدة للمستخدمين.

ان عدم وجود قاعدة محاسبية محلية خاصة بالإيراد يؤدي الى الكثير من الازباك والاجتهادات الشخصية في مجال قياس الايراد ومن ثم تكون الاجراءات المحاسبية غير دقيقة بالنسبة لقياس الايراد من قبل المختصين، اضافة لذلك فان دخول الشركات الاجنبية الى العراق جعلها في ارباك نتيجة اختلاف الممارسات المحاسبية المحلية عن الممارسات المحاسبية الدولية لان اغلب هذه الشركات تطبق المعايير المحاسبية الدولية.

يهدف البحث الى التعريف بالقياس المحاسبي على وفق المعيار IFRS 15 وانعكاسه على الإجراءات المحاسبية، كذلك يهدف الى بيان دور إجراءات القياس المحاسبي على وفق المعيار IFRS 15 على المحتوى المعلوماتي.

وقد توصل الباحث الى عدة استنتاجات من أهمها ان تطبيق متطلبات المعيار IFRS 15

القياس المحاسبي على وفق معايير الإبلاغ المالي الدولي رقم 15 وانعكاسه على الإجراءات المحاسبية

أنور عيد سلمان الفضلي¹

ا.م.د. عماد محمد فرحان²

2020 Dec; 12(38): 296-325

الاستلام: 2020/07/21

قبول النشر: 2020/08/31

¹ كلية الادارة والاقتصاد، جامعة واسط،
العراق.

anwar91753@gmail.com

¹ كلية الادارة والاقتصاد، جامعة واسط،
العراق.

emadmoh79@gmail.com

الإيرادات من العقود مع العملاء" في العام 2014 والذي حل محل معايير الإيراد السابقة. في ضوء ما سبق يسعى الباحث الى التعريف بالمعيار الجديد وايضاح الاختلافات بينه وبين المعايير المحلية والدولية.

منهجية البحث

مشكلة البحث

شهدت البيئة العراقية في السنوات الأخيرة انفتاح واسع على البيئة الاقتصادية العالمية، الأمر الذي أدى الى دخول شركات اجنبية فضلا عن مشاركتها للشركات العراقية مما أدى إلى ضرورة تطوير الأنظمة المالية ومن ضمنها الأنظمة المحاسبية لكي تلبى متطلبات هذا التطور، وافتقار البيئة المحاسبية العراقية لقاعدة تخص الإيراد وتوجهه لاعتماد المعايير المحاسبية الدولية يتكون التساؤل الآتي:

- هل هناك دور للقياس المحاسبي في ظل معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم 15 على الإجراءات المحاسبية؟

فرضية البحث

استنادا الى مشكلة البحث تم صياغة الفرضية الآتية:

- إنّ التحول الى تطبيق متطلبات القياس على وفق معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم 15 له تأثير إيجابي في تعزيز جودة الإجراءات المحاسبية في الشركات العراقية.

هدف البحث

يوفر دليل استرشادي جيد لقياس الإيرادات، إضافة لذلك استنتج الباحث الى ضرورة تدريب الكوادر المختصة من اجل التعريف بإجراءات القياس على وفق المعيار IFRS 15.

وقد أوصى الباحث بعدة توصيات أهمها ضرورة توفير المتطلبات الضرورية لتطبيق المعيار في البيئة المحاسبية العراقية إضافة الى التعريف به إعلاميا وأكاديميا ومهنيا.

المقدمة:

تعد الإيرادات مقياسا مهما عند تقييم أداء الوحدات الاقتصادية من قبل المستخدمين، فضلا عن ذلك تعد الشريان الحيوي لاستمرار عمل الوحدات الاقتصادية، إذ انها (الإيرادات) تمثل الأداء الجيد او السيئ للإدارة في تعظيم هذا الجانب لذلك عدها الكثيرون على انها المقياس الرئيس لتقييم عمل الإدارة فهذه اغلب الوحدات الاقتصادية هو تعظيم الربح لغرض الاستمرار والنمو والمنافسة.

ونتيجة لأهمية الإيرادات فقد اهتمت الجهات المعنية الدولي بكيفية قياس الإيرادات وبالطريقة التي تعطي للمستخدم محتوى معلوماتي حيث أصدر (IASB) المعيار IAS 11 "عقود الانشاء" والمعيار IAS 18 "الإيراد" ولكن هذين المعيارين لم يغطيان احتياجات البيئة المحاسبية الخاصة بمتطلبات قياس الإيراد، إذ واجها العديد من الانتقادات من قبل المختصين.

ومن اجل إزالة الاختلاف والتعارض بين المعايير أصدر مشروع التقارب المشترك بين GAAP و IASB المعيار (IFRS 15) بعنوان "

يهدف البحث الى تحقيق الاتي:

هناك مفاهيم مختلفة للإيرادات اختلفت حسب وجهات نظر المختصين وحسب تطورات العمل والسوق وتعقيدات الاعمال والتجارة إذ يرى البعض أن مفهوم الإيرادات " هي تدفقات الأصول و/ أو تسوية الالتزامات من تسليم (تقديم) او انتاج البضائع، وتوفير الخدمات، او الأنشطة الأخرى التي تشكل مصدر استمرارية الشركة أو مركز استمرار العمليات خلال المدة" (Kieso & et. al: 2015:1043)

فيما يرى Wiley "تعرّف الإيرادات بأنها الدخل الناشئ عن الأنشطة العادية للوحدة ويمكن الإشارة إليها بواسطة مجموعة متنوعة من الأسماء بما في ذلك المبيعات والرسوم والفوائد وأرباح الأسهم والعوائد." (wiley,2016:479).

وعرّف (IFRS) الإيراد هو "الدخل الناشئ في دورة الأنشطة العادية للمنشأة" (IFRS,2016:623)

ويرى الباحث وحسب التعريفات انفة الذكر أنّ الإيرادات هي التدفقات الداخلة أو الدخل من العمليات المستمرة للوحدة الاقتصادية والتي بالتالي تزيد الأصول او تؤدي إلى تسوية الالتزامات. إذ يتفق الباحث مع تعريف (IFRS) ومع التعاريف التي تعطي للإيراد صفة الزيادة بالأصول او تسوية الالتزامات.

2- أنواع الإيرادات Types of revenue

- 1- تأثير القياس والإفصاح المحاسبي على وفق معيار الإبلاغ المالي رقم 15 على الإجراءات المحاسبية
- 2- دور استخدام وسائل القياس على وفق تطبيقات معيار الإبلاغ الدولي رقم 15 على جودة المحتوى المعلوماتي.

اهمية البحث

تتكون أهمية البحث للدور الذي لعبه القياس المحاسبي على وفق المعيار 15 IFRS لكي يعطي نتائج تفيد المستخدمين، لذا تكون أهمية البحث من بيان تأثير القياس المحاسبي للإيراد على وفق معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم 15 وانعكاسه على الإجراءات المحاسبية للقوائم والتقارير المالية للشركات المساهمة العراقية.

الجانب النظري

عرض متطلبات القياس المحاسبي

للإيرادات على وفق المعيار 15 IFRS

المحور الأول: الإيرادات

1- مفهوم الإيراد Revenue concept

العقد ذو التكلفة زائد والعقد ذو السعر المحدد (مشكور، 2017: 7).

وهناك أنواع عدة من عقود الإنشاء منها عقد التكلفة ذو السعر المحدد وعقد التكلفة المستهدفة وعقد التكلفة زائد، كذلك تتنوع عقود الإنشاء من حيث الزمن فمنها ما هو قصير الاجل يتم إنجازه خلال الفترة المحاسبية ومنها ما يكون طويل الاجل يتعدى المدة المحاسبية ويتم الاعتراف بإيراد العقد أما بطريقة العقد المنجز أو بطريقة نسبة الإنجاز بالنسبة للعقود طويلة الأجل. (الركابي، 2019: 15-31).

4- الإيرادات حسب المعيار المحاسبي الدولي رقم 18

وفقا لمعيار المحاسبة الدولي رقم 18، فإن الإيرادات تأتي من الأنشطة العادية للوحدة الاقتصادية، وحسب الإطار المفاهيمي لمجلس معايير المحاسبة الدولي فإن المكاسب والإيرادات، كلاهما يعدان ضمن الدخل. كذلك يغطي المعيار (IAS (18) الإيرادات من بيع السلع وتنفيذ الخدمات وإيرادات استهلاك أصول الوحدة الاقتصادية، لكن هذا المعيار يتجاهل الإيرادات غير العادية التي لا تخص العمليات المستمرة للوحدة الاقتصادية، مثل الإيراد من عقود الإيجار وعقود التامين والتغييرات في قيمة الأدوات المالية، أو

هناك نوعان رئيسان من أنواع الإيراد هما:

1-2- الإيرادات الاعتيادية (الإيرادات من العمليات التشغيلية)

هي الإيرادات الناشئة عن النشاط الاعتيادي للوحدة الاقتصادية التي تتمثل ببيع السلع وتقديم الخدمات والتي من شأنها زيادة أصول الوحدة الاقتصادية أو تسوية التزاماتها.

2-2- الإيرادات غير الاعتيادية

"هي الإيرادات التي يحصل عليها المشروع بعيدا عن مزاوله نشاطه الاعتيادي، مثل إعانات الإنتاج والتصدير وأرباح الدعاوى القضائية والاعفاءات الضريبية، وكذلك الأرباح غير العادية نتيجة ظروف استثنائية بسبب عوامل إدارية وقانونية واقتصادية" (محيسن، 2017: 49-50).

3- الإيرادات حسب المعيار المحاسبي الدولي رقم 11

إن الهدف من المعيار المحاسبي الدولي IAS 11 هو بيان المعالجات المحاسبية للإيرادات والتكاليف التي ترتبط بعقود الإنشاء، وإن القضية الأساس في محاسبة عقود الإنشاء هو تخصيص الإيرادات والتكاليف على المدد المنجزة من العقود، كذلك عرف المعيار IAS 11 عقد الإنشاء وبين شروط قياس الإيرادات والتكاليف المرتبطة بالعقد، كذلك فرّق المعيار بين

ت- تبسيط إجراءات إعداد القوائم المالية من خلال تخفيض عدد المستلزمات أو المتطلبات التي يجب على الوحدة الاقتصادية الرجوع إليها.

ث- يتطلب المعيار الجديد (IFRS 15) إفصاحات أفضل كي تساعد مستخدمي القوائم المالية على فهم أوسع وأفضل لمبلغ وتوقيت ودرجة عدم التأكد للإيرادات المعترف بها.

إذ تم إصدار المعيار الجديد (IFRS 15) في 2014/5/28 بشكل نهائي بعدما تم إصداره بشكل أولي عام 2010 للكتاب والمهتمين، وبعدها تلقى مشروع التقارب الدولي للمعيار (IFRS 15) العديد من الملاحظات واخذها بالحسبان، إذ تم بعدها إصدار المعيار الجديد بشكل نهائي في شهر أيار عام (2014) ويكون واجب التطبيق للوحدات التي تطبق المعايير المحاسبية الدولية ابتداء من 1/2018، وعلى الوحدات الاقتصادية التي تطبق المعايير المحاسبية الدولية أن تغير عملياتها وإفصاحاتها عن الإيرادات على وفق المعيار الجديد (IFRS 15). (Ernst & Yong, 2014: 1) و (شنيشل، 2018: 51-52).

غيرها من الأصول المتداولة، والزيادات الطبيعية في الأصول الزراعية واستخراج المعادن الخام. (Budaraj & Sarea, 2015: 218-2019)

5- الإيرادات حسب متطلبات معيار الإبلاغ المالي 15

وفي الأونة الأخيرة وبسبب الاختلافات في معايير الاعتراف بالإيراد أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) ومجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي (FASB) معياراً جديداً للاعتراف بالإيراد والتي من شأنه تحسين جودة الإبلاغ عن معاملات الإيرادات، ومعالجة التضارب والضعف في المعايير السابقة، إذ أصدر المعيار بعنوان "الإيراد من العقود مع العملاء" لإثبات معاملات الإيراد على أوسع نطاق من المعاملات والصناعات. إذ يعتقد أن معيار "الإيراد من العقود مع العملاء" سيحسن مبادئ المحاسبة المتعارف عليها والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية من خلال الآتي (علي وآخرون، 2018: 141):-

- أ- توفير إطار أكثر شمولاً لمعالجة مسائل الاعتراف بالإيراد.
- ب- تحسين إمكانية المقارنة بين إجراءات الاعتراف بالإيراد بين مختلف المنشآت والصناعات.

التجارية العرفية" ولتحديد فيما إذا كان التزام الأداء موجود يجب على الوحدة الاقتصادية توفير منتج أو خدمة متميزة تدل على التزام الاداء للعميل، وفيما يأتي بعض الحالات الخاصة للاعتراف بالإيراد الناتجة عن توفير منتج أو خدمة متميزة، ومن ثمّ هنا الوفاء بالتزامات أدائها (kieso & et.al,2015: 889).

الخطوة الثالثة: تحديد سعر الصفقة

"هو مقدار المقابل الذي يتوقعه البائع (الوحدة الاقتصادية) مقابل السلع والخدمات المقدمة" وغالبا يكون السعر محدد بالعقد. ومع ذلك على الوحدة الاقتصادية ان تأخذ بنظر الاعتبار ممارسات الاعمال التجارية العرفية، وإذا اشارت (ممارسات الاعمار التجارية العرفية) إلى قبول المبلغ الأقل، سيكون هذا هو سعر الصفقة. (BDO, 2018: 35)، ولا يشمل السعر على المبالغ النقدية المحصلة عن طرف آخر (مثل ضرائب المبيعات)، ويمكن أن يكون سعر الصفقة ثابتا او متغير، ويمكن دفعه نقدا أو بطرق أخرى. (Wiley,2018: 484). وسيتم شرح هذه الخطوة في قسم القياس.

الخطوة الرابعة: تخصيص قيمة الصفقة على

التزامات الأداء

يتم تخصيص سعر الصفقة الى التزامات الأداء المنفصلة في عقد مبني على أسعار بيع مستقلة قائمة بذاتها. إن تحديد أسعار البيع

خطوات الاعتراف بالإيراد على وفق IFRS

15

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، ولتطبيق مبدأ الاعتراف بالإيراد حسب المعيار الجديد (IFRS15) يجب تطبيق خمس خطوات للاعتراف بالإيراد وهي (3: 2017, PWC):

الخطوة الأولى: تحديد العقد مع العملاء

العقد هو اتفاق بين طرفين او أكثر يُنشئ حقوقا والتزامات واجبة التنفيذ من قبل الأطراف المتعاقدة، لذا فان متطلبات المعيار (IFRS 15) تطبق على كل العقود المبرمة مع العملاء التي تتصف بمعايير محددة، وفي بعض الحالات يتطلب المعيار (IFRS 15) من الوحدات الاقتصادية ان تدمج مجموعة عقود بعقد واحد وتحاسب عليه على انه عقد مفرد، كذلك يوفر المعيار (IFRS 15) متطلبات تعديل العقود مع العملاء. (Dalkilic, 2014: 73)

الخطوة الثانية: تحديد التزامات الأداء بالعقد

التزام الأداء "هو وعد في العقد لتوفير منتج أو خدمة للعميل، وقد يكون هذا الوعد صريحا أو ضمنيا، أو ربما يستند على ممارسة الأعمال

ب. يتحكم العميل في الأصل عند انشائه أو تحسينه من قبل الوحدة الاقتصادية.
ج. الأصل لا يوجد له استخدام بديل من قبل الوحدة الاقتصادية (البائع)، وللوحدة الاقتصادية الحق مقابل الأداء المكتمل حتى تاريخه.

وإذا لم يتم استيفاء أي من الشروط آفة الذكر فإنَّ الوحدة الاقتصادية تعترف بالإيراد عند نقطة من الزمن، فضلا عن ذلك على الوحدة الاقتصادية أن تأخذ في الحسبان عند تحويل السيطرة على المؤشرات الآتية ولكن لا تقتصر عليه: (IFRS 15, 2016: 604)

- أ. للوحدة الاقتصادية حق قائم على العميل مقابل الأصول التي تجهزها (السلع والخدمات).
- ب. أن يكون لدى العميل حق قانوني في السلع والخدمات (الأصول).
- ج. أن الوحدة الاقتصادية حوّلت السلع والخدمات (الأصل) ماديا للعميل (سيطر عليه ماديا).
- د. يمتلك العميل -بما يخص الأصل- المنافع والمخاطر المهمة.
- هـ. إن العميل قبل الأصل. أي أن العميل قادر على السيطرة والتحكم بالأصل.

المحور الثاني: القياس المحاسبي

Accounting measurement

يُعرّف القياس بشكل عام على أنه "تخصيص أو تعيين أرقام لأشياء معينة أو أحداث طبقا لقواعد

المستقلة يمكن أن يكون أمراً صعباً، عندما لا يتم بيع السلع والخدمات بشكل مستقل، يحدد معيار الإيراد (IFRS 15) العديد من الطرق التي يمكن استخدامها لتقدير سعر البيع المستقل عندما لا يكون هناك توجيه أو ملاحظة مباشرة بذلك، ويجب الأخذ بالحسبان الخصومات والمقابل المتغير عند تخصيص سعر الصفقة على التزامات الأداء. (PWC, 2018: 12). وسيتم شرح هذه الخطوة بشيء من التفصيل في قسم القياس.

الخطوة الخامسة: الاعتراف بالإيراد عندما يتم الوفاء بالتزامات الأداء

"يجب على الوحدة الاقتصادية أن تثبت إيرادا عندما (أو حالما) تفي الوحدة الاقتصادية بالتزام أداء عن طريق تحويل سلعة أو خدمة متعهد بها (أي أصل) إلى عميل. ويعد الأصل بانه قد تم تحويله عندما (أو حالما) يحصل العميل على سيطرة على ذلك الأصل" (IFRS 602: 2016, 15).

تشمل السيطرة القدرة على منع الآخرين من توجيه الاستخدام والحصول على منافع الأصل.

تنتقل السيطرة على مدى زمني عند توفر أحد الشروط الثلاث الآتية: (Thornton, 2016: 19)

- أ. يتلقى العميل ويستهلك المنافع حال تقديمها من قبل الوحدة الاقتصادية.

أولاً: معايير القياس المحاسبي Standard of Accounting measurement

هناك معايير عدة للقياس المحاسبي التي تمثل (المعايير) حلقة الربط بين ميكانيكية القياس وبين الأسس التي يقوم عليها، لتحقيق الأهداف والفوائد المنشودة من القياس، وتتمثل هذه المعايير في (لايقة، 2007: 97):

1. معيار الموضوعية Objectivity standard

يقصد بالموضوعية في القياس هو عدم التحيز في القياس أو خضوعه لتقدير ات شخصية، أي ان القياس يكون خالياً من التحيز الشخصي للمحاسب بشكل مطلق، أي يعبر عن الحقائق كما هي بدون أي تحريف، لكي يقنع مستخدمي القوائم المالية أنها خالية من أي تحيز او احكام شخصية لا تمثل الواقع، وان البيانات المحاسبية يمكن التحقق منها، لإثبات موضوعيتها وتمثيلها للواقع بشكل جيد (سالم، 2008: 97).

2. معيار الملائمة Relevance standard

وتعني خاصية الملائمة ان البيانات والمعلومات المحاسبية ملائمة للأغراض التي أعدت من أجلها، وتكون هذه المعلومات او البيانات ذات صلة بالقرار الذي سيتم اتخاذه، وذلك من خلال التأثير على المستخدمين عند

معينة" (كام، 2000: 677)، وعرفه Campell "يتمثل القياس بشكل عام بقرن الاعداد بالأشياء للتعبير عن خواصها، وذلك بناءً على قواعد طبيعية يتم اكتشافها أما بطريقة مباشرة او بطريقة غير مباشرة" (عبد اللطيف، 2014، 7)، فيما يرى Perron & Gillespie ان القياس هو "عملية تعيين القيمة الرقمية لخصائص أو سمات الوحدات (الكيانات) قيد الدراسة" (Perron & Gillespie, 2015: 9). أما القياس المحاسبي فهناك العديد من المختصين والباحثين عرفوا القياس المحاسبي بعدة صياغات تختلف حسب اختلافات المدارس الفكرية للمختصين وحسب الفهم العام، إذ عرفه الناغي بانه "عملية تطوير أي عنصر معلوماتي يدخل في نطاق التقارير المالية" (الناغي، 2011: 333)، ويرى الججاوي والزوبعي ان القياس المحاسبي "تحديد العناصر المتعلقة بالعناصر الأساس كلها التي تشملها القوائم المالية لوحدة اقتصادية معينة" (الججاوي والزوبعي: 2014: 31). كما عرفته لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC) عند عرضها لإعداد القوائم المالية بأن القياس المحاسبي " هو عملية تحديد القيم النقدية للعناصر التي سوف يعترف بها في القوائم المالية وهذا يتطلب اختيار أساس معين للقياس، ويتم استخدام أسس مختلفة للقياس منها التكلفة التاريخية والقيمة الحالية والتكلفة الجارية والقيمة القابلة للتحقق" (سالم، 2008: 93).

بعد ذاتها، لذلك على المعلومات المحاسبية أن تحمل فائدة إلى المستخدمين سواء أكان داخل الوحدة الاقتصادية أم خارجها في المجالات المختلفة، سواء أكان في مجالات توجيه الموارد للوصول إلى الأهداف أو في مجالات اتخاذ القرارات. (لايقة، 2007: 45-46)

ثانيا- قياس الإيرادات على وفق المعايير المحاسبية الدولية

الإيرادات هي تدفقات داخلة للوحدة الاقتصادية، والتي تزيد أصولها أو تؤدي الى تقليل التزاماتها، وتقاس الإيرادات حسب المعايير المحاسبية الدولية (IASB) بالقيمة العادلة للمقابل المستلم، وسنتطرق باختصار الى قياس الايراد حسب المعيارين السابقين (IAS 11 & 18) وكذلك بشيء من التفصيل الى المعيار الجديد (IFRS15) الذي حل محل المعيارين السابقين، وادخل مفاهيم جديدة لقياس الايراد، وكيفية قياس بنود الايراد المختلفة، مما أدى (التوسع بتوضيح قياس الايراد) الى خدمة المستخدمين ذوي العلاقة بالوحدة الاقتصادية.

1- قياس الايراد حسب المعيار المحاسبي

الدولي 11

بالاستناد الى المعيار المحاسبي الدولي IAS 11 يكون قياس ايراد العقد بالقيمة العادلة للمقابل المستلم او الذي سيستلم، كذلك تتأثر

تقييمهم للأحداث الماضية والحالية والمستقبلية (الجاي والزوي)، (2015: 38).

3. معيار القابلية للتحقق **Verifiability Standard**

وتعني القابلية للتحقق ان هناك دليلاً أو مصدراً موثقاً تستند عليه هذه المعلومات ويمكن التحقق من صحة هذه المعلومات ومطابقتها للمصدر لكي تكون أساساً جيداً لاتخاذ القرارات. (عبد اللطيف، 2014: 9)

4. قابلية القياس الكمي

Quantifiability Standard

جرت العادة ان يكون هناك مقياس موحد يتطلبه القياس المحاسبي لقياس المركز المالي للوحدة الاقتصادية وصافي دخلها، حيث تعتبر الوحدة النقدية هي أفضل مقياس للأحدث المالية، ولكن استخدام الوحدات النقدية كأساس وحيد في القياس المحاسبي يثير الكثير من المشاكل، بسبب عدم استقرار القوة الشرائية للوحدات النقدية؛ لأنها تتأثر بعوامل التضخم والانكماش، مما يؤدي الى مشاكل في عدالة قياس القوائم المالية، ومن ثمَّ يجب تعديلها. (عبد اللطيف، 2014: 10)

5. معيار الفائدة **Benefit standard**

إن المحاسبة وسيلة تخدم مستخدمي المعلومات المحاسبية، وليست هدفاً

وهذه المنافع يمكن قياسها بشكل موثوق" إذ تقاس الإيرادات بالقيمة العادلة للمبلغ المستلم او الذي سيستلم ومبلغ الإيرادات يمكن قياسها بشكل موثوق. (Tiffin, 2004: 116).

3- قياس الإيرادات حسب معيار التقرير المالي 15

ان معيار المحاسبة الدولي IFRS 15 حصر عملية الاعتراف بالإيراد بخمس خطوات، والتي تم التطرق اليها في المحور الاول (الإيرادات)، حيث تم تقسيم الخطوات الخمسة الى قسمين، تم في القسم الاول عمليات اثبات الإيرادات التي تمثلت بالخطوة الاولى والثانية والخامسة من خطوات الاعتراف بالإيراد، اما القسم الثاني فتمثل بعملية قياس الإيراد التي شملت الخطوة الثالثة والرابعة من خطوات الاعتراف بالإيراد (تحديد سعر الصفقة، تخصيص سعر الصفقة على التزامات الاداء) وسيتم التطرق الى القسم الثاني بشيء من التفصيل من عمليات الاعتراف بالإيراد والذي يخص عملية قياس الإيراد حسب المعيار الجديد (IFRS 15).

1-3-1-3 Determining the Transaction Price تحديد سعر المعاملة

سعر المعاملة (الصفقة) " هو مقدار العوض التي تتوقع الوحدة الاقتصادية ان تستلمه مقابل تقديم السلع والخدمات الى العملاء باستثناء المبالغ المتحصلة من طرف ثالث (مثلا بعض ضرائب المبيعات) " ان سعر الصفقة يمكن

عملية قياس ايراد العقد (الانشاء) بأحداث مستقبلية يصاحبها حالة عدم التأكد، وعليه يمكن ان يتغير ايراد العقد تبعا لتغير الظروف المستقبلية من فترة الى أخرى، وبحسب المعيار IAS 11 يجب ان يتضمن العقد الأساس مبلغ الايراد الرئيس المتفق عليه، فضلاً عن الحوافز والمطالبات كافة التي من الممكن ان تنشأ خلال فترة انجاز العقد نتيجة أوامر التغييرات في العقد، فيما لو كان من المحتمل ان ينتج عن هذه التغييرات أو المطالبات إيرادات إضافية إذ يجب أن تقاس هذه الإيرادات الإضافية بصورة دقيقة وموثوقة، ومن ثم فإن أوامر التغييرات والحوافز في العقد لا تُعد إيرادات أخرى كذلك لا تُعد تخفيض لتكاليف العقد، وإنما تعتبر جزء من إيرادات العقد. (الخريسات، 2017: 14-15)

2- قياس الإيراد حسب المعيار المحاسبي الدولي 18

تعد الإيرادات شريان الحياة بالنسبة للوحدات الاقتصادية، وكل الوحدات الاقتصادية تريد زيادة في المبيعات النقدية إذ تكون الإيرادات المكتسبة واضحة من المبيعات النقدية، ومع ذلك للعملاء الحق في ارجاع البضاعة في تاريخ معين حسب الاتفاق مع الوحدة الاقتصادية، لذا التساؤل هو متى يتم تحديد مبلغ الايراد نهائياً؟ ان هذا المعيار يوضح كيفية الاعتراف بالإيراد حيث ينص " يتم الاعتراف بالإيراد عندما يتوقع تدفق المنافع الاقتصادية الى الوحدة الاقتصادية،

3-2-1- تحديد اسعار البيع المستقلة Allocation Based on Stand-Alone Selling Prices

يجب تخصيص سعر الصفقة على كل التزام اداء، بناءً على اسعار البيع المستقلة النسبية للسلع والخدمات المقدمة الى العملاء، وكذلك يجب على الادارة تحديد سعر البيع المستقل لكل عنصر وتخصيص سعر الصفقة على اساس القيمة الاجمالية للسلع والخدمات بالترتيب، هناك طرق عدة لتقدير اسعار البيع المستقلة حيث ان الوحدة الاقتصادية تحدد الطريقة المناسبة لذلك، وتتضمن الطرائق المناسبة لتقدير اسعار البيع المستقلة (لا الحصر) للسلع والخدمات على ما يأتي (PWC, 2016: 125-128): -

أ- **مدخل التقويم المعدل للسوق** – يركز هذا المدخل على المبلغ الذي تعتقد ان تباع به الوحدة الاقتصادية لسلعها وخدماتها في السوق ويكون العملاء مستعدين لدفع السعر الذي تباع به الوحدة الاقتصادية لسلعها وخدماتها، وقد يحتوي هذا الاسلوب بالرجوع الى اسعار سلع وحدات اقتصادية منافسة في السوق لديها سلع وخدمات مشابهة وتعديل اسعارها حسب الضرورة لتعكس تكاليف وهامش الوحدة الاقتصادية (EY, 2018: 214).

تحديده بسهولة في اغلب الاحيان لان العميل يوافق على دفع مبلغ ثابت خلال مدة قصيرة (Kieso & others, 2018: 1410)، ولكن على الوحدة الاقتصادية ان تأخذ في الحسبان ممارسات التجارة وشروط العقد لتحديد سعر الصفقة لان العوض المتعهد به يمكن ان يتضمن مبالغ ثابتة او متغيره او كليهما معاً، لذا تؤثر طبيعة وتوقيت العوض المتعهد به على تقدير سعر الصفقة، وعند تقدير سعر الصفقة على الوحدة الاقتصادية ان تأخذ في الحسبان اثر كل مما يلي (IFRS, 2017: 606):

- (1) العوض المتغير
- (2) وجود مكون تمويلي مهم في العقد (القيمة الزمنية للنقود)
- (3) العوض غير النقدي
- (4) العوض واجب السداد الى العميل

3-2-2- تخصيص سعر الصفقة على التزامات Allocate the transaction price

تتضمن العديد من عقود البيع أكثر من سلعة او خدمة، اي بيع سلع متعددة او خدمات متعددة او كليهما معاً، لذا يجب على الوحدة الاقتصادية تخصيص سعر الصفقة على كل التزام اداء في ترتيب ما لكل التزام اداء منفصل بحيث يتم تسجيل الايرادات بالوقت المناسب وبالمبلغ الصحيح، وكذلك يمكن ان يتأثر تخصيص سعر الصفقة بالعوض المتغير او الخصومات.

مستقل وليس هناك سعر نموذجي محدد.

ومن المحتمل ان تحتاج الوحدة الاقتصادية الى طريقتين او أكثر لتحديد اسعار البيع المستقلة للسلع والخدمات المقدمة الى العملاء.

2-2-3- Allocation of a Discount

عندما تباع الوحدة الاقتصادية رزمة من السلع والخدمات بسعر يقل عن اسعار السلع والخدمات المتعهد بها الى العملاء بشكل مستقل فان العميل (بهذه الحالة) يحصل على خصم نتيجة شرائه حزمة من السلع والخدمات، يجب تخصيص الخصم على جميع التزامات الاداء المتعهد بها في العقد مالم يوجد دليل قابل للرصد بان الخصم لا يشمل جميع التزامات الاداء المتعهد بها في العقد، يجب على الوحدة الاقتصادية ان تخصص الخصم بكامله على التزام اداء واحد او اكثر ولكن ليس على جميع التزامات الاداء في العقد (Deloitte, 2018:) (137)

3-2-3- Allocation of Variable Consideration

يمكن ان يكون العوض المتغير المتعهد به يخص العقد بكامله، او جزءا محددًا منه، اي يمكن ان يكون (العوض المتغير) مرتبط بواحدة او أكثر من التزامات الاداء، ولكن ليس كلها، او

ب- مدخل التكلفة المتوقعة زائد الهامش

– على وفق هذا المدخل تقوم الوحدة الاقتصادية (البائع) بتقدير تكاليف الوفاء بالتزامات الاداء ثم تضيف عليها هامش مناسب لتلك السلع او الخدمات التي تمثل التزام اداء على الوحدة الاقتصادية (SPICELAND et.al, 2018:) (254).

ت- مدخل القيمة المتبقية - قد تقوم

الوحدة الاقتصادية بتقدير سعر البيع المستقل بالرجوع إلى إجمالي سعر الصفقة مخصصًا منها مجموع أسعار البيع المستقلة الملحوظة للسلع أو الخدمات الأخرى الواردة في العقد، لا يمكن استخدام هذه الطريقة إلا في حالة استيفاء أحد المعايير التالية)

<https://claytonmckervervey.com/revenue-recognition-allocating-transaction-price/> :

- لم يتم بيع السلعة او الخدمة سابقا ولا يوجد سعر محدد للسلعة او الخدمة.
- هناك مجموعة كبيرة من الاسعار تباع بها الوحدة الاقتصادية والسلع والخدمات الى عملاء مختلفين، وان الاسعار متغيرة بدرجة كبيرة بحيث لا يمكن رصدها بشكل

ما اعطت المعايير المحاسبية السابقة (IAS 11 & IAS 18) حيث ان معيار الانشاءات ومعيار الايراد لم يعطيا معلومات كافية وتفصيلية ومن ثمّ تضع الوحدة الاقتصادية بارباك او تؤدي الى الاجتهاد الشخصي نتيجة غياب الدليل الكافي لتحديد اجراءات القياس الخاصة بالإيراد، لذا فان دليل القياس وكذلك الافصاح (التي سيتم الطرق اليه في الجزء الثاني من هذا المبحث) يعطي للوحدة الاقتصادية وللجهات ذات العلاقة معلومات تخدمهم من حيث الكمية والنوعية.

الإطار العملي للبحث

1- نبذة تاريخيه عن عينة البحث (شركة بغداد للمشروبات الغازية)

تعد شركة بغداد للمشروبات الغازية من اهم الشركات الصناعية في المشروبات الغازية بل ويمكن عدّها الشركة الاولى في العراق من حيث جودة المنتج بالمقارنة مع المنتجات الاخرى في ذات القطاع، حيث تمتلك ترخيصا من شركة بيبسيكو الامريكية (الرئيسة) لإنتاج منتجات الببسي والميرندا والسفن اب وافتتحت مؤخرا فرع خاص بإنتاج مياه كوافينا وفق مواصفات محددة عالميا حسب السياسة الانتاجية الخاصة بالشركة، حيث ان ترخيص الشركة يشمل المنطقة الوسطى والجنوبية من العراق فقط.

تأسست شركة بغداد للمشروبات الغازية عام 1989م برأس مال قدره 70 مليون دينار عراقي، وبحصول الشركة على الترخيص آنفة الذكر من شركة بيبسيكو جعلها الموزع الحصري والوحيد في العراق لكن العلاقة انقطعت عام 1990 بعد ان تم فرض الحصار

يمكن ان يخص سلع او خدمات مميزة في التزام اداء معين ولكن ليس كلها، كذلك يجب على الوحدة الاقتصادية تخصيص المبلغ المتغير (واي تغييرات لاحقة على هذا المبلغ) بالكامل الى التزام اداء، او سلعة او خدمة مميزة تشكل جزءا من التزام اداء منفرد عند استيفاء جميع المعيارين التاليين (MNP, 2017: 29): -

- تتعلق شروط الدفعة المتغيرة بالتحديد بالجهد المبذول من قبل الوحدة الاقتصادية للوفاء بالتزام اداء او تحويل السلع او الخدمات المميزة (التي يمكن تمييزها بذاتها).

- تخصيص المبلغ المتغير للعوض بكامله على التزام الاداء او السلع او الخدمات التي يمكن تمييزها تتوافق مع تخصيص سعر الصفقة، مع الاخذ بنظر الاعتبار جميع التزامات الاداء وشروط الدفع في العقد.

ويرى الباحث ان القياس المحاسبي على وفق المعيار الجديد (IFRS 15) يوفر محتوى معلوماتي واسع وواضح في قياس الايرادات من حيث تحديد سعر الصفقة و اعادة تخصيص سعر الصفقة على التزامات الاداء، حيث ان المعيار IFRS 15 يعطي معلومات واضحة عن كيفية قياس الايراد تختلف بكميتها ونوعيتها عن

تعمل الشركة من خلال توزيع منتجاتها على الوكلاء والعملاء المنتشرين في بغداد والمحافظات الوسطى والجنوبية من خلال توصيل منتجات الشركة الى اماكن الوكلاء في المحافظات، حيث تتحمل الشركة نقل المنتجات الى الوكلاء عن طريق ناقلات تحمل حاويات وتكون المنتجات منضدة على شكل صفوف كقطعة واحدة ومحمولة على قطعة خشبية (سكيبية) ويتحمل الوكيل بدوره مسؤولية الخزن والبيع، وتتبع الشركة النظام المحاسبي الموحد والقواعد المحاسبية العراقية في سياستها العملية في تسجيل المعاملات المالية وكيفية الافصاح عنها، لذلك تباع الشركة منتجاتها على الوكلاء وفق عقود مكتوبة بين الطرفين ومحددة بها الشروط كافة الملزمة للطرفين من حيث الكمية والسعر الخاصة بكل نوع من المنتجات، وعند اتمام العقد تباع المنتجات الى الوكلاء حسب الكميات المطلوبة من قبلهم ويسجل القيد المحاسبي الاتي:

التاريخ	الحساب
	XXX من ح/ المدينون
	XXX الى ح/ ايراد المبيعات

وبعد ان يقوم الوكيل ببيع المنتجات او جزء منها يقوم بتحويل مبالغ المبيعات النقدية الى الشركة، حيث تقوم الشركة بتنزيل كمية المبيعات النقدية من حساب المدينون الخاص بالوكيل حيث تسجل الشركة القيد المحاسبي الاتي:

التاريخ	الحساب
	XXX من ح/ نقدية في الصندوق
	XXX الى ح/ المدينون

ويحصل الوكيل على نسبة من ارباح المبيعات، إذ كلما زادت نسبة مبيعات الوكيل تكون مكافأته أعلى، ويتحمل الوكيل كل الظروف والمتطلبات الخاصة بحفظ المنتجات من برادات او مخازن

على العراق، ثم عادت الشركة بعقد اتفاق امتياز اخر مع شركة بيبسيكو عام 2004، وفي الخامس عشر من حزيران لعام 2004 تم ادراج شركة بغداد للمشروبات الغازية في سوق العراق للأوراق المالية برأس مال قدره 10 مليار دينار عراقي، ثم عدل رأس مال الشركة في عام 2015 الى 133 مليار دينار عراقي، وفي اخر تعديل بتاريخ 2018-6-30 تم تعديل رأس مال الشركة الى **177,333,333,333** دينار عراقي.

2- منتجات عينة البحث (شركة بغداد للمشروبات الغازية)

الجدول (1) منتجات شركة بغداد للمشروبات الغازية

ت	المادة	التفاصيل
1	بيبسي	تنتج الشركة الببسي وتعبئه بنوعيتين هما البطل والعلبة حيث يتكون البطل من حجمين هما 1750مل و750مل، اما العلبة فتتكون من حجمين صغير بحجم 250مل وكبير بحجم 330مل، فضلاً عن الأحجام الكبيرة مثل 10 و20 لتر.
2	ميرندا	تقوم شركة بيبسي بغداد بتعبئة الكميات نفسها، آفة الذكر بالنسبة لمنتج الميرندا
3	سفن	يكون انتاج الشركة من السفن بنفس احجام العلب المستخدمة للبيبسي والسفن اب.
4	مونت ديو	احجام العلب بنفس حجم علب الببسي والسف والميرندا.
5	مياه كوافينا	تنتج شركة بغداد للمشروبات الغازية بالفترة الاخيرة مياه كوافينا بثلاث احجام (بطل) 200 مل و 300مل و500 مل.

المصدر: اعداد الباحث استنادا للمعلومات المقدمة من قبل الشركة

3- الية عمل الشركة

(41-45) اما إيراداتها من فوائد الاستثمارات تقاس وفقا لمتطلبات رقم الدليل (461)، أما الإيرادات التحويلية والتي تخص التعويضات والغرامات فتقيسها بالمبلغ المتحصل من دعاوى القضاية وفقا لرقم الدليل (483)، وتكون هناك إيرادات عرضية نتيجة تقيسها الشركة وفقا لرقم الدليل (492).

التطبيق العملي للمعيار IFRS 15 في

شركة بغداد للمشروبات الغازية

حالة عملية رقم 1 (مبيعات نقدية وبخصم)

في 15-6-2018 تم بيع رزمة من المشروبات الغازية والمياه الى مول المنصور، وكانت المبيعات على وفق التفاصيل الآتية:

← 120 صندوق بيبسي حجم 250 مل

← 115 صندوق سفن اب حجم 355 مل

← 50 صندوق ميرندا حجم 250 مل

← 100 رزمة مياه حجم 330 مل

← 150 رزمة مياه حجم 500 مل

علما ان المبيعات كانت بالأسعار الطبيعية مع مراعاة الخصم لكل رزمة إذا وصلت المبيعات للعتبة (100 رزمة). إذ سجلت الشركة القيد الآتي عند البيع:

الجدول (2) قيد اثبات مبيعات في سجلات الشركة

التاريخ	القيد	دائن	مدين
15-6-2018	ح/ المدينون - مول المنصور 1614 ح/ خصم كمية ح/ صافي مبيعات بغرض البيع 4121 بيع بضاعة نقدا الى مول المنصور (قيد استحقاق)	2,235,000	2,155,650 79,350
15-6-2018	ح/ نقدية في الصندوق 181 ح/ المدينون - مول المنصور 1614	2,155,650	2,155,650

وغيرها ويكون مسؤول عن أي ضرر يلحق المنتجات المسلمة اليه. وعندما يبيع الوكيل المنتجات يقوم بتسليم الخشب (السكيات) الى الشركة، حيث تباع الشركة الخشب المتضرر كمخلفات وتسجل القيد الآتي:

التاريخ	الحساب
	Xxx من ح/ نقدية في الصندوق Xxx الى ح/ ايراد بيع مخلفات

4- قياس الايرادات في شركة بغداد للمشروبات الغازية

صدر في العراق أربعة عشر قاعدة محاسبية فقط لغرض تسهيل عملية قياس الأنواع المختلفة للحسابات والكشوفات، لكن لم تصدر لحد الان أي قاعدة محاسبية تخص الإيرادات (باستثناء القاعدة رقم 1- عقود الانشاء) ولهذا ترك قياس الإيرادات وفقا لمتطلبات النظام المحاسبي الموحد الذي يعد الايراد وفقا للمفهوم المحاسبي "اجمالي التدفقات الداخلة للوحدة الاقتصادية نتيجة لبيع السلع وتقديم الخدمات" وهناك حالات عدة يمكن قياس الايراد والاعتراف به وفقا لمتطلبات النظام المحاسبي الموحد:

❖ بعد البيع وعند استلام النقد.

❖ بعد البيع وقبل استلام النقد.

❖ عند الانتهاء من الإنتاج.

❖ اثناء عملية الإنتاج.

❖ عند تحقق نسبة كبيرة من الإنتاج

إذ تقيس شركة بغداد للمشروبات الغازية الإيرادات وفقا لأول حالتين (ذكرتا آنفاً) أي بعد البيع وعند استلام النقد (مبيعات نقدية) وكذلك بعد البيع واستلام النقد (مبيعات آجلة) وقد حدد النظام المحاسبي رقم الدليل (4) للإيرادات محلل حسب الأنواع المختلفة للإيرادات، وبذلك يأخذ ايراد النشاط الجاري للشركة ارقام الدليل

وكيفية تخصيصه على بقية التزامات الاداء، لذا على الشركة (وحسب متطلبات المعيار IFRS 15) ان تخصص الخصم على وفق الجدول (3) على التزامات الاداء المتعهد بها الى العميل التي يمكن تمييزها بذاتها. حيث يعتبر العقد آنف الذكر على انه:

تطبيق خطوات المعيار IFRS 15

- 1- عقد تجاري بين طرفين (شركة بغداد للمشروبات الغازية ومول المنصور) وان الطرفين قد وافقا على بنود العقد وتم تحديد حق كل طرف وحددت شروط الدفع (شروط البيع نقدا للزبون).
- 2- كانت التزامات الشركة تجهيز المشروبات الغازية المذكورة بالعقد مقابل التزام مول المنصور بتسديد قيمة المقابل نقدا.
- 3- سعر الصفقة واضح ومعلوم بين الطرفين وحسب الاتفاق الاسعار الطبيعية مخصوما منها نسبة الخصم (الجدول 32).
- 4- بما ان العملية تحتوي على خصم لذا يجب تخصيص الخصم على التزامات الاداء الموضحة في العقد لكي تبين مبلغ العوض المستحق للشركة حسب الجدول (3). حيث ان اسعار البيع مستقلة لجميع السلع ويمكن تحديد خصم كل سلعة على حده، لذا فان التخصيص يشمل السلع التي تصل الى العتبة فقط (100 رزمة او صندوق).
- 5- ان الشركة حولت السلع للعميل واصبحت تحت سيطرته، وتم الاعتراف بالإيراد عند نقطة زمنية معينة (توصيل البضاعة الى مخازن العميل).

وعليها تسجيل القيد التالي:

المصدر: إعداد الباحث استنادا الى متطلبات النظام المحاسبي الموحد.

يلاحظ من القيد اعلاه (2) ان الشركة سجلت الخصم الكمي في سجلاتها ولكن الخصم لم يظهر في كشف المتاجرة، حيث ان متطلبات النظام المحاسبي الخاصة بالإيراد ان يتم الافصاح عنه بالمبلغ الصافي وبالتالي لم يظهر الخصم في سجلاتها، لذا يوصي الباحث بضرورة السيطرة والرقابة على هذا الحساب لكي يعكس الكميات المخصومة والمحوالة للعملاء بشكل جيد وبالتالي يعطي جودة بالإفصاح للمستخدمين الداخليين والخارجيين. وبهذه الفقرة فان الشركة تتوافق مع المعيار IFRS 15 من حيث كمية ومبلغ الخصم، حيث ان الخصم تم حسب الجدول الآتي:

الجدول رقم (3) احتساب مبلغ الخصم والايادات المعترف بها (المبالغ بالدينار)

نوع المادة	الكمية	الكمية المخصومة ¹	مبلغ الخصم ²	سعر المنتج بعد الخصم ³	المبلغ الصافي بعد الخصم ⁴
بيبسي حجم 250 مل	120 صندوق	5 صندوق	31,250	5,989.6	718,750
سفن حجم 355 مل	115 صندوق	5 صندوق	37,500	7,174	825,000
ميرندا حجم 250 مل	50 صندوق	0	0	6,250	312,500
مياه كوافينا حجم 330 مل	100 رزمة	4 رزم	7,000	1,680	168,000
مياه كوافينا حجم 500 مل	150 رزمة	4 رزم	3,600	876	131,400
المجموع			79,350		2,155,650

إعداد الباحث.

وفيما يخص القيد من الجدول (3) فإن المعيار IFRS 15 يولي اهتماما كبيرة للخصم

1 - الكمية المباعة (الواصلة للعتبة) *نسبة الخصم
2 - الكمية المخصومة * سعر البيع
3 - المبلغ الصافي بعد الخصم / كمية المبيعات
4 - الكمية المباعة * سعر البيع - مبلغ الخصم

الجدول رقم (4) الايراد على وفق IFRS 15

الجدول رقم (5) عقد بيع لوكيل واسط (المبالغ بالدينار)

ت	نوع المادة	الكمية	المبلغ الصافي ⁵	الخصم ⁶
1	بيبسي 1.75 لتر	200 رزمة	807,500	42,500
2	بيبسي 750 مل	250 رزمة	1,080,000	45,000
3	بيبسي 250 مل نوع NRB	120 صندوق	977,500	42,500
4	بيبسي 250 مل	150 كارتون	906,250	31,250
5	مياه كوافينا 1.5 لتر	50 رزمة	87,500	0
	المجموع		3,858,750	161,250

المصدر: إعداد الباحث استنادا للبيانات المقدمة من قبل الشركة.

تطبيق خطوات المعيار IFRS 15

- 1- العقد تجاري: بين شركة بغداد للمشروبات الغازية ووكيل واسط.
- 2- التزامات الاداء: التزام شركة بغداد للمشروبات الغازية بتجهيز الكميات المذكورة في الجدول (5) مقابل التزام وكيل واسط بدفع المبالغ بعد بيع البضاعة.
- 3- سعر الصفقة: الاسعار مبينة صراحة في العقد حسب الجدول (5).
- 4- تخصيص الاسعار على التزامات الاداء: الاسعار مستقلة ولا حاجة لتخصيصها على التزامات الاداء. باستثناء الخصم يجب تخصيصه على التزامات الاداء المستقلة التي تخص الخصم فقط وبذلك يجب تخصيص المبلغ الصافي على التزامات الاداء المستقلة (المبلغ الصافي بعد الخصم/

التاريخ	القيد	دائن	مدين
15-6-2018	ح/ نقد في الصندوق 181	2,155,650	2,155,650
	ح/ صافي مبيعات بغرض البيع 4121		
	بيع بضاعة نقدا الى مول المنصور		

المصدر: إعداد الباحث.

ويلاحظ من القيد اعلاه ان المعيار IFRS 15 يتطابق مع الشركة في هذه الحالة أي فيما يخص تخصيص الخصم واحتساب الصافي ايراد مبيعات على الرغم من الاختلافات الضمنية بين الشركة وتطبيق المعيار.

وهناك اختلاف بين الشركة والمعيار من حيث تسجيل اصول العقود الخاصة بالإيرادات، حيث ان الشركة تبيع بضاعتها للوكلاء بالأجل ويكون التسديد مشروطا ببيع المنتج من الوكيل الى المستخدم النهائي (او الى اصحاب المحلات)، وبهذه الحالة فان شركة بغداد للمشروبات الغازية تسجل المبيعات حال تحميلها للعميل على انها مدينون، في حين إن معيار IFRS 15 يعاملها كأنها أصل للشركة بذمة الآخرين، ويمكن تحويل أصل العقد الى مدينين إذا حصل حدث بيع نقدي من قبل الوكيل وتم اشعار الشركة بذلك. ويمكن توضيحها من خلال الحالة العملية الآتية:

حالة عملية رقم 2 (الوكيل والاصيل)

في 12-12-2018 باعت شركة بغداد للمشروبات الغازية بضاعة الى وكيلها في واسط حسب الكميات الآتية:

⁵ - الكمية المباعة - الكمية المخصومة * سعر البيع
⁶ - الكمية المخصومة * سعر البيع

ايراد المبيعات	4,020,000 ح/ صافي مبيعات بغرض البيع
بيع بضاعة بالأجل مشروطة بالتحويل النقدي	بيع بضاعة بالأجل مشروطة بالتحويل النقدي

يلاحظ من الجدول (7) الفرق في اثبات القيد بين الشركة والمعيار IFRS 15 حيث ان الشركة اعترفت بكامل المبلغ كإيراد، واعترفت بالخصم ولم تفصح عنه في قائمة الدخل (حسب متطلبات النظام المحاسبي الموحد)، في حين التطبيق العملي للمعيار يوجب الاعتراف بالإيراد بعد تخصيص الخصم على باقي التزامات الاداء في العقد وان القيد المقابل للإيراد لا يسجل مدينون بل يعتبر ايراد مؤجل (أصل عقد) لان تحصيل الايراد مشروط بالتحويل النقدي من الوكيل أي بعد بيع البضاعة من قبل الوكيل وتحصيل مبلغها نقدا وتسليمه الى الشركة.

حالة عملية رقم 3 (البيع مع حق الرد)

بتاريخ 15- 12- 2018 باعت شركة بغداد للمشروبات الغازية بضاعة الى وكيل البصرة وحسب الكميات الآتية:

الجدول رقم (8) عقد بيع لوكيل البصرة (المبالغ بالدينار)

ت	نوع المادة	الكمية	المبلغ الصافي ¹⁰	الخصم ¹¹
1	بيبسي 355 مل	250 صندوق	1,800,000	75,000
2	بيبسي 750 مل	150 رزمة	652,500	22,500
3	بيبسي 250 مل	130 صندوق	781,250	31,250
4	سفن 250 مل	250 صندوق	1,500,000	62,500
5	مياه كوافينا 330 مل	100 رزمة	166,250	8,750
	المجموع		4,900,000	200,000

كمية البضاعة المجهزة) ويمكن احتسابها حسب الجدول الآتي:
الجدول رقم (6) تخصيص الخصم

ت	نوع المادة	الكمية	المبلغ الصافي ⁷	الخصم ⁸	سعر الرزمة بعد خصم ⁹
1	بيبسي 1.75 لتر	200 رزمة	807,500	42,500	4,037.5
2	بيبسي 750 مل	250 رزمة	1,080,000	45,000	4,320
3	بيبسي 250 مل نوع NRB	120 صندوق	977,500	42,500	8,145.8
4	بيبسي 250 مل	150 كارتون	906,250	31,250	6,041.7
5	مياه كوافينا 1.5 لتر	50 رزمة	87,500	0	1,750
	المجموع		3,858,750	161,250	

المصدر: إعداد الباحث استنادا لمتطلبات المعيار IFRS 15.

5- الاعتراف بالإيراد عندما/ حالما يتم الوفاء بالتزامات الاداء: الشركة سلمت البضاعة للوكيل وعليها اثبات الايراد في سجلاتها (الجدول 7). حيث يمكن بيان فرق اثبات الايرادات بين الشركة والتطبيق العملي للمعيار بالجدول الآتي:

الجدول رقم (7) الفرق بين تسجيل الشركة والمعيار IFRS 15

التسجيل حسب سجلات الشركة	التسجيل حسب متطلبات المعيار IFRS 15
3,858,750 ح/ المدينون - وكيل واسط 161 ح/ الخصم 161,250	3,858,750 ح/ أصل العقد - وكيل واسط 3,858,750 ح/

⁷ - الكمية المباعة - الكمية المخصومة * سعر البيع

⁸ - الكمية المخصومة * سعر البيع

⁹ المبلغ الصافي بعد الخصم / كمية المبيعات

¹⁰ - الكمية المباعة - الكمية المخصومة * سعر البيع

¹¹ - الكمية المخصومة * سعر البيع

المادة	ية	الصافي ¹²	¹³	الرمز ة بعد تخص يص الخص م	
1	بيبيس ي 355 مل	250 صند وق	1,800, 000	75,0 00	7,20 0
2	بيبيس ي 750 مل	150 رزم ة	652,5 00	22,5 00	4,35 0
3	بيبيس ي 250 مل	130 صند وق	781,2 50	31,2 50	6,00 9.6
4	سفن 250 مل	250 صند وق	1,500, 000	62,5 00	6,00 0
5	مياه كواف ينا 330 مل	100 رزم ة	166,2 50	8,75 0	1,66 2.5
	المجم وع		4,900, 000	200, 000	

المصدر: إعداد الباحث.

5- الاعتراف بالإيراد تم عند نقطة زمنية معينة وهي نقطة تسليم البضاعة للعميل في مخازنه بالبصرة ويمكن توضيح نقطة الاعتراف بالإيراد بالمخطط الآتي:

إذ يمكن توضيح الفرق في اثبات الأيراد بين شركة بغداد للمشروبات الغازية وبين متطلبات تطبيق معيار IFRS 15 بالجدول الآتي:

المصدر: إعداد الباحث اعتماداً على بيانات الشركة.

وتتوقع الشركة أن 4% من مبيعاتها إلى وكيل البصرة محتملة الرد نتيجة تكسرات الطريق التي تؤدي إلى تلف جزء من البضاعة، وأن العقد مع وكيل البصرة يسمح له برد البضاعة المتضررة نتيجة النقل أو غيرها من الأحداث التي تؤدي إلى ضرر البضاعة أو اختلاف المواصفات المطلوبة، إذ إن الوكيل متعاقد مع الشركة على توصيل البضاعة إلى مخازن الوكيل، علماً أن المبيعات بالأجل ومشروطة بالتحصيل النقدي.

تطبيق خطوات المعيار IFRS 15

- 1- يصنف العقد على أنه عقد تجاري هادف للربح، تم بموافقة أطراف العقد (شركة بغداد للمشروبات الغازية ووكيل البصرة)، وتم تحديد حقوق كل طرف، وتم تحديد شروط الدفع حسب التحصيل النقدي من وكيل البصرة (بعد بيع البضاعة للمستهلك النهائي).
- 2- التزامات الاداء في العقد تتمثل في تعهد الشركة بنقل البضاعة إلى مخازن الشركة مقابل التزام وكيل البصرة بتسديد حق الشركة في البضاعة بعد بيعها نقداً للمستهلك النهائي.
- 3- تم تحديد سعر الصفقة حسب الاسعار المعلنة مع مراعات الخصم.
- 4- تخصص سعر الصفقة على التزامات الاداء حسب الجدول الآتي:

الجدول رقم (9) تخصيص سعر الصفقة على التزامات الاداء

ت	نوع	الكم	المبلغ	الخصم	سعر
---	-----	------	--------	-------	-----

¹² - الكمية المباعة - الكمية المخصصة * سعر البيع
¹³ - الكمية المخصصة * سعر البيع

الجدول رقم (10) الفرق في اثبات الايراد بين
الشركة والمعيار IFRS 15

التسجيل حسب سجلات الشركة	التسجيل حسب متطلبات المعيار IFRS 15
4,900,000 ح/ المدينون - وكيل البصرة 161	4,900,000 ح/ أصل العقد - وكيل البصرة
200,000 ح/ الخصم	196,000 ح/ التزام رد
5,100,000 ح/ صافي مبيعات 4121	4,704,000 ح/ ايراد المبيعات
بيع بضاعة بالأجل مشروطة بالتحصيل النقدي	بيع بضاعة بالأجل مشروطة بالتحصيل النقدي
3,876,000 ح/ البضاعة المباعة	155,040 ح/ أصل (مردودات البضاعة المتوقعة)
3,876,000 ح/ المخزون 131	3,720,960 ح/ كلفة البضاعة المباعة
اثبات كلفة البضاعة المباعة	3,876,000 ح/ المخزون اثبات كلفة البضاعة المباعة مع التزام رد مبلغ البضاعة المتضررة.

المصدر: إعداد الباحث استنادا الى بيانات الشركة ومتطلبات المعيار IFRS 15.

يلاحظ من الجدول (10) الفرق في اثبات مبلغ الايراد بين الشركة والمعيار IFRS 15، حيث ان شركة بغداد للمشروبات الغازية اعترفت بكامل مبلغ الايراد (بعد تنزيل الخصم)، ولكن متطلبات المعيار IFRS 15 تتطلب اثبات المبلغ التي تتوقع الشركة ان لا يتم رده فقط ومن ثم يكون مبلغ الايراد اقل (حسب متطلبات المعيار IFRS 15) من مبلغ الايراد

المعترف به من قبل الشركة، فضلاً عن ذلك فان على الشركة (وحسب متطلبات المعيار) اثبات التزام رد مبلغ بمقدار النسبة المتوقعة ردها من البضاعة على انها التزام رد، ويثبت مبلغ كلفة البضاعة المباعة بالمبلغ المتوقع ان لا يرتجع والباقي يثبت كأصل الى ان يتم التحقق برد المبلغ او عدم رده، حيث اذا تم رد البضاعة وكانت سالمة فيتم غلق الاصل بحساب المخزون، واذا كانت البضاعة المرتجعة متضررة بشكل كبير يغلق حساب الاصل بحساب المصروف. اما نهاية السنة المالية إذا لم يحصل المبلغ النقدي مقابل تسليم السلع للوكلاء فإنها (السلع) تعتبر اصول عقود يجب الافصاح عنها في قائمة المركز المالي للشركة.

حالة عملية رقم 4 (تقديم الفاتورة وايقاف الشحن)

في 16- 12- 2018 باعت شركة بغداد للمشروبات الغازية لتاجر جملة (س) بضاعة بالكميات المدرجة في الجدول (40)، وتم الاتفاق بين التاجر (س) على الابقاء بالكميات المشتراة في مخازن شركة بغداد للمشروبات الغازية وجاء طلب التاجر نتيجة عدم وجود مساحة كافية في مخازن التاجر (س) لحين توفر المساحة الكافية، علما ان البضاعة تم تحديد كمياتها ونوعياتها واسعارها والخصومات المسموح بها وتم عزل البضاعة في مخازن الشركة، وان التاجر يسكن في بغداد - الشعلة ومخازنه ايضا في نفس المنطقة، علما ان البضاعة بيعت بالأجل وكانت كمياتها كالآتي:

الجدول رقم (11) عقد بيع بضاعة للتاجر (س)

ت	نوع المادة	الكمية	المبلغ الصافي ¹⁴	الخصم ¹⁵
---	------------	--------	-----------------------------	---------------------

¹⁴ - الكمية المباعة - الكمية المخصومة * سعر البيع
¹⁵ - الكمية المخصومة * سعر البيع

علما ان الشركة سجلت البضاعة كمبيعات لأنها تحققت فعلا وكانت نقطة البيع هي نقطة الاعتراف بالإيراد.

تطبيق خطوات المعيار IFRS 15

- 1- العقد: تم الاتفاق بين الطرفين (شركة بغداد للمشروبات الغازية والعميل س) على مضمون العقد وتم قبوله من الطرفين بالأسعار والكميات، وتعتقد الشركة إمكانية تحصيل المقابل.
- 2- التزامات الأداء في العقد: تعهدت شركة بغداد للمشروبات الغازية على تجهيز الكميات المطلوبة حسب الجدول (11)، بالمقابل تعهد العميل تسديد مبلغ الصفقة خلال شهر.
- 3- سعر الصفقة: تم تحديد سعر الصفقة حسب الأسعار الرسمية مع مراعات الخصم حسب الجدول (11).
- 4- تخصيص سعر الصفقة على التزامات الأداء: الأسعار جميعها مستقلة لكل سلعة ولا حاجة لتخصيصها باستثناء الخصم الذي يجب تخصيصه على التزامات الأداء المستقلة التي يخصها الخصم وحسب الجدول (12):
الجدول (12) تخصيص سعر الصفقة على التزامات الاداء

ت	نوع المادة	الكمية	المبلغ الصافي ¹⁶	الخصم ¹⁷	سعر الصفقة بعد تنزيل الخصم ¹⁸
1	بيبيسي 355 مل	100 صندوق	712,500	37,500	7,125
2	بيبيسي 750 مل	150 رزمة	652,500	22,500	4,350

1	بيبيسي 355 مل	100 صندوق	712,500	37,500	0
2	بيبيسي 750 مل	150 رزمة	652,500	22,500	0
3	بيبيسي 250 مل	90 صندوق	562,500	0	0
4	سفن 250 مل	100 صندوق	593,750	31,250	0
5	سفن 355 مل	75 صندوق	562,500	0	0
6	ميرندا 250 مل	50 صندوق	312,500	0	0
7	بيبيسي NRB 250 مل	15 صندوق	127,500	0	0
8	ماوتن ديو 250 مل	50 صندوق	312,500	0	0
9	مياه كوافينا 500 مل	20 رزمة	18,000	0	0
10	مياه كوافينا 330 مل	35 رزمة	61,250	0	0
11	مياه كوافينا 1.5 لتر	25 رزمة	43,750	0	0
المجموع			3,959,250	91,250	0

المصدر: إعداد الباحث استنادا للمعلومات المقدمة من قبل الشركة.

¹⁶ - الكمية المباعة - الكمية المخصصة * سعر البيع
¹⁷ - الكمية المخصصة * سعر البيع
¹⁸ المبلغ الصافي / الكمية المباعة

العميل وسيأخذها حال توفر مساحة كافية في مخازنه.
الجدول رقم (13) اثبات الإيراد – تقديم الفاتورة وإيقاف الشحن

قيد اليومية حسب متطلبات المعيار IFRS 15	قيد اليومية حسب سجلات الشركة
3,959,250 ح / المدينون – س	3,959,250 ح / المدينون – س
3,959,250 ح / إيرادات المبيعات	3,959,250 ح / صافي مبيعات 4121
بيع بضاعة بالأجل – تقديم الفاتورة وإيقاف الشحن	بيع بضاعة بالأجل – والاحتفاظ بالبضاعة
3,009,030 ح / كلفة البضاعة المباعة	3,009,030 ح / كلفة البضاعة المباعة
3,009,030 ح / المخزون	3,009,030 ح / المخزون 131
اثبات بيع بضاعة بالأجل مع إيقاف الشحن	بيع بضاعة بالأجل مع إيقاف الشحن

المصدر: إعداد الباحث استناداً إلى متطلبات المعيار IFRS 15.

يلاحظ من الجدول (13) عدم وجود فرق في احتساب الإيرادات بين شركة بغداد للمشروبات الغازية وبين متطلبات معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم 15، لان البضاعة تم بيعها فعلاً وتم عزلها للمشتري وبذلك تطابق شروط المعيار الخاصة بتقديم الفاتورة وإيقاف الشحن وكالاتي:

- ✓ طلب العميل ان تبقى بضاعته في مخازن الشركة.
 - ✓ المنتج محدد ويخص العميل (س).
 - ✓ ان المنتج جاهز لكي يتم تحويله للعميل حال طلب ذلك.
 - ✓ لا يمكن للشركة ان تبيع المنتج الى عميل اخر.
- حالة عملية رقم 5 (ترتيب الامانة):**

رقم	م	م	م	م	م
3	بيبيسي 250 مل	90 صندوق	562,500	0	6,250
4	سفن 250 مل	100 صندوق	593,750	31,250	5,937.5
5	سفن 355 مل	75 صندوق	562,500	0	7,500
6	ميرندا 250 مل	50 صندوق	312,500	0	6,250
7	بيبيسي NRB 250 مل	15 صندوق	127,500	0	8,500
8	ماوتن ديو 250 مل	50 صندوق	312,500	0	6,250
9	مياه كوافينا 500 مل	20 رزمة	18,000	0	900
10	مياه كوافينا 330 مل	35 رزمة	61,250	0	1,750
11	مياه كوافينا 1.5 لتر	25 رزمة	43,750	0	1,750
	المجموع		3,959,250	91,250	0

المصدر: اعداد الباحث

5- الاعتراف بالإيراد: الشركة اعترفت بالإيراد في سجلاتها لأنها قدمت فاتورة البيع للعميل مع ان الشركة لا تعترف بالإيراد الا عند تحميل البضاعة للعميل ولكن في هذه الحالة اعترفت الشركة بالإيراد لأنه تحقق فعلاً وانتقلت ملكية البضاعة للمشتري رغم بقائها في مخازن الشركة، اما متطلبات المعيار IFRS 15 فتوجب على الشركة الاعتراف بالإيراد لأنها حددت البضاعة وأصبحت تحت سيطرة

حيث سجلت الشركة العمليات آفة الذكر حسب متطلبات النظام المحاسبي الموحد على انها مخزون بضاعة لدى الغير وسجلت العمليات الآتية:

الجدول (15) مبيعات مخزون بضاعة لدى الغير

التاريخ	القيود اليومية حسب سجلات الشركة (النظام المحاسبي الموحد)
-5-15 2018	2,627,700 ح / مخزون بضائع لدى الغير 1391 2,627,700 ح / مخزون الانتاج التام 1361 ارسال بضاعة بغرض بيعها - تاجر - جميلة
-5-25 2018	356,250 ح / مدينون 81,458.7 ح / عمولة المبيعات 814,587 ح / صافي بغرض البيع قيود استحقاق - بيع بضاعة بغداد 161,587 ح / نقدية في الصندوق
-5-25 2018	733,128.3 ح / مدينون 733,128.3 ح / المدينون 161 ح / مدينون 656,925 ح / كلفة بضاعة مبيعة 2,627,700 ح / مخزون بضائع
-5-25 2018	1391 لدى الغير
-7-15 2018	2,199,384.9 ح / مدينون 161 244,376.1 ح / عمولة المبيعات 2,443,761 ح / صافي مبيعات بغرض البيع 4121
-7-15 2018	2,199,384.9 ح / نقدية في الصندوق 181 ح / مدينون 2,199,384.9 ح / مدينون 161 ح / مدينون
-7-15 2018	1,970,775 ح / كلفة بضاعة مبيعة 1,970,775 ح / مخزون

في 15-5-2018 اتفقت شركة بغداد للمشروبات الغازية على ارسال بضاعة الى تاجر الجملة في منطقة جميلة ببغداد، وتم الاتفاق بين الشركة والتاجر على ان يقوم التاجر بالاحتفاظ بالبضاعة وبيعها وفي المقابل يحصل على عمولة 10% من المبيعات، ويكون الاحتفاظ بالمخزون لمدة شهرين وبعدها تعاد بقية البضاعة الى مخازن الشركة إذا لم تباع، حيث تم ارسال الكميات المدرجة في الجدول (14):

الجدول رقم (14) ارسال بضاعة الى تاجر - جميلة

ت	نوع المادة	الكمية
1	سفن 355 مل	50 صندوق
2	بيبيسي 750 مل	100 رزمة
3	بيبيسي 250 مل	75 صندوق
4	سفن 250 مل	75 صندوق
5	ميرندا 355 مل	50 صندوق
6	ميرندا 250 مل	75 صندوق
7	بيبيسي NRB 250 مل	25 صندوق
8	ماوتن ديو 355 مل	50 صندوق
9	مياه كوافينا 500 مل	50 رزمة
10	مياه كوافينا 330 مل	75 رزمة
11	مياه كوافينا 1.5 لتر	50 رزمة
المجموع		

المصدر: إعداد الباحث استنادا للمعلومات المقدمة من قبل الشركة.

1- وفي 25-5-2018 تم إشعار الشركة على بيع ربع كمية البضاعة بمبلغ (814,587) دينار مع مبلغ العمولة البالغ (81,458.7) دينار، وأرسل المبلغ نقدا.
2- وفي 15-7-2018 تم ابلاغ الشركة ببيع باقي البضاعة بمبلغ (2,443,761) دينار وتم استقطاع مبلغ العمولة (244,376.1) دينار، وأرسل الباقي نقدا.

الجدول رقم (16) القيود اليومية لبضاعة
الأمانة IFRS 15

التاريخ	القيود اليومية لبضاعة الأمانة حسب متطلبات المعيار IFRS 15
5-15-2018	2,627,700 ح / مخزون بضاعة الأمانة الإنتاج التام 2,627,700 ح / مخزون ارسال البضاعة الى التاجر - بضاعة امانة
5-25-2018	733,128.3 ح / نقدية في الصندوق 81,458.7 ح / مصروف عمولة المبيعات 814,587 ح / ايراد مبيعات بضاعة الأمانة بيع بضاعة امانة نقدا وارسال الصافي للشركة بعد استقطاع مبلغ العمولة
5-25-2018	656,925 ح / كلفة البضاعة المباعة 656,925 ح / مخزون بضاعة الأمانة
7-15-2018	2,199,384.9 ح / نقدية في الصندوق 244,376.1 ح / عمولة المبيعات 2,443,761 ح / ايراد مبيعات بضاعة الامانة بيع المتبقي من بضاعة الامانة لدى تاجر منطقة جميلة نقدا.
7-15-2018	1,970,775 ح / كلفة بضاعة مباعه 1,970,775 ح / مخزون بضاعة الامانة

المصدر: إعداد الباحث استنادا لمتطلبات
المعيار IFRS 15.

تختلف إجراءات تسجيل بضاعة الأمانة بين
النظام المحاسبي الموحد ومتطلبات المعيار
IFRS 15 من حيث تسمية الحسابات فقط، رغم

بضائع لدى الغير 1391

المصدر: اعداد الباحث استنادا الى المعلومات
المقدمة من قبل الشركة

تطبيق متطلبات المعيار IFRS 15

- 1- تحديد العقد مع العميل: تم الاتفاق بين طرفي العقد (شركة بغداد للمشروبات الغازية والتاجر في منطقة جميلة ببغداد)، العقد في جوهره تجاري هادف للربح، تم الاتفاق على جميع شروط العقد، وتعتقد الشركة تحصيل المقابل.
- 2- التزامات الأداء في العقد: نلتزم شركة بغداد للمشروبات الغازية بتوصيل البضاعة الى مخازن التاجر في منطقة جميلة ببغداد، ويتعهد التاجر ببيع البضاعة او جزء منها خلال مدة شهرين وارسال المبلغ المتحصل الى الشركة وارسال البضاعة المتبقية نهائية المدة.
- 3- سعر الصفقة: سعر المنتجات يعتمد على الأسعار التي تعتمد عليها شركة بغداد للمشروبات الغازية، مع دفع عمولة 10% من المبيعات المتحققة للتاجر.
- 4- تخصيص سعر الصفقة على التزامات الأداء: الأسعار مستقلة ولا توجد حاجة للتخصيص.
- 5- الاعتراف بالإيراد: حسب متطلبات المعيار IFRS 15 فان الشركة تعترف بالإيراد حال بيع البضاعة من قبل التاجر، واعتبار البضاعة المرسله بضاعة امانة. وتسجل القيود الآتية:

1- يتسم القياس المحاسبي المستند الى المعيار IAS 18 الى مرونته وإمكانية الوحدة الاقتصادية لاستعمال بدائل قياس الايراد وفق هذه البدائل مما يمكن الوحدة الاقتصادية من التلاعب بالدخل بالطريقة التي تخدم مصالحها وبالتالي لا تعكس الإيرادات الواقع التي تمثله وذلك من خلال عدم تخصيص الخصم على التزامات الأداء وعدم الإفصاح عن هذا التخصيص في القوائم المالية.

2- ان هدف المعيار الجديد (IFRS 15) هو توفير نموذج موحد للاعتراف بالإيرادات لجميع عقود الوحدة الاقتصادية لكي يوفر إمكانية عالية للمقارنة بين الوحدات الاقتصادية في نفس نوع الصناعة وكذلك المقارنة مع بقية الصناعات.

3- تقوم شركة بغداد للمشروبات الغازية بالاعتراف بالإيراد بالمبلغ الصافي استنادا الى تعليمات النظام المحاسبي الموحد، وبالتالي فإنها لا تبين كمية ومبلغ الخصومات السماحات التي تمنحها للعملاء وهذا يخالف تطبيق المعيار IFRS 15 الذي يوجب تخصيص الخصم على التزامات الأداء مع ربط كل خصم مع التزام الأداء الذي نشأ عنه.

4- ان تطبيق معيار الإبلاغ المالي الدولي 15 في الشركات الصناعية ومنها شركة بغداد للمشروبات الغازية يؤدي الى زيادة ثقة المستثمرين بالقوائم المالية لان المبالغ المتأتية من مبيعات

عدم وجود دليل محاسب يخص بضاعة الأمانة وكيفية تسجيل مختلف حالاتها. وبذلك تكون ارصدة بضاعة الأمانة حسب النظام المحاسبي الموحد والمعيار IFRS 15 كالاتي:

الجدول رقم (17) رصيد بضاعة الامانة

ارصدة حسابات بضاعة الأمانة حسب IFRS 15		ارصدة حسابات مخزون بضاعة لدى الغير حسب النظام المحاسبي الموحد	
رصيد الحساب	اسم الحساب	رصيد الحساب	اسم الحساب
0	مخزون بضاعة الامانة	0	مخزون بضائع لدى الغير
2,627,70 -0 دائن	مخزون الانتاج التام	2,627,70 -0 دائن	مخزون الانتاج التام
لا يوجد حساب	المدينو ن	0	المدينو ن
325,834. 8 - مدين	عمولة المبيعا ت	325,834. 8 - مدين	عمولة المبيعا ت
3,258,34 8 - دائن	ايراد مبيعات بضاعة الامانة	3,258,34 8 - دائن	صافي مبيعات
2,932,51 3.2 - مدين	الصندو ق	2,932,51 3.2 - مدين	الصندو ق
2,627,70 0 - مدين	كلفة البضاعة المباعة	2,627,70 0 - مدين	كلفة بضاعة مباعة

المصدر: اعداد الباحث.

الاستنتاجات

3- هيكله النظام الداخلي للوحدات الاقتصادية التي تعمل في القطاع الصناعي وبقية القطاعات من خلال ربط الجانب الفني بالجانب المالي أي ربط عمليات الإنتاج والتسويق والعقود بجانب المبيعات وغيرها من الأقسام الداخلية التي إذا ما تم ربطها سوية ستؤدي الى تطبيق متطلبات المعيار IFRS 15 بشكل جيد.

4- ضرورة تطوير أدوات العمل المحاسبي من خلال مواكبة التطور الحاصل في البيئة العالمية المحاسبية الدولية والاستفادة من تجاربها في هذا المجال مثل ربط العمليات الإنتاجية والتسويقية بأجهزة حواسيب حديثة تربطها بالعمليات المالية مع الاخذ بنظر الاعتبار تدريب الكوادر البشرية على العمل بهذه الأجهزة.

5- من المهم ان تقوم الجهات المهنية مثل ديوان الرقابة المالية الاتحادي ومجلس المعايير المحاسبية والرقابية العراقي، ونقابة المحاسبين والمدققين العراقية، وغيرها من الجهات ذات العلاقة بالتعاون مع المعاهد والجامعات العراقية على عقد مؤتمرات وورشات عمل وبحضور الجهات المهنية والأكاديمية المختصة من اجل التعريف بمتطلبات المعايير المحاسبية الدولية

الشركة تعكس واقع مبيعات الشركة الفعلي وبالتالي تزيد من جودة المعلومات المقدمة للمستثمرين.
5- يوفر المعيار IFRS 15 متطلبات قياس وافصاح كبيرة ومتسقة وواضحة تؤدي الى زيادة جودة المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية والإدارية وبالتالي تزيد ثقة المستثمرين والدائنين وأصحاب المصالح الداخلية والخارجية بهذه التقارير.

التوصيات

1- أهمية تظافر الجهود بين الجهات المهنية التي تشرف على تطبيق متطلبات مهنة المحاسبة في العراق على تطبيق المعايير المحاسبية الدولية ومعايير الإبلاغ المالي الدولي ولا سيما معيار الإبلاغ المالي الدولي 15 لما لها من أهمية كبيرة في تحسين جودة التقارير المالية وزيادة ثقة المستخدمين بهذه التقارير.

2- إلزام الوحدات الاقتصادية التي تعمل في البيئة العراقية سواء اكانت مدرجة في سوق العراق للأوراق المالية او التي لم تدرج على تطبيق المعايير المحاسبية الدولية ومعايير الإبلاغ المالي من خلال احكامها بقوانين وتعليمات ملزمة كي تطبق على الجميع.

- (دراسة حالة شركة الاتصالات الأردنية – أورانج –)، جامعة الشرق الأوسط- الاردن.
- 2- الركابي، حسن جميل خزعل، (2019)، "قياس نتائج عقود الانشاء على وفق معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (15) وانعكاسه على الممارسات المحاسبية العراقية"، العراق – جامعة واسط.
- 3- سالم، فضل كمال، (2008)، "مدى اهمية القياس والافصاح المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية وأثره على اتخاذ القرارات المالية"، الجامعة الاسلامية- غزة.
- 4- شنيشل، عقيل حسين. (2018)، "التقارب المحاسبي الدولي للاعتراف بالإيراد على وفق (IFRS 15) ودوره في تحسين جودة الإبلاغ المالي (دراسة تطبيقية)، الجامعة المستنصرية.
- 5- عبد اللطيف، شادو عبد اللطيف، (2014)، " القياس والإفصاح المحاسبي في القوائم المالية وفق
- 6- لايقة، رولا كاسر، (2007)، "القياس والافصاح المحاسبي في القوائم المالية للمصارف ودورها في ترشيد قرارات الاستثمار"، جامعة تشرين- سوريا.
- 7- محيسن، صابرين صبحي حسين. (2017)، "مدى ملائمة مهنة المحاسبة لبيئة التجارة الإلكترونية وفقاً لمتطلبات المعيار الحاسبي الدولي 18 "الاعتراف بالإيراد" دراسة

ومعايير الإبلاغ المالي الدولية من اجل تطبيقها بشكل سليم في البيئة العراقية مع مناقشة ووضع الحلول لكل العوائق والصعوبات التي تواجه تطبيقها ويأتي ذلك من خلال تدريب العاملين في مجال مهنة المحاسبة من محاسبين ومدققين وبقية الجهات ذات العلاقة.

المصادر

المصادر العربية

الكتب

- 1- الناغي، محمود السيد، (2011)، "دراسات في: نظرية المحاسبة"، المكتبة العصرية – مصر.
- 2- كام، فيرنون كام"، نظرية محاسبية" ترجمة الدكتور رياض العبد الله، دار الكتب للطباعة والنشر، الموصل، (2000).
- 3- علي، صحبة امين، حسن، محمد عبد العظيم، واخرون، (2018)، " المحاسب المتوسطة"
- 4- الججاوي والزوبعي، طلال الججاوي، والزوبعي سالم، "القياس المحاسبي ومحدداته وانعكاسها على رأي مراقب الحسابات" دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الاردن، (2014).

الأطاريح والرسائل والمقالات

- 1- الخريسات، براء شاهين، (2017)، " أثر التحول لتطبيق المعيار 15 IFRS على الاعتراف بالإيراد من العقود مع العملاء

accounting. John Wiley & Sons.

- 4- Perron, B. E., & Gillespie, D. F. (2015). Key concepts in measurement. Oxford University Press.
- 5- SPICELAND, D., THOMAS, W., NELSON, M., TAN, P. H. N., LOW, B., & LOW, K. Y. (2018). Intermediate accounting.
- 6- Tiffin, Helen. "Man Fitting the Landscape." Caribbean Literature and the Environment (2005): 199-212.

Thesis and articles

- 1- Budaraj, I. A., & Sarea, A. M. (2015). The Level of Compliance with International Accounting Standard IAS 18 by Listed Firms in Bahrain. *Journal of Investment and Management*, 4(5), 216-227.
- 2- Dalkilic, A. F. (2014). The Real Step in Convergence Project: A Paradigm Shift from Revenue Recognition to Revenue from Contracts with

ميدانية على البنوك المحلية العاملة في فلسطين، الجامعة الإسلامية- غزة.

- 8- مشكور، سعود جايد مشكور، (2017)، "تحديد مدى علاقة الارتباط بين المعايير المحاسبية الدولية IAS والقواعد المحاسبية العراقية (دراسة مقارنة)"، مجلة الكوت للعلوم الاقتصادية والإدارية، جامعة واسط – كلية الإدارة والاقتصاد، العدد (25).

المصادر الأجنبية

Books

- 1- Chaudhry, A., Coetsee, D., Bakker, E., Varughese, S., McIlwaine, S., Fuller, C., ... & Balasubramanian, T. V. (2016). *2016 Interpretation and Application of International Financial Reporting Standards*. John Wiley & Sons, Inc.
- 2- Kieso, D. E., Weygandt, J. J., & Warfield, T. D. (2018). *Intermediate accounting – IFRS Edition- Third edition*. John Wiley & Sons.
- 3- Kieso, D. E., Weygandt, J. J., & Warfield, T. D. (2019). *Intermediate*

- 7- International accounting standard, IAS 18, (1993).
- 8- International financial reporting standard 15 revenue from contract of costumers (IFRS 15).
- 9- MNP, (2017), " IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers Guide", MNP.
- 10- PWC, (2016), " Revenue from contracts with customers" Deloitte, (2015), "Implementation IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers"
- 11- PWC, (2017), "In depth A look at current financial reporting issues", PWC.
- 12- PWC, (2018), " Accounting for typical transactions in the football industry – Issues and solutions under IFRS"

Internet sources

Julie Killian, (2017), <https://claytonmckervervey.com/revenue-recognition-allocating-transaction-price/>

Customers. International Journal of Contemporary Economics and Administrative Sciences, 4(3-4), 67-84.

Professional publication

- 1- Deloitte, (2018), " Revenue from Contracts with Customers"
- 2- EY, (2014), "International GAAP® Disclosure Checklist Based on International Financial Reporting Standards in issue at 31 August 2014", EY.
- 3- EY, (2018), " Applying IFRS Presentation and disclosure requirements of IFRS 15"
- 4- Grant Thornton, (2016), " Get ready for IFRS 15- Recognising revenue in the real estate and construction industries", Thornton.
- 5- International Accounting standard (IAS 11).
- 6- International Accounting standard (IAS 18).

Abstract:

The researcher has reached several conclusions, the most important of which is that applying the requirements of IFRS 15 provides a good guide for measuring revenues, in addition to that the researcher concluded the need to train the competent cadres in order to introduce measurement procedures according to IFRS 15.

The researcher recommended several recommendations, the most important of which is the necessity of providing the necessary requirements for the application of the standard in the Iraqi accounting environment, in addition to publicizing it in the media, academically and professionally.

The international accounting convergence project resulted in the month of May 2014 between the Accounting Standards Board

The International Finance and American Financial Accounting Standards Board issued the International Financial Reporting Standard No.

(15) Entitled "Revenue from Contracts with Customers", which aims to provide useful information to users.

The lack of a local accounting base for revenue leads to a lot of confusion and personal jurisprudence in the field of measuring revenue, and then the accounting procedures may be inaccurate in relation to measuring revenue by specialists, in addition to this, the entry of foreign companies to Iraq made them confused as a result of the difference of local accounting practices. On the international accounting practices because most of these companies apply the international accounting standards.

The research aims to introduce the accounting measurement according to the IFRS 15 standard and its reflection on the accounting procedures. It also aims to clarify the role of the accounting measurement procedures according to the IFRS 15 standard on the informational content.